إعداد القوائم المالية الموحدة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ـ دراسة حالة مجمع الرياض سطيف / الجزائر ـ

Preparing the consolidated financial statements between the financial accounting system and - international accounting standards - Case study of the Riyadh Complex - Setif / Algeria

بن السراج إيمان [1]، عفيصة عبد الرحمان[2]، سبتي إسماعيل[3]

Imane BENSIRADJ[1], Abderrahmane AFEISSA [2], Ismail SEBTI [3]

[1] جامعة الجزائر 3 / bensiradj.imane@univ-alger3.dz

[2] جامعة محمد بوضياف بالمسيلة / abderrahmane.afeissa@univ-msila.dz

[3]جامعة محمد بوضياف بالمسيلة / ismail.sebti@univ-msila.dz

تاريخ الاستلام: 2021/03/06 تاريخ القبول:24 /2021/05 تاريخ النشر: 08 /2021/06

ملخص: يهدف البحث إلى إبراز الأثر والأهمية البالغة التي أعطاها هذا النظام لمختلف أنواع الشركات خاصة الشركات الكبيرة (المجمعات)، ثم تقييم واقع تطبيقه على محاسبية المجمعات في المصلحة المحاسبية للمجموعة ككل أثناء عملية توحيد الحسابات، ثم معرفة مدى توافقه ذلك مع المعايير المحاسبية الدولية ذات العلاقة. من الدراسة الميدانية لمجمع الرياض سطيف تبين أنه من الضروري الاستعانة بكل نصوص المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة (IAS27، IAS28، IFRS3، IFRS12) من أجل تجنب المشاكل المحاسبية وتحقيق نتائج أكثر دقة.

تصنيف JEL : M41

Abstract: The research aims to highlight the impact and importance that gave this system for different types of companies, especially the large-sized companies (groups), Then assess the reality of accounting applied to complexes in the interest of the Group's accounting as a whole during the process of consolidation, Then see how it compatible with international accounting standards related.From the field study of the Riyadh-Setif complex, it became clear that it is necessary to use all the texts of the relevant international accounting standards (IAS27, IAS28,IFRS3,In order to avoid accounting problems and achieve more accurate results.

Keywords: Financial Accounting System,Group, Consolidated Financial Statements, IAS-IFRS.

Jel Classification Codes : M41

Résumé:

La recherche vise à mettre en évidence l'impact et l'importance qu'ont donné ce système pour différents types d'entreprises, en particulier les grandes entreprises (groupes), Puis évaluer la réalité de la comptabilité appliquée aux complexes dans l'intérêt de la comptabilité du Groupe dans son ensemble au cours de la processus de consolidation, puis voyez comment il est compatible avec les normes comptables internationales liées. À partir de l'étude de terrain du complexe Riyad-Sétif, il est apparu clairement qu'il était nécessaire d'utiliser tous les textes des normes comptables internationales pertinentes (IAS27, IAS28, IAS27, IAS28, IFRS3, IFRS12) Afin d'éviter les problèmes de comptabilité et d'obtenir des résultats plus précis.

Mots clés: Système de comptabilité financière, Groupe de sociétés, États financiers consolidés, IAS-IFRS.

Codes de classification de Jel : M41

المؤلف المرسل: إيمان بن السراج، الإيميل: bensiradj.imane@univ-alger3.dz

1. مقدمة وطرح الإشكالية:

تسعى مختلف المنظمات واللجان والمجالس المحاسبية الدولية إلى تسهيل وتحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية بين الدول، من أجل إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا المحاسبية المشتركة كمحاسبة المجمعات بين الشركات والمجموعات المحلية من جهة، والشركات الأجنبية والمتعددة الجنسيات من جهة ثانية.

نظرا لتوجه الجزائر إلى اقتصاد السوق والانفتاح على الاستثمار الأجنبي وبعد اعتماد النظام المحاسبي المالي أصبح من الضروري للشركات الجزائرية الاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية خاصة في إنجاز القوائم المالية الموحدة من أجل إعطاء صورة صادقة عن وضعية المجمع خاصة في عملية توحيد الحسابات بالنسبة للمجمعات من أجل إعطاء صورة صادقة عن وضعية المجمع الجزائري.

مما سبق يتم صياغة وطرح إشكالية الدراسة كما يلي: **ما مدى توافق إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في المجمعات الجزائرية ؟**

في سبيل الإجابة على الإشكالية تم طرح الفرضيات التالية:

- يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي عدة مشاكل في إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة.
- تختلف إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة لمجمع الشركات بين نصوص النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

تبرز أهمية وأهداف الورقة البحثية من خلال معالجة وتحليل النقاط التالية:

- مقدمة وطرح الإشكالية؛
- عرض النظام المحاسبي المالي وأهداف تطبيق في الجزائر؛
- القوائم المالية الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي؛
- محاسبة مجمع الرياض سطيف وفق النظام المحاسبي المالي، حيث يتم في هذا المحور تقييم ومقارنة تطبق نظام المحاسبي المالي على القوائم المالية الموحدة للرياض سطيف مع نصوص **IFRS-IAS** ذات الصلة؛ مع عرض مشاكل المحاسبية في مجمع الرياض سطيف المنجرة عن تبني النظام المحاسبي المالي؛
- الخاتمة.

2.عرض النظام المحاسبي المالي وأهداف تطبيقه في الجزائر

جاء النظام المحاسبي المالي كإعادة صياغة للمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، والذي يندرج في إطار عمليات التحديث التي تصاحب الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر، كما أنه يشكل خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

1.2. تعريف النظام المحاسبي

عرف القانون 07-11 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 منه وسمي صلب هذا النص بالمحاسبة المالية.

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية" (2007، صفحة 3).

نشير إلى أن هذا الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي المحاسبي مستمد من النظام الانجلوساكسوني، ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي، ويتميز النظام المحاسبي بعدة خصائص تستخلصها من التعريف:

- يرتكز على المبادئ أكثر ملائمة من الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.

- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من جراء المقاربات واتخاذ القرارات.

إن أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي هو **الإطار المفاهيمي** الذي يحتكم إليه عند كل اختلاف حيث يحتوي على المبادئ والفروض المحاسبية، مفاهيم القوائم وعناصر القوائم المالية، خصائص المعلومة المالي. يمكن تعريف نظام المحاسبة المالية على أنه مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون واستنادا إلى المعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

2.2. مجال التطبيق

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كل شخص طبيعي ومعنوي يخضع للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات سوقية أو لا، أما مستعملو المعلومة المالية حسب المشروع فتشمل المسيرين، أعضاء الإدارة والهياكل الداخلية للمؤسسة أصحاب رؤوس الأموال من مساهمين وبنوك، الإدارة الضريبية والإحصاء، موردين، زبائن، العمال والجمهور.

وقد ألزمت المادة 4 من القانون 11/07-الكيانات الأتية بمسك المحاسبة المالية:

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

يستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنيون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين كما هو محدد في المادة 43 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة. (2007، صفحة 04).

3.2. أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

منذ تبني النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي القديم (المخطط الوطني للمحاسبة) الذي تم اعتمدته في الاقتصاد الموجه في 29 أفريل 1975 و خلال 33 سنة من تطبيقه لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص مثل (التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الإيجاري، العمليات بالعملة الأجنبية...)، كما اتضح من خلال التجربة أن المخطط الوطني المحاسبي لا يمكننا من مواكبة الأدوات الاقتصادية و المالية الجديدة ولا يعرض قوائم مالية تتوافق والمقاييس العالمية التي تسمح لمختلف المستعملين، لا سيما الأجانب من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات، و يمكن حصر أسباب تبني الجزائر هذا النظام الجديد فيما يلي: (كتوش، 2009، صفحة 295)

- يمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر.
- التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- يتعلق بالإعلان الأكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.
- يتعلق بالكيانات الصغيرة ويتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.
- تدارك بعض النقائص والثغرات التي خلفها النظام السابق الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي السابق (الاشتراكي)؛
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.

4.2. أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

من أهداف هذا المرجع الجديد ما يلي:

- يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي؛
- يقدم الشفافية وثقة أكثر في الحسابات والمعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة؛
- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية؛ (كتوش، 2009، صفحة 296)
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية؛
- الاستفادة ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛ (قمان و طحاح، 2020، صفحة 572)
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية؛
- العمل في ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات)؛
- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛ والمساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني؛

5.2. المشاكل العامة لتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

تعاني معظم الشركات الجزائرية العديد من المشاكل وتتمثل فيما يلي:

- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر، مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية
- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها.
- التوجه الضريبي والحكومي: بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية. (مزياني، 2011، صفحة 9)
- أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة.
- ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام: فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية.
- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة: التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة وهذا ما لا يوجد في الجزائر. الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري، ضعف تكنولوجيا المعلومات والاتصال المستعملة في المؤسسات الاقتصادية.
- غياب الرابط بين المحاسبة والجباية في أنظمتها المالية؛ (كتوش، 2009، صفحة 305).

3.القوائم المالية الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي

لقد جاء النظام المحاسبي المالي لمواكبة التطورات العالمية التي تقضي بضرورة وجود معلومات مالية ذات درجة عالية من الشفافية والمصداقية خاصة بالنسبة لمجموع الشركات، وهذا من خلال القرار المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428هـ الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007م. والمرسوم التنفيذي الصادر في 22 جمادى الاول 1429هـ الموافق ل 28 ماي سنة 2008م والمرسوم الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق ل 25 مارس سنة 2009م.

1.3.مفهوم مجمع الشركات

إن غياب تعريف وتشريع موحد يجعل من مجمع الشركات تشكيلة مبهمة إذلا يوجد تعريف موحد لهذه الظاهرة، وذلك لاختلاف التشريعات المتعلقة بتكوين المجمع. بالرغم من عدم وجود شخصية قانونية للمجمع إلا أنه تم التطرق إليها في نصوص قانونية

مختلفة ومتعددة، وإن كل مجال وتشريع قانوني يعرف هذه الظاهرة الاقتصادية حسب القوانين والأحكام الخاصة به لذلك نجد هناك تعاريف خاصة بالمجمع حسب القانون والجانب الجبائي، التجاري، المحاسبي والاقتصادي كما يلي:

1.1.3.تعريف المجمع من الناحية القانونية:

لم تعرف الجزائر نصوصا متعلقة بالمجمع ومحاسبة المجموعات إلا حديثا حيث نص القانون التجاري في 09 ديسمبر 1996 بالأمر 96-27 والذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 ديسمبر 1975 والمتضمن أربعة مواد تنص على ما يلي: (1999, p. 44)

-**المادة 729 من الأمر 96-27:**"حينما تملك شركة ما ذات أسهم أكثر من 50% من رأس مال شركة أخرى فإن هذه الأخيرة تصبح تابعة للأولى"، وهذا كان أول إشارة لبداية تقنين تكوين مجمع بشرط أن تكون كل شركات المجمع ذات أسهم.

-**المادة 730 من الأمر 96-27**: "لا تستطيع شركة ذات أسهم أن تستحوذ على أسهم شركة أخرى إلا إذا كانت تملك 20% من رأس مالها".

-**أما المادتين 731 و731:** فهما تنصان على مفهوم الرقابة وتحديد الشركة التي تقوم بالمراقبة، حيث تعد شركة مراقبة لشركة أخرى حسب القانون التجاري الجزائري في الحالات التالية:

*عندما تملك شركة في شركة أخرى بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأس مالها يحول لها أغلب الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة. (مبروك، 2008، صفحة 104)

*عندما تملك شركة في شركة أخرى بصفة مباشرة أو غير مباشرة 40% فأكثر من حقوق التصويت ولا يملك أي شريك أخر أكبر من مساهماتها، وهذا النوع الأخير من الرقابة لم يعرفه النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التنفيذ في 2010/01/01، ويبقى هذا النقص في انتظار تعديل القانوني للتوفيق بين القانون التجاري الجزائري والنظام المالي المحاسبي.

2.1.3. تعريف المجمع من الناحية الاقتصادية:

المجمع وحدة اقتصادية يتركز هدفها في فرض وحدة القرار على كل شركات المجمع المنتمية للشركة الأم، ويمكن أن تكون التبعية مالية، إدارية، اقتصادية أو تعاقدية حيث أن كل شكل من أشكال التبعية له ميزة تختلف عن الأخرى:

التبعية ذات الطابع المالي: وهي الناتجة عن طريق الامتلاك لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة، كما أن التبعية تنشأ مباشرة عن امتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت، أو غير مباشرة بواسطة رقابة الشركة الأم لشركة تابعة وتراقب هذه الأخيرة شركة أخرى، فتكون رقابة الشركة الأم على الشركة الثالثة رقابة غير مباشرة.(Raffegeau & Dufils, 1999, p. 16) .

التبعية ذات الطابع الإداري: تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية (مجلس الإدارة).

التبعية ذات الطابع الاقتصادي: تنتج هذه التبعية في حالة شبه احتكارية من طرف المجمع لشركة تعمل في المجمع، كذلك عن طريق اتفاقيات مع الشركة التابعة أو بعض المساهمين فيها، كما يمكن أن ترتبط الشركة الأم مع شركات أخرى بعلاقة اقتصادية ثابتة أو بنظام تعاقدي أو تجاري.

3.1.3. تعريف المجمع من الناحية الجبائية:

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997 يعرف مجمع الشركات "هو كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر، ذات أسهم، مستقلة قانونا تدعى واحدة منها الشركة الأم تملك 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي لشركات الأخرى والتي تسمى الشركات الأعضاء"، (قانون المالية لسنة 1997)،حيث شهدت نسبة الامتلاك تغير في السنوات الأخيرة لتصبح 95%.

الواقع أن مجمع الشركات يبحث دائما عن إنشاء شركات تابعة في الدول التي تعرف بالجنة الجبائية "**fiscauxparadis**" وتوجد هذه الأخيرة في البلدان التي تتميز بأقل ضرائب مطبقة، ثم بعد ذلك يحاول المجمع بكل الوسائل التعاقدية والقانونية جعل هاته الشركات التابعة القاطنة في البلدان التي تعرف جنة ضريبية هي المحققة لأكبر الأرباح حتى ولو لم تقم بأي بنشاط.

4.1.3. تعريف المجمع من الناحية المحاسبية:

التعريف الأول:" المجمع يتكون من الشركة الأم التي تسيطر وتراقب أو تمارس نفوذ هام على الشركات الأخرى حيث تشكل مركز لاتخاذ وترشيد القرارات." (Henrard & Hein, 1994, p. 651).

التعريف الثاني:" هو الذي شكل من الشركات المرتبطة ماليا واقتصاديا التي تعتمد على الشركة التي توفر الإدارة والمراقبة (الشركة الأم)، وتسمح بخلق كيان مركب هدفه تحقيق مشروع ربح."(khafrabi, 2006, p. 107) .

التعريف الرابع: حسب المعيار الدولي ***IAS27*** البيانات المالية الموحدة والمنفصلة في الشركات التابعة: "المجمع هو الشركة الأم وكافة الشركات التابعة لها" (شريف، 2004، صفحة 18)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن المجمع عبارة عن مجموع لشركتين أو أكثر بينهم الشركة الأم، تربطهم روابط اقتصادية ومالية وتجارية، تكون مستقلة قانونا عن بعضها البعض وليس لها الشخصية المعنوية، تمارس فيها الشركة الأم رقابة أو نفوذ معتبر على الشركات الأخر سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

2.3. متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في مجمع الشركات

كان بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر 01/01/ 2010ولكنه عرف تأخر على مستوى كل المجموعات الجزائرية. ومن أجل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي يجب على الدولة والمجموعات بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها تأهيل المجموعات والاقتصاد الجزائري لتبني هذا النظام والتي تتمثل فيما يلي: (قورين، 2012، صفحة 272).

- ضرورة وضع هذا النظام تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لتبني هذا النظام والتعرف على مختلف معالمه.
- ضرورة تبني المجموعات الجزائرية فكر وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد الشركة الأم على السيطرة في مختلف شركات المجمع.
- الاعتماد على تطوير نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقالها بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تجديدها بالطرق التي تتلاءم مع هذا النظام.
- التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام وأثره على محاسبة المجمعات من خلال العديد من المنتديات والملتقيات العلمية.
- تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الجباية وضرورة دراسة واقع المجمع الجزائري وتأهيل الأنظمة التسييرية المرتبطة بهذا النظام.
- تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي المالي وما جاء به لمحاسبة المجمعات.
- تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة العامة وتشجيع الكتابات في هذا الشأن للمساعدة في تكوين الإطارات والكوادر قصد التحكم في زمام الأمر مستقبلا.
- تخصيص الأظرف المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام المحاسبي المالي في كل شركة تابعة على حدا.
- يجب على الدولة دعم عمليات البحوث والتطوير وتحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات والمجموعات الجزائري، تركز في عمليات بحثها على جانب المنتوج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات.

3.3. تعريف الحسابات الموحدة ومحيط التوحيد

ترمي الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة لكل شركات المجمع كما لو كانت تتعلق بكيان وحيد ويتعرف الحسابات الموحدة على أنها:

-كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات. (عربوة، 2017، صفحة 378)

-يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان السائدة على المجموع المدمج التي تعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادتها ومراقبتها (2007، صفحة 6).

أما محيط التوحيد هو مجموعة الشركات الخاضعة لإعداد الحسابات الموحدة، حيث يتضمن عموما الشركة الأم والشركات المجمع المسيطر عليها بصفة مباشرة أو غير مباشرة.(Deprez & Duvant, 1996, p. 39) .

4.3. طرق التوحيد وفق النظام المحاسبي المالي

1.4.3.طريقة التوحيد الكلي:

تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة، تبعا لطريقة التكامل الشامل. وتتمثل هذه الطريقة:

- **في الميزانية:** الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج.
- **في حساب النتائج:** إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.

تأخذ الكشوف المالية في الحسبان، مصالح الغير (حقوق الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع الموحد.(Ropert, 2000, p. 44) .

2.4.3. طريقة التوحيد المتكافئ:

الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات الأتية:

- الحيازة المباشرة أو الغير مباشرة ل 20% أو أكثر من حقوق التصويت؛(Moutier & Giller, 1995, p. 41)
- التمثيل في الأجهزة المسيرة؛
- المشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية؛
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين؛
- تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة، ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة التي تتمثل فيما يلي:

- على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:

- إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات؛
- احتساب حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.

- على مستوى حساب النتائج المدمج:

- يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك؛
- الأخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

3.4.3.طريقة التوحيد النسبي:

العمليات التي تتم بصورة مشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة وتسجيل هذه العمليات لدى كل مشارك من الباحثين رهن بالشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره المشاركون المشتركون.

- عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة من مسير هو وحده المعروف قانونيا من الأطراف الأخرى، تكون أعباء ومنتجات العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشمولة في أعباء ومنتجات هذا المسير وكل واحد من الباحثين المشتركين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل منتجات أو أعباء.

- عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو أصول عديدة فإن كل واحد من الباحثين المشتركين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من المنتجات والأعباء. (Cantin, /12-15 /09/2000, p. 19)

4. محاسبة مجمع الرياض سطيف وفق النظام المحاسبي المالي

تتمثل محاسبة المجمعات في عدة مراحل محاسبية تتبعها المصالح المحاسبية استناد إلى عدة **مبادئ** حتى تصل إلى **حسابات موحدة** تعبر بصدق وبدقة على واقع نشاط كل المجمع ومن كافة النواحي الجوهرية. حيث تتركز محاسبة المجمعات على العلاقة والتنظيم الجيد الموجود داخل المجمع، وتمر بعدة مراحل أساسية فيجب تحديد الشركات الداخلة في **محيط التوحيد**، ثم تحديد **أسلوب التوحيد** المتبع في توحيد حسابات كل شركة من المجمع، والعمل على **جمع المعلومات** الخاصة بكل شركات المجمع في الوقت المناسب والتأكد من صحتها وتطابقها مع المعلومات المقدمة من الشركات الأخرى في حالة وجود **عمليات متبادلة**، ثم إلغاء هذه الأخير ومعالجة كل العمليات الضرورية من أجل الحصول على نتائج موحدة تظهر شركات المجمع كأنها وحدة واحدة.

من خلال التطرق إلى طرق التوحيد الثلاث السابقة المعتمدة من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يتم توضيح الشركات الداخلة في محيط التوحيد لمجمع الرياض سطيف وطرق التوحيد المستعملة كما يلي:

1.4. محيط التوحيد لمجمع الرياض سطيف

يتم تحديد محيط التوحيد من طرف مصلحة التوطيد لمجموعة الرياض سطيف على أساس المعلومات القانونية المتعلقة بالمساهمات التي تحصلت عليها من شراء، إنشاء، بيع، تصفية، اندماج أو حيازة، والتي تعكس الرقابة لشركة الأم.

إن محفظة سندات المساهمة لمجموعة الرياض سطيف لها قيمة إجمالية قدرت ب **150,39 065 234**دج وتتكون من 8 شركات تابعة، حيث يضم محيط التوحيد لسنة 2011 الشركة الأم وجميع الشركات التابعة التي تملك فيها الشركة 100% من رأس مالها كما في الجدول التالي:

الجدول رقم 1: محيط التوحيد لمجمع الرياض

الشركة	المقر الاجتماعي	النشاط	نسبة الرقابة	الدخول في محيط التوحيد
الرياض	سطيف	تسيير محفظة السندات	الشركة الأم	نعم
مطاحن الهضاب العليا	سطيف	الطحن	%100	نعم
مطاحن البيبان	برج بوعريريج	الطحن	%100	نعم
مطاحن الصومام	سيدي عيش	الطحن	%100	نعم
مطاحن الزيبان	القنطرة	الطحن	%100	نعم
مطاحن الحضنة	المسيلة	الطحن	%100	نعم
مطاحن سيدي عيسى	سيدي عيسى	الطحن	%100	نعم
مطاحن الواحات	توقرت	الطحن	%100	نعم
الفلاحة الصحراوية	ورقلة	زراعة الحبوب	%100	نعم
الهندسة الصناعية	البليدة	الهندسة الصناعية	%20	لا
الجزائرلتسوية	الجزائر	تسيير محفظة السندات	**7.69%**	لا

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى بيانات داخلية للمجمع.

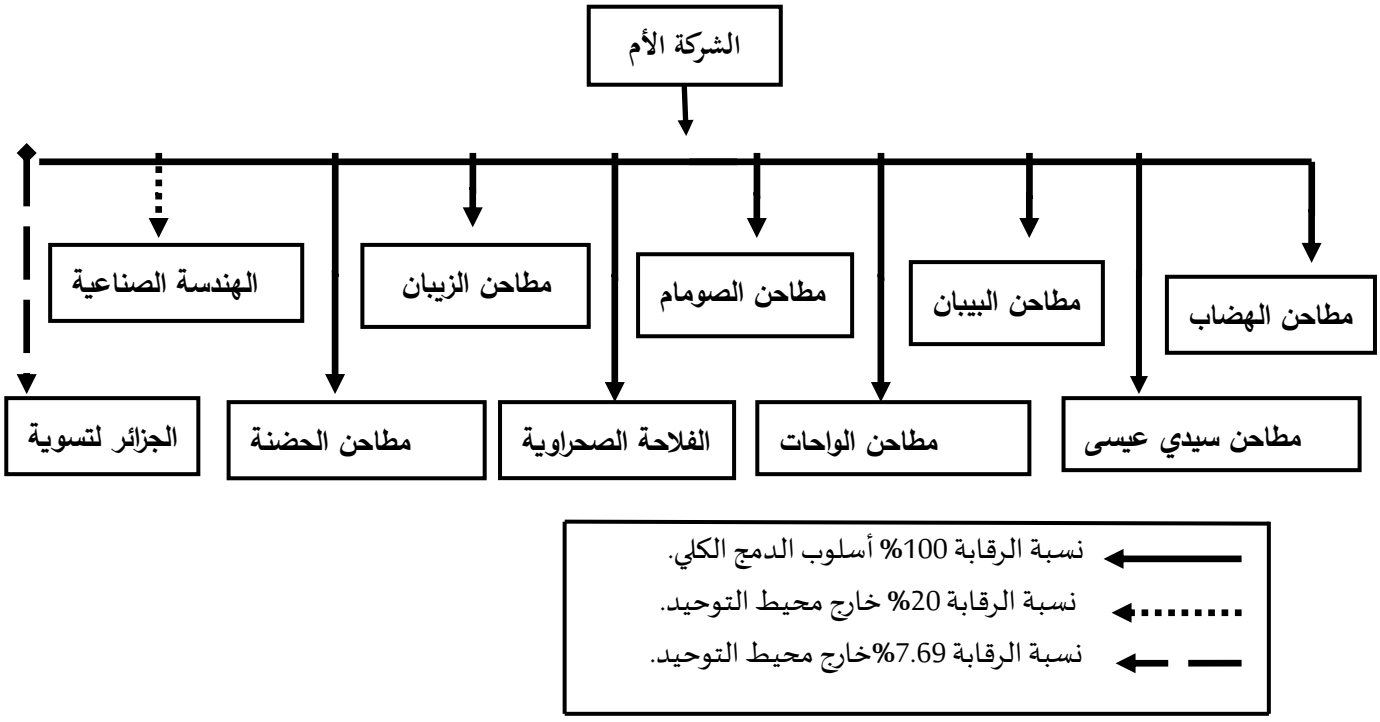
من خلال الجدول السابق يمكن القول إن كل الشركات التابعة تدخل في محيط التوحيد من أجل توحيد حساباتها مع حسابات الشركة الأم، إلا شركة الهندسة الصناعية وشركة الجزائر لتسوية فلا توحد الحسابات الخاصة بهما مع شركات المجمع وذلك للاستثناء من محيط التوحيد للأسباب التالية:

- وجود طلب من الجمعية العامة لمجموعة الرياض سطيف بعدم إقحام الشركتين السابقتين في محيط التوحيد.
- نسبة الرقابة لكل شركة الجزائر لتسوية أقل من 20% ولا يوجد أي تأثير هام ممارس عليها من طرف الشركة الأم.
- نسبة الرقابة لكل شركة الهندسة الصناعية تساوي 20% ولا يوجد أي تأثير هام ممارس عليها من طرف الشركة الأم.

2.4. أساليب التوحيد المتبعة في مجمع الرياض سطيف:

يمكن توضيح أساليب التوحيد المتبعة في مجمع الرياض سطيف حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 1: مخطط توضيحي لمحيط وأسلوب التوحيد لمجموعة الرياض سطيف



المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى بيانات داخلية للمجمع.

من خلال الشكل يلاحظ أن كل الروابط المالية بين الشركة الأم والشركات التابعة هي روابط مباشرة، وأن شركة الهندسة الصناعية وشركة الجزائر لتسوية لا تدخل في محيط التوحيد، وعليه فان أسلوب التوحيد المتبع من طرف مجموعة رياض سطيف بالنسبة لكل الشركات التابعة هو أسلوب التوحيد الكلي، وبما أن كل الروابط المالية مباشرة فان نسبة الرقابة ونسبة الفائدة لكل شركة تابعة تتمثل فيما يلي:

3.4. أثر النظام المحاسبي المالي على محاسبة مجمع الرياض سطيف:

لتحديد الأثار الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي في مجموعة الرياض سطيف يجب مقارنة ما هو مطبق في المجمع مع ما هو منصوص عليه في المعايير المحاسبة الدولية وبالضبط ***IAS27***، لأن مجمع الرياض سطيف يقوم بتوحيد حساباته بطريقة التوحيد الكلي والمنصوص عليها في المعيار المذكور. مع الإشارة إلا أن مجمع الرياض سطيف يرفض بشدة كل تقارير محافظي الحسابات الذين يشيرون بعدم تطبيق أي معيار محاسبي دولي، لأن الشركات الجزائرية ملزمة بتطبيق النظام المالي المحاسبي وليس المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، وليست ملزمة بتطبيق المعايير.

يتم توضيح وشرح وتحليل أهم الفروقات والأثار الموجودة على مستوي محيط التوحيد، أساليب التوحيد، إجراءات التوحيد والإفصاح عن القوائم المالية ل سنة2011، في شكل جداول من أجل إعطاء صورة واضحة ومفهومة.

1.3.4. مقارنة محيط توحيد الحسابات:

الجدول رقم 2: مقارنة محيط توحيد الحسابات

حسب IAS/IFRS	تحليل ما يطبق في الرياض سطيف حسب SCFوأثره على محاسبة المجمع.
محيط التوحيد يرتبط بمفهوم نسبة الرقابة المعبر عنها بحقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.	محيط التوحيد على مستوى مجمع الرياض سطيف يعتمد على مفهوم الرقابة حسب نسبة المساهمة المعبر عنها بحقوق التصويت وكل سهم واحد يقابله حق من حقوق التصويت. كما يراقب مجمع الرياض سطيف كل الشركات التابعة لها رقابة مطلقة بطريقة مباشرة بنسبة 100% وكلها تدخل في محيط التوحيد إلا الشركات التالية: - شركة الهندسة الصناعية. - شركة الجزائر لتسوية.
استبعاد الشركات من محيط: تستبعد الشركات من محيط التوحيد للأسباب التالية: -تبعد الشركة إذا كانت أوراق المساهمة المالية اكتسبت لغرض التخلي عنها مستقبلا -عندما تكون الرقابة أو التأثير على الشركة التابعة غير مؤكد بسبب قيود صارمة مستمرة أو انخفاض نسبة الملكية ونسبة والرقابة على الشركة التابعة. -إذا كانت وسائل الديون أو الأموال الخاصة بالشركة الأم غير معروفة في سوق المال لا يحق للشركة الأم التوحيد. - إذا كانت الشركة الأم نفسها مملوكة من طرف وحدة أخرى ويوافق المساهمون على إعفائها من هذه المهمة. لا يعتبر اختلاف نشاط الشركة التابعة سبب في استبعادها من محيط التوحيد، كما هو الحال في بعض المجموعات.	إعداد القوائم المالية الموحدة على مستوى الشركة الأم الرياض سطيف يكون لكل الشركات الداخلة في محيط التوحيد، وفي سنة 2011 اقتصرت عملية إعداد القوائم على الشركات المراقبة رقابة مطلقة فقط لأن مجموعة الرياض سطيف لا تستثمر في المشاريع المشتركة ولا تمارس أي تأثير هام على شركة معينة، لا يوجد أي مبرر لشركة الرياض سطيف يتيح لها من عدم إعداد القوائم المالية. لا يتم استبعاد اي الشركات التابعة لان نشاطها يختلف عن نشاط المجمع حيث أن هناك شركات تابعة لمجمع رياض سطيف يختلف نشاطها عن نشاط المجمع مثل الشركة الفلاحة الصحراوية بولاية ورقلة.
إعداد القوائم المالية الموحدة: إعداد القوائم المالية الموحدة يجب آن يكون مع كل الشركات التي تحت الرقابة المطلقة، الشركات التي تحت الرقابة المشتركة أو الشركات التي يمارس عليها تأثير هام أي كل الشركات الداخلة في محيط التوحيد، وهناك حالة استثنائية يمكن للشركة الأم أن لا تعرض القوائم المالية الموحدة في حالة تحقق الشروط التالية مجتمعة وهي: -أن الشركة الأم ذاتها مملوكة بالكامل كشركة تابعة -أن أدوات الملكية العائد للشركة الأم لا يتم تداولها في سوق عام -وجود شركة تابعة تقوم بذلك وفق ***IAS/IFRS***.	إعداد القوائم المالية الموحدة على مستوى الشركة الأم الرياض سطيف يكون لكل الشركات الداخلة في محيط التوحيد، وفي سنة 2011 اقتصرت عملية عداد القوائم على الشركات المراقبة رقابة مطلقة فقط لأن مجمع الرياض سطيف لا يستثمر في المشاريع المشتركة ولا تمارس أي تأثير هام على شركة معينة، لا يوجد أي مبرر لشركة الرياض سطيف يتيح لها من عدم إعداد القوائم المالية.

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى نصوص المعيار الدولي رقم 27" القوائم المالية الموحدة والفردية" وبيانات داخلية للمجمع.

2.3.4. مقارنة أساليب التوحيد:

الجدول رقم 3: مقارنة أساليب توحيد الحسابات

حسب IAS/IFRS	تحليل ما يطبق في الرياض سطيف حسب SCFوأثره على محاسبة المجمع.
التوحيد الكلي: يتم توحيد حسابات كل الشركات التابعة التي تملك فيها الشركة الأم أكثر 50% من نسبة الرقابة المعبر عنها بحقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشر بطريقة التوحيد الكلي.	كل الشركات التابعة لشركة رياض سطيف تملك فيها 100% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة وتمارس عليها رقابة حصرية، ويتم توحيد حساباتها بطريقة التوحيد الكلي. - تطبق طريقة التوحيد الكلى في مجموعة رياض سطيف على أساس اغلبية حقوق التصويت وليس على أكثر من نصف حقوق التصويت.
التوحيد النسبي يتم توحيد الحسابات بالنسبة لشركات الخاضعة لرقابة المشتركة مباشرة أو غير مباشرة بطريقة التوحيد النسبي.	حسب القوانين الداخلية لمجمع الرياض يتم توحيد حسابات الشركات الخاضعة لرقابة المشتركة والتي تتراوح نسبة المساهمة فيها بين 20% و50% بطريقة التوحيد النسبي حيث لا توجد أي شركة تابعة تخضع لرقابة مشتركة، فهي لا تستعمل طريقة التوحيد النسبي.
طريقة التوحيد بالتكافؤ: أي شركة تمارس عليها الشركة الأم تأثير هام سواء كانت تملك أكثر 20% وأقل من 50% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، يتم توحيد الحسابات في هذه الحالة بطريقة التوحيد بالتكافؤ، وتتمثل أهم المؤشرات الدالة على التأثير الهام المشار إليها في الجانب النظري في: -امتلاك أكثر من **20** % من حقوق التصويت، مشاركة المستثمر في عملية رسم السياسات في الشركة الزميلة، توافر وتبادل المعلومات.	ينص القانون الداخلي لمجمع الرياض سطيف على توحيد حسابات كل الشركات التي يمارس عليها التأثير الهام من مجموعة الرياض سطيف والتي تتراوح نسبة الرقابة فيها بين 30% و50% بطريقة الوضع بالتكافؤ. لا توجد أي شركة تابعة لمجموعة الرياض سطيف تمارس عليها الشركة الأم تأثير هام في سنة 2011 فهي لا تطبق أسلوب الدمج بالتكافؤ، ويتمثل المؤشر الوحيد الدالة على التأثير الهام في مجموعة الرياض هو امتلاك بين 30% و50%من حقوق التصويت.

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى نصوص المعيار الدولي رقم 27" القوائم المالية الموحدة والفردية" وبيانات داخلية للمجمع.

3.3.4. مقارنة إجراءات التوحيد:

الجدول رقم 4: مقارنة إجراءات التوحيد

حسب IAS/IFRS	تحليل ما يطبق في الرياض سطيف حسب SCFوأثره على محاسبة المجمع.
جمع المعطيات المحاسبية: لم تنص المعايير المحاسبية الدولية الهادفة لتوضيح إجراءات توحيد الحسابات على أي إجراء يجب إتباعه لجمع المعطيات المحاسبية.	يتبع مجمع الرياض سطيف عملية منظمة وفعالة لجمع المعطيات المحاسبية، تساعد في تقليل الأخطار الممكن حدوثها والتأكد من صحة العمليات المتبادلة تتمثل في إرسال حزم التوحيد إلى كل الشركات التابعة.
توحيد القوائم المالية توحيد حسابات كل القوائم الفردية للشركات التابعة الداخلة في محيط التوحيد.	توحيد حسابات كل القوائم الفردية لمجمع الرياض سطيف الداخلة في محيط التوحيد ولا تستثنى أي شركة.
تجانس السياسات المحاسبية -يجب أن تعد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة وفي حالة وجود مجموعة فرعية تستخدم سياسات محاسبية مختلفة يجب توضيح أسباب الاختلاف في الملاحق الموحدة والعمل على معالجة وإزالة إثر هذا الاختلاف.	أن سياسات محاسبية لشركة الرياض متجانسة إلا أنه يتم معالجة بعض السياسات المحاسبية المختلفة مثل تقييم المخزون خاصة مع الشركة الفلاحة الصحراوية بولاية ورقلة وذلك لطبيعة النشاط التي تفرض ذلك، دون توضيح أسباب الاختلاف في الملاحق الموحدة. - يوجد تأخر في تسليم حزم التوحيد المتعلقة بالشركات الفرعية مما يؤثر في

-يجب إعداد القوائم المالية للشركة الأم والشركات التابعة لها بنفس تاريخ التقارير وفي حالة الاختلاف يجب على الشركة التابعة إعداد قوائم مالية إضافية اعتبارا من نفس تاريخ الشركة الأم ولا ينبغي أن يزيد الفرق بين تواريخ الإقفال عن 3 أشهر.	بعض الأحيان على الفرق في تواريخ الإقفال - لم يتم معالجة تاريخ الإقفال في مجمع الرياض سطيف لسنة *2011* نضرا للاعتماد على نفس تواريخ الإقفال.
معالجة سندات المساهمة -حذف القيمة المحاسبية لسندات المساهمة لشركة الأم في كل شركة تابعة، وإظهار نصيب الشركة الأم من الأموال الخاصة في كل شركة، وتعتبر القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بتاريخ الخروج من محيط التوحيد بمثابة التكلفة ابتداء من تاريخ التقييم للأصل المالي وفق ***IAS39***.	تعوض مجموعة رياض سطيف قيمة سندات المساهمة بالحصة الموافقة لها في رؤوس الأموال الخاصة لشركات التابعة لها مقابل إلغاء هذه قيمة شراء السندات، ولا تعتبر القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بتاريخ الخروج عن محيط التوحيد بمثابة التكلفة ابتداء من تاريخ التقييم للأصل المالي وفقا لـ ***IAS 39***.
إلغاء كل العمليات المتبادلة قصد الحصول على قوائم مالي تعكس صورة حقيقية للأداء والوضعية المالية لأي مجموعة يجب أن تقوم هذه الأخيرة بعمليات معالجة والبلغاء سواء كانت هذه الإلغاءات مؤثرة على النتيجة ام غير مؤثرة.	يعتمد إلغاء العمليات المتبادلة بين شركات مجمع رياض سطيف على إلغاء كل العمليات المتبادلة سواء مؤثرة على النتيجة او غير مؤثرة، ومن بينها: - إلغاء الديون مع الحقوق -إلغاء التكاليف مع الايرادات، إلغاء المخزونات ...

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى نصوص المعيار الدولي رقم 27" القوائم المالية الموحدة والفردية" وبيانات داخلية للمجمع.

4.3.4. المشاكل المحاسبية في مجمع الرياض سطيف الناجمة عن تطبيق النظام المالي المحاسبي:

يمكن توضيح هذه المشاكل من خلال دراسة حالة مجموعة الرياض سطيف لسنة 2011 في التالي:

- لم يتطرق النظام الحاسبي المالي إلى كل المعلومات الكافية والواضحة في إطار التوحيد الحسابات مما أدى إلى وجود نقاط اختلاف كبيرة بين مراجعي الحسابات والوحدة المحاسبية لمجموعة الرياض سطيف فمثلا في تقرير المرجعين تكون ملاحظات حول عدم تطبيق **IAS12** والوحدة المحاسبية ليست ملزمة قانون على تطبق كل قواعد المعايير المحاسبية الدولية بل هي ملزمة على تطبيق القواعد المشار إليها في النظام المحاسبي المالي فقط.

- لا يتم استبعاد الشركات التابعة من محيط التوحيد وفق تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية حيث تبعد إذا كانت عوائد التنازل أو التصفية لشركة تابعة أكبر من العوائد المحققة جراء نشاطها العادي أو أن الشركة التابعة تحقق عجز متكررة يؤثر على المركز والأداء المالي للمجموعة ككل أو إذا كانت الشركة التابعة في طور الانجاز ولم تدخل مرحة الإنتاج بعد.

-تقوم شركة الرياض سطيف بتطبيق أسلوب التوحيد الكلي عند الامتلاك أكثر من نصف حقوق التصويت وليس أغلبية حقوق التصويت.

- يتم اتخاذ أهم القرارات بالنسبة لمجموعة رياض سطيف على أساس الظروف السياسية والاجتماعية وبتدخل من الدولة في أغلب الأحيان، ولا يتم اتخاذ القرارات على أساس نتائج القوائم المالية الموحدة، إذ يتم إعدادها من باب الاحتياط وتبرر الوضعية الجبائية فقط.

- اعتماد الدولة على توفير مناصب عمل عن طريق عقود ما قبل التشغيل أدى إلى زيادة حجم العمالة وظهور البطالة المقنعة، الأمر الذي يؤدي في بعض الحالات إلى عرقلة العمل.

-محدودية الشركات التابعة لشركة الرياض سطيف حيث نجد أن عدد الشركات التابعة 8 شركات ولا توجد أي شركة أجنبية يكون موطنها خارج البلاد الأمر الذي يحد من بعض الامتيازات (مناطق بيع جديدة، الحصول مزايا الجبائية في البلدان الاخرى...).

-كل الشركات التابعة لشركة رياض سطيف يتم توحد حساباتها بأسلوب التوحيد الكلي الأمر الذي ينقص من كفاءة الوحدات المحاسبية لعدم اطلاعها على إجراءات تطبق لأساليب التوحيد الأخرى (التوحيد النسبي، التوحيد بالتكافؤ).

- سجل تأخر في تسليم حزمة التوحيد ومختلف التقارير المالية الخاصة بكل شركة فرعية الأمر الذي قد يؤدى إلى التأخر في إعداد القوائم المالية الموحدة والتعرض إلى عقوبات جبائية، رغم أن هذه الأخيرة قد تم إلغاؤها في قانون المالية لسنة 2012.
- عدم إجراء دورات تكوينية وتدريبية للإطارات والموظفين الذين يقومون بإعداد القوائم المالية الموحدة، حيث نجد أن معدي هذه القوائم اعتمدوا في تكوينهم عن طريق المجهودات والاجتهادات الشخصية، الأمر الذي أدى إلا الاعتماد على البرنامج المحاسبي بشكل كبير دون الإلمام بتقنية التوحيد.

5. الخاتمة:

لقد فرضت التغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة من نهاية القرن العشرين إلى غاية يومنا هذا، عدة ضغوط، جعلت الجزائر تقدم على مجموعة من الإصلاحات، من بينها تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، حيث لم ينص على إجراءات توحيد الحسابات كما عليه الحال في المعايير ذات الصلة، وأدى إلى وجود عدة مشاكل في إجراءات محاسبية المجمعات **وهذا ما يؤكد صحة الفرضيات المطروحة.** حيث تسعى المعايير المحاسبية الدولية إلى توحد الممارسات المحاسبية على مستوى العالم بين المؤسسات الاقتصادية، وهذا النظام سوف يمكن الجزائر من تأهيل مؤسساتها بإمكانية التحكم في تسييرها بشكل جيد خاصة في مجمع الشركات.

1.5. النتائج:

- تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يجب أن تصاحبه تعديلات وتوضيحات في القانون التجاري الجزائري خاصة في موضوع توحيد الحسابات لأن هناك مجموعة من النقائص في القانون التجاري الجزائري فمثلا من شروط تحقق الرقابة المشتركة أن يكون هناك عدد محدود من الشركاء والقانون التجاري لم يقم بضبط عدد الشركاء المحدود، وكذلك في ما يخص المساهمات والعلاقات المالية الدائرية والمتبادلة بين شركات المجمع، فإنه لا توجد نصوص قانونية تضبط نوع العلاقات المالية الدائرية وتوضح العلاقة المالية المتبادلة بشكل أكثر.

في المقابل نجد أن النظام المالي المحاسبي لم يعرف الرقابة المطلقة الواقعية (الممارسة بالفعل) ولا حالات حدوثها، بينما القانون التجاري ينص على أنها تحدث عند امتلاك شركة في شركة أخرى أكثر من 40% من حقوق التصويت ولا يوجد شريك أخر يملك أكبر منها، وتضيف نصوص المعايير المحاسبية الدولية إلى تعريف القانون التجاري إلزامية تعيين الشركة المالكة لـ 40% غالبية الأعضاء في مجلس الإدارة لمدة سنتين على الأقل، لذا يجب أن يكون هناك توافق وتكامل بين كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية والقانون التجاري الجزائري.

- وجود تعارض كبير بين الحق المحاسبي للمجموعة والحق الجبائي للدولة، حيث نجد أن الإدارة الجبائية لا تعترف بالمؤونات المكونة للعمال في حين أن النظام المحاسبي المالي يفرض عليها ذلك، وفي مثل هذه الحالات من التعارض فان الحق يعطى للقانون الجبائي، الأمر الذي يؤدي إلا ارتفاع الوعاء الضريبي والزيادة في الضرائب المؤجلة خصوم للمجموعة وبتالي الحد من امتيازات التجمع الجبائية في الجزائر.
- إن عملية توحيد الحسابات تقنية جديدة في الجزائر، فالمشرع الجزائري لم يخصص نصوصا لتوحيد الحسابات إلا حديثا، وهي عملية معقدة تتطلب وقتا وجهدا كبيرين وموارد بشرية ذات كفاءة وخبرة عالية مطلعة على المعايير المحاسبية الدولية بشكل كافي.

-الاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير خاصة المجموعات يؤدي في كثير من الأحيان إلى النهوض باقتصاد الدول، وذلك لوجود رقابة ذاتية محكمة على كل نشاطات شركات المجمع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وفي المقابل إن الاعتماد على الاقتصاديات المتوسطة مثل أنشطة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تعطي أثارا إيجابية لاقتصاد الدول إلا في حالة وجود رقابة شديدة على هذه الأنشطة، الأمر الذي يصعب تحقيقه خاصة في بلدان العالم الثالث، وهذا ما يفسر سعي الدول الأوروبية

إلى الشراكة وتوحيد حساباتها مع شركات البلدان القوية اقتصاديا مثل محاولة فرنسا توحيد حساباتها مع الاقتصاد الألماني من أجل تجاوز شبح التخفيض في التصنيف الائتماني وتداعيات الأزمة المالية لسنة 2008.

-مجمع الرياض سطيف يقو بتطبيق أسلوب التوحيد الكلي عند امتلاكها أغلبية حقوق التصويت وليس أكثر من نصف حقوق التصويت. كما عرف مجموعة الرياض تأخرت في تطبيق النظام المحاسبي المالي مما أدى بنا إلى الاعتماد على المخطط المحاسبي الوطني والدليل على لك أنها إلى غاية شهر ماي 2011 لم تقم بإعداد ميزانية مجمعة لسنة 2010.

- تعتمد مجموعة الرياض سطيف في عملية توحيد الحسابات على طريقة التوحيد الكلي فقط لأن كل شركات المجمع تخضع لرقابة المطلقة، الأمر الذي يساعد ويسهل في تحليل النتائج واكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف التي على اساسها تتم عملية التنبؤ واتخاذ القرارات.

-استعمال الوحدة المحاسبية المركزية لمجموعة الرياض سطيف برنامج محاسبي متطور ومستعمل في الكثير من المجموعات العالمية أدى إلى تسهيل عملية توحيد الحسابات وزيادة عملية الرقابة على الشركات التابعة ومنعهم من الوقوع في الأخطاء والقيام بالتلاعبات، الغش والاختلاس هذا من جهة، ومن جهة أخرى الاعتماد المطلق على البرنامج المحاسبي أدى إلى نقص كفاءة الموظفين في الوحدة المحاسبية.

- لم يتطرق النظام المحاسبي المالي إلى كل المعلومات الكافية والواضحة في إطار توحيد الحسابات مما أدى إلى وجود نقاط اختلاف كبيرة بين مراجعي الحسابات والوحدة المحاسبية لمجموعة الرياض سطيف فمثلا في تقرير المراجعين تكون هناك ملاحظات حول عدم تطبيق **IAS12"ضرائب على الدخل"** والوحدة المحاسبية ليست ملزمة قانون على تطبق كل قواعد المعايير المحاسبية الدولية بل هي ملزمة بتطبيق القواعد المشار إليها في النظام المحاسبي المالي فقط.

- إن جمع المعطيات المختلفة المتعلقة بالشركات التابعة لمجموعة الرياض سطيف تعتبر عملية تنظيمية لا تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية، تحد من احتمالية الوقوع في الخطأ وتسهل عمليات التوحيد من خلال معرفة كل العمليات المتبادلة التي قامت بها الشركات التابعة، كما أن الشركات الفرعية لا تساهم في إعداد الحسابات الموحدة.

من خلال أهم نتائج الدراسة النظرية و التطبيقية لمجموعة الرياض سطيف المذكورة و التي تأخذ كعينة من المجموعات الجزائرية نلاحظ أن المجموعات الجزائرية بشكل عام قطعت شوطا كبيرا في مواكبة كل التطورات التي تتعلق بنشاطاتها خاصة من الجانب المحاسبي، وبعد تبني النظام المحاسبي المالي أصبحت تسهر على تطبيق كل القوانين المفروضة عليها من أجل تحقيق نتائج دقيقة والاستفادة من كل الامتيازات، وإن نجاح عملية توحيد الحسابات بالنسبة لشركات الجزائرية تتركز على قوة العلاقة القائمة بين الشركة الأم وكل شركات المجمع خاصة في بذل هذه الاخيرة مجهودات لإرسال معلومات دقيقة للشركة الأم، الأمر الذي يزيد من درجة الرقابة الممارسة من طرف الشركة الأم على كل شركات المجمع.

2.5. الاقتراحات:

- تعديل وتوفير إطار قانوني كافي بكل ما يتعلق بالمجمع والعلاقات بين شركاتها وإجراءات توحيد الحسابات، من أجل تحقيق التوافق مع النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري من جهة، ودفع إدارة المجمع إلى تطبيق كل الإجراءات ذات العلاقة بالموضوع من جهة ثانية، لأن الإدارة في الكثير من الأحيان تكتفي بتطبيق ما هو مقنن فقط.

- عدم تقييد الشكل القانوني لشركات المكونة للمجموعة في الشركات ذات الأسهم بل يجب فتح المجال لشركات الأخرى، مثل الشركات ذات مسؤولية محدودة.

- إزالة كل العراقيل التي تعيق تكوين المجمع خاصة الجبائية منها، والعمل على الحفاظ وزيادة الانفتاح الاقتصادي في وجه الاستثمارات الأجنبية.

- تكفل الدولة والشركات بتكوين المحاسبين وذلك عن طريق تنظيم ندوات وملتقيات وإقامة دورات تكوينية للإطارات المالية والمحاسبية من أجل الاطلاع على ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية ولتكوين إطارات محاسبية متخصصة في محاسبة المجمعات.

- تشجيع عملية البحث والتطوير من أجل مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي، والعمل على الاستثمار في الموارد البشرية، من خلال إجراء دورت تكوينية وتدريبية خاصة في البلدان الاوروبية التي تملك خبرة في إعداد الحسابات الموحدة.
- إلزام شركات المجمع بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو تقديم إضافات إلى النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بتوحيد الحسابات.

6. قائمة المراجع

- القانون رقم 07-11. (25 نوفمبر، 2007). *الجريدة الرسمية العدد74*.
- المادة 04 القانون رقم07-11. (2007).
- حاج قويدر قورين. (2012). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات. *مجلة الباحث ، 10* (10).
- حسين مبروك. (2008). *النصوص التطبيقية والاجتهاد القضائي والنصوص الممتدة*. الجزائر: دار هومة.
- رشيد عريوة. (2017). الحسابات المجموعة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*.
- عاشور كتوش. (2009). متطبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر. *مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، 05* (06).
- عمر قمان، و فضيلة طحاح. (2020). دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز الافصاح المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، 13* (03).
- قانون المالية لسنة 1997. (31 12، 1996). *الجريدة الرسمية (85)* .
- محمد شريف. (2004). *المحاسبة المتقدمة المالية*. مصر: مكتبة المدينة للنشر.
- نور الدين مزياني. (2011). *النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية*. تم الاسترداد من eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/uploads/2011/04/69.doc
- Cantin, G. (/12-15 /09/2000). *Pratique des Comptes Consolidés*.
- *Code de Commerce.* (1999).
- Deprez, M., & Duvant, M. (1996). *Comptabilité des Sociétés Commerciale.* Paris.
- Henrard, M., & Hein, J. (1994). *Dictionnaire de Comptabilité.* paris: Erick de la Villeguerin.
- khafrabi, M. Z. (2006). *Comptabilité des Sociétés* (éd. 4éme édition). Alger: Berti Edition.
- Moutier, J., & Giller. (1995). *Technique de consolidation.* Economica.
- Raffegeau, J., & Dufils, P. (1999). *Consolidés Comptes.* paris: Francis Lefebre.
- Ropert, E. (2000). *nouvelle pratique des compte consolidés.* Paris: Gualino.