الحسابات المجمعة بين النظام المحاسبي الماليSCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

- دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016-

الأستاذ: عريوة رشيد

جامعة محمد بوضياف -المسيلة- الجزائر –

ملخص:

يتناول هذا البحث أحد الموضوعات المثيرة للاهتمام في حقل المحاسبة والمتمثل في إعداد الحسابات المجمعة، أي القوائم المالية لشركة تملك مجموعة من الفروع أو الشركات التابعة. فعلى مسيري الشركة الأم أن يقدموا الحسابات المجمعة من اجل إعطاء النظرة الاقتصادية والمالية الصادقة لمجموع الشركات بهدف استعمالها من طرف مستخدمي القوائم المالية من مساهمين، مستثمرين، مراقبي التسيير وموردين.... الخ.

تختص هذه الدراسة في تسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي SCF وهل تطبيق نصوصه لوحدها يمكن من إعداد القوائم المالية المجمعة دون الرجوع إلى نصوص المرجعية الدولية IAS/IFRS، وهل يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يواكب التطورات على المستوى الدولي خاصة فيما يتعلق بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS الصادرة في 2013/01/01 وهذا من خلال دراسة حالة مجمع صيدال خلال سنة 2016 علما.

توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي وحده لا يمكننا من إعداد الحسابات المجمعة وبالتالي اللجوء إلى المرجعية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية أو العمل على إعداد معايير محاسبية وطنية.

الكلمات المفتاحية :

المجمع، الحسابات المجمعة، النظام المحاسبي الماليSCF، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، طرق التجميع.

Résumé :

Cette recherche traite un des sujets d'intérêt dans le domaine de la comptabilité, consistant à établissement des comptes consolidés, à savoir les états financiers d'une société possédant des filiales. Les dirigeants de la société mère doivent présenter des comptes consolidés pour donner une vision économique et financière sincère de l'ensemble des sociétés en vue de leur utilisation par les utilisateurs des états financiers à savoir : les actionnaires, les investisseurs, les contrôleurs de gestion et les fournisseurs etc…

Cette étude est consacrée à clarifier Si l'application isolée des textes et dispositions du Système Comptable et Financier (SCF) sans se référer aux référentiels internationaux IAS/IFRS, permet d'établir les états financiers consolidés?, et, peut-on dire que le système de comptabilité financière qui tienne compte de l'évolution au niveau international, en particulier en ce qui concerne les normes de rapports financiers internationaux IFRS du 01/01/2013 ?, à travers l'étude de cas du complexe SAIDAL durant l'année 2016.

L'étude a aboutie au fait que l'application seule du Système Comptable Financier ne nous permet pas d'établir des comptes consolidés et donc le recours aux référentiels internationaux IAS/IFRS est impératif, et d'envisager l'élaboration de normes comptables nationales.

Mots clés : Le Groupe - Comptes Consolidés – SCF- IAS / IFRS - Méthodes de Consolidation.

I- مقدمة

تعتبر القوائم المالية أو بالأحرى التقارير المالية نقطة البدء للمستخدمين المفترضين للمعلومات المالية حيث يعتمد على التقارير المالية الصادرة من الشركات في اتخاذ القرارات خاصة الاستثمارية منها ،اذ يجب على متخذي القرارات الإلمام الجيد بنظام المعلومات المحاسبي خاصة المتعلق بالمجمعات لأنه يختلف عن النظام المحاسبي المتعلق بالشركات الفردية التي تعتبر جزء من المجمع فمعلومات هذه الأخيرة لا تعكس نهائيا حقيقة المجمع والصورة الصادقة له ،لذا وجب الإلمام بمحاسبة المجمعات لأنها وحدها من تعطي حقيقة الوضع المالي ونتائج النشاط للكل المكون من الشركة الأم والشركات التابعة وبالتالي متخذ القرار يجب عليه الاعتماد على القوائم المالية للمجمع دون الحسابات الفردية للشركات .

II-إشكالية وفرضيات الدراسة :

مما تقدم نثير الإشكالية الآتية :

- **هل يمكن للشركات التي تمارس نشاطها بالجزائر الاعتماد فقط في إعداد القوائم المالية المجمعة على النظام المحاسبي المالي SCF أو إن الرجوع إلى المرجعية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية، وذلك من خلال إسقاطه على حالة مجمع صيدال ؟**

انطلاقا من السؤال الرئيسي للدّراسة ولحلّ هذه الإشكاليّة؛ تمت صياغة الفرضيّتين التّاليتين:

1. تطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي وحدها كفيلة بإعداد القوائم المالية المجمعة .
2. الرجوع إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية لإعداد القوائم المالية المجمعة ..

III- حدود الدراسة :

1- الحدود المكانية: تتقيد الدّراسة من حيث المجال الجغرافي بمجمع صيدال وهو شركة ذات أسهم تقع بالجزائر؛

2-الحدود الموضوعية: اخترنا مجمع صيدال لأنه يستوفي بعض الشروط خلافا للمجمعات الأخرى والتي هي :

- أن مجمع صيدال ينتمي للقطاع العام فهو أكثر التزاما من القطاع الخاص في توفير المعلومات؛

- إن مجمع صيدال يعتبر أول من فتح راس المال عن طريق البورصة في الجزائر سنة 1999 ؛
- إن أسهم مجمع صيدال تتداول في السوق المالي الجزائري وبالتالي كفاءة السوق المالي مرتبط بتوفر المعلومات المالية .
- إن بإمكاننا تقييم سياسة الشراكات المتبعة من طرف المجمع وهل هي في صالح المجمع أو لا .

3- الحدود الزمنية: يتحدّد المدى الزّمني لدراسة الحالة لمجمع صيدال ، في الفترة من 2016/01/01 إلى 2016/12/31 .

IV-منهجية الدّراسة :

يتضمن المنهج الوصفي التحليلي الذي تم الاعتماد عليه في التطرق لما هو كائن من مفاهيم ذات صلة بالدراسة؛ واعتمدنا على منهج دراسة الحالة بالاعتماد على المعطيات المقدمة لنا من طرف مصلحة المحاسبة والمالية لمجمع صيدال للفترة من 2016/01/01 إلى 2016/12/31.

I. ماهية المجمعات

أولا : مفهوم المجمع

إن دراسة مفهوم المجمعات تقودنا بالضرورة بالتطرق للمداخل المختلفة والمفسرة لهذه الظاهرة وهو المدخل الاقتصادي ،المدخل القانوني ، المدخل الجبائي والمدخل المحاسبي.

-المجمع هو"كل مشكل من مجموعة من الشركات تخضع للرقابة بصورة رقابة حصرية أو بالاشتراك من طرف الشركة ،أو تمارس على هذه الشركة رقابة يطلق عليها النفوذ البارز "

-"مجمع الشركات هو تشكيل لمجموعة من الشركات لكل منها شخصيتها المعنوية المستقلة عن الأخرى ولكنها مرتبطة على أساس المصلحة او الفائدة المشتركة ،ويخضعون لرقابة الشركة الأم بواسطة حق الرقابة الممنوح للشركة الأم عن طريق السلطة او عن طريق حقوقها أو الأحداث التي تخول لها حق الرقابة وتضمن لها وحدة القرار"

-أما المعايير المحاسبية الدولية وفق المعيار رقم 27 فقد عرفت المجمع "على انه الكل المشكل من الشركة الأم والشركات التابعة "

1 - المدخل الاقتصادي: على حسب المدخل الاقتصادي المجمع يتجلى في مجموع العلاقات والترابطات المتينة أو الأقل متانة ويمكن أن تؤسس عن طريق :

- انتماء كلي مثل الوحدات « Succursales»
- استقلالية في الحقوق مثل الفروع « Filiales »
- ارتباطات قانونية مثل المساهمات « Participations »

في هذه الحالات من الارتباطات تؤكد التبعية الاقتصادية ،فالمجمع له خاصية سلطة وحدة القرار الأحادية والمرتبطة بمفهوم السلطة المطبقة على الشركات التابعة .

إن الهدف الأخير للمجمع هو"البحث الدائم على أفضل تأجير أو استخدام للموارد بأحسن فعالية.

إن نظام التفريع وكذا المساهمات تحمل عدة أجوبة لمتطلبات الاقتصاد الحديث وهذا بسبب "إن تأسيس فرع ،كيان مستقل قانونا، بفضل اللامركزية التي تشتت وتقلل الأخطار الاقتصادية ،والمسجلة ضمنيا في منطق التنويع الصناعي ،التجاري والمالي وتؤسس كأداة من أدوات تطوير وتنمية المجمعات".

2 - المدخل القانوني: إن المتتبع لنصوص لتشريع الجزائري خاصة في القانون التجاري فيما يتعلق بالشركات التجارية نجد أن المجمع غير معترف به نظرا لعدم امتلاكه للشخصية المعنوية لكن نص عليه في الفصل الرابع المتعلق بالأحكام المشتركة الخاصة بالشركات التجارة ذات الشخصية المعنوية في القسم الثاني بعنوان الشركات التابعة ،المساهمات والشركات المراقبة (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996) .

3 - المدخل الجبائي : إن مختلف التشريعات التي تبنت تكوين المجمعات سنة قوانين جبائية تتماشى مع هذه الظاهرة ففي فرنسا على سبيل المثال في مجال الضريبة على أرباح الشركات أجاز المشرع الجبائي استعمال ثلاث أنظمة :

3-1- نظام الربح العالمي والذي سمح باستخدامه منذ سنة 1965 في المادة رقم 209 من القانون العام للضرائب على الشركات التي لها رخصة من طرف وزارة الاقتصاد والمالية وهذا على حساب الوعاء الضريبي المعد على توزيعات الأرباح وعلى النتائج المحققة خارج فرنسا .

3-2- نظام الربح المجمع طبق هذا النظام من طرف المجمعات الصناعية الكبرى في فرنسا وهذا برخصة من طرف وزارة الاقتصاد والمالية ويكون بتجميع الأرباح المجمعة الخاضعة للضرائب للنشاط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة والتي تخضع للرقابة من طرف الشركة (وتشمل أيضا الشركات خارج حدود فرنسا) مع شرط أن لأتقل نسبة المساهمة عن 50 % سواء بطريقة مباشرة او غير مباشرة ،ويكون الربح المجمع هو المجموع الجبري لمجمل النتائج المحققة للشركات الداخلة في عملية التجميع.

3-3- نظام الاندماج الجبائي: هو نظام منصوص عليه وفق المادة 223 من القانون العام للضرائب قابل للتطبيق ابتداء من سنة 1988 لكل الشركات المكونة للمجمع على سبيل الاختيار" sur option "بالنظر للأرباح ذات امتيازات خاصة تقرر العمل على تقديم باسم المجمع تصريح مشترك للضريبة على أرباح الشركات باسم الشركة التي تمثل رأس المجمع "الشركة الأم".

ويسمح تطبيق هذا النظام بالمقاصة لكل الأرباح والخسائر لكل الشركات المكونة للمجمع مع شرط ان الشركة الأم تملك على الأقل 95 % من حقوق التصويت.

أما في الجزائر فان قانون المالية لسنة 1997 تطرق في المادة 14 إلى تعريف المجمع "المجمع كيان اقتصادي مكون من شركتين او أكثر ذات أسهم مستقلة قانونا،تدعى الواحدة منها "الشركة الأم "تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ90 % او أكثر من رأس المال الاجتماعي ،والذي لا يكون رأس المال ممتلك كليا او جزئيا من طرف هذه الشركات او نسبة 90 % او أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها اخذ طابع الشركة الأم .

وفي سنة 2009 جاء في قانون المالية التكميلي حسب نص المادة 03 فيما يخص المعدل المطبق على الضريبة على أرباح الشركات في حالة تعددها بين شركة وشركة أخري لنفس المجمع" في حال خضوع فروع المجمع إلى معدلات مختلفة بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتم تطبيق معدل 19% وهذا في حالة كون هذا المعدل هو الذي يمثل اكبر حصة،وفي حالة العكس يتم ترجيح المعدل حسب حصة رقم الأعمال المحقق.

4 - المدخل المحاسبي: إن أول قائمة مالية مجمعة كانت في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية القرن التاسع عشر، حيث في سنة 1904 كان موضوع الحسابات المجمعة لأول مؤتمر دولي في المحاسبة، مع نشره في الإطار في سنة 1918 في الولايات المتحدة الأمريكية.

كما تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 03 من طرف IASC والمتعلق بالقوائم المالية المجمعة والذي اوجب تطبيقه ابتداء من 01 جانفي 1977 . هذا الأخير كان موضوع إلغاء وتعويض بثلاث معايير محاسبية دولية وهي:

- المعيار IAS 27 المتعلق بالقوائم المالية المجمعة والفردية
- المعيار IAS 28 المتعلق بالقوائم المالية في حالة المساهمات في الكيانات المشاركة
- المعيار IAS 31 المتعلق بالقوائم المالية في حالة المساهمات في الكيانات الزميلة أو الصديقة

إن سريان تطبيق هذه المعايير السالفة الذكر ابتداء من سنة 1989 .

المعايير المحاسبية الدولية IAS27-IAS28-IAS31 أيضا موضوع إلغاء وتعويض وتعديل ابتداء من سنة 2011 مع إمكانية التطبيق في 01 جانفي2013 على النحو التالي:

- المعيار IAS 27 عدل وأصبح IAS 27 تحت اسم الحسابات الفردية و10 IFRS القوائم المالية المجمعة .
- المعيار IAS 28 عدل وأصبح تحت اسم المساهمات في الكيانات المشاركة والزميلة أو الصديقة.
- المعيار IAS 31 الغي نهائيا وحول إلى معيار الإبلاغ المالي رقم 11 IFRS الشراكات

أما في الجزائر لم يتطرق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 عن الحسابات المجمعة وعن كيفية إعدادها نهائيا رغم تطرق المشرع الجزائري في القانون التجاري (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996)في المادة 732 مكرر 3"تلزم الشركات القابضة التي تلجا علنيا للادخار و/أو المسعرة في البورصة ،بإعداد الحسابات المدعمة ونشرها كما هو محدد في المادة 732-4"

المادة 732مكرر 4"يقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة ".

جاء في الجريدة الرسمية رقم 87 الصادرة بتاريخ 1999/10/29 قرار يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات المدمجة،وتطرق الى أساليب التجميع ومجال التطبيق،كما جاء في الجريدة الرسمية رقم 91 المؤرخة في 1999/12/22 قرار يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع وتم فتح الحسابات الخاصة بالحسابات المجمعة كما قدم جميع الجداول الخاصة بالبيانات المجمعة .

كما نص النظام المحاسبي والمالي SCF (قانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25)،والذي بداء العمل به ابتداء من جانفي 2010 ، تطرق في المواد من(31 إلى 36) بعنوان الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لقواعد التقييم والمحاسبة في المواد من (132-1 إلى 132-21) والمتعلقة بالإدماج-تجميع الكيانات-الحسابات المدمجة

ثانيا: تركيبة هيكل مجمع الشركات

يمثل مجمع الشركات من الشركة الأم والشركات التابعة (الفروع) حيث لكل منها شخصيتها المعنوية المستقلة عن باقي الشركات ولكن موحدة اقتصاديا عن طريق روابط ممثلة بمساهمات حيث ان الشركة الأم تمارس الرقابة على مجموعة الشركات وبالتالي السيطرة على مختلف القرارات العملياتية والاستثمارية .

من خلال ما سبق يمكن التطرق إلى مختلف مكونات المجمع وهو كالتالي :

1- الشركة الأم la société mère: الشركة الأم هي قمة الهرم داخل المجمع وهي الركيزة التي تمارس الرقابة على الشركات الأخرى والتي تسمى بالشركات التابعة . فتعرف الشركة الأم على أنها الهيكل القانوني التي تجمع القدرة الإستراتجية ،فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع.

2- الشركة القابضة Le Holding : في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط ،تسمى الشركة الأم بالشركة القابضة وهي لا تمارس أي نشاط صناعي او تجاري ويقتصر دورها على تسيير المساهمات المالية التي تملكها في مختلف الشركات وبالتالي تعرف الشركة القابضة على أنها "شركات لا تملك في أصولها إلا أسهم شركات أخرى ، او يتكون الجزء الأكبر من أصولها من أسهم شركات أخرى ،حيث تعمل هذه الشركات على إتمام العمليات المالية التي تعد مهمة بالنسبة للشركات التي تراقبها وفي نفس الوقت تقوم بتوجيه ومراقبة نشاطاتها الصناعية والتجارية ".

3- الفرع Filiale : يعرف الفرع أو الشركة التابعة على أساس نسبة المساهمة في رأس المال والتي يجب أن تفوق 50% أي يجب أن تفوق نصف رأسمال الشركة المساهم فيها والتي تخول لها أغلبية حقوق التصويت.

4- المساهمات Participation : في حالة وجود مساهمة تتراوح مابين 10% إلى 50% نكون في هذه الحالة أمام مساهمات عدا بعض الاستثناءات والمنصوص عليها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 الحسابات المجمعة والفردية حيث نص انه في حالة وجود مساهمة في حدود 40 % ولا يوجد أي مساهمة تفوق هذه النسبة وكذا المشاركة في مجلس الإدارة بالأغلبية والإطار التقني المسير للشركة في هذه الحالة تسمى بالفرع وليس المساهمة .

II- الحسابات المجمعة

في سنة 1904 في الولايات المتحدة أول مباحثات بخصوص الحسابات المجمعة وكانت شركة National Lead أول شركة قامت بإعداد الحسابات المجمعة سنة 1892 .

في المملكة المتحدة انتظرت حتى سنة 1922 لإصدار أول حسابات مجمعة بعد إخطار الوسط المهني من اجل جلبهم إلى واقع الحسابات المجمعة وفي سنة 1948 كانت أول شركة تقوم بإعداد الحسابات المجمعة لشركة « companies act » و أصبحت إلزامية إعداد الحسابات المجمعة .

في فرنسا كان أول مؤتمر للشركة الوطنية لخبراء المحاسبة اهتم بموضوع الحسابات المجمعة في سنة 1954 ولكن المرسوم المؤرخ في 23 مارس 1967 على الشركات التجارية أن ترفق الحسابات المجمعة للحسابات الفردية.

وإلزامية إعداد الحسابات المجمعة كان بصدور القانون 85-11 المؤرخ في 03 جانفي 1985 على أن يكون ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 1990.

أولا: إلزامية إعداد الحسابات المجمعة

1- لمحة تاريخية عن الحسابات المجمعة : إن إعداد الحسابات المجمعة ووصولها إلى شكلها الحالي ليس وليد الصدفة ،بل الحاجة والقصور في الحسابات الفردية للشركات جعلها تتطور من فترة زمنية إلى أخرى ومن دولة إلى دولة أخرى يمكن إبراز هذه التطورات كما يلي:

1-1- في الولايات المتحدة :

- 1892 أول نشر للحسابات المجمعة National Lead
- 1905 المؤتمر الدولي للحسابات المجمعة
- 1910 الحسابات المجمعة تكون ضمن التقارير السنوية
- 1934 إلزامية إرفاق الحسابات المجمعة للتقارير السنوية
- 1959 إصدار المعيار المتعلق بالقوائم المالية المجمعة ARB 51
- 1971 إصدار المعيار المتعلق بالوضع بالمعادلة APB

1-2- في المملكة المتحدة

- 1922 نشر أول حسابات مجمعة
- 1944 إصدار أول معيار بخصوص الحسابات المجمعة SSAP14
- 1948 إلزامية إعداد الحسابات المجمعة من طرف Companie act

1-3- في ألمانيا

- 1965 إلزامية إعداد الحسابات المجمعة لشركات الأموال
- 1969 إلزامية إعداد الحسابات المجمعة للشركات ذات المسؤولية المحدودة .

1-4- في فرنسا

- 1966 إصدار أول حسابات مجمعة
- 1969 إصدار أول معيار:توصيات للمجلس الوطني للمحاسبة
- 1978 مشروع تقرير للمجلس الوطني للمحاسبة بخصوص الحسابات المجمعة
- 1985 نشر القانون المتعلق بتجميع الحسابات -إلزامية إصدار الحسابات المجمعة للمجمعات الغير مسجلة في البورصة.
- 1998 الإشعار رقم 17 ديسمبر 1998 رقم 98-10 المتعلق بالحسابات المجمعة
- 1999 القانون رقم 02.99 المؤرخ في 29 افريل 1999

1-5- في المجموعة الاقتصادية الأوروبية CEE

- 1966 إصدار أول حسابات مجمعة
- 1969 إصدار أول معيار توصيات للمجلس الوطني للمحاسبة.

1-6- المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS المتعلقة بالحسابات المجمعة

- IAS 01 المعيار المتعلق بإعداد القوائم المالية، أخر مراجعة في 2013/01/01
- IAS 21 المعيار المتعلق بالعملة الأجنبية ،أخر مراجعة في 2009/07/01
- IAS 27 المعيار المتعلق بالقوائم المالية المجمعة والفردية، أخر مراجعة في 2013/01/01
- IAS 28 المعيار المتعلق بتسجيل المساهمات في الشركات المشاركة Associées ،أخر مراجعة في 2013/01/01.
- IAS 31 المعيار المتعلق بالمساهمات في الشركات الصديقة الغي وعوض بـ IFRS 11 ابتداء من 2013/01/01
- IAS 03 المعيار المتعلق بمجمع الشركات أخر تعديل في 2010/07/01
- IFRS 10 المعيار المتعلق بإعداد القوائم المالية المجمعة ،سريانه ابتداء من 2013/01/01
- IFRS 11 المعيار المتعلق بالترتيبات المشتركة ،سريانه ابتداء من 2013/01/01
- IFRS 12 المعيار المتعلق بالإفصاح عن المساهمات في المنشات الأخرى ، سريانه ابتداء من 2013/01/01.

2- تعريف الحسابات المجمعة:

المجمع يقدم مجموع الشركات مرتبطة فيما بينها وهي ملزمة بإعداد الحسابات المجمعة والمقصود بها تعد الحسابات المجمعة من اجل تقديم الملكية، والوضعية المالية والنتائج للمجمع المشكل من طرف الشركة الدامجة والشركات الداخلة في محيط الإدماج كأنها وحدة واحدة.

من هذا التعريف نلخص الأهداف :

-توحيد الحسابات لكل الشركات وفق القواعد المتبعة في التقييم للمجمعات؛

-تجميع المعطيات أي الحسابات المتعلقة بالميزانية وجدول حسابات النتائج ؛

-إقصاء العمليات التي أحدثت تأثير مزدوج داخل المجمع كعمليات الشراء او البيع داخل الشركات التي تنتمي لنفس المجمع ؛

-إقصاء الحصص أو الأسهم الممنوحة داخل المجمع وتوزيع الأموال الخاصة؛

الحسابات المجمعة تسمح بإعطاء صورة على الحقيقة المالية لمجمع الشركات والتي تحوي عموما على الميزانية ،جدول حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات الأموال الخاصة ،و الملاحق المكملة لمجموع الوضعية المالية للشركة الأم والفروع كأنها شركة واحدة.

2-1- الأهداف من إعداد الحسابات المجمعة:

يمكن تعداد الأهداف الممكن تحقيقها من إعداد الحسابات المجمعة وهي متعددة منها:

- إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمجمع بحسب المادة 732 مكرر من القانون التجاري "يقصد بالحسابات المجمعة ،تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموع الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة" ؛

-الاستجابة لاحتياجات المعلومات القانونية والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرار؛

- النظرة الاقتصادية الممتازة للحسابات وهو الهدف المنتظر من تجميع الحسابات القانوني والذي يجب أن يعد وينشر وفق القوانين المعمول بها؛

-يعطي نظرة مالية للمجمع ،مجردة من كل التمويلات مابين الشركات داخل نفس المجمع ؛

3- قواعد تجميع الحسابات

3-1- الشركات الملزمة بإعداد الحسابات المجمعة

إن معايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS خاصة المعايير المباشرة الخمسة وهي IAS27، IAS 28 ، IFRS10 ، IFRS11 ،IFRS 12 والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في مختلف الدول ، ومنها الجزائر فحسب النظام المحاسبي المالي SCF القانون رقم 11/07 المؤرخ في 20017/11/25 »كل شركة أم أو الشركة التي تملك مساهمات في شركات شقيقة أو في شكل مشاريع مشتركة أو عقود

مشتركة أو ترتيبات مشتركة هي ملزمة بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة أو مدمجة تضم كل من الشركة الأم والشركات التابعة والمساهمات ،وتخضع عملية الإعداد لهذه القوائم إلى نفس قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المحددة في IAS 1 الخاص بتقديم وعرض القوائم المالية .

ووجب الإشارة أن مصطلح القوائم المالية هو جزء من التقارير المالية فكان من الأفضل تسمية القوائم المالية المدمجة باسم التقارير المالية المجمعة لأنها مفهوم أوسع واشمل من القوائم المالية فالتقارير المالية تشمل كل من القوائم المالية بالإضافة إلى الملاحظات والتعليقات الهامشية .

وتتكون القوائم المالية كل من القوائم المالية الأساسية والمتمثلة في الميزانية ،جدول حسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول التغيرات في الأموال الخاصة، والملاحق التي تلعب دور التفسير للقوائم المالية الأساسية .

2-3- المصطلحات الأكثر تداولا في إعداد الحسابات المجمعة

أ-مفهوم السيطرة: حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 في الفقرة 04 « الرقابة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية و العملياتية لشركة ما وفي الأخير الحصول على منافع من أنشطتها».

ويستخدم مفهوم الرقابة أثناء إعداد الحسابات المجمعة في تحديد نوع الطريقة المطبقة في عملية التجميع وهي تبين العلاقة بين الشركة الأم والشركات التابعة ،فنجد الأنواع الثلاث للرقابة وهي الرقابة الحصرية، الرقابة المشتركة والنفوذ البارز أو الهام .

كما إن نسبة الرقابة أو السيطرة تقودنا إلى مصطلح حقوق التصويت والتي ترتبط ارتباطا قويا مع نسبة الرقابة.

ب- مفهوم معدل الفائدة (المصلحة): معدل الفائدة أو المصلحة يترجم الفائدة التي تملكها الشركة الأم في الأموال الخاصة والنتيجة في الشركة التابعة أو الفرع وهي مفتاح التوزيع الذي يعتمد عليه في توزيع الأموال الخاصة والنتيجة بين الشركة الأم وحصص الأقلية.

ج-القوائم المالية الفردية: هي تلك القوائم التي يتم عرضها بواسطة الشركة الأم دون الأخذ بعين الاعتبار المساهمات او الحقوق لدى الشركات التابعة أي إظهار في جانب الأصول في حساب الأصول المالية بمختلف أنواعها إلا السندات والمقيمة بتكلفة الاقتناء وليس على أساس حقوق الملكية في تاريخ إعدادها.

د- حقوق التصويت: تقيم السلطة أو الرقابة بنسبة حقوق التصويت المملوكة، وليس بعدد الأسهم المملوكة في تاريخ إقفال الحسابات المجمعة فالأساس هو أن الحق في ممارسة السلطة بواسطة التصويت وبالتالي الحق في التصويت صفة من صفات السهم ،فتوجد أسهم عادية لها الحق في التصويت ،واسهم ممتازة لها الأولوية في الأرباح وليس لها حقوق تصويت ،واسهم ذات حقوق تصويت مزدوجة بمقتضى نص أو عقد أو بقرار من الجمعية العامة غير العادية .

هـ -التأثير الفعال:هو القدرة على المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسة المالية و العملياتية للشركة المستثمر فيها ولكن لاتصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو الرقابة المشتركة .

و- حقوق الأقلية:هي النسبة من الربح والخسارة أو صافي الأصول في المنشاة التابعة المتعلقة بحقوق الملكية التي لم يتم امتلاكها من قبل المنشاة الأم.

3-3-تنظيم أعمال إعداد الحسابات المجمعة

في الواقع الممارسة المحاسبية للتحضير لتجميع الحسابات عملية صعبة للغاية إذا ما لم يتم التحضير لها جيدا ،وهذا بنوع التنظيم المعمول به والذي يقودونا إلى الإجابة عن الأسئلة المعتادة ما هي المهام ؟من هو المكلف بالمعالجة ؟وما الذي يجب معالجته ؟ومتى يجب القيام بالمعالجة ؟.

وبالتالي يجب احترام التنظيم المتعلق بإعداد الحسابات المجمعة من طرف الشركات التابعة أي التي تدخل في محيط التجميع.

وبالتالي يجب التحديد المسبق للإجراءات واتخاذ القرار بشان الإجراء الذي سوف يطبق من طرف المجمع أما التجميع عن طريق الأرصدة أو التجميع عن طريق التدفقات، وإذا كان هيكل المجمع يحتوي على شركات تابعة ثانوية **Sous- groups** وبالتالي القرار بشان اختيار نوع التجميع إما بالتجميع المباشر أو التجميع بالمراحل أو المدرجات .

4- سيرورة تجميع الحسابات

يوجد نوعان أساسيان لإجراءات التجميع ،التجميع عن طريق الأرصدة أو عن طريق تراكم الحسابات عن طريق التدفقات .

التجميع عن طريق الأرصدة أو عن طريق التدفقات يختلفان في عمق المعالجة أو المبدأ لكن يقودنا إلى نفس النتائج المحققة أي نفس الحسابات المجمعة باستعمال الطريقتين .

4-1- سياق التجميع عن طريق الأرصدة

ترتكز طريقة التجميع بواسطة الأرصدة على المبادئ التالية :

- الحصول على ميزان المراجعة بعد الجرد لكل شركات المجمع أي المحاسبة الفردية أو الحسابات السنوية للشركات التي تدخل في محيط التجميع.
- جمع المبالغ 100 % في حالة تطبيق طريق التكامل الكلي أو الشامل،ونسبة المساهمة المباشرة والغير مباشرة في حالة الإدماج النسبي أو الإدماج بالمعادلة في اليومية الخاصة بالأعمال قبل التجميع آو في يومية التجميع .
- التسجيل المحاسبي في نفس اليومية لكل القيود المتعلقة بالتجميع.
- ثم القيام بعرض الحسابات المجمعة .

هذه الإجراءات أو الطريقة هي التي استعملت منذ زمن بعيد وهي الوحيدة المستعملة في المجمعات الصغيرة والمتوسطة ،وكان تجميع الحسابات يعد من طرف مكتب خارجي للخبرة المحاسبية .

إن الإجراءات المعتمدة في إعداد الحسابات المجمعة ،تمتاز بالبطء وهي أكثر مركزية في الإعداد، ولا تتطلب أي تقارير أو تحضيرات أثناء السنة، وبالتالي هي تلاءم أكثر المجمعات الصغيرة والمتوسطة .

إن الضعف الأساسي في هذه الطريقة يكمن أثناء كل سنة جديدة لتجميع الحسابات، إن نقطة الانطلاق هي الحسابات الفردية للشركات الداخلة في محيط التجميع أو الإدماج للسنة الحالية N،بدون الأخذ بعين الاعتبار للحسابات المجمعة للسنة السابقةN-1 .

4-2- سياق التجميع عن طريق التدفقات

تعتبر هذه الإجراءات الأكثر حداثة بالمقارنة مع التجميع عن طريق الأرصدة ،تنحدر هذه الإجراءات من منهجية التسجيل في المحاسبة المالية للشركات أي المحاسبة الخاصة لكل شركة من شركات المجمع وهي ترتكز على :

- ترحيل ميزان المراجعة للحسابات المجمعة للسنة N-1 ؛
- توزيع النتيجة المجمعة للسنة N-1 في حساب الاحتياطات المجمعة ؛
- تسجيل التدفقات مركزيا كمصدر للشركات المدمجة على الأقل مرة واحدة في الشهر ؛
- التسجيل المحاسبي خاص بالتجميع؛
- إعداد ميزان المراجعة الحسابات المجمعة؛
- ثم القيام بعرض الحسابات المجمعة .

إن هذا النظام للتسجيل يضمن عدم المساس بالحسابات المجمعة، ويختصر القيود المحاسبية للتجميع بأسلوب جيد لان وحده التعارض مع السنة الحالية يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار، التعرض السابق هو محفوظ في أرصدة ميزان المراجعة لبداية المدة.

بالمقابل هو نظام للتجميع بطيء بحيث يتطلب من المجمع تطبيق نظام حقيقي كلي على طول السنة لأجل التجميع ،مع مصلحة التجميع لكل شركة من شركات المجمع، وهي مكلفة بإجراء تقرير شهري للتدفقات عند الاقتضاء بأكثر فعالية باستعمال برمجيات مشتركة للمحاسبة أو للتجميع.

إن إجراءات التجميع عن طريق التدفقات هي مخصصة لغاية يومنا هذا رغم الفوائد الأكيدة على صعيد الأمان كأداة للتسيير للمجمعات كبيرة الحجم .

4-3- كيفية تجميع الحسابات

في حالة اختيار سياق التجميع وكيفية تجميع الحسابات ،يبقى من الضروري تعيين مراحل العمل، أن سيرورة التجميع مرتبطة بقواعد التنظيم المحاسبي المطبق في المجمع ،فنجد سيرورة التجميع مستلهمة من اتجاهين :

-التنظيم المركزي:مصلحة التجميع تهتم بالتحكم الكلي في عمليات التجميع وهذا باستعمال المعطيات لكل شركة من شركات المجمع وفي الأخير إعداد ميزان المراجعة .

-التنظيم اللا مركزي : معناه كل سلسلة أعمال التجميع والتحضير لها مفوضة لكل شركة من شركات المجمع وهذا من اجل تخفيض وتضييق إلى أدنى حد لأعمال التجميع .

أ- التجميع المركزي :

في حالة استعمال طريقة سيرورة التجميع المركزي ،الشركة الأم آو الشركة الدامجة تضطلع بالكامل بعمليات التجميع ،وفق المراحل الرئيسية التالية :

- هيكل المجمع ومحددات التجميع: وهذا بإعداد قائمة الشركات موضوع التجميع وتحديد طريقة التجميع لكل شركة داخلة في محيط التجميع.
- تجميع المعطيات: في هذه المرحلة من مراحل أعمال التجميع، نقوم بجميع الوثائق الضرورية المستعملة في تجميع المعطيات، و هذه الوثائق تتمثل في:

- ✓ ميزان المراجعة لكل شركة من شركات المجمع.
- ✓ المعلومات المتعلقة بسندات المساهمة للشركات المدمجة.
- ✓ المعلومات المتعلقة بالعمليات المحققة بين شركات المجمع.
- ✓ تغيرات الأموال الخاصة.
- ✓ المعطيات المستخدمة في إعادة المعالجة و الاقصاءات.

- ترجمة الحسابات للشركات الأجنبية المدمجة : كل حسابات الشركات التي تقع خارج حدود الدول (استراتجيات التدويل) وجب أن تترجم هذه الحسابات إلى عملة الشركة الأم أو الدامجة .
- التسجيلات المحاسبية والتي يمكن تصنيفها إلى:
  - ✓ إعادة المعالجة والتي تؤدي إلى تجانس في التقييم ،وإعادة تقسيم من اجل تقديم متجانس للحسابات .
  - ✓ التعديلات والتسويات من اجل تعديل الحسابات مابين المجمع(intra-groupe) أي العمليات المتبادلة بين شركات المجمع أو بين المجمع وشركاته .
  - ✓ حذف وإقصاء الاستخدام المزدوج والنتائج الداخلية المحققة داخل المجمع .
- الضرائب المؤجلة: ما دام طرق التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة غير مطبقة أثناء إعداد الحسابات الفردية يجب إعادة المعالجة باستخدام الضرائب المؤجلة.
- التغير في محيط التجميع :كل العمليات التي تغير في محيط التجميع يمكن ان تقود المجمع إلى تسجيل فروق التقييم ، وفروق الحيازة عند الحيازة على سندات المساهمة، أو تصحيح فوائض أو نواقص القيم عند التنازل عن سندات المساهمة للشركات المدمجة.
- إقفال الأموال الخاصة:من الضروري عند إعداد وتقديم الحسابات المجمعة أن تقدم بالأرصدة.
- عرض وتقديم الحسابات المجمعة هي نتاج أعمال التجميع.

ب- التجميع اللامركزي :

كل شركة تعد حسابات خاضعة لإعادة المعالجة وموافقة لقواعد العرض والتقييم للمجمع ،كما أن مصلحة التجميع بعد المراقبة تسترجع المعطيات وإتمام عملية التجميع لمجموع الشركات الداخلة في محيط التجميع ، المعطيات ترسل إلى مصلحة التجميع في الشركة الأم آو الشركة الدامجة هذه الأخيرة تحضر وفق لقواعد التقييم المتبعة من طرف المجمع والتي بالضرورة تتبع الشركة الأم .

III- المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي المتعلقة بتجميع الحسابات:

المعايير هي نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة وهي تختلف عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة .

أولا- المنظمات المحاسبية الدولية ودورها في إعداد المعايير

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC : هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد البيانات المالية في جميع أنحاء العالم ،وقد تم تشكيل اللجنة في عام 1973. وقد أصدرت 41 معيار محاسبيا دوليا IAS منه 03 معايير مباشرة متعلقة بتجميع الحسابات. كما تم إصدار 34 تفسير متعلق بالمعايير المحاسبية الدولية SIC اللجنة الدائمة لتفسيرات حتى سنة 2002

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB : بعد حوالي 25 سنة من البدء في تطبيق المعايير وتطويرها بإلغاء البعض وتعديل البعض الأخر ،ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة ،والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالي الدولية ،وقد تم تشكيل اللجنة سنة 2001 لتحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC .

واستبدلت المعايير المحاسبية الدولية IAS بمعايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي IFRS وقد صدر عنها أكثر من 16 معيار منها 03 معايير متعلقة بتجميع الحسابات وتم إلغاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 ليصبح عدد المعايير المتعلقة بالتجميع مباشرة 05 معايير.

كما تم استحداث لجنة التفسيرات للمعايير الدولية IFRIC والتي تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة وقد أصدرت أكثر من 20 تفسيرا لحد اليوم .

ثانيا: المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بتجميع الحسابات

1- القوائم المالية المجمعة والفردية IAS 27 : وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 القوائم المالية المجمعة والفردية ، تطبق طريقة الدمج الكلي أو الشامل على الشركات التي تمارس عليها الشركة ما يسمى بالرقابة الحصرية، مما يتيح لها التحكم في السياسات المالية والتشغيلية ويكون هذا بـ:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر لغالبية حقوق التصويت أي ما يفوق 50 % من إجمالي الحقوق .

- امتلاك اكبر من 40% من حقوق التصويت المباشرة أو غير المباشرة من الشركة التابعة ولا يوجد أي شريك يملك بصورة مباشرة أو غير مباشرة اكبر من 40%.

- التمثيل بالأغلبية خلال سنتين متتاليتين في مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو مجلس المديرين حسب الحالة.

-المراقبة الممارسة بالفعل وتتجسد في السيطرة على الشركة وفق عقد أو شروط نظامية.

1-1-إجراءات توحيد الحسابات :

- المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو التجميع الجبري لحسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة بنسبة **100%.**
- إقصاء مبلغ سندات المساهمة كليا من الحسابات المجمعة .
- إقصاء العمليات الداخلية التي جرت بين الشركة الأم والشركات التابعة مثل الشراء،البيع،الحقوق والديون .
- تجانس الطرق المحاسبية المستعملة بين الشركة الأم والشركات التابعة والتي تقضي باستعمال طرق الشركة الأم .
- الأخذ في الحسبان أثناء إجراء عمليات التجانس للطرق المستخدمة وإقصاء الفروق المؤقتة الناتجة من هذه العمليات والتي تعالج بواسطة الضرائب المؤجلة.
- توزيع الأموال الخاصة وهذا بحساب حقوق الملكية ثم استخراج فوائد الأقلية والتي هي من حق الشركات التابعة والتي يجب إقصاءها أثناء عملية تحليل حسابات الشركة الأم أو المجمع.
- تحديد الاحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة والتي هي لصالح الشركة الأم.

2-1- الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية الموحدة :

- طبيعة العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة عندما لأتملك الشركة الأم بشكل مباشر او غير مباشر في الشركات التابعة أكثر من نصف حقوق التصويت.
- أسباب عدم تحقيق السيطرة عندما تكون الملكية بشكل مباشر او غير مباشر من خلال الشركات التابعة لأكثر من نصف حقوق التصويت أو الحقوق المحتملة للتصويت في المنشاة المستثمر فيها .
- تاريخ الإبلاغ عن القوائم المالية للشركة التابعة عندما تستخدم هذه القوائم في إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة الأم ،سواء كانت معدة في تاريخ الإبلاغ أو لفترة تختلف عن تلك التي تخص الشركة الأم،وبسبب استخدام تاريخ إبلاغ أخر او فترة أبلاغية مختلفة .

2-الحقوق في العقود المشتركة IAS 31 : حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 الحقوق في العقود المشتركة تستخدم طريقة الدمج بالتناسب على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم ،فا المبدأ العام لهذه الطريقة يقوم على أساس استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتجميع بنسبة الفائدة على عناصر الأصول وعناصر الخصوم وبالتالي لا وجود لحصص الأقلية أثناء تطبيق هذه الطريقة .

كما أن الرقابة تكون مقسومة بين الشركات المستغلة بالتشارك على عدد محدود من المساهمين أو الشركاء ،كما إن السياسات المالية و العملياتية هي نتاج هذا التشارك أو الاتفاق .

والخلفية وراء إصدار هذا المعيار هو عجز شركة بمفردها عن تمويل استثمار آو عملية معينة، مما يترك الرغبة في القيام بالتمويل من خلال شراكة تتصف بالاستقلالية ،ويكون البديل الأفضل هو أن يتم تنفيذ ذلك من خلال عقد مشترك ، ويمكن أن تكون هذه المساهمة في أصول لازمة لتنفيذ العقد المشترك مثل الإسهامات الجزئية للأصول ، أو تقديم مساهمات نقدية .

1-2- أنواع العقود المشتركة :

أ. **العمليات ذات السيطرة المشتركة :**تتعلق العمليات ذات السيطرة المشتركة باستخدام الأصول والموارد الأخرى التي تعود للمتعاقدين وليس بتأسيس شركة مستقلة ،ويقوم كل متعاقد باستخدام أصوله الخاصة به، ويتحمل المصاريف والالتزامات الخاصة به، ويتم تحديد الترتيبات التعاقدية بموجب عقد يتفق عليه ويوقع من قبل الأطراف المشتركة .

ب. **الأصول ذات السيطرة المشتركة:**تتعلق الأصول ذات السيطرة المشتركة بمدى وجود سيطرة مشتركة على مثل هذه الأصول من قبل أكثر من شريك وغالبا ما تكون الملكية مشتركة للأصول الخاصة بالعقد المشترك، ويمكن لكل متعاقد أن يحصل على حصته من الإيرادات ويتحمل حصته من التكاليف .

ج. **الشركة ذات السيطرة المشتركة :** يساهم كل متعاقد عادة بنقدية أو أي إسهامات أخرى في شركة ذات السيطرة المشتركة ،ويتم إدراج هذه المساهمات في السجلات المحاسبية للمتعاقد ،ويتم الاعتراف بها في القوائم المالية للمتعاقد كاستثمار في شركة ذات سيطرة مشتركة .

إن هذا النوع من العقود المشتركة ينتج عنه تأسيس شركة لها كيانها المستقل، ولها قوائمها المالية التي تبين نتيجة أعمالها في فترة معينة.

2-2- إجراءات توحيد الحسابات:

- المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو التجميع الجبري لحسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة بنسبة المساهمة المباشرة وغير المباشرة والتي تحسب عن طريق معدل الفائدة .
- إقصاء مبلغ سندات المساهمة كليا من الحسابات المجمعة .
- إقصاء العمليات الداخلية التي جرت بين الشركة الأم والشركات التابعة مثل الشراء، البيع، الحقوق والديون وهذا حسب معدل الفائدة المحسوب من خلال هيكل المجمع.
- تجانس طرق المحاسبة المستعملة بين الشركة الأم والشركات التابعة والتي تقضي باستعمال طرق الشركة الأم.
- الأخذ في الحسبان أثناء إجراء عمليات التجانس للطرق المستخدمة و الإقصاء للعمليات التبادلية، الفروق المؤقتة الناتجة من هذه العمليات والتي تعالج بواسطة الضرائب المؤجلة.
- تحديد الاحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة والتي هي لصالح الشركة الأم .

3- الاستثمارات في الشركات الزميلة IAS 28 :

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة والتي يكون فيها للمستثمر تأثير هام على الجهة التي تم الاستثمار فيها ولكن ليست سيطرة او سيطرة مشتركة عليها ،ولا ينطبق المعيار على الاستثمارات المملوكة بواسطة منشاة ذات رأسمال متعاقد عليه ،الصناديق المشتركة ،والمنشات المماثلة التي يتم المحاسبة عنها كمقتناة لإغراض المتاجرة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 واتي يتم قياسها بالقيمة العادلة في الربح أو الخسارة .

3-1- كيفية تحديد الشركة الزميلة:

يعتبر اقتناء المستثمر لما نسبته 20% أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر مؤشر على وجود تأثير هام له عليها إلا إذا تم إثبات عكس ذلك ،وإذا كانت نسبة الملكية المشار إليها اقل من 20% فانه يفترض بالمستثمر أن لا يكون له تأثير هام على الشركة الزميلة إلا إذا تم إثبات وجود التأثير بوضوح.

ويدل على وجود تأثير هام لدى المستثمر على الشركة الزميلة ما يلي:

- تمثيل المستثمر في مجلس الإدارة أو أي هيئة تحكم الشركة الزميلة.
- مشاركة المستثمر في عملية رسم السياسات في الشركة الزميلة.
- العمليات الهامة بين المستثمر والشركة الزميلة.
- تبادل الموظفين الإداريين بين المستثمر والشركة الزميلة.

3-2- المحاسبة عن الشركات الزميلة:

في إعداد القوائم المالية المجمعة يجب أن يستخدم المستثمر أسلوب الملكية (الوضع بالمعادلة) للمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة إلا في الحالات التالية :

- إن الاستثمار في الشركة الزميلة التي تم اقتناءها مع وجود نية التخلص منها خلال الاثنى عشر شهرا من تاريخ الاقتناء ،إذا يجب اقتناءه من اجل المتاجرة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39 ويتم قياس هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة.

-إن الشركة ألان شركة معفاة من إعداد القوائم المالية وفقا للفقرة 10 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 وبالتالي المحاسبة عنها تكون وفق أسلوب التكلفة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39.

-لا يحتاج المستثمر إلى استخدام أسلوب الملكية إذا توافرت الشروط الأربعة التالية:

أ- أن يكون المستثمر نفسه شركة تابعة مملوكة بالكامل،أو شركة تابعة مملوكة جزئيا لشركة أخرى ولمالكين آخرين .

ب- إن أدوات الملكية أو الدين التي تعود للمستثمر غير متداولة في سوق عام.

ج- إن المستثمر لم يقم بحفظ وليس هو حاليا بصدد حفظ قوائمه المالية لدى لجنة البورصة، أو لدى آي هيئة نظامية لإغراض إصدار أي فئة من الأدوات المالية في السوق العام.

جدول رقم(01) : يوضح نوع الرقابة وطرق التجميع حسب المعايير المحاسبية الدولية IAS

1-الرقابة الحصرية -الأغلبية في حقوق التصويت -الرقابة الممارسة بالفعل وتتجلى بالقدرة على تعيين هياكل مجلس الإدارة،المديرين ،المراقبة حسب الحالة. -الأغلبية عن طريق عقد او اتفاق. -الحصول على 40% من حقوق التصويت ولا يوجد أي مساهم أخر يملك اكبر من 40% .	**التكامل الكلي** **IAS 27**

2-المساهمات في الشركات المشاركة -عدد قليل من المساهمين أو الشركاء -الاشتراك في الفوائد -وجود عقد أو اتفاق	التكامل النسبي IAS 31
3- التأثير البارز -المساهمة في نشاطات الشركة -الحصول على الأقل 20 % من رأسمال الشركة المستثمر فيها.	الوضع بالمعادلة (حقوق الملكية) IAS 28

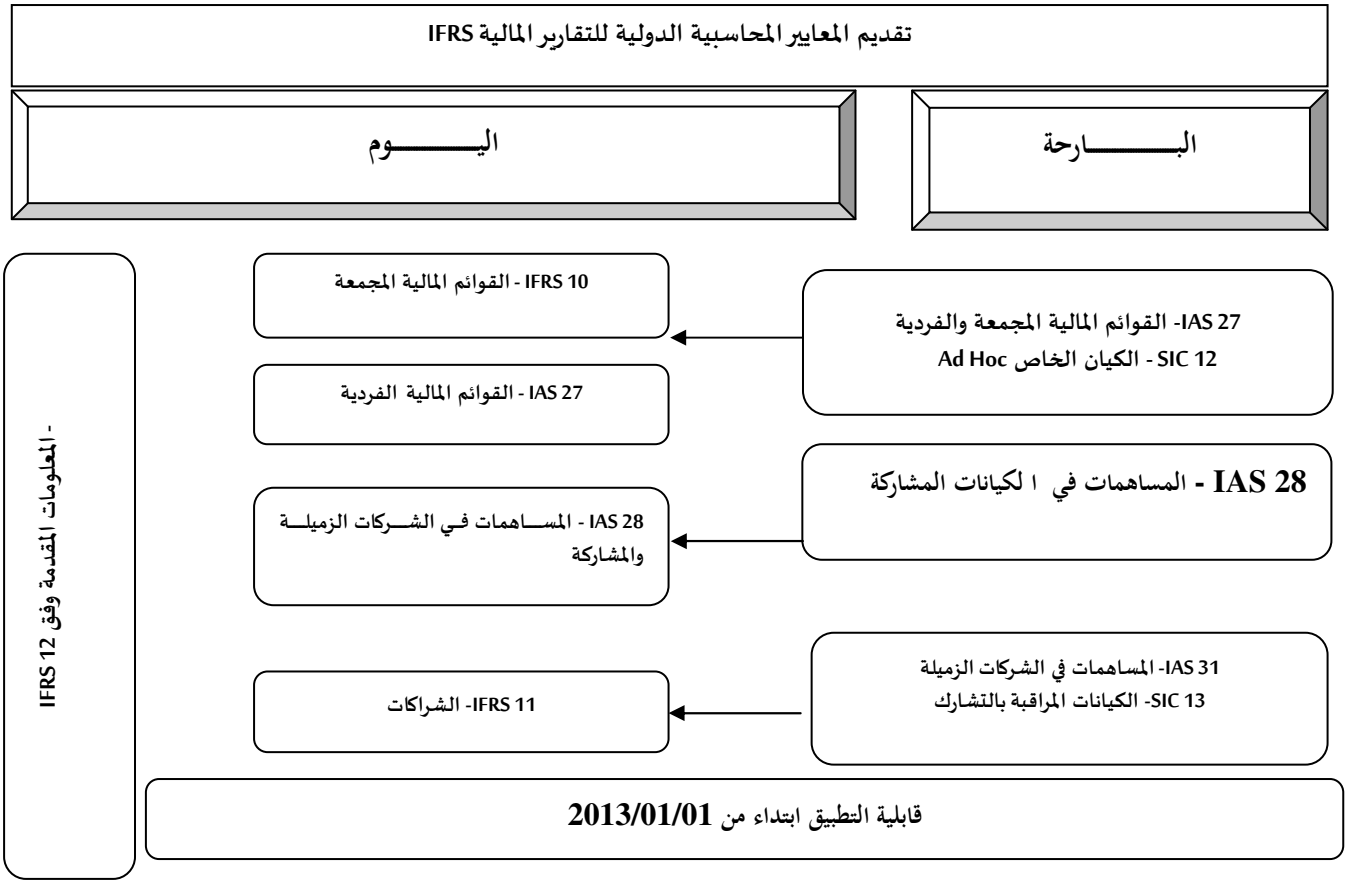
Source: Simon Paoli, La Pratique Des Comptes Consolidées, Edition Dunod, France ,P67

ثالثا:المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي IFRS المتعلقة بالتجميع

المعايير المحاسبية الدولية IAS27-IAS28-IAS31 موضوع إلغاء وتعويض وتعديل ابتداء من سنة 2011 مع إمكانية التطبيق في 01 جانفي2013 على النحو التالي:

- المعيار IAS 27 عدل وأصبح IAS 27 تحت اسم الحسابات الفردية و10 IFRS القوائم المالية المجمعة .
- المعيار IAS 28 عدل وأصبح تحت اسم المساهمات في الكيانات المشاركة والزميلة أو الصديقة.
- المعيار IAS 31 الغي نهائيا وحول إلى معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 11 الشراكات.

الشكل رقم (01) : الصيغة الجديدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS



SOURCE:, application des normes IFRS 10-11-12 ,conférence call 18 avril 2013 disponible sur :www.finance.veolia.com

1- المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي IFRS 10 القوائم المالية المجمعة

جاء هذا المعيار ليعوض المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 و تفسير اللجنة الدائمة SIC12 ويهدف لوضع خطوات إعداد القوائم المالية لكيان يراقب عدة كيانات ،ومن الأسباب التي أدت إلى ظهور هذا المعيار ما يلي :

-اختلاف الممارسة العملية في تطبيق IAS27 و SIC 12 و هذا في اختلاف تطبيق مفهوم السيطرة حيث انه يمكن وجود كيان يسيطر على كيان رغم عدم امتلاكه لأغلبية حقوق التصويت.

-الاختلاف في مفهوم السيطرة بين المعيار رقم IAS 27 و SIC 12 فالمعيار رقم 27 يعرف السيطرة على أنها التحكم في السياسات المالية والتشغيلية بهدف الحصول على منافع من أنشطتها .

أما تفسير اللجنة الدائمة SIC 12 الذي تتكلم على الكيانات ذات الغرض الخاص مثل شركات النقل أو وساطة الشحن أو شركات من اجل نشاط البحث والتطوير والملحقة لنشاط الشركة الرئيسية مع أطراف أخرى فهي تركز على المكافآت والمخاطر .

ترتكز تفسير اللجنة الدائمة رقم 12 على المخاطر والمكافآت والتي يراها بعض مطبقي هذا المفهوم عدم اتساق بين التعريفين لذا يأتي إصدار المعيار IFRS 11 لغرض نزع عدم الاتساق هذا، حيث يتضمن تعريفا أكثر وضوحا لمفهوم السيطرة .

1-1 -مجال التطبيق والإعفاء

يطبق هذا المعيار على كل الشركات إلا في الحالات التالية:

-كيان تابع كليا أو جزئيا لكيان أخر مع شرط إبلاغ أصحاب الأقلية.

-لا يتم تداول الأوراق المالية في البورصة

-المساهمة غير المهمة وفق مبدأ الأهمية النسبية

-الرقابة الظرفية

-التكلفة المفرطة لإعداد القوائم المالية المجمعة مقارنة مع بالعائد المنتظر منها .

2-1 -الإجراءات المحاسبية

أشارت الفقرة B86 من IFRS10 عن إجراءات التجميع :

- الجمع الكلي لعناصر الأصول والخصوم، الأعباء والإيرادات للشركة الأم والشركات التابعة التي تقع في نفس محيط التجميع.
- استبعاد الأسهم موضوع التجميع بالإضافة إلى الأسهم المكتتبة الغير مطلوبة .
- استبعاد العمليات مابين المجمع وإجراء التجانس في الطرق والسياسات المحاسبية بين المجمع والشركات التابعة.

إن هذه الإجراءات هي نفسها طريقة الدمج الشامل المنصوص باستخدامها في المعيار 27 قبل التعديل .

2- المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي 11 IFRS الشراكات

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 المتعلق بالحقوق في العقود المشتركة أو ما يسمى بالكيان المشارك تطبق طريقة التكامل النسبي او عن طريق المعادلة (حقوق الملكية) ليأتي المعيار المحاسبي IFRS11 ليضع المبادئ المتعلقة بالترتيبات المشتركة ويزيل الخيارات.

من بين الأسباب التي أدت إلى ظهور IFRS 11 نجد :

- إن المعالجة المحاسبية للترتيب المشترك تعتمد على هيكل الترتيب دون جوهر ومضمون الترتيب لذلك هي عرضة لعمليات التدليس من خلال ترتيبات الهيكلة .

-الاختيار بين بديلين في المحاسبة على العقود المشتركة مما يجعل قابلية المقارنة بين القوائم المالية لشركات لهم نفس التركيب عملية مستحيلة .

2-1-مجال التطبيق للمعيار المحاسبي الدولي رقم 11

يطبق هذا المعيار على كل الكيانات التي لها ترتيبات تعاقدية وهي كما يلي :

- **الترتيب المشترك:** ترتيب يكون لجهة معينة أو أكثر سيطرة مشتركة عليه .
- **السيطرة المشتركة:** هي المشاركة التعاقدية المتفق عليها للسيطرة على النشاط الاقتصادي والتي لا يكون لأي متعاقد سيطرة عليه بشكل منفرد.
- **العملية المشتركة:**ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في الأصول او الالتزامات في المطلوبات المتعلقة بالترتيب ويطلق على هذه الأطراف المشتركة في العملية المشغلين المشتركين.
- **العقد المشترك:** هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي معين يخضع لسيطرة مشتركة.
- **المتعاقد المشترك:**هو طرف في العقد المشترك وله سيطرة مشتركة على العقد المشترك.

3- المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي 12 IFRS الإفصاح حول الحصص في كيانات أخرى

ان الهدف من هذا المعيار هو وصف المعلومات التي ينشرها الكيان والتي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقييم :

-طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمات في الكيانات الأخرى

-اثر هذه الاستثمارات او المساهمات على الوضعية المالية والأداء المالي والخزينة على الكيان .

3-1- مجال التطبيق :هذا المعيار يجب ان يطبق على كل الشركات او الكيانات التي تملك مساهمات في شركة او عدة شركات والمتمثلة في:

-الشركات التابعة؛

-الشراكات (الشركات المشتركة او الصديقة)؛

- الشركات المشاركة؛

-شركات مهيكلة غير مدمجة؛

3-2- المعلومات الواجب الإفصاح عنها : يجب على الشركة تقديم :

أ -معلومات متعلقة بالإحكام العامة والتي تحدد:

-ما هي السيطرة على الكيانات الأخرى

-ما هو الترتيب المشارك أو النفوذ الملحوظ على الكيانات الأخرى

-نوع الترتيب المشارك

ب- معلومات تتعلق بالاستثمارات في شركات تابعة

-كيفية تكوين المجمع ومساهمة حقوق الأقلية

ج- التقييم

-القدرة في استعمال الأصول والخصوم للمجمع

-طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة ضمن الكيانات الداخلة في محيط التجميع

د-المساهمة في الترتيبات المشاركة والشركات التابعة

-طبيعة وأهمية الأثر المالي للمساهمة

- طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة

هـ-المساهمة في كيان مهيكل لا يدخل ضمن محيط التجميع

-فهم طبيعة وأهمية المساهمات في الكيانات المهيكلة التي لا تدخل قي محيط التجميع

-طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة في الكيانات.

رابعا: تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي

تبني الجزائر للنظام المحاسبي والمالي SCF (قانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25) والمشتق من المعايير المحاسبية الدولية ،والذي بدأ العمل به ابتداء من جانفي 2010 تطرق في المواد من(31 الى 36) بعنوان الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لقواعد التقييم والمحاسبة في المواد من (132-1إلى 132-21) والمتعلقة بالإدماج-تجميع الكيانات-الحسابات المدمجة .

جاء النظام المحاسبي المالي مطابقا لما ذكر سابقا على الحسابات المجمعة وفقا للمعايير 27،28 و31 الشيء الوحيد المختلف عن المعايير المحاسبية الدولية ،ان النظام المحاسبي المالي لم ينص على استعمال طريقة التكامل النسبي ،وهنا يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي IFRS التي تجيز تطبيق طريقتين للتجميع وهما الدمج الشامل و الوضع في المعادلة ،رغم الفارق الزمني بين قانون النظام المحاسبي المالي و تاريخ صدور المعايير المحاسبية الجديدة والمعدلة .

لكن الاختلاف اليوم ليس في الطرق المحاسبية فقط ولكن في مضمون المعايير الذي تخطى الشكل و ركز على لب وواقع الممارسة أي على مفاهيم ومصطلحات غير موجودة من قبل .

IV- تجميع الحسابات لمجمع صيدال

أولا: تقديم مجمع صيدال :

شركة صيدال شركة ذات أسهم SPA برأسمال قدره 2500000000 دج ،80% من رأسمال شركة صيدال ملك للدولة 20% المتبقية تم التنازل عنها عن طريق الفتح الجزئي لرأس المال في سنة 1999 عن طريق الدخول إلى البورصة والتنازل عنها لفائدة المستثمرين من المؤسسات والأشخاص ،تكمن مهمة شركة صيدال في تطوير ،إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري .

1- **نشأة صيدال :**أنشئت صيدال في سنة 1982 عقب إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية وقد استفادة في هذا الإطار من نقل مصانع (الحراش، الدار البيضاء، جسر قسنطينة) كما حول إليها في سنة 1988 تركيب المضادات الحيوية للمدية الذي كان على وشك الانتهاء من قبل الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية.

-في سنة 1989 وتبعا لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية أصبحت صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية EBE تتميز باستقلالية التسيير.

-في سنة 1993 تم إضفاء تعديلات على القانون الأساسي للشركة ،حيث سمح لها بالمشاركة في كل عملية صناعية او تجارية يمكن ان تكون ذات صلة مع موضوعها الاجتماعي من خلال إنشاء شركات جديدة او فروع .

-في سنة 1997 وضعت شركة صيدال مخطط إعادة الهيكلة أسفر على تحويلها الى مجمع صناعي يظم ثلاث فروع (فارمال ،انتيبيوتيكال ،وبيوتيك)

-في سنة 2009 رفعت صيدال من حصتها في رأسمال سوميدال الى حدود 59% وفي سنة 2010 قامت بشراء 20% من رأسمال شركة ايبيرال،كما رفعت من حصتها من رأسمال شركة تافكو من 38.75% الى 44.51 %.

-في سنة 2011 رفعت صيدال حصتها في رأسمال ابيرال إلى حدود 60% .

-في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الأتي ذكرها عن طريق الامتصاص(انتيبيوتكال،فارمال و بيوتيك).

2- النظام المحاسبي المطبق داخل الشركة

إن النظام المطبق في المحاسبة هو محاسبة الوحدات Succursales حيث ان الوحدات منتشرة عبر عدد من ولايات الوطن ولكل وحدة محاسبة مستقلة عن الأخرى وفي نهاية السنة تقوم بإجراء التجميع في المقر الاجتماعي وإجراء المقاربات بين الوحدات فيما يخص التنازلات والارتباطات بين الوحدات وهذا باستخدام ح/18 تنازلات وارتباطات بين الوحدات المنصوص باستخدامه وفق النظام المحاسبي المالي .

3-الشراكات بمجمع صيدال :

3-1- سياسات الشراكة :تنمية الشركة محور استراتيجي فيما يخص مجمع صيدل التي يعمل حاليا على برنامج طموح للتوسع ،فان تنمية الشراكة يمثل محورا يتوافق مع احتياجاته ،واقع السوق ،وكذا أهداف شركائه استخلاصا للعبر من التحالفات السابقة قمنا بتنقيح المسعى من خلال إقامة علاقات شراكة جديدة مبنية على التكامل بين الشركاء، المردودية واستدامة العمليات التي تمت مباشرتها .ويتواجد مجمع صيدال بصفة مساهم رئيسي في شركة واحدة كمساهم رئسي وبالأغلبية في 03 شركات ،والمناقشات جارية حاليا مع شركاء آخرين لإنشاء شركتين جديدتين 02 من اجل تغطية أقسام علاجية مختلفة .ان الشراكات التي أقامها المجمع تكتسي أشكال عديدة ،شراكة صناعية وتجارية ،منح وامتياز الرخص وإنشاء شركات مشتركة .

3-2- وحدات شركة صيدال :

الرقم	تسمية الوحدات	الرقم	تسمية الوحدات
01	-المقر الاجتماعي	**07**	-مركز التوزيع للشرق UCE
02	مركز التوزيع للغرب UCO	**08**	-موقع الإنتاج الحراش
03	-مركز التوزيع للوسط UCC	**09**	-موقع الإنتاج الدار البيضاء DEB
04	-موقع الإنتاج شرشال	**10**	-مديرية العبور
05	-موقع الإنتاج جسر قسنطينة GDC	**11**	-موقع الإنتاج قسنطينة
06	-انتيبيوتيكال	**12**	-موقع الإنتاج عنابة

3-3-الشركات التابعة

الاستثمار في فروع باكبر من 50%

التعيين	تاريخ التأسيس	المساهمة في رأس المال	قطاع الإنتاج	ملاحظات
SOMEDIAL	1994	%59	الصناعة الصيدلانية	في حالة سير
ايبيرال IBERAL	2003	% 99.997	الصناعة الصيدلانية	متوقفة عدا المخبر

3-4-الاستثمار في العقود المشتركة

التعيين	تاريخ التأسيس	المساهمة في رأس المال	قطاع الإنتاج	ملاحظات
WPS (sanofi)	1999	30%	الصناعة الصيدلانية	في حالة سير
PSM(pfizer)	1999	30%	الصناعة الصيدلانية	في حالة سير
TAPHCO(spimaco-ACDIMA-JPM)	1999	44.51%	الصناعة الصيدلانية	في مرحلة الانطلاق
SNM(koweit)	2012	49%	الصناعة الصيدلانية	قيد الدراسة

3-5-المساهمات الأخرى

تعيين	تاريخ التاسيس	المساهمة في رأس المال	قطاع النشاط
ACDIMA	1999	0.43 %	مؤسسة مالية
Algerie-Claearing	2000	% 02.34	مؤسسة مالية
NOVER	1995	% 04.40	صناعة الزجاج

3-6- شركات زميلة في إطار التصفية

تعيين	تاريخ التأسيس	المساهمة في رأس المال	قطاع النشاط
JORAS	1999	30%	الصناعة الصيدلانية
SAIDAL-SOLUPHARM	1999	30%	الصناعة الصيدلانية

4- الاستراتجيات المتبعة من طرف مجمع صيدال :

من خلال الجداول أعلاه والمتعلقة بالمساهمات نستخلص الاستراتجيات المتبعة من طرف الشركة وهي على النحو التالي :

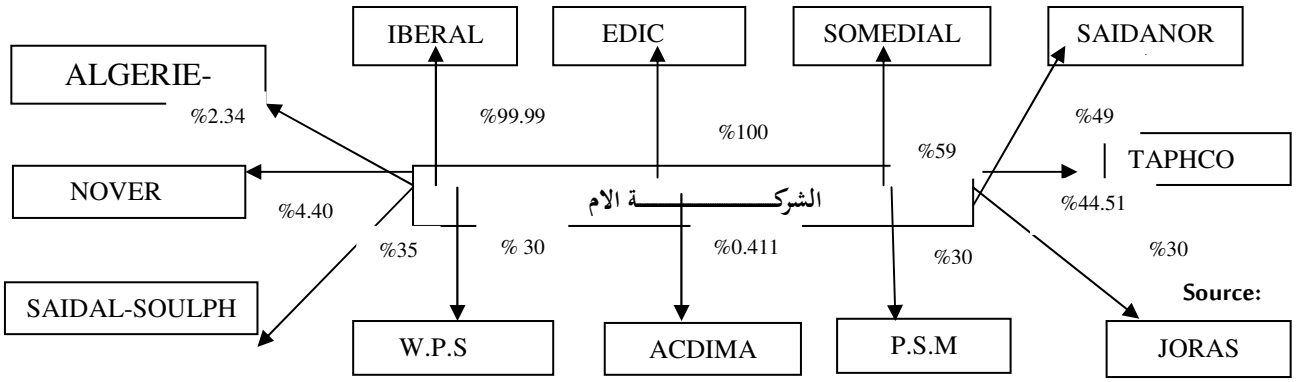
4-1-إستراتيجية التكامل الأفقي : وهي تتعلق بالشركات المنافسة وتنتمي إلى نفس حقل النشاط أي النشاط الإنتاج الصيدلاني الموجه للاستعمال البشري وهذه الشركات هي IBERAL، SOMEDIAL، (Sanofi) WPS، Psm(pfizer)، (spimaco-ACDIMA-JPM) Taphco، SNM(koweit)، JORAS، Saidal-soulpharm.

4-2-استراتيجية التكامل العمودي: تتجلى هذه الإستراتجية في شركة NOVER المتخصصة في الزجاج وهي شركة قام مجمع صيدال باقتناء مساهمات تقدر بـ 4.4% وهذه الشركة لها دور أساسي في صناعة مواد التعبئة المتعلقة بالقارورات الزجاجية ومختلف الاستعمالات الأخرى لمجمع صيدال .

4-3-استراتيجية التكامل المختلط : هذه الإستراتجية في شركة ACDIMA و Algerie -Clearing وهما شركتان تنشطان في القطاع المالي وهما شركتان قام مجمع صيدال بالمساهمة في رأسمالهم بنسبة 0.43% و 2.34% على التوالي والهدف الأساسي هو تنويع المحفظة المالية وهذا لتقليل المخاطرة وامتصاص السيولة الفائضة عن احتياجات المجمع .

5- هيكل المجمع لشركة صيدال: من خلال الشكل الموضح أسفله نلاحظ ان الشركات التابعة ليست لها ارتباطات مالية فيما بينها وتمتلك الشركة الأم مساهمات في عدة شركات منفصلة ماليا بعضها عن بعض ولكنها تمارس عليها رقابة مباشرة. ولكن الشركات التابعة ليست لها علاقة ببعضها البعض أي لا توجد شركات تابعة ثانوية sous- filiales مما يدل على البنية الشعاعية هي البنية المتبناة من طرف مجمع صيدال .

شكل رقم (02) :هيكل مجمع صيدال



Source:

من إعداد الطالب بناء على جدول المساهمات

يوضح الشكل البياني أن الشركة الأم أو الشركة القابضة هي الوحيدة المؤهلة لتمارس تسيير المساهمات الممنوحة للفروع **12** .

الجدول رقم (02): مساهمات صيدال في 2016/12/31

الشركات	رأس المال		المساهمات	
	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ
1-الفروع				
EDIC	500	5 000 000,00	500	5 000 000,00
IBERAL	55 276	552 760 000,00	55 275	552 750 000,00
SOMEDIAL	21 718	2 171 800 000,00	12 813	1 281 300 000,00
المجموع I		**2 729 560 000,00**		**1 839 050 000,00**
2-مساهمات أخرى				
SAIDANORA	5 000	150 000 000,00	2 450	24 500 000,00
TAPHCO	165 165	1 083 484 400,00	63 510	416 625 600,00
SAIDAL SOULPHARM	15 000	150 000 000,00	5 250	52 500 000,00
P.S.M	9 120	912 000 000,00	2 736	273 600 000,00

W.P.S	42 620	426 200 000,00	12 786	127 860 000,00
JORAS	15 000	90 000 000,00	4 500	27 000 000,00
NOVER	288 000	288 000 000,00	12 672	12 672 000,00
ALGERIE CLEARING	240 000	240 000 000,00	5 625	5 625 000,00
ACDIMA	9 000		37	44 667 575,00
المجموع II		3 339 684 400,00		985 050 175,00
المجموع العام		**6 069 244 400,00**		**2 824 100 175,00**

الجدول رقم (03) : شركات تابعة تخضع للتجميع بطريقة الدمج الكلي (الشامل)

الشركات	رأس المال		المساهمات المقدمة		النسبة المئوية
	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	
1-الفروع					
IBERAL	55 276	552 760 000,00	55 275	552 750 000,00	100,00%
SOMEDIAL	21 718	2 171 800 000,00	12 813,00	1 281 300 000,00	59,00%
المجموع I		**2 724 560 000,00**		**1 834 050 000,00**	

الجدول رقم (04) : شركات تابعة تخضع للتجميع بطريقة الوضع بالمعادلة (حقوق الملكية)

الشركات	رأس المال		المساهمات المقدمة		النسبة المئوية
	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	
2-مساهمات أخرى					
SAIDANORA	5 000	150 000 000,00	2 450	24 500 000,00	49,00%
TAPHCO	165 165	1 083 484 400,00	73 510	482 225 600,00	44,51%
P.S.M	9 120	912 000 000,00	2 736	273 600 000,00	30,00%
W.P.S	42 620	426 200 000,00	12 786	127 860 000,00	30,00%
JORAS	15 000	90 000 000,00	4 500	27 000 000,00	30,00%
NOVER	288 000	288 000 000,00	12 672	12 672 000,00	4,40%
ALGERIE CLEARING	240 000	240 000 000,00	5 625	5 625 000,00	%2.34
المجموع II		3 189 684 400,00		953 482 600,00	
المجموع العام		**5 914 244 400,00**		**953 482 600,00**	

الجدول رقم (05) : مساهمات غير مدمجة في حدود التجميع

الشركات	رأس المال		المساهمات المقدمة		النسبة المئوية
	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	
ACDIMA	9 000		37	44 667 575,00	0,41111%

الجدول رقم (06) : مساهمات غير مدمجة في حدود التجميع (شركات قيد التصفية)

الشركات	رأس المال		المساهمات المقدمة		النسبة المئوية
	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	
SAIDAL SOULPHARM	15 000	150 000 000,00	5 250	52 500 000,00	35,00%
EDIC	500	5 000 000,00	500	5 000 000,00	100,00%

المعالجة المحاسبية :

-بالنسبة لطريقة التكامل الشامل المذكورة في الجدول رقم (02) يتم التجميع لكل الحسابات 100 % للشركة الأم والشركات التابعة مع حساب

فوائد الأقلية .

-أما باقي المساهمات الأكبر من 20 % فتخضع لطريقة الوضع في المعادلة كما هو موضح في الجداول أدناه :

الجدول رقم (07) : حساب فارق المعادلة في 2016/12/31

الشركات	النتائج الصافية	نسبة المساهمة %	المبلغ
TAPHCO	-75 709 784,00	44,51%	-33 698 424,86
P.S.M	-487 948 723,80	30,00%	-146 384 617,14
W.P.S	296 656 453,13	30,00%	88 996 935,94
SNM	-3 322 533,93	49,00%	-1 628 041,63
NOVER	-111 704 200,46	4,40%	-4 914 984,82
ALGERIE CLEARING	-17 745 413,77	2,34375%	-415 908,14
JORAS	18 989 305,35	30,00%	5 696 791,61
المجموع	-380 784 897		-92 348 249

الشركات	الأموال الخاصة 31/12/2016	مجموع الأسهم	رأس المال الاجتماعي	القيمة المحاسبية للسندات	حصة صيدال	زيادة القيم
P.S.M	**2 580 704 279,31**	**30%**	**912 000 000,00**	**273 600 000,00**	**774 211 283,79**	**500 611 283,79**
W.P.S	**1 884 562 803,96**	**30%**	**426 200 000,00**	**127 860 000,00**	**565 368 841,19**	**437 508 841,19**
NOVER	**1 121 147 650,19**	**4,4%**	**288 000 000,00**	**12 672 000,00**	**49 330 496,61**	**36 658 496,61**
المجموع	**5 586 414 733,46**		**1 626 200 000,00**	**414 132 000,00**	**1 388 910 621,59**	**974 778 621,59**

المعالجة المحاسبية لفارق المعادلة

الأصول	قبل المعالجة	اعادة المعالجة		بعد المعالجة
		مدين	دائن	
سندات مقومة بالوضع بالمعادلة -الشركات المشاركة	0,00	1 388 910 621,59	0,00	1 388 910 621,59
مساهمات اخرى وحقوق ملحقة	1 105 650 175,00	0,00	414 132 000,00	691 518 175,00

الخصوم	قبل المعالجة	إعادة المعالجة		بعد المعالجة
		مدين	دائن	
فارق المعادلة	0,00	0,00	1 067 126 870,62	1 067 126 870,62
النتيجة الصافية	1 742 355 324,10	0,00	-92 348 249,04	1 650 007 075,06

جدول حسابات النتائج	قبل المعالجة	إعادة المعالجة		بعد المعالجة
		مدين	دائن	
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في ن ص	1 742 355 324,10	0,00	-92 348 249,04	1 650 007 075,06

حساب فارق المعادلة	
فارق المعادلة	**974778624,6**
النتيجة	**-92348249,04**
تأسيس فارق المعادلة	**1067126874**

التسجيلات المحاسبية لطريقة الوضع بالمعادلة

الحساب	اسم الحساب	المدين	الدائن
265000	**سندات مقومة بالوضع بالمعادلة -الشركات المشاركة**	1 388 910 621,59	
262000	**مساهمات أخرى وحقوق ملحقة**		414 132 000,00
107000	**فارق المعادلة**		974 778 621,59
107000	**فارق المعادلة**	92 348 249,04	
670300	**حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في ن ص**		92 348 249,04
المجموع		1 481 258 870,63	1 481 258 870,63

عناصر حسابات أصول الميزانية الخاضعة للمعالجة

الأصول	31/12/2016			بعد المعالجة		ق م ص
	مبلغ اجمالي	اهتلاكات مؤونات ن ق	ق م ص	المدين	الدائن	
سندات مقومة بالوضع بالمعادلة -الشركات المشاركة	0,00	0,00	0,00	1 388 910 621,59	0,00	1 388 910 621,59
مساهمات أخرى وحقوق ملحقة	2 939 700 175,00	56 610 875,32	2 883 089 299,68	0,00	2 248 182 000,00	634 907 299,68
العملاء	5 597 701 257,52	1 755 430 688,51	3 842 270 569,01	0,00	43 873 293,98	3 798 397 275,03
المدينون الآخرون	1 488 084 268,53	0,00	1 488 084 268,53	0,00	236 875 759,97	1 251 208 508,56

عناصر حسابات خصوم الميزانية الخاضعة للمعالجة

الخصوم	31/12/2016	بعد المعالجة		31/12/2016
		المدين	الدائن	
فارق المعادلة	0,00	0,00	1 067 126 870,62	1 067 126 870,62
النتيجة الصافية	1 737 928 823,34	87 921 748,28	0,00	1 650 007 075,06
ما ينقل من جديد	-406 548 241,64	0,00	13 609 543,33	-392 938 698,31
فوائد الأقلية	0,00	0,00	1 015 179 929,35	1 015 179 929,35
العملاء	2 673 402 874,66	43 873 293,98	0,00	2 629 529 580,68
المدينون الآخرون	3 749 803 618,74	236 875 759,97	0,00	3 512 927 858,77

جدول حسابات النتائج	31/12/2016
النتيجة الصافية للسنة المالية	1 737 928 823,34
نتيجة الاقلية	4 426 500,76
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في ن ص	-92 348 249,04
النتيجة الصافية للسنة المالية	1 650 007 075,06

الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة والمقارنة بين نصوص النظام المحاسبي المالي وبين المعايير المحاسبية الدولية ومن خلال دراسة الحالة على مجمع صيدال تبين انه من المستحيل إعداد الحسابات المجمعة انطلاقا من النصوص القانونية المنظمة للتجميع ،فالممارسة العملية هي وحدها من تمكن من التحكم في تقنيات التجميع ،كما إن عدم وجود معايير محاسبية وطنية تتماشى مع النظام المحاسبي المالي وترشد وتوجه الممارسة المحاسبية زادت الأمور تعقيدا .

وبالتالي الرجوع دائما إلى المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها أصبح أمر حتميا للتمكن من إعداد الحسابات المجمعة من جهة ومن جهة أخرى كل ما يتعلق بالمحاسبة بوجه عام.

قائمة المراجع:

1- احمد رباحي بلكاوي، ترجمة رياض العبد الله وآخرون ،نظرية المحاسبة ،اليازوري ،عمان ،الطبعة الأولى ،2009.

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة العدل، القانون التجاري ،الديوان الوطني للأشغال التربوية،2001

3- بلعروسي احمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر ، 2009

4- محمد ياسين غادر،مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية ،منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،القاهرة ،2016

5- خالد جمال الجعارات: معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع،عمان، الأردن ،2008

6- C.bonnier et all, comptabilité financière des groupes, Gualino éditeur ;paris ,2006

7- Eric Ducasse, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Edition Deboeck,Bruxelle, Belgique,2005

8- jean Corre ,La consolidation des bilans, Ed.Dunoud 3ème édition 1982 p.3.

9- jean Michel bailly, Philippe coste et pascal simons, La consolidation des comptes, édition d'organisation, France, 1986 .

10- hamdi ben ameur, La consolidation des bilans ,édition raouf yaich 1ère édition, Tunis, 2006,

11- Richard effantin, les comptes de groupe, éd l'harmattan, France, 2010

12- Micheline Friedrich Et All, Comptabilité Et Audit, Dscg4, Edition Foucher, Sept 2008, France

13- Robert obert, pratique des normes IFRS, 5 éme édition , Dunod, paris , 2013

14- Robert obert-marie et pierre mairesse, Comptabilité et audit, Dunoud ,2007,paris-France.

15- Simon Paoli et François Colinet, La Pratique Des Comptes Consolidées,4eme édition, Edition Dunod, 2005 ,France .