# أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة
# دراسة حالة مجمع صيدال

**أ.بوغازي زينب**
**جامعة سطيف 1**

ملخص

توحيد المجموعة هو مزيج من القوائم (الكشوف) المالية لشركات منفصلة لتكوين كيان واحد.

توحيد الحسابات هو الجمع بين الأصول والخصوم والأدوات المالية الأخرى من اثنين أو أكثر من الكيانات في كيان واحد وتكون مرتبطة فيما بينها ماليا واقتصاديا ولكل واحدة منها شخصيتها القانونية والتي تكون تابعة لشركة التي تقوم بتوفير الرقابة والتوجيه ويتم من خلالها اعداد الحسابات الموحدة.

الكلمات المفتاحية: المجمع، توحيد الحسابات، القوائم المالية.

Abstract

Group consolidation is the combination of financial statements for separate companies to produce a single entity.

To consolidate is to combine assets, liabilities and other financial items of two or more entities into one. In the context of financial accounting, the term consolidate often refers to the consolidation of financial statements, where all subsidiaries report under the umbrella of a parent company. Consolidation also refers to the merger and acquisition of smaller companies into larger companies.

Keyword: Group, consolidation, financial statements.

المقدمة

أدى التوسع الاقتصادي وزيادة المنافسة وتطور الشركات وطنيا إلى جعل بعض الشركات تتكتل فيما بينها لمواجهة الصراعات وتسهيل عملية تدفق السلع والخدمات ورؤوس الأموال. وترتبط هذه التكتلات فيما بينها اقتصاديا قصد تحقيق منافع اقتصادية واستراتيجية.

وظهرت الحسابات الموحدة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1892 وأول من نشر القوائم المالية هي مجموعة National leat. و تسمح عملية توحيد الحسابات من وصف حالة والعمليات التي قامت بها مجموعة الشركات، من أجل توفير معلومات صادقة ومفيدة، تمكن مستخدميها من الاستفادة منها في اتخاذ قرارات ملائمة وصادقة.

انطلاقا مما سبق فإنه يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ما مدى أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة؟

وللإحاطة بالجوانب المختلفة للإشكالية المدروسة فقد ارتأينا تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المجموعة، وما هي طرق توحيد حساباتها؟
- ماهي التعديلات الواجب القيام بها قبل إعداد الحسابات الموحدة للمجموعة ؟

الفرضيات

إن محاولتنا الإجابة على إشكالية بحثنا تجعلنا نضع الفرضيات التالية:

- تتميز عملية توحيد حسابات المجموعة بالتعقد؛
- تكتسي التعديلات المحاسبية أهمية كبيرة في عملية توحيد حسابات المجموعة.

## أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة

أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من أهمية موضوع توحيد الحسابات كونه سوف يعالج مشكلة محاسبية هامة وهي مدى أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة وهذا من أجل إعطاء صورة صادقة عن المنشأة.

منهج البحث

المنهج الوصفي التحليلي بالنسبة لطرق توحيد الحسابات، والتعديلات المحاسبية ومنهج دراسة حالة بالنسبة للمحور الخاص بتوحيد الحسابات في مؤسسة صيدال، وتم إجراء مسح مكتبي لكل ماله علاقة بموضوع الدراسة في الدوريات والكتب والمجلات العلمية المتخصصة، بالإضافة إلى الاطلاع على الأنظمة واللوائح ذات الصلة بموضوع البحث.

محاور البحث

سوف نتطرق للبحث من خلال المحاور الأساسية التالية:

- ماهية المجموعة
- ماهية الحسابات الموحدة
- التعديلات المحاسبية
- نطاق التوحيد لمجمع صيدال

المحور الأول: ماهية المجموعة

عرفت ظاهرة التجمع الصناعي تطورا وانتشارا كبير في مختلف دول العالم وهذا نظرا للتطور التكنولوجي. وبسبب أهمية هذه الظاهرة عالجنا الموضوع من مختلف جوانبه حيث سنحاول من خلال هذا المحور التطرق لمفهوم المجموعة، ايجابيات ومحفزات إنشاء المجموعة، وفي الأخير بنية المجموعة.

**1.** تعريف المجموعة

كما يمكن تعريف المجمع على أنه: "مجموعة تضم العديد من الشركات، لكل واحدة منها شخصيتها القانونية مرتبطة فيما بينها. وتكون تحت سيطرة الشركة الأم والتي تمارس رقابة على المجموعة وتعتبر هذه الأخيرة صانعة القرار.[1]

وفقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2012 فالتجمع هو: " كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها الشركة الأم تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـــ 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال مملكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم.

ومما سبق يمكن استخلاص أن المجموعة هي:

- مجموعة مرتبطة فيما بينها ماليا واقتصاديا، تابعة لشركة توفر التوجيه والرقابة والتي تسمى الشركة الأم، وتعتبر هذه الأخيرة مركز لصنع القرار؛
- لكل شركة من المجموعة شخصيتها القانونية المستقلة؛
- تهدف إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الشركات (الكيانات) كما لو تعلق الأمر بكيان واحد؛
- كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الاقليم الوطني؛
- يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك البيانات.

**2.** الخصائص العامة للمجموعة

تكمن الخصائص العامة للمجموعة في:[2]

- تتميز المجموعة بالاستقلالية القانونية للشركات المكونة لها، ويعتبر مبدأ الاستقلال القانوني عامل من عوامل مرونة هياكل المجموعة التي تسهل تنفيذ الاستراتيجيات المختلفة والتي الهدف منها: التركيز، التنويع، أو إعادة تنظيم أنشطة المجموعة؛
- الخاصية الثانية هي وجود وحدة منشؤها الشركة الأم والتي تنتمي (خاضعة لها) لها شركات المجموعة الأخرى، وجود سلطة اتخاذ القرار يمكن أن تكون مصدر صراع (توتر) بين الشركة التي تمارس سلطة والشركات التي تخضع لتلك السلطة. ولذلك يجب تنظيم تلك السلطة. وينقسم هذا التنظيم إلى جانبين هما: تعيين جال الاختصاص بين الشركة الأم والشركات الأخرى، والتنظيم الرقابي من قبل الشركة الأم اتجاه الشركات الأخرى؛
- تحديد مجالات الاختصاص والأداء بين الشركة الأم والشركات الأخرى يمكن تركيز سلطة اتخاذ القرار داخل الشركة الأم أو لا مركزية السلطة والمسؤوليات داخل الشركات الأخرى؛
- بغض النظر عن تعريف مجالات الاختصاص، الشركة الأم يجب أن تنظم اختبارات ليس فقط للحكم على نتائج الشركات التابعة، ولكن أيضا لضمان مطابقة القرارات المتخذة من قبل الشركات التابعة مع الاستراتيجية العامة المحددة من قبل الشركة الأم للمجموعة بأكملها وهذا عند وجود اللامركزية بالنسبة للمجالات؛
- الخاصية الأخيرة هو أن وحدة القرار يجب أن تهدف في المقام الأول إلى تنفيذ استراتيجية التنمية لجميع شركات المجموعة. أداء (قدرات) المجموعة تعتمد إلى حد كبير على انضمام الشركات التابعة بالنسبة للأهداف الاستراتيجية المشتركة وكذا اندماجها في عملية اتخاذ القرار والمعلومات، فمن هذا المنطلق يمكن القول بأن شركات المجموعة لا ينبغي أن تكون خاضعة لوحدة رقابة ولكن يجب أن تشارك في ثقافة مشتركة.

**3.** البنية والارتباط القانوني للمجموعة

كل شركة تملك شخصية مميزة، تدير أنشطتها بصفة عامة تحت إشراف و/أو سيطرة واحدة منها، وتكون السيطرة تابعة إلى حد كبير على الحصة في رأس المال للشركة التابعة أو حقوق الملكية وهنا يجب التمييز بين: المجموعة والتي هي عبارة عن كيان اقتصادي والمؤسسات التي تكونها (تكون المجموعة). ويمكن تصنيفها إلى:[3]

**أ.** الشركة الأم

يمكن التحدث عن الشركة الأم عندما يكون الكيان في الحالات التالية:[4]

- تمتلك شركة أو مجموعة من الشركات التابعة؛
- تمارس رقابة على مشروع مشترك؛
- تمتلك حصص في شركات زميلة (مؤسسات مشاركة).

وهي الشركة التي تقوم بمراقبة عدة شركات فرعية أخرى.

**ب.** الشركة التابعة

هي عبارة عن شركة تسيطر عليها شركة أخرى (تعرف بالشركة القابضة أو الشركة الأم).

وتعرف الشركة القابضة وفق المعيار المحاسبي الدولي 27 على أنها: عبارة عن شركة تمتلك شركة تابعة أو أكثر.

وتعرف الشركة التابعة على أنها: شركة مراقبة من طرف شركة أخرى تسمى الشركة الأم.[5]

وهي الكيانات التي من خلالها تمارس الشركة الأم رقابة.[6]

وتعرف الرقابة على أنها: القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.[7]

**ت.** المشروع المشترك

وهو اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بممارسة نشاط اقتصادي خاضع لرقابة وسيطرة مشتركة.[8]

**ث.** المؤسسات المشاركة

المؤسسة المشاركة هي مؤسسة تمارس فيها المؤسسة المدمجة نفوذا ملحوظا، وهي ليست بمؤسسة فرعية ولا بمؤسسة أنشأت في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة.[9]

والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات التالية:[10]

- الحيازة المباشرة أو غير المباشرة ل 20% أو أكثر من حقوق التصويت؛
- التمثيل في الأجهزة المسيرة؛
- المشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية؛
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلامي تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.

المحور الثاني: ماهية الحسابات الموحدة

إن ظهور المجموعة أدت إلى توحيد حساباتها حيث ظهرت هذه الأخيرة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1892 وتعتبر هذه العملية ضرورية بالنسبة لكل الشركات القابضة المدرجة في البورصة وهذا من أجل إعطاء صورة صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمجموعة، سنحاول من خلال هذا المحور التطرق للمحة تاريخية عن الحسابات الموحدة، تعريف الحسابات الموحدة، وفي الأخير الأنواع المختلفة لرقابة.

**3.** لمحة تاريخية عن الحسابات الموحدة

يمكن اعتبار أمريكا الرائدة (أول دولة) في تطبيق وتبني عملية توحيد الحسابات حيث نشرت لأول مرة الحسابات الموحدة سنة 1892 واصبحت الزامية سنة 1922، ثم بريطانيا سنة 1922 والتي ألزمت الشركات سنة 1948 بنشر القوائم المالية الموحدة وتعتبر أول دولة في أروبا التي طبقة هذه العملية لتليها كل من فرنسا وألمانيا سنة 1965 و 1966 على التوالي وفي سنة 1983 صدرت التعليمة الأوروبية السابعة الخاصة بالحسابات الموحدة. أما الجزائر فكانت من الدول التي تأخرت في اصدارها وتطبيقها لهذه العملية وصدر القانون الخاص بها سنة 1999 الذي ألزم الشركات الجزائرية التي تدخل في إطار التوحيد بنشر قوائمها المالية الموحدة.

**4.** تعريف الحسابات الموحدة

الحسابات الموحدة هي مجموعة من الطرق التي تمكن من التنسيق بين المعلومات المالية الشاملة للمجموعة مع مختلف كياناتها (فروعها).[11]

توحيد الحسابات لها مفهوم خاص بحيث أنها تسمح للمجموعة بتقديم قوائم للمساهمين صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وهذا باستنادها لبيانات مالية متكاملة.[12]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف الموالي:

## أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة

توحيد الحسابات هي تقنية محاسبية يتم الاعتماد فيها على مجموعة من الطرق المحاسبية والتي تسمح بالتنسيق بين المعلومات المالية للمجموعة والتي بدورها تقدم في شكل قوائم مالية صادقة ومعبرة عن الوضعية المالية والاقتصادية الحقيقية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد وهذا بغض النظر عن الشخصية القانونية لكل كيان.

**5.** الأنواع المختلفة للرقابة

يمكن أن نميز 3 أنواع للرقابة وتكمن في:

**أ.** الرقابة الشاملة (السيطرة المنفردة)

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 27 فيفترض وجود سيطرة إذا كانت:[13]

الشركة القابضة تمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال شركات تابعة) أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت في الشركة التابعة ويستثنى من ذلك بعض الحالات التي يثبت فيها بوضوح أن تلك الملكية لا تؤدي إلى السيطرة، وتتوافر السيطرة أيضا إذا كانت الشركة القابضة تمتلك النصف أو أقل من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت في شركة ما إذا توافر لها أي مما يلي:

- السيطرة على أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت نتيجة اتفاق مع المستثمرين الآخرين؛
- القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة بسبب قانوني أو بناء على اتفاق؛
- القدرة على تعيين أو فصل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو ما يعادلها من سلطة إدارية؛
- القدرة على الحصول على غالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو ما يعادلها من سلطة إدارية.

**ب.** الرقابة المشتركة

المشروع المشترك: هو ترتيب تعاقدي بين طرفين أو أكثر لمباشرة نشاط اقتصادي خاضع للرقابة المشتركة.[14]

أما الرقابة فهي: القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للأنشطة الاقتصادية وذلك للحصول على منافع منها.[15]

الرقابة المشتركة: هي المشاركة التعاقدية المتفق عليها للرقابة على النشاط الاقتصادي.[16]

**ت.** التأثير الملموس (تأثير فعال)

إذا استحوذ المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال شركات تابعة على 20% أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة المستثمر فيها، فإنه يفترض أن يكون للمستثمر تأثير فعال، إلا إذا توافرت دلائل واضحة تخالف ذلك. وبالعكس فإنه إذا استحوذ المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال شركات تابعة على أقل من 20% من حقوق التصويت في الشركة المستثمر فيها، فإنه يفترض ألا يكون للمستثمر تأثير فعال، إلا إذا توافرت دلائل واضحة تثبت عكس ذلك. ولا يمنع امتلاك مستثمر آخر على نسبة كبيرة أو حتى على غالبية حقوق الملكية الشركة المستثمر فيها أن يكون للمستثمر تأثير فعال.[17]

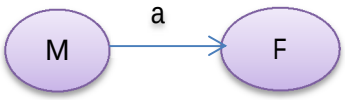
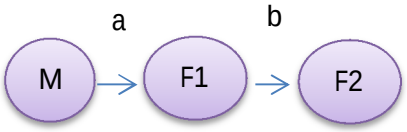
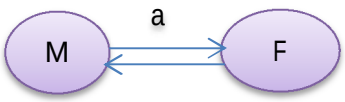
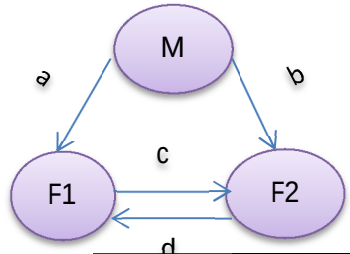
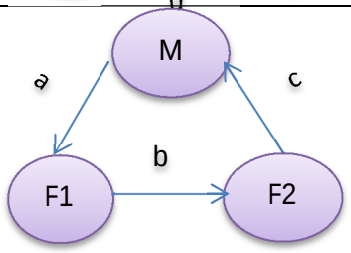
ويمكن التحقق من وجود تأثير فعال للمستثمر بطريقة أو أكثر مما يلي:[18]

- التمثيل في مجلس الإدارة أو أي جهة إدارية مكافئة في الشركة المستثمر فيها؛
- تبادل الخبرات الإدارية بين المستثمر والشركة المستثمر فيها؛
- تقديم المستثمر لمعلومات فنية هامة للشركة المستثمر فيها.

## أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة

مما سبق يتضح لنا ان هناك ثلاثة أنواع للرقابة، الأولى هي الرقابة الشاملة ويفترض وجودها في حالة ما إذا كانت الشركة القابضة مسيطرة على أكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة التي لها حقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أما الرقابة المشتركة فتكون في حالة المشروعات المشتركة، وأخيرا التأثير الملموس وتكون هذه الرقابة في حالة ما إذا استحوذ المستثمر على 20% فما فوق من أسهم الشركة التابعة التي لها حقوق التصويت وهذا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

الجدول 01: العلاقة بين شركات المجموعة ونسب الرقابة والفائدة

| نوع العلاقة | شكل العلاقة | نسبة الرقابة | نسبة الفائدة |
|---|---|---|---|
| علاقة مباشرة |  a : نسبة حقوق التصويت<br>a = نسبة المساهمة في رأس المال | a = نسبة الرقابة. | a = نسبة الفائدة. |
| علاقة غير مباشرة |  | نسبة رقابة M على F2 = b إذا كانت a> 50%.<br>أما إذا كانت a <50% ف M لا تراقب F2. | % الفائدة ل M على F = a*b. |
| علاقة متبادلة |  | % رقابة M على F = a.<br>% رقابة الأغلبية على M = (1- b) . | % الفائدة ل M = $\frac{a(1-b)}{1-a*b}$<br>% فائدة الأغلبية على M= $\frac{1-b}{1-a*b}$ |
| |  | % رقابة M على F1 = a+b.<br>% رقابة M على F2 = c+d. | % الفائدة M على F1= $\frac{a+b*d}{1-c*d}$<br>% فائدة M على F2= $\frac{b+ac}{1-cd}$ |
| علاقة دائرية |  | % رقابة M على F1 = a (مباشرة).<br>% رقابة M على F2 = b (غير مباشرة). | % الفائدة M على F1= $\frac{(1-c)a}{1-abc}$<br>% الفائدة M على F2= $\frac{(1-c)ab}{1-abc}$ |

Source :Jaqueline Langot, Les comptes consolidés, Economica, Paris, 1996, P22.

## أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة

المحور الثالث: التعديلات المحاسبية

الفرع الأول: أساليب التوحيد

أولا: التوحيد الكلي

وينتج عن تعريف الرقابة (السيطرة) الكاملة أن الشركة الأم تكون بحوزتها (لديها) إجمالي أصول وخصوم الكيان كما لو كانت أصولها وخصومها على الرغم من أن الأقلية تساعد في تمويل أصول الشركات التابعة (الفروع).[19]

التوحيد الكلي يؤدي إلى تحقيق الخطوات الثلاثة المتتالية:[20]

1. إدماج في حسابات الشركة الأم (الموحِدة) إجمالي قيم الميزانية وجدول حسابات النتيجة للشركة الفرعية F (بعد إجراء تعديلات محتملة واستبعاد العمليات الداخلية في المجموعة)؛
2. توزيع الأموال الخاصة ونتيجة الشركة الفرعية المدمجة وهذا بين فوائد الشركة الأم (الموحِدة) وفوائد المساهمين الآخرين والشركاء ، (حقوق الأقلية)؛
3. حذف بيان الشركة الفرعية من الميزانية الموحدة للشركة الأم.

ثانيا: التوحيد النسبي

التجميع الجزئي (النسبي) هي طريقة للمحاسبة والافصاح والتي بموجبها تدمج حصة القائم بالمشروع لكل بند من الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصاريف للوحدة خاضعة للرقابة المشتركة مع تلك البنود المشابهة في البيانات المالية للقائم بالمشروع أو أن يتم إظهارها في بنود منفصلة في البيانات المالية للقائم بالمشروع.[21]

يعتبر هذا الأسلوب نادر، ويطبق في حالة الملكية المشتركة لمشروع مشترك من قبل مجموعتين.[22]

تتوقف طريقة التوحيد النسبي على:[23]

- دمج في حسابات الشركة الأم الجزء الممثل لحصتها في حسابات الشركات الفرعية بعد إجراء تعديلات؛
- إلغاء ( حذف ) العمليات والحسابات ما بين المؤسسة الموحدة نسبيا والمؤسسات الأخرى.

ثالثا: التوحيد المتكافئ

طريقة حقوق الملكية هي طريقة للمحاسبة عن الاستثمارات يتم بموجبها في البداية إثبات الاستثمارات على أساس التكلفة، ثم يتم بعد ذلك تسويتها بمقدار نصيب الشركة المستثمرة في التغيير في صافي موجودات الشركة المستثمر فيها والذي يحدث بعد تاريخ الامتلاك، كما تتضمن قائمة الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال الشركة المستثمر فيها.[24]

الفرع الثاني: ماهية التعديلات المحاسبية

تهدف القوائم المالية الموحدة لتوفير تمثيل متجانس للمؤسسات الداخلة في محيط التوحيد، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص التوحيد وأهداف (أغراض) المعلومات المالية للحسابات الموحدة.[25]

يتم تصنيفها إلى فئات مختلفة كالتالي:[26]

- تعديلات الموائمة: وهي التي تسمح بتجانس طرق التقييم المطبقة في الحسابات الفردية؛
- التعديلات المرتبطة بالتشريعات الضريبية: في الحسابات الفردية هناك بعض التسجيلات المحاسبية يتم الاعتراف بها على أنها مخصصات ضريبية، تسمح بتقليص بصفة مؤقتة أو دائمة الضرائب فيجب إلغاء هذه التسجيلات لأنها لا تتوافق مع الواقع الاقتصادي؛

**أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة**

- التعديلات المرتبطة بتطبيق طرق التقييم التفصيلية: تم اقتراح طرق التقييم في الحسابات الموحدة لإعطاء صورة صادقة (حقيقية) ولكن لا يتم تطبيق هذه الطرق في الحسابات الفردية فهي تبرر التعديلات؛
- التعديلات المرتبطة بتوحيد الأصول والخصوم بالقيمة العادلة: في حالة تطبيق المجموعة لطريقة التوحيد الكلي للأسهم التي تم حيازتها لتبرر سعر هذه الأسهم يجب أن تقيم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة ومن هنا فالتعديلات تكون إجبارية؛
- التعديلات المرتبطة بالضرائب المؤجلة: وفقا للقوانين الفرنسية لا يتم تطبيق الضرائب المؤجلة في الحسابات الفردية، لكن يتم إجراء تعديلات إجبارية في الحسابات الموحدة.

**1.** مفهوم التعديل

التعديل هو مرحلة من مراحل عملية التوحيد والتي تعمل على استبدال طرق التقييم المطبقة في الحسابات الفردية بالطرق التي يجب استخدامها في الحسابات الموحدة للمجموعة.[27]

**2.** مبررات التعديل

يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 أنه يجب أن تعد البيانات المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات والأحداث المتشابهة وفي حالة عدم إمكانية استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد تلك البيانات فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع توضيح أجزاء بنود البيانات الموحدة التي تم بشأنها تطبيق سياسات محاسبية مختلفة.[28]

المحور الرابع: نطاق التوحيد لمجمع صيدال

يتكون مجمع صيدال من : الشركة الأم ، IBERAL بنسبة 60 % و SOMEDIAL بنسبة 59 % ويتم توحيدها وفقا لطريقة التوحيد الكلي بالإضافة إلى مؤسسات أخرى تدخل في نطاق التوحيد وفقا لطريقة التوحيد المكافئ وأخرى خارجة عن نطاق التوحيد حيث تم الاستناد إلى القوائم المالية الخاصة بسنة 2015.

الفرع الأول: التعديلات على حسابات الأصول

**1.** المساهمات الأخرى والديون ذات الصلة

قبل التعديل: المبلغ قبل التعديل كان يقدر بـــ 2.668.606.175,00 دج

التعديل: ويتم حسابها على النحو التالي:

% مساهمة SOMEDIAL × رأس المال + % مساهمة IBERAL × رأس المال

= 59% × 2.171.800.000,00 + 60% × 552.760.000,00 = 1.613.018.000,00

بعد التعديل: وتحسب كما يلي:

القيمة قبل التعديل لهذا العنصر الخاص بالشركة الأم – قيمة التعديل

= 2.668.606.175,00 – 1.613.018.000,00 = 1.055.588.175,00 دج

التعليق:

عند احتساب المؤسسة لقيمة المساهمة وجدت مبلغ يقدر بـــــ 1.612.956.000,00 دج أي هناك فارق بين ما وجدته الشركة الأم صيدال والحسابات المعدة من قبلنا بقيمة 62.000,00 دج.

**أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة**

كما نلاحظ في القوائم المالية للمؤسسة أنها وجدت فارق بقيمة 62.000,00 دج لا تعرف مصدره وهنا نلاحظ أن المؤسسة لو غيرت هذا المبلغ أي غير التعديل المقدم من قبلها لما وقعت في هذا الخلل. ولهذا سوف نقوم بإعداد ميزانية موحدة وفقا لما توصلنا إليه من نتائج للتمكن من المقارنة وتحليل هذه الإنحرافات الموجودة في القوائم.

**2.** الزبائن

قبل التعديل: المبلغ قبل التعديل كان يقدر بـــــ قيمة الزبائن الخاصة بالشركة الأم + قيمة الزبائن الخاصة بـــ SOMEDIAL + قيمة الزبائن الخاصة بـــــ IBERAL

= 5.150.326.228,08 = 6.334.921,12 +395.046.698,26+4.748.944.608,70

التعديل:

= 14.076.886,93 دج ويخص العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات التابعة ونجد هذا المبلغ في الزبائن والموردين ويجب حذف كل العمليات الداخلية.

بعد التعديل: وتحسب كما يلي:

القيمة قبل التعديل لهذا العنصر الخاص بالشركة الأم والشركات التابعة – قيمة التعديل

= 5.150.326.228,08 – 14.076.886,93 = 5.136.249.341,15 دج

**3.** المدينون الآخرون

قبل التعديل: المبلغ قبل التعديل كان يقدر بـــ قيمة المدينون الآخرون الخاصة بالشركة الأم + قيمة المدينون الآخرون الخاصة بـــــ SOMEDIAL + قيمة المدينون الآخرون الخاصة بـــIBERAL

= 1.115.303.643,30 = 2.912.132,06 +22.154.084,20+1.090.237.427,04

التعديل:

= 78.513.492,50 دج ويخص العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات التابعة ونجد هذا المبلغ في المدينون الآخرون والدائنون الآخرون ويجب حذف كل العمليات الداخلية.

بعد التعديل: وتحسب كما يلي:

القيمة قبل التعديل لهذا العنصر الخاص بالشركة الأم والشركات التابعة – قيمة التعديل

= 1.115.303.643,30 – 78.513.492,50 = 1.036.790.150,80 دج

الفرع الثاني: التعديلات على حسابات الخصوم

1. رأس المال الاجتماعي

قبل التعديل: المبلغ قبل التعديل كان يقدر بـــ قيمة رأس المال الخاصة بالشركة الأم + قيمة رأس المال الخاصة بـــ SOMEDIAL + قيمة رأس المال الخاصة بـــ IBERAL

= 5.224.560.000 = 555.760.000 +2.171.800.000+2.500.000.000 دج

التعديل: ويحسب كالتالي

رأس مال SOMEDIAL + رأس مال IBERAL

= 2.724.560.000 = 555.760.000 + 2.171.800.000 دج

بعد التعديل: وتحسب كما يلي:

**أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة**

القيمة قبل التعديل لهذا العنصر الخاص بالشركة الأم والشركات التابعة – قيمة التعديل

= 5.224.560.000 – 2.724.560.000 = 2.500.000.000 دج

وهو نفسه رأي مال الشركة الأم.

2. احتياطات موحدة

قبل التعديل: وهو نفسه مبلغ الاحتياطات الخاصة بالشركة الأم التي تقدر بـــ 11.269.513.985,78

التعديل: وتحسب على النحو التالي:

الاحتياطات = (1-نسبة المساهمة في SOMEDIAL) × الاحتياطات + (1-نسبة المساهمة في IBERAL) × الاحتياطات = (1-0,59) × 22.291.426,35 = 9.139.484,80

ونلاحظ أن شركة IBERAL لا تكون الاحتياطات لا القانونية التي ينص عليها القانون ولا الاحتياطات الأخرى وهذا نظرا لأنها حققت نتيجة سالبة على التوالي في 2013/12/31 و في 2014/12/31 معنى هذا أن الاحتياطات الموحدة للشركة الأم يتم احتسابها فقط على أساس الشركة الأم و SOMEDIAL.

بعد التعديل: وتحسب كما يلي:

القيمة قبل التعديل لهذا العنصر الخاص بالشركة الأم والشركات التابعة + قيمة التعديل

= 11.269.513.985,78 + 9.139.484,80 = 11.282.665.927,33

3. فارق التقييم

قبل التعديل: المبلغ قبل التعديل كان يقدر بـــ قيمة فارق التقييم الخاصة بالشركة الأم + قيمة فارق التقييم الخاصة بـــ SOMEDIAL + قيمة فارق التقييم الخاصة بـــ IBERAL.

= 211.470.238,71+12.131.706,74 = 223.601.945,45 دج.

ليس هناك فارق تقيم بالنسبة لـــIBERAL.

التعديل: ويحسب كالتالي

فارق التقييم = (1-نسبة المساهمة في SOMEDIAL) × فارق التقييم + (1-نسبة المساهمة في IBERAL) × فارق التقييم

= (1-0,59 ) × 12.131.706,74 = 4.973.999,76

بعد التعديل: وتحسب كما يلي:

القيمة قبل التعديل لهذا العنصر الخاص بالشركة الأم والشركات التابعة – قيمة التعديل

= 223.601.945,45 – 4.973.999,76 = 218.627.945,69 دج

4. النتيجة الصافية

قبل التعديل: المبلغ قبل التعديل كان يقدر بـــ قيمة النتيجة الصافية الخاصة بالشركة الأم + قيمة النتيجة الصافية الخاصة بـــــ SOMEDIAL + قيمة النتيجة الصافية الخاصة بـــ IBERAL. في حالة ما إذا كانت النتيجة الصافية موجبة أما إذا كانت سالبة فيتم طرحها.

= 1.385.942.685,96 – 13.724.045,69 + 50.783.949,98 = 1.348.882.781,67 دج

نتيجة IBERAL سالبة ولهذا يتم تخفيضها.

التعديل: ويحسب كالتالي

**أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة**

(1-نسبة المساهمة في SOMEDIAL) × النتيجة الصافية + (1-نسبة المساهمة في IBERAL) × النتيجة الصافية.

= (0,59-1) × 13.724.045,69 - (0,60-1) × 50.783.949,98 = (14.686.721,26)

ومعنى هذا أن النتيجة الصافية سوف ترتفع بمقدار التعديل وهذا نظرا للحصول على تعديل سالب.

بعد التعديل: وتحسب كما يلي:

القيمة قبل التعديل لهذا العنصر الخاص بالشركة الأم والشركات التابعة – قيمة التعديل

= 1.348.882.781,67 + 14.686.721,26 = 1.363.569.502,93دج.

5. مرحل من جديد

قبل التعديل: المبلغ قبل التعديل كان يقدر بـــ قيمة مرحل من جديد الخاصة بالشركة الأم + قيمة مرحل من جديد الخاصة بـــــ SOMEDIAL + قيمة مرحل من جديد الخاصة بـــ IBERAL. في حالة ما إذا كان مرحل من جديد موجب أما إذا كان سالب فيتم طرحه.

= 602.936.867,71 – 304.966.171,06 – 685.942.032,88 = 221.961.005,89 دج

مرحل من جديد الخاص بـــــ IBERAL سالب ولهذا يتم تخفيضها.

التعديل: ويحسب كالتالي

(1-نسبة المساهمة في SOMEDIAL) × مرحل من جديد + (1-نسبة المساهمة في IBERAL) × مرحل من جديد.

= (0,59-1) × 304.966.171,06 - (0,60-1) × 685.942.032,88 = (149.340.683,02)

ومعنى هذا أن مرحل من جديد سوف يرتفع بمقدار التعديل وهذا نظرا للحصول على تعديل سالب.

بعد التعديل: وتحسب كما يلي:

القيمة قبل التعديل لهذا العنصر الخاص بالشركة الأم والشركات التابعة – قيمة التعديل

= 221.961.005,89 + 149.340.683,02=371.301.688,91دج.

6. حقوق الأقلية

ويتم احتسابها على النحو التالي:

(1-نسبة المساهمة في SOMEDIAL) × الأموال الخاصة + (1-نسبة المساهمة في IBERAL) × الأموال الخاصة.

ويمكن تلخيص طريقة الحساب والنتائج الخاصة بهذا العنصر في الجدول الموالي:

الجدول رقم 02: طريقة حساب حقوق الأقلية

| البيان | SOMEDIAL | | IBERAL | | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| | المبلغ | حقوق الأقلية 41% | المبلغ | حقوق الأقلية 40% | |
| رأس المال | 2171800000 | 890438000 | 552760000 | 221104000 | 1111542000 |
| احتياطات | 22291426,35 | 9139484,80 | / | / | 9139484,80 |
| فارق التقييم | 12131706,74 | 4973999,76 | / | / | 4973999,76 |
| النتيجة الصافية | 13724045,69 | 5626858,73 | 50783949,98 | (20313579,99) | (14686721,26) |
| مرحل من جديد | 304966171,06 | 125036130,13 | 685942031,88 | (274376813,15) | (149340683,02) |
| المجموع | 2524913349,84 | 1035214473,43 | (183965982,86) | (75586393,14) | 961628080,29 |

المصدر: إعداد الباحثة بالرجوع إلى وثائق المؤسسة.

## أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة

7. الموردون

قبل التعديل: المبلغ قبل التعديل كان يقدر بـــ قيمة الموردون الخاصة بالشركة الأم + قيمة الموردون الخاصة بـــ SOMEDIAL + قيمة الموردون الخاصة بـــIBERAL

= 1.474.511.782,87 = 78.608.373,25 +5.623.705,54+1.390.279.704,08

التعديل:

= 14.076.886,93 دج ويخص العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات التابعة ونجد هذا المبلغ في الزبائن والموردين ويجب حذف كل العمليات الداخلية.

بعد التعديل: وتحسب كما يلي:

القيمة قبل التعديل لهذا العنصر الخاص بالشركة الأم والشركات التابعة – قيمة التعديل

= 1.474.511.782,87 – 14.076.886,93 = 1.460.434.895,94 دج.

8. دائنون آخرون

قبل التعديل: المبلغ قبل التعديل كان يقدر بـــقيمة الدائنون الآخرون الخاصة بالشركة الأم + قيمة الدائنون الآخرون الخاصة بـــ SOMEDIAL + قيمة الدائنون الآخرون الخاصة بـــ IBERAL

= 2.956.108.508,19 + 28.326.003,73 + 149.841.769,21 = 3.134.276.281,13 دج.

التعديل:

= 78.513.492,50 دج وهي تخص العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات التابعة ونجد هذا المبلغ في المدينون الآخرون والدائنون الآخرون ويجب حذف كل العمليات الداخلية.

بعد التعديل: وتحسب كما يلي:

القيمة قبل التعديل لهذا العنصر الخاص بالشركة الأم والشركات التابعة – قيمة التعديل

= 3.134.276.281,13 – 78.513.492,50 = 3.055.762.788,63 دج.

ويمكن تلخيص كل ما سبق في الجدول الموالي

الجدول رقم 03: طريقة حساب حقوق الأقلية

| البيان | قبل التعديل | التعديل | | بعد التعديل |
|---|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن | |
| المساهمات الأخرى والديون ذات الصلة | 2668606175 | / | 1613018000 | 1055588175 |
| الزبائن | 5150326228,08 | / | 14076886,93 | 5136249341,15 |
| مدينون آخرون | 1115303643,30 | / | 78513492,50 | 1036790150,80 |
| رأس المال | 5224560000 | 2724560000 | / | 2500000000 |
| احتياطات موحدة | 11291805412,13 | 9139484,80 | / | 11282665927,33 |
| فارق التقييم | 223601945,45 | 4973999,76 | / | 218627945,69 |
| النتيجة الصافية | 1348882781,67 | / | 14686721,26 | 1363569502,93 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| مرحل من جديد | 221961005,89 | / | 149340683,02 | 371301688,91 |
| حقوق الأقلية | / | / | 961628080,29 | 961628080,29 |
| الموردون | 1474511782,87 | 14076886,93 | / | 1460434895,94 |
| دائنون آخرون | 3134276281,13 | 78513492,50 | / | 3055762788,63 |

المصدر: إعداد الباحثة بالرجوع إلى وثائق المؤسسة.

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا البحث، الذي تناولنا فيه مدى أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة تطرقنا إلى عموميات حول المجموعة، الحسابات الموحدة ، التعديلات المحاسبية وفي الأخير تطبيق الجانب النظري في مؤسسة صيدال من خلال التطرق لنطاق التوحيد لمجمع صيدال.

واتضح لنا أن الجزائر تأخرت في خوضها غمار هذه التجربة (توحيد الحسابات) مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية والدول الأوروبية. حيث فرضت لأول مرة في القانون التجاري الصادر سنة 1996 على المؤسسات المدرجة في البورصة تقديم قوائم مالية موحدة، ونشرت سنة 1999 قرار يحدد كيفية إعداد ونشر الحسابات الموحدة.

وفي سنة 2010 تم تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي الذي يفرض على المجمعات تقديم قوائم مالية موحدة وفقا لما تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية.

ومن خلال هذه الدراسة تم الوصول إلى النتائج التالية:

- إعداد الحسابات الموحدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية سوف يسمح للمؤسسات الجزائرية من إعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية والحقيقية للمجموعة وبهذا يسهل عملية إجراء المقارنة مع مختلف المؤسسات وكذا وضعية نفس المجموعة خلال مختلف الفترات؛
- نظرا لأهمية عملية توحيد الحسابات خصص المشرع الجزائري جزء من النظام المحاسبي المالي لهذا العنصر وبالمقارنة مع ما جاء في هذا النظام مع المعايير المحاسبية الدولية نجدها تتطابق بدرجة كبيرة وهذا ما يجعلنا نستنتج إلى حد الآن أن المؤسسات التي تطبق حرفيا ما جاء وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فهي تمتاز بدرجة من المصداقة؛
- يطبق مجمع صيدال طريقة التوحيد الكلي بالنسبة لشركتين والتي نسبة السيطرة فيها للشركة الأم 59% بالنسبة لشركة سوميديال و 60% بالنسبة لمؤسسة إيبيرال والتي هي تحت الرقابة الشاملة، وطريقة التوحيد المكافئ بالنسبة شركات المتبقية؛
- كما نلاحظ في القوائم المالية للمؤسسة أنها وجدت فارق بقيمة 62.000,00 دج لا تعرف مصدره وهنا نلاحظ أن المؤسسة لو غيرت هذا المبلغ أي غير التعديل المقدم من قبلها في عنصر المساهمات الأخرى والديون ذات الصلة لما وقعت في هذا الخلل.
- نلاحظ أن مجموع الأصول الصافية في الميزانية الموحدة والخصوم غير متساوية بينهما فارق يقدر بـــ 62.000 دج؛
- يستند مجمع الصيدال في إعداده للقوائم المالية الموحدة للنظام المحاسبي المالي وفي حالة وجود أي إشكال يتم الاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية.

## أهمية التعديلات المحاسبية على عملية توحيد حسابات المجموعة

الهوامش

[1] Georges Depallens, Jean- Pierre Jabard, Gestion Financiere de l'entreprise, 10eme Edition, Sirey, Paris, 1990, P513.

[2] Georges Depallens, Jean-Pierre Jobard, op cit, P514-515.

[3] Benaibouche Mohand Cid, Comptabilité des sociétés, Tome 2, 2eme Edition, Office des publications universitaires, Alger, 2009, P80.

[4] Anne le Manh, Catherine Maillet, Le Meilleur des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, 4eme Edition, Foucher, Paris, 2010, P158.

[5] Catherine Maillet-Baudriet, Anne le Manh, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, 5eme Edition, Foucher, France, 2007, P250.

[6] Anne le Manh, Catherine Maillet, Le Meilleur des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, op cit, P158.

[7] Ibid.

[8] Ibid.

[9] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، Page Bleues، الجزائر، 2011، ص 123.

[10] Ibid.

[11] Eric tort, L'essentiel de la Consolidation des Comptes, Gualino, Paris, 2011, P13.

[12] Stphane Mercier, La consolidation, 3eme Edition, Edipro, Belgique, 2013, P09.

[13] المعيار المحاسبي الدولي رقم 27

[14] المعيار المحاسبي الدولي رقم 31.

[15] المعيار المحاسبي الدولي رقم 31

[16] المعيار المحاسبي الدولي رقم 31

[17] المعيار المحاسبي الدولي رقم 28

[18] المعيار المحاسبي الدولي رقم 28

[19] Bruno Bachy, Michel Sion, Analyse Financière des Comptes Consolidés Normes IFRS, 2eme Edition, DUNOD, Paris, 2009, P51.

[20] Ibid.

[21] Mohamed Neji Hergli, Maitriser La Consolidation des Comptes, 2007, P41.

[22] Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Manuel Comptabilité & Audit, Berti, Alger, 2013, P210.

[23] IBID

[24] Mohamed Neji Hergli, Op Cit, P46.

[25] François Colinet, Simon Paoli, Pratique des Comptes Consolidés, 5 eme Edition, DUNOD, Paris, 2008, P89.

[26] François Colinet, Simon Paoli, Op Cit, P90-91.

[27] Monique Henrard, Marie-José Hein, Dictionnaire RF 2001 « comptable, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2000, P1250.

[28] IAS 27, Paragraphe 21.