وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور يحي فارس-المدية-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي

وماجاء في المعايير المحاسبية الدولية

دراسة حالة مجمع-صيدال-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر في العلوم التجارية

تخصص :محاسبة

من إعداد الطالبين:

-بن عدة إبراهيم

-بلطرش أمين

تحت إشراف:

- مامي علي

السنة الجامعية : 2019 / 2020

شكر و تقدير

الحمد لله وحده حمدا يليق بجلال قدره وعظيم سلطانه، و الشكر لله اولا على ما أنعم به علي من نعم وصبر قدرة كانت خير عون لي في انجاز هذا العمل المتواضع.

من لم يشكر الناس لم يشكر الله

نتقدم بأسمى عبارات التقدير إلى كل من حمل القلم وبه علم وفهم وأنار الجهل بعلمه وتكرم.

إلى الأستاذ الفاضل**مامي علي** وعلى قبوله الاشراف على هذا الموضوع وعلى ما قدمه لنا من نصائح وتوجيهات وفقه الله.

إلى مدير ا المالية و المحاسبية بمجمع صيدال أين أجرينا الدراسة التطبيقية السيد **جبارة رضا**

إلى كل العاملين في الشركات التابعة لمجمع صيدال السيدة حبيب، سفيان،سيدعلي...

إلى كل الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تقبلهم مناقشة هذا الموضوع.

وإلى كل من ساهم في إنجاح هذا العمل من قريب أو من بعيد.

إهداء

إلى من إرتبط رضا الله برضاهم و قال فيهما: "وَ وَصَيْنَا الإِنْسَانَ بِوَالِدَيْهِ حَمَلَتْهُأُمُهُ وَهْناً عَلَى وَهْنٍ وَفِصَالُهُ فِي عَامَيْنْ أَنْ أَشْكُرَ لِي وَلِوَالِدَيْكَ إِليَّ المصِيرْ".

إلى من تتعالى على وصف الكلمات و بترددامسها في عمق الفلذات أمي التي غمرتني بالحب والحنان وعلمتني أن الحياة عمل وليس كسل أطال الله عمرها في طاعته سبحانه وأدخلها جنته.

إلى من هم تحت التراب أبي وجدتي رحمهم الله وتغمدهم في رحمته واسكنهم فسيح جناته

إلى كل أفراد العائلة والآهل من قريب أو من بعيد إلى صديقي فتحي وإلى كل الأصدقاء إلى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم لساني... أهدي لهم هذا العمل راجي من الله أن يجعل من عملنا هذا خالصا لوجهه تعالى و يوفقا في حياتنا الدنيوية والأخروية.

بن عدة إبراهيم

إهداء

بسم الله والحمد لله والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم

اهدي هذا العمل المتواضع

الى من قرن الله عز وجل اسمه باسمها من فوق سبع طباق وأوصى ببرها من سابع سماء، ووضع اعز ما نطلب تحت قدميها، الى العطاء الذي يفيض بلا حدود، الى رمز يمثل الكفاءة والخلود، الى من علمتني ابجدية الحروف، الى من علمتني الصمود مهما تبدلت الظروف، الى اعز وأغلى ما في الكون.

"امي الحبيبة"

إلى من أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز الى سندي وقوتي وملاذي بعد الله، إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو المعرفة والعلم.

"ابي الحبيب"

الى من حبهم يسري في عروقي ويلهج بذكرهم قلبي الى من عاشوا مع الحياة حلوها ومرها**"إخوتي واخواتي"**الأعزاء .

الى من تحمل وقاسمني جهد هذا العمل واعبائه **"ابراهيم بن عدة".**

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ **"مامي علي"** على مجهوداته الجبارة والتي لم يبخل علينا بما له من معلومات.

الى اهل الوفاء أصدقائي الأحباء والاعز على قلبي، وكل من وقف بجانبي

الى جميع طلبة قسم المحاسبة وبالأخص طلبة الثانية ماستر محاسبة دفعة 2020/2019.

بلطرش أمين

ملخص:

تتمحور هذه الدراسة في التعرف على موضوع من المواضيع المتشعبة في مجال المحاسبة المالية آلا وهو عملية تجميع الحسابات ، بحيث تهدف هذه الأخيرة إلى إعطاء صورة أكثر وضوحا عن المجمع كما لو انه يتشكل من شركة واحدة ، ويبرز ذلك من خلال القيام بالعديد من التعديلات على القوائم المالية الفردية الخاصة بشركات المجمع ، بهدف إظهار المعاملات التي تمتمع المتعاملين الاقتصاديين الخارجين عن المجمع و بالتالي إظهار الوضعية المالية الحقيقة للمجمع ،وبموجب إصدار المعايير الدولية الجديدة للتجميع أصبح النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية فيطرق التجميع المعتمدة ،حيث عند ممارسة الرقابة المطلقة يتم التجميع وفق طريقة التجميع بالتكامل الكلي،أما إذا كانت الشركة الأم تمارس إلا تأثيرا معتبرا على الشركة المساهمة حينها يتم التجميع وفق طريقة تعديل السندات بالتكافؤ.

الكلمات المفتاحية :

المعايير المحاسبية الدولية ، التجميع المحاسبي ، الشركة الأم ، قائمة المركز المالي المجمعة ، طرق التجميع .

Abstract:

This study focuses on the subject of a wide range of topics in the field of financial accounting, namely, the process of compiling accounts. The aim of this study is to give a clearer picture of the complex as if it consisted of a single company. This is highlighted by several amendments to the financial statements The individual companies of the complex, in order to show the transactions that took place with the clients economies outside the complex and thus show the real financial position of the complex, Under the new international standards for consolidation, the financial accounting system is in line with the international accounting standard in the adopted methods of aggregation. In the exercise of absolute control, consolidation is carried out according to the method of aggregation by the total integration. If the parent company exercises significant influence on the joint stock company, Adjust the bonds with parity

Key Words:International Accounting standart , AccountingConsolidation, Parent Company, Consolidated Statement of Financial Position ,aggregationmethods .

فهرس المحتويات

شكر وتقدير.....ب

إهداء.....ج

فهرس المحتويات.....ح

قائمة الجداول.....ذ

قائمة الأشكال.....ر

قائمةالملاحق.....ز

الفصل الأول:مفاهيم حول مجمعات الشركات وتجميع الحسابات

مقدمة.....01

المبحث الاول: مفاهيم أساسية حول مجمع الشركات.....02

المطلب الأول: مفهوم مجمع الشركات.....02

المطلب الثاني: بنية المجمع.....04

المطلب الثالث: النظام الجبائي للمجمعات.....08

المبحثالثاني: التجميع المحاسبي 11

المطلب الأول: ماهية التجميع المحاسبي.....11

المطلب الثاني: أنواع التجميع المحاسبي 14

المطلب الثالث: أهداف التجميع المحاسبي.....18

المبحث الثالث: القوائم المالية المجمعة.....20

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية 20

المطلب الثاني: قائمة المركز المالي الموحدة 25
المطلب الثالث : جدول حسابات النتائج.....29
خلاصة.....33

الفصل الثاني: الحسابات المجمعة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

مقدمة.....34

المبحث الاول: معايير المحاسبة الدولية و معايير إعداد التقارير المالية الخاصةبالتجميع 35
المطلب الأول: المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة (المعدل في عام 1998) IAS 28.....35
المطلب الثاني: القوائم المالية الموحدة IFRs 10 37
المطلب الثالث: معايير محاسبية أخرى متعلقة بالتجميع المحاسبي 42
المبحث الثاني : الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي.....44
المطلب الأول: طريقة الدمج الكلي (الشامل).....44
المطلب الثاني:الحسابات المدمجة بطريقة التكامل النسبي.....51
المطلب الثالث: طريقة الوضع بالمعادلة (Mise en équivalence).....53
المبحث الثالث : مقارنة بين المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي.....56
المطلب الأول :مقارنة مفهوم الرقابة والتأثير المعتبر بين المعايير IFRS و SCF.....56
المطلب الثاني : مقارنة محيط وطرق التجميع بين المعايير IFRS وSCF.....58
المطلب الثالث : مقارنة إجراءات التجميع ومعالجة فارق الاقتناء بين المعايير IFRS و SCF.....61

الفصل الثالث :دراسة حالة مجمع صيدال

المبحث الأول : لمحة تعريفية عن المجمع محل الدراسة (مجمع صيدال).....66
المطلب الأول : التعريف بالمجمع الصيدلاني صيدال.....67

المطلب الثاني: المشاريع وسياسة الشراكة لدى المجمع.....69

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال.....72

المبحث الثاني الإجراءات التقنية لتجميع الحسابات لدى مجمع صيدال.....75

المطلب الأول: محيط وطرق التوحيد على مستوى المجمع.....75

المطلب الثاني: تقديم حسابات الشركات الموحدة قبل المعالجة.....78

المبحث الثالث: توحيد حسابات المجمع لسنة 2018.....81

المطلب الأول: الإجراءات التقنية والمعالجة المحاسبية للتوحيد على مستوى المجمع.....81

المطلب الثاني: تقديم حسابات المجمع بعد المعالجة وفقا للنظام المحاسبي المالي.....87

المطلب الثالث: مقارنة إجراءات توحيد الحسابات بمجمع صيدال مع إجراءات التوحيد حسب المعايير الدولية IAS/IFRS.....91

خاتمة.....95

قائمة المراجع.....98

الملاحق.....103

فهارس الجداول و الأشكال

أ. فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
01-1	الفرق بين الشركات التابعة والشركات الفرعية	7
02-1	نموذج الميزانية المالية المدمجة (جانب الأصول)	27
03-1	نموذج الميزانية المالية المدمجة (جانب الأصول)	28
04-1	حساب النتائج المدمج حسب الطبيعة	31
01-2	مقارنة حول الرقابة والتأثير المعتبر بينSCF والمعايير IFRS	58
02-2	المقارنة بين المعايير IFRS و SCF فيما يخص محيطالتجميع وطرق التجميع	60
03-2	المقارنة بين المعايير IFRS وSCF فيما يخص إجراءات التجميع	62
04-2	المقارنة بين المعايير IFRS والنظام المحاسبي المالي فيما يخص معالجة فارقالاقتناء	64
01-3	الدمج الكلي(الشامل) Intergration Global	77
02-3	طريقة الوضع بالمعادلة (التكافؤ) Mise En Equivalence	78
03-3	أصول شركات المجمع قبل المعالجة لسنة 2018	79
04-3	عرض حسابات الخصوم لشركات المجمع قبل المعالجة لسنة 2018	80
05-3	عرض جدول حساب النتائج لشركات المجمع قبل المعالجة لسنة 2018	81
06-3	الضرائب المؤجلة	83
07-3	حسابات الحقوق و الديون المتبادلة في 2018/12/31	84
08-3	حسابات الإيرادات و الأعباء المتبادلة في 2018/12/31	85
09-3	حساب فارق المعادلة للمساهمات الموضوعة تحت التأثير الفعال	88
10-3	تقديم حسابات المجمع بعد المعالجة وفقا للنظام المحاسبي المالي	89

11-3	الميزانية الموحدة أصول	90
12-3	الميزانية الموحدةخصوم	91
13-3	جدول حساب النتائج الموحد	92

ب. فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-1	التجميع المباشر	15
02-1	التجميع غير المباشر	17
01-3	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	73
02-3	توزيع مراكز التوزيع والإنتاج لمجمع صيدال عبر التراب الوطني	75

قائمة المختصرات

العبارة باللغة العربية	الإختصار	الغبارة كاملة
الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين	IFAC	International federation of accountants certified
معايير المحاسبة الدولية.	IAS	International Accounting Standards.
لجنة تفسير المعايير.	SIC	Standards Interpretations Comity.
معايير الابلاغ المالي الدولية.	IFRS	International Financial Reporting Standards.
لجنة تفسير معايير الابلاغ المالي الدولية	IFRIC	International Financial ReportingInterpretations Comity.
مجلس معايير المحاسبة	IASB	International Accounting Standards Board.
النظام المحاسبي المالي	SCF	Système comptable financier

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	محفظة مساهمة الشركة الأمSAIDAL SPA	106
02	ميزانية الشركة الأم (أصول)	107
03	ميزانية الشركة الأم(خصوم)	108
04	ميزانية الشركة التابعة Somédial(أصول)	109
05	ميزانية الشركة التابعة Somédial (خصوم)	110
06	ميزانية الشركة التابعة Ibéral (أصول)	111
07	ميزانية الشركة التابعة Ibéral (خصوم)	112
08	جدول حساب النتائج للشركة الأم	113
09	جدول حساب النتائج Somédial	114
10	جدول حساب النتائجIbéral	115
11	الإيرادات و الأعباء الموحدة	116
12	توحيد الحقوق و الديون بين شركات المجمع	117
13	الأصول الموحدة للمجمع	118
14	الخصوم الموحدة للمجمع	119
15	جدول حساب النتائج الموحد	120

مـــقـدمة

مقدمة

لقد شهد النظام العالمي في السنوات الأخيرة تطورات كبيرة في شتى الميادين أدت إلى اشتداد المنافسة بين مختلف المؤسسات. وفي هذه الظروف ما انفكت المؤسسات تطور إمكانياتها ووسائل عملها من أجل تحقيق الأهداف المنوطة، حيث أن الهدف الرئيسي للمؤسسة باعتبارها النواة الرئيسية للنشاط الاقتصادي هو التوسع والاستمرار. ومع زيادة رغبة المؤسسات الاقتصادية في توسيع نشاطها انتشرت ظاهرة الاستحواذ على المؤسسات مما أدى إلى ظهور المجمعات. ونظرا للدور الفعال الذي لعبته المجمعات قامت الدول المتقدمة ومن بينها الدول الأوروبية بوضع إطار قانوني يعترف بها ويضمن لها حقوقها وواجباتها من جميع النواحي وبالخصوص من الناحية المحاسبية.

والجزائر على غرار باقي الدول سعت لتكوين مجمعات وطنية لها نفس الدور من ناحية المردودية الاقتصادية بالمقارنة بنظيرتها العالمية، وبغية الوصول لمبتغاها لجأت إلى تبني مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية التي تساعدها في الوصول إلى مبتغاها وقامت بإدراجها ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد من أجل الوصول إلىالتوافق المحاسبي وجعل القوائم المالية للمجمع تعكس الصورة الحقيقية له مما يلي مختلفرغبات المستخدمينمن جهة والتكيف مع متطلبات الإفصاح الدولية من جهة اخرى، وخاصة مدى إمكانية إعداد قوائم مالية مجمعة ذات مصداقية .

وبهدف إظهار صورة حقيقية وصحيحة عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمجمع تقوم المؤسسة الأم التي تعتبر كعنصر مركزي في المجمع وتتميز عن غيرها من الشركات بصلاحيات محددة بإعداد القوائم المالية المجمعة (أو الموحدة) لهذا المجمع في نهاية كل سنة مالية بغية الحصول على نظرة شاملة حول وضعيته المالية. فمما لا شك فيه أن القوائم المالية للشركة الأم لوحدها عاجزة عن إعطاء الصورة الحقيقية للوضع الاقتصادي والذمة المالية للمجمع وغير قادرة على توفير كل المعلومات المطلوبة من قبل الأشخاص المهتمين بها، مما استدعى وجوب القيام بإعداد قوائم مالية مجمعة المنح صورة حقيقية للوضعية المالية للمجمع تلبية لحاجة مستخدمي المعلومات المالية. ومن بين هاته القوائم المالية المجمعة قائمة المركز المالي المجمعة أو ما يعرف بالميزانية المالية المجمعة وهي التي سنخصص لها موضوع دراستنا ، ويتم إعدادها من خلال جمع البيانات المالية لشركات المجمع وعرضها كما لو كانت المنشأة اقتصادية واحدة. ويتطلب ذلك اتباع مختلف القواعد والأسس المحددة والتي تنظم عملية التجميع المحاسبي للميزانيات.

ومن هذا المنطلق يمكن صياغة إشكالية البحث كما يلي :

ما أثر تطبيق المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي على اعداد القوائم المالية المجمعة ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالمجمعات و التجميع المحاسبي ؟
- فيما تتمثل المراحل المكونة لمسار إعداد القوائم المالية المجمعة ؟
- هل يقوم مجمع صيدال بإعداد القوائم المالية المجمعة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي ؟

فرضيات الدراسة :

- إن مجمع الشركات هو مجموعة من الشركات المرتبطة ماليا بشركة أخرى تدعى الشركة الأم
- يتم التجميع المحاسبي بتجميع القوائم المالية الفردية لمختلف الكيانات التابعة بهدف إعطاء الصورة الصادقة عن الأداء و الوضعية المالية للمجمعات
- يقوم مجمع صيدال بإعداد القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق انطلاقا من جانفي2010

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في معرفة الكيفية التي يتم من خلالها إعداد الميزانية المالية المجمعة من خلال التعرف على مختلف الإجراءات المتبعة في إعدادها وكذا القواعد والأسس المنظمة لذلك ، مع معالجة مختلف الحالات التي يمكن أن ترتبط بها الشركة الأم مع شركاتها التابعة

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى:

- تقديم مفهوم مجمع الشركات و عرض مختلف أشكال وأسباب تكوينه.
- توضيح إجراءات وطرق إعداد القوائم المالية الموحدة .
- الاطلاع على كيفية إعداد المجمع المدروس لقوائمه المالية الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي

أسباب اختيار الموضوع :

- تعلق الموضوع بمجال التخصص .

- انتشار ظاهرة تكوين المجمعات بسبب التطورات الكبيرة التي شهدها الاقتصاد العالمي .
- الاطلاع على الكيفيات التي يتم من خلالها إعداد القوائم المالية المجمعة .

صعوبات الدراسة :

لا يخلو البحث العلمي من الصعوبات، إذ واجهتنا خلال دراستنا بعضا منها المتمثل في:

- حداثة الموضوع على الساحة الاقتصادية الجزائرية وعلى المؤسسات الجزائرية خاصة.
- صعوبة فهم بعض الكتب بحيث أن المعايير المحاسبية تصدر باللغة الإنجليزية وترجمتها إلى اللغة العربية يفقدها أحيانا معناها الأصلي أو يجعلها غامضة.
- عدد الصفحات المحدود في المذكرة لا يتناسب مع عمق الموضوع.
- الحالة الصحية التي تمر بها البلاد مما أدى إلى غلق الجامعات ومراكز البحث .
- عدم التجاوب المحسوس من قبل ممارسي المهنة بسبب انشغالاتهم.

منهج الدراسة:

استدعت طبيعة الدراسة أن يكون المنهج المتبع **وصفي تحليلي** عند عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بمجمع الشركات وإجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة، أما في الدراسة الميدانية فقد تم إتباع منهج دراسة حالة لنتعرف على كيفية إعداد القوائم المالية بالمجمع.

الدراسات سابقة:

- مقدمي أحمد، النظام **المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة مجمع صيدال -**، مذكرة ماجستيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

تمحورت إشكالية الدراسة حول: ما مدى تطبيق النظام المحاسبي والجبائي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر؟

إن من أهم النتائج المتوصل اليها في هذه الدراسة: - فيما يتعلق بالجانب الجبائي فان مجمع الشركات يحظى بمعاملة خاصة، إذ اصبحتالشركة المسيطرة على الشركات الأخرى هي المكلفة الوحيدة امام الادارة الجبائية. - من جانب الواقع الميداني، نجد أن مجمعات الشركات الجزائرية مثل مجمع صيدال الذييعتبر كصورة صادقة لحالة المجمعات الجزائرية ورغم أنه يطبق تقنية التجميع المحاسبي التي توفر له مرآة حقيقية للخدمة المالية لكل الشركات المكونة له، الا انه في الواقع لم يختر

تطبيق هذا النظام فكيف اذن يمكن للمجمعات الجزائرية أن تكون أكثر تنافسية وان تلعب الدور الذي تلعبه نظيرتها في الدول الاخرى.

- الطيب مداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS - دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الابار (ENPS) ،2013.**

رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

تطرق الباحث إلى الأدبيات النظرية حول القوائم المالية والمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتجميع، والقوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، تطبيقات حول سيرورة الحسابات المجمعة وطرق واجراءات اعدادها على مستوى مجمع ENPS ومن اهم النتائج المتوصل اليها يذكر: لا تعكس النصوص التشريعية الجزائرية والمتعلقة بالتجميع الواقع الاقتصادي الجزائري في ظل غياب فعالية البورصة يعتمد النظام المحاسبي المالي على طريقة التكامل الشامل والوضع بالمعادلة مثل ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية. مهمل التوجه العام للاقتصاد الجزائري المجمعات وذلك لان اغلب المؤسسات الاقتصادية ملك للدولة في شكل مؤسسات تابعة لمجلس مساهمات الدولة مشكل اعادة تقييم التثبيتات يطرح مشكل اثناء التجميع ففروع تعيد تقييم اصولها وفروع اخرى لم تقم بإعادة التقييم الامر الذي يؤثر على الصورة الصادقة للقوائم المالية. تكمن نقاط التشابه والاختلاف في الموضوع الذي يتكلم عن القوائم المالية بينما موضوعنا يتكلم عن أعداد القوائم المالية الأساسية (الميزانية، جدول النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة التغير في الاموال الخاصة) كما لم يتم التطرق إلى الأنظمة الجبائية لمجمع الشركات، أيضا في دراسة الحالة كانت وفق ما وجد في المجمع موضوع البحث بدون اي تصويبات.

- زرموت خالد: **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر،**

رسالة ماجيستير في العلوم الإقتصادية، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، سنة 2010-2011 .

وتعالج هذه المذكرة مدى نجاعة النظام المحاسبي في إعداد القوائم المالية المجمعة. وقد خلص إلى أن النظام المحاسبي ناجع في إعداد القوائم المالية المجمعة وذلك من خلال عمليات المجانسة و إقصاء العمليات البينية و توزيع رؤوس الأموال الخاصةوتحويل الحسابات المجمعة. أمابالنسبة للنقطة التي يمكن التحسين فيها فنجد أن الباحث قام بتبيان أن النظام المحاسبي ناجعوذلك من خلال عمليات المجانسة الإقصاءات البيئية وتوزيع الأموال الخاصة غير أن مرحلة الجمع وإلغاء المساهمات تعد مرحلتان مهمتان تهدفان إلى تبيان أن ال SCF ناجع والتي لم يبينهما الباحث.

هيكل الدراسة :

لقد تطلب من دراسة هذا الموضوع تقسيمه إلى ثلاث فصول، ففي الجانب النظري في الفصل الأول تناولنا مفاهيم حول مجمعات الشركات وتجميع الحسابات، حيث تطرقنا فيه إلى مفهوم مجمع الشركات وكذا بنية المجمع والنظام الجبائي للمجمعات، إضافة إلى أساسيات التجميع المحاسبي، وفي نهاية الفصل قمنا بعرض القوائم المالية المجمعة، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الحسابات المجمعة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي من خلال عرض معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع والحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي ومن ثم مقارنة بين المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي، واختتمنا بالفصل الثالث الذي يخص الجانب التطبيقي .

الفصل الأول:

مفاهيم حول مجمعات الشركات وتجميع الحسابات

مقدمة الفصل

إن تجمع الشركات يعتبر أحيانا ضرورة للتأقلم مع البيئة المحيطة خاصة مع عولمة الاقتصاد وانفتاح الأسواق وزيادة الاستهلاك على المستوى الدولي وكذا الصراع على الموارد النادرة ، فالمبدأ العام لتجمع الشركات يتمثل في تدويل نشاطاتها من خلال توسيع استثماراتها داخليا وخارجيا،الأمر الذي يقودها دائما إلى إيجاد شركات فرعية أخرى تساهم بشكل مباشر أو غبر مباشر في بلوغ المشروع وتحقيق الأهداف المسطرة، بشرط أن يكون على رأس الشركات التابعة شركة أم تتولى إصدار القرارات وتسيير إدارة المجمع .

ومع ظهور هذه المجمعات كان لابد من إيجاد تقنية محاسبية تسمح بتقديم صورة صادقة عن المجمع ككل، فظهرت تقنية تجميع الحسابات التي تولد القوائم المالية المجمعة والتي يحكمها إطار قانوني وتنظيمي.

وبهدف التعمق في هذه النقاط، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، أولها مفاهيم أساسية حول مجمع الشركات، تليه مبادئ التجميع المحاسبي ثم في الأخير تجميع القوائم المالية .

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول مجمع الشركات

إن مجمع الشركات في الحقيقة هو موضوع واقعي موسع ، نظرا لتطوره اللافت في الوقت الراهن ، واكتسابه أهمية اقتصادية عالية، الأمر الذي أدى بنا إلى معالجة الموضوع من كل جوانبه، فسنحاول من خلال هذا المبحث التركيز على إبراز مفهومه، بنيته والنظام الجبائي الخاص به.

المطلب الأول: مفهوم مجمع الشركات

في غياب تعريف شامل للمجمع، فإن مجمع الشركات كان موضوع لتعاريف متعددة تطرقنا لها حسب أربع جوانب مختلفة نعرضها كما يلي : التعريف الجبائي ، التعريف الاقتصادي، التعريف المحاسبي، التعريف القانوني.

أولا - التعريف الجبائي :

يُعرَّف تجمع الشركات على أنه " كل كيان اقتصادي، مكون من شركتينأو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها **"الشركة الأم"** تحكم الأخرى المسماة **"الأعضاء"** تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ : 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخد طابع الشركة الأم.[1]

ثانيا- التعريف المحاسبي :

التعريف الأول:حسب نص المادة132-1 من الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس من سنة 2009 تنص على مايلي: {تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد}. [2]

التعريف الثاني :فيما يخص معايير الإبلاغ الدولية وفق المعيار IFRS 10 فقد عرف المجمع " على أنه المشكل من

[1]المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المنشأ بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة1997[1]

[2]المادة132-1،الفصلالثالث:الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة،الجريدة الرسمية رقم 19،25 مارس 2009، ص 15

الشركة والشركات التابعة ".[1]

ثالثا- التعريف الاقتصادي:

التعريف الأول: يمكننا تحديد المجمع على أنه :مجموعة من الشركات المترابطة. الروابط التي تربط الكيانات المختلفةومنه يمكننا التمييز بين ثلاثةفئات للمجمعات: مجمعاتالأعمال، المجمعات الشخصية،والمجمعات المالية.[2]

التعريف الثاني: مجمع الشركات هو مجموعة من الشركات المرتبطة اقتصاديا ولكن لكل شركة شخصية قانونية مستقلة.[3]

التعريف الثالث: عرف أستاذ قانون الأعمال الحديث "yvesguyon" المجمع على أنه : "مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا الواحدة عن الأخرى ، لكنها في الواقع تخضع لوحدة القرار الإقتصادي ".[4]

رابعا-التعريف القانوني :

تطرق المشرع الجزائري إلى وضع بعض القوانين الهدف منها تنظيم أعمال مجمعات الشركات ومن هذه القوانين نذكر:

تشير المادة 796 من المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 على أنه "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة (تجمعا) لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها او تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته.[5]

لم يتطرق المشرع الجزائري إلى تعريف المجمع بصفة عامة بل اكتفى بتعريف الشركة التابعة وشركة المساهمة واللذان هما العمود الاساسي لهيكل المجمع فقد عرفهم على النحو الآتي :

حسب المادة 729 من القانون التجاري لسنة 1996: إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى .[6]

[1] Journal officiel de l'union européenne règlement (UE) N° 1254/2012 page 6/360

[2] brunobachymichelsion, **Analyse financiére des comptes consolidés normes IFRS**, donud 2e édition ,paris ,2009 page 6

[3] béatrice et francisgrandguillot,**L'essentiel du droit des sociétés ,**16eeditiongualino, 2016, page 125

[4] brunodondero ,**Droit des sociétés** , dalloz , 2eedition , paris, 2011 , page 535

[5] المادة 796 من المرسوم التشريعي 93-08 ،الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 27 أفريل 1993 ، ص 55

[6] المادة 729 من القانون التجاري،الجريدة الرسمية رقم 77 الصادرة في 9 ديسمبر 1996 ، ص 6

تعتبر شركة مساهمة في شركة اخرى، إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها.[1]وبناءا على كل هذه التعاريف يمكننا أن نستخلص تعريف شامل لمجمع الشركات : هو كيان إقتصادي مشكل من شركتين أو أكثر تحظى كل شركة فيه بشخصية قانونية مستقلة،تتحد فيما بينها من خلال روابط مختلفة حيث تكون هناك شركة مسيطرة تدعى الشركة الأم لديها سلطة القرار والرقابة على الشركات التابعة لها وعليه فإن المجمع هو عبارة عن وحدة رقابة لها وجود اقتصادي وليس لها وجود قانوني

ومن خلال هدا التعريف يمكننا استخلاص 3 خصائص للمجمع وهي:

-عدم وجود شخصية معنوية للمجمع اي أنه لا يعترف به ككيان قانوني

-الإستعلالية القانونية للشركات المكونة للمجمع

-مركزية القرار للشركة الأم

المطلب الثاني: بنية المجمع

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا جليا أن مجمع الشركات يتكون من جزئين هما الشركة الأم أو الشركة القابضة و التي تمارس الرقابة على المجمع، كما أنها تسيطر على الشركات الأخرى للمجمع،والجزء الثاني الذي يمثل العناصر الفرعية تسمى أيضا بالشركات التابعة.

أولا - مكونات المجمع:

يتكون المجمع من الشركة الأم والتي توجد على رأس المجمع والشركات التابعة لها والتي تختلف تسميتها حسب نوع الرقابة التي تخضع لها

- **الشركة الأم : (الشركة القابضة ،الحاكمة)société mére**

[1]نفس المرجع ص 6

حسب تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية:"الشركة الأم هي شركة تمارس الرقابة على شركة أخرى أو مجموعة منالشركات.[1]

يمكن تعريف الشركة الأم على أنها " هي الشركة التي تملك إمكانية السيطرة على شركة أخرى، إما لوحدها (سيطرة كلية) وإما مع غيرها (رقابة مشتركة).[2]

كما عرفت الشركة القابضة بأنها الشركة التي تسيطر على شركة أخرى أو أكثر عن طريق إمتلاك أكثر من 50% من الأسهم في تلك الشركة أو الشركات، أو عن طريق إمتلاك سلطة تعيين (بشكل مباشر أو غير مباشر) كل أو أغلبية مدراء تلك الشركة أو الشركات .[3]

وفي تعريف أخر الشركة الأم هي شركة غير مملوكة بنسبة تفوق 50% وتملك مساهمات في شركات أو عدة شركات بنسبة تفوق 50%.[4]

ولقد تبنت الجزائر مفهوم الشركة القابضة في سنة 1995 وذلك من خلال أحكام الأمر رقم 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر المتعلق برؤوس الأموال التجارية للدولة والذي يهدف الى إنشاء الشركة القابضة العمومية التي حلت محل صناديق المساهمة .

وتتولى الشركات القابضة العمومية تسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة و إدارتها ، وتنظم في شكل شركة المساهمة التي تحوز الدولة فيها رأسمالها كاملا أو تشترك فيه الدولة وأشخاص معنويون أخرون تابعون للقانون العام، تتكون أصول الشركة القابضة العمومية أساسا من قيم منقولة في شكل أسهم وسندات مساهمة وشهادات استثمار وأي سند أخر يمثل ملكية الرأسمال أو الديون في المؤسسات التابعة لها .[5]

تتولى الشركات القابضة العمومية مهام استثمار حافظة الأسهم و القيم المنقولة الأخرى المحولة إليها وجعلها أكثر مردودية و تشجيع تنمية المجموعات الصناعية والتجارية والمالية التي تراقبها، ويجب على الشركة القابضة العمومية لهذا

1Journal officiel de l'union européenne ,**Norme comptable internationale IFRS 10** . IASB .2013 page 06
[2]Stéphane Mercier **,La législation comptable** , edipro , liége , Belgique , 2013 page 90
[3]V.Rajasekeran et R.Lalitha ,**Corporate Accounting**,pearson,delhi,2011 page 3

[4] Farid Makhlouf **, Comptabilité des sociétés selon le SCF** , pages blues , Algérie 2011, page 249
[5]المادة 5 من الأمر رقم 25 المؤرخ في 1995/9/25 المتعلق برؤوس الأموال السوقية للدولة ,الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 16

الغرض أن تحدد وتطور استراتيجيات سياسات الاستثمار في الشركات التابعة لها، وكذا أية سياسة لإعادة هيكلة المؤسسات وإعادة انتشارها نظرا لضغوط السوق .[1]

كما أن نشاط الشركات القابضة في وقتنا الحالي أصبح يأخذ عدة أشكال تتعدى تلك التي كانت تقتصر على المساهمات المالية، لتشمل نشاطات متعلقة بالتسيير وعمليات توجيه النشاطات ومراقبتها.

وفي حدود سنة 2001، تم إنشاء مؤسسات جديدة تحل محل الشركة القابضة (holding) سميت بشركة تسيير المساهمات (SGP) والتي تتهم بمايلي :

- ضمان التسيير والمراقبة الاستراتيجية والعملية لحافظات الأسهم والقيم المنقولة، ضمن ضوابط الفعالية والمردودية الدنيا .
- ترجمة وتجسيد العمل في أشكال تجارية ملائمة لبرنامج مخططات التقويم وإعادة الاعتبار وتنمية المؤسسة الاقتصادية العمومية و ذلك في الأشكال التجارية المناسبة.
- ممارسة صلاحيات الجمعيات العامة للمؤسسات الاقتصادية العمومية ضمن الحدود المرسومة، بموجب تفويض التسيير و ذا قرارات الجمعية العامة .[2]

- **الشركات التابعة : (الفرعية) filiales**

يمكن تعريف الشركات التابعة على أنها كل شركة تمارس عليها الرقابة من طرف الشركة التي توجد على رأس المجمع ،بحيث تملك هذه الأخيرة جزءا من رأسمالها يمكنها من توجيه السياسة المالية والتشغيلية للشركة التابعة، الأمر الذي يمنحها حق رقابة وتسيير نشاط هذه الشركة، ففي حالة حيازة الشركة الأم على نسبة تفوق 50% يطلق عليها بالشركة التابعة، أما في حيازة الشركة الأم على نسبة تنحصر بين 20% و50% فيطلق عليها في هذه الحالة بالشركة المساهمة.[3]

وتصنف الشركات التابعة إلى: شركات تابعة مملوكة كليا وشركات تابعة مملوكة جزئيا،

[1] نفس الأمر المادة 9
[2] زرموت خالد ،**إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد** ،مذكرة ماجيستر(غير منشور) جامعة الجزائر3، 2011 ص 6
[3] يحي عبد اللاوي ،وصيف فايزة, **إدارة تجميع الحسابات في المجمعات الإقتصادية** رسالة دكتوراه(غير منشور) جامعة باتنة,2017, 600 ص

° الشركات التابعة المملوكة كليا: الشركة التي تكون فيها كل الأسهم مع حقوق التصويت (بمعنى 100%) مملوكة من الشركة القابضة، تسمى بالشركة التابعة المملوكة كليا

°الشركات التابعة المملوكة جزئيا: الشركة التي تكون فيها فقط أغلبية الأسهم (أكثر من 50%) مملوكة من قبل الشركة القابضة، تسمى بالشركة الفرعية المملوكة جزئيا.[1]

من هذا التعريف للشركات التابعة نلاحظ أنه هناك فرق بين مفهوم الشركات التابعة (filiales) والشركات الفرعية (succusales)، ولا يقتصر الفرق على الأسهم المملوكة فقط بل هناك فوارق أخرى سنوضحها في الجدول التالي :

الجدول رقم 1-01 : الفرق بين الشركات التابعة والشركات الفرعية

الشركة التابعة filiale	الشركة الفرعيةsuccursale
-شخصية قانونية مميزة و مستقلة -دفع الضريبة على الشركات على النتيجة الإجمالية -وجود صفقات قانونية بين الشركة الأم و الشركة التابعة لذلك يدفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات - توزيع الأرباح و حساب الرصيد الجبائي و فرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الأم -لديها محاسبة خاصة بها	-عدم وجود استقلالية قانونية -عدم فرض الضريبة على الشركات على النتيجة الإجمالية و إنما تحول النتيجة إلى الشركة الأم -عدم وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم و الشركة الفرعية ، لذلك لايدفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات -عدم توزيع النتيجة -محاسبتها تتم على مستوى الشركة الأم

المصدر : مقدمي أحمد ، **النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات**،(غير منشور) –حالة صيدال- مذكرة ماجيستر ،جامعة الجزائر ،2006 ،صفحة 12 .

[1]V.Rajasekeran et R.Lalitha ,**Corporate Accounting**,pearson,delhi,2011 page 553

المطلب الثالث : النظام الجبائي للمجمعات

على العموم فإن أهم ما يميز النظام الجبائي في دول الاتحاد الاوروبي هو اعترافها بهذا التنظيم ومعاملته معاملة خاصة تتضمن له أن يلعب دورا أساسيا في تطور اقتصادياتها، نظام الإدماج الجبائي الذي يسمح بإجراء مقاصة شاملة بين الأرباح والخسائر للشركات الخاضعة ونظام الشركة الأم والشركة التابعة وحتى توسيع تطبيقه على مستوى التوجيهية الأوروبية السابعة ونظام الريح العالمي والربح الموحد الذي يطبق بتسريح من السلطات المختصة.

وفي الجزائر سمح قانون المالية لسنة 1997 لأول مرة بتجميع نتائج الشركات الأعضاء في مجمع الشركات على مستوى الشركة الأم التي تخضع لوحدها للضريبة على مجمل الأرباح المحققةمن قبل أعضائها، وهذا يمثل حافزا للمؤسسات التي تمتلك شركات تابعة ، ويوفر لها اقتصادياتضريبية هامة .

أولا: شروط خضوع مجمعات الشركات للنظام الجبائي

بموجب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و

الرسوم المماثلة، يجب توفر أربعة شروط أساسية للاعتراف بالمجمع جبائيا :

- الشركات الأعضاء في المجمع يجب أن تكون شركات ذات أسهم (SPA).
- الشركة الأم يجب أن تمتلك بصفة مباشرة 90% على الأقل من رأسمال الشركات الأعضاء.
- الشركات الأعضاء يجب ألا تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة لكل أو جزء من رأسمال الشركة الأم.
- رأسمال الأم يجب ألا يكون مملوكا بنسبة تفوق 90% من طرف شركة أم أخرى.[1]

ومن خلال الشروط السابقة نلاحظ مايلي :

- استثنى المشرع الجزائري الأنواع الأخرى للشركات من النظام الجبائي لمجمعات الشركات

(مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التضامن)؛

- اشترط المشرع الجزائري امتلاك الشركة الأم للنسبة المحددة على الأقل في الشركات الأعضاء بطريقة مباشرة ، وليس بطريقة غير مباشرة بوساطة شركات أخرى ؛

[1]Youcef SAIHI, **les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS/IFRS en Algérie**,(non publié) , mémoire de magister, option: comptabilité, audit et contrôle, ESC-Alger, 2010/2011.page51

- أكد المشرع الجزائري من جهة على ضرورة عدم وجود مساهمات متبادلة بين الشركة الأم والشركات الأعضاء في نفس المجمع، ومن جهة أخرى على ضرورة عدم إمكانية اعتبار الشركة الأم شركة تابعة لشركة أخرى مسيطرة يمكن أن تأخذ طابع الشركة الأم. وهذا الأمر إن وجد قد يؤثر على السيطرة الممارسة من قبل الشركة الأم على الشركات التابعة لها.[1]

ثانيا : الاستثناءات من النظام الجبائي لمجمعات الشركات

يظهر لنا جليا من الشروط التي تطرقنا لها سابقا أن المشرع الجزائري ضيق مجال الخضوع للنظام الجبائي للمجمعات ، ويمكن تفسير ذلك بالتحفظ من التعقيدات التي قد تنجم عن الخضوع لهذا النضام، ويمكن تلخيص الاستثناءات هذه فيما يلي:

- استثنى القانون الجبائي الشركات البترولية من الخضوع لنظام مجمعات الشركات ؛
- نصت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عند إصدارها على شرط تحقيق نتائج إيجابية في السنتين الماليتين الأخيرتين للخضوع للنظام مجمعات الشركات، كما أكدت هذه المادة في نهايتها على أن الشركات التي تتوقف عن استيفاء الشروط المحددة أعلاه أو تحقق عجزين متتالين أثناء تطبيقها نظام المجمعات تقصى شقائيا من مجمع الشركات بالمفهوم الجبائي.

إلا أن المادة 07 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/ 12 / 30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ألغت شرط تسجيل نتائج إيجابية خلال السنتين الأخيرتين من أجل الخضوع النظام الجبائي لمجمعات الشركات .

كما تم بموجب المادة 06 من القانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 إلغاء استثناء الشركات التي تحقق خسارتين متتاليتين من محيط التجميع ، وذلك من أجل عدم حرمانها من الامتيازات الممنوحة في إطار مجمعات الشركات.من جانب آخر ثم استثناء الشركات التي تقع علاقتها بقوانين أخرى بجانب القانون التجاري.

من خلال تطرقنا للتعريف الجبائي لمجمعات الشركات نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يقدم تفاصيل حول طبيعة الحقوق المرتبطة بالشركة المملوكة وفق النسبة المحددة قانونا، وكيفية احتساب هذه التسمية من الأسهم عكس المشرع الفرنسي التي لم يعتمد على طريقة الحساب تماشيا مع عدد الأسهم المكونة لرأس المال، وإنما تماشيا مع طبيعة الحقوق التي ترد على هذه الأسهم والتي يجب أن تتمثل في حقوق الأرباح وحقوق التصويت.

[1] المادة 14 من الأمر 96-31 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997

كما اشترط المشرع الجزائري أن تكون الأسهم مملوكة بشكل مباشر، عكس المشرع الفرنسي الذي لم يشترط ذلك ، واشترط إجراء قد يكون هدفه تبسيط الإجراءات من طرف المشرع الجزائري.

وعلى خلاف المشرع الجزائري ، وتعرض ضمان استقرار المجمع المستند على ضرورات جبائية ، أضاف المشرع الفرنسي شرط وجوب تعلن رأسمال الشركة التابعة بشكل دائم طوال سنوات النشاط الخاضعة لنظام المسح الضوئي-وشر ما يعني تجنب استخدام رأس المال فقط بعرض إدخال شركة عما داخل الربح الجبائي الخاص بمجمعات الشركات.[1]

ثالثا :الامتيازات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات

تكمن الامتيازاتالجبائية المقدمة لمجمع الشركات في مايلي :

- **إخضاع الأرباح للضرائب بمعدلات منخفضة:** وفقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن الأرباح الناتجة عن الأسهم أو حصص الشركات وأموال أخرى منقولة والتي تسمح بالمشاركة بنسبة 90 % من رأسمال شركات أخرى من نفس المجموعة تخضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل واحد بنسبة 23%، وإذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء التجمعخاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات فيخضع الربح المتأني من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19 % في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق؛
- **إعفاء العقود المتعلقة بالتحويلات الخاصةبالملكيات:** تعفي العقود المتعلقة بنقل الأملاك بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجموعة من حقوق التسجيل، كذلك العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات.[2]
- **الإعفاءات من تطبيق الرسم على القيمة المضافة** على العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاءالتابعة لنفس المجموعة وهذا مثل ما هو محدد وفقا للمادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[3]
- **الإعفاءات من تطبيق الرسم على النشاط المهني:** على العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[1]

---

[1] شعيب حمزة, **محاسبة المجمعات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و امكانية تطبيقها في الجزائر**،(غيرمنشور)، رسالة دكتوراه، جامعة البليدة 2،2017، ص 169/168

[2] المادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل 2019،المديرية العامة للضرائب،نشرة 2014، ص 62.

[3] المادة 08 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2019،المديرية العامة للضرائب، ص6. 3

- **إعفاء فوائض قيم التنازل:**تعفي من الضريبة على أرباح الشركات فوائض قيمة التنازل المحققة في إطار مبادلات الذمم المالية بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجمع.[2]

من خلال استغلال الامتيازات الجبائية المشجعة على تكوين المجمعات يمكن أن تحقق الشركات المكونة له اقتصاد في الضريبة الواجبة الدفع، إلا أن الخزينة العمومية تحقق خسائر في الإيرادات العامة، لكنها تحقق من جهة أخرى مصلحة الاقتصاد الوطني وتشجع زيادة الوعاء الضريبي عن طريق استمرار وتوسع الشركات.

المبحث الثاني: التجميع المحاسبي

إن التجميع المحاسبي هو تقنية محاسبية ظهرت مع ظهور مجمعات الشركات، الهدف من هذه التقنية هو إعطاء صورة صادقة للأداء والوضعية المالية للمجمع ككل،وسنحاول في هذا المبحث التطرق لهذه التقنية المحاسبية ومختلف الروابط المتعلقة بها

المطلب الأول: ماهية التجميع المحاسبي

لقد تأسس أول مجمع شركات (شركة قابضة) في العالم سنة 1832، حيث نشرت أول القوائمالمالية المجمعة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1892 إلا أنه لم توجد قواعد تنظم هذهالعملية أنذاك، ومن ثم أصبح هناك إجبار قانوني لإعداد الحسابات المجمعة بالنسبة للشركاتالمسعرة في البورصة، وذلك بعد الانهيار المالي لبورصة نيويورك.

أما في بريطانيا فكانت البداية من خلال نشر أول حسابات مجمعة من طرف**مؤسسة نوبل**للصناعات المحدودة سنة 1929 في غياب إطار قانوني لها، بعدها قامت هيئة المحاسبين بنشرتعليمة رسمية خاصة بالقوائم المالية المجمعة والزام تطبيقها بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة لسنة 1948.تلتها بعد ذلك فرنسا سنة 1968، حيث قامت لجنة تنظيم البورصة COB بإلزامية نشر قوائممالية مجمعة مرفوقة بملاحق توضيحية تبين كيفية إعداد هذه القوائم.

أولا :تعريف التجميع المحاسبي

يمثل التجميع المحاسبي التقنية التي تسمحبالانتقال من القوائم المالية الفردية إلى القوائم المالية المجمعة.ويمكن تعريفه كما يلي:

---

[1]المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019،المديرية العامة للضرائب، ص 58

[2]د. بالرقي تيجاني، **محاضرات في توحيد حسابات المجمعات**، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف2016،ص 23

التعريف الأول:التجميع (بمطلق العبارة) هو تركيب القوائم المالية الفردية للشركة الأم والشركات المراقبة لها سطرا بسطر، من خلال إضافة المناصب المتشابهة للأصول، الالتزامات، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء، من أجل أن تعطي القوائم المالية المجمعة المعلومات المالية الخاصة بالمجمع كأنه وحدة اقتصادية واحدة.[1]

التعريف الثاني: التجميع المحاسبي يتوقف على تجميع الحسابات السنوية لعدة شركات (ميزانية،حساب النتائج، ... ، ملحق) وكأنها تشكل كيان واحد، الهدف منه هو إعطاء صورة وفية وكاملة حول الوضعية المالية ونتائج المجمعة.[2]

التعريف الثالث: حسب المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري ":يقصد بالحسابات المجمعة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة من الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع لنفس قواعد التقديم، المراقبة، المصادقة، والنشر والتي خضعت لها الحسابات السنوية الفردية".

من خلال التعاريف المقدمة سلفا يمكن أن نقترح التعريف التالي لمجمع الشركات: "التجميع المحاسبي هو المسار المحاسبي الذي يسمح بإعداد القوائم المالية لمجمع الشركات، حيث يتوقفعلى تجميع الحسابات السنوية للشركات المشكلة لهذا المجمع ويقوم بإعادة المعالجة لها بهدف عرض الذمة، الوضعية المالية ونتائج المجمع وكأنه يمثل كيان واحد".

ثانيا : الإطار القانوني و التنظيمي الجزائري لعملية التجميع

إن إمكانية اعداد ونشر الحسابات المجمعة في الجزائر يعود إلى سنة 1996 وذلك من خلال الأمر 96-27 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، يليه بعد ذلك القرارات الصادرة سنة 1999 و التي تتعلق بتوافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة، وأخيرا إصدار القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

- **القانون التجاري:**

حسب المادة 732 من القانون التجاري، بطلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسيرون، حسب الحالة، تعد وتنشر الشركات التجارية كل سنة حسابات مجمعة وتقرير على تسيير المجمع وذلك ابتداءا من فرض رقابة حصرية أو مشتركة على مؤسسة أو عدة مؤسسات أو تأثر عليها تأثيرا بارزا .[1]

[1] Robert OBERT et Marie-pierre MAIRESSE, **comptabilité et audit manuel et application,** 2émé Edition, DUNOD, paris, 2009,p 212

[2]Beatrice et Francis GRANDGUILLOT, **La comptabilité des sociétés**, GUALINO, 11emeédition, Paris, 2013, p 257.

المادة 732 مكرر1: عندما تأخذ شركة، خلال سنة مالية، مساهمة في شركة يوجد مركزها بالجزائر، أو تحصلت على أكثر من نصف رأسمال هذه الشركة، يذكر ذلك في التقرير الذي يقدم للشركاء و المتعلق بالعمليات التي تم إجراءها خلال السنة المالية، وعند الاقتضاء في تقرير محافظي الحسابات. يشير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير في تقريره إلى نشاط الشركات التابعة حسب مجال النشاط كما يظهر النتائج المحصل عليها.

المادة 732 مكرر 2: يقوم محافظان للحسابات على الأقل بمراقبة حسابات الشركة القابضة

المادة 732 مكرر 3: تلزم الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للإدخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المدعمة و نشرها كما هو محدد في المادة 732 مكرر 4 من هذا القانون. .

المادة 732 مكرر4: يقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية. تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة، عند الاقتضاء، عن طريق التنظيم

- **القراران الوزاريان ل 9 أكتوبر 1999:**

يتمثل القراران الوزاريان ل 9 أكتوبر 1999 المتعلقان بتجميع الحسابات في:

- يعرض القرار الأول القواعد والطرق المتعلقة بالحسابات المجمعة والتي تطبق إجباريا من طرف الشركات التجارية والمؤسسات العمومية الخاضعة إجباريا لإعداد الحسابات المجمعة.

- يعرض القرار الثاني المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركة القابضة ولتجميع حسابات المجمع.[2]

ثالثا: الشركات المعنية بالتجميع

من خلال نص المادة 732 مكرر (3) من القانون التجاري الجزائري التي سبق وأن تطرقنا إليها آنفا :" تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنا للإدخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المجمعة ونشرها."

من خلال هذه المادة الصريحة نستنتج أن الشركات التي تفتتح أسهمها أو تستمر في البورصة ملزمة بإعداد الحسابات المجمعة ونشر البيانات بصفة مجمعة.

---

[1] حزي أسماء -**أهمية تجميع الحسابات في المؤسسات الجزائرية**- دراسة حالة مجمع إتصالات الجزائر،(غير منشور)، مذكرة الماجستير،جامعة الجزائر2015،3 ص30

[2] نفس المرجع صفحة 31

كما أن مجموعة دول الإتحاد الأوروبي من خلال القرار المؤرخ في 13 جوان سنة 2000م[1]:

- إلزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ابتداء من سنة 2005م للميزانيات المجمعةللشركات المعروضة أسهمها في البورصة. تأسيسا لما سبق نستنتج أنه لا توجد قاعدة عامة تخص الحسابات المجمعة والمجتمع وذلك بحكم اختلاف المحيط الاقتصادي لكل دولة.

المطلب الثاني : أنواع التجميع المحاسبي

إن الغاية من عملية التجميع المحاسبي هو تقديم الذمة والوضعية المالية ونتائج المجمع الذي يحتوي على الشركة الأم والشركات المرتبطة كما لو أنها تشكل كيان واحد ولهذا فمن المهم جدا معرفة كيفية التجميع المحاسبي للمعطيات المحاسبية وما هي أنواع التجميع المحاسبي.

أولا : التجميع المباشر (consolidation directe)

تقنية التجميع المباشرة تتمثل في قيام الشركة الأم بتجميع تلك الشركات الداخلة في محيط التجميع، وذلك مهما كان نوع الارتباط السائد بين هذه الشركات (مباشر أو غير مباشر)، وذلك قصد تحديد حصة المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه، وحصة كل شركة في الاحتياطات ونتيجة المجمع. كما ينبغي عند استخدام هذه الطريقة استعمال نسبة الفائدة بالنسبة لـ:

- الشركات التي تطبق عليها أسلوب الاندماج الكلي و هذابتحديد حصة من الأموالالخاصة التي تعود إلى فوائد الأغلبية أو الأقلية.
- الشركات التي تطبق عليها أسلوب الاندماج النسبي، لجمع الحسابات وفقا لنسبة الفائدةالممتلكة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة من المجمع، وتحديد حصة المجتمع فيالأموال الخاصة للشركات المجمعة.
- الشركات التي تعدّل أسهمها وهذا باستبدال القيمة المحاسبية للسندات الحصة التيتعادل في الحالة الصافيةللشركة المجمعة.
- كما يستوجب عند تطبيق التجميع المباشر اتباع الخطوات التالية :

-تحديد تسب فوائد المجمع

-جمع حسابات الشركات الخاضعة التجميع

[1] www.focusifrs.com**COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES** Bruxelles, novembre 2003

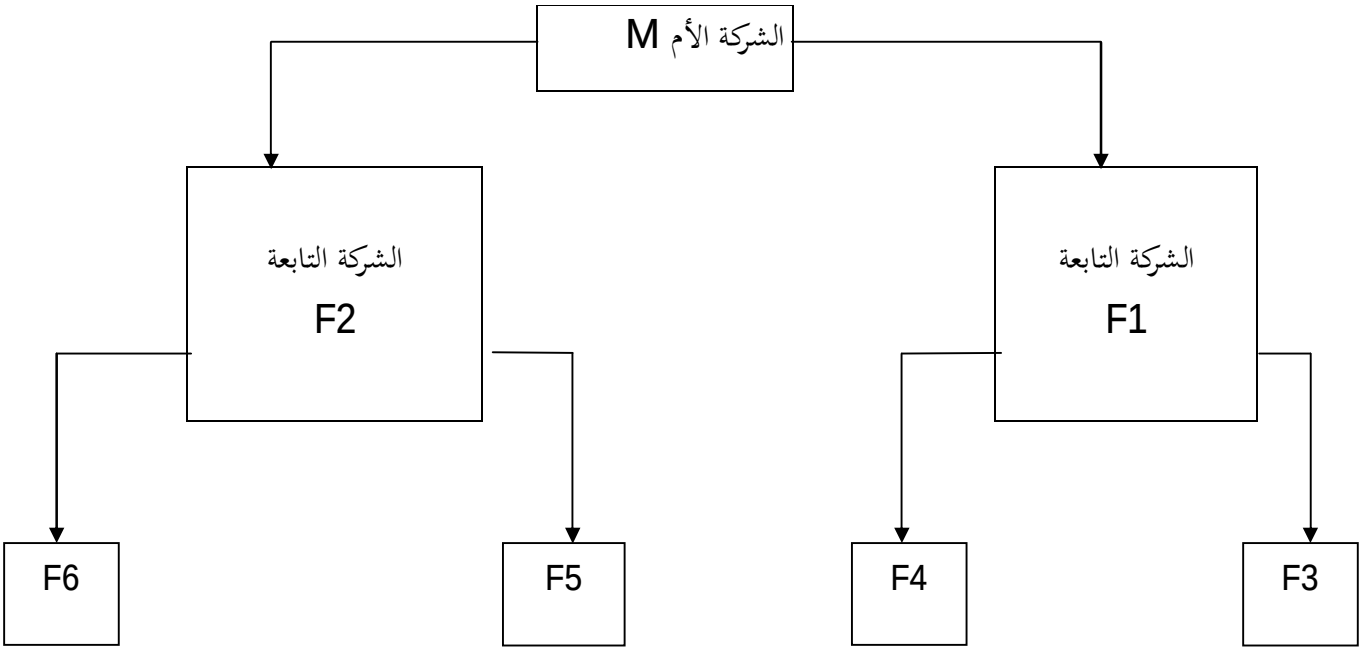
– توزيع الأموال الخاصة، وإقصاء سندات الأسهم، للشركات المجمعة (خارجالشركة المجمعة)

-تحويل احتياطاتونتيجة الشركة الأم إلى احتياطات ونتيجة المجمع

مع الإشارة إلى أنّ تقنية التجميع المباشر في التقنية الأكثر استعمالا، وذلك نظرا لسهولة تطبيقها على أرض الواقع بالنظر للتقنية الثانية التي سنتطرق إليها لاحقا. [1]

ويمكن توضيح هذا النوع من خلال الشكل الاتي:

الشكل 1-01:التجميع المباشر:



Source :françoiscolnet.pratique des comptes consolidés,éditiondunod,paris, 2008,p31

[1] زرموت خالد ،مرجع سابق، ص 21

مزايا التجميع المباشر:

- يمتاز بالسرعة و غير مكلف و ذلك لعدم استعمال الحسابات المجمعة الوسيطية .
- تجنيب المؤسسة إقامة مصلحة للتجميع على مستوى المجمعات الفرعية .

شروط التجميع المباشر:

-يمثل مساهمي الأقلية في المجمعات الفرعية 10% على الأقل من رأس المال.

قيود التجميع المباشر:

- تتمثل في التعقيد النسبي عند إستبعاد العمليات الداخلية ما بين المجمعات الفرعية.

ثانيا : التجميع الغير مباشر (consolidation par paliers)

تتمثل هذه التقنية في دمج مجمعات صغيرة في مجمعات أكبر منها، مما يسمح بتحقيق إدماج الشركات الفرعية والتي يتم إدراجها بعدها في الحسابات الخاضعة للتجميع في الشركة الأم.[1]

بمعنى أنها تعالج حسابات المجمعات الفرعية التي لها ملكية مباشرة في كل شركة مجمعة والتي يتم إدماجها بالتدريج إلى الشركة الأم. كما أن هذه التقنية تعتمد على مبدأين هما:القيام بتجميع الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في الشركة التي تكون أعلى منها كخطوة أولى ثمالصعود إلى الشركة الأم. ثم بعدها تحديد نسبة المساهمة المملوكة من قبل الشركة التي تكون بمثابة الشركة الأم في هذا المجمع الفرعي ، وفي كل سنةيتم اقتسام الأموال الخاصة المجمعة بكل مجمع فرعي بين الأموال المجمعة في أعلى مستوى و فوائد الأقلية ولإعداد الميزانية المجمعة للمجمعات الفرعية، المتكونة من شركتين على الأقل، يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي :

- تراكم حسابات الميزانية للشركتين؛
- توزيع الأموال الخاصة للشركة الأولى و إلغاء السندات المساهمة المسجلة في الشركة الأم ؛
- تحويل الاحتياطات و النتيجة للشركة الثانية إلى نتيجة واحتياطات الشركة المجمعة.

• مزايا التجميع وفق مستويات

[1] نفس المرجع ،ص 22

- مصدر مهم للمعلومات المالية لأنه يسمح بالحصول على معلومات لمناطق جغرافية أو أنشطة معينة حسب وضعية المجمع.

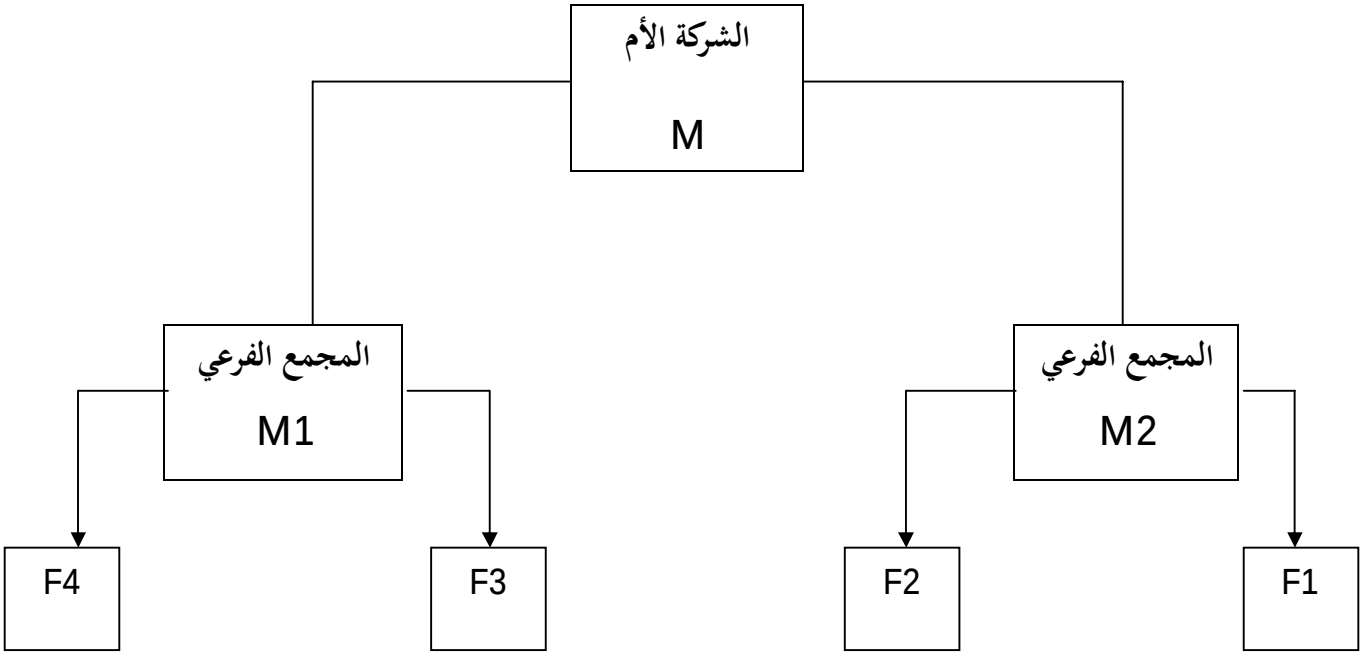
• صعوبات التجميع وفق مستويات:

- وجود مصلحة للتجميع على مستوى كل مجمع فرعي وبالتالي أعباء إضافية تتحملها الشركة.

- صعوبة في استعمال المعلومات وتوقيت وصولها وذلك لتعقيد الارتباط وتعدد المجمعات الفرعية

ويأخذ التجميع الغير المباشر الشكل التالي:

الشكل 1-02:التجميع غير المباشر:



François COLINET et Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, 5ème édition, Paris, DUNOD, 2008, page 34.

معايير الاختيار ما بين النوعين:

- في حالة الحاجة إلى مجمعات فرعية فإنه يستحسن اختيار التجميع وفق مستويات.

- في حالة وجود هيكل قانوني معقد للمجمع فيكون التجميع المباشر هو الأنسب.

- يكون تحديد رأس المال المجمع، فارق الحيازة و التقييم، فوائد الاقلية و النتائج المتحققة في إطار استعمال طريقة التجميع المباشرهو نفسه عند استعمال التجميع غير المباشر .[1]

المطلب الثالث: أهداف التجميع المحاسبي

يمكن القول أنالحسابات المجمعة تعد بسبب أن الحسابات غير المجمعة للشركة الأم وحدها لا تستطيع أن توفر المعلومات الكافية عن كل الموقف المالي ونشاطات الأعمال الواقعة تحت سيطرة الشركة الأم.يتمثل الغرض الرئيسي للتجميع المحاسبي في الحصولعلى قوائم مالية موحدة لمجموعةمن الشركات بدلا من قوائمها المالية الفردية، حيث تسمح هذه العملية بالحصول على معلومات حول وضعية مجمع الشركات وكأنه وحدة واحدة مترابطة. ويشير بإيجاز القانون التجاري الجزائري بشأن أهداف الحساباتالمجمعة لما يلي:

-"تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد"[2]

ومن أجل فهم أهداف التجميع المحاسبي يمكن النظر إليه من أربع زوايا كما يلي :

أولا - نظرة المالك :[3]

وفق هذا المفهوم تهدف القوائم المالية المجمعة إلى تحديد لمالكي الشركة الأم ما لهم وماعليهم، ونتيجة لذلك:

- تتضمن الميزانية المجمعة نصيب الشركة الأم فياصول وخصوم الشركة التابعة، معالأخذ بالحسبان فوارق التقييم في تاريخ ممارسة المراقبة، إضافة إلى فارق الاقتناء؛

- لا تظهر حقوق الأقلية في الميزانية؛

[1] نفس المرجع ،ص 166

[2] المادة132-1،الفصل الثالث:الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 الموافق ل 25 مارس 2009 ص 15

[3] شعيب حمزة،مرجع سابق، ص 198

- يتم إلغاء النتائج المحققة من العمليات بين الشركات الداخلة في محيط التجميع فقط فيما يتعلق بنصيبالشركة الأم، بينما يعتبر الباقي محققا مع أطراف أخرى؛

- تقتصر النتائج على نسبة فائدة الشركة الأم، بينما لا تظهر حقوق الأقلية.

ثانيا- النظرة الاقتصادية :[1]

تعتبر القوائم المالية المجمعة وفق هذا المفهوم كقوائم لوحدة اقتصادية تضم نوعين منالمالكين المهتمين (مالكي أغلبية الأسهم ومالكي الأقلية)، ونتيجة لذلك:

- تتضمن الميزانية إجمالي أصول وخصوم الشركات التابعة (فارق الاقتناء يتضمن فينفس الوقت نصيب مالكي الأغلبية وذوي الأقلية)؛

- تظهرحقوق الأقلية في بند مستقل في حقوق الملكية وذلك بنصيبها في القيمة المقدرةللشركة بتاريخ الاقتناء؛

- فيما يتعلق بالنتائج المحققة من العمليات بين الشركات الداخلة في محيط التجميع، يتمإلغاء العمليات التي تتم بين شركات غير الشركة الأم وتوزع حسب نسب الفائدة، أما العمليات المنجزة من طرف الشركة الأم فتلغى كليا وتحمل على الشركة الأم فقط. وتظهر النتيجة الإجمالية المتأتية من الشركة الأم ومن مساهمي الأقلية.

ثالثا – النظرة المالية :

وفق هذا المفهوم يتم إعداد القوائم المالية المجمعة أساسا من أجل المساهمين في الشركة الأم ، والهدف منها هو تحديد القيمة المحاسبية الحقيقية لأسهمهم مع الأخذ بالاعتبارالنشاط المباشر للشركة الأم والنشاط الممارسعن طريق شركاتها التابعة ، وتقتسم الشركة الأمالأصول والخصوم للشركة التابعة مع المساهمين ذوي الأقلية الذين يعتبرون كأطراف أخرى.وبالنتيجة:

- تتضمن الميزانية إجمالي أصول وخصوم الشركات التابعة (مع فوائض القيم المتأتية من الشركة الأم، إضافة إلى فارق الاقتناء المسجل من طرف هذه الأخيرة)؛

- تظهر حقوق الأقلية في الميزانية بالحصة من القيمة المحاسبية للأصول والخصوم (بمافيها النتيجة)، وتعتبر كديون؛

- فيما يتعلق بالنتائج المحققة من عمليات بين الشركات الداخلة في محيط التجميع ، يتمإلغاؤها بالتناسب مع حصة الشركة الأم ، أما حصة حقوق الأقلية فتعتبر منجزة مع الغير ؛

- يتم إظهار نتيجة الأقلية في نتيجة الدورة بشكل مستقل.

[1] نفس المرجع ،ص 199

رابعا – النظرة المختلطة اقتصادية ومالية :[1]

وفق هذا الاتجاه يتمثل الهدفمن القوائم المالية المجمعة في تقديم القيمة الحقيقية للأسهمللمساهمين في الشركة الأم، إلا أن ذلك داخل وحدة اقتصادية تتضمن حقوق الأغلبية والأقلية،أيلا تعتبر حقوق الأقلية أطرافا أخرى،وبالتالي:

- تتضمن الميزانية إجمالي أصول وخصوم الشركات التابعة، ويتعلق الأمر بإجماليالقيمة المحاسبية مع فوائض القيم الكامنة (تتضمن حصة الأغلبية والأقلية)، إضافة إلى فارق الاقتناء المدفوع من قبل الشركة الأم؛

- تظهر حقوق الأقلية في الميزانية في بند مستقل بين الديون وحقوق الملكية للمجمع ؛

- فيما يتعلق بالنتائج المحققة من عمليات بين الشركات الداخلة في محيط التجميع، يتمإلغاؤها وتقسم حسب نوع الفوائد إلى الشركات التابعة أو تحمل كليا على الشركة الأم إذا كانتمنجزة من طرفها ؛

- تظهر نتيجة الأقلية في حساب النتيجة، أما النتيجة المجمعة فتمثل الحصة المتأتية منالشركة الأم.

تتمثل الاتجاهات المعتمدة عادة في طرق التجميع المستعملة سواء في المعايير الدولية أو الفرنسية هي الاتجاه الاقتصادي أو المختلط.

المبحث الثالث : القوائم المالية المجمعة

تحظى القوائم المالية المجمعة بأهمية كبيرة كونها تعبر عن الحسابات الختامية للشركة الأم وبالتالي فهي تعد مخرجات النتائج نشاط هذه الشركة. وما تتضمنه من معلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة وسنحاول من خلال من هذا المبحث التطرق إلى مفهوم القوائم المالية المجمعة وأهميتها وكذا مراحل إعدادها.

المطلب الأول : مفهوم القوائم المالية

القوائم المالية المجمعة تعبر عن الحسابات المالية الختامية المنتظمة والصادقة التي تعبر عن الوضعية المالية وكذلك نتيجة مجمع الشركات في حدود التجميع.

[1] نفس المرجع ،ص200

أولا: تعريف القوائم المالية المجمعة :

حسب معايير المحاسبة الدولية فقد عرفت القوائم المالية المجمعة على أنها :القوائم المالية المجمعة يقدم فيها الموجودات والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للشركة الام وتعرض شركاتها التابعة على أنها منشأة اقتصادية واحدة.[1]

وفي تعاريف اخرى :

-هي القوائم المالية التي يتم اعدادها للمجموعة (الشركة الأم) وكأنها شركة واحدة.[2]

- هي قوائم فعلية تعد على مستوى المجموعة و التي ترأسها شركة أم تسيطر على شركة أو أكثر تابعة وذلك من منطلق أنها تمثل جميعا وحدة اقتصادية واحدة إلا أن كل منها يعتبر بمثابة وحدة محاسبية مستقلة.[3]

من خلال ما ذكر أعلاه و استنتاجا من هاته التعاريف يمكننا القول أن القوائم المالية المجمعة هي عبارة على قوائمشاملة مجموعة من الشركات تنشط اقتصاديا تجمع كل قوائمها على مستوى شركة واحدة لها حق السيطرة وكأنهاقوائم الشركة واحدة .

ثانيا : أهمية إعداد القوائم المالية المجمعة.

يمكن القول أن القوائم المالية المجمعة تعد بسبب أن التقارير المالية غير المجمعة المستقلة للشركة (الأم أو القابضة) وحدها لا تستطيع أن توفر المعلومات الكافية عن كل موقف مالي ونشاطات الأعمال الواقعة تحتسيطرة الشركة القابضة. وفي نفس الوقت فإن إعداد القوائم المالية المجمعة لا يعني انعدام الحاجة إلى القوائم المالية لكل شركة تابعة على حدى، وذلك نظرا لاستمرار كل منها في نشاطها المعتاد وإمكان وجود مساهمين آخرين لرأس مالها بخلاف الشركة القابضة.

من ناحية أخري فإن تقييم القوائم المالية المجمعة يتطلب بعض التحذيرات هي:

- تعكس النسب المالية المحسوبة أوساط مرجحة، ذلك أن تجميع القوائم يمكن أن يترتب عليه الموقفالمالي الضعيف لإحدى الشركات التابعة، يغطيه الموقف المالي القوي لشركة تابعة أخري فيالمجمع .

- التفاوت في أسس تصنيف وتقييم الحسابات المجمعة (خصوصا لشركات في صناعات مختلفة ونظممحاسبية متباينة) يمكن أن يعطي صورة غير ممثلة لواقع القيم الظاهرة بالقوائم المجمعة.

---

[1] http://www.iasb.orgIPSAS 6—ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS p 209

[2] وليد ناجي الحيالي ،**النظرية المحاسبية** ، الأكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك 2007 ص 366

[3] محمد أبو ناصر و جمعة حميدات ، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية** ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن 2008، ص 403

وعلى الرغم من هذه الاعتبارات إلا أن القوائم المجمعة أخذت في النمو والاهتمام المتزايد بحيث أصبحت لها الأهمية الأولى مع اعتبار القوائم المنفصلة للشركات التابعة ذات أهمية ثانوية وينظر إليها كقوائم ملحقة للقوائم المجمعة.

وبالتالي فالشركة القابضة (الأم) وما يتبعها من شركات تعتبر مجموعة اقتصادية واحدة فيجب أن يعد لها قوائم مالية موحدة تعبر حقيقة عن دخلها وعن مركزها المالي، فالقوائم المالية الموحدة توفر في الشركة القابضة وللمساهمين والمستثمرين معلومات مالية شاملة عن المجموعة تمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ولذلك يجب عمل تلك القوائم سواء كانت هذه الشركات هادفة للربح أو غير هادفة للربح.[1]

ثالثا : شروط إعداد القوائم المالية المجمعة

يتطلب إعداد القوائم المالية المجمعة توفر جملة من الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار والتي تتضمنها المعلومات الأساسية الآتية:[2]

- أن تكون الأنشطة والعمليات الانتاجية لكل من الشركة الأم (القابضة) والتابعة متشابهة ومتجانسة على الأقل مكملة لبعضها البعض، ففي حالة اختلاف النشاط لا يمكن تجميع عناصر القوائم المالية .
- أن تتشابه عناصر الأصول والخصوم على مستوى المجموعة.
- أن تكون فترة سيطرة الشركة الأم (القابضة) على التابعة مستمرة، وأن يكون هناك توافق في الفترات المحاسبية للشركات المجمعة.
- توحيد طرق التقييم والعرض.[3]
- اتساق المبادئ المحاسبية والتي على أساسها تعد القوائم المالية لكل من الشركة القابضة والتابعة.[4]

فتعد مرحلة التجانس أول الخطوات التي ينبغي مراعاتها لإعطاء الصورة الحقيقية وهذا لتسهيل عملية التقييم وترجمة القوائم المالية، ويكون ذلك قبل مباشرة عملية التجميع، فإذا أخذنا مثلا أي مجمع شركات يتكون من مجموعة شركات أخرى تابعة داخل الاقليم أو خارجه، فكل شركة نجدها تخضع للمبادئ العامة والأحكام الخاصة بالدولة

---

[1] الطيب مداني،**القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية**،(غير منشور)،مذكرة ماجيستر،جامعة ورقلة،2015/2014 ص 98

[2] محمد عبد الفتاح محمد و حكمت سيد ابراهيم ، **المحاسبة في الشركات القابضة و إعداد القوائم المالية المجمعة** ،الجزء الأول كلية التجارة،القاهرة 2013 ص 110

[3] الطيب مداني، مرجع سابق،2014-2015 ص110

[4] مقدمي أحمد ،**النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات**،(غير منشور)،رسالة ماجيستر في العلوم الإقتصادية(غير منشورة)،جامعة الجزائر،2006 ، ص 75

المتواجدة بها، وفي هذه الحالة قد تختلف الأساليب المحاسبية من دولة لأخرى، نفس الشيء بالنسبة للشكل القانوني للشركات التي تنتمي محيط التجميع.

فبالنسبة للشركات التابعة في دول أجنبية يتم تحويل القوائم المالية طبقا للمعيار المحاسبي IAS21 يكون كما يلي:

- يتم تحويل الأصول والخصوم، لكل ميزانية يتم عرضها، بسعر الإقفال بتاريخ الميزانية.
- يتم تحويل الإيرادات والمصاريف لكل جدول حسابات النتائج بأسعار الصرف في تواريخ حدوثالمعاملات.

فالتجانس متطلب أساسي يجب تحقيقه، بحيث يسمح بمجانسة الأساليب وطرق التقييم، فالهدف من هذه المرحلة هو جعل كل القوائم المالية لمؤسسات نطاق التجميع متوافقة مع السياسات المحاسبية للمجمع، وبالتالي قابلة للتجميع.

إن الفترة المحاسبية الخاصة بإقفال القوائم المالية يجب أن تكون بنفس التاريخ لكل من الشركة الأم والشركة التابعة، وفي حالة وجود اختلاف بينهما، فإن الشركة التابعة تقوم بإعداد قوائم مالية إضافية خاصة لإعداد القوائم المالية المجمعة بنفس تاريخ إقفال هذه الأخيرة، وعند عدم إمكانية إعداد القوائم المالية الاضافية، فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار تعديلات آثار العمليات والأحداث الهامة بين تاريخ إقفال قوائم الشركة التابعة وتاريخ إقفال القوائم المجمعة، على أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين ثلاثة أشهر مع مراعاة نفس الفرق الزمني من فترة محاسبية الأخرى، وينطبق ذلك سواء على الشركات التابعة أو الشقيقة أو الشركات المشتركة.

وكمتطلب أساسي حسب المعايير المحاسبية تفرض أن يتم إعداد القوائم المالية المجمعة باستخدام طرق محاسبية موحدة للمعاملات المتشابكة و للأحداث التي تتم في نفس الظروف، وفي حالة اختلاف الطرق المحاسبية فإنه يستدعي إجراء التسويات اللازمة لتلك القوائم عند استخدامها.[1]

والطرق المحاسبية حسب المعيار IAS8 تعرف بأنها المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المؤسسة بتطبيقها عند إعداد القوائم المالية[2]. وأهم الطرق المحاسبية التي يمكن أن تختلف نجد :[3]

- طرق الإهتلاك.
- طرق تقييم المخزون .

[1] الطيب مداني ، مرجع سابق ، 2014 -2015 ص 109-110

[2] علي يوسف،**المعيار المحاسبي الدولي رقم8 السياسات المحاسبية،التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء**،دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،كلية الإقتصاد، سوريا 2009 ص4

[3] الطيب مداني ،مرجع سابق ، 2014-2015 ص112

- القواعد الخاصة بالمؤونات.

المطلب الثاني : قائمة المركز المالي الموحدة

تدعى هاته القائمة عادة بالميزانية، وهي عبارة عن عملية جرد لكافة أصول المجمع بالإضافة إلى مختلف مصادر تمويلها. حيث يرتب جانب الأصول بإتباع قاعدة درجة السيولة والخصوم درجة الاستحقاق.

أولا: المعلومات التي يجب عرضها في الميزانية

يجب أن تتضمن الميزانية على الأقل العناصر التالية:[1]

- **جانب الأصول:** وتتمثل أهم عناصر الأصول فيما يلي:

- التثبيتات المادية وغير المادية
- الإهتلاكات.
- الأصول المالية
- المخزونات.
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة). ,
- الزبائن والمدينين الأخرين والأصول الأخرى المماثلة أعباء مقيدة سلفا).
- الخزينة الموجبة وما يعادلها.

- **جانب الخصوم** :تتمثل أهم عناصر الخصوم فيما يلي:[2]

- الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال, مع تمييز رأس المال المصدر، والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية .
- الالتزامات غير المتداولة التي تتضمن الفائدة.
- الموردون والدائنون الأخرون. خصوم الضريبة (مع التمييز الضرائب المؤجلة).
- المخصصات للأعباء والخصوم الممثلة (نواتج مقيدة سلفا).

[1] قرار وزير المالية بتاريخ 26 /07/ 2008 الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 2009/ 03 /25 ، المحدد لقواعد التقييم و التسجيل ومحتوى القوائم المالية ومدونة الحسابات، المادة 10/ 200

[2] نفس المرجع ص 04

- الطريقة خزينة الأصول السالبة وما يعادلها.
- المساهمات المسجلة طبقا حقوق الملكية .
- حقوق الأقلية.

وهناك معلومات أخرى يمكن أن تدرج ضمن الميزانية يمكن أن نلخصها فيمايلي :

- وصف طبيعة كل عنصر من الاحتياطات.
- قيمة كل من الزبائن والديون الأكثر من سنة
- المبالغ التي تسدد أو ستقبض ل :
  - o المؤسسة الأم.
  - o الشركات التابعة
  - o جهات أخرىفي إطار شركات الأموال، ولكل صنف من الأسهم:
  - o عدد الأسهم المرخصة، المصدرة، غير المحررة كليا.
  - o . القيمة الاسمية للأسهم .
  - o تطور عدد الأسهم بين أول الفترة وأخرها.
  - o عدد الأسهم من رأسمال المؤسسة المملوكة من قبلها أو الشركات التابعة لها أو الشركات الحليفة .
  - o الأسهم المحتفظ بها للإصدار في إطار الخيارات أو عقود البيع.
  - o الحقوق والامتيازات والقيود المحتملة على بعض الأسهم.
- مبلغ التوزيعات المقترحة، قيمة أرباح الأسهم الممتازة غير المدرجة إزاء بعض المساهمين الواجب الدفع.

وعموما يمكن عرض قائمة المركز المالي الموحدة وفق القانون الجزائري كما يلي:

ثانيا: نموذج قائمة المركز المالي الموحدة

حسب المرسوم الجزائري المؤرخ في 09 مارس 2009 يمكن عرض نموذج قائمة الدخل الموحدة كالأتي:

الجدول رقم (1-02): نموذج الميزانية المالية المدمجة (جانب الأصول)

الأصول	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك الرصيد	N صافي	N-1 صافي
اصول غير جارية					
فارق بي الاقتناء المنتوج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية اراضي مباني تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجرى انجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل مجموع الأصول غير الجارية					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب و ما شابهها الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة					
مجموع الاصول الجارية					
مجموع الاصول العام					

الجدول رقم (1-03): نموذج الميزانية المالية المدمجة (جانب الخصوم)

الخصوم	ملاحظة	N إجمالي	N اهتلاك الرصيد	N صافي	N-1 صافي
رؤوس الأموال الخاصة					
رأس مال تم اصداره					
علاوة الإصدار					
احتياطات مجمعة					
فوارق إعاة التقييم					
فارق المعادلة					
نتيجة صافية(نتيجة صافية حصة المجمع)					
رؤوس اموال خاصة اخرى (ترحيل من جديد)					
حصة الشركة المدمجة					
حصة ذوي الأقلية					
مجموع1					
الخصوم غير الجارية					
قروض و ديون مالية					
ضرائب(مؤجلة و مرصود لها)					
ديون اخرى غير جارية					
مؤوناتو منتجات ثابتة مسبقا					
مجموع الخصوم غير الجارية 2					
الخصوم الجارية					
موردون وحسابات ملحقة					

ضرائب					
ديون اخرى					
خزينة سلبية					
مجموع الخصوم الجارية					
المجموع العام للخصوم					

المطلب الثالث: جدول حسابات النتائج

يعتبر جدول حسابات النتائج بيان جد هام حيث يبين النشاطات العملياتيةودورة استغلالها.

أولا :تعريف جدول حسابات النتائج

جدول حسابات النتائج هو:" عبارة عن بيان يلخص الأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد، وهو يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية".

ويمكن تعريفه أيضا على أنه: هو عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة، تظهر النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة، وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة ، وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل".

ثانيا: المعلومات التي يجب عرضها في جدول حسابات النتائج:

تتمثل أهم العناصر التي يجب توفرها في جدول حسابات النتائج في العناصر التالية:

- **تحليل الأعباء حسب طبيعتها:**

يسمح بتحديد ما يلي:

- هامش الربح الإجمالي الذي يمثل الفرق بين المبيعات وتكاليف شرائها وإنتاجها، ويقيس الهامش الإجمالي قدرة المجمع على التفاوض مع العملاء والموردين حيث كلما اتسع هذا الهامش كلما عبر ذلك عن قوة المجمع التفاوضية.

- القيمة المضافة: وهي تمثل الثروة الإضافية التي يكونها المجمع بعد إنقاص ماتستهلكه من المؤسسات الأخرى، وهي تعبر عن نمو القيم التي يضيفها المجمع إلى السلع والخدمات التي يحصل عليها من الخارج وذلك باستعمال عوامل الإنتاج وتعتبرمؤشر لقياس وزن المجمع الاقتصادي.
- الفائض الإجمالي للاستغلال: يمثل الموارد التي يحصل عليها المجمع من خلالنشاطه الرئيسي للاستغلال الذي يقوم به المجمع ويعتبر مؤشر لقياس أداء المجمعالتجاري والإنتاجي.
- النتيجة العملياتية: وهي تمثل مجموع العمليات التي يقوم بها الجمع من أنشطة تجاريةوإنتاجية مضافا إليها الأنشطة العملياتية الأخرى مثل التنازل عن التثبيتات والقيم المنقولة للتوظيف.
- النتيجة المالية: وتتمثل في نتيجة الأنشطة المالية التي يقوم بها المجمع، وتعتبر مؤشرالقياس الحدود القصوى لعملية الاستدانة وتساهم بشكل فعال في اتخاذ القرارات التمويلية
- النتيجة العادية قبل الضريبة: وهي تمثل نتيجة جميع الأنشطة المالية التي يقوم بها المجمع قبل خصم الضرائب منها .
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: هي نتيجة الأنشطة العادية التي يقوم بها المجمع بعدخصم الضرائبمنها.
- النتيجة غير العادية: هي نتيجة الأنشطة غير المتكررة والتي يقوم بها المجمع في حالات استثنائية مثل: خسائر نزع الملكية، كوارث غير متوقعة... الخ.
- صافي نتيجة السنة المالي: وتتمثل في نتيجة مجموع الأنشطة المالية والتي يقوم بهاالمجمع بعد خصم الضرائب الواجبة الدفع

- **حسابات أخرى تدرج ضمن حسابات النتائج:**[1]

تتمثل أهم الحسابات الأخرى التي تدرج في جدول حسابات النتائج الموحد في:

- حصة المؤسسة في النتيجة الصافية للشركات الحليفة والمشاريع المشتركة المدرجةحسب طريقة حقوق الملكية،
- حصة حقوق الأقلية في النتيجة الصافية.
- تحليل نواتج الأنشطة العادية.
- مبلغ الأرباح الموزعة لكل سهم، المصوت عليها أو المقترحة والنتيجة الصافية لكلسهم.

[1] قرار وزير المالية بتاريخ 2008/07/26 الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 19 ، مرجع سابق ، ص 30.

الجدول رقم (1-04) : حساب النتائج المدمج حسب الطبيعة

البيان	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
تغيير مخزون المنتجات المصنعة و المنتجات قيد التصنيع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الإستغلال			
إنتاج السنة المالية (1)			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى			
استهلاك السنة المالية (2)			
القيمة المضافة للإستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين			
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
الفائض الإجمالي عن الإستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
المخصصات للإهتلاكو المؤونات			
النتيجة العملياتية (3)			
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية			
النتيجة المالية (4)			
النتيجة العادية قبل الضرائب(3+4)			

الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية			
الضريبة المؤجلة(تغيرات) عن النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية-المنتوجات(يطلب تبينها)			
العناصر غير العادية- الأعباء(يطلب تبينها)			
النتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة غير العادية			
حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة الأقلية (1)			
حصة المجمع			

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصنا لخلاصة مفاده أن المجمعات هي عبارة عن مجموعة من الشركات التابعة التي تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة، كما أنها تنوع في محفظة نشاطاتها، من أجل التقليل من المخاطر، التي قد تواجهها في ظل احتدام المنافسة الشديدة وزيادة نمو الأرباح، وعليه فان المجمعات قد أثرت على أداء جميع المؤسسات من مختلف الجوانبوقد حدد المشرع الجزائري القوائم المالية الموحدة على مستوى الشركة الأم وطريقة اعدادها وهذا قصد تقديم معلومات للمستخدمين من أجل تقييم الوضعية المالية للمجمع

تتكون التقارير المالية للمجمعات وفق النظام المحاسبي المالي الجديدة من أربع قوائم أساسية هي الميزانية، جدولحساب النتائج، جدول التدفقات النقدية وجدول التغير في رؤوس الأموال. بالإضافة إلى قائمة الكشوف المالية بمختلف أنواعها.

الفصل الثاني

الحسابات المجمعة بين معايير المحاسبة الدولية

و النظام المحاسبي المالي

مقدمة:

لقد أدى التطور السريع في القطاع الاقتصادي إلى نمو المؤسسات الاقتصاديةوتكتلها في عدة أشكال منها ما يعرف بمجمع الشركات ، وقد أدى ظهور هذه المجمعات بالضرورة إلى وجود معايير تضبطها خاصة تلك التي تتعلق بإعدادها لقوائم مالية مجمعة وعلى رأسها قائمة المركز المالي المجمعة (الميزانية) ، و سعيا من لجنة معايير المحاسبة الدولية لتحقيق هذا الغرض لجأت إلى إعداد معايير خاصة تناسب جميع دول العا لم .

والجزائر على غرار باقي الدول سعت لتكوين مجمعات وطنية لها نفس الدور من ناحية المردودية الاقتصادية بالمقارنة بنظيرها العالمية، و بغية الوصول لمبتغاها لجأت إلى تبني مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية التي تساعدها في الوصول إلى مبتغاها وقامت بإدراجها ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد من أجل الوصول إلى التوافق المحاسبي و جعل القوائم المالية للمجمع تعكس الصورة الحقيقية له مما يلبي مختلف رغبات المستخدمين من جهة و التكيف مع متطلبات الإفصاح الدولية من جهة اخرى ، و خاصة مدى إمكانية إعداد قوائم مالية مجمعة ذات مصداقية .

و للتعمق في هذه النقاط سيتم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي :

- المبحث الأول :معايير المحاسبة الدولية و معايير إعداد التقارير المالية الخاصة بالتجميع .
- المبحث الثاني :الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي .
- المبحث الثالث :مقارنة بين المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي .

المبحث الأول :معايير المحاسبة الدولية و معايير إعداد التقارير المالية الخاصة بالتجميع

تعالج معايير المحاسبة الدولية مختلف المواضيع ذات الصلة بقياس وتسجيل وإيصال المعلومة المحاسبية لمستخدميها ، وتمثل أهم التحديات التي تواجه هذه المعايير استجابتها للمتغيرات التي تعرفها البيئة الاقتصادية على جميع الأصعدة والتي تجعل من الضروري تحديث وتطوير المعايير باستمرار عن طريق وضع الآليات التي تسمح بمعالجة كل المشاكل المحاسبية .

وفي هذا الإطار أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من معابير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية التي تعالج موضوع التجميع المحاسبي.

تمثل المعايير المحاسبية المتعلقة بالتجميع المحاسبي مجموعة متكاملة من المعايير حيثتطرقت إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالتجميع المحاسبي.

المطلب الأول :المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة (المعدل في عام 1998)IAS 28

يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة من جانب المستثمر عن الاستثمارات في شركات زميلة،يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثالث "البيانات المالية الموحدة "وذلك فيما يتعلق بالمحاسبة عن الاستثمارات في شركاتزميلة.

أولا: تعريف المصطلحات

فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

- **الشركة الزميلة :** هي الشركة التي يكون للمستثمر تأثير فعال عليها، ولا يمكن اعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو مشروعا مشتركا معه .
- **التأثير الفعال :** هو القدرة على المشاركة في وضع السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستمر فيها، دون أن تكون هناك سيطرة على تلك السياسات
- **السيطرة :** (لأغراض هذا المعيار) تعني القدرة على السيطرة أو التحكم في السياسات المالية والتشغيلية الشركة أخرى من أجل تحقيق منافع من أنشطة تلك الشركة.
- **الشركة التابعة :** عبارة عن شركة تسيطر عليها شركة أخرى (تعرف بالشركة القابضة أو الشركة الأم).
- **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 التغير في صافي موجودات الشركة المستثمر فيها والذي يحدث بعد تاريخ الامتلاك، كما تتضمن قائمة الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال الشركة المستثمر فيها.

- **طريقة التكلفة:** هي طريقة للمحاسبة عن الاستثمارات يتم بموجبها إثبات الاستثمارات على أساس التكلفة. وتتضمن قائمة الدخل أرباح الاستثمارات في حدود حصة الشركة المستثمرة في الأرباح الموزعة من الأرباح المتجمعة التي نتجت لاحقا لتاريخ شراء الاستثمارات.
- **القوائم المالية المنفصلة :**هي القوائم التي تعرضها الشركة الأم، أو مستثمر في شركة زميلة، أو مستثمر في شركة مسيطر عليها بشكل مشترك، حيث تم فيها المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة بطريقة بالتكلفة أو بموجب المعيار IFRS9 الأدوات المالية .
- **تحديد التأثير الهام :** يبين المعيار أن التأثير الهام ينشا عند حيازة المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال الشركات التابعة له على 20% 50% من حقوق التصويت في الشركة المستثمر بها، وإذا كانت نسبة الملكية اقل من % 20، يفترض أن لا يكون للمستثمر تأثير هام إلا إذا كان من الممكن إظهار هذا التأثير ويمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بواحدة أو أكثر من الطرق التالية: التمثيل في مجلس الإدارة أو هيئة إدارية مشابهة في الجهة المستثمر بها. المشاركة في عملية وضع السياسات بما في ذلك المشاركة في اتخاذ القرارات حول أرباح الأسهم أو التوزيعات الأخرى تبادل الموظفين الإداريين بينهما.[1]

ثانيا : تصنيفات الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

- تملك اقل من 20% حيث تقسم هذه الاستثمارات إلى ثلاث فئات رئيسية وهي: تملك اقل من 20% ويصنف هذا الاستثمار إلى استثمار للمتاجرة أو استثمارات استراتيجية، وفي هذا النوع من الاستثمار يكون تأثير المستثمر محدود على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الاستثمارات ضمن معيار المحاسبة الدولي 39
- تملك ما بين 20% و 50% | تملك ما بين 20% و 50 %، ويتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية، ويكون هناك تأثير قوي من المستثمر على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الاستثمارات ضمن IAS28.
- تملك أكثر من 50% تملك أكثر من 50%، وهنا يكون للمستثمر سيطرة على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستمر بها، وبالتالي علاقة شركة أم أو قابضة وتابعة بين الشركة المستثمرة والشركة المستثمر بها، مما يتطلب إعداد قوائم مالية موحدة، وتعالج هذا النوع من الاستثمارات ضمن IFRS10.

هناك استثمارات في شركات مع مستثمرين آخرين بحيث تكون السيطرة على القرارات المالية والتشغيليةللشركة المستثمر بها بشكل مشترك وتوافقي وتسمى الاستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة .

[1] شعيب حمزة،مرجع سابق،ص239

يتناول المعيار المحاسبي الدولي IAS28 المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة، والاستثمار الذي تكون نسبة تملك المستثمر في الشركة المستثمر بها يتراوح بين 20% -50% يطلق علها في هذه الحالة بالشركة الزميلة وبالتالي يمارس المستثمر تأثير هام على القرارات التشغيلية والمالية للشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال سلطة التصويت.

يشار هنا إلى أن متطلبات المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة قد انتقلت إلى هذا المعيار والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من 2013/ 01 /01 ، حيث تم إلغاء معيار المحاسبة الدولي IAS31 المتعلق بالمحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة .[1]

أولا: هدف المعيار IAS28

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر وعرضمتطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة على الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

أما فيما يتعلق بتحديد نوع الترتيبات المشتركة للمشاريع في واردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS11 " الترتيبات المشتركة".

ثانيا: نطاق المعيارIAS28

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التي يكون للمستثمر تأثير هام على شركة أخرى وتسمى شركة زميلة، أو يكون للمستثمر سيطرة مشتركة على شركة أخرى وتسمى شركة خاضعة للسيطرة المشتركة .[2]

المطلب الثاني :القوائم المالية الموحدة IFRS 10

تم إصدار هذا المعيار في شهر ماي 2011 ويبدأ سريانه اعتبارا من 2013/ 1 / 1، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق القوائم المالية الموحدة والمنفصلة حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة التدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) باسم "القوائم المالية المنفصلة". كما حل هذا المعيار محل التفسير رقم (12).

عند تملك شركة ما أكثر من 50% من حقوق التصويت شركة أخرى، فإن الشركة المالكة للأسهم تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها. أي أن القرارات الهامة والاستراتيجية للشركة المالكة للأسهم

[1] عريوةرشيد،**إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، (غيرمنشورة)،رسالة دكتوراه،جامعة المسيلة،2017 ،ص 56

[2] جمعة حميدات ، مرجع سابق، ص391 .

تصبح بيد الشركة المالكة. من هنا جاءت تسمية الشركة المالكة للأسهم بالشركة القابضة أو الأم و الشركة صاحبة الأسهم المملوكة بالشركة التابعة.

أولا: هدف ومجال تطبيق المعيار

- **هدف المعيار**

يهدف هذا المعيار إلى وضع الأسهم والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر الشركة على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى، وبالتالي فإن القوائم الموحدة نعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة القابضة وكأنها أحد فروعها ولتحقيق الهدف السابق فإن المعيار يتطلب:

- الطلب من الشركة الأم وهي الشركة التي تملك السيطرة على قرارات شركة أو أكثر (الشركة التابعة) بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة
- وضع الأساس لتحديد السيطرة CONTROL، واعتبار المسيطرة الأساس لإعداد القوائم الموحدة.يوضح كيفية تطبيق مبدأ المسيطرة لتحديد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها ويجب عليه بالتالي توحيد الجهة المستثمر بها.
- وضع الأسس المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

متطلبات المحاسبة الإعداد القوائم المالية الموحدة ولا يتعامل هذا المعيار مع متطلبات المحاسبة الاندماج الأعمال وتأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناتجة من اندماج الأعمال المالية[1] .

- **مجال التطبيق**

يجب على الشركة التي تكون عبارة عن شركة أم عرض قوائم مالية موحدة، وينطبق هذا المعيار على جميع الشركات باستثناء ما يلي:

لا يشترط على الشركة الأم عرض بيانات مالية موحدة في حال استوفت جميع الشروط التالية:

- إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة بشكل جزئي لشركة أخرى وتم إطلاع جميع مالكها الأخرين، بمن فيهم الأشخاص الذين لا يحق لهم التصويت، على عدم قيام الشركة الأم بعرض القوائم المالية الموحدة، وقد أبدوا عدم اعتراضهم على ذلك.

- إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة القابضة غير متداولة في سوق عام بورصة) سواء كان السوق محلي أو خارجي.

[1] جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 348

- في حال لم تودع، أو ليست بصدد إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى الغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

- إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة متاحة للجمهور نتفق ومتطلبات المعايير الدولية خطط منافع ما بعد التوظيف وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي (19) منافع الموظفين[1].

ثالثا: التعريفات القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial statements

القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص شركة اقتصادية واحدة .

- **السيطرة على الشركة المستثمر بها:** يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق في هذه العوائد، ويكون قادرا على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها .
- **الشركة الأم :** عبارة عن شركة تمتلك غالبية أسهم واحدة أو أكثر من الشركات التابعة .
- **قوة التأثير(السلطة):** وجود الحق لدى شركة في التأثير وتوجيه أنشطة شركة أخرى .
- **الحقوق غير المسيطرة :** حقوق الملكية في شركة تابعة لا تسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة الأم. فمثلا إذا تمكنت الشركة (س) من السيطرة على 90% من أسهم الشركة (ص) التابعة، ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم (ما نسبته 10% من أسهم الشركة (ص) يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي ال 10% من أسهم (ص) بالحقوق غير المسيطرة (الأقلية) .
- **حقوق الحماية :** حقوق مصممة لحماية حصص الطرف الذي يمتلك هذه الحقوق دون إعطاءه السلطة على الشركة التي ترتبط بها هذه الحقوق .
- **الأنشطة ذات الصلة :** وهي أنشطة الشركة المستثمر بها والتي تؤثر بشكل جوهري على عائدها، وتشمل النشاطات التشغيلية والمالية، مثل بيع أو شراء البضائع أو الخدمات، إدارة الأصول المالية، تحديد هيكل التمويل، اختيار الأصول أو امتلاكها أو التصرف بها.
- **الشركة الاستثمارية :** الشركة الاستثمارية هي شركة :

تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر لغرض تزويدهم بخدمات إدارة الاستثمار؛تتعهد تجاه مستثمريها بأن الغرض من أعمالها هو استثمار الأموال لغرض واحد فقط وهو تحقيق عوائد من زيادة رأس المال أو الدخل الاستثماري أو كلاهما؛ و تقيس وتقيم أداء جميع استثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة.

[1]IFRS Foundation, disponible sur le lien: www.europarl.europa.eu consulté le: 12/03/2018

- **السيطرةControl:**يجب على المستثمر، بغض النظر عن طبيعة شراكته مع الشركة (الجهة المستثمر بها)، تحديد ما إذا كانت الشركة هي شركة أم من خلال تقييم مدى سيطرتها على الجهة المستثمر بها. ويسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق فيها، ويكون قادرة على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها[1].

رابعا : المتطلبات المحاسبية

- يجب على الشركة الأم عرض قوائم مالية موحدة.

- يتطلب المعيار استخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي سيتم إعداد القوائم المالية الموحدة لها.

- **إجراءات إعداد القوائم الموحدة Consolidation Procedures .**

تجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بندا بندا للقوائم المالية للشركة القابضة ومنشأتها التابعة .

حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق ملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) اندماج الأعمال".

حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها، حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الأصول والالتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح .

يتوجب أن يتم تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة.

عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.

يجب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم)، وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة الأغراض التوحيد، شريطة أن لا تزيد فترة الاختلاف بتواريخ القوائم المالية عن ثلاثة أشهر، ويتم إجراء تعديلات الأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة القابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

[1] جمعة حميدات ، مرجع سابق، ص 350

- **الحصة غير المسيطر عليها**

- هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا يناسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى شركة أم والتي كانت تسمي بحقوق الأقلية، وقد بين معيار الإبلاغ المالي رقم (3) آلية احتساب الحقوق غير المسيطر عليها. يجب على الشركة الأم عرض الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم.

- يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة. يجب أن تحمل الشركة الأرباح أو الخسائر وكل من عناصر الدخل الشامل الأخر إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة. وكذلك يجب أن تحمل الشركة إجمالي الدخل الشامل إلى مالي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة حتى وإن أدى ذلك إلى حصول رصيد عجز فيها (أي تجاوزت الخسارة رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليه)[1] .

- التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة بدون فقدان السيطرة يتم معالجة أي تغيير على حصة ملكية الشركة الأم في شركة تابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة عليها على أساس أنها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، ولا يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر في هذه المعاملات، أي لا يتم تحقيق أرباح أو خسائر في بيان الدخل، وكذلك لا تأثير لذلك على الموجودات والمطلوبات في الشركة التابعة، ولا يعاد قياسالشهرة .

- فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة of Controlloss:عند فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة بسبب تغير في نسبة تملك الشركة الأم بالشركة التابعة، أو بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة أو محكمة أو وصي أو جهة تنظيمية (جهة رقابية حكومية أو اتفاقية تعاقدية يتم عند ذلك معالجة فقدان السيطرة كما يلي:

* إلغاء الاعتراف بأصول والتزامات الشركة التابعة في الميزانية الموحدة المعدة بعد فقدان السيطرة.

*الاعتراف بأي استثمار محتفظ به في الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة عند فقدان السيطرة ولاحقا محاسبته ومحاسبة المبالغ المستحقة من أو إلى الشركة التابعة السابقة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة. ووفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS09)، ينظر إلى تلك القيمة العادلة على أنها القيمة العادلة للأصل المالي عند الاعتراف المبدئي، أو حيث يكون مناسبة، ينظر إليها على أنها تكلفة الاستثمار في شركة زميلة أو مشروع مشترك عند الاعتراف المبدئي.

* الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر الأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

[1] جمعة حميدات ، مرجع سابق، ص 356

المطلب الثالث : معايير محاسبية أخرى متعلقة بالتجميع المحاسبي

أولا: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الترتيبات المشتركة IFRS11

- **هدف المعيار**

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ التقرير المالي والمحاسبة من قبل الشركات التي لديها حصص في الترتيبات الخاضعة للسيطرة مشتركة (أي "الترتيبات المشتركة"). يبين هذا المعيار مفهوم السيطرة المشتركة ويتطلب من الشركة التي تعتبر طرفا في الترتيب المشترك تحديد نوع الترتيب المشترك التي تشارك به من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها ومحاسبة هذه الحقوق والالتزامات وفقا لنوع الترتيب المشترك

- **نطاق المعيار**

يطبق هذا المعيار من قبل جميع الشركات التي تكون طرفا في الترتيب المشترك

- **التعريفات**

الترتيبات المشتركة Joint Arrangements : هو ترتيب لطرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة Joint Control: هي المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليها تعاقديا وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة (التشغيلية والمالية الاستراتيجية موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتشارك بالسيطرة.

العمليات التشغيلية المشتركة A Joint Operation : ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على حقوق في الأصول وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب المشروع).

المشروع المشترك A Joint Venture : اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة ويكون للأطراف المشاركة الحق في صافي أصول الترتيب التعاقدي (المشروع). المشارك في العملية المشتركةJoint Operator الطرف في العملية المشتركة الذي يملك سيطرة مشتركة على العملية المشتركة. المشارك في المشروع المشتركA Joint Venturer : هو أحد أطراف المشروع المشترك والذي يشارك الأطراف الأخرى في المشروع المشترك في عملية السيطرة على المشروع المشترك. الطرف في الترتيبات المشتركة Party to a Joint Arrangement: هو شركة تشارك في ترتيبات مشتركة وبغض النظر إذا ما كانت هذه الشركة لها سيطرة مشتركة في هذه الترتيبات. التركيب المنفصل SeparateVehicle : هي عبارة عن هيكل مالي منفصل ومحدد المعالم، ويشمل تحت مظلته شركة مسجلة قانونية أو شركة معترف بها من قبل الدولة، بغض النظر عما إذا كانت تلك الكيانات لها شخصية قانونية.

ثانيا: القوائم المالية المنفصلة - المعيار IAS 27 المعدل:

يتضمن معيار المحاسبة الدولي IAS27 متطلبات خاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الشركة التابعة والمشاريع المشتركة و الشركات الزميلة عندما تقوم الشركة بإعداد بيانات مالية منفصلة، وقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في شهر ماي 2011 المعيار IAS27 المعدل باسم القوائم المالية المنفصلة" والمعدل عن النسخة السابقة، حيث كان مسمى هذا المعيار القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، وتم نقل متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS10 المعنون باسم القوائم المالية الموحدة" ويعتبر ساري المفعول ابتداء من[1] 2013 /01/01 .

التعريف ومجال التطبيق

- **هدف المعيار27:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح للاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عندما تقوم الشركة بإعداد بيانات مالية منفصلة.
- **التعريفات**

القوائم المالية الموحدة: القوائم المالية لمجموعة الشركات والتي يتم بها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة وكأنها تخص منشة اقتصادية واحدة.

المجموعة : هي الشركة الأم أو القابضة حسب الحالة وكافة الشركات التابعة لها.

الشركة التابعة : هي عبارة عن شركة تسيطر عليها شركة أخرى.

القوائم المالية المنفصلة : هي القوائم المالية التي تعرضها الشركة الأم (المستثمر الذي يسيطر على الشركة التابعة) أو المستثمر الذي يمارس سيطرة مشتركة (مشاريع مشتركة) أو تأثير هام على جهة مستثمر بها الشركة الزميلة) والتي يتم فيها محاسبة الاستثمارات بسعر التكلفة أو وفقا للمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS9 الأدوات المالية. القوائم المالية المنفصلة هي تلك القوائم المعروضة بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة أو بالإضافة إلى القوائم المالية التي يتم فيها محاسبة الاستثمارات في الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية. ولا يتعين إرفاق القوائم المالية المنفصلة بتلك القوائم أن القوائم المالية التي تطبق فيها طريقة حقوق الملكية هي ليست قوائم مالية منفصلة، وعلى نحو مشابه، فان القوائم المالية للشركة التي لا يكون لها شركة تابعة أو شركة زميلة أو حصة مشارك في مشروع مشترك هي ليست بيانات مالية منفصلة.

- **مجال التطبيق للمعيارIAS27 المعدل القوائم المالية المنفصلة**

يتم تطبيق المعيار 27 في الأتي: المحاسبة عن الاستثمارات في الشركة التابعة، والشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة، والشركة الزميلة عندما تختار الشركة الأم أو تلزمها أنظمة محلية عرض قوائم مالية منفصلة لا يحدد هذا المعيار

[1]Robert Obert, **Pratique des normes IFRS** (5eme Edition; Paris: Dunod, 2013), P. 153.

بشكل إلزامي الشركات الواجب عليها إعداد قوائم مالية منفصلة، وإنما يطبق على الشركات التي تعد قوائم مالية منفصلة تتوافق مع المعايير الدولية للتقارير الماليةIFRS .

المبحث الثاني : الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي

تتمثل عملية الإدماج المحاسبي في إحلال قيمة سندات المساهمة في حسابات الشركة الموحدة بقيمة كل العناصر المتعلقة بها، من حسابات الشركة الموحدة ويمكن أن تتم عملية الإحلال من خلال إدماج في حسابات الشركة كل عناصر حسابات الشركات في نطاق القوائم المالية المجمعة، إدماجا كليا أو نسبيا وذلك وفق نسبة المصلحة في كل شركة، وعن طريق الوضع بالمعادلة أي الاعتماد على القيمة المعادلة لقيمة سندات المساهمة في كل شركة والتي تحسب من الوضعية الصافية للشركة الزميلة أو المشاركة .

وبناء على ذلك فإن هناك أربع طرق للتجميع المحاسبي وهي :

طريقة التكامل الشامل (Integration Globale) .

طريقة التكامل النسبي(Integration Proportionnelle) .

طريقة الوضع بالمعادلة (Mise en Equivalence) .

المطلب الأول: طريقة الدمج الكلي (الشامل)

يسمح النظام المحاسبي المالي باستعمال طريقة التكامل الشامل، والمستمدة من المعايير المحاسبية الدولية،وبالتحديد المعيار IAS27قبل التعديل و التي أقرها أيضا IFRS10 .

أولا: مفهوم طريقة الدمج الكلي (Integration globale)

تطبق طريقة التكامل الشامل على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة على الاستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية، وعلى نتيجة الدورة المجموعة الشركات وكأنها تمثل كيانا واحدا[1]

تهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية، وحسابات النتائج للشركات المكونة للمجمع، في حسابات الشركة المجمعة (الشركة الأم)[2].

وحسب المادة (02) من القرار رقم 29 بتاريخ 09 اكتوبر 1999 الذي يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع وفق الجريدة الرسمية رقم 87 سنة 1999: "تعتمد طريقة التكامل الشامل على الإحلال الكلي

[1]Friedrich Micheline et autres, **Financement Trésorerie, Externe, Consolidation Corrige** (Vanves: Edition Foucher, 2006), P.143.
[2]Robert Maeso, **Comptabilité, Approfondie en 32 fiches** (3eme Edition; Paris: Dunod, 2013), P. 144.

لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة، محل حسابات الميزانية ونتائج الشركات المجمعة المعنية، لإعداد ميزانية واحدة، وجدول حسابات نتائج واحد".

- **مبدأ طريقة الدمج الكلي :**تلجأ الشركة الأم التي له الرقابة مطلقة على شركات أخرى تابعة، إلى تطبيق طريقة الدمج الكلبي، التي تعتمد على تجميع عناصر الميزانية وجدول النتائج للشركات التابعة إلى إتباع خطوات منهجية للوصول إلى إعداد الميزانية المجمعة وجدول النتائج المجمع والقوائم المالية المجمعة الأخرى.

يمكن حصر الخطوات التي تعتمد عليها طريقة التكامل الشامل في النقاط التالية[1]:

الجمع: وهي أول خطوة تتم ضمن هذه الطريقة وفيها يتم وضع حسابات الشركة المجمعة وحسابات الشركات التابعة، فهذه الخطوة تعد أساسية وبسيطة في حد ذاتها، جعل فيها الحسابات التي هي قيد عملية تجميع الحسابات**الإقصاء:** وهي الخطوة الثانية التي تلي طريقة الجمع، بحيث يتم إقصاء حسابات العمليات الداخلية المتبادلة، مثل تلك المتعلقة باختلاف طرق الإهتلاكات بين الشركة الأم والشركات التابعة، الفروقات الناتجة عن طرق تقييم المخزونات، عمليات الشراء والبيع بين الشركة الأم والشركات التابعة (الإيرادات، التكاليف)، والحسابات الأخرى كالديون والحقوق الأخرى، تقسيمات الأرباح؛ حيث يمكن تقسيم العمليات إلى عمليات تؤثر على النتيجة المدمجة وعمليات لا تؤثر على النتيجة المجمعة.

التسجيل: تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصاؤها، بحيث أن الضرائب المؤجلة تعدل في النتيجة زيادة او نقصان، فمثلا معدل 19 % IBS والمبلغ المسجل سواء إيراد او تكلفة 100 دج فنجد أن الربح / الخسارة حسب الحالة تكون بمقدار (100-19) =81 دج اما الضريبة على أرباح الشركات فتؤخذ من الميزانية الفردية لكل شركة من الشركات التي تنتمي لمحيط الإدماج .

توزيع الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة: وفيها يتم الفصل أو التجزئة بين الأموال الخاصة للشركة المجمعة (الأم) والشركات المجمعة (الشركات التابعة)، بمعنى تحديد فوائد المجمع (فوائد الأغلبية وفوائد الشركات التابعة أو مايعرف بحقوق الأقلية الحقوق غير المسيطر عليها)، وتحديد فارق التجميع الأول؛

تحديد الاحتياطات المجمعة والنتائج المجمعة : وذلك عن طريق الجمع الجبري للاحتياطات حسب نوع الاحتياطي، بعد طرح المبلغ الكافي لفوائد الأقلية، كما أن النتيجة تحسب بإضافة إلى جانب نتيجة الدورة للشركة الأم، نتائج الشركات التابعة مع طرح النتيجة الموافقة لحصة الأقلية .

إعداد الحسابات المجمعة: وذلك عن طريق إعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات النتائج المجمع، والقوائم الأخرى كجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

[1]Elisabeth Bertin et autres, **Comptabilité et Audit** (Alger: Berti Editions, 2013), P. 206-207.

بعد تحديد الميزانية المجمعة وجدول حسابات النتائج المجمع وتحديد الاحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة، تتم بعدها عملية التسجيل المحاسبي في جدول اليومية.

ثانيا : مثال تطبيقي حول طريقة الدمج الكلي[1]

لنفترض انه لدينا شركتين، الشركة Alpha والشركة Beta ، ميزانية الشركة الفردية والملخصة في الجداول أدناه:

ميزانية الشركة Alpha

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
التثبيتات المعنوية	80.000	رأسمال مكتتب-محرر مدفوع	1.000.000
التثبيتات المادية	850.000	الاحتياطات	600.000
سندات الساهمة béta	450.000	النتيجة	160.000
تثبيتات مالية أخرى	180.000	الديون	1.200.000
الأصول الجارية	1.400.000		
المجموع	2.960.000	**المجموع**	2.960.000

ميزانية الشركة béta

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
التثبيتات المعنوية	80.000	رأسمال مكتتب-محرر مدفوع	1.000.000
التثبيتات المادية	850.000	الاحتياطات	600.000
سندات الساهمة béta	450.000	النتيجة	160.000
تثبيتات مالية أخرى	180.000	الديون	1.200.000
الأصول الجارية	1.400.000		
المجموع	2.960.000	**المجموع**	2.960.000

حيث تمتلك الشركةAlpha% 75 من رأسمال الشركة Beta ، الذي تمت حيازته أثناء تأسيس الشركة؛ يجب ان تقدما الشركة Alpha الحسابات المدمجة، بواسطة طريقة الدمج الكلي للشركة Beta. توجد طريق تين لإعداد الحسابات المجمعة هي:

[1]Robert Obert, **Pratique des Normes IFRS** (5eme Edition), OP. Cit., P. 166.

طريقة القيود : ويتم اللجوء إلى هذه الطريقة في حالة توفر برمجيات المحاسبة المجمعات بإتباع الخطوات التالية [1]:

استرجاع حسابات الميزانية للشركة Alpha .

استرجاع حسابات الميزانية للشركة Beta .

إلغاء وترصيد سندات المساهمة للشركة Beta .

وتكون التسجيلات المحاسبية كمايلي:

20	التثبيتات المعنوية	80.000	
21	التثبيتات المادية	850.000	
261	سندات المساهمة béta	450.000	
27-26	تثبيتات مالية أخرى	180.000	
5-4	الأصول الجارية	1.400.000	
101	رأسمال مكتتب-محرر مدفوعalpha		1.000.000
106			
120	احتياطات alpha		600.000
5-4	النتيجة alpha		160.000
	الديون		1.200.000
21	**استرجاع ميزانية alpha**		
5-4	التثبيتات المادية	800.000	
101	الأصول الجارية	1.000.000	
106	رأسمال مكتتب-محرر مدفوع béta		600.000
120	احتياطات béta		300.000
5-4	النتيجة béta		100.000
	الديون		800.000

[1] عريوة رشيد مرجع سابق، ص 92

	استرجاع ميزانية béta		
101	رأسمال مكتتب-محرر مدفوع béta		
106	احتياطات béta	600.000	
120	النتيجة béta	300.000	
		100.000	
261	سندات المساهمة béta		
106	احتياطات alpha		
120	النتيجة alpha		450.000
			225.000
			75.000

20	التثبيتات المعنوية	80.000	
21	التثبيتات المادية	850.000	
261	سندات المساهمة béta	450.000	
27-26	تثبيتات مالية أخرى	180.000	
5-4	الأصول الجارية	1.400.000	
101	رأسمال مكتتب-محرر مدفوع alpha		1.000.000
106			
120	احتياطات alpha		600.000
5-4	النتيجة alpha		160.000
	الديون		1.200.000
21	**استرجاع ميزانية alpha**		
5-4	التثبيتات المادية	800.000	

101	الأصول الجارية	1.000.000	
106	رأسمال مكتتب-محرر مدفوع béta		600.000
120	احتياطات béta		300.000
5-4	النتيجة béta		100.000
	الديون		800.000
101	**استرجاع ميزانية béta**		
106	رأسمال مكتتب-محرر مدفوع béta	600.000	
120	احتياطات béta	300.000	
	النتيجة béta	100.000	
261			
106	سندات المساهمة béta		
120	احتياطات alpha		
	النتيجة alpha		450.000
			225.000
			75.000
108	فوائد الأقلية (غير المسيطر عليهم)		225.000
128	نتيجة الأقلية		25.000
	إدماج حسابات الشركة béta		

طريقة الجداول:يمكن الاعتماد على هذه الطريقة في حالة عدم توفر برمجيات للتسجيل المحاسبي للتجميع وفق مايلي:

الخصوم	Alpha	Béta	المجموع	المدين(-)	الدائن(+)	المجموع المدمج
رأسمال مكتتب-مدفوع	1.000.000	600.000	1.600.000	600.000	/	1.000.000
الإحتياطات	600.000	300.000	900.000	75.000	/	825.000
النتيجة	160.000	100.000	260.000	25.000	/	235.000
فوائد الأقلية(ح.غ.م عليها)	/	/	/	/	225.000	225.000
نتيجة الأقلية	/	/	/	/	25.000	25.000
الديون	1.200.000	800.000	2.000.000	/	/	2.000.000
مجموع الخصوم	2.960.000	1.800.000	4.700.000	70.000	250.000	4,310.000

الميزانية المدمجة:

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
التثبيتات المعنوية	80,000	رأسمال مكتتب-محرر مدفوع	1.000.000
التثبيتات المادية	1.650.000	الاحتياطات	825.000
تثبيتات مالية	180.000	النتيجة	235.000
اخرى	280.000	فوائد الأقلية	225.000
الأصول الجارية		نتيجة الأقلية	25.000
		الديون	2.000.000
المجموع	4.310.000	المجموع	4.310.000

المطلب الثاني:الحسابات المدمجة بطريقة التكامل النسبي

طريقة الدمج النسبي هو طريقة للتجميع كانت منصوص على استخدامها من طرف "IASC"قبل التعديل الأخير لسنة 2013، والذي يخص الكيانات المشاركة والزميلة ولتطبيق هذه الطريقة يجب توافر مجموعة من الشروط أهمهاء وجود عقد يقضي أن كل القرارات المالية والتشغيلية تكون بصورة مشتركة .

أولا: مفهوم طريقة الدمج النسبي

تطبق طريقة الدمج النسبي على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم، وهذه الطريقة تقوم على أساس استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط، والذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تملك عناصر الأصول وخصوم مكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات والمحددة وفقا لقواعد التجميع.

كما أن أسلوب التكامل النسبي يستثني على الفائدة خارج المجمع، بحيث يتم إظهار حسابات الأصول والخصوم التي تخص المجمع فقط، بمعنى أنها تستحوذ مباشرة على جزء من أصول الشركات التابعة وجزء من خصومها[1].

ثانيا: مبدأ طريقة الدمج النسبي

مبدأ أسلوب التكامل النسبي لا يختلف كثيرا عن مبدأ التكامل الشامل إلا في بعض النقاط التي تخص نسبة فوائد الأقلية التي يتم إقصاؤها تماما.

ويمكن تلخيص هذه الخطوات فيما يلي:

الإدماج: بحيث يتم إدماج في حسابات الشركة المجمعة حصص (part -quote) من الأصول والديون المتعلقة بنسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، بمعنى أن الحسابات التي تم إدماجها تكون معبرة عن فوائد المؤسسة المالكة لسندات المساهمة، وذلك بعد القيام بمعالجات تخص إقصاء العمليات الداخلية للمجمع.**الإقصاء:** وفيها يتم إقصاء المساهمات المتعلقة بالشركة الأم في الشركات التابعة من الميزانية المجمعة.

ثالثا: مثال تطبيقي حول طريقة الدمج النسبي

بالاعتماد على معطيات المثال الأول مع تغيير في مبلغ سندات المساهمة لتصبح 50% وان القرارات التشغيلية والمالية تؤخذ بصورة مشتركة بين الشركتين.

[1]Obert Robert, **Comptabilité et Audit Manuel et Application** (3eme Édition; Paris: Dunod, 2010), P. 225.

ميزانية الشركة Alpha

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
التثبيتات المعنوية	80.000	رأسمال مكتتب-محرر مدفوع	1.000.000
التثبيتات المادية	850.000	الإحتياطات	600.000
سندات المساهمة béta	300.000	النتيجة	160.000
تثبيتا مالية أخرى	330.000	الديون	1.200.000
الأصول الجارية	1.400.000		
المجموع	2.960.000	**المجموع**	2.960.000

ميزانية الشركة béta

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
التثبيتات المادية	800.000	رأسمال مكتتب-محرر مدفوع	600.000
الأصول الجارية	1000.000	الإحتياطات	300.000
		النتيجة	100.000
		الديون	800.000
المجموع	1.800.000	**المجموع**	1.800.000

و تتم المعالجة المحاسبية باستخدام طريقة الجداول كما يلي :

الأصول	Alpha	Béta	المجموع	المدين(+)	الدائن(-)	المجموع المدمج
التثبيتات المعنوية	80.000	/	80.000	/	/	80.000
التثبيتات المادية	850.000	800.000	1650,000	/	400.000	1250.000
سندات المساهمة	300.000	/	300.000	/	300.000	/
béta	330.000	/	330.000	/	/	330.000
تثبيتات مالية اخرى	1.400.000	1000.000	2400.000	/	500.000	1900.000

الأصول الجارية						
مجموع الأصول	2.960.000	1.800.000	4.760.000	/	450.000	3.560.000

المطلب الثالث: طريقة الوضع بالمعادلة (Mise en équivalence)

تستعمل هذه الطريقة بالفروع التي يمارس علها تأثير أو نفوذا فعال وتسمى بالكيانات المشاركة أو الزميلة.

أولا: مفهوم طريقة الوضع بالمعادلة

طريقة الوضع بالمعادلة، تستعمل هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، فهي تقوم بإعادة تقييم مستندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها، وهي عبارة عن سندات مساهمة للشركات التابعة (الفروع) تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية (قيمة الحيازة) بقيمة الحصة التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع في تاريخ إعداد الميزانية المجمعة[1].

يطبق هذا الأسلوب على الشركات التي يمارس عليها نوعا من السيطرة وهذه الأخيرة تعرف من خلال التدخل المباشر أو غير المباشر في السياسات المالية والتشغيلية.

من خلال هذه الطريقة يمكن تحديد نسبة المراقبة أو بالأحرى المجال الذي تؤول إليه الشركات التي تخضع للتأثير الملحوظ، سيما أن هذا الأسلوب المتمثل في طريقة الوضع بالمعادلة يتحدد في حالة ما إذا كانت نسبة الرقابة لا تتعدى 20% من حقوق التصويت .

ثانيا: مبدأ طريقة الوضع بالمعادلة

طريقة الوضع بالمعادلة هي عملية استبدالية للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافؤها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع.

يتم إحلال القيمة المحاسبية الصافية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم محل رأس المال الخاص مضافا إليه نتيجة الدورة، ويمكن توضيح مايلي:

الميزانية المجمعة: يجب إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة المضاف اليها نتيجة الدورة المحددة حسب قواعد التجميع .

[1]Elisabeth Bertin et Autres, Op. Cit., P. 210

ثالثا: مثال تطبيقي حول طريقة الوضع بالمعادلة[1]

نفس المثال السابق على افتراض أن الشركة Alpha تملك 25% من رأسمال شركة Gammaتم الحيازة على هذه الأسهم يوم التأسيس بمبلغ 50000 دج (حساب التثبيتات المالية) سندات الشركة Gamma هي بالنسبة لشركة Alpha تعتبر بالتأثير الهام influence notableوبالتالي تسجل بطريقة وهذا معناه إجراء إعادة تقييم ميزانية وجدول النتيجة للشركة Gamma التي تعطى على الشكل التالي:

ميزانية الشركة Gamma :

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
التثبيتات المعنوية	400.000	رأسمال مكتتب_محرر مدفوع	200.000
التثبيتات المادية	460.000	الإحتياطات	180.000
		النتيجة	60.000
		الديون	420.000
المجموع	860.000	**المجموع**	860.000

يمكن أن تحسب القيمة المعدلة (المكافئة) لسندات الشركة Gamma المملوكة من طرف الشركة Alpha كما يلي: **الأصول الصافية للشركة Gamma**

رأس المال 200.000

الاحتياطات 180.000

النتيجة 60.000

المجموع 440.000

نصيب الشركة Alpha في الشركةGamma 440.000x 25 % = 110.000 دج .

زيادة القيمة plus-value : 110.000-50000=60.000 دج .

التسجيلات المحاسبية لعملية التجميع يمكن أن تسجل وفقما يلي :

[1]Robert Obert, **Pratique des Normes IFRS** (5emeÉdition;), Op. Cit., P. 500.

الميزانية :

265	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة	110.000	
261	سندات الفروع المنتسبةGamma		50.000
106	احتياطات Gamma		45.000
120	النتيجة Gamma		15.000
	حسب المعايير المحاسبية الدولية		
265	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة	110.000	
261	سندات الفروع المنتسبة Gamma		50.000
107	فارق المعادلة		45.000
120	النتيجة Alpha		15.000
	حسب النظام المحاسبي المالي		

الميزانية المدمجة:

الأصول	**المبالغ**	**الخصوم**	**المبالغ**
التثبيتات المعنوية	80.000	رأسمال مكتتب-محررمدفوع	1.000.000
سندات المساهمة المقومة بواسطة	110.000	الإحتياطات	875.000
المعادلة	1.650.000	فارق المعادلة	45.000
التثبيتات المادية	180.000	النتيجة	250.000
تثبيتات مالية أخرى	2.400.000	فوائد الأقلية	225.000
الأصول الجارية		نتيجة الأقلية	25.000
		الديون	2.000.000
المجموع	4.420.000	**المجموع**	4.420.000

المبحث الثالث : مقارنة بين المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي

بعد أن تناولنا متطلبات وقواعد التجميع حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي، سوف يعرض هذا المبحث مقارنة لمختلف جوانب التجميع بين المرجعيتين المذكورتين، لذلك تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب، يعالج الأول مقارنة بين ما تنص عليه المرجعيتين فيما يخص مفهوم الرقابة والتأثير المعتبر، ويتناول الثاني مقارنة المرجعيتين في موضوع محيط التجميع وطرق التجميع، أما الثالث فيعالج مقارنة المرجعيتين في موضوع إجراءات التجميع ومعالجة فارق الاقتناء

المطلب الأول :مقارنة مفهوم الرقابة والتأثير المعتبر بين المعايير IFRS و SCF

من خلال مقارنة الرقابة المطلقة والتأثير المعتبر بين المرجعيتين (النظام المحاسبي المالي والمعايير IFRS) يمكنتقرير النقاط الأساسية الآتية في الجدول رقم 2. 06 .

الجدول رقم 01.2 : مقارنة حول الرقابة والتأثير المعتبر بينSCF والمعايير[1]IFRS

الموضوع	المعايير IFRS	النظام المحاسبي الدولي SCF	التعليق
الرقابة المطلقة	1.موجودة في حالة التملك المباشر أو غير المباشر في % 50 أو أكثر من حقوق أو التصويت.	1. موجودة في حالة التملك في المباشر أو غير المباشر في 50% أو أكثر من حقوق التصويت.	1.توافق بين المرجعيتين.
	2. إمكانية إثبات عدم وجودها رغم امتلاك 50% أو أكثر من حقوق التصويت.	2. لم يذكر ذلك.	2. عدم تحديد هذه النقطة في النظام المحاسبي المالي .
	3. إمكانية إثبات وجود الرقابة المطلقة رغم امتلاك % 50 أو أقل من حقوق التصويت.	3. لم يذكر ذلك.	3. حالة غير واضحةحسب النظاماالمحاسبيالمالي.
	4. تعريف الرقابة حسب المعيارIFRS10يشمل ثلاثة عناصر أساسية: السلطة على الكيان، الحق في العائد المتغير، العلاقة بين السلطة والعائد.	4. تعريف الرقابة حسب النظام المحاسبي المالي: سلطة التحكم فيالسياسات المالية والتشغيلية لكيان ما بغية الحصول على منافع اقتصادية من	4. تعريف الرقابة حسب SCF يعتمد على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للكيان،

[1] صبيعاتإبراهيم ،**إعداد القوائم المالية المجمعة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي في الجزائر**،(غير منشورة)،مذكرة ماجيستر،جامعة البليدة2،2013، ص 135

		أنشطته.	لكن يمكن أن تكون حقوق التصويت المملوكة تخص أنشطة إدارية غير جوهرية التي تؤثر في عائد الكيان تكون موضوع اتفاقيات تعاقدية وهذا النقص تداركه تعريف الرقابة الذي جاء به المعيار IFRS10 الذي يعتبر أكثر قربا للحقيقة الاقتصادية.
التأثير المعتبر	1.يفترض وجوده عند امتلاك 20% أو أكثر (بصفة مباشرة أو غير مباشرة) من حقوق التصويت. 2. يمكن إثبات عدم وجود التأثير المعتبر رغم امتلاك % 20 أو أكثر من حقوق التصويت، مثلا حالة فشل المستثمر في محاولة الحصول على تمثيل في مجلس الإدارة. 3. يمكن إثبات وجود التأثير المعتبر رغم امتلاك % 20 أو أقل من حقوق التصويت من خلال التمثيل في مجلس	1.يفترض وجوده في نفس هذه النسبة . 2. لم يذكر SCF ذلك. 3. لم يتعرض SCF إلى هذه النقطة بصراحة.	1. توافق بين المرجعيتين. 2. حالة غير واضحة حسب النظام المحاسبي المالي. 3 حالة غير واضحة حسب النظام المحاسبي المالي.

	الإدارة أو المشاركة في إعداد السياسات.		

المطلب الثاني : مقارنة محيط وطرق التجميع بين المعايير IFRS و SCF

سيعالج هذا المطلب مقارنة محيط وطرق التجميع بين المرجعيتين المدروستين (المعايير IFRS- متضمنة التعديلات الأخيرة- والنظام المحاسبي المالي الجزائري"SCF")، وذلك من خلال تناول العناصر الآتية وفق الجدول الموالي.

الجدول رقم 02.2 : المقارنة بين المعايير IFRS والنظام المحاسبي المالي فيما يخص محيطالتجميع وطرق التجميع[1]

الموضوع	المعايير IFRS قبل تعديلات 2011	المعايير IFRS بعد تعديلات 2011	النظام المحاسبي المالي	التعليق
الشركات التابعة(الفروع حسب SCF)	تخضع لأحكامالمعيار IAS27 " القوائم المالية المجمعة والفردية"، تجمع بطريقة التجميع الكلي.	تخضعلأحكامالمعيار IFRS10 "القوائم المالية المجمعة"، تجمع بطريقة التجميع الكلي .	المادة 132-7من قرار 26 جويلية 2008، تجمع بطريقة التجميع الكلي.	تتوافق المرجعيتين في طريقة التجميع، لكن تحديد الشركة التابعة من خلال مفهوم الرقابة مختلف بعد تعديلات 2011.
الشركات الزميلة **(الكيانات المشاركة حسب**SCF)	تخضعللمعيارIAS28 "المساهمات في الشركات الزميلة"، تجمع بطريقة الوضع للمعادلة	تخضع للمعيارIAS28 "المساهمات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة"، تجمع بطريقة الوضع للمعادلة.	المادة 132-12 من نفس القرار، تجمع بطريقة الوضع للمعادلة.	نفسطريقة التجميع حسب المرجعيتين.
المشاريع	تخضع للمعيار	تخضع للمعيار	تخضع لأحكام المادة 131-4	اختلاف جوهري بين

[1] صبيعات إبراهيم ، مرجع سابق،ص 138

المشتركة(الشركات في شكل مساهمة أو الكيان المشترك حسب (SCF	IFRS31"المساهمات في المشاريع المشتركة"،تجمع بطريقة الإدماج التناسبي أوطريقة الوضع للمعادلة .	IFRS11 "الإتفاقياتالمشتركة"،تجمع بطريقة الوضع للمعادلة فقط حسب المعيار IAS28 "المساهمات في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة".	من نفس القرار،لاتجمع بل مباشرة كل واحد من المشاركين يدرج في حساباته القسط الذي يعود إليه في الأصول،الخصوم،النتيجة،الأعباء المنتوجات والتدفقات النقدية للكيان المشترك .	المرجعتين،حيث تع ضمن محيط التجميع حسب المرجعية IFRS، ولا تدخل ضمن محيط التجميع حسب SCF لم يتكلم عن طريقة الإدماج التناسبي في أي من نصوصه .
كيانات الأهداف الخاصة (adhoc)	تخضع لأحكام التفسير SIC12،تجمع بطريقة التجميع الكلي .	تخضع لأحكام المعيار IFRS10،تجمع بطريقة التجميع الكلي.	لم يتكلم عنها النظام المحاسبي المالي.	وضعية غير معروفة حسبSCF،وبالتالي إن وجدت فهي خارج محيط التجميع حسبه.
الإقصاء من محيط التجميع .	الإقصاء من محيط التجميع في الحالات الآتية: -فقدان الرقابة أو التأثير بسبب قيود صارمة تمنع تحويل الأموال من الشركة الخاضعة للرقابة أو التأثير المعتبر إلى الشركة الأم -سندات مساهمة تمت حيازتها بغرض البيع . –الشركات التابعة،الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة المملوكة من طرف كيانات رأس المال المخاطر أو كيانات مماثلة . –الأهمية النسبية للكيان الخاضع للرقابة أو التأثير المعتبر .		في الحالات الآتية : -قيود صارمة و دائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في الرقابة أو التأثير المعتبر . –تملك أسهم وحصص لغرض وحيد و هو التنازل عنها في المستقبل القريب .	لم ينص النظام المحاسبي المالي عن الإستثناءين الأخيرين المذكورين في المعايير IFRS .
الإعفاء من إعداد قوائم مالية مجمعة	إذا اجتمعت الشروط الآتية :- أن تكون شركة تابعة كليا أو جزئيا مملوكة من قبل شركة أخرى وموافقة مالكيها بمن فيهم من لا يملك حقوق تصويت عن عدم إعداد الشركة القوائم مالية مجمعة . - الأدوات المالية المتعلقة بها غير متداولة في السوق		إذا تحقق الشرط الأتي: - الكيان المهيمن مملوك بصورة شبه كلية (90% على الأقل) لكيان آخر مع موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية عن إعفاء	لم يذكر النظام المحاسبي المالي إلا الشرط الذي يوافق الشرط الأول في المعايير IFRS، وهنا حدد حدا أدنى لنسبة

	المالي (بورصة محلية أو أجنبية). - لم تقم بإيداع، وليست بصدد إيداع قوائمها المالية لدى لجنة القيم المنقولة أو لدى هيئة مماثلة بغرض إصدار فئة من الأدوات المالية في السوق المالي. -أن تقوم الشركة الأم النهائية أو شركة أم وسيطة بعرض قوائم مالية مجمعة وفقا للمعاييرIFRS	الكيان من إعداد قوائم مالية مجمعة .	تملك الكيان الذي يستحق الاعفاء على عكس والتي IFRSمعايير نصت على أن التملك يكون جزئي أو كلي دون تحديد النسبة .

من خلال ما تناولنا، أصبحت طرق التجميع وفق النظام المحاسبي المالي هي نفسها التي تسمح بها المعايير IFRS بعد تعديلات 2011 أي طريقة التجميع الكلي وطريقة الوضع للمعادلة.

المطلب الثالث : مقارنة إجراءات التجميع ومعالجة فارق الاقتناء بين المعايير IFRS و SCF

أولا : إجراءات التجميع

ستتم المقارنة بين المعايير IFRS والنظام المحاسبي المالي فيما يخص هذا الموضوع وفق الجدول الموالي.

الجدول رقم 03.2 : المقارنة بين المعايير IFRSوSCF فيما يخص إجراءات التجميع[1]

الموضوع	المعايير IFRS	النظام المحاسبي المالي	التعليق
طرق محاسبية موحدة	نصت عليها المعايير IFRS	لم ينص عليهاSCF	نقص في نصوصSCF
		بنص النظام المحاسبي المالي :	
	1-إقصاء سندات المساهمة	على مستوى الميزانية، أخذ عناصر ممتلكات الشركة الأم باستثناء سندات الشركات التابعة، وهذا يقتضي ضمنيا إقصاء سندات المساهمة.	توافق بين المرجعتين .
	2- إقصاء الحسابات الداخلية.	إحلال قيمة سنداتالمساهمة غير	توافق ضمني بين المرجعتين .

[1] صبيعات إبراهيم ، مرجع سابق،ص 141

الإجراءات المحاسبية للتجميع (طريقة الإدماج الكلي).		المأخوذة بعناصر الأصول والخصوم المكونة للأموال الخاصة الشركة التابعة **حسب قواعد التجميع**، والعبارة الأخيرة تقتضي إقصاء الحسابات الداخلية .	
	3-إقصاء الأرباح و الخسائر الداخلية.	على مستوى حساب النتائج المجمع، إحلال عمليات الشركة المجمعة بالعمليات المنجزة من طرف المجموع المجتمع مع إقصاء العمليات التي تمت بين شركات المجمع، وهذا يعني إقصاء الإيرادات و الأعباء المتبادلة .	يمكن أن يعني إقصاء الإيرادات و الأعباء الداخلية إقصاء الأرباح و الخسائر الداخلية .
تحويل القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية إلى عملة العرض	طريقة سعر الإقفال، تحويل: - الأصول والخصوم (ماعدا الأموال الخاصة) بسعر الإقفال، الأموال الخاصة بسعر الصرف التاريخي، النتيجة تترجم بسعر الصرف المتوسط - الإيرادات والأعباء بسعر الصرف بتاريخ الصفقة (يسمح استعمال سعر متوسط للفترة). - تسجيل فرق الصرف ضمن العناصر الأخرى النتيجة الشاملة.	- تحويل الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال. - تحويل الإيرادات والأعباء على أساس سعر الصرف بتاريخ الصفقة (لأسباب عملية يسمح استعمال سعر صرف متوسط). - تسجيل فروق الصرف في الأموال الخاصة .	لا يوافق تحويل القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية أية طريقة منصوص عليها في المعيار IAS21 "أثر التغير في أسعار العملات الأجنبية".
	طريقة السعر التاريخي، تحويل: - العناصر النقدية بسعر الإقفال. - العناصر غير النقدية بالسعر التاريخي أو بالسعر عند تحديد القيمة العادلة حسب طريقة التقييم		

	- تحويل الإيرادات والأعباء بسعر الصرف بتاريخ الصفقة (يسمح استعمال سعر متوسط)، مع تحويل مخصصات الإهتلاكات و المؤونات بسعر الصرف التاريخي المرتبط بالأصول و الخصوم المعنية بها .		
تاريخ القوائم المالية	ينبغي إعداد القوائم المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة بنفس التاريخ، وإذا كانت تواريخ القوائم المالية مختلفة، ينبغي على الشركة التابعة أن تعد قوائم مالية إضافية.	إذا كان تاريخ إقفالحسابات شركة تنتمي إلى محيط التجمع يسبق تاريخ التجميع بأكثر من ثلاثة أشهر، يتم إعداد حسابات وسيطة في تاريخ التجمع.	توافق المرجعتين في هذا الإجراء.

ثالثا : المقارنة من حيث معالجة فارق الاقتناء

ستتم المقارنة بين المعايير IFRS والنظام المحاسبي المالي فيما يخص هذا العنصر وفق الجدول الموالي

الجدول رقم2. 04: المقارنة بين المعايير IFRS والنظام المحاسبي المالي فيما يخص معالجة فارقالاقتناء[1]

الموضوع	المعايير IFRS	النظام المحاسبي المالي	التعليق
فارق الإقتناء الموجب	يسجل منفصلا في الأصول كأصل معنوي في طريقة الإدماج الكلي، ويدرج في قيمة المساهمة في طريقة وضع السندات للمعادلة .	يسجل في الأصل غير الجاري كأصل معنوي (ح/207) عند تطبيق كلا طريقتي التجميع.	معالجة مختلفة بين المرجعتين عند تطبيق طريقة الوضع للمعادلة .
فارق الإقتناء السالب	يسجل مباشرة في الإيرادات	يسجل في الأصل بمبلغ سالب،ثم	معالجة مختلفة بين المرجعتين حيث

[1] صبيعات إبراهيم ، مرجع سابق، ص143

	عند شراء سندات المساهمة حسب IFRS3	يحول إلى الإيرادات بدلالة مصدره: -عند حدوث الخسارة المنتظرة -على مدى المدة النفعية الباقية للأصول المكتسبة التي تفوق قيمتها الحقيقية قيمة اقتنائها. أو مباشرة في الإيرادات إن لم يمكن التفرقة بين المصدرين .	حسب SCF لا يتم تحويل فارق الإقتناء إلى النتيجة إلى إذا تحقق مصدر تسجيله تطبيقا لمبدأ محاسبة التعهد ، بينما يسجل مباشرة في الإيرادات حسب المعايير IFRS.
اهتلاك فارق الإقتناء	غير مسموح حسب IFRS3،لكن يتم القيام بإختيار تدهور القيمة بالنسبة للسندات الموضوعة للمعادلة متضمنة فارق الإقتناء كأنها أصل واحد في نهاية كل سنة وفق IAS36.	يمكن تطبيق الإهتلاك عليه على مدة 20 سنة على الأكثر مع امكانية تسجيل خسارة قيمة (ح/2807 و ح/2907).	اختلاف المرجعتين في السماح باهتلاك فارق الإقتناء.

خاتمة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل الذي تناول الحاجة إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية والمنظمات المهنية المحاسبية التي تبنت وضع المعايير وهذا باستخدام الترتيب الزمني ،ثم دراسة المعايير الرئيسية والمتعلقة بإعداد الحسابات المجمعة.

الإلمام بتقنيات تجميع الحسابات حسب المعايير المحاسبية الدولية، يقودونا الى خلق منهجية يجب اتباعها في إعداد الحسابات المجمعة، انطلاقا من تنظيم عملية التجميع بين الشركة الام والشركات الأخرى موضوع محيط الادماج، وإعداد هيكل المجمع، ومن خلال ما سبق اتضح لنا أن النظام المحاسبي المالي تكلم عن التجميع من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19، طرق التجميع التي تشمل طريقة التجميع الكلي للشركات التابعة وطريقة الوضع للمعادلة للشركات الشريكة (الزميلة)، كما تناول النظام المحاسبي المالي كيفية معالجة فارق التجميع الأول وعالج طريقة تحويل القوائم المالية للشركات الأجنبية إلى العملية الوطنية في إطار التجميع، ومن خلال القيام بالمقارنة اتضح لنا العديد من نقاط الاختلاف منها مفهوم الرقابة، حالات الاقصاء من محيط التجميع، عرض فارق الاقتناء السالب، السماح باهتلاك فارق الاقتناء، ونقاط التوافق مثل طرق التجميع المسموحة، إجراء إقصاء العمليات المتبادلة وسندات المساهمة .

الفصل الثالث :دراسة حالة مجمع صيدال

تمهيد :

بعد دخول الاقتصاد الجزائري مرحلة اقتصاد السوق الذي يتميز باستقلالية المؤسسات، انتقلت معه شركة صيدال إلى الاستقلالية مما اوجب عليها حجمها في تبني شكل مجمع شركات صناعي.

يعتبر مجمع صيدال من المؤسسات الوطنية التي تأقلمت مع التحولات التي تحدث في المحيط الاقتصادي المحلي والعالمي خاصة أن قطاع الأدوية يعتبر من القطاعات التي تقوم على الدقة ويحتاج إلى تجربة وخبرة عالية.

على هذا الأساس قمنا بتخصيص الجانب التطبيقي لدراسة هذا المجمع الشركات حيث سنقوم بتقديم المجمع في المبحث الأول أما في المبحثين الثاني والثالث فسنتطرق إلى إجراءات وخطوات التوحيد بالمجمع.

المبحث الأول : لمحة تعريفية عن المجمع محل الدراسة (مجمع صيدال)

قبل التطرق إلى دراسة الحالة لمجمع صيدال، وجب علينا أولا، تقديم لمحة تعريفية عن نشاطه وأهم المشاريع الاستثمارية التي يقوم بها والأهداف الاستراتيجية التي يسعى إلتحقيقها، والإلمام بسياسة الشراكة للمجمع والشركاء الداخلين في نطاق التجميع، بهدف تسهيل وفهم مجريات الدراسة وتحقيق نتائج دقيقة.

المطلب الأول : التعريف بالمجمع الصيدلاني صيدال

قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى ثلاث فروع، حيث خصصنا الفرع الأول للنشأة التاريخية للمجمع وتطوره، والفرع الثاني للتعريف به والأهداف الاستراتيجية التي يسعى إلى تحقيقها، وأخيرا ومن خلال الفرع الثالث سنتعرف على سياسة الشراكة التي يقوم عليها المجمع.

أولا: النشأة التاريخية للمجمع محل الدراسة

أنشأت صيدال في 1982 عقب إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية وقد استفادت في هذا الإطار، من نقل مصانع الحراش والدار البيضاء وجسر قسنطينة، كما حول إليها في 1988، مركب "المضادات الحيوية" للمدية الذي كان على وشك الانتهاء من قبل الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية)، لتليها مجموعة من القرارات نوجزها كما يلي[1]:

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

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

- في سنة 1997 وضعت شركة صيدال مخطط إعادة هيكلة أسفر على تحويلها إلى مجمع صناعي يضم ثلاثة فروع (فارمال، أنتيبيوتيكال وبيوتيك).

- في سنة 2009 رفعت صيدال من حصتها في رأسمال صوميديال إلى حدود 59%.

- وفي سنة 2010، قامت بشراء 20% من رأسمال شركة إيبيرال كما رفعت من حصتها في رأسمال شركة "تافكو" من 38.75% إلى51.44%.

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

[1] الموقع الرسمي لمجمع صيدال، تاريخ الاطلاع: 2020 / 09 / 10 ، متاح من خلالالرابط: http://www.saidalgroup.dz/ar/notre-groupe/historique

- في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص: أنتيبيوتيكال، فارمال وبيوتيك.

ثانيا: تعريف المؤسسة وأهدافها الإستراتيجية

صيدال شركة ذات أسهم برأسمال قدره2.500.000.000دينار جزائري، 80% من رأسمال صيدال ملك للدولة وال 20% المتبقية قد تم التنازل عنها في سنة 1999 عن طريق البورصة إلى المستثمرين من المؤسسات والأشخاص، تكمن مهمة صيدال في تطوير، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري.

يتمثل الهدف الاستراتيجي لمجمع صيدال في تعزيز مكانته كرائد في إنتاج الأدوية الجنيسة، والمساهمة بشكل فعلي في تجسيد السياسة الوطنية للدواء التي وضعت من قبل السلطات العمومية إذا فإن صفة المؤسسة العمومية تخول لمجمع صيدال مهمتين أساسيتين:

- ضمان استقلاله المالي والاستدامة في الحفاظ على توازن المالي وضمان تحسين القدرة التنافسية لمنتجاته، من أجل تحقيق أهداف نموه وتطوير موارده البشرية.
- تحقيق الأهداف المنوطة به من قبل الدولة، بصفتها المساهم الرئيسي.

وفي إطار مهمته الأساسية، حدد مجمع صيدال خطوط العمل التي تمكنه من ضمان نموه وتعزيز مكانته الرائدة في إنتاج الأدوية الجنيسة، في طليعة هذه الخطوط، يظهر مخطط شامل ومتكامل للتنمية يرافق توسع المجمع والذي يتمركز حول تثمين الموارد البشرية، تحسين التنظيم ونظام المعلومات، تعزيز ثقافة المؤسسة وتنفيذ سياسة فعالة للاتصال:[1]

- تعزيز القواعد الأخلاقية التي تهدف إلى تسوية وتطهير سوق الأدوية.
- المساهمة في الحد من الواردات.
- الانفتاح على الأسواق الخارجية.
- الزيادة من مستوى رضى المستهلك.

ويطمح المجمع حسب عنوان "جودة منتجاتنا هي مركز اهتماماتنا" والذي يعتبر فاعلا أساسيا وأداة لتحقيق السياسة الوطنية للصحة العمومية، إلى تعزيز مكانته كرائد في سوق الدواء حتى يصبح مرجعا في محيط تنافسي منفتح

[1] الموقع الرسمي لمجمع صيدال، مرجع سابق ، تاريخ الاطلاع: 2020/ 09 / 10

على التكنولوجيات الحديثة والابتكارات كما يعمل من أجل الحفاظ على صورته و ضمان ديمومته، كما تعتبر الجودة في استراتيجيةالمؤسسة المحور الأساسي الذي يربط بين جميع الإجراءات الإدارية لضمان ما يلي:[1]

- طرح منتجات تتوافق و المتطلبات القانونية لا سيما من حيث السلامة والأمن والفعالية؛
- إرضاء المستهلك.

كما أن متابعة أهداف المجمع تتم مع المراعاة المستمرة للقيم و المكونات الأساسية لمسؤوليته المجتمعية والمتمثلة في: - النزاهة الشفافية المصداقية - المساءلة - التضامن الاجتماعي – الشراكة

المطلب الثاني: المشاريع وسياسة الشراكة لدى المجمع

أولا: سياسة الشراكة لدى المجمع (تنمية الشراكة : محور استراتيجي)

فيما يخص مجمع صيدال الذي يعمل حاليا على برنامج طموح للتوسع، فإن تنمية الشراكة تمثل محورا يتوافق مع احتياجاته، واقع السوق وكذا أهداف شركائه، استخلاصا للعبر من التحالفات السابقة، قاموا بتنقيح المسعى منخلال إقامة علاقات شراكة جديدة مبنية على التكامل بين الشركاء، المردودية واستدامة العمليات التي تمت مباشرتها.

يتواجد مجمع صيدال حاليا بصفة مساهم رئيسي أو بالأغلبية في شركة واحدة، كمساهم رئيسي أو بالأغلبية في ثلاث شركات هي في طور الإنشاء، ومساهم بالأقلية في ثلاث شركات، والمناقشات جارية حاليا مع شركاء آخرين لإنشاء شركتين جديدتين من أجل تغطية أقسام علاجية مختلفة.

إن الشراكات التي أقامها المجمع تكتسي أشكال عديدة : شراكة صناعية وتجارية، منح امتياز الرخصة وإنشاء شركات مشتركة، ومن بين المعايير التي تحدد كل شراكة، نجد مصداقية الشركاء والنزاهة في الالتزامات وكذا الثقة المتبادلة. إن نوعية الاتفاقات المتعلقة بمشاريع الأنسولين والأورام التي أنجزت مؤخرا وسير برامجها التنفيذية تشهد، إذا لزم الأمر، بصحة هذا المسعى.[2]

[1] الموقع الرسمي لمجمع صيدال، مرجع سابق، من خلال الموقع: http : / / www . saidalgroup . dz / ar notre groupe / notre - - politique - qualite يوم: 10 / 09 /2020

[2] الموقع الرسمي لمجمع صيدال، مرجع سابق ،http://www.saidalgroup.dz/ar/partenariat تاريخ الإطلاع 10/09/2020

ثانيا : شركاء المجمع

- **اكديما - سبيماكو - جي بي ام**

أدت هذه الشراكة المبرمة في 1999 بين صيدال . أكديما(الهيئة العربية)- سبيماكو (العربية السعودية) و JPM(الأردن) إلى إنشاء شركة (طافكو) لتصنيع وتسويق واستيراد المنتجات الصيدلانية من اجل انجاز مصنع متخصص في الأشكال الصلبة بمنطقة الرغاية.

استأنفت اشغال الانجاز به في 2010 بعد انقطاع دام تسعة سنوات. تم استلام المصنع في سنة 2015.

- **شركة شمال إفريقيا القابضة**

شركة كويتية للاستثمار تنشط في شمال إفريقيا في قطاعات عديدة : نشاطات الصيانة الصحية، التعليم، البيع .بالتجزئة، تنمية العقار، العمليات البنكية، التأمينات ونشاطات استثمار أخرى استثمرت شركة نورث أفريكاهوليدنغكومباني من قبل في مجال علم الأورام من خلال مؤسسة او ام او سي اوني دو التي تدير المركز الأول لتصنيع « EMEC UNI DE MEDICAMENT (EUP) » ميديكامون منتجات المضادة للسرطان في الشرق الأوسط والمغرب ،تهدف هذه الشراكة إلى إنشاء شركة جديدة صيدال - نورث أفريكامانيفاكتورينغ (اس ان ام) التي ستكون مهمتها إنشاء وحدة متخصصة في تنمية تصنيع وتسويق المنتجات المضادة للسرطانموقع الويب :.www.northafricaholding.com

- **فايزر**

مجمع صيدلاني أمريكي، رائد عالمي في قطاعه، متواجد في أكثر من 150 بلد.تمحورت الشراكة بين مجمع صيدال وشركة فايزر فارم الجزائر التي اختتمت في 21 مايو 1997، حول الإنشاء في سبتمبر 1998، لشركة مشتركة فايزر- صيدالمانوفاكتورينغ (PSM) لتصنيع وتغليف المنتجات الدوائية والكيميائية الخاصة، مملوكة من قبل شركة فايزر.موقع الويب : http://www.pfizer.com/

- **-جلفار -الخليج للصناعات الدوائية**

مخبرإماراتيرائد في الصناعة الصيدلانية في منطقة الشرق الاوسط و شمال افريقياجلفار محفظة متنوعة من الأدوية الجنيسة ذات الجودة تغطي الاقسام العلاجية الرئيسية (الامراض المعدية، امراض الغدد الصماء، داء السكري،أمراض

القلب، أمراض الجهاز الهضمي، ، أمراض الكلى والأمراض الجلديةوالتنفسية وأمراض النساء) .
تم عقد الشراكة حديثا عن طريق دمج جلفار في رأسمال إيبيرال (فرع صيدال) الذي يمتلك وحدة انتاج منجزة جزئيا .

- **صيدال- نوفونورديسك**

أخصائي الصحة العالمية، نوفونورديسك هي شركة رائدة عالميا في الابتكارو رائدة عالميا في مجال علاج مرضى السكري لأكثر من 90 عام. كما تحمل الشركة مكانة رائدة في مجالات الهيموفيليا والعلاج بهرمون النموالعلاج بالهرمونات البديلة ومقرها في الدنمارك. توظف حوالي 40700 شخصا في 75 بلد وتسوق منتجاتها في أكثرمن 180 بلد. أسهمها مدرجة ببورصة كوبنهاغن كما أن لديها شهادات أمريكية للأسهم الخارجية مدرجة في بورصة نيويورك .الموقع www.novonordisk.com

تهدف الشراكة التكنولوجية ، الصناعية والتجارية المبرمة في 2012 إلى إنتاج كل أشكال الأنسولين التابعة لمجموعةنوفو نورديسك على مستوى مصنع قسنطينة.تشمل هذه الشراكة الاستراتيجية شقين رئيسين. يهدف الشق الأول إلى إنتاج الأنسولين البشري في شكل تقليدي (قارورات). ويهدف الشق الثاني إلى إرساء إنتاج محاليل كل مجموعة نوفونورديسك من الأنسولين.
يتضمن الجزء الأول من هذه الشراكة تطوير مرافق إنتاج الأنسولين التقليدي بمصنع صيدال المتواجد في قسنطينة من خلال إنشاء نظام عالي الجودة (نظام إدارة الجودة) وفقا لممارسات التصنيع الجيدة المعمول بها في أوروبا.
أما الجزء الثاني فيتضمن إنتاج المجموعة الكاملة من أنسولين نوفونورديسك من خلال إنشاء (مشروع غرينفيلد) المصنع الجديد الذي يقع أيضا في قسنطينة.

- **صانوفي**

هي المؤسسة الصيدلانية الفرنسية الأولى والرقم 4 عالميا في 2012. فقد ركَّز هذا المجمع العالمي على سبعة محاور رئيسية : القلب والأوعية الدموية وتخثر الدم و الجهاز العصبي المركزي،والأورام، والأمراض الاستقلابية والطب الداخلي واللقاحات.موقع الويب :www.sanofi.com

سمحت الشراكة التي تم إبرامها في 07 جويلية 1997 بين مجمع صيدال والمؤسسة الفرنسية سانوفيأفنتيس بإنشاء في سبتمبر 1999، لشركة وينثروبفارماصيدال (W.P.S).

يكمن هدف هذه الشركة المشتركة المملوكة بنسبة 30٪ من قبل مجموعة صيدال في إعداد وتصنيع وصياغة وتسويق المنتجات الطبية في الجزائر والتي هي موجهة للاستخدام البشري.

ثالثا: مشاريع المجمع

أطلق مجمع صيدال عام 2009 مخططا للتنمية يرتكز على ثلاثة محاور أساسية : إنشاء مصانع جديدة للإنتاج، عصرنة المصانع الحالية و إنشاء هياكل للدعم .[1]

إنشاء مصانعجديدةللصناعةالصيدلانية

- **وحدات جديدة لصناعة الأدوية الجنيسة:**

-وحدة زميرلي (الحراش): ستحتضن هذه الوحدة صناعة الأشكال الجافة (أقراص وكبسولات)

-وحدة قسنطينة 2 (شرق الجزائر) :وحدة متخصصة في صناعة الأشكال السائلة (شراب و بخاخات)

-وحدة شرشال :مصنع متخصص في صناعة الأشكال الجافةحبيبات في كيس و أقراص)

- **وحدات جديدة متخصصة :**

-مشروع الأنسولين خراطيش: مصنع متخصص في صناعة الأنسولين على شكل خراطيش

- أنسولين قارورات : مصنع متخصص في صناعة الأنسولين على | شكل قارورات.

- مصنع متخصص في صناعة الأدوية المضادة للسرطان ذات أشكال صلبة و شكل حقن.

- **إنشاء ثلاثة هياكل للدعم:**

- مركز جديد للبحث والتطوير: سيتم نقل مقر المركز إلى المدينة الجديدة لسيدي عبد الله.

-مركز التكافؤ الحيوي: يقع في حسين داى، تم تدشينالمركز في جانفي 2016.

-مركز توزيع جديد في البليدة: بدأت وحدة التوزيع نشاطها في أفريل 2017، تم نقل الوحدة من الحراش إلى البليدة في إطار تهيئة وادي الحراش و إنجاز مسجد الجزائرالأعظم

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

قصد المواكبة والتكيف مع متطلبات المحيط في ظل الوقت الراهن عمد مجمع صيدال في جانفي 2014، إلى إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص: أنتيبيوتيكال، فارمال، وبيوتيك، وأدى هذا القرار الذي تمت الموافقة عليه من قبل هيئاته الإدارية إلى تنظيم جديد يسمح بديناميكية أكثر في التسيير حيث تم استبدال فروع إنتاجية وتحويلها إلى وحدات، حيث أصبحت هذه الوحدات متصلة مباشرة مع المديرية العامة

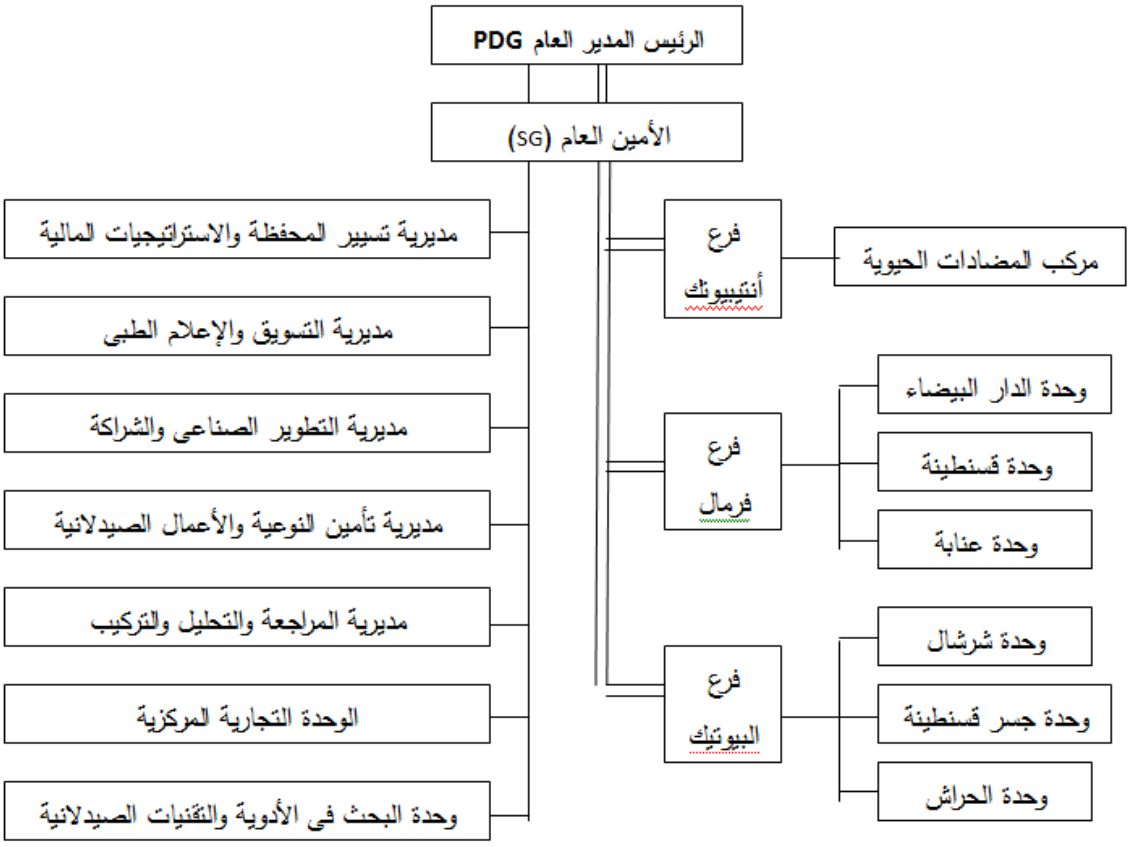
للمجمع، وفي المقابل تم تحويل كل من مصنع إيبيرالوسوميديال إلى فروع .

[1] نفس المرجع ، http://www.saidalgroup.dz/ar/notre-groupe/ تاريخ الاطلاع:10/09/2020

أولا: عرض الهيكل التنظيمي للمجمع

يعتبر الهيكل التنظيمي تقنية مساعدة في العمل الإداري، من حيث تقسيم المهام الإدارية عن طريق الترتيب السلمي للأقسام والمصالح والوحدات للمجمع، والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمجمع قبل عملية الامتصاص لسنة 2014:

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال:



المصدر : الموقع الرسمي لمجمع صيدال ، من خلال الرابط https://www.saidalgroup.dz

ثانيا: مراكز التوزيع والإنتاج

- **مراكز التوزيع** بتوفرها على الوسائل اللوجيستية القوية والإمكانات البشرية الشابة، الحيوية والمتخصصة، فإن هذه المراكز تضمن توزيع منتجات صيدال عبر كافة أنحاء التراب الوطني:

- مركز التوزيع وسط : تأسس عام 1996، كان أول مركز توزيع للمجمع، وكان يهدف إلى تسويق وتوزيع كافة منتجات المجمع انطلاقا من نقطة بيع واحدة. مكنت النتائج المشجعة المتحصل عليها، من إنشاء مركزين للتوزيع أحدهما بباتنة والأخر بوهران.

- مركز التوزيع شرق : تأسس عام 1999 بباتنة، يضمن هذا المركز تسويق منتجات صيدال في المنطقة الشرقية.

- مركز التوزيع غرب : تأسس عام 2000 من أجل ضمان توزيع أفضل للمنتجات فيالمنطقة الغربية

مصانع الإنتاج: تمتلك صيدال 06 مصانع تقع في الجزائر، المدية، قسنطينة وعنابة للإنتاج بقدرة إنتاج إجمالية قدرها 140 مليون وحدة بيع سنويا:

-مصنع المدية: متخصص في إنتاج المضادات الحيوية البينيسيلينية وغير البينيسيلينية، يتوفر على وحدتين خاصتين (بالتركب الجزئي) لإنتاج الأدوية التي يتم تناولها عن طريق الفم وعن طريق الحقن، ووحدة الإنتاج الاختصاصات الصيدلانية وكذا مبنيين: أحدهما مخصص للمنتجات البينيسيلينية، والأخر للمنتجات غير البينيسيلينية.

- مصنع الدار البيضاء: يقع في المنطقة الصناعية بالجزائر العاصمة، وينتج هذا المصنع تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الأشكال (شراب، محلول، مرهم وأقراص).

- مصنع جسر قسنطينة: يضم قسمين منفصلين: واحد لصناعة الأدوية على مختلف الأشكال التحاميل، أمبولات وأقراص)، والآخر مزود بتكنولوجيا حديثة متخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة (أكياس وزجاجات). يحتوي هذا المصنع على مخبر مراقبة الجودة.

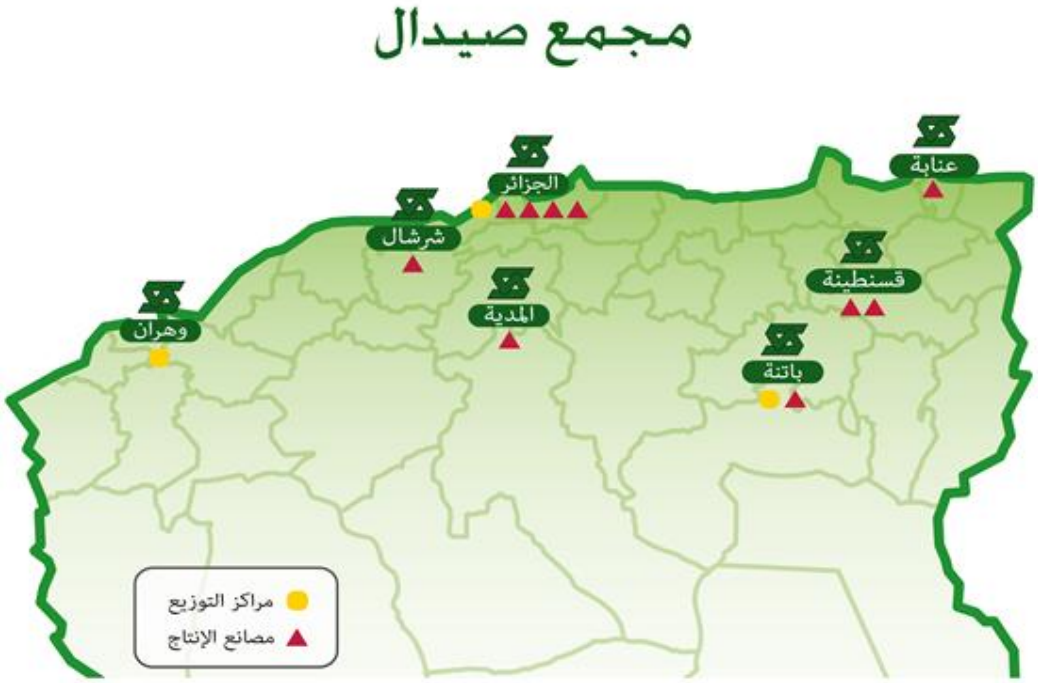
- مصنع الحراش.

- مصنع قسنطينة: يقع في قسنطينة، في المنطقة الشرقية للبلد، يتوفر على ورشتين مختصتين في إنتاج الشراب، مصنع قسنطينة خاص بالأنسولين متخصص في إنتاج الأنسولين البشرية من ثلاثة أنواع (السريع , القاعدي والمركب 25، على شكل قارورات).

- مصنع عنابة: متخصص في تصنيع الأشكال الصلبة

والشكل التالي يوضح توزع مناطق التوزيع و الإنتاج لمجمع صيدال عبر التراب الوطني:

الشكل رقم (4): توزيع مراكز التوزيع والإنتاج لمجمع صيدال عبر التراب الوطني



المصدر : الموقع الرسمي لمجمع صيدال،من خلال الرابط :https://www.saidalgroup.dz/ar/notre-groupe/organisation

المبحث الثاني الإجراءات التقنية لتجميع الحسابات لدى مجمع صيدال

بعد معرفة مختلف مراحل وقواعد التوحيد وفق النظام المحاسبي المالي، سيتعرض هذا المبحث إلى إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة من طرف مجمع صيدال والذي يعتمد في ذلك على نصوص النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: محيط وطرق التوحيد على مستوى المجمع

تعتبر عملية تحديد محيط وطريقة التوحيد المرحلة الأولية لإعداد القوائم المالية الموحدة، حيث يعتمد تحديد كل منهما على نسبة الرقابة.

أولا:محيط التوحيد: الشركات Ibéral , Somedial , PSM , WPS , NOVER هي داخل محيط التوحيد. الشركات Saidalsohpharm, ACDIMA فهما خارج محيط التوحيدوهذا لعدم استلام صيدال لقوائمهم المالية الفردية، وشركة GRP لأنها مساهمة جديدة.الشركات JORAS , Algerie

Clearing , TAPHco , Saidanora أيضا خارجمحيط التوحيدلأنها حققت ناقص قيمة في الأسهم وهذا بقرار محافظ حسابات الشركة.

ثانيا: طرق التوحيد: يقوم المجمع بتطبيق طريقة التوحيد الكلي بالنسبة للشركات التابعة Iberal و Somedinal لأن نسبة المساهمة فيهما تفوق 50% | كما يطبق طريقة المعادلة على الشركات الزميلة WPS,PSM لأن نسبة المساهمة فيها تتراوح بين 20% و 49 % وشركة NOVER رغم المساهمة الضعيفة فإن صيدال تطبق عليهاطريقة المعادلة.

والجدولين التالي يبينان طرق التوحيد على مستوى المجمع :

الجدول رقم 3-01: طريقة الدمج الكلي(الشامل) Intégration Global

المساهمات	رأس المال الإجتماعي		المساهمات الممنوحة		المساهمة
الفروع	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	%
IBERAL	55 276	552 760 000,00	55 275	552 750 000,00	%99,99
SOMEDIAL	21 718	2 171 800 000,00	12 813	1 281 300 000,00	%59
EDIC(SNIC)	500	5 000 000,00	500	5 000 000,00	%100,00
المجموع		2 729 560 000,00		1 839 050 000,00	

المصدر :حسب تقرير مجلس الإدارة لسنة 2018

الجدول رقم 3-02: طريقة الوضع بالمعادلة (التكافؤ) Mise En Equivalence

المساهمات	رأس المال الإجتماعي		المساهمات الممنوحة		المساهمة
مساهمات أخرى	عددالأسهم	المبلغ	عددالأسهم	المبلغ	%
SAIDANORA	5 000	150 000 000,00	2 450	24 500 000,00	%49
TAPHICO	165 165	1 083 484 400,00	63 510	416 625 600,00	44,51 %
P S M	9 120	912 000 000,00	2 736	273 600 000,00	%30
W P S	42 620	426 200 000,00	12 786	127 860 000,00	%30
JORAS	15 000	90 000 000,00	4 500	27 000 000,00	%30
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
ACDIMA	9 000		37	44 667 575 000,00	%0,43
SAIDAL SOLUPHARM	15 000	150 000 000,00	5 250	52 500 000,00	%35
GRPALGERIACORPORATEU NIVERSITIES	1 400	14 000 000,00	100	1 000 000,00	%7,14
المجموع		3 356 682 400,00		1100 650 175,00	

المصدر :حسب تقرير مجلس الإدارة لسنة 2018

حسب النظام المحاسبي المالي تخضع المساهمات التي تفوق ال20%، والتي تخضع للتأثير الهام او الفعال او المشاريع المشتركة او الشركات الزميلة، إلى طريقة الدمج بالوضع بالمعادلة، وهذا بحساب الحصة من الأموال الخاصة لكل شركة وطرح منها الحصة النتيجة حسب نسبة المساهمة في رأس المال، فيتم في الميزانية إظهار حساب الحصة من النتيجة وفارق المعادلة، وفي جدول النتيجة يظهر في أخر الجدول خانة باسم الحصة من النتيجة للشركات المقومة بواسطة الوضع بالمعادلة، وهذا ما تم العمل به على مستوى مجمع صيدال، لكن الخطاء كان على مستوى الشركات التي تخضع لهذا النوع من المعالجة (محيط التجميع)، فالشركات التي تقل نسبة المساهمة عن 20% من المفروض حسب نصوص النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية تعتبر خارج محيط الإدماج وتعالج في الحسابات الفردية لمجمع صيدالباستخدام ح/104 فارق المعادلة و/26 المعني وهذا حسب النظام المحاسبي المالي وحسب المعيار 27 IAS المعدل وهذا باستخدام مدخل القيمة العادلة او مدخل التكلفة.

المطلب الثاني: تقديم حسابات الشركات الموحدة قبل المعالجة

فيما يلي سنقدم حسابات الشركة الأم والشركات التابعة لها قبل إجراء عملية التوحيد والمتمثلة

- حسابات الميزانية (أصول وخصوم).
- حساب النتائج.

الجدول 3-03 : أصول شركات المجمع قبل المعالجة لسنة 2018

سمالحساب	الشركة الأم			somédial			Ibéral		
	القيمة الإجمالية	الإهتلاكاتو المؤونات	القيمة الصافية	القيمة الإجمالية	الإهتلاكاتو المؤونات	القيمة الصافية	القيمة الإجمالية	الإهتلاكاتوالمؤونات	القيمة الصافية
اصول غير جارية									
فارق الإقتناء	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00						
تثبيتات معنوية	375991692,6	237242456,8	138 749 235,83	2 670 504	1 685 753,31	984 751	195 240,00	195 240,00	
اراضي	0,00	0	0,00	1 260 839 600,00	0,00	1 260 839 600,00			
مباني	1 130 848 191,42	0,00	1 130 848 191,42	927 129 254,54	523 728 731,23	403 400 523,31	331 530 808,87	97 754 192,26	233 776 616,61
شبيتات عينية أخرى	6 325 637 912,96	4 649 825 764,79	1 675 812 148,17	957 451 467,56	539058017,7	418 393 449,83	181 532 881,06	177 027 652,92	4 505 228,14
بيتات في شكل امتياز	17138456154	13 585 264 692,41	3 553 191 461,80						
بيتات جاري انجازها	10 555 198 258,95	0	10 555 198 258,95	30887171,16	0	30887171,16	173 805 065,61		173 805 065,61
ساهمات و ديون دائنة	2939700175	462 033 246,90	2 477 666 928,10						
لسندات و القسائم	3 000 000 000 ,00	0	3 000 000 000 ,00						
شبيتات مالية اخرى	151 716 852,87	0	151 716 852,87	1 152 387,86	0	1 152 387,86			
راتب مؤجلة-أصول-	318 510 346,41	0	318 510 346,41	6 349 698,10	0	6 349 698,10			
مجموع الأصول غير الجارية	42 051 473 784,42	18 934 366 160,87	23 117 107 623,55	3 186 480 083,21	1 064 472 502,27	2 122 007 580,94	687 063 995,54	274 977 085,18	412 086 910,36
أصول جارية									
حسابات المخزونات	6 273 308 651,69	667 793 354,53	5 605 515 297,16	681 237 364,09	0	681 237 364,09	11 519 288,96		11 519 288,96
الزبائن	5 920 022 773,75	1 657 277 910,11	3 632 744 863,64	286 771 272,53	238 795 650,56	47 975 621,97	3 559 760,00	931 800,00	2 627 960,00
حسابات اخرى المدينة	2 017 384 318,21	7 500,00	2 017 376 818,21	26 584 366,00	0	26 584 366,00			
ضرائب	138 792 346,50	11 998 830,46	126 793 516,04	55 957 785,89	0	55 957 785,89	45954349,12		45954349,12
الفوائد المنتظرة	18 559 989,19	0	18 559 989,19						
الخزينة	3 114 228 586,22	76 896 881,94	3 037 331 704,28	43 594 204,36	0	43 594 204,36	60 302 634,07	5 538 784,42	54 763 849,65
مجموع الأصول الجارية	16 852 296 665,56	2 413 974 477,04	14 438 322 188,52	1 094 144 992,87	238 795 650,56	855 349 342,31	111 336 032,15	6 470 584,43	104 865 447,73
المجموع العام للأصول	58 903 770 449,98	21 348 340 637,91	58 903 770 449,98	4 280 625 076,08	1 303 268 152,83	2 977 356 923,25	798 400 027,69	281 447 669,60	516 952 358,09

المصدر من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

الجدول 3-04 : عرض حسابات الخصوم لشركات المجمع قبل المعالجة لسنة 2018

اسم الحساب	الشركة الأم	Somédial	Ibéral
الأموال الخاصة	2 500 000 000,00	2 171 800 000,00	552 760 000,00
رأس المال	411 677 000,00		
علاوات ذات الصلة برأس المال	13 263 207 027,34	335 931 643,10	
الإحتياطات	1 265 034 701,67	12 131 706,74	
فارق إعادة التقييم	0		
النتيجة	1 292 124 259,29	-109 213 289,46	-49 948 460,84
ترحيل من جديد	225 264 110,76	-394 658 720,45	-859 110 039,80
المجموع 1	18 957 307 099,06	2 015 991 339,39	---------
الخصوم غير الجارية			
اقتراضاتو ديون مماثلة	10 617 741 786,58	84 116 686,50	222 047 485,85
ضرائب مؤجلة	2 377 222,01	17 509 995,00	
ديون اخرى غير جارية	593 645 268,24		
المؤونات	1 407 039 675,99	26 845 491,66	
المجموع 2	12 620 803 952,82	128 472 173,16	222 047 485,85
الخصوم الجارية			
الموردون و الحسابات المرتبطة	2 000 103 976,88	249 417 514,18	2 429 266,98
ضرائب	179 607 313,70	2 473 016,75	19 253 916,16
ديون أخرى	3 682 456 439,87	75 247 596,14	629 520 190,01
الخزينة السالبة	115 151 029,74	505 755 283,09	
المجموع 3	5 977 318 760,19	832 893 410,16	651 203 373,15
المجموع العام للخصوم	37 555 429 812,07	2 977 356 923,25	516 952 358,09

المصدر من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

الجدول رقم 3-05 : عرض جدول حساب النتائج لشركات المجمع قبل المعالجة لسنة 2018

اسم الحساب	الشركة الأم	Somédial	Ibéral
رقم الأعمال	9 627 669 617,30	689 647 158,24	18 457 997,00
الإنتاج المخزن	206 569 542,16	65 552 556,79	
1-انتاج السنة المالية	9 834 239 159,46	755 199 715,03	18 457 997,00
المشتريات المستهلكة	-4 143 149 298,10	-478 626 315,89	-2 366 628,58
الخدمات الخارجية الأخرى	-1 012 879 210,65	-67 943 959,77	-4 873 013
2-استهلاك السنة المالية	-5 156 028 508,75	-546 570 275,66	-7 239 641,70
3-القيمة المضافة	4 678 210 650,71	208 629 439,37	11 218 355,30
أعباء المستخدمين	-3 186 097 946,17	-127 885 811,97	-15 778 452,79
الضرائب والرسوم المماثلة	-160 057 490,45	-9 546 587,59	-378 504,00
4-اجمالي فائض الإستغلال	1 332 055 214,09	71 197 039,81	-4 938 601,49
منتوجات عملياتية	1 142 352 643,62	15 728 934,17	1 085 937,85
أعباء عملياتية	-142 890 390,41	-43 913 065	-2 049 508,47
مخصصات الإهتلاكاتو المؤونات	-1 287 214 651,31	-157 381 760,81	-10 197 385,96
استرجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات	321 577 514,29	57 262 529,03	1 199 940,00
5-النتيجة العملياتية	1 365 880 330,28	-57 106 322,76	-14 899 618,07
منتوجات مالية	191 627 016,37	8 384 437,06	1 711,22
أعباء مالية	-159 258 487,69	-60 642 722,89	-35 050 553,99
6-النتيجة المالية	32 368 528,68	-52 258 285,83	-35 048 842,77
7-النتيجة العادية قبل الضرائب	1 398 248 858,96	-109 364 608,59	-49 948 460,84
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	-127 206 062,00		
الضرائب المؤجلة	-21 081 462,33	-151 319,13	
إجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية	11 489 796 333,74	836 575 615,29	20 745 586,07
اجمالي الأعباء على الأنشطة العادية	-10 197 672 074,45	-945 788 904,75	-70 694 046,91
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	1 292 124 259,29	-109 213 289,46	-49 948 460,84
عناصر غير عادية-منتوجات-	0		
عناصر غير عادية-أعباء-	0		
9-النتيجة غير العادية			
10-النتيجة الصافية	1 292 124 259,29	-109 213 289,46	-49948460,84

المصدر من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

المبحث الثالث: توحيد حسابات المجمع لسنة 2018

تقوم مصلحة التوحيد على مستوى الشركة الأم بالتكفل بجميع الإجراءات اللازمة من أجل إعداد القوائم المالية الموحدة وسوف نتناول في هذا المبحث مختلف الأنشطة المتعلقة بالتوحيد وصولا إلى القوائم المالية الموحدة.

المطلب الأول: الإجراءات التقنية والمعالجة المحاسبية للتوحيد على مستوى المجمع

المجمع كما رأينا في الجانب النظري أن إجراءات التوحيد تتلخص في أربع مراحل هي التجانس، الإدماج، الإقصاء والتوزيع، التي ستسقطها في الجانب التطبيقي على مجمع صيدال.

أولا: إعادة المعالجة من أجل التجانس: تتلخص هذه المرحلة في توحيد طرق التقييم فيشركات المجمع.

- التثبيتات: تقيم الإهتلاكاتللتثبيتات المادية والمعنوية التي تظهر في الميزانية بطريقة الإهتلاك الخطي حيث تلتزم الشركات التابعة بإعداد مخطط إهتلاكللتثبيتات المادية والمعنوية المتشابهة التي تملكها وفق نفس الطريقة ونفس المدة المتبعة من الشركة الأم.
- المخزونات: تتبع كل شركات المجمع طريقة FIFO الوارد أولا الصادر أولا لتقييم المخزونات ولهذا لا توجد عمليات إعادة معالجة من أجل التجانس.
- المؤونات : يعمل مجمع صيدال كل سنة على تحيين المؤونات أي زيادة أو إلغاء في السنة الجارية وهي كالآتي:

- مؤونة التقاعد:1 132 607 686,40
- مؤونة العطل السنوية:148 707 733,21
- مؤونة الضمان الاجتماعي : 31 344 792,52
- مؤوناتإستثنائية: 168 296 711,92 (وهي تمثل ترقيات يتحصل عليها العامل بصيدال بعد كل فترة محددة من العمل).

- الضرائب المؤجلة: تنشأ الضرائب المؤجلة في مجمع صيدال من المؤونات وهذا بتطبيقمعدل 19% ضريبة على أرباح الشركات، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 3-06: الضرائب المؤجلة

البيان	قاعدة الحساب	معدل الضريبة	الضرائب المؤجلة
مؤونة التقاعد	1 132 607 686,40	%19	215 195 460,42
مؤونات استثنائية	168 296 711,92	%19	31 976 375,26
مؤونة العطل السنوية	148 707 733,21	%19	5 955 510,58
مؤونة الضمان الإجتماعي	31 344 792,52	%19	5 955 510,58
المجموع	1 480 956 924,05	%19	281 381 815,57

المصدر من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

تسجل الضرائب المؤجلة محاسبيا كالأتي:

31/12/2018

133		ح/ضرائب مؤجلة-أصول	281 381 815,57	
	692	ح/فرض الضريبية المؤجلة عن الأصول		281381815,6

ثانيا: إدماج الحسابات وإقصاء العمليات المتبادلة : من أجل ضمان السير الحسن لهذه المرحلة يتم القيام أولا بمقاربة الحسابات والتأكد من صحة الأرصدة، ثم يأتي بعد ذلك إدماج ميزانيات الشركات التابعة وحساب نتائجها بصفة سليمة واقصاء العمليات الداخلية للمجمع التي لا تعكس زيادة الثروة المحققة ولكن ض م فقط عناصر القوائم المالية.

- **مقاربة الحسابات ومراجعة حسابات الشركات التابعة :** تقوم مصلحة التوحيد بعملية مقاربة الحسابات المتبادلة لكل الشركات التابعة من أجل اكتشاف الأخطاء الممكنة وهذا تمهيدا العمليات التوحيد الأخرى، لتتم المقاربة بين حسابات الحقوق والديون، الأعباء والإيرادات وهنا يجب عدم وجود أي فارق بين هذه العناصر من شركة الأخرى فيما يخص العمليات المتبادلة، أي ما هو حق لدى شركة تابعة وما هو دين على شركة تابعة أخرى يجب

أن يكون مقيد في حسابات الأولى والثانية بنفس المبلغ واذا تم اكتشاف اختلاف بين أرصدة الحسابات المتبادلة لابد من تصحيح ذلك قبل إتمام عملية التوحيد.

- **إدماج الحسابات :** يتبع مجمع صيدال مسار التوحيد المركزي حيث ترسل الشركات التابعة القوائم المالية المقفلة بنفس تاريخ إقفال الحسابات الفردية للشركة الأم (12/ 31) لتقوم مصلحة التوحيد بإدماج الحسابات الفردية للشركات التابعة والشركة الأم ب 100%. يجدر ذكر أن الحسابات الفردية للشركات الزميلة لا تخضع للإدماج ولا إقصاء العمليات المتبادلة بينها وبين أعضاء المجمع الآخرين لأن توحيدها يتعلق بإعادة تقييم سندات المساهمة فيها.
- **إقصاء العمليات المتبادلة :** بعد التأكد من تناظر الحسابات المتبادلة وصحة الحسابات الفردية يتم إلغاء العمليات المتبادلة حتى لا تظهر في الحسابات الموحدة.

الجدول رقم 3-07: حسابات الحقوق و الديون المتبادلة في 2018/12/31

البيان	الشركة الأم		Ibéral		Somédial	
	اتجاه الحقوق	اتجاه الديون	اتجاه الحقوق	اتجاه الديون	اتجاه الحقوق	اتجاه الديون
الشركة الأم	-	-	611 560 565,41	2 335 220,00	39 979 230,40	930 573,91
Ibéral	2 335 220,00	611 560 565,41	-	-	-	-
Somédial	930 573,91	39 979 230,40	-	-	-	-

المصدر من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

يمثل الجدول أعلاه مجموع الحقوق والديون المتبادلة بين شركات المجمع وهذا حسب الملحق رقم 08 و 09 تخص معالجة الديون والحقوق على مستوى صيدال حسابات 411 الزبائن مع 401 الموردون، 451 عمليات المجمع و419 التسبيقات بمبلغ إجمالي654805589,72للزبائن الموردون ومبلغ652470369,72 المدينون الآخرون وهذا حسب الملحق رقم 10.

يتم إقصاء الحقوق والديون المتبادلة بالقيد التالي:

2018/12/31

401020		ح/موردو المخزونات بين شركات المجمع	2335220	
451999		ح/ عمليات المجمع	612491139,3	
451999		ح/عمليات المجمع	39979230,4	
	411180	ح/زبائن بين شركات المجمع		2335220
	451999	ح/عمليات المجمع		39979230,4
	4511999	ح/عمليات المجمع		612491139,3

الجدول رقم 3-08: حسابات الإيرادات و الأعباء المتبادلة في 2018/12/31

البيان	الشركة الأم		Ibéral		Somédial	
	اتجاه الإيراد	اتجاه العبء	اتجاه الإيراد	اتجاه العبء	اتجاه الإيراد	اتجاه العبء
الشركة الأم	-	-	00	18196997	-	-
Ibéral	18196997	00	-	-	-	-
Somédial	-	-	-	-	-	-

المصدر من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

القيمة التي في الجدول 18196997هي إيراد لشركة Iberal اتجاه الشركة الأم صيدال أو عبء لشركة صيدال اتجاه Iberal وهي تمثل تقديم لتحاليل المنتجات الصيدلانية.

يتم إقصاء الإيرادات والأعباء المتبادلة بالقيد التالي:

2018/12/31

706000		ح/خدمات مقدمة	18196997	
	621000	ح/خدمات خارجية		18196997
		"إقصاء الإيرادات المتبادلة ل Ibéral اتجاه الشركة الأم		

ثالثا:توزيع الأموال الخاصة وإقصاء سندات المساهمة والوضع للمعادلة:

- **توزيع الأموال الخاصة:** يتم توزيع الأموال الخاصة على أساس نسبة فائدة المجمع في الشركات التابعة مع إثبات حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة.

تقدر النتيجة الصافية للنشاط ب1 292 124 259,29تم تخصيص ما قيمته 225 264 110,76

ترحيل من جديد، أما الباقي أي1 066 860 148,53 فيمثل نتيجة للتوزيع وهذا حسب قرار الجمعية العامة العادية للمساهمين كما يلي:

- ح/457000 الشركاء الحصص الواجب دفعها: 400000000
- ح/468200 أعباء واجب دفعها: 4770000
- ح/423000 مشاركة الأجراء في النتيجة: 124489261
- ح/106 الاحتياطات: 129219310 (تم تخصيصها كلها في الحساب 106)

القيد المحاسبي التالي يبين هذه العملية:2018/12/31

110000		ح/ترحيل من جديد	225 264 110,76	
	457000	ح/الشركاء الحصص الواجب دفعها		400000000
	468200	ح/أعباء واجب دفعها		4770000
	423000	ح/مشاركة الأجراء في النتيجة		124489261
	106200	ح/الاحتياطات		129219310
		"توزيع النتيجة"		

- **إقصاء سندات المساهمة:** يقوم مجمع صيدال باقتناء سندات المساهمة في رأس مال الشركة التابعة Iberal لذلك يظهر في الميزانية الموحدة فارق الاقتناء موجب قيمته الإجمالية 115414200 وهو يمثل الفرق بين القيمة الاسمية وسعر الاقتناء الأسهم Iberal، وهذا حسب

القيد المحاسبي التالي الذي يمثل جزء من مشتريات الأسهم للشركة التابعة Iberal والتي تمت في 23/كميمتمثمر العلم أن صيدال باشرت بشراء أسهم هذه الشركة ابتداء من سنة 2014

2018/05/23

261		ح/سندات الفرع Ibéral	22064000	
207		ح/فارق الإقتناء	5758704	
	512	ح/البنك		27822704

كما تقوم مصلحة التوحيد بإقصاء سندات المساهمة التي تمتلكها الشركة الأم في الشركات التابعة الموضوعة تحت الرقابة المطلقة واقصاء رأس المال والاحتياطات وفقا للقيد التالي:

31/12/2018

101		ح/رأس المال Ibreral	552750000	
101		ح/رأس مالSomédial	2171800000	
106		ح/الإحتياطاتSomédial	335931643,10	
105		ح/فارق إعادة التقييمSomédial	12131706,74	
	261	ح/سندات الفرع Somédial		1281300000
	261	ح/سندات الفرع Ibéral		552750000

- **وضع سندات الشركات الزميلة للمعادلة:**

تخضع سندات المساهمة في الشركات الزميلة الطريقة المعادلة حيث يتم استبدال قيمتها المحاسبية بالحصة في الأموال الخاصة للشركة الزميلة بما فيها النتيجة والاحتياطات، الجدول الموالي يبين حساب فرق المعادلة:

الجدول رقم 3-09: حساب فارق المعادلة للمساهمات الموضوعة تحت التأثير الفعال

الشركة	رأسمال الى 31/12/2018	اجمالي عدد الأسهم	الأسهم المسيطرة من طرف صيدال	رأس المال الإجتماعي	%	حصة صيدال	القيمة المحاسبية للأسهم	فائض القيمة
P.S.M	2 769 952 345,00	9 120	2 735	912 000 000,00	30%	742 941 951,61	273 600 000,00	469 341 951,61
W.P.S	1 969 982 940,85	42 620	12 786	426 200 000,00	30%	639 836 930,69	127 860 000,00	511 976 930,69
NOVER	1 014 270 617,39	288 000	12 672	288 000 000,00	4,40%	43 454 876,32	12 672 000,00	30 782 876,32
Algérie clearing	297 971 183,75	240 000	5 625	240 000 000,00	2,34%	6 983 699,62	5 625 000,00	1 358 699,62
المجموع						143 217 458,23	419 757 000,00	
فارق المعادلة							1 013 460 458,23	

المصدر من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

يمثل فارق المعادلة فائض القيمة الذي حققته صيدال بعد استرجاع مساهماتها، أي أن صيدال مسيطرة على مساهمة قدرها6 983 699,62حيث قيمتها المحاسبية هي 5 625 000,00 دج اي تحقيق فائض قيمة ب 1 358 699,62 .

القيد المحاسبي التالي يبين استبدال قيمة السندات:

2018/12/31

265		ح/سندات المساهمة(الشركات الزميلة)	6 983 699,62	
	262	ح/سندات أخرى		5 625 000,00
	107	ح/فارق المعادلة		1 358 699,62

المطلب الثاني: تقديم حسابات المجمع بعد المعالجة وفقا للنظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية الموحدة ثمرة عملية التوحيد حيث تسمح بتقديم الأمة، الوضعية الأداء المالي والتدفقات النقديةللمجمع كما لو تعلق الأمر بشركة واحد بحيث يمكن من خلالها معرفة الأداء الاقتصادي للشركات المكونة له بغض النظر عن التمييز القانوني.

1- عرض الميزانية الموحدة لمجمع صيدال لسنة 2018:

الجدول رقم 3-10 :الميزانية الموحدة أصول

اسم الحساب	الأصول		
	القيمة الإجمالية	الإهتلاكات و المؤونات	القيمة الصافية
اصول غير جارية			
فارق الإقتناء	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00
تثبيتات معنوية	378 857 436,59	239 123 450,08	0,00
اراضي	2 391 687 791,42	0	0,00
مباني	7 584 297 976,37	5 271 308 688,28	0,00
تثبيتات عينية أخرى	18 277 440 502,83	14 301 350 363,06	0,00
تثبيتات في شكل امتياز	0,00	0,00	0,00
تثبيتات جاري انجازها	10 759 890 495,72	0	0,00
مساهمات و ديون دائنة	2939700175	462 033 246,90	0 ,00
السندات و القسائم	3 000 000 000 ,00	0	0 ,00
تثبيتات مالية اخرى	152 869 240,73	0	0,00
ضرائب مؤجلة-أصول-	324 860 044,51	0	0,00
مجموع الأصول غير الجارية	45 925 017 863,17	20 273 815 748,32	115 414 200,00
أصول جارية			
حسابات المخزونات	6956 065 304,74	667 793 354,53	6 288 271 950,21
الزبائن	5 580 353 806,28	1 897 005 360,67	3 683 348 445,61
الحسابات الخرى المدينة	2 043 968 684,21	7 500,00	2 043 961 184,21
ضرائب	240 704 481,51	11 998 830,46	228 705 651,05
الفوائد المنتظرة	18 559 989,19	0	18 559 989,19
الخزينة	3 218 125 424,65	82 435 666,36	3 218 125 424,65
مجموع الأصول الجارية	18 057 777 690,58	2 659 240 712,02	15 398 536 978,56
المجموع العام للأصول	63 982 795 553,75	22 933 056 460,34	15 513 951 178,58

المصدر من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

الجدول رقم 3-11 :الميزانية الموحدةخصوم

اسم الحساب	الخصوم
الأموال الخاصة	5 224 560 000,00
رأس المال	411 677 000,00
علاوات ذات الصلة برأس المال	13 599 138 670,44
الإحتياطات	1 277 166 408,41
فارق إعادة التقييم	0
النتيجة	1 132 962 508,99
ترحيل من جديد	-1 028 504 649,49
المجموع 1	20 616 999 938,35
الخصوم غير الجارية	
اقتراضاتو ديون مماثلة	10 923 905 958,66
ضرائب مؤجلة	19 887 217,01
ديون اخرى غير جارية	593 645 268,24
المؤونات	1 433 885 167,65
المجموع 2	12 971 323 611,56
الخصوم الجارية	
الموردون و الحسابات المرتبطة	2 251 950 758,04
ضرائب	201 334 246,61
ديون أخرى	4 387 224 226,02
الخزينة السالبة	620 906 312,83
المجموع 3	7 461 415 543,50
المجموع العام للخصوم	41 049 739 093,41

المصدر من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

عرض جدول حساب النتائج للمجمع بعد المعالجة لسنة 2018:

جدول رقم 3-12:جدول حساب النتائج الموحد :

اسم الحساب	الشركة الأم
رقم الأعمال	10 335 774 772,54
الإنتاج المخزن	272 122 098,95
1-انتاج السنة المالية	10 607 896 871,49
المشتريات المستهلكة	-4 624 142 242,57
الخدمات الخارجية الأخرى	-1 085 696 183,54
2-استهلاك السنة المالية	-5 709 838 426,11
3-القيمة المضافة	4 898 058 445,38
أعباء المستخدمين	-3 329 762 210,93
الضرائب والرسوم المماثلة	-169 982 582,04
4-اجمالي فائض الإستغلال	1 398 313 652,41
منتوجات عملياتية	1 159 167 515,64
أعباء عملياتية	-188 852 963,84
مخصصات الإهتلاكاتو المؤونات	-1 454 793 798,08
استرجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات	380 039 983,32
5-النتيجة العملياتية	1 293 874 389,45
منتوجات مالية	200 013 164,65
أعباء مالية	-254 951 764,57
6-النتيجة المالية	-54 938 599,92
7-النتيجة العادية قبل الضرائب	1 238 935 789,53
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	-127 206 062,00
الضرائب المؤجلة	-21 232 781,46
إجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية	12 347 117 535,10
اجمالي الأعباء على الأنشطة العادية	-11 214 155 026,11
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية	1 132 962 508,99
عناصر غير عادية-منتوجات-	0
عناصر غير عادية-أعباء-	0
9-النتيجة غير العادية	
10-النتيجة الصافية	1 132 962 508,99

المصدر من إعداد الطالبين بناء على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: مقارنة إجراءات توحيد الحسابات بمجمع صيدال مع إجراءات التوحيد حسب المعايير الدولية IFRS /IAS

بهدف إثراء هذه الدراسة سنقوم بعرض جلول يبين إجراءات التوحيد في مجمع صيدال الذي يتبع في عملية التوحيد كل الإجراءات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ونقارنها بتلك التي تنص عليها المعايير الدولية

IAS27 , IAS28 , IFRS3 الجدول رقم 2-11: مقارنة اجراءات التوحيد بين مجمع صيدال والمعايير الدولية

الجدول رقم 3-13: مقارنة اجراءات التوحيد بين مجمع صيدالو المعايير الدولية

حسب IFRS /IAS	شرح ما يطبق في صيدال
محيط التوحيد يرتبط بمفهوم نسبة الرقابة المعبر عنها بحقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .	محيط التوحيد على مستوى مجمع صيدال يعتمد على مفهوم الرقابة حسب نسبة المساهمة المعبر عنها بحقوق التصويت وكل سهم واحد يقابله حق من حقوق التصويت يراقب مجمع صيدال الشركات التابعة له (SomedialIberal)رقابة مطلقة بطريقة مباشرة بنسبة 100% كما يمارس تأثير فعال على الشركات الزميلة.
التوحيد الكلي: يتم توحيد حسابات كل الشركات التابعة التي تملك فيها الشركة الأم أكثر من 50% من نسبة الرقابة المعبر عنها بحقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشر بطريقة التوحيد الكلي.	الشركتين التابعين لشركة صيدالSomedialIbéral تملك فيها 59% و% 99. 99 على التوالي من حقوق التصويت بطريقة مباشرة وتمارس عليها رقابة مطلقة ويتم توحيد حساباتها بطريقة التوحيد الكلي. - تطبق طريقة التوحيد الكلى في مجمع صيدال على أساس أكثر من 50% من حقوق التصويت.
طريقة التوحيد بالمعادلة:	

أي شركة تمارس عليها الشركة الأم تأثير فعال وتملك أكثر من 20% وأقل من 50 % من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، يتم توحيد الحسابات في هذه الحالة بطريقة التوحيد بالمعادلة، وتتمثل أهم المؤشرات الدالة على التأثير الفعال 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 التقنية الأساسية.	ينص القانون الداخلي لمجمع صيدال على توحيد حسابات كل الشركات التي يمارس عليها التأثير الفعال والتي تتراوح نسبة الرقابة فيها بين 2, 34 % و50% بطريقة المعادلة ما عدا الشركات ACDIMA , GRP , Saidal Solupham فهي خارج محيط التوحيد.
توحيد القوائم المالية : توحيد حسابات كل القوائم الفردية للشركات التابعة الداخلة في محيط التوحيد.	توحيد حسابات كل القوائم الفردية لمجمع صيدال الداخلة في محيط التوحيد.
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 أثر هذا الاختلاف. -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.	إن السياسات المحاسبية لشركة صيدال متجانسة سواء في طريقة الاهلاك أو في طريقة تقييم المخزونات، لذا لا توجد عمليات إعادة معالجة من اجل التجانس
معالجة سندات المساهمة	

-حذف القيمة المحاسبية السندات المساهمة الشركة الأم في كل شركة تابعة، وإظهار نصيب الشركة الأم من الأموال الخاصة في كل شركة، وتعتبر القيمة المحاسبية السندات المساهمة بتاريخ الخروج من محيط التوحيد بمثابة التكلفة ابتداء من تاريخ التقييم للأصل المالي وفق IAS39 .	يعوض مجمع صيدال قيمة سندات المساهمة بالحصة الموافقة لها في رؤوس الأموال الخاصة لشركات التابعة لها مقابل إلغاء قيمة شراء السندات، وتعتبر القيمة المحاسبية السندات المساهمة بتاريخ الخروج عن محيط التوحيد بمثابة التكلفة ابتداء من تاريخ التقييم الأصل المالي وفقا ل IAS39.
إلغاء كل العمليات المتبادلة قصد الحصول على قوائم مالية تعكس صورة حقيقية للأداءوالوضعية المالية لأي مجمع يجب أن يقوم هذا الأخير بعمليات المعالجة والإلغاء سواء كانت هذه الإلغاءات مؤثرة على النتيجة أم غير مؤثرة.	يعتمد إلغاء العمليات المتبادلة بين شركات مجمع صيدال على إلغاء كل العمليات المتبادلة سواء مؤثرة على النتيجة أو غير مؤثرة، ومن بينها: - إلغاء الديون مع الحقوق - إلغاء التكاليف مع الايرادات

المصدر من إعداد الطالبين بناء على المعايير IAS27,IAS28,IFRS3

خاتمة الفصل :

من خلال دراسة هذا الفصل اتضح لنا أن مجمع صيدال هو مجمع صناعي ينشط في مجال صناعة الأدوية يتكون من عشر شركات، الشركة الأم التي تعتبر شركة قابضة تسهر على توجيه ومراقبة السياسات المالية والتشغيلية للشركات التابعة والمشاركة في اتخاذ القرارات، شركتين تابعتين وسبع شركات زميلة.

إن القوائم المالية الفردية للشركة الأم مرفقة بالمساهمات في الشركات التابعة لا تظهر صورة صادقة عن الوضعية المالية للمجمع لذلك فرض النظام المحاسبي المالي الجزائري على الشركات التي تملك رقابة أو تأثير فعال على شركات أخرى إعداد قوائم مالية موحدة وهذا ما يقوم به مجمع صيدال وفقا للتشريع المحاسبي الجزائري.

كما استنتجنا من خلال دراسة إعداد مجمع صيدال للقوائم المالية الموحدة أن المجمع يقوم بإعداد هذه القوائم انطلاقا من تحديد محيط التوحيد وحسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي بتطبيق طريقة التوحيد الكلي على الشركات التابعة وطريقة المعادلة على الشركات الزميلة، لتقوم في الأخير بعرض القوائم المالية الموحدة للسنة المالية المقفلة.

خاتمة عامة :

عالجت هذه الدراسة موضوع من المواضيع المهمة في مجال المحاسبة المالية و يتعلق الأمر بـ: محاسبة المجمعات "وفق النظام المحاسبي المالي وماجاء في المعايير المحاسبية الدولية "حيث تم من خلالها طرح الإشكالية التالية :

ما أثر تطبيق المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي على اعداد القوائم المالية المجمعة ؟

وانطلاقا من هذه الإشكالية تناولنا لموضوع تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي، حاولنا في دراستنا تقييم مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية المجمعة في المجمعات، وبهدف تثمين بحثنا قمنا بتطبيق دراستنا في بيئة اقتصادية جزائرية وقمنا بدراسة حالة المؤسسة الأم مجمع صيدال لتبيان واقع تطبيق آليات النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبة الدولية و ذلك لتقريب الجانب النظري من الجانب العملي.

اختبار الفرضيات :

من خلال ما تم عرضه في سياق البحث و قصد الإجابة على الإشكالية و الأسئلة الفرعية يمكن التأكد من صحة الفرضيات كما يلي:

- الفرضية الأولى " إن مجمع الشركات هو مجموعة من الشركات المرتبطة ماليا بشركة أخرى تدعى الشركةالأم" هي فرضية صحيحة الكون العلاقة التي تربط أطراف المجمع علاقة اقتصادية مستقلة لكنها تخضع لقرارات اقتصادية واحدة.

- الفرضية الثانية "يتم التجميع المحاسبي بتجميع القوائم المالية الفردية لمختلف الكيانات التابعة بهدفإعطاء الصورة الصادقة عن الأداء و الوضعية المالية للمجمعات" حقيقة الميزانية الموحدة تعطي صورة صادقة عن نشاط المجمع أحسن من الميزانيات الفردية لكل شركة على حدا، فرضية مؤكدة لأنه عند القيام بعملية التوحيد نرى أن النتيجة تغيرت حيث كانت تساوي 1 292 124 259,29 في الميزانية الفردية للشركةالأم فانخفضت إلى1 132 962 508,99 عند إدماج نتيجة الشركتين التابعتين وانخفضت أكثر عند إدماج نتيجة الشركات الزميلة لأنها سلبية في سنة 2018 أي مشروع الاستثمار في هاته الشركات غير مربح، ومنه نستنتج أنه يوجد أثر في الميزانية الموحدة وحساب النتائج الموحد اللذان يعطيان صورة صادقة عن نشاط المجمع والموجهان المستعملي القوائم المالية.

- أما بالنسبة للفرضية الثالثة "يقوم مجمع صيدال بإعداد القوائم المالية حسب النظام المحاسبي الماليالذي دخل حيز التطبيق انطلاقا من جانفي 2010" ،فقد تحققت كذلك حيث يطبق مجمع صيدال النظام المحاسبيالمالي لإجراء التجميع المحاسبي.

نتائج الدراسة :

ومن خلال هذا البحث توصلنا إلى النتائج التالية :

- غياب تعريف موحد و شامل للمجمع نظرا للتطورات الهائلة التي يعرفها في السنوات الأخيرة.
- القوائم المالية الفردية للشركة الأم لا تسمح بالإفصاح عن الوضعية المالية للمجمع بالشكلالكافي.
- ضرورة التجميع المحاسبي لكل الكيانات الداخلة في محيط التجميع نظرا للأهمية التي يلعبها فيالإفصاح عن الأداء و الوضعية المالية لمختلف مستخدمي القوائم المالية.
- عملية التجميع المحاسبي تتطلب مهارات في الميدان المحاسبي والتسييري للتنسيق بين مختلفالكيانات الداخلة في محيط التجميع.
- النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى المسار التقني لإعداد الحسابات المجمعة.

الاقتراحات :

وعلى ضوء الدراسة السابقة و مختلف نتائجها توصلنا إلى مجموعة من التوصيات والمقترحات:

- ضرورة تعريف المجمع الاقتصادي و حصر مختلف المفاهيم المتعلقة به في القوانينتماشيا معالتطورات الهائلة التي تعرفها.
- ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي مع التطورات الحاصلة في الميدان المحاسبي والمالي، وتحيين هذاالنظام استنادا على التغيرات التي تعرفها المعايير المحاسبية الدولية كما هو الشأن بالنسبة للمعايير المحاسبية الدوليةIFR12، IFRS11،IFR10التي تم إصدارها في 2011 ، و كان لها أثر على عملية التجميع المحاسبي .
- وضع إطار قانوني لمعالجة الكيانات التابعة التي تم تصفيتها.

آفاق الدراسة:

بعد القيام بهذه الدراسة ت الخروج بمجموعة من الأفكار التي يمكن أن تكون مواضيع بحث مستقبلية نسردها كالاتي :

- محاسبة المجمعات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية
- التدقيق المحاسبي القوائم المالية الموحدة
- التحليل المالي للحسابات الموحدة
- النظام الجبائي للمجمعات

قائمة المراجع

أولا: مراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1-محمد أبو ناصر و جمعة حميدات ،**معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية** ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن 2008

2-محمد عبد الفتاح محمد و حكمت سيد ابراهيم ،**المحاسبة في الشركات القابضة و إعداد القوائم المالية المجمعة** ،الجزء الأول، كلية التجارة،القاهرة 2013

3-وليد ناجي الحيالي ،**النظرية المحاسبية** ، الأكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك 2007

II. المذكرات والأطروحات:

1-حزي أسماء- **أهمية تجميع الحسابات في المؤسسات الجزائرية-** دراسة حالة مجمع إتصالات الجزائر، (غير منشور)،مذكرة الماجستير جامعة الجزائر3،2015

2-زرموتخالد ،**إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد** ،(غير منشور)،مذكرة ماجيستر،جامعة الجزائر3 2011

شعيب حمزة,**محاسبة المجمعات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و امكانية تطبيقها** ،(غير منشور)،رسالة دكتوراه، جامعة البليدة2 ،2017

3-صبيعات إبراهيم ،**إعداد القوائم المالية المجمعة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي في الجزائر**،(غير منشور)،مذكرة ماجيستر،جامعة البليدة2013،2

4-الطيب مداني،**القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية**،(غير منشور)،مذكرةماجيستر،جامعة ورقلة،2015/2014

5-عريوة رشيد،**إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية**،(غير منشور)، رسالة دكتوراه،جامعة المسيلة،2017

6-مقدمي أحمد ،**النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات**،رسالة ماجيستر في العلوم الإقتصادية(غير منشور)،جامعة الجزائر،2006

7-يحي عبد اللاوي ،وصيف فايزة, **إدارة تجميع الحسابات في المجمعات الإقتصادية** رسالة دكتوراه(غير منشور)،جامعة باتنة,2017.

III. قوانين ونصوص رسمية :

1-المادة 796 من المرسوم التشريعي 93-08 ،الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 27 أفريل 1993 ،

2-المادة 5 من الأمر رقم 25 المؤرخ في 1995/9/25 المتعلق برؤوس الأموال السوقية للدولة ,الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 16

3-المادة 9 من الأمر رقم 25 المؤرخ في 1995/9/25 المتعلق برؤوس الأموال السوقية للدولة ,الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 16

4-المادة 729 من القانون التجاري،الجريدة الرسمية رقم 77 الصادرة في 9 ديسمبر 1996

5-المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المنشأ بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997

6-المادة 14 من الأمر 96-31 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997

7-المادة 10/ 200،قرار وزير المالية بتاريخ 26 /07/ 2008 المحدد لقواعد التقييم و التسجيل ومحتوى القوائم المالية ومدونة الحسابات، الصادرة بالجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 2009/ 03 /25

8-المادة132-1،الفصلالثالث:الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 25،19 مارس 2009

9-المادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل 2019،المديرية العامة للضرائب،نشرة 2014

10-المادة 08 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2019،المديرية العامة للضرائب

11-المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2019،المديرية العامة للضرائب

IV. مراجع أخرى :

1-بالرقي تيجاني، **محاضرات في توحيد حسابات المجمعات**،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف 2016

2-علي يوسف،**المعيار المحاسبي الدولي رقم8 السياسات المحاسبية،التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء**، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ،كلية الإقتصاد، سوريا 2009

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية.

V. Livres

1. béatrice et francisgrandguillot,**L'essentiel du droit des sociétés ,**16eeditiongualino 2016
2. Beatrice et Francis GRANDGUILLOT, **La comptabilité des sociétés**, GUALINO, 11emeédition, Paris, 2013
3. brunobachymichelsion, **Analyse financiére des comptes consolidés normes IFRS**, donud 2e édition paris 2009
4. brunodondero ,**Droit des sociétés** , dalloz , 2eedition , paris, 2011
5. Elisabeth Bertin et autres, **Comptabilité et Audit** (Alger: Berti Editions, 2013.
6. Farid Makhlouf **, Comptabilité des sociétés selon le SCF** , pages blues , Algérie 2011
7. François COLINET et Simon PAOLI**, Pratique des comptes consolidés,** 5ème édition, Paris, DUNOD, 2008
8. Friedrich Micheline et autres, **Financement Trésorerie, Externe, Consolidation Corrige** ,Vanves: Edition Foucher, 2006.
9. Obert Robert, **Comptabilité et Audit Manuel et Application** (3eme Édition; Paris: Dunod, 2010)

10. Robert Maeso, **Comptabilité, Approfondie en 32 fiches** (3eme Edition; Paris: Dunod, 2013
11. Robert OBERT et Marie-pierre MAIRESSE, **comptabilité et audit manuel et application,** 2émé Edition, DUNOD, paris, 2009
12.Robert Obert,**Pratique des normes IFRS** (5eme Edition; Paris: Dunod, 2013),

13.Stéphane Mercier **,La législation comptable** , edipro , liége , Belgique , 2013
14.V.Rajasekeran et R.Lalitha ,**Corporate Accounting** ,pearson,delhi,2011

VI. Théses

1. Youcef SAIHI, **les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS/IFRS en Algérie**, mémoire de magister, option: comptabilité, audit et contrôle, ESC-Alger, 2010/2011

VII. Autres références

1.Journal officiel de l'union européenne,Norme comptable internationale IFRS 10 . IASB . 2013
2.Journal officiel de l'union européenne règlement (UE) N° 1254/2012

VIII. المواقع الإلكترونية

1http://www.iasb.orgIPSAS 6—ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS ET INDIVIDUELS
IFRS Foundation, disponible sur le lien: www.europarl.europa.eu

2-www.focusifrs.com**COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES**Bruxelles, novembre 2003

الموقع الرسمي لمجمع صيدال، متاح من خلال
3-http://www.saidalgroup.dz/ar/notre-groupe/historique:الرابط

الملاحق

الملحق رقم(01):محفظة مساهمة الشركة الأم SAIDAL SPA

Compte	Filiales et entités associées	CAPITAL SOCIAL		PARTICIPATION DETENUE PAR SAIDAL		
		Nombre d'action	Montant	Nombre d'action	Valeurs comptable des titres	%
	1 FILIALES					
261/20	IBERAL	55 276	552 760 000,00	55 275	552 750 000,00	99,998%
261/04	SOMEDIAL	21 718	2 171 800 000,00	12 813	1 281 300 000,00	59,00%
261/05	EDIC (SNIC)	500	5 000 000,00	500	5 000 000,00	100,00%
	S/ TOTAL (01)		**2 729 560 000,00**		**1 839 050 000,00**	
	2 AUTRES SOCIETES					
262/02	SAIDANORA	5 000	150 000 000,00	2 450	73 500 000,00	49,00%
261/17	TAPHCO	165 165	1 083 482 400,00	73 510	482 225 600,00	44,51%
261/15	P.S.M	9 120	912 000 000,00	2 736	273 600 000,00	30,00%
261/16	W.P.S	42 620	426 200 000,00	12 786	127 860 000,00	30,00%
261/17	JORAS	15 000	90 000 000,00	4 500	27 000 000,00	30,00%
261/04	NOVER	288 000	288 000 000,00	12 672	12 672 000,00	4,40%
261/18	ALGERIE CLEARING	240 000	240 000 000,00	5 625	5 625 000,00	2,34%
262/03	ACDIMA	9 000		37	44 667 575,00	0,43%
262/19	SAIDAL SOLUPHARM	15 000	150 000 000,00	5 250	52 500 000,00	35%
262/00	GRP ALGERIA CORPORATE UNIVERSITIES	1 400	14 000 000,00	100	1 000 000,00	7,14%
	S/ TOTAL (02)		**3 353 682 400,00**		**1 100 650 175,00**	
	TOTAL (01)+(02)		**6 083 242 400,00**		**2 939 700 175,00**	

الملحق رقم (02):ميزانية الشركة الأم (أصول)

N° DE COMPTES	ACTIF	31/12/2018			31/12/2017
		MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
	ACTIFS NON COURANTS				
	Écart d'acquisition (ou godwill)			-	
	Immobilisations incorporelles	1 850 822,83	1 351 622,83	499 200,00	748 800,00
	Immobilisations corporelles			-	
	Terrains	534 918 240,00		534 918 240,00	534 918 240,00
	Bâtiments	678 120 095,42	610 918 160,12	67 201 935,30	74 873 430,17
	Autres immobilisations corporelles	1 472 806 943,20	1 321 659 694,47	151 147 248,73	100 963 592,97
	Immobilisations en concession			-	
	Immobilisations en cours	82 053 092,60		82 053 092,60	2 380 314,43
	Immobilisations financières			-	
	Titres mis en équivalences - entreprises associées			-	
	Autres participations et créances rattachées			-	
	Autres titres immobilisés			-	
	Prêts et autres actifs financiers non courants	187 500,00		187 500,00	158 546,00
	Impôts différés actif	50 777 756,01		50 777 756,01	45 860 943,18
	TOTAL ACTIFS NON COURANTS	**2 820 714 450,06**	**1 933 929 477,42**	**886 784 972,64**	**759 903 866,75**
	ACTIFS COURANTS				
	Stocks et encours	990 884 705,97	55 476 084,22	935 408 621,75	906 802 287,19
	Créances et emplois assimilés			-	
	Clients	39 401 434,63	5 004 470,68	34 396 963,95	38 020 429,40
	Autres débiteurs	55 320 766,60		55 320 766,60	3 408 920,04
	Impôts	588 645,46		588 645,46	387 216,01
	Autres actif courant			-	
	Disponibilités et assimilés			-	
	Placements et autres actifs financiers courants			-	
	Trésorerie	1 249 512,66		1 249 512,66	6 642 290,95
	TOTAL ACTIFS COURANTS	**1 087 445 065,32**	**60 480 554,90**	**1 026 964 510,42**	**955 261 143,59**
	TOTAL GENERAL ACTIF	**3 908 159 515,38**	**1 994 410 032,32**	**1 913 749 483,06**	**1 715 165 010,34**

الملحق رقم (03):ميزانية الشركة الأم(خصوم)

N° DE COMPTES	PASSIF	31/12/2018	31/12/2017
	CAPITAUX PROPRES		
10	Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
10	Dotation de l'état		
10	Autres fonds propres	411 677 000,00	8 721 856 492,20
	Primes et réserves -(réserves consolidées)	13 263 207 027,34	12 792 833 494,93
	Ecarts de réévaluation		
	Écart d'équivalence		
	Résultat Net	**-1 216 955 485,77**	-1 218 597 146,96
	Autres capitaux propres -report à nouveau	216 279 590,25	-18 718 055,48
	Liaison inter unités	-10 118 816 170,07	-9 153 209 927,52
	TOTAL I	**5 055 391 961,75**	**13 624 164 857,17**
	PASSIFS NON COURANTS		
	Emprunts et dettes financieres	10 475 790 021,29	10 333 752 167,30
	Impots (différés et provisionnés)		
	Autres dettes non courantes	593 645 268,24	1 059 992 788,80
	Provisions et produits comptabilisés d'avance	369 975 478,65	313 559 850,05
	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**11 439 410 768,18**	**11 707 304 806,15**
	PASSIFS COURANTS		
	Fournisseurs et comptes rattachés	561 526 661,00	505 357 159,28
	Impôts	173 967 794,39	703 581 499,20
	Autres dettes	2 856 455 681,21	3 107 958 121,82
	Trésorerie passif	115 151 029,74	445 359 329,74
	TOTAL PASSIF COURANT III	**3 707 101 166,34**	**4 762 256 110,04**
	TOTAL GENERAL PASSIF	**20 201 903 896,27**	**30 093 725 773,36**

الملحق رقم(04):ميزانية الشركة التابعة Somédial (أصول)

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2018			31/12/2017
		MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
	ACTIFS NON COURANTS				
	Écart d'acquisition (ou godwill)			-	
	Immobilisations incorporelles	2 670 503,99	1 685 753,31	984 750,68	1 523 674,90
	Immobilisations corporelles			-	0,00
	Terrains	1 260 839 600,00		1 260 839 600,00	1 260 839 600,00
	Bâtiments	927 129 254,54	523 728 731,23	403 400 523,31	443 753 081,78
	Autres immobilisations corporelles	957 451 467,56	539 058 017,73	418 393 449,83	303 886 387,15
	Immobilisations en concession			-	0,00
	Immobilisations en cours	30 887 171,16		30 887 171,16	25 313 071,16
	Immobilisations financières			-	0,00
	Titres mis en équivalences - entreprises associées			-	0,00
	Autres participations et créances rattachées			-	0,00
	Autres titres immobilisés			-	0,00
	Prêts et autres actifs financiers non courants	1 152 387,86		1 152 387,86	1 804 583,86
	Impôts différés actif	6 349 698,10		6 349 698,10	6 198 378,97
	TOTAL ACTIFS NON COURANTS	**3 186 480 083,21**	**1 064 472 502,27**	**2 122 007 580,94**	**2 043 318 777,82**
	ACTIFS COURANTS				
	Stocks et encours	681 237 364,09	0,00	681 237 364,09	516 555 281,57
	Créances et emplois assimilés			-	0,00
	Clients	286 771 272,53	238 795 650,56	47 975 621,97	86 585 735,63
	Autres débiteurs	26 584 366,00		26 584 366,00	25 044 658,36
	Impôts	55 957 785,89		55 957 785,89	29 200 916,89
	Autres actif courant			-	0,00
	Disponibilités et assimilés			-	0,00
	Placements et autres actifs financiers courants			-	0,00
	Trésorerie	43 594 204,36		43 594 204,36	33 377 666,85
	TOTAL ACTIFS COURANTS	**1 094 144 992,87**	**238 795 650,56**	**855 349 342,31**	**690 764 259,30**
	TOTAL GENERAL ACTIF	**4 280 625 076,08**	**1 303 268 152,83**	**2 977 356 923,25**	**2 734 083 037,12**

الملحق رقم(05):ميزانية الشركة التابعة Somédial (خصوم)

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2018	31/12/2017
	Capital émis	2 171 800 000,00	2 171 800 000,00
	Capital non appelé		
	Primes et réserves -(réserves consolidées)	335 931 643,10	335 931 643,10
	Ecarts de réévaluation	12 131 706,74	12 131 706,74
	Écart d'équivalence		
	Résultat Net	**-109 213 289,46**	**-207 778 863,51**
	Autres capitaux propres -report à nouveau	-394 658 720,45	-161 929 554,55
	TOTAL I	**2 015 991 339,93**	**2 150 154 931,78**
	PASSIFS NON COURANTS		
	Emprunts et dettes financieres	84 116 686,50	
	Impots (différés et provisionnés)	17 509 995,00	17 509 995,00
	Autres dettes non courantes		
	Provisions et produits comptabilisés d'avance	26 845 491,66	25 587 889,79
	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**128 472 173,16**	**43 097 884,79**
	PASSIFS COURANTS		
	Fournisseurs et comptes rattachés	249 417 514,18	112 122 700,65
	Impôts	2 473 016,75	945 266,22
	Autres dettes	75 247 596,14	75 488 969,38
	Trésorerie passif	505 755 283,09	352 273 284,30
	TOTAL PASSIF COURANT III	**832 893 410,16**	**540 830 220,55**
	TOTAL GENERAL PASSIF	**2 977 356 923,25**	**2 734 083 037,12**

الملحق رقم(06):ميزانية الشركة التابعة Ibéral (أصول)

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2018			31/12/2017
		MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
	ACTIFS NON COURANTS				
	Écart d'acquisition (ou godwill)			0,00	
	Immobilisations incorporelles	195 240,00	195 240,00		
	Immobilisations corporelles				
	Terrains				
	Bâtiments	331 530 808,87	97 754 192,26	233 776 616,61	242 060 797,25
	Autres immobilisations corporelles	181 532 881,06	177 027 652,92	4 505 228,14	5 993 155,96
	Immobilisations en concession				
	Immobilisations en cours	173 805 065,61		173 805 065,61	173 805 065,61
	Immobilisations financières				
	Titres mis en équivalences - entreprises associées				
	Autres participations et créances rattachées				
	Autres titres immobilisés				
	Prêts et autres actifs financiers non courants				
	Impôts différés actif				
	TOTAL ACTIFS NON COURANTS	**687 063 995,54**	**274 977 085,18**	**412 086 910,36**	**421 859 018,82**
	ACTIFS COURANTS				
	Stocks et encours	1 519 288,96		1 519 288,96	1 614 419,45
	Créances et emplois assimilés			0,00	
	Clients	3 559 760,00	931 800,00	2 627 960,00	3 339 497,00
	Autres débiteurs			-	11 957,73
	Impôts	45 954 349,12		45 954 349,12	39 239 426,14
	Autres actif courant			0,00	
	Disponibilités et assimilés			0,00	
	Placements et autres actifs financiers courants			0,00	
	Trésorerie	60 302 634,07	5 538 784,42	54 763 849,65	6 578 563,80
	TOTAL ACTIFS COURANTS	**111 336 032,15**	**6 470 584,42**	**104 865 447,73**	**50 783 864,12**
	TOTAL GENERAL ACTIF	**798 400 027,69**	**281 447 669,60**	**516 952 358,09**	**472 642 882,94**

الملحق رقم(07):ميزانية الشركة التابعة Ibéral (خصوم)

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2018	31/12/2017
	CAPITAUX PROPRES		
	Capital émis	552 760 000,00	552 760 000,00
	Capital non appelé		
	Primes et réserves -(réserves consolidées)		
	Ecarts de réévaluation		
	Écart d'équivalence		
	Résultat Net	-49 948 460,84	-31 205 684,75
	Autres capitaux propres -report à nouveau	-859 110 039,80	-827 893 355,05
	TOTAL I	**-356 298 500,64**	**-306 339 039,80**
	PASSIFS NON COURANTS		
	Emprunts et dettes financieres	222 047 485,58	404 947 155,72
	Impots (différés et provisionnés)		
	Autres dettes non courantes		
	Provisions et produits comptabilisés d'avance		
	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**222 047 485,58**	**404 947 155,72**
	PASSIFS COURANTS		
	Fournisseurs et comptes rattachés	2 429 266,98	3 145 237,62
	Impôts	19 253 916,16	16 504 040,16
	Autres dettes	629 520 190,01	354 385 489,24
	Trésorerie passif		
	TOTAL PASSIF COURANT III	**651 203 373,15**	**374 034 767,02**
	TOTAL GENERAL PASSIF	**516 952 358,09**	**472 642 882,94**

الملحق رقم(08):جدول حساب النتائج للشركة الأم

N° DE COMPTES	TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT	31/12/2018	31/12/2017
	Chiffre d'affaires		
	Variation stocks produits finis et en cours	324 590 353,04	195 148 739,87
	Production immobilisée		
	Subvention d'exploitation		
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**324 590 353,04**	**195 148 739,87**
	Achats consommés	-294 889 715,17	-243 670 217,17
	Services extérieurs et autres consommations	-100 629 141,61	-114 482 895,14
	II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**-395 518 856,78**	**-358 153 112,31**
	III - VALEUR AJOUTTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**-70 928 503,74**	**-163 004 372,44**
	Charges de personnel	-285 412 027,88	-235 455 118,27
	Impôts, taxes et versements assimilés	-3 193 066,82	-4 226 930,28
	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**-359 533 598,44**	**-402 686 420,99**
	Autres produits opérationnels	9 464 390,57	47 757 365,92
	Autres charges opérationnelles	-2 168 198,80	-925 437,25
	Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-73 969 751,43	-50 443 533,93
	Reprises sur pertes de valeurs et provisions	20 148 299,99	32 628 321,94
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	**-406 058 858,11**	**-373 669 704,31**
	Produits financiers	1 064 827,23	535 288,91
	Charges financières	-9 387 710,17	-14 423 205,73
	VI - RESULTAT FINANCIER	**-8 322 882,94**	**-13 887 916,82**
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**-414 381 741,05**	**-387 557 621,13**
	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
	Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-4 094 762,90	174 827,28
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	355 267 870,83	276 069 716,64
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-765 554 848,98	-663 802 165,05
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-410 286 978,15**	**-387 732 448,41**
	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
	X - RESULTAT NET DE LEXERCICE	**-410 286 978,15**	**-387 732 448,41**

الملحق رقم(09):جدول حساب النتائج Somédial

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2018	31/12/2017
	Chiffre d'affaires	689 647 158,24	654 670 050,76
	Variation stocks produits finis et en cours	65 552 556,79	-112 925 555,84
	Production immobilisée		
	Subvention d'exploitation		72 000,00
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**755 199 715,03**	**541 816 494,92**
	Achats consommés	-478 626 315,89	-371 290 992,89
	Services extérieurs et autres consommations	-67 943 959,77	-59 108 878,13
	II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**-546 570 275,66**	**-430 399 871,02**
	III - VALEUR AJOUTTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**208 629 439,37**	**111 416 623,90**
	Charges de personnel	-127 885 811,97	-141 175 731,75
	Impôts, taxes et versements assimilés	-9 546 587,59	-8 248 538,54
	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**71 197 039,81**	**-38 007 646,39**
	Autres produits opérationnels	15 728 934,17	3 619 315,26
	Autres charges opérationnelles	-43 913 064,96	-4 965 809,60
	Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-157 381 760,81	-122 916 981,92
	Reprises sur pertes de valeurs et provisions	57 262 529,03	7 758 797,38
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	**-57 106 322,76**	**-154 512 325,27**
	Produits financiers	8 384 437,06	673 766,94
	Charges financières	-60 642 722,89	-50 501 661,44
	VI - RESULTAT FINANCIER	**-52 258 285,83**	**-49 827 894,50**
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**-109 364 608,59**	**-204 340 219,77**
	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
	Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-151 319,13	3 438 643,74
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	836 575 615,29	553 868 374,50
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-945 788 904,75	-761 647 238,01
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-109 213 289,46**	**-207 778 863,51**
	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
	X - RESULTAT NET DE LEXERCICE	**-109 213 289,46**	**-207 778 863,51**

الملحق رقم(10):جدول حساب النتائجIbéral

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2018	31/12/2017
	Chiffre d'affaires	18 457 997,00	16 151 500,00
	Variation stocks produits finis et en cours		
	Production immobilisée		
	Subvention d'exploitation		
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**18 457 997,00**	**16 151 500,00**
	Achats consommés	-2 366 628,58	-2 218 974,65
	Services extérieurs et autres consommations	-4 873 013,12	-7 001 765,69
	II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**-7 239 641,70**	**-9 220 740,34**
	III - VALEUR AJOUTTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**11 218 355,30**	**6 930 759,66**
	Charges de personnel	-15 778 452,79	-15 693 459,40
	Impôts, taxes et versements assimilés	-378 504,00	-349 823,00
	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**-4 938 601,49**	**-9 112 522,74**
	Autres produits opérationnels	1 085 937,85	2 552 507,91
	Autres charges opérationnelles	-2 049 508,47	-1 737 648,43
	Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-10 197 385,96	-10 233 331,40
	Reprises sur pertes de valeurs et provisions	1 199 940,00	
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	**-14 899 618,07**	**-18 530 994,66**
	Produits financiers	1 711,22	4 852,32
	Charges financières	-35 050 553,99	-12 668 542,41
	VI - RESULTAT FINANCIER	**-35 048 842,77**	**-12 663 690,09**
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**-49 948 460,84**	**-31 194 684,75**
	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-11 000,00
	Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	0,00	0,00
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	20 745 586,07	18 708 860,23
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-70 694 046,91	-49 914 544,98
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-49 948 460,84**	**-31 205 684,75**
	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0,00**	**0,00**
	X - RESULTAT NET DE LEXERCICE	**-49 948 460,84**	**-31 205 684,75**

الملحق رقم(11):الإيرادات و الأعباء الموحدة

ETAT DE CONSOLIDATION SCF CHARGES/PRODUITS
AU 31 12 2018

	CPTS	DESIGNATION	SOMEDIAL	IBERAL	TOTAL SOCIETE MERE
CONSOLIDE		**PRODUITS**			
	700	Vente marchandises			
	701	vente produits finis			
	704	Vente tarvaux			
	705	Vente études			
	706	Autres préstations de services		18 196 997,00	18 196 997,00
	75	Autres produits opérationnels			
		TOTAL PRODUITS		**18 196 997,00**	**18 196 997,00**
		CHARGES			
	600	Achats consommés			
	61	Services exterieurs		18 196 997,00	18 196 997,00
	62	Autres services exterieurs			
	63	Charges de personnel			
	65	Autres charges opérationnelles			
		TOTAL CHARGES	**0,00**	**18 196 997,00**	**18 196 997,00**

الملحق رقم(12):توحيد الحقوق و الديون بين شركات المجمع

DESIGNATIONS	SOMEDIAL	IBERAL	TOTAL	
Clients	-	2 335 220,00	2 335 220,00	2 335 220,00
Autres débiteurs	40 909 804,31	611 560 565,41	652 470 369,72	
avance client			-	
Fournisseurs	-	-	-	
Chiffre d'affaires				
Achats consommés				
Services				
TOTAL	40 909 804,31	613 895 785,41	654 805 589,72	-

الملحق رقم(13):الأصول الموحدة للمجمع

ACTIF	31/12/2018			31/12/2017
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIFS NON COURANTS				
Écart d'acquisition (ou godwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	115 414 200,00
Immobilisations incorporelles	378 857 436,59	239 123 450,08	0,00	13 643 850,95
Immobilisations corporelles	0,00	0,00	0,00	0,00
Terrains	2 391 687 791,42	0,00	0,00	10 383 338 837,77
Bâtiments	7 584 297 976,37	5 271 308 688,28	0,00	1 766 291 597,23
Autres immobilisations corporelles	18 277 440 502,83	14 301 350 363,06	0,00	1 351 579 459,20
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	276 361 487,38
Immobilisations en cours	10 759 890 495,72	0,00	0,00	13 501 512 857,53
Immobilisations financières	0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalences - entreprises associées	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	2 939 700 175,00	462 033 246,90	0,00	2 878 719 294,94
Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	0,00	0,00	4 000 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	152 869 240,73	0,00	0,00	157 814 646,73
Impôts différés actif	324 860 044,51	0,00	0,00	296 251 741,16
TOTAL ACTIFS NON COURANTS	**45 925 017 863,17**	**20 273 815 748,32**	**115 414 200,00**	**34 740 927 972,89**
ACTIFS COURANTS	0,00	0,00		
Stocks et encours	6 956 065 304,74	667 793 354,53	6 288 271 950,21	4 883 145 010,78
Créances et emplois assimilés	0,00	0,00		0,00
Clients	5 580 353 806,28	1 897 005 360,67	3 683 348 445,61	3 195 128 533,57
Autres débiteurs	2 043 968 684,21	7 500,00	2 043 961 184,21	1 734 334 839,07
Impôts	240 704 481,51	11 998 830,46	228 705 651,05	169 292 263,58
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	18 559 989,19
Trésorerie	3 218 125 424,65	82 435 666,36	3 135 689 758,29	4 738 892 796,95
TOTAL ACTIFS COURANTS	**18 057 777 690,58**	**2 659 240 712,02**	**15 398 536 978,56**	**14 739 353 433,14**
TOTAL GENERAL ACTIF	**63 982 795 553,75**	**22 933 056 460,34**	**15 513 951 178,56**	**49 480 281 406,03**

الملحق رقم(13):الخصوم الموحدة للمجمع

PASSIF	31/12/2018	31/12/2017
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	5 224 560 000,00	5 224 560 000,00
Dotation de l'état	0,00	0,00
Autres fonds propres	411 677 000,00	8 721 856 492,20
Primes et réserves -(réserves consolidées)	13 599 138 670,44	13 128 765 138,03
Ecarts de réévaluation	1 277 166 408,41	1 590 686 860,04
Écart d'équivalence	0,00	0,00
Résultat Net	1 132 962 508,99	1 194 356 780,79
Autres capitaux propres -report à nouveau	-1 028 504 649,49	-1 147 120 706,24
Intérêts minoritaires		
TOTAL I	**20 616 999 938,35**	**28 713 104 564,82**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financieres	10 923 905 958,66	10 894 562 658,08
Impots (différés et provisionnés)	19 887 217,01	17 509 995,00
Autres dettes non courantes	593 645 268,24	1 059 992 788,80
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 433 885 167,65	1 346 632 170,47
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**12 971 323 611,56**	**13 318 697 612,35**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 251 950 758,04	1 439 778 026,94
Impôts	201 334 246,61	726 697 526,43
Autres dettes	4 387 224 226,02	4 484 296 428,41
Trésorerie passif	620 906 312,83	797 707 247,08
TOTAL PASSIF COURANT III	**7 461 415 543,50**	**7 448 479 228,86**
TOTAL GENERAL PASSIF	**41 049 739 093,41**	**49 480 281 406,03**

الملحق رقم(15):جدول حساب النتائج الموحد

PASSIF	31/12/2018	31/12/2017
Chiffre d'affaires	10 335 774 772,54	10 281 485 271,06
Variation stocks produits finis et en cours	272 122 098,95	-558 329 961,16
Production immobilisée	0,00	0,00
Subvention d'exploitation	0,00	72 000,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	**10 607 896 871,49**	**9 723 227 309,90**
Achats consommés	-4 624 142 242,57	-3 755 793 245,73
Services extérieurs et autres consommations	-1 085 696 183,54	-1 018 281 254,72
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	**-5 709 838 426,11**	**-4 774 074 500,45**
III - VALEUR AJOUTTEE D'EXPLOITATION (I - II)	**4 898 058 445,38**	**4 949 152 809,45**
Charges de personnel	-3 329 762 210,93	-2 866 108 087,05
Impôts, taxes et versements assimilés	-169 982 582,04	-167 524 872,66
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**1 398 313 652,41**	**1 915 519 849,74**
Autres produits opérationnels	1 159 167 515,64	120 876 666,93
Autres charges opérationnelles	-188 852 963,84	-58 405 988,66
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-1 454 793 798,08	-868 249 692,56
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	380 039 983,32	370 500 844,60
V - RESULTAT OPERATIONNEL	**1 293 874 389,45**	**1 480 241 680,05**
Produits financiers	200 013 164,65	163 571 611,87
Charges financières	-254 951 764,57	-164 840 374,12
VI - RESULTAT FINANCIER	**-54 938 599,92**	**-1 268 762,25**
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	**1 238 935 789,53**	**1 478 972 917,80**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-127 206 062,00	-277 583 318,00
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-21 232 781,46	7 032 819,01
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	12 347 117 535,10	10 378 176 433,30
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-11 214 155 026,11	-9 183 819 652,51
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**1 132 962 508,99**	**1 194 356 780,79**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**0,00**
X - RESULTAT NET DE LEXERCICE	**1 132 962 508,99**	**1 194 356 780,79**
Résultat minoritaires		
part dans le Résutat dans Stes mises en équivalence		
RESULTAT NET DE LEXERCICE	1 132 962 508,99	1 194 356 780,79