جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الرقم التسلسلي:.....
رقم التسجيل: ...../...../.....D

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير
تخصص: علوم التسيير
العنـــــــوان:

# إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS
## -دراسة حالة مجمع صيدال-

إعداد الطالب: عريوة رشيد
تاريخ المناقشة: ...../...../.....

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

| الاسم واللقب | الرتبة العلمية | المؤسسة | الصفة |
|---|---|---|---|
| أ.د. بلعجوز حسين | أستاذ التعليم العالي | جـــامعة المسيـلة | رئـــــيسا |
| أ.د. سعيدي يحي | أستاذ التعليم العالي | جـــامعة المسيلة | مشرفا ومقررا |
| د. لقليطي الاخضر | أستـــاذ محـاضر-أ | جـــامعة المسيلة | منـــــاقشا |
| د. بوجطو حكيم | أستـــاذ محـاضر-أ | جامـــعة المدية | منـــــاقشا |
| د. كروش نور الدين | أستـــاذ محـاضر-أ | جامعة تيسمسيلت | منـــــاقشا |
| د. سالمي محمد الدينوري | أستـــاذ محـاضر-أ | جامعة الـــوادي | منـــــاقشا |

السنة الجامعية:2017-2018

بسم الله الرحمن الرحيم

# إهـداء

أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين الكريمين

إلى زوجتي التي كانت سندا وعونا لي

إلى فلذة كبدي "مرام"

إلى شموع أضاءت لي دربي، إخوتي وأخواتي

إلى كافة الاصدقاء والزملاء

إلى كل من جمعتني بهم مقاعد الدراسة

أهدي لهم جميعا هذا الجهد المتواضع

# شكر وعرفان

**أتقدّم بالشكر الجزيل الوافر والاحترام الزاخر لكل من ساعدني وساهم في إتمام هذا العمل وأخص منهم:**

✍ **أستاذي قبل ان يكون مشرفا، الاستاذ القدير الأستاذ الدكتور سعيدي يحيى على نصائحه وتشجيعاته التي بثت ثقة في النفس وتصميما أكثر على اكمال البحث وتحقيق الهدف من هذا البحث؛**

✍ **إطارات مجمع صيدال على حسن تواصلهم معنا وعلى تعاونهم طيلة اعداد دراسة الحالة واخص بالشكر السيد جبورة رضا رئيس مصلحة التجميع .**

✍ **كل الأساتذة المبجّلين الذين قدّموا لي نصحهم وآراءهم النّيّرة أو لفتوا انتباهي لما لم انتبه له،**

✍ **وأختم بالشكر والامتنان لأعضاء لجنة المناقشة الأفاضل على الوقت والجهد المبذول، في قراءة وتمحيص، وتسديد، وتحسين هذا العمل.**

# فهرس المحتويات


| الموضوع | الصفحة |
|---|---|
| إهداء | I |
| شكر وعرفان | II |
| فهرس المحتويات | III-V |
| فهرس الجداول | VI |
| فهرس الأشكال | VII |
| فهرس الملاحق | VIII |
| قائمة المختصرات | IX |
| الملخص باللغة العربية | X |
| الملخص باللغة الفرنسية | XI |
| الملخص باللغة الإنجليزية | XII |
| مقدمة | أ |
| إشكالية البحث | أ |
| فرضيات البحث | ب |
| حدود البحث | ب |
| أهمية البحث | ج |
| أهداف البحث | ج |
| مبررات اختيار الموضوع | ج |
| منهجية البحث | د |
| الدراسات السابقة | د |
| خطة وهيكل البحث | ز |
| **الفصل الأول: ماهية المجمعات والحسابات المجمعة** | |
| المبحث الأول: ماهية المجمعات | 02 |
| المطلب الأول : مفهوم المجمعات | 02 |
| المطلب الثاني: تقنيات تأسيس المجمعات | 06 |
| المطلب الثالث: هيكل المجمعات | 09 |
| المبحث الثاني : الحسابات المجمعة | 14 |
| المطلب الأول: مفهوم و إلزامية إعداد الحسابات المجمعة | 14 |
| المطلب الثاني: تنظيم أعمال إعداد الحسابات المجمعة | 19 |
| المبحث الثالث: محددات التجميع | 27 |
| المطلب الأول: معدل الفائدة ومعدل الرقابة | 27 |
| المطلب الثاني: طريق حساب معدلات الرقابة (السيطرة) ومعدلات الفائدة (المصلحة) | 28 |
| المطلب الثالث: الصعوبات المتعلقة بحساب المعدلات | 31 |
| **الفصل الثاني : الحسابات المجمعة بين معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF** | |
| المبحث الأول: إسهامات المنظمات المحاسبية الدولية في وضع المعايير | 41 |

| | |
|---|---|
| المطلب الأول: إسهامات المنظمات المحاسبية الدولية | 41 |
| المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية | 48 |
| المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية المباشرة لتجميع الحسابات | 52 |
| المطلب الأول: - القوائم المالية المنفصلة- المعيار 27 المعدل | 53 |
| المطلب الثاني: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركةIAS28 | 56 |
| المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية المباشرة للتجميع | 63 |
| المطلب الأول : القوائم المالية الموحدةIFRS 10 | 63 |
| المطلب الثاني: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11)الترتيبات المشتركة | 72 |
| المطلب الثالث: الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى IFRS12 | 76 |
| المبحث الرابع: الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي | 80 |
| المطلب الأول: بداية إصلاحات المخطط المحاسبي الوطني PCN | 80 |
| المطلب الثاني : الإدماج-تجميع الكيانات-الحسابات المدمجة | 83 |
| الفصل الثالث: تطبيقات معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS و النظام المحاسبي الماليSCF على الحسابات المدمجة | |
| المبحث الأول: طرق ومبادئ التجميع | 90 |
| المطلب الأول: طريقة الدمج الكلي (الشامل) | 90 |
| المطلب الثاني: أسلوب التكامل النسبي(IntégrationProportionnelle) | 94 |
| المطلب الثالث: طريقة الوضع بالمعادلة (MiseEn Équivalence) | 97 |
| المطلب الرابع : الشراكات والمساهمات في الشركات الزميلة | 99 |
| المبحث الثاني: إجراءات عملية التجميع | 106 |
| المطلب الأول : سيرورة عملية التجميع | 106 |
| المطلب الثاني: العمليات التحضيرية للتجميع | 112 |
| المطلب الثالث : إعادة معالجة العمليات الداخلة في التجميع واستبعاد العمليات مابين الفروع | 115 |
| المطلب الرابع : إستبعاد العمليات الداخلية للمجمع | 123 |
| المبحث الثالث: إجراءات تغير محيط التجميع | 128 |
| المطلب الأول: معالجة فارق الإدماج الأول | 128 |
| المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية لفارق الإدماج الأول | 133 |
| الفصل الرابع: إعداد القوائم المالية المجمعة والنظام الجبائي للمجمعات | |
| المبحث الأول : القوائم المالية | 140 |
| المطلب الأول : الغرض من القوائم الماليةذات الهدف العام | 140 |
| المطلب الثاني : مكونات القوائم المالية | 142 |
| المبحث الثاني :مكونات القوائم المالية المحاسبية المدمجة | 148 |
| المطلب الأول: الميزانية وجدول النتيجة المدمج | 148 |
| المطلب الثاني : قائمة التغيرات في الأموال الخاصة | 151 |
| المطلب الثالث :قائمة تدفقات الخزينة | 157 |

| | |
|---|---|
| المبحث الثالث :النظام الجبائي للمجمعات | 163 |
| المطلب الأول: نظام شركه الأم وشركاتها التابعة | 163 |
| المطلب الثاني: نظام الربح العالمي ونظام الربح المجمع | 166 |
| المطلب الثالث: نظام الإدماج الجبائي | 168 |
| المطلب الرابع : تحديد النتيجة الجبائية للمجمع | 174 |
| الفصل الخامس: دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016 | |
| المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال | 180 |
| المطلب الأول: تاريخ صيدال | 180 |
| المطلب الثاني : سياسات صيدال في الشراكات والمساهمات | 187 |
| المبحث الثاني : طرق إعداد القوائم المالية المدمجة المنتهجة من طرف مجمع صيدال | 192 |
| المطلب الأول : طرق وإجراءات التجميع لمجمع صيدال | 192 |
| المطلب الثاني : إعداد القوائم المالية | 199 |
| المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للميزانية الفردية وفق دراسة الطالب | 210 |
| المطلب الأول: تعديل الميزانية الفردية للمقر الاجتماعي لشركة صيدال | 210 |
| المطلب الثاني: تعديل القوائم المالية الفردية باستعمال التقييم قبل/ خلال 2016. | 214 |
| المطلب الثالث: إعداد القوائم المالية الفردية | 219 |
| المبحث الرابع: التعديل على مستوى القوائم المالية المدمجة | 233 |
| المطلب الأول: إعادة معالجة الميزانية الفردية | 233 |
| المطلب الثاني : إعداد القوائم المالية المدمجة لسنة2016. | 241 |
| الخاتمـة | 256 |
| 1- نتائج اختبار الفرضيات: | 256 |
| 2- النتائـج | 256 |
| أ: نتائج الدراسة النظرية | 257-256 |
| ب: نتائج الدراسة العملية | 259-258 |
| III- آفاق الدراسة | 260 |
| قائمة المراجع | 265-261 |

# فهرس الجداول


| الرقم | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| (01) | خلاصة الالزاميات والاختيارات وفق القانون IFRS05 | 63 |
| (02) | أهم التغيرات بين IAS27 وتفسير اللجنة SIC12 والمعيارIFRS10 | 72-71 |
| (03) | طرق الترجمة لشركة قابضة (أم) في فرنسا لديها شركة تابعة في الجزائر | 98 |
| (04) | الجدول رقم نقاط التشابه والاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير الماليIAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF | 87 |
| (05) | طرق تجميع الحسابات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية قبل 2013 | 104 |
| (06) | طرق تجميع الحسابات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بعد 2013 | 104 |
| (07) | استبعاد هامش المخزون | 121 |
| (08) | الأصناف الأساسية للعمليات المعنية بتغير محيط الإدماج | 135 |
| (09) | نموذج جدول تغيرات الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي | 156 |
| (10) | عناصر الأنشطة المكونة لقائمة تدفقات الخزينة | 158 |
| (11) | جدول تدفقات سيولة الخزينة | 160 |
| (12) | مختلف المديرية لمجمع صيدال | 181 |
| (13) | حسابات التنازلات /الارتباطات بين الوحدات وحساب النتيجة الإجمالية | 187 |
| (14) | الاستثمار في فروع بأكبر من50 % | 187 |
| (15) | الاستثمار في العقود المشتركة | 188 |
| (16) | المساهمات الأخرى | 188 |
| (17) | المساهمات في الشركات الزميلة في طور التصفية | 188 |
| (18) | المساهمات في 2016/12/31 | 191 |
| (19) | تحليل رأس المال للشركات التابعة والمساهمات | 191 |
| (20) | طريقة الدمج الكلي (الشامل) « INTEGRATION GLOBAL" | 192 |
| (21) | طريقة الوضع بالمعادلة (التكافؤ) "MISE EN EQUIVALENCE" | 192 |
| (22) | شركات خارج محيط التجميع (نسبة المساهمة) | 193 |
| (23) | شركات خارج محيط التجميع (شركات في إطار التصفية) | 193 |
| (24) | وضعية التجميع للحقوق والديون المتبادلة بين مجمع صيدال /سوميديال في 2016/12/31 | 195 |
| (25) | وضعية التجميع للحقوق والديون المتبادلة بين مجمع صيدال /ايبرال في 2016/12/31 | 195 |
| (26) | وضعية التجميع للمصاريف والإيرادات المتبادلة بين مجمع صيدال /ايبرال في 2016/12/31 | 195 |
| (27) | تحرير أسهم شركة ايبرال لصالح شركة صيدال | 202 |
| (28) | جدول حساب النتيجة الجبائية لمجمع صيدال2016 | 221 |
| (29) | جدول حساب النتيجة الجبائية المعدل لمجمع صيدال2016 | 221 |
| (30) | المعالجة المحاسبية لفارق إعادة التقييم في مجمع صيدال وما يجب أن يكون | 232 |
| (31) | قائمة التغير في الأموال الخاصة المدمج المعدل وفق دراسة الطالب لمجمع صيدال- في 2016/12/31 | 253 |
| (32) | قائمة التغير في الأموال الخاصة المدمج المصحح من طرف الطالب- حسب مجمع صيدال- في 2016/12/31 | 254 |

# فهرس الأشكال


| الرقم | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| (01) | عملية اندماج-انفصال | 08 |
| (02) | الاندماج عن طريق الإسهامات الجزئية في رأس المال | 09 |
| (03) | البنية الهرمية للمجمعات | 12 |
| (04) | البنية الشعاعية للمجمعات | 13 |
| (05) | البنية الدائرية للمجمعات | 13 |
| (06) | البنية المركبة للمجمعات | 14 |
| (07) | التجميع المباشر والتجميع بالتدرج | 22 |
| (08) | سيرورة التجميع المركزي | 24 |
| (09) | التجميع اللامركزي | 25 |
| (10) | اعمال التجميع على مستوى الشركة المندمجة | 26 |
| (11) | الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB | 46 |
| (12) | كيفية إعداد المعايير المحاسبية الدولية | 50 |
| (13) | الصيغة الجديدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS | 52 |
| (14) | التفاعل بينIFRS10،IFRS11، IFRS12وIAS 28 | 69 |
| (15) | أهم التحديثات التي جاء بها المعيار IFRS10 | 71 |
| (16) | النموذج الجديد للسيطرة وفق المعيار IFRS 10 | 72 |
| (17) | الاجراءات الخاصة بعملية التجميع | 127 |
| (18) | حساب الفارق الأول للحيازة | 129 |
| (19) | مكونات القوائم المالية | 143 |
| (20) | الخصائص النوعية للمعلومات المالية | 147 |
| (21) | المنهجية المعتمدة في إعداد قائمة تدفقات الخزينة | 162 |
| (22) | الوحدات والفروع والمساهمات المشكلة لمجمع صيدال | 186 |
| (23) | إجراءات إعداد القوائم المالية المدمجة لمجمع صيدال | 186 |
| (24) | هيكل مجمع صيدال | 189 |
| (25) | محيط التجميع وفق مجمع صيدال | 190 |
| (26) | طرق الإدماج وفق دراسة الطالب لمجمع صيدال | 210 |

**قائمة المختصرات**

| المصطلح بالعربية | المصطلح بالفرنسية | الاختصار |
|---|---|---|
| المخطط المحاسبي العام | Plan Comptable Général | PCG |
| النظام المحاسبي المالي | Système Comptable Financier | SCF |
| المخطط الوطني للمحاسبة | Plan Comptable National | PCN |
| الدمج الشامل | Intégration Globale | IG |
| الدمج بالتناسب | Intégration Proportionnelle | IP |
| الدمج بالوضع بالمعادلة | Mise En Equivalence | ME |

# ملخص باللغة العربية

**ملخص:**

تتناول هذه الدراسة موضوعا من الموضوعات المثيرة للاهتمام في حقل المحاسبة وهي إعداد الحسابات المجمعة، أي القوائم المالية لشركة تملك مجموعة من الشركات التابعة، الشركات الزميلة والكيانات المشاركة ، فعلى مسيري الشركة الأم أن يقدموا القوائم المالية المجمعة وهذا من اجل اعطاء النظرة الاقتصادية والمالية الحقيقية لمجموع الشركات المكونة للمجمع، وهي تساعد مستخدمي القوائم المالية ،من المساهمين ،المستثمرين، مراقبي التسيير ،الموردين.... الخ في اتخاذ القرارات.

تمت دراسة النظام المحاسبي الماليSCF في الجانب المتعلق بالقوائم المالية المجمعة، و دراسة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ،التي تناولت موضوع تجميع الحسابات بصورة مباشرة او غير مباشرة والتركيز على الجانب التقني المتعلق بكيفية اعداد القوائم المالية المجمعة ، واسقاط الدراسة النظرية على دراسة حالة مجمع صيدال خلال السنة المالية 2016 .

من اهم النتائج المتوصل اليها، انه لا يمكن الاعتماد على النظام المحاسبي المالي فقط في اعداد القوائم المالية المجمعة ،بل الرجوع الى المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية في ظل عدم وجود معايير محاسبية جزائرية تضبط الممارسة المحاسبية.

**الكلمات المفتاحية :** المجمع ،القوائم المالية المجمعة ،محيط التجميع، النظام المحاسبي الماليSCF ،المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS،طرق التجميع.

**Résumé** :

Cette étude traite d'un sujet intéressant dans le domaine de la comptabilité, à savoir l'élaboration des comptes consolidés, c'est à dire les états financiers d'une société détient plusieurs filiales, des sociétés associées et coentreprises. Les dirigeants de la société mère doivent présenter les états financiers consolidés afin de donner les perspectives économiques et financières réelles pour l'ensemble des sociétés du groupe, ce qui est en mesure d'aider les utilisateurs des états financiers tels que les actionnaires, contrôleurs de gestion, fournisseurs, … etc. à prendre les décisions.

Le système comptable financier est étudié dans son volet relatif aux états financiers consolidés et l'étude des normes comptables internationales IAS/IFRS qui ont traité le sujet de consolidation des comptes d'une manière directe ou indirecte tout en se concentrant sur le côté technique relatif à la manière avec laquelle se fait l'élaboration des états financiers consolidés et la projection de la partie théorique sur l'étude de cas du Groupe SAIDAL durant l'exercice 2016.

Parmi les principales conclusions de l'étude, il a été démontré qu''il n'est pas possible de s'appuyer uniquement sur le système comptable financier pour l'élaboration des états financiers consolidés, mais il est nécessaire de se référer aux normes comptables internationales en l'absence de normes comptables algériennes régissant la pratique comptable.

**Mots-clés**: Groupe - états financiers consolidés - périmètre de consolidation - système comptable financier - normes comptables internationales IAS/IFRS - Méthodes de consolidation.

**Abstract**:

This study deals with an interesting topic in the field of accounting, namely the preparation of consolidated accounts, which means the financial statements of a company with affiliated companies, associated companies and participating entities. The managers of the parent company (holding) must present the consolidated financial statements in order to give the real economic and financial prospects for all the companies in the holding, which is able to help the users of the financial statements, such as shareholders, auditors, management controllers, suppliers, ... etc to make the decisions

The financial accounting system is studied in its section related to the consolidated financial statements and the study of IAS / IFRS international accounting standards that have dealt with the subject of consolidation of the accounts in a direct or indirect way while focusing on the relative technical side related to the manner in which the consolidated financial statements are prepared and the projection of the theoretical part on the SAIDAL Group case study during the year 2016.

Among the main conclusions of the study, it has been shown that it is not possible to rely solely on the financial accounting system for the preparation of the consolidated financial statements, but it is necessary to refer to the standards in the absence of Algerian accounting standards governing accounting practice.

**Keywords**: Holding - consolidated financial statements - scope of Consolidated - financial accounting system - international accounting standards IAS / IFRS - Consolidation methods

# المقدمة العامة

**المقدمة العامة:**

تعد المحاسبة من اهم الادوات التي تساعد على اتخاذ القرارات في مختلف المستويات، مما يجعلها تؤدي دورا محوريا كونها لغة الاعمال ونظام للمعلومات يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة به، وتعتبر القوائم المالية الرئيسية والملاحق والتعليقات والملحوظات الهامشية أهم مخرجات النظام المحاسبي فهي تمثل أحد أهم الدعامات الأساسية لمستخدمي القوائم المالية.

تحتوي القوائم المالية على كم هائل من البيانات، والتحليل الجيد لهذه البيانات يمكن متخذو القرارات من الحصول على معلومات من شأنها أن تحفز أو تحجم عن اتخاذ القرارات، خاصة إذا كانت تحتوي على الخصائص النوعية للمعلومات وهي المصداقية، الوضوح، الملاءمة، قابلية المقارنة والقابلية للفهم.

تعتبر القوائم المالية للحسابات المجمعة أكثر تعقيدا من القوائم المالية الفردية، فالأولى تقدم الملكية والوضعية المالية والنتائج للمجمع المشكل من طرف الشركة الدامجة (المجمعة)، والشركات التي لها ارتباط معها وكأنها شركة واحدة، أما الثانية فتقدم الملكية والوضعية المالية والنتائج للشركة بمفردها .

الحسابات المجمعة ليست وليدة اليوم ففي سنة 1904 كان أول مؤتمر بالولايات المتحدة الأمريكية بخصوص الحسابات المجمعة والمعدة في سنة 1892 من طرف شركة (National lead)، وفي سنة 1922 بالمملكة المتحدة تم إعلام الوسط المهني من اجل تطبيق الحسابات المجمعة وفي سنة 1948 أوجبت شركة ( Companies act) بإلزامية إعداد الحسابات المجمعة، كما انعقد مؤتمر الشركة الوطنية لخبراء المحاسبة في فرنسا سنة 1954 تم فيه الاهتمام بهذا الموضوع.

في سنة 1976 أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) المعيار المحاسبي الدولي IAS03 والمتضمن الحسابات المجمعة والمطبق ابتداء من جانفي 1977، ولكن مع التقدم والتطور الملحوظ على الشركات الغي هذا المعيار وعوض سنة 1989 بالمعايير المحاسبية الدولية IAS27، IAS 28 و IAS 31 وفي سنة 2003 تم مراجعة المعايير الثلاث السابقة ليصبح المعيار IAS 27 تحت اسم الحسابات المجمعة والفردية و IAS28 المساهمات في الشركات المشاركة، والمعيار IAS 31 المساهمات في الشركات الصديقة .

في أواخر سنة 2012 تم إصدار حزمة معايير جديدة مكونة من 03 معايير للتقارير المالية الدولية وهي IFRS11, IFRS10 و IFRS12 و 02 من المعايير المحاسبية المعدلة وهي IAS27 معدل و IAS28 معدل ويسري مفعول هذه المعايير بداية من جانفي 2013، وفي حال قررت شركة تطبيق هذه المعايير فعليها تطبيق كامل الرزمة بمعاييرها الخمسة.

**II- إشكالية البحث**

من خلال صدور النظام المحاسبي المالي (SCF) من خلال قانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 والمشتق من المعايير المحاسبية الدولية، والذي بدأ العمل به ابتداء من جانفي 2010 حيث تطرق في المواد من (31 الى 36) بعنوان الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لقواعد التقييم والمحاسبة في المواد من (132-1 إلى 132-21) والمتعلقة بالإدماج- تجميع الكيانات- الحسابات المدمجة وكل هذا من وجهة نظر قانونية حول سير الحسابات، ولكن من ناحية التطبيق المحاسبي فهي عملية بالغة الصعوبة نظرا لعدم وجود معايير محاسبية جزائرية، الامر الذي يقودونا الى الرجوع للمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS .

كما ان التغييرات الهامة التي مست معايير تجميع الحسابات والتي كانت بعد صدور النظام المحاسبي المالي، تجعل من التجميع وفق النظام المحاسبي المالي لا يتطابق مع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية مما يفتح باب النقاش الى ضرورة تكوين منظمات محاسبية في الجزائر قادرة على التكييف مع المعايير الدولية في حالة اي تغيير.

تبقى مشكلة التفاوت الزمني في الجزائر من حيث إصدار القوانين وخاصة القانون التجاري والذي من المفروض ان يتماشى مع النظام المحاسبي المطبق، فالقانون التجاري في الجزائر 1996 تطرق الى المجمعات والى الحسابات المجمعة لكن لم يصدر اي قانون او تعليمة حتى سنة 1999( الجريدة الرسمية العدد 87 الصادرة في تاريخ 1999/10/09) ، اي بفارق زمني بين القانون التجاري والجريدة الرسمية يقدر بـ 04 سنوات .

تطرق القانون التجاري الجزائري في القسم الثاني تحت عنوان الشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996) في المواد من 729 إلى 732 تطرق إلى الحسابات المجمعة ولكن بإيجاز.

بناء على ما سبق ولصعوبة الممارسة المحاسبية للحسابات المجمعة تم صياغة الإشكالية على النحو التالي:

**هل يمكن للشركات التي تمارس نشاطها في الجزائر الاعتماد في إعداد القوائم المالية المدمجة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF فقط أو إن الرجوع إلى المرجعية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية ؟**

إن الإجابة على هذه الإشكالية يتطلب تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ماالمقصود بالمجمعات، تقنيات تكوينها والحسابات المجمعة ؟
- ما دور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في تجميع الحسابات، ودرجة تطابق النظام المحاسبي المالي معها؟
- ماهي طرق التجميع وكيفية تحديد محيط تجميع الحسابات؟ وهل توجد محددات لاقصاء شركة او شركات من المجمع من عملية التجميع ؟
- ماهي الانظمة الجبائية الخاصة بمجمع الشركات ؟
- كيف يتم اعداد القوائم المالية والجبائية للمجمع من خلال مجمع صيدال للسنة المقفلة في 2016/12/31 ؟

## III- فرضيات البحث:

يتم صياغة الفرضيات وفق الاتي:

1- تطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي وحدها كفيلة بإعداد القوائم المالية المجمعة؛
2- الرجوع إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية للمساعدة في اعداد القوائم المالية المجمعة؛
3- اعداد معايير محاسبية جزائرية ضرورة حتمية من اجل توحيد وترشيد الممارسة المحاسبية في الجزائر؛
4- يواجه مجمع صيدال صعوبة كبيرة في اعداد قوائمه المالية والجبائية والقوائم المالية المجمعة.

## IV- حدود البحث

تتمثل حدود البحث وفق الاتي :

- **الحدود المكانية:** تمت الدّراسة من حيث المجال الجغرافي بمجمع صيدال وهو شركة ذات أسهم تقع بالجزائر العاصمة بالمنطقة الصناعية واد السمار؛
- **الحدود الموضوعية:** تم اختيار مجمع صيدال لأنه يستوفي بعض الشروط خلافا للمجمعات الأخرى والتي هي :

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

-مجمع صيدال يعتبر الشركة الأولى المدرجة في البورصة بعد الرياض سطيف في سنة 1998 ؛

-أسهم مجمع صيدال تتداول في بورصة الجزائر وبالتالي كفاءة السوق المالي مرتبط بتوفير المعلومات المالية .

-امكانية تقييم سياسة الشراكات المتبعة من طرف المجمع وهل هي في صالح المجمع او لا .

**الحدود الزمنية**: تمت دراسة الحالة للفترة من **2016/01/01** إلى **2016/12/31**.

## V - أهمية البحث

تكمن أهمية الدراسة من خلال الاهمية التي أعطتها المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية لهذا الموضوع فمن خلال حزمة 41 معيارا محاسبيا دوليا تطرقت المنظمات المحاسبية إلى 03 معايير مباشرة للتجميع وهي المعايير IAS27، IAS28، IAS31 والمعايير المساعدة والتي تظهر بمناسبة الاندماج وتجميع الحسابات وهي الضرائب المؤجلة IAS12 واندماج الأعمال IFRS03.

كما أن معايير الإبلاغ المالي الدولية بعد 2001 تطرقت الى 03 معايير جديدة من اجمالي 13 معيار السارية المفعول و04 معايير قيد الدراسة .

تعتبر الأسهم من أهم الأدوات المالية وعملية الحيازة او التنازل تقود في حالة الزيادة إلى الدخول في محيط الإدماج وبالتالي الخضوع لتجميع الحسابات، وفي حالة نقصان نسبة المساهمات إلى الحدود الدنيا المفروضة تتحول المعالجة إلى الميزانيات الفردية وفقا للمعايير IAS32، AS39 و IFRS09 .

تمثل عملية الفصل بين الميزانيات الفردية والميزانية المجمعة نصف العمل الذي يقودونا الى فهم واستيعاب نية واضعي المعايير في الفصل بين مختلف الحالات للشركات التابعة آو الفروع، المساهمات، او خارج محيط التجميع .

دراسة الأنظمة الجبائية للمجمعات ومعرفة كل نظام وشروط تطبيقه والاعفاءات الجبائية بين الشركات داخل المجمع تجعل من دراسة الأنظمة الجبائية عنصرا مهما في دراسات الجدوى من تكوين المجمعات .

## VI - اهداف البحث

بالإضافة إلى الإجابة على السؤال الاساسي والاسئلة الفرعية للبحث، واختبار الفرضيات تهدف البحث الى :

معرفة المكانة التي تحتلها الميزانيات المدمجة في المحاسبة كونها المادة الاعلامية الاحسن على مستوى المجمعات خاصة ان القوائم المالية المدمجة يعتمد عليها في توزيع الارباح وحساب ربحية السهم والمؤشرات المالية الاكثر دلالة عكس الميزانيات الفردية التي لها دور على مستوى الاقتصاد الكلي وحساب الضرائب على الارباح.؛

الوقوف عند المشاكل والصعوبات المتعلقة بتوحيد الحسابات من منظور النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS من خلال البحث النظري وكذا دراسة الحالة بالاعتماد على حالات شاملة في الجزء النظري لإزالة الغموض في التعامل مع بعض المشاكل والتي لم تطرح في دراسة الحالة؛

الوقوف على بعض الحسابات غير مفسرة من قبل النظام المحاسبي المالي والمتعلقة بالحسابات المدمجة (حقوق الأقلية، فارق المعادلة، فارق التقييم، الحصة من النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة، السندات المقومة بالمعادلة، فارق الاقتناء) وكذا المنهجية المتبعة من طرف المجمع موضوع البحث في اعداد الحسابات المجمعة.

## VII- مبررات اختيار الموضوع

تم اختيار موضوع البحث للأسباب الموالية:

محاولة التحكم في تقنيات تجميع الحسابات والمستمدة اساسا من معايير المحاسبة الدولية ومدى مطابقتها مع النظام المحاسبي المالي خاصة في ظل غياب معايير محاسبية جزائرية؛

كثرة تسمية مصطلح المجمع في الجزائر من هنا وهناك دون معرفة النظام المحاسبي المطبق خاصة الركود الذي تعاني منه بورصة الجزائر فيما يخص تداول الاسهم وعدم ادراج الشركات في البورصة وذلك راجع للاعتماد على القروض البنكية في تمويل المشاريع دون اللجوء الى الاكتتاب العام ؛

ان التحكم في تقنيات تجميع الحسابات من النواحي المحاسبية، المالية و الجبائية يمكن من القيام بدراسات الجدوى للمشاريع التي تكون في شكل مجمعات. ؛

التطرق الى مثل هذه المواضيع يزيد في الالمام والتحكم الجيد في المحاسبة المالية عموما ومحاسبة المجمعات خصوصا.

**VIII-منهجية البحث**

من اجل الالمام بموضوع البحث تم الاستعانة بالمناهج المستعملة في الدراسات الاقتصادية والمحاسبية حيث تم الاعتماد على:

-المنهج الوصفي والمطبق في الدراسات المالية والاقتصادية؛

- منهج تحليل المضمون عند اجراء المقارنة بين المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وكذا القانون الفرنسي 02/99.

- منهج دراسة الحالة لمعالجة الاشكالية المطروحة والفرضيات الموضوعة لتحديد ما إذا كان اعداد القوائم المالية المدمجة بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي كاف، أم ان الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية ضرورة حتمية، وذلك من خلال دراسة حالة مجمع صيدال.

**XI - الدراسات السابقة**

تم توظيف دراسات مختلفة تتوافق مع موضوع البحث من بينها ما يلي:

- **دراسة (مقدمي احمد،** 2006) تحت عنوان :النظام المحاسبي المالي والجبائي لمجمع الشركات-دراسة حالة مجمع صيدال. رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر.

تطرق الباحث الى ماهية المجمعات، النظام المحاسبي لمجمع الشركات، مختلف الانظمة الجبائية لمجمع الشركات وهذا بالتطرق الى الانظمة على مستوى دول الاتحاد الاوروبي، الانظمة على مستوى المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) ودراسة الحالة على مستوى مجمع صيدال وقد توصل الى النتائج التالية:

ان الشركات المكونة للمجمع تتمتع بشكل منفرد بشخصية معنوية مستقلة لكن من الناحية الاقتصادية فهي تشكل وحدة اقتصادية.

ضعف ثقافة التجميع ونقص القوانين في الجزائر حال دون التحكم الجيد في تقنيات التجميع مقارنة بالدول موضوع المقارنة.

توفر دول شقيقة مثل تونس على معايير محاسبية وطنية تساير المعايير المحاسبية الدولية عكس الجزائر الامر الذي يجب استدراكه.

اما على الصعيد الجبائي فالمجمعات تحضى بمعاملة خاصة حيث أصبحت الشركة الام هي المسؤولة عن الضرائب خاصة في حالة تطبيق نظام الادماج الجبائي.

نقطة الالتقاء مع هذا البحث تتمثل في التطرق الى المجمع من حيث الجانب المفاهيمي، كما تتلاقى في الجانب المتعلق بالنظام الجبائي للمجمعات وكذا دراسة الحالة التي كانت في نفس المجمع وهو مجمع صيدال .

بينما نقاط الاختلاف تكمن في ان البحث كان يخضع للمخطط الوطني للمحاسبة الساري المفعول في فترة إعداد البحث، كما ركز الباحث على الجانب الجبائي عكس هذه التي تطرقت الى المعايير المحاسبية الدولية المباشرة وغير المباشرة بالتجميع والى اعداد القوائم المالية الاساسية وإعطاء الأهمية للجانب التقني، أيضا كان الاهتمام في دراسة الحالة بالجانب الجبائي عكس بحثنا الذي تطرق للجانبين المحاسبي والجبائي

- **دراسة(سلامي منير، 2009)** تحت عنوان :القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية IAS/IFRS-دراسة حالة مجمع فرفوس. رسالة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة الحاج لخضر–باتنة .تطرق الطالب الى القواعد التي تحكم اعداد القوائم المالية المجمعة في ظل معايير المحاسبة الدولية وقد عالج مختلف المفاهيم المتعلقة بالتجميع والقوائم المالية المجمعة واهم ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية (IAS27، IAS28، IAS31) والمتعلقة مباشرة بالتجميع، اما دراسة الحالة فكانت في مجمع فرفوس بناء على المعطيات المقدمة من طرف المجمع، من بين نقاط التشابه مع دراستنا ان البحث ايضا وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، بينما تكمن نقاط الاختلاف في عدم تناول القوائم المالية الاساسية كاملة ماعدا الميزانية وجدول النتيجة، كما لم يتم معالجة معايير الابلاغ المالي الدولية الجديدة والتي لم تكن موجودة في تلك الفترة عكس دراستنا.

- **دراسة(زرموت خالد -2010)** تحت عنوان "إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر" رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر.

تناول الباحث في دراسته مدى نجاعة النظام المحاسبي المالي الجديد في اعداد القوائم المالية المجمعة من خلال ثلاثة فصول تطرق فيهم الى الحسابات المجمعة في الجزائر وسيرورة التجميع والمعالجة وفق النظام المحاسبي المالي واكتفى بإعطاء امثلة فقط على التجميع بدون دراسة الحالة ومن اهم النتائج المتوصل اليها يذكر ان تجميع الحسابات عملية جديدة في الجزائر كما ان الشركات غير مدرجة في البورصة الامر الذي ادى الى التقليل من الدور الذي كان من الممكن ان تقدمه الحسابات المجمعة لمستخدمي القوائم المالية وبالتالي للاقتصاد الوطني.

تتمثل نقاط التشابه مع بحثنا في الجزء المتعلق بتجميع الحسابات وفق للنظام المحاسبي المالي، أما نقاط الاختلاف فتتمثل في عدم تناوله للمرجعية الدولية IAS/IFRS ، وكذا كيفية إعداد القوائم المالية الاساسية المدمجة، ولم يشر الى النظام الجبائي للمجمعات، كما لم يتطرق لدراسة الحالة.

- **دراسة (الطيب مداني، 2015)** تحت عنوان :القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS-دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الابار (ENPS) لسنة 2013. رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة قاصدي مرباح –ورقلة .

تطرق الباحث الى الادبيات 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.

يهمل 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 اعداد القوائم المالية الاساسية (الميزانية، جدول النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة التغير في الاموال الخاصة) كما لم يتم التطرق الى الأنظمة الجبائية لمجمع الشركات، أيضا في دراسة الحالة كانت وفق ما وجد في المجمع موضوع البحث بدون اي تصويبات.

**دراسة (زينب بوغازي، 2016)** تحت عنوان : توحيد حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية -دراسة حالة مجمع صيدال) لسنة 2013. اطروحة دكتوراه (الطور الثالث) في العلوم التجارية، تخصص مالية و تدقيق، جامعة فرحات عباس – سطيف .

عالجت الباحثة في الفصل الأول الإطار النظري والحسابات الموحدة للمجموعة، أما في الفصل الثاني فقد تم تناول اجراءات عملية توحيد الميزانية بينما في الفصل الثالث التعديلات والعمليات الخاصة بعملية توحيد حسابات الميزانية وفق متطلبات معايير الابلاغ المالي الدولية و في الفصل الرابع دراسة حالة مجمع صيدال لسنة2014 ومن اهم نتائج البحث ما يلي:

ليست جميع المعايير والتعديلات قابلة التطبيق على البيئة الجزائرية رغم تبني النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية، لكون الاقتصاد الجزائري بمؤسساته غير مهيئ بعد للمستوى الذي اعدت من اجله المعايير المحاسبية الدولية .

يتم اعداد القوائم المالية على اساس التكلفة التاريخية وهذا نظرا لصعوبة قياس القيمة العادلة للتثبيتات بكافة انواعها مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية.

ليس هناك توافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي خاصة فيما يتعلق بالطرق المعتمدة في تجميع الحسابات وكذا تحديث النظام المحاسبي المالي بما يتناسب مع التغيرات التي تلي تطبيق النظام المحاسبي المالي.

اوجد النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني للمحاسبة حلول لبعض المشاكل والمتعلقة أساس بالضرائب المؤجلة، عقد الإيجار التمويلي، فارق الاقتناء، وضيقت النصوص القانونية على معدي القوائم المدمجة تطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي فقط هذا الاخير يفتقر الى الكيفية التي تتم بها المعالجة والتي هي من اختصاص المعايير فالاطار الذي اتى به SCF هو اطار قانوني ضيق .

نقطة التشابه تكمن في معالجة المعايير المتعلقة بالتجميع IAS/IFRS وكذا النظام المحاسبي المالي، كما أن دراسة الحالة تمت في نفس المجمع مجمع صيدال وللفترة 2014 تقترب من فترة دراستنا 2016.

بينما تكمن نقاط الاختلاف في ان البحث تتعلق بالميزانية فقط عكس دراستنا التي تطرقت إلى القوائم المالية الأساسية، كما ان دراسة الحالة اعتمدت على ما قام به المجمع لتجميع الحسابات عكس دراستنا التي تابعت عملية الاعداد بكامل مراحلها وتغيراتها حتى وصولها الى الصيغة النهائية ثم اعادة معالجة الميزانية الفردية للشركة الام انطلاقا من الملاحظات التي تمت من طرف الباحث واعادة اعداد القوائم المالية المجمعة واجراء دراسة مقارنة بين القوائم قبل التعديل وبعد التعديل ودراسة نقدية لعمليات إعادة التقييم، الضرائب المؤجلة، فارق التقييم، نقص القيم الملاحظ على المساهمات، فارق الاقتناء تقسيمات الأرباح، الضرائب على الأرباح .

**دراسة (خليل طيار، 2016)** تحت عنوان :توحيد تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية) . اطروحة دكتوراه (الطور الثالث) في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة .

تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول فصل تمهيدي تناول تطور النموذج الدولي لأعمال المجمعات في فترات مختلفة، ثم الطبيعة العملية لأعمال المجمعات، في الفصل الأول يعالج الادبيات النظرية حول الممارسة المحاسبية للتجميع، في الفصل الثاني تطرق الى خصوصيات الواقع الاقتصادي من خلال واقع الممارسة المحاسبية في بيئة الاعمال الجزائرية بالاعتماد على المقابلة والملاحظة وجمع الوثائق.

**من بين اهم النتائج المتحصل عليها :**

خصوصية الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الدولية والغموض الذي يحيط بها والمناقشات على المستوى الدولي في توضيح مدى استجابة النموذج المحاسبي الدولي للتجميع لاحتياجات المجمعات دون المساس بمصلحة باقي الاطراف ذوي العلاقة خاصة بعد الاثار التي خلفتها الأزمة الاقتصادية لسنة 2008؛

نموذج الاعمال( Business model ) للمجمعات اصبح ذو نزعة توسعية اكثر فاكثر ساعد على ذلك تزايد عدد الجنة الضريبية نتيجة لتنافس بعض الدول على استقطاب فروع المجمعات؛

هيمنة ثقافة المعايير المحاسبية الدولية وارتباطها بممارسات وسلوكيات مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية (big 4) والشركات متعددة الجنسيات وضغط اللوبيات وصناديق الاستثمار في مختلف قطاعات النشاط؛

تأهيل الممارسة المحاسبية للمجمعات بات امرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية للتجميع، لكافة المستجدات والتحولات التي تعرفها الجزائر على الصعيد الاقتصادي والسياسي والاجتماعي؛

خيار النموذج المحاسبي للتجميع يجب ان يراعى في بناءه تحقيق التوازن بين مصلحة مختلف الاطراف المعينة كأساس لصون المصلحة الوطنية، خاصة فرضية ترجيح خيار الجباية المتعلقة بأنشطة المجمعات عن المحاسبة.

تكمن نقاط الالتقاء في معالجة المعايير المحاسبية الجديدة للتجميع وكذا النظام المحاسبي المالي، أما نقاط الاختلاف فالبحث لم يركز على دراسة الحالة لمجمع بعينه واعتمد على المقابلة المباشرة والملاحظة ولم يتعرض للمشاكل التقنية للتجميع وركز على نماذج الاعمال الدولية وتأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية.

### IX - خطة وهيكل البحث

تم تقسيم البحث إلى خمسة فصول :

**الفصل الاول**: تناول في هذا الفصل الى المجمعات والحسابات المجمعة من خلال تعريف المجمعات حسب المدخل الاقتصادي، القانوني، المحاسبي والجبائي والدوافع الأساسية لتكوين المجمعات والتقنيات المعتمدة في تكوين المجمعات بالإضافة الى مفهوم الحسابات المجمعة والمصطلحات الاكثر تداولا في ميدان التجميع، تقنيات التجميع والتطور التاريخي لإعداد الحسابات المدمجة وكيفيات حساب معدلات الفائدة (المصلحة) حسب البنيات المحتملة للمجمعات.

**الفصل الثاني**: يعالج هذا الفصل تجميع الحسابات حسب المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي من خلال تقسيمه إلى خمسة مباحث، تم التطرق في **المبحث الأول**: إلى المنظمات المحاسبية التي ساهمت في خلق المعايير المحاسبية الدولية حسب الترتيب التاريخي والى المعايير المحاسبية الدولية، في **المبحث الثاني**: تمت دراسة المعايير المحاسبية الدولية IAS المباشرة لعملية التجميع من خلال دراسة المعايير IAS27، IAS28، IAS31 ، **والمبحث الثالث**: دراسة معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS المباشرة لعملية تجميع الحسابات من خلال دراسة المعايير FRS10 ، IFRS11، IFRS12 ، **أما المبحث الرابع**: تمت دراسة المعايير غير المباشرة لعملية التجميع حيث تم التطرق الى بعض المعايير فقط وهي المعايير IAS12 ، IFRS03، IAS24 ، IAS21، IAS29 .

أما **المبحث الخامس**: تم التطرق فيه الى الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي من خلال النصوص القانونية خاصة القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 وكذا الى السرد التاريخي للحسابات المجمعة من المخطط الوطني للمحاسبة الى النظام المحاسبي المالي.

**الفصل الثالث** : تم اجراء تطبيقات على معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS على تجميع الحسابات من خلال تناول طرق الادماج مع امثلة على كل معيار من المعايير السابقة (المعايير المباشرة للتجميع)، كما تم التطرق الى العمليات المتعلقة بتحويل

القوائم المالية المعدة بالعملة الاجنبية الى عملة التجميع ، عمليات الإقصاء وإعادة المعالجة والتجانس وفارق الاقتناء في حالة شراء فرع جديد وفي كل مرة نستعين بأمثلة تطبيقية من اجل تثبيت المعارف التي تطرقنا لها في الفصل الثاني.

**الفصل الرابع:** خصص هذا الفصل إلى اعداد القوائم المالية الأساسية وهي الميزانية، جدول النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغيرات الأموال الخاصة ونظرا لصعوبات الاعداد خاصة لقائمة التدفقات النقدية المدمجة وقائمة تغيرات الاموال الخاصة المدمجة في المجمع موضوع البحث من خلال القوائم المقدمة كما تم ادراج حالات شاملة لإعداد هاذين القائمتين، كما تم عرض الأنظمة الجبائية لمجمع الشركات خاصة النظام الجزائري، مع التطرق إلى ما يسمى بالربح الجبائي من خلال تناول القوائم الجبائية.

**الفصل الخامس**: خصص لدراسة الحالة في المبحث الأول من خلال تقديم لمجمع صيدال، سياسة مجمع صيدال في الشراكة، مختلف المساهمات، الهيكل التنظيمي، النظام المحاسبي المطبق في المجمع .

في المبحث الثاني: القوائم المالية المدمجة والمعدة من طرف مصلحة التجميع للمجمع وفق توصيات و توجهات محافظي الحسابات.

المبحث الثالث: تمت إعادة تشكيل القوائم المالية للمجمع وفق دراسة الطالب (ما يجب ان يكون) بالاعتماد على نصوص النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، بإعادة القيود المحاسبية للميزانية الفردية وثم اعادة تشكيل الميزانية الفردية اخذا بعين الاعتبار اعادة حساب الربح الجبائي بالاعتماد على الجدول رقم 09 الجبائي .

المبحث الرابع: تم إعداد القوائم المالية المجمعة للمجمع بعد التعديل واجراء المقارنة بينها وبين القوائم المالية المدمجة قبل التعديل باستخدام بعض النسب المالية خاصة منها نسب المردودية.

# الفصل الأول

## مدخل إلى المجمعات والحسابات

## المجمعة

**تمهيد:**

يعتبر نمو وتوسع الشركات من أهم معايير النجاح في الوقت الحالي، وعلى كل شركة لكي ترغب في الاستمرارية من خلال إتباع استراتجيات النمو، وهذا بزيادة حصتها السوقية وتنويع أعمالها، أو تحسين التكامل لأنشطتها.

فعلى الشركات أن تطور من منتجاتها على أساس التوسع الجغرافي سواء داخل حدود البلد أو إتباع إستراتجيات التدويل عن طريق إنشاء فروع أو وحدات في دول أخرى طبقا للقوانين المعمول بها في تلك الدول.

يكون هذا التوسع إما بإبرام التحالفات أو الاندماجات عن طريق تأسيس كيانات مشتركة وهذا من أجل تحقيق عدد من المزايا يذكر منها تقسيم المخاطرة عن طريق التنويع، فتح رؤوس الأموال سهولة اقتحام الأسواق المالية، تحقيق وفرات جبائية ويكون ذلك بـــ:

الحفاظ على الشخصية المعنوية للشركة وإنشاء وحدات موزعة على الحدود الجغرافية للبلد وتكون هذه الإستراتجية بالنسبة للمواد واسعة الاستهلاك في الجزائر مثلا نجد شركة نفطال وشركة الرياض (المركب الصناعي والتجاري )؛

إنشاء شركات تابعة لها شخصية معنوية مستقلة عن الشركة الأم غير أنها تبقى مراقبة من طرف الشركة الأم وفق للقوانين المعمول بها والمنظمة للعلاقات بين الفروع و الشركة الأم في الجزائر مثلا نجد شركة صيدال، وشركة سونلغاز.. الخ.؛

إنشاء شركات في إطار المشاريع المشتركة تربطهم عقود مشتركة.

ولكل من الاختياران محاسبة خاصة به تتماشى مع الإستراتجية المتبناة من طرف المسيرين. وقدم تناول هذا الفصل النقاط التالية:

ماهية المجمعات ؛

تقنيات تأسيس المجمعات ؛

الحسابات المجمعة، ظهورها، المنفعة من اعدادها؛

سيرورة وسياق عملية التجميع ؛

محددات التجميع والصعوبات المتعلقة بحساب معدلات الفائدة والرقابة.

**المبحث الأول: ماهية المجمعات**

المجمع يعتبر نتاج عملية الاستثمار الخارجي للشركات في شركات اخرى على المستوى المحلي او الدولي سواء على شكل شركات تابعة، كيانات مشاركة، او مساهمات ويعتبر المجمع مجال التطبيق لإعداد الحسابات المجمعة.

**المطلب الأول: مفهوم المجمعات**

دراسة مفهوم المجمعات تقودنا بالضرورة بالتطرق للمداخل المختلفة والتي فسرة هذه الظاهرة وهو المدخل الاقتصادي، المدخل القانوني، المدخل الجبائي، المدخل المحاسبي، فيعرف المجمع على انه:

"المجمع هو الكل المشكل من طرف الشركة مرتبط من الناحية المالية والاقتصادية، هذا الارتباط مع الشركة يفسر بضمان التسيير والمراقبة "[1]؛

المجمع هو" كل مشكل من مجموعة من الشركات تخضع للرقابة، بصورة رقابة حصرية أو بالاشتراك من طرف الشركة، أو تمارس على هذه الشركة رقابة يطلق عليها النفوذ البارز "[2]؛

"مجمع الشركات هو تشكيل لمجموعة من الشركات لكل منها شخصيتها المعنوية المستقلة عن الأخرى ولكنها مرتبطة على أساس المصلحة او الفائدة المشتركة، ويخضعون لرقابة الشركة الأم عن طريق حق الرقابة والممنوح للشركة الأم عن طريق السلطة ام عن طريق حقوقها أو الأحداث التي تخول لها حق الرقابة وتضمن لها وحدة القرار"[3].

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

**الفرع الأول : المدخل الاقتصادي**

على حسب المدخل الاقتصادي المجمع يتجلى مثل مجموع الوسائل والتي تترجم بعلاقات وترابطات متينة او اقل متانة.

يمكن أن تؤسس عن طريق :[4]

انتماء كلي مثل الوحدات « Succursales»؛

استقلالية في الحقوق مثل الفروع « Filiales »؛

ارتباطات قانونية مثل المساهمات « Participations »

ارتباطات اقتصادية او تعاقدية (المقاولة من الباطن).

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

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

[1] Jean Corre, **La consolidation des bilans** (3ème édition;Paris: Dunod, 1982), P. 3.
[2] Jean Michel Bailly, Philippe Coste et Pascal Simons, **La consolidation des compte** (France: édition d'organisation, 1986), P. 11.
[3] Hamadi Ben Amor, **La consolidation des bilans 2006** (1èreédition; Tunisie: Raouf Yaich, 2006), P. 3.
[4] Ibid., P. 3-5.

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

**الفرع الثاني: المدخل القانوني**

المتتبع لنصوص التشريع الجزائري خاصة في القانون التجاري فيما يتعلق بالشركات التجارية نجد أن المجمع غير معترف به نظرا لعدم امتلاكه للشخصية المعنوية، لكن نص عليه في الفصل الرابع المتعلق بالأحكام المشتركة الخاصة بالشركات التجارية ذات الشخصية المعنوية في القسم الثاني بعنوان" الشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة" (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996) حيث حدد الأحكام المتعلقة بـ :

مفهوم مجمع الشركات؛

تعريف الشركة الأم، الشركات التابعة والقابضة؛

القواعد المنظمة للمساهمات المتبادلة؛

تحديد شروط الشركة المراقبة.

**المادة 729**: إذا كانت لشركة أكثر من 50 %من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى.

تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء رأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% آو يساويها.

**المادة 730**: لا يمكن لشركة المساهمة أن تمتلك أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تملك مباشرة جزءا من رأسمالها يزيد عن 10%.

**المادة 731**: تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى قصد تطبيق أحكام هذا القسم.

عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزاء من رأسمالها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة؛

عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على أن لا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة ؛

عندما تتحكم في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها، في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة؛

تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم أخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.

تسمى الشركة التي تراقب شركة أو عدة شركات وفقا للفقرات السابقة، قصد تطبيق هذا القسم، الشركة القابضة.

**المادة 732**: تعتبر أي مساهمة حتى ولو كانت اقل من 10% تحوزها شركة، مراقبة بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها.

**المادة 732مكرر**: عندما تراقب شركة مساهمة شركة أخرى بصفة غير مباشرة، لا يجوز لهذه الأخيرة امتلاك أكثر من 50% من رأسمال الشركة الأولى.

**المادة 732 مكرر01** : 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 والمتعلق بالعمليات التي تم إجراؤها 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.

**الفرع الثالث: المدخل الجبائي**

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

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

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

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

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

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

كما تطرق في المادة 24 على الرسم على النشاط المهني فيما يخص العمليات التي تقع بين الشركات في نفس المجمع وذلك بتخفيض قدره 50 % من رقم الأعمال المحقق بين الشركات.

كما جاء قانون المالية لسنة 2007 بمجموعة من الامتيازات فيما يخص الرسم على القيمة المضافة للعمليات التي تتم بين الشركات في نفس المجمع وذلك بالإعفاء الكلي من هذا الرسم.

وفي سنة 2009 جاء في قانون المالية التكميلي حسب نص المادة 03 فيما يخص المعدل المطبق على الضريبة على أرباح الشركات في حالة تعددها بين شركة وشركة أخرى لنفس المجمع "في حال خضوع فروع المجمع الى معدلات

1 Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et audit** (Paris : Dunod, 2007), P. 343.

2 Hamadi Ben Amor, OP. Cit., P. 05.

مختلفة بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتم تطبيق معدل 19% وهذا في حالة كون هذا المعدل هو الذي يمثل اكبر حصة، وفي حالة العكس يتم ترجيح المعدل حسب حصة رقم الأعمال المحقق.

**الفرع الرابع: المدخل المحاسبي**

أول قائمة مالية مجمعة كانت في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية القرن التاسع عشر، حيث في سنة 1904 كان موضوع الحسابات المجمعة لأول مؤتمر دولي في المحاسبة، مع نشره في الإطار سنة 1918 بالولايات المتحدة الأمريكية.[1]

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

- المعيار IAS 27 المتعلق بالقوائم المالية المجمعة والمنفصلة؛
- المعيار IAS 28 المتعلق بالقوائم المالية في حالة المساهمات في الكيانات المشاركة ؛
- المعيار IAS 31 المتعلق بالقوائم المالية في حالة المساهمات في الكيانات الزميلة او الصديقة.

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

المعايير المحاسبية الدولية IAS27-IAS28-IAS31 أيضا موضوع إلغاء وتعويض وتعديل ابتداء من سنة 2012 مع إمكانية التطبيق في 01 جانفي2013 على النحو التالي:

- المعيار IAS 27 عدل وأصبح IAS 27 تحت اسم الحسابات المنفصلة وIFRS 10 القوائم المالية المجمعة؛
- المعيار IAS 28 عدل وأصبح تحت اسم المساهمات في الكيانات المشاركة والزميلة او الصديقة؛
- المعيار IAS 31 الغي نهائيا وحول إلى معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 11 الشراكات.

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

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

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

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

[1] Ibid., P. 02.

**المطلب الثاني: تقنيات تأسيس المجمعات**

تأسيس المجمعات لا يكون بتغيير في القوانين الأساسية للشركات لان كما ذكرناه أنفا أن المجمع لا يتمتع بالشخصية المعنوية وبالتالي هو نتاج قرار استراتيجي داخل الشركات يكون في السوق الأولي أو سوق الإصدار عن طريق الاندماج أو الانفصال أو الإسهامات الجزئية للأصول والسوق الثانوي عن طريق الأخذ بالمساهمات (la prise de participation) أي شراء جزء من رأسمال شركة من طرف شركة أخرى[1].

**الفرع الأول: مفهوم الاندماج**

يقصد بالاندماج بصفة عامة اتحاد مصالح بين شركتين أو أكثر وقد يتم هذا الاتحاد من خلال المزج الكامل بين الشركتين لظهور كيان جديد يكون عادة هذا الكيان أقوى من الشركتين قبل الاندماج.

ويعتمد تحقيق الاندماج بين الشركات على توفر الإرادة والرغبة لإتحاد القوى الاقتصادية، ووضع الشركات والشركات الفردية تحت ظل إدارة موحدة ولا شك أن الإدارة الناتجة عن عملية الاندماج هي أكثر كفاءة وأكبر مقدرة من الإدارة السابقة للمشروعات الفردية قبل الاندماج نتيجة استفادتها من الكفاءات الإدارية وهذا لاشك في صالح الأطراف في المشاريع الاقتصادية من مساهمين وعمال و حملة أسهم.[2]

وقد عرضت هيئة معايير المحاسبة الدولية عملية الاندماج كما يلي:

**أولا: اندماج الأعمال:** هو جمع شركات منفصلة في وحدة اقتصادية كنتيجة لقيام إحدى الشركات بالتوحد مع أو السيطرة على صافي الأصول و عمليات شركة أخرى.

**ثانيا: التملك :** فهو اندماج أعمال تقوم فيه إحدى الشركات المتملكة بالتحكم بصافي أصول و عمليات شركة أخرى الشركة المتملكة ( المدموجة ) مقابل تحول أصول أو تكبد التزام أو إصدار أسهم.

**ثالثا:** توحيد المصالح فقد عرف على أنه: "اندماج أعمال يقوم بموجبه حملة أسهم الشركات المندمجة بضم سيطرتهم على كامل صافي أصولهم وعملياتهم لتحقيق مشاركة مستمرة و متبادلة في تحمل الأخطار والاستفادة من المنافع المتعلقة بالشركة المندمجة بحيث لا يمكن تحديد أي طرف بأنه الجهة المتملكة.

**الفرع الثاني : التفرقة بين الاندماج والعمليات المشابهة له**

ومن النظم التي تتشابه في أحكامها بالاندماج-انفصال الشركات ( Scission des Sociétés) والمساهمة بحصة جزئية من أصول شركة قائمة كفرع أو وكالة إلى شركة أخرى في سبيل الإنشاء أو قائمة فعلا، (Apport Partiel D'actif) وأيضا التجمعات ذات الغاية الاقتصادية GIE.

**اولا: انفصال الشركات**

الاندماج عكس الانفصال، ويقصد بهذا الأخير تقسيم شركة قائمة إلى عدة شركات، ولكل من الاندماج والانفصال مجاله وأسبابه ولكن في الواقع يقتربان كثيرا من حيث القواعد الفنية التي يقوم عليها كل منهما، بل وأكثر من ذلك يقتربان من الوجهة الاقتصادية، ذلك لأن كل من الاندماج والانفصال يعتبران من عمليات إعادة هيكلة الشركات، والتي تهدف إلى إعادة تقسيم وتوزيع وسائل الإنتاج وتداولها، وتهدف إلى تنظيم أكثر فاعلية في ظل إدارة متميزة[3].

---

[1] Mohamed Rachid Aasri, **Ingénierie financière**, (Maroc: les Editions toubkal, 2007), P.116.

[2] طارق عبد العال حماد، اندماج و خصخصة البنوك (القاهرة: الدار الجامعية، 1999)، ص 5.

[3] Mohamed Rachid Aasri, OP. Cit., P. 138.

ربما يكون انفصال الشركات، طريق من طرق ترشيد استثمار الشركات على وجه أفضل، ويعني تجزئة شركة، تقسيم ذمتها المالية الشاملة أصولها وخصومها إلى شركتين أو أكثر، وتفنى الشخصية المعنوية للشركة التي تم تجزئتها، على النحو الذي يتم بالنسبة للشركة المندمجة في حالة الاندماج.

يعني ذلك إنه إذا كان تحويل الحصص في الاندماج يكون بالتحويل الكامل لشركة قائمة فان الانفصال يكون بتجزئة الشركة القائمة إلى حصص تكون كل حصة منها شركة على وجه الاستقلال.

وهناك حالتان للانفصال:

- حالة الانفصال البسيط وهو عبارة عن انفصال حصص الشركة التي لحقها الانفصال، وكونت كل منها شركة جديدة لها شخصيتها المعنوية المستقلة؛

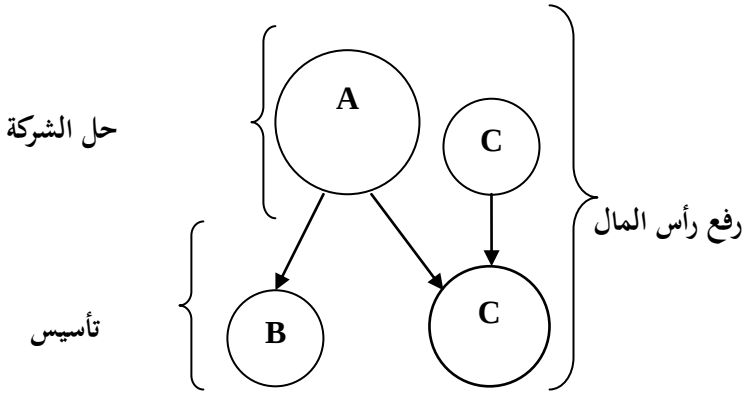
- حالة الانفصال التي يصاحبها اندماج والتي يطلق عليها (Fusion- Scission ) والتي بمقتضاها تقدم شركة ما ذمتها المالية لعدة شركات قائمة بالتساوي أو بنسب يحددها الاتفاق بينها، أو تشارك معها في تكوين شركة أو شركات جديدة، فيجتمع في هذه العملية الصفتين الانفصالية بتجزئة إحدى الشركات أو اندماجها في شركة أو عدة شركات قائمة أو تنشئ مستقبلا.

ويمكن أن تتم هذه العملية بإحدى الصورتين :

**الأولى**: تقوم شركة قائمة بامتصاص جزء من الشركة التي قررت الانفصال، ويطلق على هذا النوع من العمليات عملية اندماج- انفصال بطريق الابتلاع (fusion scission par absorption)

**الثانية** : ومقتضاها أن شركة قائمة تتحد مع جانب من الشركة التي حدث لها الانفصال، والتي تساهم فيها ليكونا معا شركة جديدة، والجانب الأخر ينضم إلى شركة قائمة ويطلق على هذه الطريقة، طريقة اندماج –انفصال، الاندماج بالضم، ويمكن إتباع أكثر من طريقة حسب الأهداف الاقتصادية للتركيز أو التكامل أفقيا أو رأسيا والجمع بين هذه الأساليب والطرق المختلفة.

**الشكل رقم (01): عملية اندماج-انفصال**




**Source:** Micheline Friederich, et autres, **Comptabilité Approfondie** (Vanves: édition Foucher, 2007), P. 473.

**أولا : الفرق بين الاندماج والانفصال**

يتضح مما سبق وجود مسألة جوهرية تفرق بين الاندماج والانفصال، ففي الانفصال يكفي وجود شركة قائمة واحدة ليمكنها الانفصال حيث تتجزأ إلى شركتين أو أكثر أما الاندماج فيلزم لتحقيقه شركتان على الأقل، وفي العملية المركبة (اندماج-انفصال) قد يتطلب الأمر وجود ثلاث شركات:[1]

الأولى: الشركة المجزأة؛

الثانية: الشركة الدامجة (في حالة اندماج-انفصال بالامتصاص)؛

الثالثة: شركة تنظم مع جزء منفصل من الأولى ليكونا شركة جديدة (اندماج-انفصال بالضم).

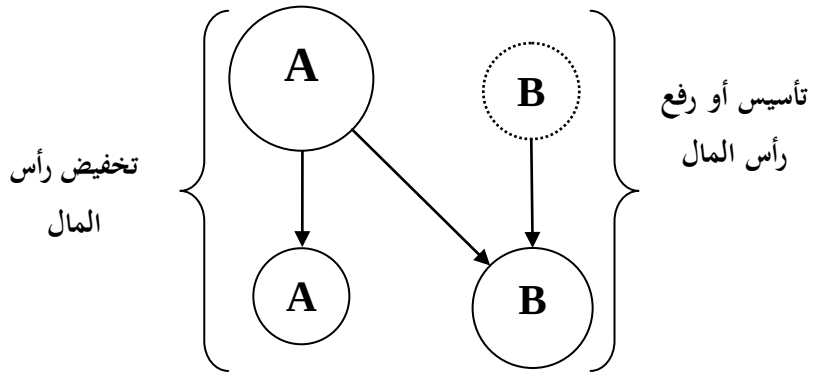
وتوجد أيضا حالة من حالات الاندماج-الانفصال وهي في حالة شركتين قائمتين فعلا ترغبان في تحقيق أهداف اقتصادية عن طريق إنشاء شركات متميزة لها من خصائص ما تفتقر إليه كلاهما فتنقسم كل منها إلى جزئين، وينظم كل جزئيين من كلا الشركتين ليكونا شركتين جديدتين، كل شركة جديدة مكونة من جزء من الأول والآخر من الثانية، وهذه العملية يطلق عليها اندماج بالفرقعة أو الانفجار.

ويمكن تحليل هذه العملية أيضا أنها عملية مزدوجة لاندماج-انفصال بطريق الضم.

**الفرع الثالث : الحصة الجزئية للأصول: Apport Partiel d'Actif**

ومعناها قيام شركة بتقديم حصة تمثل جانب من أصولها إلى شركة أخرى قائمة أو تنشأ خصيصا لتلقي هذه الحصة، أو بمعنى آخر مساهمة شركة بجزء من أصولها في شركة أخرى، وتستمر كل منهما في ممارسة نشاطها على وجه الاستقلال، وتقوم الشركات بهذه العملية بهدف تنظيم الإنتاج بينها وترشيده، ولا نسمي هذه العملية انفصالا لأن الانفصال بمعناه القانوني لا يكون إلا كليا [2]، كما لا يكون بتقديم حصة نقدية إنما يكون حصص في الشركة المقدم إليها هذه الحصة ويمكن تمثيله على الشكل التالي:

**الشكل رقم (02): الاندماج عن طريق الإسهامات الجزئية في رأس المال**




**Source:** Micheline Friederich, et autres, **Comptabilité Approfondie** (Vanves: édition Foucher, 2007), P. 476.

**فرع الرابع : الاندماج والانفصال وفق القانون التجاري الجزائري**

نص القانون التجاري الجزائري عن عملية الاندماج في المواد التالية:

**المادة 744**: للشركة ولو في حالة تصفيتها.أن تدمج في شركة أخرى أو أن تساهم في تأسيس شركة بطريقة الدمج.

[1] أحمد محمد محرز، **اندماج الشركات** (القاهرة: دار النهضة العربية، 1997)، ص 12.

[2] المرجع السابق، ص 14.

كما لها أن تقدم ماليتها لشركات موجودة أو تساهم معها في إنشاء شركات جديدة بطريقة الاندماج والانفصال كما لها أخيرا أن تقدم رأسمالها لشركات جديدة بطريقة الانفصال.

**المادة 745**: يسوغ تحقيق العمليات المشار إليها في المادة المتقدمة بين شركات ذات شكل مختلف، ويجب أن تقررها كل واحدة من الشركات المعنية حسب الشروط المطلوبة في تعديل قوانينها الأساسية.

إذا كانت العملية تتضمن إحداث شركات جديدة، يتعين تأسيس كل واحدة منه حسب القواعد الخاصة بكل شكل من الشركة الموافق عليها.

**المادة 747**: يحدد مجلس الإدارة الاندماج أو الانفصال سواء لكل واحدة من الشركات المساهمة في الاندماج أو للشركة المقرر إدماجها.

ويجب أن يتضمن البيانات التالية:

أسباب الاندماج أو الانفصال وأهدافه وشروطه؛

تواريخ قفل حسابات الشركات المعنية، المستعملة لتحديد شروط العملية؛

تعيين وتقديم الأموال والديون المقرر نقلها للشركات المدمجة أو الجديدة؛

تقرير روابط مبادلة الحصص؛

المبلغ المحدد لقسط الاندماج أو الانفصال.

يبين المشروع أو أي بيان ملحق به طرق التقويم المستعملة وأسباب خيار روابط مبادلة الحصص.

**المادة 748**:يوضع مشروع العقد بأحد مكاتب التوثيق للمحل الموجود به مقر الشركات المدمجة والمستوعبة.

ويكون محل نشر بأحد الصحف المعتمدة لتلقي الإعلانات القانونية.

**المطلب الثالث : هيكل المجمعات**

يمكن اعتبار المجمع على انه تشابك غير منظم و معقد يجب فكه وجعله أكثر جاهزية حيث أن مختلف الارتباطات والمجسدة بواسطة المساهمات المباشرة وغير المباشرة بين الشركة الأم والشركات التابعة او بين الشركات التابعة فيما بينها والملاحظ إن الهياكل المستعملة هي متعددة ومتنوعة فيمكن أن يأخذ المجمع شكل هرمي او على شكل نجوم أو دائري[1].

**الفرع الأول: تركيبة هيكل مجمع الشركات**

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

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

**أولا: الشركة الأم La Société Mère :**

الشركة الأم هي قمة الهرم داخل المجمع وهي الركيزة التي تمارس الرقابة على الشركات الأخرى والتي تسمى بالشركات التابعة.

[1] Mohamed Rachid Aasri, OP. Cit., P. 19.

فتعرف الشركة الأم على أنها الهيكل القانوني التي تجمع القدرة الإستراتجية، فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع[1].

**ثانيا: الشركة القابضة Le Holding:**

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

**ثالثا- الفرع Filiale:**

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

**رابعا: المساهماتParticipations** :

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

**الفرع الثاني: تصنيف مجمع الشركات**

يتم تأسيس المجمعات حسب حاجة كل مجمع وهذا لأسباب تتعلق بنشاط الشركات في حد ذاتها والاستراتجيات المتبعة مما يفرض عليها نمط معين من التصنيف وكذا لادوار الشركة الأم واختلاف الروابط المالية بين شركات المجمع فيما بينها و بين الشركة الأم، وبالتالي يمكن تصنيف المجمعات حسب الطبيعة وحسب البنية.

**أولا : التصنيف حسب الطبيعة :**

**المجمعات المالية :** تتجلى هذه المجموعات في اخذ مساهمات في شركات أخرى، وهذه المساهمات التي ينبغي ان تميز عن توظيف الأموال، تكمن في اكتساب حصص أو مساهمات بأغلبية مريحة تسمح لها بمراقبة الشركات المعنية، وبدلا من المساهمة، يمكن للشركة أن تنشأ كذلك شركة تابعة بحصص نقدية او عينية.

في الحالة الأولى يتعلق الأمر بمساهمة، وفي الحالة الثانية بإنشاء شركات جديدة تعتبر شركات تابعة للشركة الام.

بالنسبة للجزائر مثلا في كلتا الحالتين فالشركات القابضة Holding ثم شركات تسيير المساهمات SGP منذ سنة 2001، وهي التي تمتلك أغلبية المساهمات أو الحصص، إن لم نقل مجملها، في المؤسسات العمومية الاقتصادية،

[1] احمد مقدمي ، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات** (مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة الجزائر، 2006)، ص 08.

[2] Jean-Michel do Carmo Silva et Laurent Grosclaude, **Gestion Juridique, Fiscale et Sociale** (5eme édition; Paris: Dunod, 2012), P. 395.

[3] Ibid., P. 395.

ويمكن لهذه المؤسسات بدورها أن تقوم بأخذ مساهمات في مؤسسات عمومية اقتصادية أخرى أو إنشاء شركات تابعة.[1]

**المجمعات الصناعية :** تهتم هذه المجموعات بشركات الإنتاج والتسويق، فمجمع صيدال الذي ينتج ويسوق الأدوية يعتبر مجموعة صناعية، ويتم تأسيس المجمعات بغرض توسيع النشاطات إما بزيادة الطاقة الإنتاجية او الزيادة في عدد المنتجات موضوع النشاط، إما بالتركيز في منطقة معينة أو بالتوزيع على مناطق جغرافية، وهذا حسب دراسات الجدوى الاقتصادية المفروض القيام بها قبل أي قرار استثمار.

ج. **المجمعات الشخصية :** تتكون المجمعات الشخصية على مجموعة الشركات التي تكون فيها وحدة القرارات ناجمة من مسيرين، تربط بينهم علاقات شخصية قوية او عائلية تدفعهم إلى التجمع، ونشير هنا إلى الاختلاف بين المجمع والذي لا يتمتع بالشخصية المعنوية وبين التجمع الذي يقتضي بعقد يجمع شخصين معنويين أو أكثر قصد تسخير وسائلها المشتركة لتطوير نشاطاتها الاقتصادية وتحسين مردوديتها، وعلى عكس المجمع فان التجمع يتمتع بالشخصية المعنوية.

ويقابله في فرنسا على سبيل المقارنة مؤسسة شبيهة بالتجمع والتي تسمى بالتجمع ذو المنفعة الاقتصادية GIE الذي يمكن أن يتأسس بين أشخاص طبيعيين ومعنويين.

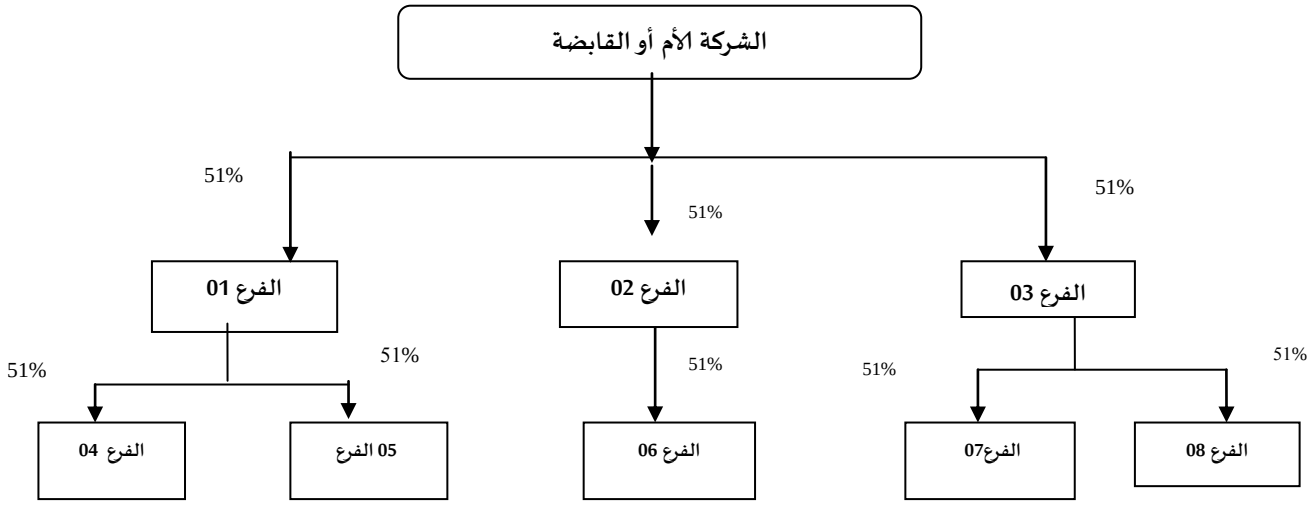
**ثانيا : التصنيف حسب البنية :**

لهذه المجموعات هياكل تعكس من جهة إستراتجية الشركة في تكوين المجمعات والتي من الممكن ان تؤسس على أساس النشاط او على أساس الموقع الجغرافي وهذا في حالة السوق الأولي او سوق الإصدار او في حالة السوق المالي الكفء والنشط مما يفرض ببنية معقدة او مركبة ناتجة عن تداول الأسهم في السوق المالي مما يفرض بنى غير مدروسة مسبقا وبالتالي توصف بنية المجمعات بأنها يمكن ان تكون هرمية، شعاعية، دائرية أو مركبة :

**البنية الهرمية Pyramidales:** عندما تمتلك الشركة الأم مساهمات في شركات تابعة تمتلك هي بدورها مساهمات في شركات تابعة أخرى، وهي تعتبر من أقدم الهياكل التي عرفتها المجمعات حيث انه تنشأ كما ذكرنا سابقا من سوق الإصدار أي ان هذه البنية لا تساعد في حالة ما كانت هذه الشركة مسجلة في البورصة، حيث ان انضمام الشركة الى البورصة يجعل هذه البنية مؤقتة تتغير على حساب تداو الأسهم داخل البورصة .

[1] الطيب بلولة، **قانون الشركات**، ترجمة محمد بن بوزة (الطبعة 2؛ الجزائر : إصدارات بارتي، 2013)، ص 132.

**شكل رقم(03):البنية الهرمية للمجمعات**




**SOURCE:** Jean-Michel do Carmo Silva et Laurent Grosclaude, **Gestion Juridique, Fiscale et Sociale** (5eme édition; Paris: Dunod, 2012), P. 476.

مفعول الرافعة في هذا الشكل البياني الشركة الأم منحت أغلبية رأس المال للشركات التابعة وكذا الشركات التابعة الفرعية في المستوى الثاني من الشكل البياني فهي رافعة تركز وتؤسس قوة على أساس تركيبة قانونية-مالية.

فمن اجل المراقبة للشركة التابعة الفرعية 04 من الضروري أن تملك 51 % أي بالتحديد( 50 %+01 سهم) من رأسمالها وهي حالة الفرع 01 ولكن من اجل المراقبة للفرع 01 يجب بالموازاة التملك لأغلبية رأس المال ومثال ذلك :

رأسمال للفرع الثانوي 04 يساوي 1000000 دج؛

مساهمة F01 في F04 1 50000 دج؛

مساهمة الشركة الأم في F01 تساوي 250002 دج.

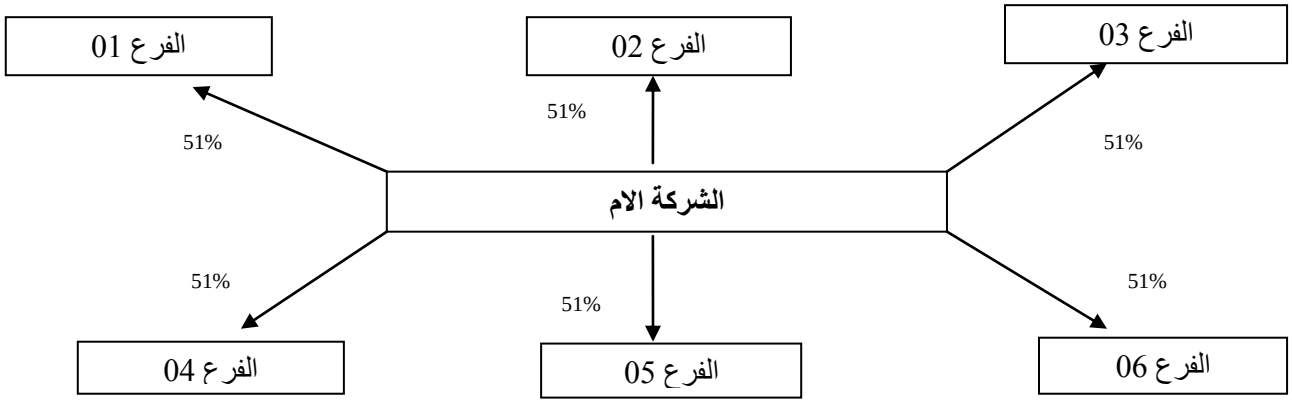
مفعول الرافعة على الشكل التالي:

المساهم بالأغلبية في الشركة الأم في الاستثمار يجب أن تفوق بقليل عن 125000 دج والشركة القابضة تملك أغلبية الأسهم للشركة F1 التي تملك الأغلبية في الشركة SF04.

إذا يمكن القول إن التركيبة الهرمية تجعل من الضروري التملك لأكثر من 500000 دج من أسهم SF04 وبالتالي تحيق الرقابة عليها، إذا هذه التركيبة تحقق الرقابة على أكثر من 25 % من هذا المبلغ للمساهمة.

**البنية الشعاعية (Radiales ) :** عندما تمتلك الشركة الأم مساهمات في عدة شركات منفصلة ماليا بعضها عن بعض ولكنها تمارس عليها رقابة مباشرة. ولكن الشركات التابعة ليست لها علاقة ببعضها البعض أي لا توجد شركات تابعة ثانوية sous- filiales.

**شكل رقم (04):البنية الشعاعية للمجمعات**

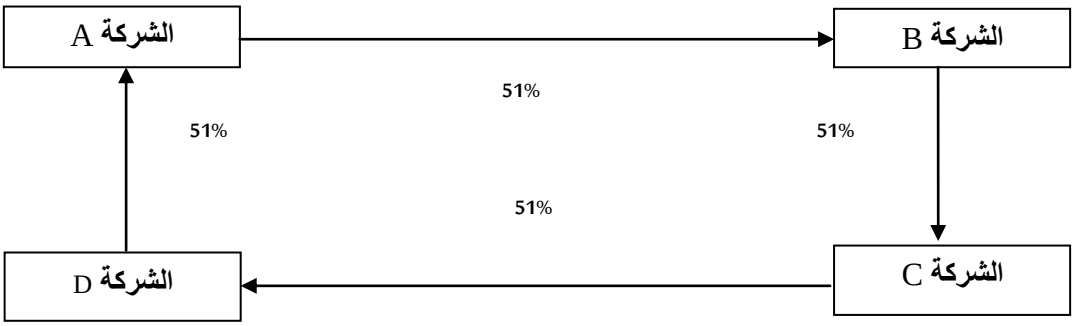



**SOURCE:** Jean-Michel do Carmo Silva et Laurent Grosclaude, **Gestion Juridique, Fiscale et Sociale** (5eme édition; Paris: Dunod, 2012), P. 382.

يوضح الشكل البياني أن الشركة الام أو الشركة القابضة هي الوحيدة المؤهلة لتمارس تسيير المساهمات الممنوحة للفروع الستة **06**.

**البنية الدائرية: Circulaires:** إذا كانت الشركة الأم تمتلك مساهمة في شركة ثانية هذه الأخيرة تملك مساهمة في شركة ثالثة. .. الخ حيث ان الشركة الام في كل حالة تملك مساهمة غير مباشرة في الشركات التابعة حسب هذه البنية.

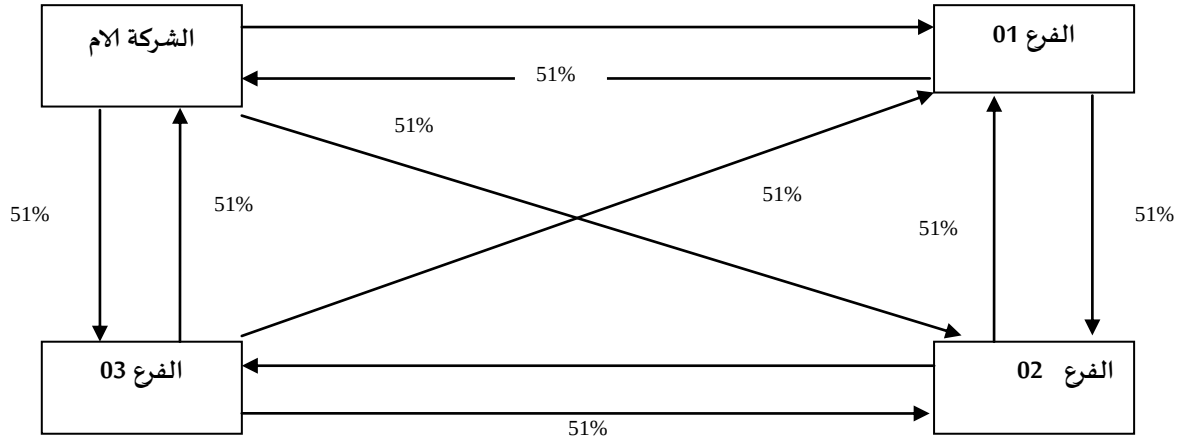
**شكل رقم(05) : البنية الدائرية للمجمعات**




**SOURCE:** Jean-Michel do Carmo Silva et Laurent Grosclaude, **Gestion Juridique, Fiscale et Sociale** (5eme édition; Paris: Dunod, 2012), P. 383.

**البنية المركبة (Combinée) :** وهي هيكل هجين بين الأنواع المذكورة أعلاه أي بين البنية الهرمية و الشعاعية والدائرية وتفسر قوة الاستثمار داخل هذا النوع من الهياكل ويكون هذا الهيكل في اقتصاد نشط وله سوق مالي كفؤ أي يكون تركيب هذا الهيكل على مستوى السوق الثانوي أي سوق التداول وليس تركيب مدروس مسبقا.

**شكل رقم (06 ):البنية المركبة للمجمعات**




**Source:** Mohamed Naji Hergli, **Maitriser la consolidation des comptes** (non publiée, Tunisie: 2007), P.29.

**المبحث الثاني: الحسابات المجمعـة**

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

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

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

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

**المطلب الأول: مفهوم و إلزامية إعداد الحسابات المجمعة**

**الفرع الأول: لمحة تاريخية عن الحسابات المجمعة**

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

**في الولايات المتحدة:**

1892 أول نشر للحسابات المجمعة National Lead؛

1905 المؤتمر الدولي للحسابات المجمعة؛

1910 الحسابات المجمعة تكون ضمن التقارير السنوية؛

1934 إلزامية إرفاق الحسابات المجمعة للتقارير السنوية ؛

إصدار المعيار المتعلق بالقوائم المالية المجمعة ARB 51؛

1971 إصدار المعيار المتعلق بالوضع بالمعادلة APB.

**في المملكة المتحدة:**

1922 نشر أول حسابات مجمعة ؛

إصدار أول معيار بخصوص الحسابات المجمعة SSAP14؛

1948 إلزامية إعداد الحسابات المجمعة من طرف Companie act[1].

**ج. في ألمانيا:**

إلزامية إعداد الحسابات المجمعة لشركات الأموال؛

1969 إلزامية إعداد الحسابات المجمعة للشركات ذات المسؤولية المحدودة.

**د. في فرنسا:**

1966 إصدار أول حسابات مجمعة؛

1969 إصدار أول معيار:توصيات للمجلس الوطني للمحاسبة ؛

1978 مشروع تقرير للمجلس الوطني للمحاسبة بخصوص الحسابات المجمعة؛

1985 نشر القانون المتعلق بتجميع الحسابات -إلزامية إصدار الحسابات المجمعة للمجمعات الغير مسجلة في البورصة؛

الإشعار رقم 17 ديسمبر 1998 رقم 98-10 المتعلق بالحسابات المجمعة؛

1999 القانون رقم 02.99 المؤرخ في 29 افريل 1999.

**هـ. في المجموعة الاقتصادية الأوروبية CEE:**

إصدار أول حسابات مجمعة؛

1969 إصدار أول معيار توصيات للمجلس الوطني للمحاسبة .

**و. المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS المتعلقة بالحسابات المجمعة :**

IAS 01 المعيار المتعلق بإعداد القوائم المالية، أخر مراجعة في 2013/01/01؛

IAS 21 المعيار المتعلق بالعملة الأجنبية، أخر مراجعة في 2009/07/01؛

IAS 27 المعيار المتعلق بالقوائم المالية المجمعة و الفردية، أخر مراجعة في 2013/01/01؛

IAS 28 المعيار المتعلق بتسجيل المساهمات في الشركات المشاركة، أخر مراجعة في 2013/01/01. ؛

IAS 31 المعيار المتعلق بالمساهمات في الشركات الصديقة الغي وعوض بـ IFRS11 ابتداء من 2013/01/01؛

IAS 03 المعيار المتعلق بمجمع الشركات أخر تعديل في 2010/07/01؛

IFRS 10 المعيار المتعلق بإعداد القوائم المالية المجمعة، سريانه ابتداء من 2013/01/01؛

IFRS 11 المعيار المتعلق بالترتيبات المشتركة، سريانه ابتداء من 2013/01/01 ؛

IFRS12 المعيار المتعلق بالإفصاح عن المساهمات في المنشآت الأخرى، سريانه ابتداء من 2013/01/01.

[1] François Colinet et Simon Paoli, **Pratique des comptes consolidés** (4eme édition; Dunod, 2005), P.03.

**الفرع الثاني: تعريف الحسابات المجمعة**

المجمع يقدم مجموع الشركات مرتبطة فيما بينها وهي ملزمة بإعداد الحسابات المجمعة والمقصود بها« تعد الحسابات المجمعة من اجل تقديم الملكية، والوضعية المالية والنتائج للمجمع المشكل من طرف الشركة الدامجة والشركات الداخلة في محيط الإدماج كأنها وحدة واحدة[1]».

من هذا التعريف نلخص الأهداف:

توحيد الحسابات لكل الشركات وفق القواعد المتبعة في التقييم للمجمعات؛

تجميع المعطيات أي الحسابات المتعلقة بالميزانية وجدول حسابات النتائج ؛

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

إقصاء الحصص أو الأسهم الممنوحة داخل المجمع وتوزيع الأموال الخاصة .

الحسابات المجمعة تسمح بإعطاء صورة على الحقيقة المالية لمجمع الشركات والتي تحوي عموما على الميزانية، وجدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، و الملاحق المكملة لمجموع الوضعية للشركة الأم والفروع كأنها شركة واحدة. [2]

**اولا: المنفعة من الحسابات المجمعة**

في الحسابات الفردية للشركة الدامجة التي تملك مساهمات في شركات أخرى، وحدها قيمة سندات المساهمة التي تظهر في الأصول المالية، الوضعية المالية والنتائج هي على مسؤولية المجمع.

الحسابات المجمعة للشركة تعطي تقديم أكثر اكتمالا ووضوحا من الحسابات الفردية بالنظر لأكثر من ميدان: الملكية أو الإرث، الوضعية المالية ونتائج النشاط.

**الملكية أو الإرث :** إن الحسابات المجمعة تعطي كل المعلومات المتعلقة بممتلكات التي يقوم المجمع بالتحكم فيها وتسييرها، ويمكن أن تكون هذه الممتلكات على شكل مصانع، ممتلكات عقارية، معدات، أو أصول مالية فنجد سندات المساهمة الظاهرة في ألأصول الغير جارية للشركة الدامجة إضافة إلى أن قيمة هذه الأصول مسجلة بتكلفة الدخول في محيط التجميع فنجد أن تحويل هذه السندات من شركة إلى أخرى لا يغير في قيمتها.

**الوضعية المالية :** الحسابات المجمعة تبين كل الديون والحقوق تجاه الغير الذين من خارج المجمع، والمتعلقة بالشركات الداخلة في محيط التجميع.

في الحسابات الفردية للشركة الأم او الدامجة نشير للإقراض او القروض للشركات التابعة او الفروع، عند إعداد الحسابات المجمعة هذه الحقوق أو الديون الداخلية بين شركات المجمع يجب أن تقصى عدا الديون والحقوق الأخرى للغير التي تظهر في الحسابات المجمعة.

إن هذه الطريقة من العرض هي الأكثر إفصاحا ووضوحا من الحسابات الفردية حيث أنها تعطي لمستخدمي القوائم المالية من مستثمرين أو مقرضين وهي تعطي أكثر واقعية على الوضعية المالية للمجمع.

[1] Ibid., P. 03.
[2] Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, OP. Cit., P.179.

**نتائج النشاطات :** أن الحسابات المجمعة هي أفضل مقياس لرقم الأعمال المحقق من طرف المجمع ونفس الشيء للنتائج المحققة، لان الحسابات المجمعة تركز على حصة كل شركة من شركات المجمع من النتائج، سواء النتائج الموزعة او المحولة الى الاحتياطات.

في الشركة الدامجة القوائم المالية الفردية للشركة تفصح إلا على:

النتيجة الصافية التي لها علاقة بنشاطها؛

الأرباح الموزعة للشركات التابعة (النتائج المتعلقة بسنوات سابقة)؛

المؤونات للنقص في قيمة المساهمات للشركات التابعة التي لها نتائج خسائر ( المتعلقة بخسائر السنة).

بالمقابل يمكن للمجمع أن يحوز على اسهم شركة أخرى لكي يحصل على الرقابة بالأغلبية وتكون هذه الحيازة عن الناتج إذا كان سعر الحيازة جد مرتفع ويفوق حصة الأموال الخاصة الموافقة لها، في هذه الحالة الحسابات المجمعة تسمح بملاحظة الاستثمارات المرتبطة بالحيازة لهذه السندات تتوافق مع الإمكانيات المالية ونتائج المجمع.

وأخيرا التنازل عن الأصول بين الشركات الداخلة في نفس المجمع يمكن أن تحقق فوائض قيم تدخل في تكوين النتائج، هذه النتائج غير مبررة بالنظر إلى الغير، لان المسؤولين في المجمع يتحكمون في الصفقات الداخلية.

كل هذه العناصر تدخل في الحسابات المجمعة وتعطي معلومات محاسبية ومالية وتفتح إمكانية تحسين قياس الأداء للمجمع ومستقبله، وأخيرا الحسابات المجمعة تضمن نظرة لمجموع عناصر التسيير للشركات الداخلة في محيط التجميع.

تجميع الحسابات يجب أن يفضل التحليل الأداء الجيد لكل شركة من شركات المجمع وتعطي مؤشرات للمسؤولين على المجمعات على قيمة الشركات في نصوص المجمع، وبالتالي الحسابات المجمعة تعمل على إعادة تقويم الأداء المالي الحقيقي للمجمع.

**النمو الخارجي:** من الأمور السلبية الشركة الدامجة آو الشركة الأم يمكن أن تضمن تطوير هام عن طريق الحيازة لسندات شركات جديدة، إذا كان سعر الحيازة لهذه السندات مرتفع جدا، الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي للمجمع يجب أن يسمح بتسديد القروض التي تعهدت بها من اجل تمويل هذه الحيازات، خاصة إذا كانت نتائج المجمع غير كافية لتغطية هذا الاحتياج من التمويل مما يجعل من الغير ممكن الوفاء بالتعهدات حسب الرزنامة المحددة مسبقا.

ومن الايجابي –إذا كان المجمع قام بشراء السندات بسعر منخفض لشركات تعاني من صعوبات في قطاع نشاطها المعروف جيدا من المجمع، تحت فرضية إعادة الهيكلة الفعالة، يستطيع المجمع أن يحسن في النتائج وبالتالي المر دودية عن طريق النمو الخارجي.

**النمو الداخلي :**من الملاحظ على الأداء المالي للشركات التابعة والداخلة في محيط التجميع، والممثلة في الشركة الدامجة أو الشركة الأم، هذا الأداء يكون محسوب عن طريق كل العمليات المحققة من طرف المجمع والتي تخلق نتائج داخلية، إن هذا المدخل المختصر والذي يجعل من الشركة الأم أن تحصل توزيعات الأرباح والتي تعبر عن الأرباح الحقيقية الاقتصادية لشركات المجمع.

**ثانيا : الأهداف من إعداد الحسابات المجمعة**

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

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

الاستجابة لاحتياجات المعلومات القانونية والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرار؛

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

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

**الفرع الثالث: قواعد تجميع الحسابات**

**أولا: الشركات الملزمة بإعداد الحسابات المجمعة**

إن معايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS خاصة المعايير المباشرة الخمسة وهي IAS27، IAS 28، IFRS10، IFRS11، IFRS 12 والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في مختلف الدول. ومنها الجزائر فحسب النظام المحاسبي المالي SCF القانون رقم 11/07 المؤرخ في 20017/11/25 »كل شركة أم أو الشركة التي تملك مساهمات في شركات شقيقة أو في شكل مشاريع مشتركة أو عقود مشتركة أو ترتيبات مشتركة هي ملزمة بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة أو مدمجة تضم كل من الشركة الأم والشركات التابعة والمساهمات، وتخضع عملية الإعداد لهذه القوائم إلى نفس قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المحددة في IAS 1 الخاص بتقديم وعرض القوائم المالية.

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

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

**ثانيا: المصطلحات الأكثر تداولا في إعداد الحسابات المجمعة**

**مفهوم السيطرة:** حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 في الفقرة 04 « الرقابة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والعملياتية لشركة ما وفي الأخير الحصول على منافع من أنشطتها[1] »؛

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

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

**مفهوم معدل الفائدة (المصلحة):** معدل الفائدة أو المصلحة يترجم الفائدة التي تملكها الشركة الأم في الأموال الخاصة والنتيجة في الشركة التابعة أو الفرع وهي مفتاح التوزيع الذي يعتمد عليه في توزيع الأموال الخاصة والنتيجة بين الشركة الأم وحصص الأقلية [2]؛

[1] Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, OP. Cit., P.185.

[2] Sophie de Oliveira Leite et Dang Pham, **La consolidation des comptes** (France: ellipses, 2002), P.57.

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

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

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

**حقوق الأقلية:** هي النسبة من الربح والخسارة أو صافي الأصول في المنشاة التابعة المتعلقة بحقوق الملكية التي لم يتم امتلاكها من قبل المنشاة الأم[1]؛

**الترتيب المشترك:** ترتيب يكون لجهة معينة أو أكثر سيطرة مشتركة عليه؛

**السيطرة المشتركة:** هي المشاركة التعاقدية المتفق عليها للسيطرة على النشاط الاقتصادي والتي لا يكون لأي متعاقد سيطرة عليه بشكل منفرد؛

**العملية المشتركة**: ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في الأصول او الالتزامات في المطلوبات المتعلقة بالترتيب ويطلق على هذه الأطراف المشتركة في العملية المشغلين المشتركين؛

**العقد المشترك:** هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي معين يخضع لسيطرة مشتركة؛[2]

**المتعاقد المشترك:** هو طرف في العقد المشترك وله سيطرة مشتركة على العقد المشترك.

**المطلب الثاني : تنظيم أعمال إعداد الحسابات المجمعة**

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

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

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

**الفرع الأول : سيرورة تجميع الحسابات**

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

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007** (الطبعة الأولى؛ عمان: إثراء للنشر والتوزيع، 2008)، ص 210.

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

**أولا: سياق التجميع عن طريق الأرصدة**

ترتكز طريقة التجميع بواسطة الأرصدة على المبادئ التالية :

الحصول على ميزان المراجعة بعد الجرد لكل شركات المجمع أي المحاسبة الفردية أو الحسابات السنوية للشركات التي تدخل في محيط التجميع؛

جمع المبالغ 100 % في حالة تطبيق طريق التكامل الكلي أو الشامل، ونسبة المساهمة المباشرة والغير مباشرة في حالة الإدماج النسبي أو الإدماج بالمعادلة في اليومية الخاصة بالأعمال قبل التجميع آو في يومية التجميع. ؛

التسجيل المحاسبي في نفس اليومية لكل القيود المتعلقة بالتجميع[1]؛

ثم القيام بعرض الحسابات المجمعة.

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

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

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

إذا هذه الطريقة لا تخلو من الخطر المتعلق بنسيان بعض التسجيلات المحاسبية لعمليات التجميع ( إقصاء، إعادة المعالجة) ناتجة من السنة السابقة وهي تصطدم دائما مع الحسابات المجمعة الجارية، على سبيل المثال إبعاد وتحييد فوائض القيم الناتجة عن التنازل على التثبيتات بين شركات المجمع [2].

هذا الضعف يرجع أساسا أثناء إعداد جدول إقفال الأموال الخاصة، الذي يشرح و يؤكد المرور الأموال المجمعة للسنة N-1 و مع المحصلة أثناء التجميع للسنة N وهي الوحيدة التي تكفل وتضمن عدم المساس بالميزانية المجمعة.

بالموازاة مع هذه الطريقة آو الإجراءات، تجميع الحسابات يكون بعد إعداد الحسابات الفردية لشركات المجمع، مما يجعل من غير الممكن التعرف على الوضعية الحقيقية للمجمع خلال السنة، بالنظر إلى أن التجميع يمثل أداة لتسيير المجمع إذا يمكن القول انه يوجد ضعف بارز في هذه الطريقة.

**أ . مزايا التجميع بالأرصدة :** ميزان المراجعة لكل شركة من شركات المجمع والحسابات الشخصية لكل شركة هي سهلة الحصول عليها؛

**ب .عيوب التجميع بالأرصدة:** يمكن أن تحمل مخاطر النسيان الممكن أن تتجلى في العمليات التي تسبق السنة المالية على سبيل المثال إعادة المعاجلة وتصحيحات متعلقة بمعطيات خارج السنة كانت قد أهملت بسبب النسيان

[1] Dominique Mesplé-Lassalle, **La consolidation des comptes** (Paris: Maxima, 2006), P. 49.
[2] Ibid., P. 49.

وبالتالي يمكن آن يؤدي إلى ظهور أخطاء في الاستمرارية للأموال الخاصة للمجمع، وكما ذكرنا سالفا جدول الإقفال للأموال الخاصة يمكن أن يكشف هذا الخطاء[1].

**ثانيا: سياق التجميع عن طريق التدفقات**

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

ترحيل ميزان المراجعة للحسابات المجمعة للسنة N-1؛

توزيع النتيجة المجمعة للسنة N-1 في حساب الاحتياطات المجمعة؛

تسجيل التدفقات مركزيا كمصدر للشركات المدمجة على الأقل مرة واحدة في الشهر؛

التسجيل المحاسبي خاص بالتجميع؛

إعداد ميزان المراجعة الحسابات المجمعة؛

ثم القيام بعرض الحسابات المجمعة.

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

بالمقابل هو نظام للتجميع بطيء بحيث يتطلب من المجمع تطبيق نظام حقيقي كلي على طول السنة لأجل التجميع، مع مصلحة التجميع لكل شركة من شركات المجمع، وهي مكلفة بإجراء تقرير شهري للتدفقات عند الاقتضاء بأكثر فعالية باستعمال برمجيات مشتركة للمحاسبة أو للتجميع [2].

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

**مزايا التجميع بالتدفقات :** يتميز هذا الإجراء في توحيد الحسابات إلى الدرجة العالية من الفعالية والتحكم في الأخذ بالحسبان لحسابات السنوات السابقة؛

**عيوب التجميع بالتدفقات :** يعتبر هذا الإجراء من أهم المداخل لإعداد الحسابات المجمعة لأنه يسمح باستمرارية مراقبة التغيرات التي تطرأ على محيط التجميع، أي الدخول و الخروج من والى محيط التجميع وهي عبارة عن توثيق لمعرفة التدفقات[3].

**ثالثا : كيفيات تجميع الحسابات**

إن عملية تجميع الحسابات هي عملية معقدة إذا لم نراعي تنظيم كيفيات التجميع، خاصة في حالات وجود شركات تابعة ثانوية، فهل من الممكن إجراء تجميع مباشر دفعة واحدة، أو التجميع لكل الشركات في نفس المدرج والمستخلصة من هيكل المجمع موضوع الدراسة، أي تجميع الحسابات يكون حسب كل مستوى من مستويات هيكل المجمع ثم القيام بالتجميع الكلي.

[1] François Colinet et Simon Paoli, OP. Cit., P.34.
2 Dominique Mesplé-Lassalle, OP. Cit., P. 50.
3 François Colinet et Simon Paoli, OP. Cit., P. 35.

إذا يمكن تجميع الحسابات بكيفيتين إما التجميع المباشر أو التجميع بالتدرج على حسب هيكل المجمع.

**التجميع المباشر:** التجميع ينطلق من الحسابات الفردية للشركات التي تدخل في محيط التجميع، بعد القيام بأعمال المعالجة اللازمة من اقصاءات وإعادة معالجة والتي تكون من طرف الشركة الدامجة أو الشركة الأم.

إن المبدأ العام لها يقودونا إلى تحديد لكل شركة من الشركات الداخلة في محيط التجميع حقوق المجمع من الأموال الخاصة مهما كانت الشركات المعنية؛

هذا المدخل يسمح بحساب حصة المساهمة لكل شركة من الاحتياطات ومن نتائج المجمع ويعتبر هذا الاختيار لكيفية التجميع هو من اجل تقسيم أفضل للأموال الخاصة لكل شركة بين المجمع وحصص الأقلية.

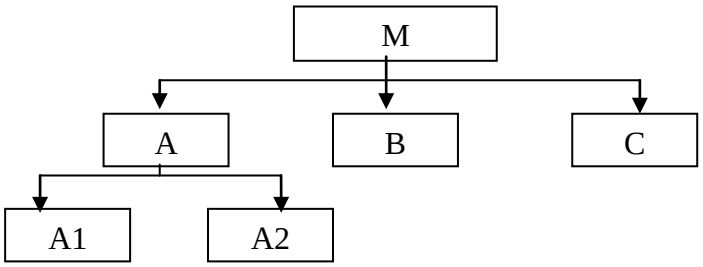
إن هذه الكيفية لتجميع الحسابات موصى باستعمالها في الواقع العملي.

**التجميع بالتدرج:** يتم التجميع حسب هذه الكيفية والمسماة بالتجميع بالتدرج والمقصود بها أن نقوم بالتجميع بالتوالي للشركة التابعة الفرعية مع الشركة التابعة الأكبر منها والتي تظهر في هيكل المجمع في مستوى أعلى من مستوى الشركة التابعة الفرعية.

فالمبدأ العام يؤسس للتجميع لحسابات الشركة التابعة الفرعية عن طريق الامتصاص من طرف شركة تابعة فرعية اكبر من السابقة.

هذا النوع من التجميع يقودونا لتجميع الشركات التابعة الفرعية ثم الإدراج في التجميع الرئيسي للحسابات المجمعة للشركات التابعة للشركة الأم، هذا المدخل يؤدي حلول لبعض الحالات كفوائد الأقلية للشركات المدمجة بطريق التوحيد النسبي أو طرية الحقوق ( الوضع بالمعادلة ) والحلول التي يطرحها هذا النوع من كيفيات التجميع في حالات تغيرات محددات التجميع.

**الشكل رقم (07) :التجميع المباشر والتجميع بالتدرج**




**SOURCE:** Sophie de Oliveira Leite et Dang Pham, **La consolidation des comptes** (France: ellipses, 2002), P. 60.

من هذا الشكل يمكن إجراء تجميع مباشر من طرف الشركة الأم أي مباشرة A, A1, A2, B و C، أو التجميع عن طريق التدرج كما ذكرناه سابقا وهذا بتجميع في البداية للشركات التابعة A1, A2 مع A ثم M مع A، BوC .

القانون 99-02 من القانون الفرنسي وكذا الفقرة 111 من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي يؤكد على » الأموال الخاصة المجمعة، فارق الحيازة وفارق التقييم، فوائد الأقلية والنتيجة المحسوبة في إطار الحسابات المجمعة يجب أن تكون متساوية في طريقة التجميع المباشر أو التجميع عن طريق التدرج[1].

[1] Ibid., P. 37.

في حالة استعمال التجميع المباشر، مصلحة التجميع الوحيدة التي تعالج كل المعلومات المتحصل عليها من مختلف الشركات التابعة والشركات التابعة الفرعية مما يجعل منها صعبة نسبيا خاصة فيما يتعلق إقصاء العمليات الداخلية بين شركات المجمع، كما أن حساب فوائد الأقلية وفق هذه الطريقة أكثر دقة؛

في حالة استعمال التجميع بالتدرج، جزء من أعمال التجميع نقوم بها على مستوى الشركات التابعة بصفة لا مركزية مما يفرض وجود مسؤول عن التجميع في كل شركة تابعة [1].

**الفرع الثاني : سيرورة تجميع الحسابات**

في حالة اختيار سياق التجميع وكيفية تجميع الحسابات، يبقى من الضروري تعيين مراحل العمل، أن سيرورة التجميع.

مرتبطة بقواعد التنظيم المحاسبي المطبق في المجمع، فنجد سيرورة التجميع مستلهمة من اتجاهين:

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

**التنظيم اللامركزي**: معناه كل سلسلة أعمال التجميع والتحضير لها مفوضة لكل شركة من شركات المجمع وهذا من اجل تخفيض وتضييق إلى أدنى حد أعمال التجميع.

**أولا: سيرورة التجميع المركزي**

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

- هيكل المجمع ومحددات التجميع: وهذا بإعداد قائمة الشركات موضوع التجميع وتحديد طريقة التجميع لكل شركة داخلة في محيط التجميع؛

تجميع المعطيات: في هذه المرحلة من مراحل أعمال التجميع، نقوم بجميع الوثائق الضرورية المستعملة في تجميع المعطيات، وهذه الوثائق تتمثل في:

- ميزان المراجعة لكل شركة من شركات المجمع؛
- المعلومات المتعلقة بسندات المساهمة للشركات المدمجة؛
- المعلومات المتعلقة بالعمليات المحققة بين شركات المجمع؛

تغيرات الأموال الخاصة ؛

- المعطيات المستخدمة في إعادة المعالجة والإقصاء.
- ترجمة الحسابات للشركات الأجنبية المدمجة : كل حسابات الشركات التي تقع خارج حدود الدول (استراتجيات التدويل) وجب أن تترجم هذه الحسابات إلى عملة الشركة الأم أو الدامجة؛

التسجيلات المحاسبية والتي يمكن تصنيفها إلى:

- إعادة المعالجة والتي تؤدي إلى تجانس في التقييم، وإعادة تقسيم من اجل تقديم متجانس للحسابات؛

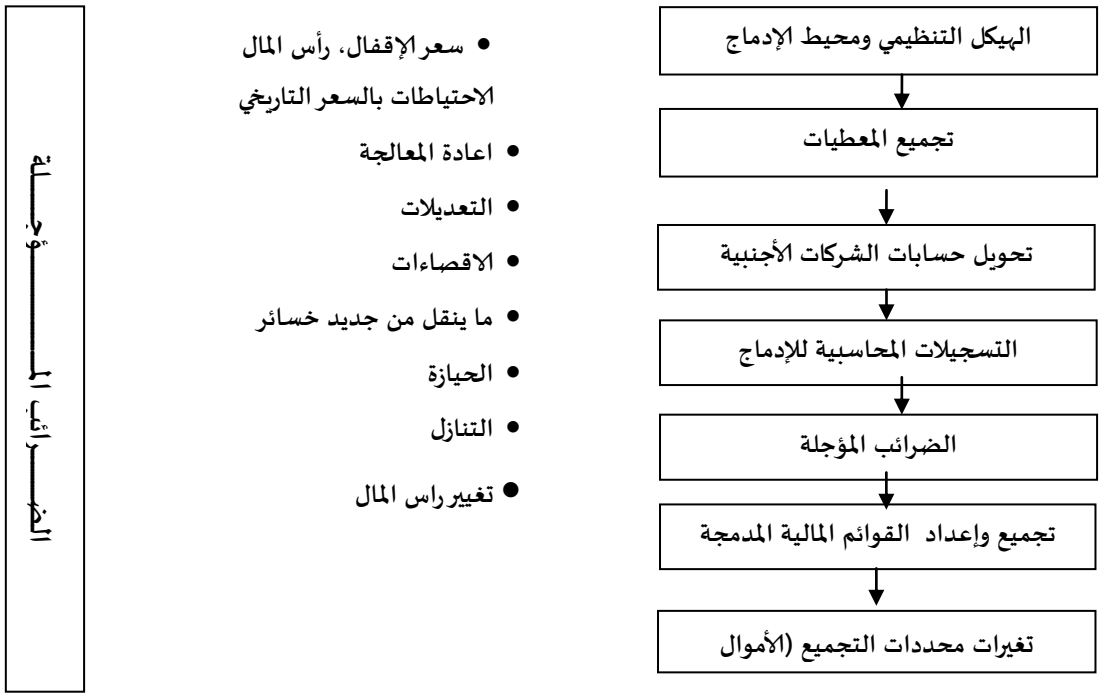
[1] Sophie de Oliveira Leite et Dang Pham, OP. Cit., P.60.

- التعديلات والتسويات من اجل تعديل الحسابات مابين المجمع(intra-groupe) أي العمليات المتبادلة بين شركات المجمع أو بين المجمع وشركاته؛
- حذف وإقصاء الاستخدام المزدوج للنتائج الداخلية المحققة داخل المجمع؛

الضرائب المؤجلة: ما دام طرق التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة غير مطبقة أثناء إعداد الحسابات الفردية يجب إعادة المعالجة باستخدام الضرائب المؤجلة.

- التغير في محيط التجميع :كل العمليات التي تغير في محيط التجميع يمكن أن تقود المجمع إلى تسجيل فروق التقييم، وفروق الحيازة عند الحيازة على سندات المساهمة، أو تصحيح فوائض أو نواقص القيم عند التنازل عن سندات المساهمة للشركات المدمجة؛
- إقفال الأموال الخاصة: من الضروري عند إعداد وتقديم الحسابات المجمعة أن تقدم بالأرصدة.
- عرض وتقديم الحسابات المجمعة هي نتاج أعمال التجميع.

**الشكل رقم (08): سيرورة التجميع المركزي**



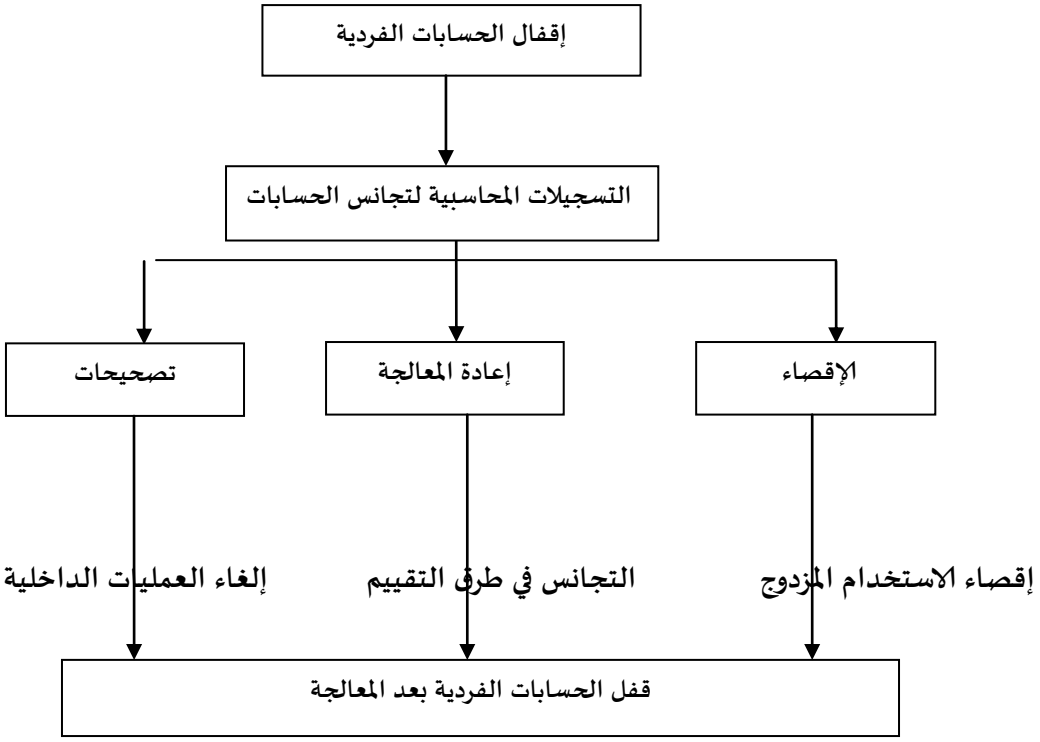

**SOURCE:** Mohamed Naji Hergli, **Maitriser la consolidation des comptes** (non publiée, Tunisie: 2007), P.76.

**ثانيا: سيرورة التجميع اللامركزي**

وفق هذا المسار، كل شركة تعد حسابات خاضعة لإعادة المعالجة وموافقة لقواعد العرض والتقييم للمجمع، كما أن مصلحة التجميع بعد المراقبة تسترجع المعطيات وإتمام عملية التجميع لمجموع الشركات الداخلة في محيط التجميع.

**الأعمال التي تقوم بها كل شركة:** في هذا المسار، المعطيات ترسل إلى مصلحة التجميع في الشركة الأم آو الشركة الدامجة، هذه الأخيرة تحضر وفق لقواعد التقييم المتبعة من طرف المجمع والتي بالضرورة تتبع الشركة الأم.

**الشكل رقم (09 ): التجميع اللامركزي**




**SOURCE** : François Colinet et Simon Paoli, **Pratique des comptes consolidés** (4eme édition; Dunod, 2005),., P. 03.

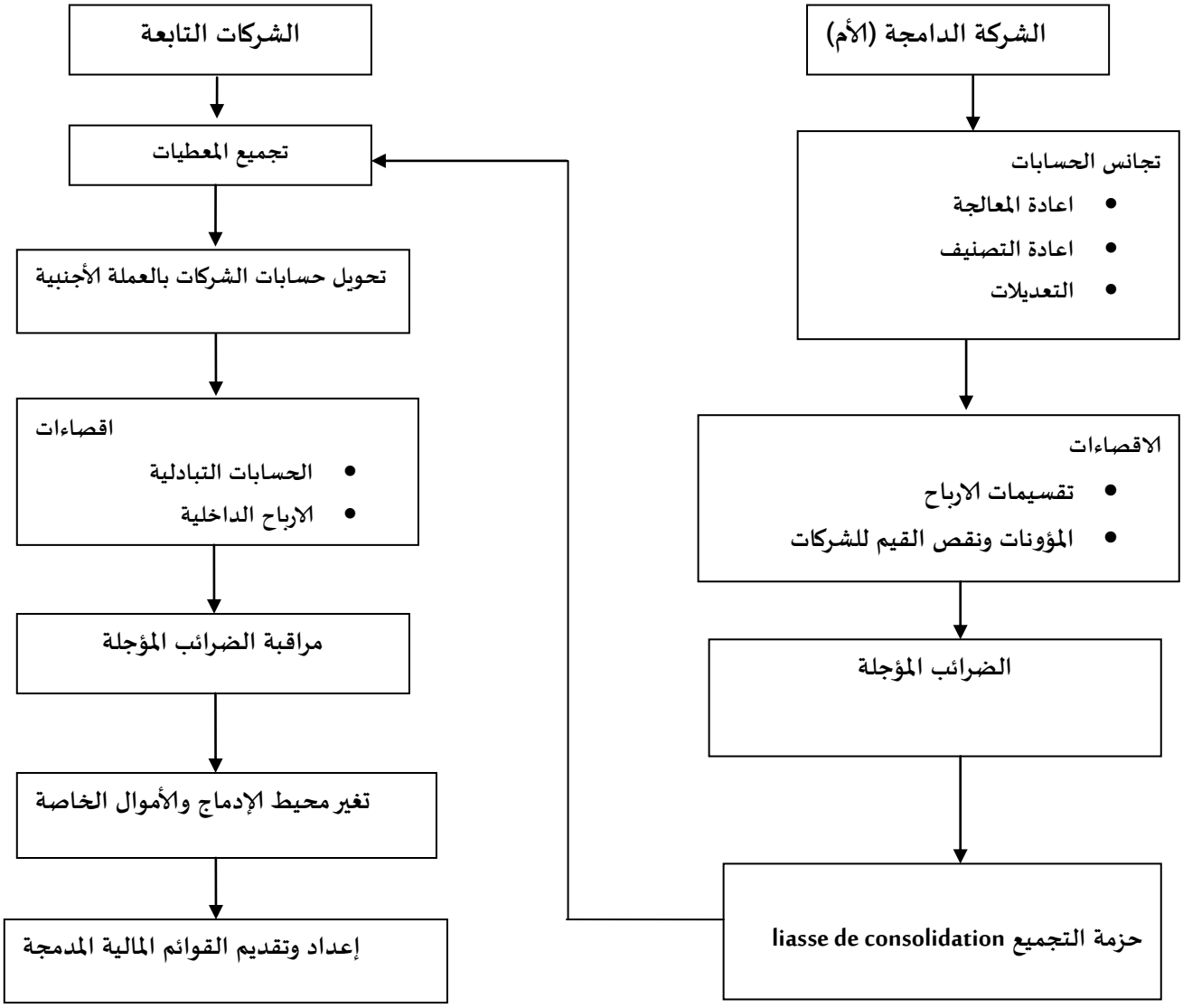
**الأعمال في الشركات المندمجة** : في هذا المسار يوجه الى معالجة كل عمليات التجميع في مصلحة التجميع للشركة الأم او القابضة، فهي تطبق في المجمع عندما يكون عدد الشركات الخاضعة للتجميع معتبر يسمح بتقليص أعمال التجميع، هذا التنظيم يكون عندما تكون الشركات على علم بقواعد التقييم والسياسات المطبقة من طرف الشركة الأم، تكون فعالية التجميع بـ:

تقسيم وتوزيع من طرف شركات المجمع للإجراءات المحاسبية للمجمع وكذا إجراءات التجميع، مصحوبة بضرورة إجراء ملتقيات وتكوين وأيام تحسيسية من اجل تكوين جو للمجمع "CLIMAT GROUPE ";

تعريف لتوكيل السيطرة للفروع والمتعلقة بالعمليات الناتجة (خاصة اعادة المعالجة من اجل التجانس) ؛

تحويل (غالبا نهاية السنة) لكل فرع وثائق التجميع" Liasse de Consolidation " في اجال ممنوحة مسبقا لإتمام عملية التجميع، كما ان العلاقات مع الفروع يمكن تقيس وفي الاخير اعطاء معلومات مجمعة دقيقة.

**الشكل رقم (10): أعمال التجميع على مستوى الشركة المندمجة**




**SOURCE** : Mohamed Naji Hergli, **Maitriser la consolidation des comptes** (non publiée, Tunisie: 2007), P.07.

.

**المبحث الثالث: محددات التجميع**

يعتبر معدل الفائدة ومعدل الرقابة من المحددات الرئيسية للتجميع فيما يخص الطريقة المستعملة لتجميع الحسابات فمعدل الرقابة المباشرة والغير مباشرة من أهم المحددات لطرق التجميع، أما نسبة المصلحة أو الفائدة المباشرة والغير مباشرة هي التي يحسب على أساسها حصة الشركة الأم من حقوق الملكية وحساب حقوق الأقلية.

**المطلب الأول :معدل الفائدة ومعدل الرقابة**

إن معدل الرقابة يسمح بتحديد الشركات التي تدخل محيط التجميع وطرق التجميع القابلة للتطبيق، والذي يحسب عن طريق حقوق التصويت المكتسبة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة والتي يمكن أن تكون في موضع تحت السيطرة الحصرية للشركة الدامجة.

وبمعنى أخر، يجب جمع حقوق التصويت للشركة الأم، والشركات التي تخضع للرقابة الحصرية ( الفروع)، حقوق التصويت هذه تساوي إلى الحقوق في رأس المال ( % المساهمة) على جميع الأسهم التي لها نفس الحقوق، وفي الحالة المعاكسة، نسبة أو معدل الرقابة سيختلف على نسبة المصلحة ونجد هذا الاختلاف يمكن أن يكون :

أسهم لها الأولوية في تقسيمات الأرباح؛

اقتطاعات الأسهم الخاصة؛

أسهم تحوي على مساهمين مفلسين؛

أسهم لها حقوق تصويت مزدوجة او مضاعفة.

**الفرع الأول : أنواع الرقابة**

يوجد نوعان من الرقابة على مستوى الشركة الدامجة او الشركة الأم على فروعها :

الرقابة الحصرية؛

الرقابة بالتشارك.

الرقابة الحصرية ⟸ السلطة على كل القرارات

الرقابة الحصرية ناتجة عن ثلاث أنواع للرقابة حسب المادة 40 من النظام المحاسبي المالي ( المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008) وهي :

**أولا: الرقابة على الحقوق Contrôle de droit**

المساهمة المباشرة أو الغير مباشرة على غالبية حقوق التصويت أي الحصول على اكبر من 50% من حقوق التصويت[1].

**انيا: الرقابة الممارسة بالفعل Contrôle de Fait**

التعيين خلال مدة سنتين متتاليتين لي أغلبية أعضاء مجلس الإدارة، المديرين، المراقبة، كما ان الشركة الأم تمتلك في هذه المدة على الأقل على نسبة 40% من حقوق التصويت ولا يوجد أي مساهم يملك اكبر من هذه النسبة[2] .

[1]Djelloul Boubir, **Consolidation Des Comptes Comparatifs SCF-IFRS** (Alger: édition sahel, 2013), P. 31.
[2] Djelloul Boubir, OP. Cit., P. 31.

**ثالثا: الرقابة التعاقدية Contrôle Contractuel**

الحق في ممارسة نفوذ بالسيطرة على الشركة و هذا وفقا لعقد او لشروط نظامية لذا لا يؤخذ بالضرورة لنسبة المساهمات للشركة المسيطرة سواء كانت مشاركة او مساهمة لا تؤخذ بالحسبان في محيط التجميع.

**الفرع الثاني: معدل المنح المباشر**

يمثل في الحصة من رأس المال للشركة التي تمنح مباشرة من طرف المجمع وهو يساوي معدل الدمج في حالة التجميع بطريقة التناسب.

**أولا: معدل المصلحة:**

إن نسبة الفائدة أو المصلحة تمثل في الحصة المباشرة أو الغير المباشرة للأموال الخاصة لشركة من شركات المجمع، تسمح هذه النسبة للشركات التي تخضع للتجميع بحساب حقوق المجمع في الأموال الخاصة.

**ثانيا : معدل الدمج:**

إن معدل الدمج يحدد ما هو المعدل التناسبي للمعطيات المحاسبية للشركات التي تخضع للدمج، المعطيات للشركة الدامجة عن طريق الدمج الشامل والتي تجمع بـــ100%، والمعطيات للشركة المدمجة عن طريق الدمج بالتناسب أو الوضع بالمعادلة وهذا بالأخذ في الحسبان التناسب لمعدل المساهمة المباشرة.

اذا كانت الشركة تخضع لطريقة الدمج الكلي، معدل الدمج 100% ؛

اذا كانت الشركة تخضع لطريقة الدمج بالتناسب معدل الدمج يكون مساوي لمعدل المنح المباشر ؛

اذا كانت الشركة تخضع لطريقة الدمج بالمعادلة، معدل الدمج 0%، لان الشركة لا تخضع للدمج.

**المطلب الثاني: طريق حساب معدلات الرقابة (السيطرة) ومعدلات الفائدة (المصلحة)**

يحسب معدل الرقابة وهذا بقسمة المساهمة على رأس المال كما يلي:

| **معدل الرقابة =المساهمة / رأس المال** |
|---|

**الفرع الأول: كيفية حساب حقوق التصويت**

لكل شركة تخضع للرقابة الحصرية، تملك حقوق تصويت كما للشركات المدمجة عليها إجراء مجموع لـ :

حقوق التصويت ملحقة بالأسهم العادية المكتسبة؛

شهادة لحقوق التصويت المكتسبة عند إصدار شهادة الاستثمار؛

حقوق التصويت المزدوجة ملحقة ببعض السندات؛

وجود حقوق تصويت مهمة نافذة او قابلة للتحويل.

**أولا: أمثلة تطبيقية لحساب معدلات الرقابة والفائدة**

إن حساب حقوق التصويت تحدد مختلف الترابطات وفق طبيعة الترابطات المالية بين الشركات المدمجة والشركة الدامجة والتي يمكن أن تحدد:

الترابطات المباشرة؛

الترابطات الغير مباشرة عن طريق سلسلة واحدة؛

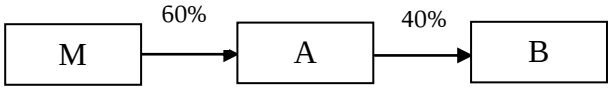
ترابطات مباشرة او غير مباشرة عن طريق مجموعة من القنوات او السلاسل؛

ترابطات تبادلية مع الشركة الأم أو بين شركات تخضع للرقابة الحصرية أو شركات تحت النفوذ الهام؛

الترابطات الدائرية.

**أ. الترابطات غير مباشرة عن طريق سلسلة واحدة**

**الحالة الأولى**

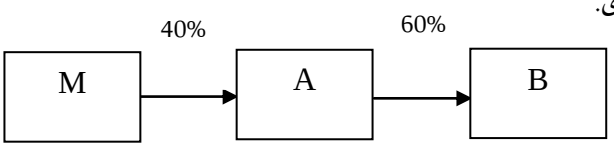



-نسبة الرقابة M في A تقدر بـ 60% رقابة حصرية ممارسة على A؛

-نسبة الرقابة M في B تقدر بـ 40% عن طريق وساطة A.

في هذه الحالة كل الشركات الموجودة في السلسلة تكون خاضعة للرقابة الحصرية لأنه يوجد تكرار للرقابة وبالتالي الشروط الأخرى لا يعتمد عليها في حساب نسبة الرقابة التي يفترض أن تأخذ في الحسبان عند إعداد درجة الاستقلالية بين الشركة الأم أو الدامجة والشركات الأخرى.

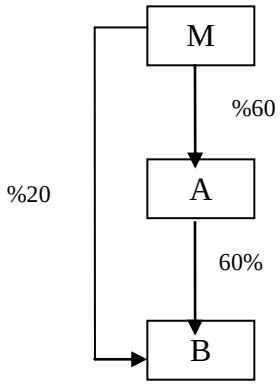
**الحالة الثانية**




-نسبة الرقابة M في A تقدر 49% غياب الرقابة الحصرية الممارسة على A؛

-نسبة الرقابة M في B تقدر بـ 0% ضياع وتبعثر الرقابة في المستوى A.

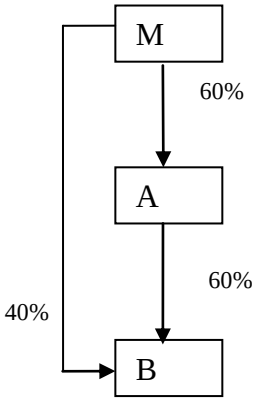
**ب. ترابطات مباشرة او غير مباشرة عن طريق مجموعة من القنوات او السلاسل**




الرقابة الحصرية على B رغم أن مساهمة M في B تقدر بـ 20 % فالرقابة كانت :

- مساهمة Mفي A تقدر بـ60 % أي رقابة حصرية على A كما ان مساهمة A في B تقدر بـ60 %.

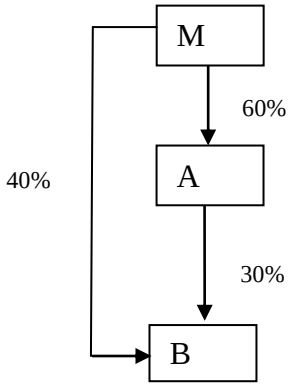
وبالتالي مساهمة M غير المباشرة في B فرضت الرقابة الحصرية



الرقابة الحصرية على B رغم أن مساهمة M في B تقدر بـ 40 % فالرقابة كانت :

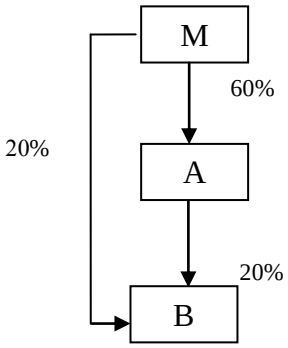
- مساهمة M في A تقدر بـ60% أي رقابة حصرية على A كما ان مساهمة A في B تقدر بـ 60%.

وبالتالي مساهمة M غير المباشرة في B فرضت الرقابة الحصرية على **B.**



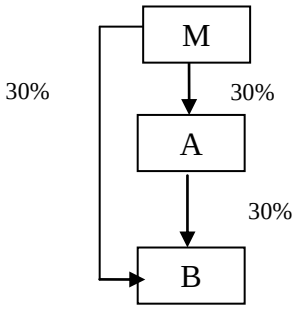

- الرقابة الحصرية على B رغم أن مساهمة M في B تقدر بـ40 % فالرقابة كانت :

مساهمة M في A تقدر بـ60 % أي رقابة حصرية على A كما ان مساهمة A في B تقدر بـ30 % وبالتالي مساهمة M المباشرة في A فرضت الرقابة الحصرية B



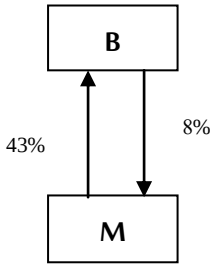

- التأثير البارز او الفعال يتجلى من خلال المساهمة المباشرة لـ M في B و المقدرة بـ20% .

والمساهمة المباشرة لـ A في B والمقدرة بـ20 % رغم الرقابة الحصرية الممارسة على A من طرف M.



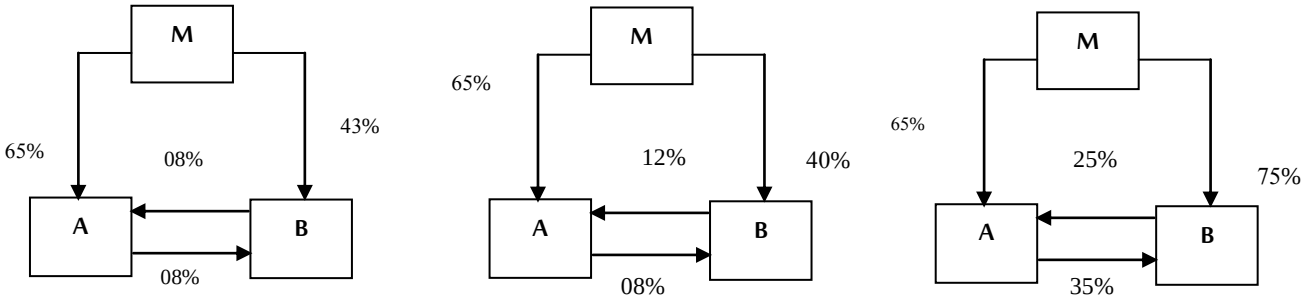

- بما إن كل المساهمات المباشرة وغير المباشرة لم تتعدى 30% فالتأثير البارز او الهام هو نوع الرقابة الممارسة على B

**ج. ترابطات غير مباشرة مع الشركة الأم**



معدل الرقابة للشركة Mعلى الشركة B يقدر بـ 43% مما يدل على انه لا يوجد حقوق تصويت ملحقة بالأسهم المكتسبة من الشركة B في رأسمال الشركة الأم M.

**ترابطات متبادلة للشركة الأم او بين الشركات تحت الرقابة الحصرية و للشركات تحت التأثير البارز**




**الوضعية01** **الوضعية02** **الوضعية03**

**معدل الرقابة للشركة Mعلى الفرع A**

| | الوضعية 1 | الوضعية 2 | الوضعية 3 |
|---|---|---|---|
| مباشرة | 65% | 65% | 65% |
| Bعن طريق وساطة | 35% | 8% | 8% |
| المجموع | 100% | 73% | 73% |

**معدل الرقابة للشركة Mعلى الفرع B**

| | الوضعية 1 | الوضعية 2 | الوضعية 3 |
|---|---|---|---|
| مباشرة | 75% | 40% | 43% |
| عن طريق وساطة A | 25% | 12% | 8% |
| المجموع | 100% | 52% | 51% |

**المطلب الثالث: الصعوبات المتعلقة بحساب المعدلات**

إن نسب الرقابة مثل نسب الفائدة او المصلحة تحسب انطلاقا من نسب الأسهم الممنوحة، فا السلسلة الأولى من الصعوبات تكمن في ان الأسهم لست نهائية او متساوية بين الشركات حيث نجد أسهم ليست لها حقوق التصويت، أسهم لها حقوق تصويت بسيطة، أسهم لها حقوق تصويت مضاعفة، مما يجعلها لا تخضع لنفس الرقابة المفروضة.

السلسلة الثانية من الصعوبات ترتبط بإمكانية المساهمة الدائرية حيث ان A تملك أسهم في B التي بدورها تملك أسهم في C والتي هي بدورها أيضا تملك أسهم في A أي أسهم ذاتية الرقابة (A تملك أسهم في A).

**الفرع الأول: معدلات الرقابة (السيطرة)**

**أولا: أسهم لها حقوق تصويت مضاعفة les action à droit de vote double**

يمكن لبعض الأسهم ان تتحصل في الجمعية العامة على أكثر من صوت مقارنة بالأسهم الأخرى، هذا التقسيم يجب أن يأخذ في الحسبان أثناء حساب معدل او نسبة الرقابة.

على سبيل المثال الشركة A تملك 60% من الأسهم في B هذه الأسهم النصف لها حقوق تصويت مضاعفة، اذا الشركة B لها 60% من رأسمالها مكون من أسهم لها حقوق تصويت مضاعفة.

اذا نسبة المراقبة للشركة A للشركة B تساوي الى ( 60% +30% ) /( 100% + 60% ) =**56.25%.**

**ثانيا: أسهم ليست لها حقوق تصويت les action sans droits de vote**

هذه الأسهم لا تعطي الحق لصاحبها في حقوق التصويت في الجمعيات العامة وهي بطبيعتها مقصاة من حساب معدل الرقابة.

على سبيل المثال الشركة A تملك 60% من الأسهم في B اذا B لها 40 % من رأس المال هذه الأسهم النصف ليست لها حقوق تصويت، اذا الشركة B لها 60% من رأسمالها مكون من أسهم ليست لها حقوق تصويت.

اذا نسبة المراقبة للشركة A للشركة B تساوي الى ( 60% -30% ) /( 100% - 40% ) =50 % [1].

**ثالثا: المساهمات المتبادلة les participations réciproques**

إذا كانت الشركة تملك مساهمات في شركة أخرى وهذه الأخيرة أيضا لها مساهمات في الشركة، نحن الآن في حالة مساهمات تبادلية وهي الحالة الأكثر بساطة من المساهمة الدائرية.

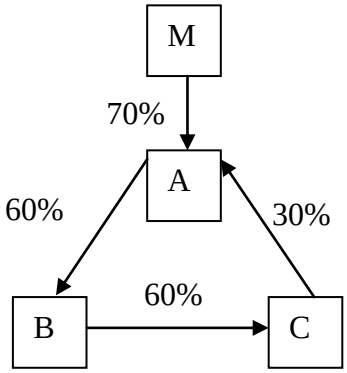
هذه المساهمات المتبادلة يمكن أن تمس الفرع والشركة الأم أو الشركتين التابعة.

نسبة الرقابة للشركة M في A مباشرة 70%

عن طريق C 30%؛

نسبة الرقابة للشركة M في B عن طريق A 60 % ؛

نسبة الرقابة للشركة M في C عن طريق B 60 %.

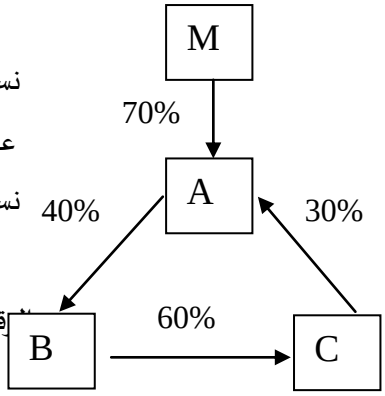



نسبة الرقابة للشركة M في A مباشرة 70%؛

عن طريق C 00 % (ضياع الرقابة في B )؛

نسبة الرقابة للشركة M في B عن طريق Aمباشرة40 % ؛

نسبة الرقابة للشركة M في C عن طريق B 00 % (ضياع الرقابة فيB).




[1] Sophie de Oliveira Leite et Dang Pham, OP. Cit., P. 43.

**الفرع الثاني: الصعوبات المتعلقة بحساب معدل الفائدة (المصلحة) :**

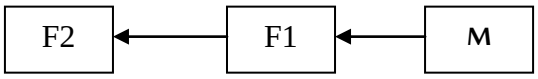
معدل الفائدة يستخدم لحساب حصة الشركة في الأموال الخاصة للشركة المستثمر فيها بطريقة مباشرة او غير مباشرة في الشركات الواقعة داخل محيط الإدماج.

كما يمكن ان يختلف معدل الفائدة عن معدل حقوق التصويت (معدل الرقابة) فالأخير يترجم الارتباط بين الشركة الأم والشركات الأخرى والممنوحة بصفة مباشرة او غير مباشرة على الأقل تحديد محيط الإدماج ومن ثم طرق الإدماج.

**أولا : طرق حساب معدل الفائدة :**

**العلاقة او الارتباط المباشر**: في حالة ما إذا كانت الشركة الدامجة مستقلة مباشرة ووحيدة بالنسبة للشركة المندمجة، معدل الفائدة يوافق تماما نسبة رأس المال الشركة الدامجة الممنوح من طرف الشركة المندمجة وهذا معناه نسبتها في المساهمة؛

**ارتباط غير مباشر عن طريق سلسلة وحيدة**: معدل الفائدة في الشركة الدامجة (الام) او الشركة المشاركة او الزميلة تقوم بضرب نسب المساهمة في راس المال لكل فرع او مساهمة المشكلة للسلسلة.

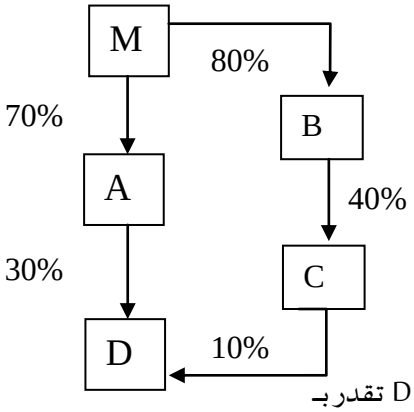



**% نسبة الفائدة للشركة M في F2 : (60% ×40% )=24%**

**ارتباطات غير مباشرة عن طريق مجموعة من السلاسل:** نسبة الفائدة للشركة الدامجة في الشركات المندمجة تحسب بالطريقة الاتية:

لكل قناة نحسب وهذا بضرب نسبة المساهمة لكل شركة المكونة للسلسلة، ما عدا حالة انقطاع بسبب غياب فرع في نهاية السلسلة؛

ثم القيام بجمع النسب المتحصل عليها لكل سلسلة.

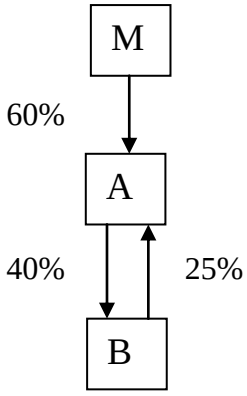



**الحالة 01:** A ,B وC يعتبران فرعان نسبة الفائدة للشركة M في D تقدر بـ

(70% ×30%)+(80% ×40% ×10% ) = 24.20%.

**الحالة 02: A ,B** يعتبران فرعان اما الشركة C تعتبر كيان مشارك نسبة الفائدة للشركة M في D تقدر بـ (70% ×30%) = 21% .

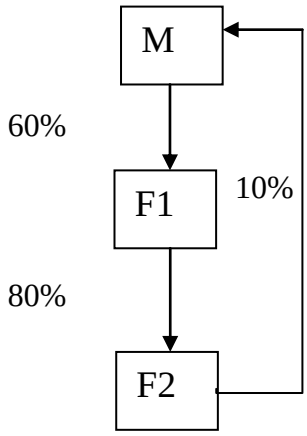
**ارتباطات تبادلية**: يمكن تمثيلها وفق الشكل الموالي:




نسبة مساهمة Mفي A = 60% ×(1/(1-40% ×25% ) ) =66.67%؛

نسبة مساهمة Mفي B = 60% ×(40%/(1-40% ×25% ) ) =26.67%.

**ارتباطات دائرية :** والتي يمكن تمثيلها بيانيا وفق الشكل الموالي




**نسبة الفائدة للمساهمين في M :**

في الشركة M =(1-10% )/(1-60%×80% ×10%) = 94.54%؛

في الشركة F1 =((1-10% )(60%))/(1-60%×80% ×10%) = 56.72%؛

في الشركة F2 =((1-10% )(60%×80%))/(1-60%×80% ×10%) = 45.38%.

**سندات ذاتية الرقابة "** LES TITRES D' AUTOCONTROLE"

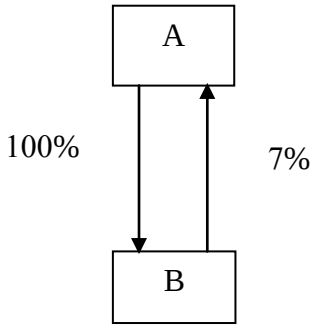
جاء في الفقرة 271 من القانون 99-02 والذي تطرق إلى ما يسمى السندات ذاتية الرقابة بأنها سندات الشركة المندمجة الممنوحة لنفسها أو بواسطة شركة مراقبة إما حصريا أو بالمشاركة مع مجمع أخر.

ان السندات المدمجة والممنوحة لشركة تخضع للنفوذ الهام لا تصنف على أنها سندات ذاتية الرقابة.

ووفق للمعايير IAS تقصى كذلك من هذا التصنيف السندات الممنوحة للشركات الخاضعة للرقابة المشتركة – الكيانات المشاركة.

هذا النوع من السندات ليس لها اي اثر على معدل الرقابة لكن من الممكن ان يؤثر على معدل الفائدة.

في حالة سندات ذاتية الرقابة والممنوحة من طرف الشركة المندمجة بنفسها او عن طريق فرع مراقب 100% هذه السندات ليس لها أي تأثير على معدل الفائدة.



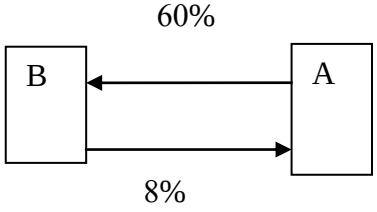

**الحالة01:**

بافتراض أن X يمثل % الفائدة في المجمع A ؛

بافتراض أن Yيمثل % الفائدة في المجمع A .

X=(100-7)%+7Y=93%+7%Y و Y=100X وتساوي X=100% و Y=100%

**الحالة 02**: على العكس السندات ذاتية الرقابة والممنوحة من طرف فرع وهذا الفرع نسبة المساهمة لاتساوي 100% في الشركة التابعة هنا تقودونا الى ان المساهمة متبادلة او دائرية فهنا نقلل معدل الفائدة للمجمع في الشركة المندمجة وفي الشركات التابعة.

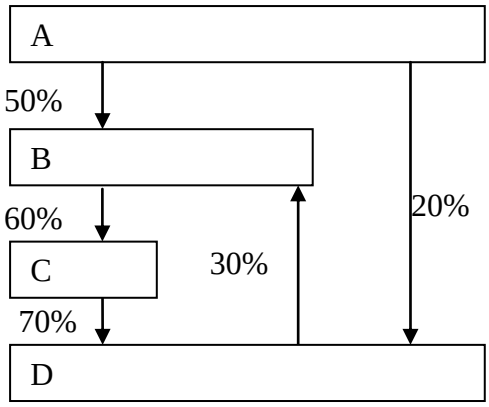



بافتراض أن X يمثل % الفائدة في المجمع A؛

بافتراض أن Yيمثل % الفائدة في المجمع A.

X=92%+8%Y و Y=60%X وتساوي X=96.64% و Y=57.98%

**ارتباطات متبادلة ودائرية في نفس الوقت: موضحة في الشكل الموالي**



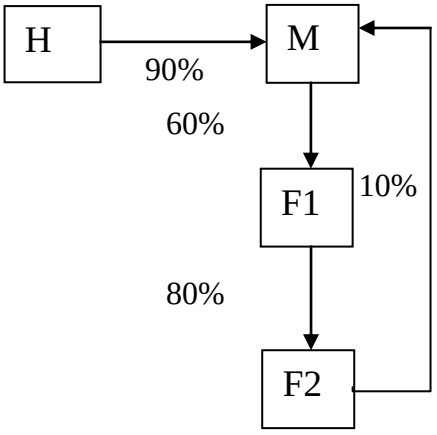

**نسبة الفائدة في المجمع :**

في الشركة B =(50%+ (20% ×30%))/(1-(60% ×70% ×30%) = 64.07%؛

في الشركة C =((50%×60%) +(20% ×30% ×60%))/(1-(70% ×30% ×60%) = 64.07%؛

في الشركة D =((20 % ) +(50% ×60% ×70%))/(1-(30% ×60% ×70% = 46.91%.

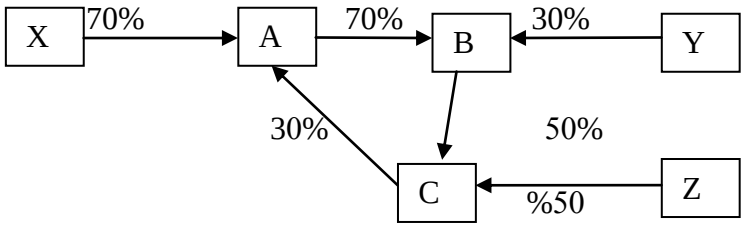
باستعمال معطيات المثال السابق بالنسبة للمساهمة الدائرية والمطبقة على الشركة المندمجة المعالجة أسفله وتطبيق منطق باعتبار ان الشركة M مملوكة من طرف شركة وهمية H بمعدل مساهمة 90% لان الشركة F2 تملك مساهمة بـ10% وفق الشكل الموالي:




الشركة M =(90% )/(1-(60% ×80% ×10%) = 94.54%؛

في الشركة F1 =((90%×60%))/(1-80% ×10%×60% ) = 56.72%؛

في الشركة F2 =(90 % × 60% ×80 % )/((1-10%×60% ×80%) = 45.38%.




**المعادلات الرياضية تسمح لنا بحل حساب :**

**المجمع X :**

% الفائدة المجمع في الشركة A =(03-**1**)/(1-(0.3×0.5×0.7)) =0.895/0.70= %78.21

% الفائدة المجمع في الشركة B =(03-1)/(1-(0.3×0.5×0.7)) =0.7821×0.70= %54.75

% الفائدة المجمع في الشركة C = =0.5475×0.50= 27.37%

**المجمع Z:**

الفائدة المجمع في الشركة C = 0.895/ 0.50 = % 55.87

الفائدة المجمع في الشركة A = 0.30×55.87 = % 16.76

الفائدة المجمع في الشركة B = 0.70×16.76 =%11.73

**الباقي يعالج في المجمع Y:**

الفائدة المجمع في الشركة B = 0.895/ 0.30 = %33.52

الفائدة المجمع في الشركة C = 0.50×33.52 = % 16.76

الفائدة المجمع في الشركة A = 0.30×16.76 = %05.03

**الجدول الموالي يسمح لنا بمراقبة صحة الحسابات السابقة**

| C | B | A | |
|---|---|---|---|
| 27.37% | 54.75% | 78.21% | X |
| 16.76% | 33.52% | 5.03% | Y |
| 55.87% | 11.73% | 16.76% | Z |
| 100% | 100% | 100% | المجموع |

**الحساب بالمصفوفات لمعدل الفائدة :**

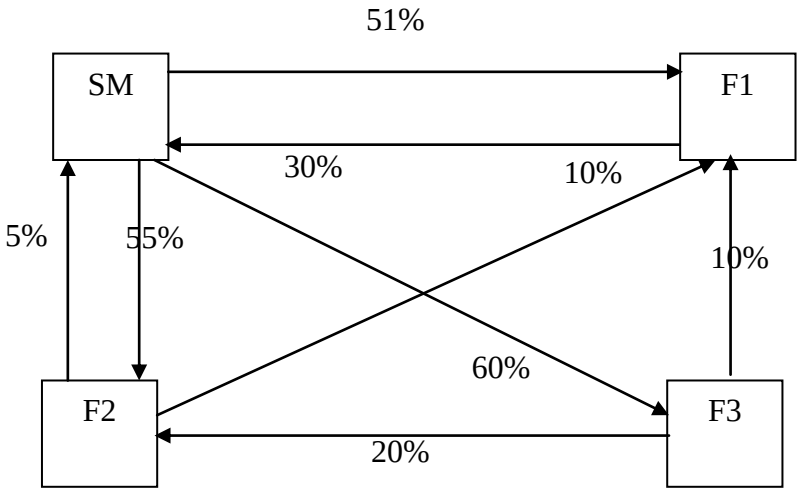
لمجمع الشركات المكون من مجموعة من الشركات، لها هيكل مساهمات مركب جدا، اذا من الضروري الرجوع الى حساب المصفوفة من اجل حساب معدل الفائدة للمجمع.

كذلك انطلاقا من مصفوفة المساهمات المباشرة الموجهة للشركةM سعة 9(N) والموافقة لعدد الشركات الداخلة في محيط الإدماج والمفصلة للمصفوفة حساب نسب الفائدة الموجهة لـ"X" والمعطاة وفق المعادلة:

$$X=(I-M)^{-1}$$

حيث ان "I" الموافقة للمصفوفة المعرفة بنفس القياس مثل" M"

**مثال :**




في هذه الحالة من المصفوفة للمساهمات "M" قياس 5 والموافقة لعدد الشركات الداخلة في محيط الإدماج (SM , F1 ,F2,F3) بالإضافة إلى الشركة الوهمية FICTIVE (H) والمقدمة وفق ما يلي:

| | H | SM | F1 | F2 | F3 |
|---|---|---|---|---|---|
| H | 0% | 65% | 0% | 0% | 0% |
| SM | 0% | 0% | 51% | 55% | 60% |
| F1 | 0% | 30% | 0% | 0% | 0% |
| F2 | 0% | 5% | 25% | 0% | 0% |
| F3 | 0% | 0% | 10% | 20% | 0% |

إذا نحن تجاه جدول يحتوي على مدخلين وفي كل سطر نسجل نسبة المساهمة المباشرة لكل شركة من الشركات الداخلة محيط الإدماج.

المصفوفة المعرفة "I" قياس 05 والمقدمة على الشكل الموالي:

$$=(I)$$

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 100% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| 0% | 100% | 0% | 0% | 0% |
| 0% | 0% | 100% | 0% | 0% |
| 0% | 0% | 0% | 100% | 0% |
| 0% | 0% | 0% | 0% | 100% |

المصفوفة ( I-M) تقدم كمايلي:

=(I-M)

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 100% | -65% | 0% | 0% | 0% |
| 0% | 100% | -51% | -55% | -60% |
| 0% | -30% | 100% | 0% | 0% |
| 0% | -5% | -25% | 100% | 0% |
| 0% | 0% | -10% | -20% | 100% |

المصفوفة لمعدلات الفائدة "X" المتعلقة بمقلوب المصفوفة السابقة (I-M) تقدم على الشكل الموالي:

| | H | SM | F1 | F2 | F3 |
|---|---|---|---|---|---|
| H → $X=(I-M)^{-1}$ | 100,00% | 87,22% | 64,32% | 58,44% | 52,33% |
| | 0,00% | 134,14% | 98,96% | 89,90% | 80,51% |
| | 0,00% | 40,25% | 129,69% | 26,97% | 24,15% |
| | 0,00% | 16,77% | 37,37% | 111,24% | 10,06% |
| | 0,00% | 7,38% | 20,44% | 24,94% | 104,43% |

من اجل احتياجات التجميع، قراءة السطر الأول من المصفوفة"X"تسمح لنا بتحديد معدلات الفائدة لكل شركة وفق الشكل الموالي:

نسبة الفائدة في المجمع :

في الشركة SM = **87.22%**؛

في الشركة SM = **64.32%**؛

في الشركة SM = **58.44%**؛

في الشركة SM = **52.33%.**

معكوس المصفوفة (I-M) ممكن إعدادها يدويا لكن العلاقات ليست سهلة، خاصة في مجمع له 05 شركات بالإضافة العلاقات يمكن تحقيقها بدون الرجوع إلى إمكانية الحساب بالإعلام الآلي، الذي يمكن تحقيقه باستعمال بسيط لجداول اكسل "EXCEL "على سبيل المثال.

**خلاصة الفصل:**

من خلال دراستنا لهذا الفصل، اتضح لنا أن إعطاء تعريف موحد للمجمع يعتبر امرا صعبا وهذا لأنه تم الاعتراف به حسب ميزة كل نظام، حيث ان هذا الاختلاف ناجم كون كل مجال قانوني او تشريعي يعترف به حسب الحاجة لذلك.

الا انه على العموم اتفق مجمل الأساتذة والباحثين على ان المجمع هو عبارة عن مجموعة من الشركات والشركة الأم حيث ان الشركة الأم تراقب الشركات الأخرى لتصبح شركات تابعة لها، وخلصنا الى ان مجمع الشركات يتميز بثلاث خصائص أساسية: عنصر رأسمال المساهمة، الرقابة واستقلالية الشخصية المعنوية لكل شركة.

كما ان المجمع يتم تكوينه عبى مستوى سوق الاصدار مثل الاندماج-الانفصال او المساهمات الجزئية للأصول، او على مستوى سوق التداول عن طريق شراء الاسهم .

ان هذه الخواص جعلت من المجمع تنظيم ذو أهمية بالغة يتميز بمزايا هامة في المجالات الاقتصادية والجبائية والتشريعية والمالية والمحاسبية.

كما ان نموذج المحاسبة الذي يبين الوضعية الصافية والإرث والمركز المالي لمجموع الشركات المكونة للمجمع لا يقتصر على المعلومات المقدمة لكل شركة على حدا بل يتطلب القيام بما يسمى بتجميع الحسابات الذي يبين الوضعية والمركز المالي لإجمالي الشركات المكونة للمجمع وبالتالي يعتبر المجمع مجال تطبيق الحسابات المجمعة.

لا يمكن القيام بتجميع الحسابات دون دراسة محددات التجميع والمتمثلة في كل من معدل الرقابة واذي يقيس السلطة وبالتالي يحدد طريقة التجميع، ومعدل الفائدة او المصلحة والذي نستعين به عند اعداد الحسابات فيما يخص الحصة من راس المال ولكل من معدل الرقابة ومعدل المصلحة صعوبات في الحساب خاصة هياكل المجمعات المعقدة التي تتطلب استخدام التقنيات الرياضية مثل المصفوفات .

# الفصل الثاني

## الحسابات المجمعة بين معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF

**تمهيد :**

توثر المحاسبة بصفة مستمرة على بيئتها وتتأثر بها مما جعل هناك اهتمام كبير بصياغة المعايير المحاسبية وبالممارسة المحاسبية، ولقد كان لدى مستخدمي القوائم المالية كل من الحاجات المتطابقة والمتعارضة لأنواع متنوعة من القوائم، حيث يقوم المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام وعند اعدادهم للقوائم المالية يواجهون المخاطر المحتملة للتحيز وخطا التفسير وعدم الدقة والغموض، ومن اجل تدنية هذه المخاطر حاولت مهنة المحاسبة وضع هيكل نظري يحظى بالقبول العام وتتم ممارسته على نطاق واسع .

ومن بين المواضيع التي نالت قسط اوفر من المعايير المحاسبية الدولية ،موضوع محاسبة المجمعات الذي يصب مباشرة في جزء هام من الأدوات المالية (الأسهم) اهتمام كبير من طرف الهيئات المحاسبية الدولية التي تصدر المعايير المحاسبية، حيث تم عرض ثلاث معايير مباشرة لتجميع الحسابات في المعايير المحاسبية الدولية IAS من جملة 41 معيارا، وثلاث معايير محاسبية جديدة مباشرة للتجميع من طرف المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي IFRS من جملة 16 معيارا مع تحديث المعايير 27 و28 وإلغاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 لتصبح حزمة المعايير 05 معايير متعلقة مباشرة بتجميع الحسابات.

بالإضافة إلى المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقرير المالي الدولية التي لا تدخل مباشرة في التجميع ولكن تدخل في المعالجات المتعلقة بالتجميع من إعادة المعالجة، الإقصاء و ذلك كله من اجل تجانس الحسابات.

الجزائر من الدول التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية من خلال سن القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 الذي ينص على النظام المحاسبي المالي والمشتق من المعايير المحاسبية الدولية والذي تطرق أيضا في عدد من المواد إلى تجميع الحسابات.

ومن خلال هذا الفصل يتم عرض ما يلي:

- ظهور الحاجة إلى معايير لتوجيه الممارسة المحاسبية وهذا ما أدى إلى ظهور المنظمات المحاسبية الدولية ودورها في تبني وتطوير المعايير المحاسبية الدولية ؛
- المعايير المحاسبية الدولية IAS المباشرة لتجميع الحسابات ؛
- معايير التقرير المالي الدولية IFRS المباشرة لتجميع الحسابات؛
- المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقرير المالي الدولية IAS/IFRS غير المباشرة المتعلقة بالحسابات المجمعة ؛
- النظام المحاسبي الماليSCF و تناوله لإعداد الحسابات المجمعة ومقارنته مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS .

## المبحث الأول: إسهامات المنظمات المحاسبية الدولية في وضع المعايير

لم يكن لظهور المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 وذلك بتأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC على الرغم من وجود العديد من الجهود ومن بينها جهود كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة والتي كانت سباقة في أول منظمات وهي SEC لجنة تنظيم عمليات البورصة سنة 1934 وهذا بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929 هذه اللجنة أوكلت لها مهمة تحديد الإجراءات المحاسبية ومضمون الإفصاح للشركات المدرجة في البورصة وأعضائها من الممارسين للمحاسبة، ويعتبر رجال الأعمال هم من أسسوا هذه المنظمة لحماية المتعاملين في البورصة.

يتم التركيز في هذا المبحث على المنظمات الدولية التي ساهمت في خلق وتطوير المعايير المحاسبية الدولية منذ ظهورها إلى يومنا هذا.

### المطلب الأول: اسهامات المنظمات المحاسبية الدولية

التطور الذي شهدته المعايير المحاسبية الدولية كان نتيجة التطور الذي عرفه التطور الاقتصادي، فالمعايير لها خاصية المرونة والاستمرارية ويتجلى هذا بإلغاء معايير نهائيا واستبدالها بمعايير جديدة، تعديلات على بعض المعايير، خلق معايير جديدة، والهدف الأساسي من المعايير المحاسبية هو توجيه الممارسة المحاسبية، التجانس والتناسق الدوليين من أجل تحقيق عملية المقارنة بين القوائم المالية بين الدول.

#### الفرع الأول: تطور المحاسبة من المبادئ إلى المعايير

الباحث في المحاسبة يجد أن إسهامات الممارسة المحاسبية كان لها دور كبير في تطور الفكر المحاسبي حتى بداية القرن العشرين، مما أدى هذا التراكم المعرفي إلى ظهور خبرات تطورت فيما بعد إلى قواعد وتقاليد وأصبحت شائعة بين المهتمين بالمحاسبة، حيث ساعد ذلك في ترسيخ هذا الاتجاه العملي في المحاسبة وتكوين اتحادات وتنظيمات مهنية علمية اعترفت بتلك الأعراف ونشرها بين جمهور المحاسبين كتوصيات مهنية، مما أدى إلى ظهور العديد من القواعد والمبادئ والفروض المحاسبية منها فرض الدورية، الاستمرارية، الشخصية المعنوية، القياس النقدي.....الخ .

إن التطور الذي شهدته اقتصاديات الدول وذلك بظهور شركات المساهمة وكبر حجمها أدى إلى ظهور ما يسمى بانفصال الملكية عن الإدارة وظهور نظرية الوكالة الأمر الذي طور المحاسبة إلى الشكل الذي أصبحت عليه اليوم، وأصبح الاهتمام في تقييم الإدارة على نتيجة الدورة كأهم المؤشرات في تقييم كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها باعتبارها وكيل عن الملاك في تسيير شؤون الشركة حسب نظرية الوكالة الأمر الذي جعل أعضاء الإدارة يرغبون في إظهار نجاحهم في المهام الموكلة لهم عن طريق تعظيم الأرباح المصرح بها في القوائم المالية .

#### الفرع الثاني: المنظمات والهيئات الدولية لوضع وتطوير المعايير المحاسبية الدولية

على مستوى المعايير المحاسبية الدولية هناك هيئتان تقع على عاتقهما وضع وتطوير المعايير المحاسبية الدولية، فأول هيئة كونت في سنة 1973 وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC حيث أصدرت 41 معيار حتى سنة 2001، ثم استبدلت بمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB لتكمل مهمة إصدار المعايير المحاسبية الدولية في شكل معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وأصدرت لحد الآن 17 معيارا .

**أولا : لجنة المعايير المحاسبية الدولية** IASC

كان للكساد الكبير في الثلاثينات والذي نتج عنه انهيار واسع في منشاة الاعمال واسواق الاوراق المالية الدور الكبير لضرورة ترشيد و توحيد الممارسات المحاسبية الامر الذي سارع في تكوين منظمات محاسبية ساهمت فيما بعد في اصدار المعايير المحاسبية الدولية.

**نشأة لجنة المعايير المحاسبية الدولية** IASC

لجنة المعايير المحاسبية الدولية منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات عند إعداد البيانات المالية في جميع أنحاء العالم، وقد تم تشكيل هذه اللجنة سنة 1973 نتيجة للاتفاقيات التي عقدت بين الجمعيات المحاسبية المهنية في تسع دول وهي استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية واتخذت من بريطانيا مقرا لها، وتولت اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية IAS حيث أصدرت 41 معيارا لغاية نهاية سنة 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعض منها لينخفض عددها إلى 30 معيارا.[1]

تتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها ويطلق عليها لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC حيث أصدرت 34 تفسيرا منذ تأسيسها في عام 1977 لغاية سنة 2000، وتم فيما بعد دمج كثير من التفسيرات ضمن المعايير ذات العلاقة.[2]

في عام 1982 تم زيادة عدد أعضاء اللجنة ليصبح 17 عضوا، منها 13 عضوا ممثلين عن دول معينة بعد تعيينهم بواسطة اتحاد المحاسبين الفدرالي الدولي IFAC وأربع ممثلين عن منظمات تعنى بالتقارير المالية.

في عام 1984 تم تأسيس المجلس الاستشاري للجنة المعايير المحاسبية الدولية، أعقبه في عام 1998 زيادة عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبية الدولية IASC إلى 140 عضوا تمثل جهات محاسبية من 101 دولة.

في عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية النظام الأساسي لها وتم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الذي اعتبر بدءا من نيسان 2001 هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، وتم كذلك تعديل مسمى المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى معايير التقارير المالية IFRS ولقد تم إصدار 17 تقريرا لغاية نهاية سنة 2017 .

كما تمت مراجعة 17 معيارا من معايير المحاسبة الدولية IAS، وأعيد تسمية لجنة التفسيرات SIC لتصبح تسمى لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية IFRIC.

---

[1] محمد ياسين غادر، **مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية** (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2016)، ص 156.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 31.

**2. الهيكل التنظيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية**

تقوم لجنة معايير المحاسبة الدولية في أداء عملها والمتمثل في إعداد وتطوير المعايير المحاسبية الدولية على خمسة هيئات وهي:

**1.2 مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية** (IASC Board )

يقوم مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية بعدة مهام من بينها تحديد برنامج اللجنة وتوجيهها، ووضع وتحسين المعايير واعتماد مقترحات المشاريع، ويتكون المجلس من ممثلي هيئات المحاسبة في 13 دولة، و04 منظمات أخرى مهتمة بالتقارير المالية.[1]

**المجموعة الاستشارية** (Consultative Group)

تأسست المجموعة الاستشارية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 1981، وتظم ممثلين عن المنظمات المحاسبية الدولية المهتمة بإعداد القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية، والجهات المنظمة للأسواق المالية، وتجتمع هذه المجموعة الاستشارية دوريا من أجل مناقشة القضايا الفنية في المشاريع المقترحة من طرف IASC وبرنامج عملها وإستراتيجيتها، وتتكون هذه اللجنة من 15 منظمة محاسبية تختار من طرف مجلس إدارة اللجنة .

**المجلس الاستشاري** (Advisory council)

يراجع المجلس الاستشاري إستراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من وفائه بالالتزامات الصادرة عن المجلس وذلك من أجل تعزيز قبول إصدارات اللجنة لدى مختلف الأطراف المهتمة.

**لجنة التفسيرات الدائمة :** (Standing interprétations commitee )

شكل مجلس إدارة IASC لجنة دائمة لتفسيرات المعايير المحاسبية الدولية IAS سميت بـ SIC سنة 1997 للبحث وتفسير القضايا المحاسبية التي من المحتمل أن تثير تعارضا في التطبيق في ظل غياب توجهات دقيقة من طرف المعايير المحاسبية الدولية، وتتكون من 12 عضوا بالإضافة إلى مراقبين يمثلون هيئات محاسبية تتمثل في اللجنة الأوربية والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية IOSCO، وتنشر التفسيرات في شكل مسودة للتعليق وتخضع للتصويت حيث إذا صوت أكثر من 3/1 أعضاء اللجنة SIC بالقبول تقوم IASC بالموافقة على المشروع النهائي لتفسير المعيار المعني .

**3. تطور قواعد ودور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC**

مرت المعايير المحاسبية الدولية في الثلاثين سنة الأخيرة من القرن التاسع عشر بمراحل متعددة من مرحلة التجانس والتناسق الدوليين مع المبادئ المحاسبية ويمكن تقسيم مراحل تطور لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC إلى ثلاث مراحل وهي:

**1.3 المرحلة الأولى: مرحلة الجرد 1973-1988**

كان تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC من أجل مهمتين:

إصدار ونشر معايير محاسبية دولية تطويرها للحد الذي تصبح قابلة للاستعمال على المستوى العالمي، وكل ما يتعلق ببناء هيكل من القواعد على المسائل الهامة انطلاقا من الطرق المستعملة من طرف الدول الكبرى (استراليا، كندا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة .... الخ)

1 Catherine Maillet-Baudriet, Anne le Manh, **Normes Comptables IAS-IFRS** (5eme edition; Vanves: Édition Foucher, 2007), P. 13.

تحسين وتطوير وتجانس القوانين والقواعد والإجراءات المحاسبية لمختلف الدول ومن أجل ذلك شكلت ثلاث مجموعات عمل مستقلة وهي المجلس، المجموعة الاستشارية، وابتداء من 1995 المجلس الاستشاري، لكن ظهرت سريعا بعض المشاكل هذا من جهة، ومن جهة أخرى العدد الكبير من الدول ما يفوق 90 دولة في بداية عام 1980 وهذا ما أجج مشاكل تقنية خاصة فيما يتعلق بـ :

- النقاط القانونية متمثلة في مختلف المفاهيم المتناقضة من دولة لأخرى؛
- النقاط المرتبطة بالنتيجة والوضعية المالية وكيفية قياسها من دولة لأخرى.

من أجل إيجاد حلول قامت المعايير بمعالجة وصياغة بطريقة تامة من البداية من أجل القدرة على دمج التطبيقات الجبائية والقانونية الخاصة بكل دولة وكذلك تطوير المعايير من أجل إعطاء حق الاختيار وهذا معناه إمكانية قبول حل مع الأخذ في الحسبان دولة معينة. [1]

**2.3 المرحلة الثانية :مرحة الإقلاع (1988-1997)**

في هذه المرحلة تم تغيير إستراتيجية اللجنة في محاولة لتحسين معايير المحاسبة الدولية وتقليص عدد الخيارات من أجل تحقيق قابلية المقارنة على المستوى الدولي، وقد عملت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC من خلال مجلسها على عقد جلسات عمل مع المنظمات الوطنية (FASB مجلس معايير المحاسبة المالية، واللجنة الأوربية ) بالإضافة إلى بعض الفاعلين مثل OCDE منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية و المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية IOSCO والفدرالية الأوربية لخبراء المحاسبة، المحللين الماليين .

الشيء الأكثر دلالة هو تكوين في عام 1992 مجموعة عمل تسمى G4+1 وهي تتكون من استراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، نيوزلندا الجديدة والمملكة المتحدة، هذا التحالف نشأ عنه تقسيم نفس الإطار المفاهيمي وبروح أكثر للدول الأنجلوساكسونية. [2]

**3.3 المرحلة الثالثة: مرحة التطبيق منذ سنة 2001**

في هذه المرحلة الجديدة ركز مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على ضرورة العمل الجماعي من أجل مرجعية محاسبية تعمل على التجانس مع واضعي المعايير في مختلف أنحاء العالم خاصة الأمريكية.

وفي محاولة لإعطاء شرعية واستقلالية أكثر للمعايير المصدرة، تم إعادة هيكلة اللجنة و تنظيمها في أفريل 2001، حيث نتج عن ذلك هيئة جديدة تتكون من:

مؤسسة معايير المحاسبية الدولية (International Accounting Standards Committee Foundation ) ؛

مجلس جديد يسمى ( مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board ) ؛

لجنة تفسير المعايير. ( Committee International Financial Reporting Interprétation ) .

مجلس استشاري للمعايير ( Standards Advisory Council )

**ثانيا: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**

لقد تم تعديل اسم لجنة معايير المحاسبة الدولية الى مجلس معايير المحاسبة الدولية وتعديل مسمى المعايير المحاسبية الدولية IAS الى معايير التقارير المالية الدولية IFRS ،وتعديل هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية ،بهدف

[1] Pascal Barento, **NORME IFRS** (2eme édition; Paris: Dunod, 2006 ), P. 21.
[2] Ibid., P. 22.

ان تقدم القوائم المالية معلومات على الوضعية المالية وعلى الاداء المالي ووضعية الخزينة للشركة لمستخدمي القوائم المالية من اجل اتخاذ القرار.[1]

**الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية**

يضم المجلس الحالي والذي تأسس سنة 2001 في هيكله أربع مؤسسات و هي:

**1.1 مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS Fondation, IFRSF)**

تتكون مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية من 22 أمين أو محافظ(Trustees)، أحدهم يعين رئيسا واثنين نائبين للرئيس. ويتم تعيين المحافظين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. ويتم تعيينهم وفق التوزيع التالي: 6 محافظين من منطقة آسيا،6 من أوروبا،6 من أمريكا الشمالية،1 من إفريقيا،1 من أمريكا الجنوبية، و 2 من أي منطقة (يخضعون للحفاظ على التوزيع الجغرافي الكلي لكل القارات). يتطلب دستور IFRSF التوازن المناسب من الثقافات المهنية، بما في ذلك المدققين، المعدين، المستخدمين، الأكاديميين و غيرهم من المسئولين الذين يخدمون المصلحة العامة. يكون اثنين من محافظين عادة من شركات المحاسبة الدولية البارزة.

كانت مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية تسمى في البداية قبل إعادة الهيكلة بمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASCF)، وقد تمت الموافقة على نظامها الأساسي الجديد من طرف مجلس إدارة IASC في مارس سنة 2000، و تم اعتبارها هيئة لا تهدف للربح مستقلة وذات اهتمام دولي، مقرها في الولايات المتحدة الأمريكية، ويتمثل هدفها فبي تحقيق الاستقلالية بالنسبة للمنظمات المهنية المحاسبية و لمنظمي الأسواق المالية من جهة، و وضع إجراءات صارمة لتطوير، تفسير و مراجعة المعايير من جهة أخرى.

ومن جهتهم يقوم المحافظون بتعيين أعضاء في بقية المؤسسات المشكلة لهيكل بالإضافة:

يقومون بمراقبة سنوية لإستراتيجية IASB ومدى فعاليته؛

يصادقون سنويا على ميزانية IASB ويحددون استعمالها؛

يتفحصون الجوانب الإستراتيجية التي تؤثر على المعايير المحاسبية، كما يقومون بتشجيع هدف التطبيق الصارم للمعايير الدولية؛

يقومون أيضا بإنشاء و تصحيح الإجراءات العملية لبقية المؤسسات المشكلة للهيكل.

**2.1 اللجنة الدولية لتفسيرات التقرير المالي (IFRIC)**

استمر عمل لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC بعد تغيير هيكل IASC السابق مدة 9 أشهر تقريبا في ظل الهيكل الجديد، وقد اقترح IASB تغيير إجراءاتها التشغيلية وتغيير تسميتها إلى لجنة التفسيرات الدولية للتقرير المالي IFRIC، وتوسع نطاق اختصاصها لكي تتمكن من الإلمام بالمواضيع التي تخص تفسيرات المعايير القائمة، وكان ذلك في ديسمبر سنة 2001، وتضم 12 عضو يتم تعيينهم لمدة 3 سنوات لهم حق التصويت، إضافة لرئيس (والذي هو في الأصل مدير النشاطات الفنية في IASB) ليس له الحق في التصويت، تجتمع IFRIC كل ستة أسابيع وكل القرارات التقنية تتخذ في الدورات ستكون مفتوحة للجمهور، التفسيرات تتناول في نفس الوقت مسائل التقرير المالي المحددة حديثا ولكنها ليست معالجة في المعايير الدولية بما فيها المسائل التي لديها تفسيرات غير كافية أو متناقضة.

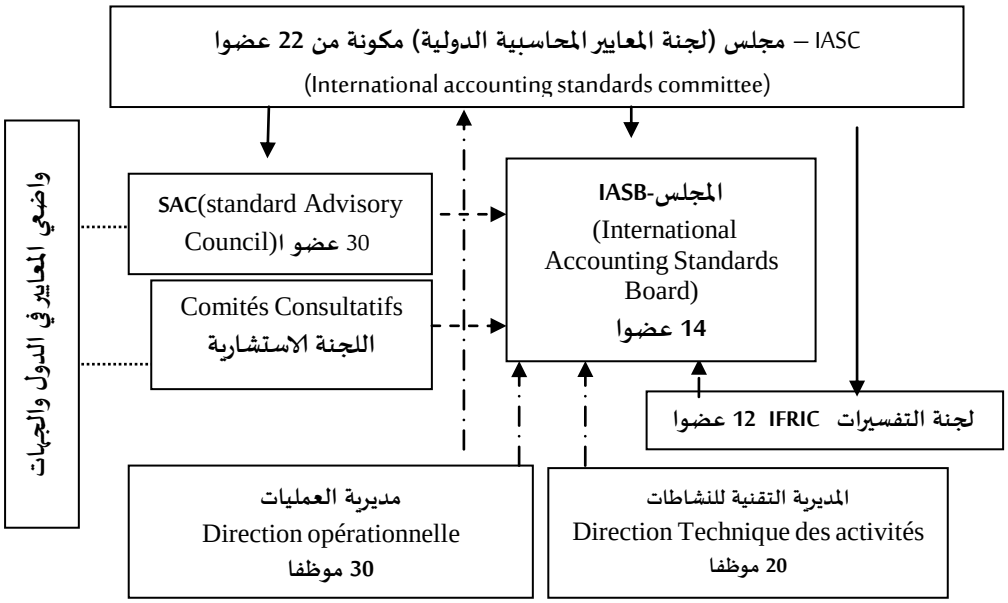
[1]Jean- Jacques Julian, **Normes Comptables IAS-IFRS** (2eme édition ; Vanves: Edition Foucher, 2007),P. 13.

### 3.1 اللجنة الاستشارية للمعايير (Standards Advisory Council ,le SAC)

تضم اللجنة الاستشارية للمعايير حوالي 30 عضوا وتنظم ملتقى المنظمات والأشخاص المهتمين بالتقرير المالي الدولي من أجل إشراكهم في عمليه صياغة المعايير، الأعضاء يعينون لمدة متجددة كل ثلاث سنوات وهم من المناطق الجغرافية ومهنية مختلفة. في العادة يلتقي SAC بـ IASB على الأقل ثلاث مرات في السنة واجتماعاتهما مفتوحة للجمهور. المجلس المطالب باستشارة SAC قبل قراراته حول المشاريع الرئيسة ومحافظو IFRSF أيضا يجب أن يستشيرها قبل البدء في تغيير الدستور. تتمثل أهداف SAC في إعطاء أراء لـ IASB حول القرارات وأولويات برنامج عمله، الإعلام حول رؤى المنظمات و الأشخاص حول المجلس، و إعطاء نصائح أخرى للمجلس و للأمناء[1].

تكوين هيئة الإدارة (محافظي IFRSF)، الهيئة الاستشارية(SAC) وهيئة التفسير (IFRIC) تشكل الوسط الأكثر اتساعا من خلال انعكاس التنوع الجغرافي والمهني، وأعضاء هيئه تطوير المعايير (IASB) يعتمدون على مبادئ الكفاءة التقنية والاستقلالية، فالهيكل يحقق أهدافه ، من خلال العلاقات العملية المبينة في الشكل الموالي:

**الشكل رقم (11): الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**




**SOURCE** : Pascal Barneto , **NORME IFRS** (2eme édition; Paris: Dunod, 2006 ), P. 27.

### 4.1 مجلس المراقبة (Monitoring Bord)

تم تشكيل مجلس المراقبة لاستخدامه كآلية للتفاعل الرسمي بين سلطات أسواق رأس المال و IFRSF الهدف من ذلك هو التسهيل لهيئات أسواق المال التي تسمح أو تتطلب استخدام المعايير المحاسبية الدولية لأداء أكثر فعالية في وظائفها المتصلة بحماية المستثمر وسلامة وتكوين رأس المال، وتتمثل مسؤولياته فيما يلي:

المشاركة في عمليه تعيين المحافظين والموافقة على تعيينهم وفقا للمبادئ التوجيهية الواردة في دستور IFSRF؛

استعراض وتقديم المشورة للمحافظين حول الوفاء بالمسؤوليات المنصوص عليها في دستور IFSRF ويقوم المحافظون بتقديم تقرير سنوي مكتوب لمجلس المراقبة؛

إحالة المسائل التي تهم الجمهور و المتعلقة بالتقارير المالية لـIASB من خلال IFRSF؛

[1] Ibid., P. 26.

في جوان 2012 أصبح مجلس المراقبة يتألف من الأعضاء الذين لهم علاقة بالمفوضية الأوربية، رؤساء وكالة الخدمات المالية في اليابان، لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC)، لجنة الأسواق الناشئة في IOSCO و رئيس مجلس IOSCO، أما لجنة بازل للرقابة المصرفية هي مراقب ليس له الحق في التصويت.

**أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية**

تتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

لأجل الصالح العام تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية العالية والقابلة للفهم والتطبيق، والتي تتطلب معلومات ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية في اتخاذ قرارات اقتصادية؛

تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير؛

تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للتوصل إلى حلول ذات نوعية جيدة.

**الفرع الثالث : المنظمات الأخرى الداعمة للتوحيد المحاسبي**

هناك العديد من الجهات والهيئات المعنية بتدعيم وتعزيز التوحيد والتناغم المحاسبي عبر العالم ومنها:

**أولا: . مجلس معايير المحاسبة المالية** Financial Accounting Standards Board (FASB)

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الجهة المخولة بإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP)[1].

في الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من الجهات المعنية بإصدار المعايير المحاسبية والنشرات المتعلقة بالممارسات المهنية المحاسبية وتشمل:

هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) والتي أسست سنة 1933 مباشرة بعد الأزمة الاقتصادية 1929.

معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA).

مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB ).

مؤسسات أخرى مثل الجهات الإشرافية ودوائر الضريبة وغيرها.

**ثانيا: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC )**

الاتحاد الدولي للمحاسبين مؤسسة قطاع خاص انشأ سنة 1977 في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سيدني، مقره في نيويورك ويضم حاليا في عضويته مجامع مهنية تنتمي إلى 80 دولة مختلفة، ويهدف الاتحاد إلى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى العالمي من خلال إصدار معايير دولية في التدقيق، والمحاسبة الإدارية، وإرشادات أخلاقية وتشجع التعلم والتطوير المحاسبي[2].

**ثالثا : منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي** ( OECD)

تسمى منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي نادي الأغنياء حيث تظم الدول الصناعية الكبرى، وتدعم هذه المنظمة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

[1] Pascal Barneto, **NORMES IFRS**, Op. Cit., P. 18.

[2] د.جمعة حميدات والأستاذ إبراهيم نخالة، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (عمان: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014)، ص 4.

كما تقوم بأبحاث حول معايير المحاسبة الدولية. ففي عام 1976 أصدرت هذه المنظمة دليل ارشادات للشركات المتعددة الجنسية حول التقارير المالية لتلك الشركات الإفصاحات غير المالية .كما تهتم هذه المنظمة بالحوكمة والمؤسسية.

**رابعا: المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية** (IOSCO)

تظم هذه المنظمة الجهات المنظمة (Regulators) لعمل الأسواق المالية العالمية. وكما هو معروف فإن المعلومات المحاسبية ذات النوعية الجيدة ضرورية لتحسين كفاءة أسواق رأس المال، وان الاختلاف الجوهري بالسياسات والممارسات المحاسبية من دولة لأخرى يؤدي لعدم الكفاءة بين البورصات العاملة في تلك الدول .ولهذه المنظمة دور نشط في تشجيع وتعزيز جودة المعايير المحاسبية الدولية في السنوات العشر الأخيرة، وقد حصل اتفاق مهم بين هذه المنظمة ومجلس معايير المحاسبة الدولية بان تعتمد المنظمة المعايير المحاسبية الدولية على نطاق عالمي لكل الشركات المدرجة في البورصات الأعضاء في هذه المنظمة .

**خامسا: المنظمة (اللجنة) الأوربية** (EC)

تمثل هذه المنظمة ( اللجنة) جهة ناظمة لتوحيد القوانين والتشريعات للشركات العاملة لدى الاتحاد الأوربي. وتعتبر هذه اللجنة الوحيدة التي تصدر معايير دولية للممارسات المهنية ملزمة قانونا في قوانين الاتحاد الأوربي، ويعزز عما هذه اللجنة في تدعيم التناغم والتوحيد المحاسبي حول العالم.

وفي حزيران عام 2000 أعلنت المنظمة الأوربية عن إلزام جميع الشركات المدرجة في بورصات الدول الأعضاء بهذه المنظمة (دول الاتحاد الأوربي) باستخدام معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة لها بحلول عام 2005.

**سادسا: الأمم المتحدة** (UN) United Nations[1]

يتبع للأمم المتحدة لجنة ومركز يهتمان بجمع معلومات حول أنشطة الشركات متعددة الجنسيات وتقاريرها المالية، ويأخذ عمل الأمم المتحدة بعدا سياسيا ويعكس عملها التوجه المتزايد لحكومات العديد من دولا العالم الثالث نحو العالمية والعمل المالي والاقتصادي الدولي .

**المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية**

بعد عرض المنظمات التي ساهمت في خلق المعايير المحاسبية الدولية وكذا معايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS ومراحل تطورها ابتداء من 1973 إلى يومنا هذا، والهيكل التنظيمي للمنظمات المحاسبية الدولية IASCاو IAS وكذلك مخرجات هذه المنظمات والمتمثلة أساسا في المعايير المحاسبية الدولية.

**الفرع الأول : تعريف المعيار المحاسبي الدولي**

**أولا: تعريف المعيار**

المعيار المحاسبي الدولي هو قاعدة للمحاسبة تهدف إلى تحسين أساليب مسك الدفاتر المحاسبية والفهم الجيد لها والرقابة عليها، وتتكون المعايير المحاسبية من المبادئ والقواعد والأساليب التي تندمج في إطار محاسبي متكامل.[2]

[1] المرجع السابق ، ص05.

[2] Lexique finance, (2012),définition norme comptable,repère 14/01/2017 à http ://www.trader-finance.fr/lexique finance /defenition-lettre-n/norme-comptable.htlm/.

يعرف المعيار المحاسبي الدولي بأنه النماذج والإرشادات العامة التي تؤدي إلى توجيه الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق وترشيدها ومن ثم الرقابة عليها.[1]

**ثانيا: قواعد وإجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية**

تشمل القواعد والإجراءات أثناء وضع معايير المحاسبة الدولية ما يلي:[2]

يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية، يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.

تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية لمتطلبات ولممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما في ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية .

بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيانا تمهيديا بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساسا مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة .

تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ والذي يقدم للمجلس للموافقة كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح ( أو التعديل المقترح) ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا.

تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على ان توافق عله نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر.

تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخططا للمعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس وبعد التنقيح وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، ويتم الموافقة على نشر المعيار ويجدد الوقت اللازم للبدء في تطبيقه.

وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس أن الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر القيام بتشاور إضافي ويمكن أن يخص بشكل أفضل عبر إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي، ويمكن توضيح كيفية وضع المعايير وفق الشكل التالي:

[1] القاضي حسين ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية** (الأردن: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، 2000)، ص 33.

[2] محمد ياسين غادر، مرجع سبق ذكره، ص 159.

**الشكل رقم (12): كيفية إعداد المعايير المحاسبية الدولية**

**Source**: Odile Dandon, Laurent Didelot, **Maitriser les IFRS** (2eme édition; Paris: Groupe Revue Fiduciaire, 2006), P. 17.

**ثالثا: إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**

تم تحديد إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على النحو التالي:[1]

تشجيع الأعضاء لدعوة مجلس معايير المحاسبة الدولية للمشاركة عندما تقترح دولتان أو أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير المحاسبة الدولية ؛

تشجيع الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية من قبل لتبني معايير المحاسبة الدولية كمعايير تحكم مهنة المحاسبة فيها؛

دعوة دول أخرى لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية والتي لا تكون مخصصة لمواضيع معينة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية كأساس للمعايير المحاسبية الوطنية، مع ضمان توفر الحد الأدنى للالتزام بالمعيار المحدد وتخفيض وقت وتكلفة التطوير المطلوبين لوضع معايير وطنية؛

مقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها.

**الفرع الثاني: التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية**

تتميز المعايير المحاسبية بالمرونة وقابلة التغيير والتعديل استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة، تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزاء لا يتجزأ منها، فهي إذن بعيدة عن الجمود شانها في ذلك مواضيع العلوم الإنسانية الأخرى .

قد يحدث التغيير في المعايير المحاسبية الدولية بسبب ظهور معايير محاسبية محلية كالمعايير البريطانية والمعايير الأمريكية تعالج بعض الأمور المستجدة، كما حصل الأمر بالانخفاض في قيمة الأصول ومعالجة الشهرة باستبدال الإطفاء بالانخفاض استنادا إلى أسلوب إعادة التقييم، حيث كان السبق في طرح هذين الموضوعين للمعايير المحاسبية الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB، تبعها في ذلك ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بطرح هذين الموضوعين .

ويأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها فيما يلي:

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 33.

**أولا: تعديل المعايير:** حيث يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين وهذا في معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005/01/01 ويكون التعديل بإشكال مختلفة منها :

**إلغاء بعض البدائل المحاسبية** :حيث يعتبر تعدد البدائل من الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، حيث يؤدي ذلك إلى اختلاف في الأرقام والنتائج المحاسبية، ولعل المنظرين وواضعي المعايير في مهنة المحاسبة يسعون جادين إلى تقليل هذه البدائل لتوحيد طرق المعالجة من ناحية، وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى، وأمثلة هذا النوع من التعديلات:

تعديل المعيار IAS 2 المتعلق بالمخزون بإلغاء أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا LIFO من أساليب تقييم المخزون.

تعديل المعيار IAS 22 قبل استبداله بالمعيار IFRS 3 والمتعلقين باندماج الأعمال بإلغاء طريقة المصالح المشتركة[1].

تعديل المعيار IAS 27 بعدم كانت تسميته القوائم المالية المجمعة والمنفصلة أصبح ابتداء من 2013/01/01 القوائم المالية المنفصلة و خلق معيار جديد تحت تسمية القوائم المالية المجمعة IFRS 10.

**تعديل التعريفات** : حيث تعتبر التعريفات في المعايير المحاسبية الدولية من أهم ما تبنى عليه المعايير، ومن أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار محاسبي .

إلغاء بعض الممارسات المحاسبية :كما حصل في التعديل الأخير للمعيار IAS 36 من إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أعلى إلى أسفل وفحص من أسفل لأعلى في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة .

**دمج التفسيرات في المعايير :** كما تم التطرق إليه سابقا فان لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية **SIC** التابعة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB والتي فيما بعد تم تعديل تسميتها إلى لجنة تفسيرات لتوضيح كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IFRIC تختص بوضع تفسيرات لتوضيح كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وقد يتم التطرق في التفسيرات إلى ما يوجب دمجها في المعيار كون المعيار أقوى من التفسير ومن أمثلة ذلك :

التفسير SIC 18 حيث تم دمجه في المعيار IAS01 .

التفسير SIC 01 حيث تم دمجه في المعيار IAS02.

التفسير SIC 6 ،SIC14 ،SIC23 حيث تم دمجه في المعيار IAS16 .

**دمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عامل مشترك بينها**

من أمثلة ذلك ما يلي:

دمج المعيار IAS3 في المعيارين IAS27 ،IAS28.

دمج المعيار IAS 4 في المعيار IAS1 .

دمج المعيار IAS9 في المعيار IAS38 .

تعديل المعيار IAS27 القوائم المالية المنفصلة والمدمجة وتقسيمه إلى IAS27 المعدل باسم القوائم المالية المنفصلة و IFRS10 القوائم المالية المدمجة.

سحب بعض المعايير وذلك لعم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا على تطبيقها كما حصل في المعيار IAS 15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار.

[1] [1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 33.

**إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة** : حصل مثل هذا مع المعيار IAS22 المتعلق باندماج الأعمال حيث حل محله المعيار IFRS3 بذات المسمى .

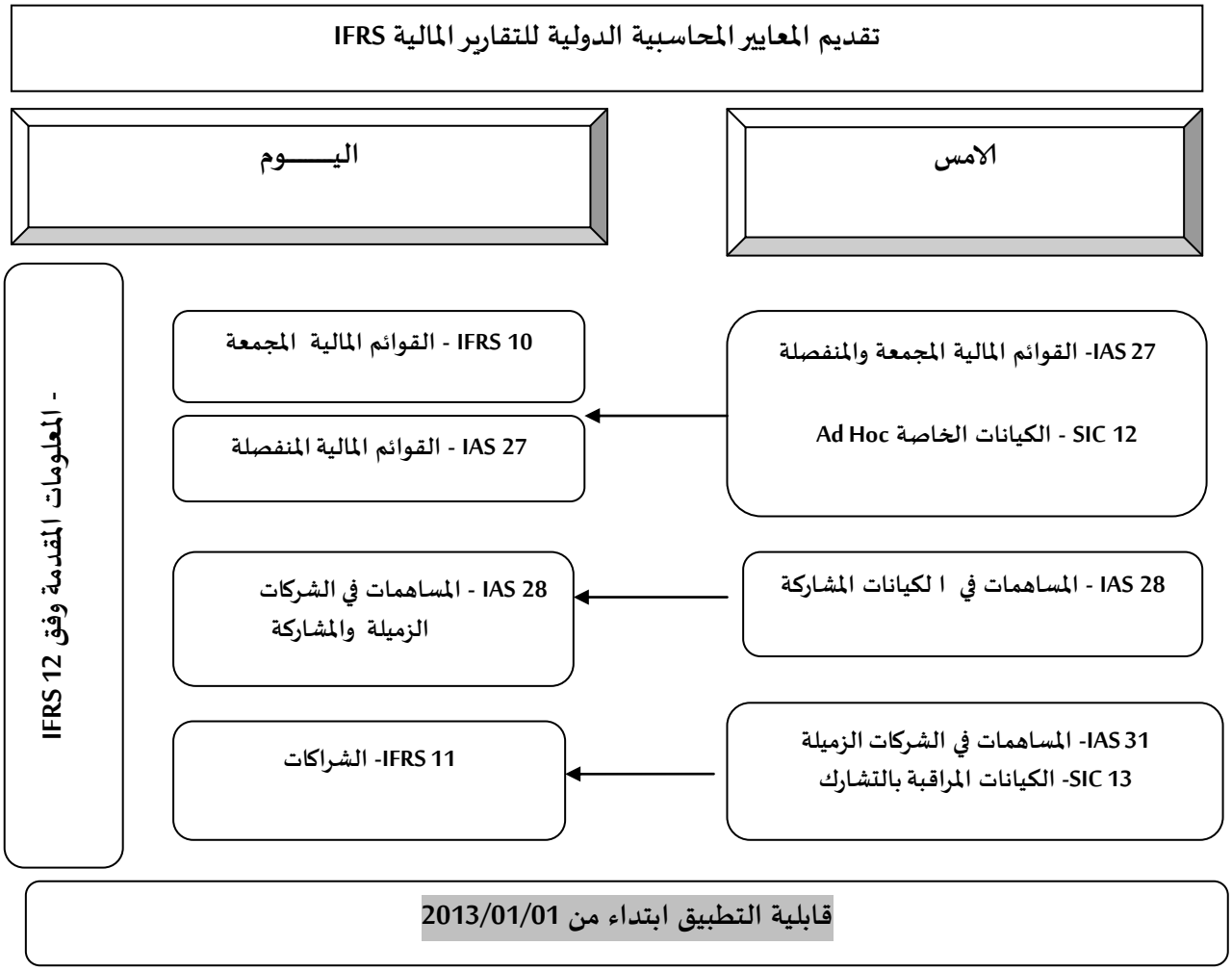
**إلغاء المعيار المحاسبي IAS31 ودمجه مع المعيار IAS 28 و IFRS 11 .**

يمكن القول أن الإفصاح عما يعتقد انه معلومات مالية هامة وذات تأثير كبير على القرارات الاقتصادية إضافة إلى الأدوات المالية هما من أهم محاور التغيير ف المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لازدياد أهميتها على المستويين العالمي والمحلي.

**المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية المباشرة لتجميع الحسابات**

عالجت المعايير المحاسبية الدولية موضوع الحسابات المجمعة والتي تعد من أهم عناصر الأدوات المالية إلا وهي الأسهم حيث تطرقت في ثلاث معايير محاسبية IAS27،IAS28 ،IAS31 مباشرة لهذا الموضوع بالإضافة إلى المعيار المحاسبي الدولي IAS39 وهذا في حالت تغيير محيط الإدماج إلى ما دون الحدود الدنيا أي المساهمات في رأس المال بأقل من 20% وما يلاحظ إلى الأهمية الكبيرة التي أعطتها المعايير المحاسبية الدولية لموضوع تجميع الحسابات فمن جملة 41 معيارا أعطت 04 معايير للتجميع أي ما يعادل 10%، والشكل الموالي يوضح معايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية المتعلقة بتجميع الحسابات.

**الشكل رقم (13) : الصيغة الجديدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS**




**SOURCE**: **Application des Normes IFRS** 10-11-12 ,Conférence call 18 avril 2013 Disponible sur :www.Finance.veolia.com.P29، Consulté le 17/08/2018.

**المطلب الأول: 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 2013 /01/01 .[1]

**الفرع الأول : التعريف ومجال التطبيق**

**أولا: هدف المعيار 27**

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

**ثانيا: 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.

أن الشركة الأم المعفاة بموجب IFRS10 من التوحيد أو المعفاة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS28 من تطبيق طريقة حقوق الملكية يمكن أن تعرض القوائم المالية المنفصلة كبياناتها المالية الوحيدة.

أن الشركة الاستثمارية، التي يتوجب عليها طول الفترة الحالية وخلال جميع الفترات المقارنة المعروضة تطبيق الاستثناء من توحيد جميع شركاتها التابعة وفقا لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS10 تعرض بيانات مالية منفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة .

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

**ثالثا: مجال التطبيق للمعيار27 IAS المعدل القوائم المالية المنفصلة**

يتم تطبيق المعيار 27 في الآتي:

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

**الفرع الثاني : إعداد القوائم المالية المنفصلة ومتطلبات الافصاح**

**أولا: إعداد القوائم المالية المنفصلة**

يتم إعداد القوائم المالية المنفصلة حسب المعيار 27 كما يلي:

عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة، فإن على الشركة القابضة محاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة و الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة في قوائمها المالية المنفصلة بإحدى الطريقتين التاليتين[1]:

**1.1** التكلفة أو؛

**2.1** بموجب للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS9.

يتم تطبيق أي من الطريقتين السابقتين على كل فئة من الاستثمارات.

إذا اتبعت الشركة طريقة التكلفة وقررت الشركة لاحقا تصنيف الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة كاستثمارات محتفظ بها للبيع (أو إدراجها في مجموعة التصرف المحتفظ بها للبيع) عندما يتم محاسبة هذه الاستثمارات بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقمIFRS05 ؛

أما إذا اتبعت الشركة طريقة المحاسبة عن تلك الاستثمارات بموجب معيار الإبلاغ المالي IFRS9 فإنها تستمر بتطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 09 حتى عندما يتوقف تصنيف الاستثمار عن كونه شركة تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة وأصبح محتفظ به للبيع؛

إذا اختارت الشركة قياس استثماراتها في الشركات الزميلة أو المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر بموجب معيار للإبلاغ المالي الدولي IFRS9 وذلك وفق متطلبات الفقرة 18 من معيار المحاسبة الدولي IAS28 المعدل سنة 2011(فإنه يجب عليها محاسبة تلك الاستثمارات بنفس الطريقة في قوائمها المالية المنفصلة أيضا) ؛

في حال توجب على الشركة الأم وفقا للفقرة (31) من المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10 (الشركات الاستثمارية) قياس استثماراتها في شركة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 9 فإنه يتعين عليها أيضا محاسبة استثماراتها في الشركة التابعة بنفس الطريقة المتبعة في بياناتها المالية المنفصلة؛

[1] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 383.

عندما تتوقف الشركة الأم عن كونها شركة استثمارية أو عندما تصبح شركة استثمارية، فإنه يتعين عليها محاسبة التغيير من التاريخ الذي حدث فيه التغيير في الوضع على النحو التالي:

**1.6** عندما تتوقف الشركة عن كونها شركة استثمارية، فإنه يتعين عليها:

محاسبة الاستثمار في الشركة التابعة بسعر التكلفة، ويجب استخدام القيمة العادلة للشركة التابعة في تاريخ التغيير في الوضع على أنها التكلفة المفترضة في ذلك التاريخ أو؛

الاستمرار في محاسبة الاستثمار في الشركة التابعة وفقا للمعيار IFRS9.

**2.6** عندما تصبح الشركة هي شركة استثمارية يتعين عليها محاسبة الاستثمار في الشركة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IFRS9، ويتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ المسجل السابق للشركة التابعة وقيمتها العادلة في تاريخ التغيير في وضع المستثمر على انه ربح أو خسارة في حساب الأرباح أو الخسائر، ويعامل المبلغ التراكمي لأي تعديل للقيمة العادلة معترف به سابقا في الدخل الشامل الأخر فيما يتعلق بهذه الشركات التابعة كما لو أن الشركة الاستثمارية قد تصرفت بهذه الشركات التابعة في تاريخ التغيير في الوضع.

توزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة:

يجب على الشركة الاعتراف بتوزيعات الأرباح من الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة في الأرباح والخسائر(بيان الدخل)في قوائمها المالية المنفصلة عندما يثبت الحق القانوني لها بتلك التوزيعات.

**ثانيا: متطلبات الإفصاح**

يجب على الشركة الالتزام بجميع متطلبات الإفصاح الواردة في معايير الإبلاغ المالي الدولية ذات العلاقة بإعداد البيانات المالية عند إعداد القوائم المالية المنفصلة؛

عندما تختار الشركة عدم إعداد قوائم مالية موحدة بموجب الإعفاء الوارد بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS10 "القوائم المالية الموحدة" وإعداد قوائم مالية منفصلة، فإنه يتوجب عليها الإفصاح في قوائمها المالية المنفصلة عما يلي:

**1.2** إن البيانات المالية هي بيانات منفصلة وانه تم استخدام الإعفاء من عملية التوحيد، كما يتوجب الإفصاح عن اسم وبلد التأسيس والمقر الاجتماعي للشركة (الأم أو أية شركة وسيطة) والتي أعدت بياناتها المالية الموحدة الممتثلة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية المعدة للاستخدام العام، والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك البيانات المالية الموحدة؛

**2.2** قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس والمقر ونسبة وحصة الملكية وإذا كان هناك اختلاف في نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها.

**3.2** وصف الأسلوب المستخدم لحساب الاستثمارات في الفقرة 02؛

الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة (عدا الواردة في ب سابقا) أي التي لم تعفى من إعداد قوائم مالية موحدة أو المستثمر في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة أو المستثمر في شركة زميلة:

حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة وأسباب إعداد تلك القوائم إن لم يتطلبها القانون؛

قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس، والموقع ونسبة حصة الملكية، وبيان الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن هذه الاستثمارات.

**المطلب الثاني: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة IAS28**

تختلف المعالجة المحاسبية للاستثمارات المالية في الأسهم باختلاف نسبة تملك الشركة المستثمرة في أسهم الشركة المستثمر بها.

**الفرع الأول: تصنيفات الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة**

**أولا: 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 إستراتيجية، 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 IAS 39 أو IFRS9.

**ثانيا : 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.

**ثالثا : تملك أكثر من 50%**

تملك أكثر من50%، 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 والتشغيلية للشركة المستثمر بها بشكل مشترك وتوافقي وتسمى الاستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة.

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 عليها 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.

**الفرع الثاني: هدف المعيار ومتطلبات الافصاح**

**أولا: هدف المعيار IAS28**

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

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

**ثانيا: نطاق المعيار IAS28**

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.[1]

**ثالثا: التعريفات**

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التي يكون للمستثمر تأثير هام على قراراتها المالية والتشغيلية، ولكنها ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.

**السيطرة :** صلاحية وسلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لشركة معينة لتحقيق منافع من أنشطتها.

**التأثير الهام :** صلاحية المشاركة والتأثير في القرارات الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.

**طريقة حقوق الملكية** : طريقة محاسبية تسجل بموجبها الاستثمارات بالتكلفة عند الشراء، ثم تعدل بعد ذلك بالتغيير في حصة المستثمر في صافي أصول الشركة المستثمر بها بعد التملك وذلك عن طريق إضافة حصة المستثمر من صافي أرباح الشركة المستثمر بها، وتخفيضه بحصته في كل خسائر الشركة المستثمر بها وحصته من توزيعات الأرباح المستلمة، كما يظهر بيان الدخل للمستثمر نصيبه في نتائج أعمال (أرباح أو خسائر) الشركة المستثمر بها، كما يعترف المستثمر بحصته من الدخل الشامل الآخر للشركة المستثمر بها بعد التملك .

**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.

**السيطرة المشتركة :** عبارة عن اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية والإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك).

**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.[2]

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] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 391.

[2] Robert Obert, **Pratique des normes IFRS** (4eme Edition; Paris: Dunod, 2008), P. 145.

تقديم معلومات فنية أساسية بين الشركتين.

يجب التحقق من وجود حقوق التصويت المحتملة على سبيل المثال، من خلال وجود خيارات شراء الأسهم أو وجود سندات أو أسهم قابلة للتحويل إلى أسهم عادية وما شابهها عند تقييم ما إذا كان لدى الشركة تأثيرا هاما، وعندما تكون حقوق التصويت المحتملة غير قابلة للممارسة حاليا فإنها لا تؤخذ في الاعتبار.

كما يمكن أن يفقد التأثير الهام عندما يفقد المستثمر صلاحية المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها، على سبيل المثال يمكن أن يحدث عند خضوع الشركة الزميلة لسيطرة الحكومة أو أنظمتها نتيجة اتفاقية تعاقدية.

**الفرع الثالث :طريقة حقوق الملكية**

تعتبر طريقة حقوق الملكية والتي تعتمد على حسابات الميزانية في التعبير عن الحصة للشركة المستثمرة ،في الجهة المستثمر فيها ،حيث تحسب القيمة الرياضية وترجح بنسبة المساهمة .

**أولا: تطبيق طريقة حقوق الملكية :** طريقة محاسبية يتم من خلالها معالجة الاستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للمستثمر كما يلي :

عند تملك أسهم الشركة المستثمر بها، يجعل حساب الاستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة مدينا بتكلفة شراء الأسهم مضافا إليها المصاريف المباشرة لإتمام الصفقة.

خلال الفترات التالية للتملك يعدل رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول الشركة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن الأمور التالية :

مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مدينا بالربح ودائنا بالخسارة، ويتوجب أن يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة؛

يتم تخفيض رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بمقدار حصة المستثمر في التغيرات الناجمة عن بنود الدخل الشامل الأخرى في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك مثل فائض إعادة التقييم للممتلكات[1]؛

- يعترف بالأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات "التصاعدية "و "التنازلية" بين الشركة الأم (بما في ذلك شركاتها التابعة الموحدة)والشركة الزميلة أو المشروع المشترك في البيانات المالية للشركة فقط بمقدار حصص المستثمرين من غير ذوي العلاقة في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك.

أن العديد من الإجراءات المناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية هي مشابهة لإجراءات التوحيد المبينة في المعيار IFRS10، وعلاوة على ذلك، ينم أيضا تبني المفاهيم المشمولة في الإجراءات المستخدمة في محاسبة استملاك الشركة التابعة في محاسبة استملاك الاستثمار في شركة زميلة أو مشروع مشترك .

**ثانيا: الاستثناءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية :**

يجب على الشركة المستثمرة المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والاستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة (المشاريع المشتركة) باستخدام طريقة حقوق الملكية باستثناء الحالات التالية:

[1] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 393.

ندما لا يتوجب على الشركة الأم التي تملك أيضا استثمارا في الشركة الزميلة أو المشروع الخاضع للسيطرة المشتركة عرض القوائم المالية الموحدة بسبب الإعفاء الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS10 .

**في حالة تحقق الشروط الأربعة التالية مجتمعة:**

يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئيا لشركة أخرى، ويتم على موافقة مالكيها الآخرين بعدم تطبيق المستثمر لطريقة حقوق الملكية.

لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في سوق مالي عام(سوق بورصة محلي أجنبي).

لم يقم المستثمر بإيداع، وليس في مراحل إيداع بياناته المالية لذي هيئة أوراق مالية أو أي جهة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أي فئة من الأدوات المالية في سوق مالي عام.

عندما تقوم الشركة القابضة النهائية أو أي شركة قابضة وسيطة للمستثمر بإعداد بيانات مالية موحدة متاحة للاستخدام العام وتمتثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

يشار هنا إلى أن هذا المعيار وفي التعديلات التي تمت عليه والسارية المفعول اعتبارا من 2005/01/01، لا يسمح لأي مستثمر لا يزال له تأثير هام على إحدى الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بعدم تطبيق طريقة حقوق الملكية كون الشركة الزميلة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشكل كبير من قدرتها على تحويل الأموال إلى المستثمر.

**ثالثا : تصنيف الاستثمار كأصول محتفظ بها للبيع**

- يجب على الشركة تطبيق IFRS5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة على الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أو جزء منه والذي ينطبق عليه شروط التصنيف كأصول محتفظ بها للبيع، وأي جزء متبقي من الاستثمار لم ينطبق عليه شروط التصنيف كمحتفظ به للبيع يتم الاستمرار بالمحاسبة عليه بطريقة حقوق الملكية.

- في حال بيع الجزء المصنف كمحتفظ به للبيع فان الشركة تطبق IFRS9 "الأدوات المالية" على الجزء المتبقي من الاستثمار، ما لم تكن الحصة الباقية بالاستثمار يمثل استثمار في شركة زميلة أو مشروع مشترك عنده يتم الاستمرار بتطبيق طريقة حقوق الملكية .

- إذا لم يعد الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أو جزء منه يستوفي شروط التصنيف كأصول محتفظ بها للبيع، يجب تطبيق طريقة حقوق الملكية على تلك الاستثمارات بأثر رجعي من تاريخ تصنيفها السابق كأصول محتفظ بها للبيع، ويجب تعديل القوائم المالية المعروضة سابقا والتي ظهر فيها الاستثمار كمحتفظ بها للبيع ليظهر الاستثمار كاستثمارات في شركات وزميلة أو مشاريع مشتركة.

**رابعا : التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية**

يجب على الشركة التوقف عن تطبيق طريقة حقوق الملكية في التاريخ الذي لم يعد الاستثمار يصنف على انه استثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وكما يلي [1]:

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 229.

- إذا أصبحت الشركة الزميلة أو المشروع المشترك شركة تابعة، يجب على الشركة المحاسبة عن الاستثمار في تلك الشركات بموجب IFRS3 "الاندماج" IFRS10 "القوائم المالية الموحدة".

- إذا كانت الحصة المتبقية في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك السابق تعتبر أصول مالية نتيجة فقدان التأثير الهام يجب محاسبة الاستثمار باستخدام IFRS9 ابتداء من تاريخ فقدان التأثير الهام.

يقوم المستثمر بقياس أي استثمار تم استبقائه في الشركة الزميلة(أي ملكية بأقل من 20% من تلك الشركة عموما) السابقة أو المشروع المشترك السابق بالقيمة العادلة، ويعترف المستثمر في قائمة الدخل بأي فروقات بين بالقيمة العادلة لأي استثمار متبقي في الشركة المستثمر بها مضافا إليه عوائد (متحصلات) جزئية من بيع جزء من الاستثمار وبين القيمة المسجلة (الدفترية) للاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك في تاريخ فقدان التأثير الهام.

يقوم المستثمر بقياس اي اثر تم استبقائه في الشركة الزميلة(اي ملكية اقل من20% من تلك الشركة عموما) السابقة أو المشروع المشترك السابق بالقيمة العادلة، ويعترف المستثمر في قائمة الدخل باي فروقات بين القيمة العادلة لأي استثمار متبقي في الشركة المستثمر بها مضافا إليها عوائد (متحصلات) جزئية من بيع جزء من الاستثمار وبين القيمة المسجلة(الدفترية) للاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك في تاريخ فقدان التأثير الهام.

يتطلب المعيار IAS28 إظهار هذا الربح في بيان الدخل.

تعتبر القيمة العادلة للحصة المتبقية في الشركة الزميلة بتاريخ فقدان التأثير الهام عليها هي القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي به كأصل مالي بموجب IFRS9.

عند التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية، يجب على المستثمر بمحاسبة كافة المبالغ المعترف بها في قائمة الدخل فيما يتعلق بالاستثمار على نفس الأساس المطلوب في حال تصرف الشركة المستثمر بها (الزميلة أو المشروع المشترك) مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة، وبالتالي فان بعض البنود الواردة في قائمة الدخل سيعترف بها في قائمة الدخل، على سبيل المثال، إذا كان لدى شركة زميلة أو مشروع مشترك فروقات صرف تراكمية تتعلق بعملية أجنبية وأوقفت الشركة استخدام طريقة حقوق الملكية، تعيد الشركة تصنيف الربح أو الخسارة المعترف بها سابقا في دخل شامل آخر فيما يتعلق بالعملية الأجنبية إلى حساب الأرباح والخسائر.

إذا أصبح الاستثمار في الشركة الزميلة استثمارا في مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو العكس، تستمر الشركة بتطبيق طريقة حقوق الملكية بعد التحول في شكل استثمار.

**خامسا: التغير في نسبة التملك في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة**

إذا تغيرت حصة ملكية الشركة المستثمرة في الشركة المستثمر بها، مع استمرار إتباع طريقة حقوق الملكية (مثلا انخفاض حصة الشركة A في الشركة الزميلة B من 40% إلى 30% نتيجة التخلص من جزء من الاستثمار) فان على الشركة إعادة تصنيف جزء من الربح أو الخسارة المعترف بها سابقا ضمن الدخل الشامل الآخر إلى بيان الدخل فيما يتعلق بمقدار التخفيض في ملكية المستثمر في الشركة المستثمر بها سواء كانت زميلة أو مشروع مشترك إذا كانت تلك الأرباح أو الخسائر مطلوب إعادة تصنيفها إلى بيان الدخل في حال التصرف في الأصول والالتزامات التي نشا عنها دخل شامل آخر.

**سادسا : المعالجة المحاسبية عند شراء شركة زميلة وخسائر الانخفاض في القيمة**

- عند شراء استثمار معين في شركة زميلة أو مشروع مشترك، يتم اعتبار الفرق بين تكلفة الاستثمار وحصة المستثمر في صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الزميلة أو المشروع المشترك والتزامها المحتملة كشهرة موجبة أو شهرة سالبة وذلك وفق المعيار IFRS3 المتعلق باندماج الأعمال، إلا أن تلك الشهرة لا تظهر منفصلة في أي من حسابات الشركة المستثمرة أو الشركة المستثمر بها، تظهر ضمن رصيد الاستثمار المسجل في دفاتر الشركة المستثمرة، وتظهر الشهرة الموجبة عندما تكون تكلفة الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك والتزاماتها المحتملة، بينما تظهر الشهرة السالبة عندما تكون تكلفة الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك تقل عن صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المستثمر بها والتزاماتها المحتملة[1].

- بالنسبة للشهرة الموجبة لا يتم إطفائها خلال الفترات التالية للتملك بل تبقى مثبتة ضمن القيمة المسجلة لحساب الاستثمار، أما بالنسبة للشهرة السالبة فيتم الاعتراف بها كإيراد في دفاتر الشركة المستثمرة في السنة التي جرى فيها الاستثمار وذلك ضمن حساب إيرادات الاستثمار في الشركة الزميلة وذلك عند تحديد حصة المستثمر من أرباح وخسائر الشركة الزميلة.

- خلال الفترات التالية لتملك، تقوم الشركة المستثمرة بمعالجة أي خسائر تدني(انخفاض القيمة)لدى الشركة الزميلة أو المشروع المشترك عن طريق تعديل حصة الشركة المستثمرة من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشروع المشترك.

- يتم تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشروع المشترك عن طريق القوائم المالية المتاحة للشركة الزميلة أو المشروع المشترك، وفي حالة وجود اختلاف بين تاريخ إعداد التقارير المالية لمستثمر وتاريخ إعداد التقارير المالية للشركة المستثمر بها، يتم إعداد القوائم المالية للشركتين باستخدام تاريخ إعداد القوائم المالية للشركة المستثمرة، إلا إذا كان ذلك غير ممكن.

- في حال إعداد القوائم المالية للشركة المستثمرة بتاريخ مختلف عن تاريخ إعداد التقارير المالية للشركة الزميلة أو المشروع المشترك، يجب في هذه الحالة إجراء تعديلات لأي معاملات أو أحداث هامة حصلت بين تاريخ إعداد القوائم المالية للشركة الزميلة أو المشروع المشترك وتاريخ إعداد القوائم المالية للمستثمر، ويجب أن لا يتجاوز الفرق بين تواريخ إعداد التقارير المالية للشركتين مدة ثلاثة أشهر.

- يجب استخدام سياسات مالية موحدة للمستثمر والشركة الزميلة أو المشروع المشترك، وفي حال استخدام الشركة المستثمر بها سياسات محاسبية تختلف عن تلك التي يستخدمها المستثمر، يجب تعديل القوائم المالية الخاصة بالشركة الزميلة أو المشروع المشترك واستخدام السياسات المحاسبية الخاصة بالمستثمر.

- عند تكبد الشركة الزميلة أو المشروع المشترك لخسائر، وكانت حصة الشركة المستثمرة من تلك الخسائر اكبر من قيمة رصيد حساب الاستثمار المسجل في سجلات الشركة المستثمرة، فإنه يجب إلغاء رصيد حساب الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بحيث يصبح (1 دينار)،ولا تعترف الشركة المستثمرة بحصتها بأي خسائر إضافية إلا إذا كان عليها التزام قانوني أو استدلالية أو تسديد دفعات بالنيابة عن الشركة الزميلة أو المشروع المشترك .

[1] [1] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 403.

في حالة وجود قرض أو التزام لصالح الشركة المستثمرة على الشركة الزميلة فيتم الاعتراف بالخسائر المحتملة المتعلقة بعدم قدرة الشركة الزميلة على سداد هذا القرض مع مراعاة الأولوية القانونية في استلام قيمة القرض في حالة تصفية الشركة الزميلة.

خسائر الانخفاض في قيمة الاستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة :عند وجود مؤشرات انخفاض (تدني) في قيمة الاستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة يتم تطبيق المؤشرات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي IAS39.

نظرا لان الشهرة تشكل جزءا من المبلغ المسجل في حساب الاستثمار في الشركة الزميلة ولا يعترف بها بشكل منفصل، فلا يمكن اختبار التدني في قيمتها بشكل منفصل، وتطبيق IAS36 عليها. وبناء عليه، يتم إجراء اختبار تدني القيمة للمبلغ المسجل للاستثمار في الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة بموجب IAS36 وذلك بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد للاستثمار في الشركات الزميلة مع القيمة الدفترية للحساب، ويتم الاعتراف بانخفاض القيمة كخسارة في بيان الدخل إذا انخفضت القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية، وفي حالة وجود استثمار في أكثر من شركة مستثمر بها يجب تقييم كل شركة على حده فيما يخص المبلغ القابل للاسترداد لذلك الاستثمار ما لم تكن الشركة المستثمر بها غير قادرة على تحقيق تدفقات نقدية بشكل مستقل عن شركة أو شركات أخرى مستثمر بها.

**سابعا : المحاسبة في القوائم المالية المنفصلة**

إذا كانت شركة لديها استثمارات في شركة أو شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، فيتم في هذه الحالة محاسبة تلك الاستثمارات في القوائم المنفصلة وفقا لمعيار IAS27 المعدل عام 2011 بحيث لا تستخدم طريقة الملكية في القياس اللاحق لقيمة الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بل يتم استخدام أي من الطريقتين[1] :

التكلفة ؛

وفقا للمعيار IFRS09.

**متطلبات الإفصاح:** انتقلت متطلبات الإفصاح عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة إلى المعيار IFRS12 "الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى".

**الزاميات اعداد الحسابات المدمجة في الاتحاد الأوروبي:** في 19 جويلية 2002 قرر الاتحاد الأوربي من خلال القانون رقم 2002/1606 (نشر في الجريدة الرسمية للاتحاد الأوربي JOUE في 11 سبتمبر 2002) على أن الشركات المنظمة في البورصة يجب عليها إعداد الحسابات المجمعة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية ابتداء من سنة 2005 .

[1] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 409.

**الجدول رقم (01) : خلاصة الإلزاميات والاختيارات وفق القانون IFRS2005**

| | | إجباريا | اختيارات متروكة للدول الأعضاء |
|---|---|---|---|
| الحسابات المجمعة | كل الشركات الأوربية المدرجة في البورصة | إلزامية إعداد وبالتالي نشر الحسابات المجمعة وفق لـ IFRS ابتداء من 01 /01/ 2005 | من أجل الشركات المدرجة في البورصة تصدر وفق لإلزاميات البورصة والتي تستعمل أو استعملت US GAAP لها إمكانية التأجيل إلى غاية 2007/01/01 |
| | كل الشركات غير المدرجة في البورصة تمسك وتنشر حسابات مجمعة | | إلزام مع إمكانية إعداد الحسابات المجمعة وفق لـ IFRS (مثل الشركات المدرجة في البورصة)ابتداء من 2005/01/01 . |
| الحسابات الفردية | كل الشركات (مدرجة أو غير مدرجة في البورصة ; كبيرة، صغيرة ومتوسطة PME) | | منع إمكانية أو إلزام إعداد القوائم المالية الفردية وفق لـ IFRS للسنة المالية ابتداء من 01/01/ 2005 . |

**SOURCE**: Pascal Barento, **NORME IFRS** (2eme édition; Paris: Dunod, 2006 ), P. 25.

**المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية المباشرة للتجميع**

اصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية في أواخر2012 رزمة معايير مكونة من ثلاث معايير تقارير مالية دولية جديدة و02 من معايير المحاسبة الدولية المذكورة آنفا وهي IAS27 معدل وIAS28 معدل ويسري مفعول هذه المعايير ابتداء من 2013/01/01 وفي ما قررت شركة أن تطبق هذه المعايير فعليها تطبيق كامل الرزمة بمعاييرها الخمس.

**المطلب الأول : القوائم المالية الموحدة IFRS 10 Disclosure of Interests in Other Entities**

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

**الفرع الأول: هدف ومجال تطبيق المعيار**

**أولا: هدف المعيار**

يهدف هذا المعيار إلى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر الشركة على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى، وبالتالي فإن القوائم الموحدة تعتبر 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 السيطرةControl ، واعتبار السيطرة الأساس لإعداد القوائم الموحدة؛

يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة 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].

**ثانيا: 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:

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

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

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

**4.2** إذا كانت الشركة القابضة النهائية أو أي من الشركات القابضة الوسيطة تعد قوائم مالية موحدة متاحة للجمهور تتفق ومتطلبات المعايير الدولية.

خطط منافع ما بعد التوظيف وخطط منافع الموظفين طويلة الأجل التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي (19) "منافع الموظفين"[2].

لا تكون الشركة الاستثمارية بحاجة لعرض البيانات المالية الموحدة، إذا كان يتوجب عليها قياس جميع شركاتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بموجب (IFRS 9)ولكن إذا كانت الشركة الاستثمارية تمتلك شركة تابعة وتقدم خدمات ذات صلة بالأنشطة الاستثمارية استثمار الأموال لتحقيق دخل استثماري أو أرباح رأسمالية أو كلأهما للشركة الاستثمارية فيجب عليها توحيد تلك الشركة التابعة وفقا لهذا المعيار وتطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (3) على عملية استملاك أي من هذه الشركات التابعة.

**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.

[1] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 348.

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

**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 الـــ 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[1].

**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.

**السيطرة Control** :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[2].

**رابعا : إرشادات المساعدة في تقييم وجود السيطرة**

**1.** تحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (الأم)، والتي يتوجب عليها استخدام جميع الحقائق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر بها (التابعة). تسيطر الشركة المستثمرة (الأم) على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع من خلال تملكها الأسهم التابعة أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة.

**2.** تملك الشركة المستثمرة السيطرة على الشركة المستثمر بها إذا توفرت جميع الشروط والحالات الثلاث التالية:

[1] Ibid., P. 5.

[2] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 350.

**1.2** إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عال (السلطة) على الشركة المستثمر يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر بها، وتقييم وجود السلطة قد يكون بشكل مباشر عن طريق حقوق التصويت الممنوحة بواسطة أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم، أو من خلال ترتيب تعاقدي واحد أو أكثر. وإذا امتلك مستثمران اثنان أو أكثر حقوق قائمة تمنحهم القدرة الفردية على توجيه نشاطات مختلفة ذات صلة، فإن المستثمر الذي يمتلك القدرة الحالية على توجيه النشاطات الأكثر تأثيرا في عوائد الجهة المستثمر بها هو الذي يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها.

**2.2** وجود الحق أو لدى الشركة المستثمرة ما يمكنها من تغيير أو توجيه عوائد الشركة المستثمر بها، مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، إدارة الموجودات المالية، شراء وبيع الأصول الثابتة، تحديد هيكل التمويل للشركة.

**3.2** إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفوذ عال (السلطة على الشركة المستثمر بها يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المتحققة لها من استثماراتها في الشركة المستثمر بها.

تستمد السيطرة أما من خلال التشريعات عند تملك الشركة القابضة لأغلبية أسهم الشركة التابعة أو من خلال عمليات معقدة مثل وجود اتفاق بين الشركة المستثمرة ومالكين آخرين لأسهم الشركة المستثمر يمكنها هذا الاتفاق من السيطرة على الشركة المستثمر بها. إن حصول شركة على حقوق حماية في شركة أخرى دون وجود القوة والتأثير على الشركة المستثمر بها لا يعطي الشركة التي تتمتع بحقوق الحماية السيطرة على الشركة الأخرى.

وبالتالي فإن السيطرة تظهر عندما يكون للشركة المالكة تأثير واضحا ومهما على أنشطة الشركة الأخرى بحيث يؤدي هذا التأثير إلى تغيير في إنجازات وأداء الشركة المستثمر بها، علما بان هذا التغيير قد يكون إيجابي أو سلبي أو كلاهما.

كما أن سيطرة الشركة المالكة على الشركة الأخرى لا يتحقق فقط من خلال تأثير الشركة المسيطرة على أنشطة وأداء الشركة الأخرى، وإنما أيضا من خلال التأثير الواضح على عوائدها المتحققة لها من استثماراتها في الشركة الأخرى. وعند تقييم مدى وجود سيطرة من الشركة المستثمرة على شركة مستثمر بها، فإن متخذ القرار في الشركة المستثمرة هو من يحدد وجود أو عدم وجود مثل هذه السيطرة، حيث أن هناك عوامل عديدة قد تؤخذ بالحسبان.

**خامسا :حقوق تمنح المستثمر السلطة على الجهة المستثمر بها**

تستمد السلطة من الحقوق، ومن أجل امتلاك سلطة على الجهة المستثمر بها، يجب على المستثمر امتلاك حقوق قائمة تمنحه القدرة الحالية لتوجيه النشاطات ذات الصلة. قد تختلف الحقوق التي تمنح المستثمر السلطة باختلاف الجهات المستثمر بها. تتضمن الأمثلة على الحقوق التي تمنح المستثمر السلطة، أما بشكل منفصل أو مجتمعة، ما يلي على سبيل المثال لا الحصر الفقرة ب14 من معيار (IFRS10):

حقوق تصويت الجهة المستثمر بها (أو حقوق تصويت محتملة) (أنظر الفقرات ب34 - ب50) من المعيار.

حقوق تعيين أو إعادة تعيين أو عزل أعضاء من موظفي الإدارة الرئيسيين للجهة المستثمر بها ممن يمتلكون القدرة على توجيه النشاطات ذات الصلة.

حقوق لتعيين أو إقصاء شركة أخرى تقوم بتوجيه النشاطات ذات الصلة.

حقوق توجيه الجهة المستثمر بها لإبرام، أو رفض أي من التغييرات على المعاملات التي تصب في مصلحة المستثمر[1].

[1] Ibid., P. 10.

حقوق أخرى (كحقوق صنع القرارات المحددة ضمن عقد الإدارة التي تمنح المالك القدرة على توجيه النشاطات ذات الصلة.

أكثرية حقوق التصويت دون امتلاك السلطة يجب أن تكون حقوق المستثمر الذي يملك أكثر من نصف حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، جوهرية حتى يمتلك السلطة عليها، ويجب منح المستثمر القدرة الحالية على توجيه النشاطات ذات الصلة والتي تكون عادة عبر تحديد السياسات التشغيلية والمالية. وإذا امتلكت شركة أخرى حقوق قائمة تمنحها الحق في توجيه النشاطات ذات الصلة ولم تكن هذه الشركة وكيلة للمستثمر، فإن المستثمر لا يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها[1].

**سادسا: امتلاك السلطة دون أكثرية حقوق التصويت**

يحق للمستثمر امتلاك السلطة حتى وإن كان حاصلا على أقل من أكثرية حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، أي أنه يحق له امتلاك السلطة مع حقوق تصويت أقل من الأكثرية في الجهة المستثمر بها، على سبيل المثال من خلال:

ترتيب تعاقدي بين المستثمر ومالكي أصوات آخرين.

حقوق ناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى.

حقوق تصويت المستثمر (يمتلك المستثمر الحاصل على أقل من أكثرية حقوق التصويت حقوق كافية لمنحه السلطة عند امتلاكه القدرة الفعلية لتوجيه النشاطات ذات الصلة بشكل منفرد).

وللتوضيح اكثر نأخذ الامثلة التالية:

**الفرع الثاني : 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.

**أولا: إجراءات إعداد القوائم الموحدة** Consolidation Procédures .

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.

[1] Ibid., P. 15.

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 لأغراض 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 التابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة.

**ثانيا: الحصة غير المسيطر عليها**

1. هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب 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 الآخر إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة. وكذلك يجب أن تحمل الشركة إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي 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 قياس الشهرة.

فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة Loss of Control

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 ( IFRS 09 ) ، 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.

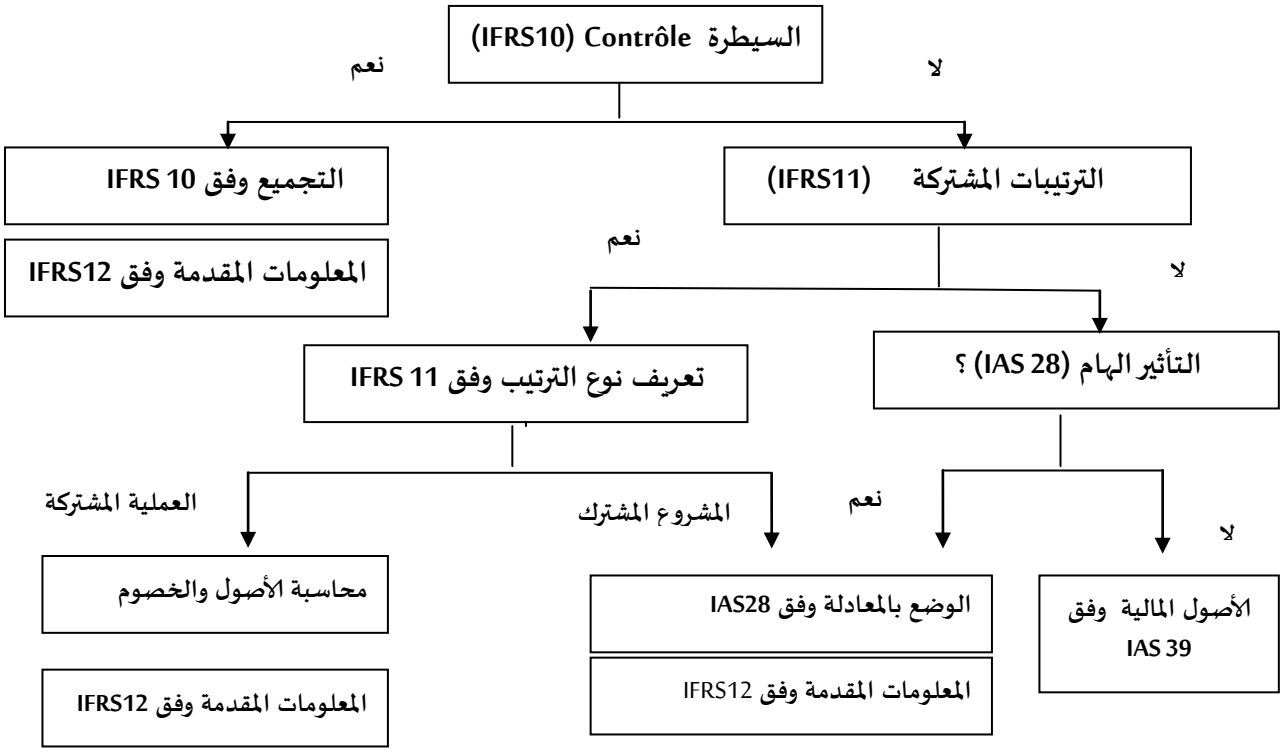
الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

[1] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 356 .

**ثالثا : متطلبات الإفصاح**

متطلبات الإفصاح المتعلقة بإعداد القوائم الموحدة والشركات التابعة تم نقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى والساري المفعول من 2013/1/1.

**الشكل رقم (14): التفاعل بين IFRS10 ،IFRS11، IFRS12 وIAS 28**




**SOURCE: Application des normes IFRS** 10-11-12 , conférence call 18 avril 2013 disponible sur : www.finance.veolia.com P. 32.

**رابعا: التغيرات الحاصلة في المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10**

المبدأ الرئيسي والاساسي الذي جاء به المعيار IFRS10 هو نموذج واحد للتجميع مبني على السيطرة القابل للتطبيق على جميع انواع الكيانات بغض النظر عن طبيعة الكيانات المستثمر فيها، على عكس النموذج الامريكي الذي اخذ بنوعين من المقاربات حول السيطرة ،الاولى خاصة بحقوق التصويت، والمقاربة الثانية حول الحقوق المبنية على العوائد المتقلبة في حياة الشركات والتي ركزت على التحليل النوعي للسلطة و تأثيرها على الانشطة الهامة والتعرض للتقلبات الممكنة (ربح او خسارة) وفق لـ US GAAP كل الكيانات يتم تقييمها لتحديد "الكيانات ذات الغرض الخاص" ،اما الكيانات الاخرى فأنها تقيم على اساس حقوق التصويت وكذا حقوق اتخاذ القرار.[1]

اعطى نموذج السيطرة وفق IFRS10 من وجهة نظر مجلس المعايير المحاسبية الدولية منهج للتجميع المحاسبي مبني على متطلبات ومبادى IAS27 و SIC12، الا انه ينطبق على جميع الكيانات (نموذج وحيد للسيطرة)،كما انه لم يقدم مبادى ومتطلبات جديدة حول التجميع المحاسبي مقارنة بـIAS27 و SIC12 وانما تم بناءه على دليل السيطرة .

[1] خليل طيار، تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية (اطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة ورقلة، 2017/2016)، ص 34.

هذا المفهوم الجديد اعطى تحليلات للسيطرة مبنية على ثلاثة عناصر مجتمعة وتطبق على الكيانات الكلاسيكية وكذا الكيانات ذات الغرض الخاص Ad-hoc ،هذا المصطلح عوض بمصطلح الكيانات المهيكلة (Entités structurées ) ولذلك اعطى المعيار IFRS10 تطويرات واضافات على عدة مستويات اهمها:

اعطاء ايضاحات وتفسيرات اكثر شمولية ودقة للسيطرة الممارسة بالفعل (Contrôle de fait)؛

القيود الخاصة بالكيانات الاستثمارية، وكذا العوامل الخاصة المحددة للامتيازات(حقوق التصويت، الامتياز)؛

لا يوجز المعيار IAS27 اي ارشادات حول العلاقة بين المالك والوكيل في بعض الاحيان قد يحتفظ الوكلاء بحقوق التصويت نيابة عن المالك مما يخلق بعض الغموض عند تطبيق معايير حقوق التصويت لتأسيس السيطرة؛

يتضمن IFRS10 ارشادات حول العلاقة بين المالك والوكيل وتوضح الفقرة 18 ان "الوكيل لا يصبح بحكم المالك وان مارس القوة الممنوحة له من قبل المالك، لان القوة الممنوحة للوكيل مقيدة وليس لديه القدرة على السيطرة على اغلب الانشطة ذات الصلة بالمنشاة المستثمر فيها.

**خامسا: المنشاة لأغراض خاصة[1] ad hoc:**

يستخدم هذا التعبير لوصف المنشآت التي تؤسس لتحقيق هدف معين محدد ومعرف تعريفا جيدا، مثل عقد ايجار، او تكاليف ابحاث وتطوير....الخ تكبدتها المنشاة مشاركة مع اطراف اخرى ولمثل هذه الحالات صدر تفسير اللجنة رقم 12 لتقديم ارشادات حول موضوع تحت اي ظروف على المنشاة توحيد منشاة لأغراض خاصة وقد خلص التفسير الا ان التركيز يجب ان يكون على ما اذا كان المستثمر مشاركا في المخاطر والمكافآت للمنشاة المستثمر فيها.

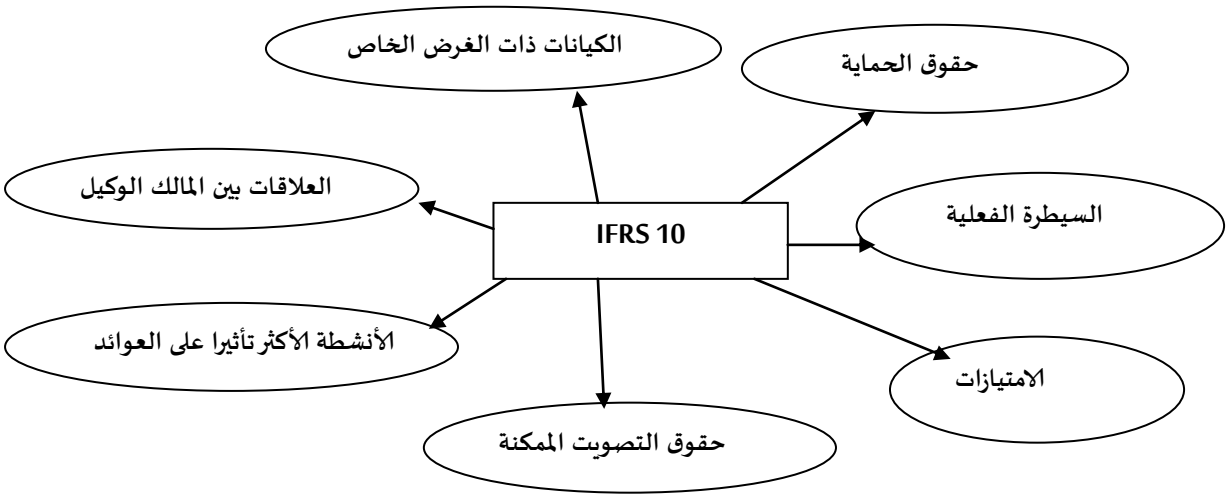
يرتكز تفسير اللجنة الدائمة رقم 12 على المخاطر و المكافآت والتي يراها بعض مطبقي هذا المفهوم عدم اتساق بين التعريفين لذا يأتي اصدار معيار التقارير المالية الدولي رقم 10 لغرض ازالة عدم الاتساق هذا، حيث يتضمن تعريفا اكثر وضوحا المفهوم السيطرة.

**سادسا: أهم التحديثات التي جاء بها المعيار IFRS10**

جاء المعيار IFRS10 ليوجه بعض الكيانات دون الاخرى ،حيث انه لن يؤثر على الكيانات المسيطر عليها بالطريقة البسيطة والتي لا تحتوي على تعقيدات في محيط تجميعها، فقد جاء ليعالج التعقيدات الموجودة على مستوى الكيانات المهيكلة، والتي هي ممتلكة دون اغلبية حقوق التصويت والتي تكون فيها حقوق الملاك الاخرين مشتتة (السيطرة الفعلية)،الكيانات المسيطر عليها عن طريق حقوق التصويت المحتملة المهمة ،كيانات ادارة الاصول، وكيانات ذات علاقة مالك-وكيل .

[1] Tokiniaina Rananjason Ralaza,et Autres, **Comptabilité et Audit** (Paris: Eyrolles, 2015), P.93.

**الشكل رقم (15): أهم التحديثات التي جاء بها المعيار IFRS10**




**المصدر:** خليل طيار، **تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية** (اطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة ورقلة، 2016 /2017)، ص 35.

**سابعا: السيطرة المحددة لمحيط التجميع**

كل الكيانات المسطر عليها خاضعة للتجميع المحاسبي ،وتدعى الكيانات التابعة ،فتوحي الملاحظة الاولية عدم التعارض لهذا التعريف مع محتوى المعيار المحاسبي IAS27 الا انه ينبغي من اجل القيام بالممارسة المحاسبية للتجميع التركيز على مصطلح "الانشطة ذات الصلة " للكيان التابع ،هذا المفهوم "الانشطة ذات الصلة" بساعد على جعل نموذج السيطرة اكثر "شمولية" ويساعد الكيانات ذات الغرض الخاص وفق المفهوم الوحيد للسيطرة ،وليس للمفهوم المنافع والمخاطر، وهذا ما ادى الى احتواء المعيار المحاسبي IFRS10 لترجمة تفسير اللجنة الدائمة رقم 12 SIC[1] .

**الجدول رقم (02): اهم التغيرات بين IAS27 وتفسير اللجنة SIC12 والمعيار IFRS10**

| | IAS27و SIC 12 | IFRS 10 |
|---|---|---|
| **مجال التطبيق** | - IAS27 يطبق على كل تقييمات السيطرة، أما ترجمته SIC 12 بالكيانات ذات الغرض الخاص .<br>- IAS27 طبق على الكيانات المنفصلة والمجمعة | -IFRS10 يعتبر المصدر الوحيد لكل الكيانات المجمعة، بما فيها الكيانات المهيكلة.<br>- IFRS10 يطبق على القوائم المالية المجمعة، بينما IAS27 خاص بالقوائم المالية المنفصلة. |
| **الإعفاء من التجميع** | -IAS27 ينص على اعفاء الشركة الام من لعداد القوائم المالية المجمعة في حالة كونه شركة تابعة لكيان اخر بالإضافة الى شروط اخرى صارمة. | نفس الاعفاءات |
| **مفهوم السيطرة** | -وفق IAS27 السيطرة هي قوة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكيان لغرض الحصول على منافع من انشطتها. | -يعرض IFRS10 مفهوم جديد حول التملك بخصوص مفهوم "السلطة +العوائد" لكن التركيز كان حول القدرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهر على العوائد. |
| **إجراءات السيطرة** | -IAS 27 يشمل على اجراءات التجميع على غرار جمع القوائم وكذا اقصاء العمليات بين كيانات المجمع بهدف عرض القوائم لوحدة اقتصادية وحيدة.<br>- يتضمن المعيار متطلبات حول التغيير في التملك (باستمرار او فقدان) السيطرة | نفس الإجراءات |
| **السيطرة تبعا لحقوق التصويت(السيطرة** | -IAS 27 يفترض ان ملكية حقوق التصويت اكثر من 50% تمنح السيطرة للمستثمر.<br>- المعيار ليس لديه توجهات صريحة على السيطرة عن طريق امتلاك | - تمنح السيطرة بأكثر من 50 % من حقوق التصويت شرط ان تكون هذه الحقوق اساسية.<br>-IFRS10 يتضمن توجهات واضحة على إن امتلاك أقلية كبيرة قد |

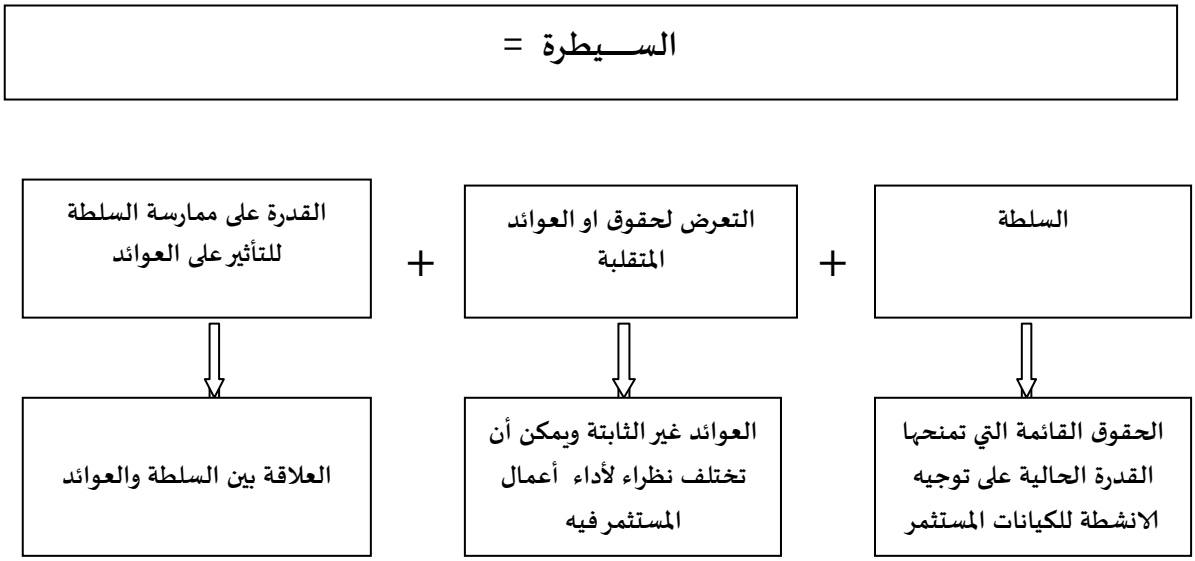
[1] خليل طيار، مرجع سبق ذكره، ص 36.

| الفعلية) | اقلية حقوق التصويت | تمنح السيطرة باعتبار أن الحصص الأخرى مشته على نطاق واسع. |
|---|---|---|
| الكيانات ذات الغرض الخاص | -SIC12 يحدد الكيانات ذات الغرض الخاص ويقدم إرشادات تفسيرية معينة.<br>-SIC12 مؤشرات السيطرة تشمل "المخاطر والمنافع" | - لم يعرف IFRS10 الكيانات ذات الغرض الخاص .<br>-تطبق المبادئ العامة للكيانات التي شملها SIC 12 سابقا .<br>- يتضمن IFRS10 توجهات حول الحالات التي لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العنصر الرئيسي في تحديد الكيان التابع. |
| حقوق التصويت الممكنة | - وفق IAS27 حقوق التصويت الممكنة قد تعطي أو تساهم في تحقيق السيطرة إذا كانت تمارس حاليا.<br>- الدليل الخاص بـias27 جد محدود فيما يخص حقوق التصويت التي تفتقد الجوهرية ومثال ذلك<br>أسعار الممارسة غير قابلة للتحويل في كل الظروف. | - وفق ifrs10 حقوق التصويت تعطي أو تساهم في تحقيق السيطرة إذا كانت جوهرية.<br>- Ifrs10 يحتوي على نطاق واسع من المؤشرات لتقييم احتمالية حقوق التصويت الممكنة أنها جوهرية . |
| تفويض السلطة المالك -الوكيل | - المعيار لا يحتوي على دليل(guide) خاص بتفويض السلطة | - يشمل المعيار لي دليل واسع النطاق بشان ما اذا كان المستثمر مالك-او وكيل.<br>- إذا كان المستثمر يشارك في المقام الاول بالتصرف نيابة عن الاطراف الاخرى( وكيل) لا يعطيه السيطرة على الكيان التابع. |

**SOURCE :** Grant Thornton, 2012, a practice guide to IFRS10 .P.03.

يستند النموذج الجديد للسيطرة على وجود ثلاثة مؤشرات اساسية للتحكم في الكيانات، حيث بغياب هذه العناصر الثلاث يفقد المستثمر (الكيان الام) السيطرة على الكيانات (التابعة) المستثمر فيها ،وعليه لا يمكنه المضي قدما في السيطرة بل يجب عليه تحديد طبيعة علاقته مع الكيانات الاخرى (سيطرة مشتركة، او تأثير ملحوظ ) وتحديد طرق المحاسبة المناسبة في ظل IFRS .

**الشكل رقم (16): النموذج الجديد للسيطرة وفق المعيار IFRS 10**




**SOURCE :** Deloitte, 2011, une vision Claire des IFRS, P. 04.

**المطلب الثاني: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11)الترتيبات المشتركة Joint Arrangements**

في أيار 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11) "الترتيبات المشتركة" ليحل محل معيار المحاسبة الدولية رقم (31). وبسبب الزيادة الكبيرة في المنافسة في مختلف قطاعات

الأعمال فقد ازدادت عمليات تكوين مشاريع مشتركة بين الشركات المختلفة، خاصة في مجال تنفيذ مشاريع ضخمة مثل تكوين عدة شركات مقاولات إتلاف تنفيذ مشروع كبير. أو دخول عدة بنوك في اتفاقية مشتركة لتقديم قروض التجمع البنكي، وجاء هذا المعيار لبيان المعالجات المحاسبية وأسس الاعتراف والقياس والإفصاح للترتيبات المشتركة.

**الفرع الأول: هدف ومجال تطبيق المعيار IFRS11**

**أولا: 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

**ثانيا: نطاق المعيار**

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

.

**ثالثا: 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 الإستراتيجية) 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 المشتركة Joint Operator الطرف في العملية المشتركة الذي يملك سيطرة مشتركة على العملية المشتركة.

**المشارك في المشروع المشترك A 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[1].

**التركيب المنفصل Separate Vehicle :** 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[2].

[1] Robert Obert, **Pratique des Normes IFRS** (5eme Edition;), OP. Cit., P. 143.

[2] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 804.

**الفرع الثاني : خصائص الترتيبات المشتركة Joint Arrangements**

الترتيب المشترك هو ترتيب يكون فيه الطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة. وتتمتع الترتيبات المشتركة بالخصائص التالية:
تلتزم الأطراف بالترتيب التعاقدي بينها: يمكن إثبات الترتيبات التعاقدية بعدة وسائل. وغالبا ما يكون الترتيب؛ التعاقدي، ولكن ليس دائما، سارية بصورة خطية، وعادة ما تكون على شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف، ويمكن أيضا للآليات القانونية إنشاء ترتيبات سارية، سواء بمفردها أو جنبا إلى جنب مع العقود المبرمة بين الأطراف.
إن الترتيبات التعاقدية تعطي اثنان أو أكثر من أطراف العقد السيطرة المشتركة على الترتيب المشترك. ؛
تصنف الترتيبات التعاقدية اما ترتيبات تعاقدية تشغيلية أو مشاريع مشتركة.

**أولا: السيطرة المشتركة Joint Control**

اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات الأنشطة الملائمة أو ذات الصلة (المالية والتشغيلية الإستراتجية المرتبطة بالنشاط) موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتشارك بالسيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة)[1].
عندما تكون جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، بصورة جماعية، قادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل ملحوظ على عائدات الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة)، فإن الأطراف تسيطر على الترتيب بشكل جماعي.
أحيانا تؤدي عملية صنع القرار التي تم الاتفاق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم التعاقدي بشكل ضمني إلى السيطرة المشتركة. فعلى سبيل المثال، افترض إنشاء طرفين لترتيب يكون فيه لكل منهما % 50 من حقوق التصويت وتحدد الترتيبات التعاقدية بينهما أنه ما لا يقل عن 51% من حقوق التصويت تعتبر لازمة لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة بالمشروع. في هذه الحالة، فقد أتفق الطرفان بشكل ضمني أن لديهم سيطرة مشتركة على هذا الترتيب وذلك لأنه لا يمكن اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة دون موافقة كلا الطرفين.
يمكن أن يكون الترتيب عبارة عن ترتيب مشترك حتى لو لم تمتلك جميع الأطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب. ويميز هذا المعيار بين الأطراف ذات السيطرة المشتركة على هذا الترتيب المشترك (مشاركين في العملية المشتركة أو مشاركين في المشروع المشترك والأطراف المشاركة في الترتيب المشترك، لكن ليس لديها سيطرة مشتركة عليه.
**أنواع الترتيبات المشتركة Types of Joint Arrangements** : يجب على الشركة تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك على أنه عملية مشتركة أو مشروع مشترك على حقوق و التزامات أطراف الترتيب كما يلي:
**العملية المشتركة A Joint Operation** : هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في أصول وعليها التزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة. وتسمى هذه الأطراف ترتيبات تشغيلية مشتركة، وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في العملية المشتركة. مثل دخول 3 شركات مقاولات في اتفاقية مع إحدى البلديات لإنشاء جسر كبير عندها يسمى العقد بالعملية المشتركة.
**المشروع المشترك A Joint Venture** :المشروع المشترك هو ترتيب مشترك تمتلك بموجبه الأطراف ذات السيطرة المشتركة على الترتيب حقوقا في صافي أصول الترتيب. وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في المشروع المشترك. أي أن هناك شخصية اعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليه من أكثر من طرف.

[1] Robert Obert, **Pratique des Normes IFRS** (5eme Edition;), OP. Cit., P. 145.

**3.2 العمليات المشتركة Joint Operations** : يجب على المشارك في العملية المشتركة الاعتراف بما يلي فيما يتعلق بحصصه في العملية المشتركة:

أصوله؛ بما في ذلك حصته في أي أصول محتفظ بها بصورة مشتركة؛

التزاماته؛ بما في ذلك حصته في أي التزامات متكبدة بصورة مشتركة؛

إيراداته من بيع حصته من المخرجات الناجمة عن العملية المشتركة؛

حصته من الإيرادات من بيع مخرجات العملية المشتركة؛

نفقاته، بما في ذلك حصته في أي نفقات متكبدة بصورة مشتركة.

تقوم الجهة المشتركة في عملية مشتركة بالمحاسبة عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف المتعلقة مشاركتها في عملية مشتركة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ذات الصلة.

على أي طرف يشارك في عملية مشتركة، لكن ليس لديه سيطرة مشتركة (ليس لديه مشاركة باتخاذ القرارات المحاسبة عن مصالحه في هذا الترتيب وفقا لما ذكر أعلاه إذا كان هذا الطرف لديه حقوق في الأصول المتصلة بالعملية المشتركة ويلتزم بالمطلوبات الخاصة بهذا الترتيب، مثل دخول عدة شركات مقاولات في تنفيذ مشروع مشترك لبناء جسر لمدة محددة، أو اتفاق شركتان أو أكثر لشراء أصل بشكل مشترك.

**4.2 المشاريع المشتركة – Joint-Ventures** : يجب على المشارك في المشروع المشترك الاعتراف بحصصه في المشروع المشترك على أنها استثمار ينبغي عليه محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (IFRS28)"الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة ما لم يتم إعفاء الشركة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هو محدد في ذلك المعيار[1].

يتم الاعتراف بالمصالح الخاصة بالمشروع المشترك كاستثمار وباستخدام طريقة الملكية وحسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28) والذي يغطي الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، إلا إذا تم استثناء الشركة من استخدام طريقة الملكية وكما حدد ذلك في المعيار رقم (28). أي إذا تم تأسيس شركة خاضعة للسيطرة المشتركة لأكثر من طرف (شركة) فإن كل طرف مشارك يسجل بدفاتره حساب "الاستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة" بمقدار مساهمته بالمشروع المشترك.

أما الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة إلا أنها لا تملك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن مصالحها في هذه الحالة حسب متطلبات المعيار الدولي رقم (9) الأدوات المالية، إلا إن كان لها تأثير هام على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (28).

**ثانيا : المعالجة المحاسبية بالقوائم المالية المنفصلة**

في القوائم المالية المنفصلة تقوم الشركة المشاركة في عمليات تشغيلية مشتركة أو المشاركة في مشروع خاضع للسيطرة المشتركة بالمحاسبة عن حصتة بتلك الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة كما يلي:

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص326.

**1.** الاستثمارات في العمليات (الترتيبات التشغيلية المشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في القوائم المالية للأطراف في المشروع المشترك الفقرة 8 سابقا)، بمعنى لا يوجد اختلاف بالمعالجة المحاسبية سواء كانت القوائم المالية المعدة منفصلة أو اعتيادية.

**2.** أما الاستثمارات في المشاريع المشتركة Joint-Ventures فيتم المحاسبة عليها بالقوائم المنفصلة للمشارك بموجب معيار المحاسبة رقم (27) وبإحدى الطريقتين التاليتين وكما يلي:

التكلفة، أو

بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS9). (أو معيار (IFRS39) إذا كان متبعا).

**3.** أما إذا كان الطرف المشارك في العمليات أو الترتيبات المشتركة أو في المشروع المشترك له حصة في المشروع دون سيطرة مشتركة أي لا يشارك بالقرارات الخاصة بالترتيبات أو المشاريع، فيتم المحاسبة عن حصته بتلك الاستثمارات بالقوائم المالية المنفصلة كما يلي:

إذا كان لديه استثمارات في ترتيبات أو عمليات مشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في القوائم المالية للأطراف في المشروع المشترك /البند 8 سابقا).

إذا كان لديه استثمار في شركة مشتركة (استثمار في شركة مسيطر عليها من عدة أطراف مشاركة أخرى) فيتم المحاسبة عليها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (IFRS9) "الأدوات المالية". ما لم يكن هناك تأثير هام للشركة (الطرف المشارك) على المشروع المشترك عندها تطبق طريقة التكلفة أو معيار الإبلاغ المالي رقم (IFRS9).

**ثالثا: متطلبات الإفصاح**

متطلبات الإفصاح المطلوبة حول الترتيبات التعاقدية واردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS12) "الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى".

**المطلب الثالث: الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى IFRS12**

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار هذا المعيار في أيار 2011 انطلاقا من أهمية المعلومات المتعلقة بحصة الشركة في الشركات الأخرى لقطاعات واسعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية. ويحل هذا المعيار محل الإفصاحات التي كانت واردة في كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (28) الاستثمارات في الشركات الزميلة"، وكذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (31) السابق والذي تم إلغائه "الحصص في المشاريع المشتركة[1]."

**الفرع الأول: هدف ومجال التطبيق للمعيار IFRS12**

**أولا: هدف المعيار**

يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح الواجب على الشركة عرضها عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها المالية تقييم:

طبيعة حصصها في الشركات الأخرى والمخاطر المرتبطة لها؛

تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية؛

[1] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص811.

لتحقيق هذه الأهداف، يجب على الشركة الإفصاح عن:

الأحكام والافتراضات الهامة التي قامت بها لتحديد:

طبيعة حصتها في الشركة الأخرى أو الترتيب. ؛

نوع الترتيب المشرك التي تملك فيه حصص ملكية، كونه شركة تابعة أو خاضعة للسيطرة المشتركة أو لها تأثير هام عليه، أو أنه عملية خاضعة للسيطرة المشتركة؛

أنها تستوفي تعريف الشركة الاستثمارية، (ضمن التعريف الوارد في IFRS 10).

المعلومات حول حصصها في

**الشركات التابعة :** الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة؛

الشركات المنظمة غير المسيطر عليها من قبل الشركة (الشركات المنظمة غير الموحدة) ؛

إذا لم تحقق الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار إلى جانب الإفصاحات المطلوبة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، فعلى الشركة أن تفصح عن أي معلومات إضافية ضرورية التحقيق ذلك الهدف.

**ثانيا: نطاق المعيار**

أما الشركات التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12)، فهي الشركات التي لها مصالح في أي من الأتي:

الشركات التابعة؛

الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة)؛

الشركات الزميلة؛

بعض أنواع الشركات المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة مثل (الشركات الاستثمارية التي تحاسب عن استثماراتها في الشركات التابعة بموجب المعيار رقم (9) بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل).

لا ينطبق هذا المعيار على البنود التالية:

خطط منافع ما بعد التوظيف أو خطط منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل وفق المعيار(IAS19) ؛

القوائم المالية المنفصلة وينطبق عليها متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، باستثناء ما ورد في البند(4): "بعض أنواع الشركات المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة"؛

حصة تحتفظ بها الشركة التي تشارك في ترتيب مشترك، ولكن لا تملك سيطرة مشتركة عليه، إلا إذا أدت تلك الحصة إلى تأثير هام على الترتيب أو كانت حصة في ترتيب مشترك؛

غالبية الاستثمارات المصالح التي تملكها الشركة ويتم المحاسبة عنها حسب متطلبات المعيار الدولي التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية."

**ثالثا: التعريفات**

المصالح في الشركات الأخرى تشير الحصة في شركة أخرى إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التي تعرض الشركة إلى تذبذب في العوائد من أداء الشركة الأخرى. ويمكن إثبات الحصة في الشركة الأخرى عن طريق الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين على سبيل المثال لا الحصر، إضافة إلى أشكال المشاركة ألاخرى مثل توفير الأموال ودعم السيولة وتعزيز الائتمان والضمانات. وهي تتضمن الوسائل التي يكون من خلالها للشركة سيطرة أو سيطرة

مشتركة أو تأثير جوهري على شركة أخرى. وليس من الضروري أن تمتلك الشركة حصة في شركة أخرى فقط نتيجة للعلاقة العادية بين المورد والعميل.

**الشركة المنظمة** : الشركة التي يتم تأسيسها أو تنظيمها بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على الشركة، كما هو الحال عندما يرتبط أي من حقوق التصويت بمهمات إدارية فقط ويتم توجيه النشاطات ذات العلاقة من خلال الترتيبات التعاقدية.

**الدخل من الشركة المنظمة :** يشمل الدخل من الشركة المنظمة على سبيل المثال لا الحصر الرسوم الجارية وغير الجارية والفائدة وأرباح الأسهم والأرباح أو الخسائر على إعادة قياس أو إلغاء الاعتراف بالحصص في الشركات المنظمة، والأرباح والخسائر من نقل الأصول و الالتزامات إلى الشركة المنظمة[1].

**الإفصاح عن الأحكام والافتراضات الهامة**

**1.3** على الشركة أن تفصح عن المعلومات حول الأحكام والافتراضات الهامة التي قامت بها (والتغييرات على تلك الأحكام والافتراضات) عند تحديد:

امتلاكها سيطرة على شركة أخرى، بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10) القوائم المالية الموحدة"؛

امتلاكها سيطرة مشتركة على ترتيب أو تأثيرا هاما على شركة أخرى؛

نوع الترتيب المشترك (أي عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عند تنظيم الترتيب من خلال وسيلة منفصلة.

**2.3** وضع الشركة الاستثمارية

عندما تحدد الشركة الأم أنها عبارة عن شركة استثمارية وفق ما ورد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (10)، فإنه يجب على الشركة الاستثمارية الإفصاح عن معلومات حول الأحكام والافتراضات الهامة التي أصدرتها في تحديد أنها عبارة عن شركة استثمارية. وإذا لم تمتلك الشركة الاستثمارية واحدة أو أكثر من الخصائص النموذجية للشركة الاستثمارية، فإنه يجب عليها الإفصاح عن أسبابها وراء الاستنتاج بأنها لا تزال تعتبر شركة استثمارية.

**الفرع الثاني: المصالح في الشركات التابعة**

**أولا: المعلومات المفصح عنها**

على الشركة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية الموحدة من:

فهم تركيبة المجموعة (الشركة الأم والشركات التابعة) ؛

الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطر عليها (الأقلية) في نشاطات المجموعة ونفقاتها النقدية؛

تقييم طبيعة ونطاق القيود الهامة التي تحد من قدرة الشركة على الوصول أو استخدام أصول المجموعة أو تسوية الالتزامات الخاصة بالمجموعة؛

طبيعة المخاطر المصاحبة لحصتها في الشركات المنظمة الموحدة والتغييرات فيها؛

تقييم الآثار التي تنجم عن التغير في ملكيتها في الشركة التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على التابعة، (تعرض الشركة جدولا" يبين آثار أي تغييرات على حصة ملكيتها في الشركة التابعة والتي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة على حقوق الملكية المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم) ؛

[1] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص815.

تقييم الآثار الناجمة عن فقدان السيطرة على الشركة التابعة وذلك خلال الفترة التي تغطيها القوائم التي تم فيها فقدان السيطرة، (تفصح الشركة عن الربح أو الخسارة إن وجد، المحسوب وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية). وعندما تكون القوائم المالية للشركات التابعة التي تم استخدامها لإعداد القوائم المالية الموحدة تغطي فترات مالية تختلف عن انتهاء تاريخ الفترة المالية للقوائم الموحدة، على الشركة الإفصاح عن تاريخ انتهاء الفترة المالية للشركات التابعة و أسباب استخدام تاريخ مختلف عند إعداد القوائم الموحدة.

**ثانيا : الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في نشاطات المجموعة وتدفقاتها النقدية**

يجب على الشركة أن تفصح لكل من شركاتها التابعة التي تملك حصصا غير مسيطرة ذات قيمة جوهرية للشركة معدة التقارير عما يلي:

اسم الشركة التابعة؛

مكان الأعمال الرئيسي (وبلد التأسيس إذا كانت تختلف عن مكان الأعمال الرئيسي للشركة التابعة؛

نسبة حصص الملكية المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة؛

نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة إذا كانت تختلف عن نسبة حصص الملكية المحتفظ بها؛

الربح أو الخسارة الذي يعزى للحصص غير المسيطرة للشركة التابعة خلال فترة إعداد التقارير؛

الحصص غير المسيطرة المتراكمة للشركة التابعة في نهاية فترة إعداد التقارير؛

المعلومات المالية الملخصة حول الشركة التابعة مثل (التوزيعات المدفوعة للأقلية، معلومات مختصرة حول الأصول والالتزامات والربح أو الخسارة ومعلومات حول التدفق النقدي)[1].

**ثالثا: الحصص (المصالح) في الشركات التابعة غير المدرجة في القوائم الموحدة (الشركات الاستثمارية)**

يجب على الشركة الاستثمارية التي يتوجب عليها، وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 10)، تطبيق استثناء التوحيد ومحاسبة استثمارها في الشركة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، الإفصاح عن تلك الحقيقة؛

بالنسبة لكل شركة تابعة غير موحدة يتعين على الشركة الاستثمارية الإفصاح عما يلي:

اسم الشركة التابعة؛

مكان العمل الرئيسي (وبلد التأسيس إذا كان مختلفا عن مكان العمل الرئيسي للشركة التابعة؛

نسبة حصة الملكية التي تحتفظ بها الشركة الاستثمارية، وإذا كانت مختلفة، نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها.

**رابعا: الحصص (المصالح) في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة** :تفصح الشركة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم :

**1.** طبيعة ومدى والتأثيرات المالية لحصصها في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة بما في ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيرا جوهريا على الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة. (مثل الإفصاح عن المعلومات المالية الملخصة حول استثمارات الشركة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة، وما إذا كان الاستثمار في تلك الشركات يقاس بالقيمة العادلة أو باستخدام طريقة حقوق الملكية).

[1] جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص818.

**2.** طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة والتغييرات فيها.

**خامسا: المخاطر المرتبطة مع حصص الشركة في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة** :يجب على الشركة الإفصاح عما يلي:

الالتزامات والتعهدات المتعلقة بالمشاريع المشتركة بشكل منفصل عن تعهدات الشركة الأخرى؛

المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة وفقا لأحكام معيار المحاسبة الدولي (37)، إلا إذا كانت احتمالات الخسارة مستبعدة، الالتزامات المحتملة المتكبدة والمتعلقة بحصصها في المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة (وتشمل حصتها من الالتزامات المحتملة المتكبدة بشكل مشترك مع مستثمرين آخرين يملكون سيطرة مشتركة أو تأثيرا جوهريا على المشاريع المشتركة أو الشركات الزميلة) بشكل منفصل عن قيمة الالتزامات المحتملة أخرى.

**سادسا: المصالح في الشركات المنظمة غير المدرجة في القوائم الموحدة**

على الشركة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

**1.** فهم طبيعة ومدى حصص الشركة في الشركات المنظمة غير المدرجة في القوائم المالية الموحدة؛

**2.** تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في الشركات المنظمة غير المدرجة في القوائم المالية الموحدة والتغييرات فيها.

**المبحث الرابع: الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي**

بدأت أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر منذ الاستقلال بتبني المخطط المحاسبي الوطني وفق الأمر 75-35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 ابريل سنة 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي، لتعويض النظام الذي كان مطبق والمورث عن فرنسا وهو المخطط المحاسبي العام (PCG)لسنة 1957، وكان إعداد المخطط المحاسبي الوطني من إعداد خبراء من دولة تشيك سلوفاكيا مسايرا لتوجه الجزائر للتيار الاشتراكي مركزا في إعداده على قدرته على حساب مؤشرات المحاسبة الوطنية بالأخذ بعين الاعتبار الالتزامات الجبائية .

**المطلب الأول: بداية إصلاحات المخطط المحاسبي الوطني PCN**

وفي بداية سنوات التسعينات بين المخطط المحاسبي الوطني عجزا كبيرا خاصة في عمليات التصفية التي طالت الشركات العمومية الاقتصادية والشركات العمومية المحلية وإعادة الهيكلة للشركات وخلق الشركات القابضة مما جعل من المخطط المحاسبي الوطني عرضت لمجموعة من الإصلاحات خاصة بعد التحول من الاقتصاد الموجه إلى الاقتصاد الحر.

**الفرع الأول : مراحل اعداد النظام المحاسبي المالي**

أسندت مهمة الإصلاح إلى هيئة وطنية سميت بلجنة المخطط الوطني المحاسبي والتي انبثقت من المجلس الوطني للمحاسبة، وهي الهيئة الوطنية المؤهلة والمسؤولة عن الإصلاحات.

في سنة 2001 انتهت أعمال هذه اللجنة والتي لم تكن كافية ولا مرضية، حيث ظهر انه من الصعب جدا تعديل المخطط الوطني للمحاسبة وجعله يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، ونتيجة لذلك أعدت الجزائر مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي والتي منحت للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، حيث كان التمويل من طرف البنك العالمي .

وبعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني قدم فريق العمل التابع لمجلس المحاسبة الفرنسي ثلاث اقتراحات أو طرق ممكنة للإصلاح المحاسبي، ويتم عرضها على السلطات الجزائرية المختصة، وكانت هذه الاقتراحات كما يلي:[1]

**أولا: التعديل البسيط**

كان هدفها الاحتفاظ بالهيكل الأساسي للمخطط الوطني للمحاسبة واقتصار الإصلاحات على إجراء تحديثات على التقنيات المستعملة مع مراعاة التحولات الاقتصادية في الجزائر، لكن هذا ليس بالشيء الكافي لان هذا المخطط لم يستطع إيجاد حلول للمشاكل التي كانت قبل مشروع التعديل.

**ثانيا : تكييف المخطط الوطني للمحاسبة نحو الحلول الدولية**

حسب هذا الاقتراح الاحتفاظ بالهيكل الأساسي للمخطط المحاسبي الوطني مع إدراج بعض الحلول التقنية المتطورة والمستمدة من معايير المحاسبة الدولية، وهذا ما يجعل القوائم المالية المعروضة قابلة للقراءة من طرف المستثمرين الأجانب لكن هذا الخيار تشوبه بعض السلبيات ومنها:

إمكانية عدم توافق وتماشي التطبيقات المحلية مع بعض التطبيقات والقواعد الدولية الجديدة؛

تعديل لمناهج التكوين والمناهج الدراسية وهذا ما يتطلب الكثير من الوقت ومن المكونين مما يجعل من الأمر مستحيل في المدى القريب.

**ثالثا : التغيير الجذري وإعداد نظام جديد يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية**

على حسب هذه الطريقة يتم استحداث مخطط محاسبي جديد كليا يستمد أحكامه من المبادئ والقواعد و الحلول المقدمة من طرف المعايير المحاسبية الدولية، مما جعل السلطات الجزائرية تعتمد على الاقتراح الثالث رغم الصعوبات والمخاطرة التي تحوي هذا الاختيار، حيث تقتضي تغيير جذري وشامل في برامج التدريس ومناهج التكوين وما يترتب عليه من تكاليف باهظة تتعلق بالتكوين بالإضافة إلى البرمجيات وعمليات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي والتي كانت في معظم الشركات وفق لاتفاقيات مع خبراء محاسبون ومحافظي الحسابات وهي باهظة التكلفة، ونعني بالانتقال من PCNإلىSCF

تحويل ميزان المراجعة في 2009/12/31 معد وفق للمخطط المحاسبي الوطني إلى ميزان مراجعة في 2010/01/01 معد وفق للنظام المحاسبي المالي SCF.

ومنذ 2007/11/25 اعتمد النظام المحاسبي المالي في الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية وفقا للقانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 على أن تكون بداية سنة 2010 هي البداية الفعلية لتطبيق هذا النظام .

**الفرع الثاني: النظام المحاسبي المالي**

جاء في المادة الأولى من هذا القانون :يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية" وكذا شروط وكيفيات تطبيقه .

المادة الثانية :تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية .

[1] Samir Merouani, **Le Projet Du Nouveau Systeme Comptable Financier Algérien** « anticipateur et préparateur du passage du PCN1975 aux normes ifrs »; mémoire de magistère ESC, 2007, P. 69.

المادة الثالثة: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

**أولا: الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي**

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

المادة 732مكرر4"يقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة".

جاء في المذكرة الإعلامية لمجمع الرياض سطيف بمناسبة الفتح الجزئي لرأس المال أي رفع رأس المال بـ20% عن طريق اللجوء العني للادخار وإدراج مجمع الرياض سطيف في البورصة ما يلي "في غياب إطار محاسبي واضح لإعداد الحسابات المدمجة فإنني اقترح طريقة الدمج الكلي في الشركة الخاضعة للرقابة الحصرية "[1].

كما خضع مجمع صيدال سنة 1998 إلى عملية رفع رأس المال عن طريق الفتح الجزئي لرأس المال بـ20% وقدم ميزانية مدمجة رغم عدم توفر الإطار المحاسبي للحسابات المدمجة مثله مثل مجمع الرياض سطيف .

ولم يصدر أي تعليمة أو نص بخصوص الحسابات المدمجة والتي تطرق لها القانون التجاري سنة 1996 إلا في سنة 1999 حيث جاء في الجريدة الرسمية رقم 87 الصادرة بتاريخ 1999/10/29 قرار يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات المدمجة، وتطرق إلى أساليب التجميع ومجال التطبيق، كما جاء في الجريدة الرسمية رقم 91 المؤرخة في 1999/12/22 قرار يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع وتم فتح الحسابات الخاصة بالحسابات المجمعة كما قدم جميع الجداول الخاصة بالبيانات المجمعة.

**ثانيا: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي:**

جاء في الفصل الخامس من النظام المحاسبي المالي ما يلي:

**المادة 31**: كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات.

**المادة 32**: علاوة على الأحكام المنصوص عليها في مواد الفصول السابقة، يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان واحد.

**المادة 33**: يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الرقابية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج.

**المادة 34**: تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، وتنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

[1] Notice D'information, ERIAD-SETIF/SPA, BOAL, sous le numéro 61du31 octobre 1998, P. 22.

**المادة 35**: يخضع إعداد الحسابات المركبة ونشرها إلى القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة، مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال.

**المادة 36**: تحدد شروط و كيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة عن طريق التنظيم.

المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008.

**المادة 39**: تطبيق للمادة 36 من القانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ2007/11/25 والمذكورة أعلاه، تعد الحسابات المدمجة من طرف اي كيان يراقب كيانا أو عدة كيانات أخرى.

تعرف الرقابة على أنها سلطة إدارة السياسات المالية والعملياتية لكيان بغرض الحصول على امتيازات من هذه النشاطات.

**المادة 40**: يعتبر أن كيانا يراقب كيانا آخر في الحالات الآتية:

الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع، لأغلبية حقوق التصويت في كيان أخر؛

السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين ؛

سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان أخر ؛

سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان ؛

سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئة تسيير لكيان.

**المادة 41**: تعد الكيانات المذكورة في المادتين 31و34 من القانون11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي حسابات مدمجة وحسابات مركبة وفقا لطريقة التكامل الشامل وطريقة الوضع بالمعادلة.

**المطلب الثاني: الإدماج-تجميع الكيانات-الحسابات المدمجة**

**الفرع الأول: الحسابات المدمجة**

تطرق النظام المحاسبي المالي في القرار المؤرخ في 16 مايو سنة2008 في مجموعة من المواد المتعلقة بإعداد الحسابات المدمجة والحسابات المركبة كما يلي:

تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد؛

كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتآلف من جميع تلك الكيانات؛

يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم) .أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته؛

يعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان أخر،وإذا حصل على أي موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية،والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90% من حقوق التصويت؛

تعرف المراقبة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته، ويفترض وجود المراقبة في الحالات المذكورة في المادة 40 أعلاه؛

تبقى خارج مجالات تطبيق عملية الدمج، الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج؛

وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب؛

يبرر في ملحق الحسابات المدمجة، كل إقصاء لدمج الكيانات يندرج في الفئات المنصوص عليها في هذه الفقرة.

**الفرع الثاني: إدماج الفروع**

تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة، تبعا لطريقة التكامل الشامل والتي تتمثل في:

**في الميزانية** :الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة،وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج.

**في حساب النتائج**: إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة،مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.

تأخذ الكشوف المالية في الحسبان، مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

**يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة الآتية:**

تحول الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال ؛

تحول المنتوجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات،غير انه لأسباب عملية،يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب ؛

تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.

إذا كان تاريخ إقفال السنة المالية لكيان يشمله الإدماج سابقا بأكثر من ثلاثة أشهر لتاريخ السنة المالية للإدماج، فان الكشوف المالية المدمجة تعد على أساس حسابات وسيطية تعد في تاريخ الإدماج ويراقبها محافظ حسابات الكيان المدمج، وعند تعذر ذلك، من طرف مهني مكلف بمراقبة الحسابات؛

يشمل ملحق الكشوف المالية المدمجة على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات الوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من الكيانات المندرجة في الإدماج.

يشمل كذلك جدولا لتغير محيط الإدماج بين جميع التعديلات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المئوية لمراقبة الكيانات السابق إدماجها، وبفعل عمليات اقتناء سندات والتنازل عنها.

**الفرع الثالث: إدماج الكيانات المشاركة**

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

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة)لـ20% أو أكثر من حقوق التصويت ؛
- التمثيل في الأجهزة المسيرة ؛

- المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتجية ؛
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.
- تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة الوضع بالمعادلة والتي تتمثل في:
- **على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:**

إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات ؛

احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.

- **على مستوى حساب النتائج المدمجة:**

يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك ؛

الأخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

**الفرع الرابع: فارق الإدماج الأول**

يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين :

تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات ؛

والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ الكيان في محيط الإدماج ؛

يتركب فارق الإدماج الأول الايجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة.

فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.

فارق اقتناء "Goodwill " الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

عندما لا يتأتى تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته، يكون من القبول على سبيل التبسيط، إدراجه بمبلغه الكامل في باب "فارق الاقتناء".

**في إطار أي عملية الإدماج:**

تنسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء.

يسجل فارق الاقتناء في الأصل غير الجاري للميزانية تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق ايجابيا، وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سلبيا.

تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الايجابي مع القيمة الاقتصادية (أو القيمة النفعية) للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق، ومن المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية، وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس.

يدرج في الحسابات أي فارق الاقتناء سلبي في شكل منتوج تبعا لوظيفة أصله:

عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة، يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات؛

عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة اقتنائها، فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى المدة النفعية الباقية لهده الأصول ؛

عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية، ولا بأصول غير نقدية، فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات ؛

أي تفسير عن معالجة الفارق المذكور أعلاه، يجب أن تقدم في ملحق الحسابات المدمجة.

**الفرع الخامس : الحسابات المركبة**

الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات، واقعة أو غير واقعة في الإقليم الوطني، دون أن تكون بينها روابط قانونية "بالسيطرة" تقوم بإعداد وتقديم حسابات، تسمى على سبيل الوجود "حسابات مركبة" كما لو تعلق الأمر بكيان واحد ؛

يخضع إعداد وتقديم حسابات مركبة للقواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة مع مراعاة الأحكام الناجمة عن خصوصية الحسابات المركبة المرتبطة بعدم وجود روابط مساهمة في رأس المال ؛

تعد مقاييس الوحدة والتماسك التي تبرر إعداد وتقديم حسابات مركبة متوفرة في الحالات الآتية على الخصوص:

كيانات يسيرها شخص معنوي واحد أو نفس مجموعة أشخاص لهم مصالح مشتركة؛

كيانات تنتمي إلى قطاع التعاونيات أو التعاضديات، وتشكل مجموعة متجانسة ذات قيادة وإستراتجية مشتركة؛

كيانات هي جزء من مجموع بعينه غير ملحق قانونا بالشركة المشرفة (أو المشرفة الفرعية) ولكن لها نفس النشاط وتابعة لنفس السلطة ؛

كيانات لها فيما بينها هياكل مشتركة أو علاقات تعاقدية واسعة بما فيها الكفاية لينشا عنها سلوك اقتصادي منسق من الزمن؛

كيانات ترتبط فيما بينها باتفاق تقسيم النتيجة (أو اتفاقية أخرى) ملزم بما فيه الكفاية، وكامل لكي يكون تركيب حساباتها أكثر تمثيلا لأنشطتها ولعملياتها منه للحسابات الشخصية لكل واحدة منها.

**الجدول رقم (03): نقاط التشابه والاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالي والنظام المحاسبي المالي SCF**

| | المعايير المحاسبية IAS/IFRS | النظام المحاسبي المالي | ملاحظات |
|---|---|---|---|
| **القوائم المالية المنفصلة** | IAS 27 معدل في 2013/01/01 | لم يتطرق لها SCF | |
| **القوائم المالية الموحدة** | IFRS10 | المواد131-1إلى131-7 | تتطابق مع IAS27 قبل التعديل |
| **المشاريع المشتركة** | IFRS11 | المواد131-11إلى131-12 | تتطابق مع IAS28 قبل التعديل |
| **الأصول المشتركة** | IFRS11 | المواد 132-19إلى 132-21 | تطرق لها SCF في باب الحسابات المركبة قبل المعايير المحاسبة الدولية وتتوافق مع القانون 02/99 الفرنسي. |
| **التأثير الهام** | IAS28 معدل في 2013/01/01 | المواد131-11إلى131-12 | تتطابق مع IAS28 قبل التعديل |
| **فروقات التحويل** | IAS21 و IAS 29 | المواد131 -08 | تتطابق تماما مع IAS/IFRS والقانون 02/99 الفرنسي. |
| **فارق الاقتناء Goodwill** | IS 03 | المواد132-13إلى132-18 | تتطابق تماما مع IAS/IFRS والقانون 02/99 الفرنسي. |

**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على ما تم التطرق إليه في هذا الفصل.

من الجدول أعلاه يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية قبل التعديل في 2013/01/01 هذا من جهة ومن جهة أخرى تأثر المشرع الجزائري بالقانون المحاسبي الفرنسي 02/99 وذلك راجع ربما إلى فريق العمل المكلف بإعداد النظام المحاسبي للجزائر والتابع مباشرة لمجلس المحاسبة الفرنسي كما ذكر أعلاه.

**خلاصة الفصل :**

من خلال دراستنا لهذا الفصل الذي تناول الحاجة الى ظهور المعايير المحاسبية الدولية والمنظمات المهنية المحاسبية التي تبنت وضع المعايير وهذا باستخدام الترتيب الزمني ،ثم دراسة المعايير الرئيسية والمتعلقة بإعداد الحسابات المجمعة والتي قسمناه الى المعايير المباشرة للتجميع وهي المعايير قبل سنة 2013 وبعد سنة 2013 فتمت دراسة في المبحث الاول معايير المحاسبة الدولية IAS وهس المعايير IAS27،IAS28 ،ثم في المبحث الثاني معايير التقرير المالي الدولية وهي IFRS10،IFRS11 ،IFRS12 ،حيث يجب تطبيق اثناء التجميع حزمة المعايير الخمسة كاملة، تطرقت هذه المعايير الى الطرق المعتمدة في تجميع الحسابات ،محيط التجميع، تصنيفات الشركات من شركات تابعة ،زميلة ،كيانات مشاركة، والى طريقة اعداد القوائم المالية المنفصلة.

ثم دراسة المعايير غير المباشرة للتجميع وهي المعايير التي تدخل في عمليات اعادة المعالجة من اقصاء، تجانس الحسابات، وتحويل القوائم المالية من العملة الوظيفية الى عملة التجميع (عملة الشركة الام) وبذلك تم دراسة المعايير المتعلقة بمنهجية اعداد الحسابات المجمعة والمعايير المدروسة هي المعيار ias12 والمتعلق بالضرائب المؤجلة، المعيار IAS 21 واIAS29 والمتعلق بالعملة الاجنبية ،والقوائم المالية المعدة في بلدان ذو معدلات تضخم مرتفع .

كما تم دراسة المعيار IFRS 03 باسم دمج الاعمال وهو من المعايير المهمة حاصة في عمليات شراء فروع جديدة او التنازل عن اسهم الفروع.

اخيرا دراسة نصوص النظام المحاسبي المالي المتعلقة بتجميع الحسابات ومقارنتها مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS .

# الفصل الثالث

## تطبيقات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

## والنظام المحاسبي المالي SCFعلى الحسابات المجمعة

**تمهيد :**

تؤدي المعايير المحاسبية دور المرشد للمحاسبين في توجيه وترشيد الممارسة المحاسبية وهذا من اجل إعداد قوائم مالية تحقق دور قابلية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المختلفة وتخضع لنفس القواعد والسياسات المحاسبية.

تختلف النماذج المحاسبية من النموذج الأوربي الموجه إلى دراسة ما حدث في الماضي والانجلوساكسوني الموجه إلى المستقبل لاتخاذ القرار والغاية الأساسية الموجه لها هذا النموذج هي الأسواق المالية، باعتباره يوفر كم من المعلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرار.

ويبقى الجانب التقني مهم في المحاسبة ويعتبر الوسيلة التي يتم بها معالجة الأحداث المختلفة، فالتأصيل الفكري النظري لا يكفي وحده بدون التقنية لتقديم محاسبة جيدة.

لذا ارتأيت في هذا الفصل لاستخدام ما جاء في الفصل الثاني المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي بخصوص الحسابات المدمجة ومعالجته باستخدام أمثلة تطبيقية عن كل مات م التطرق إليه سابقا إيمانا منا بان التقنية هي التي ترسخ المفاهيم وتساعد على استيعاب وفهم مثل هذا النوع أو الأنواع الأخرى من المعالجات، خاصة لعدم توفر معايير محاسبية جزائرية في الوقت الحالي .

لهذا كان تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: طرق ومبادئ التجميع؛

المبحث الثاني: إجراءات عملية التجميع؛

المبحث الثالث: إجراءات تغيير محيط التجميع.

**المبحث الأول: طرق ومبادئ التجميع**

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[1]:

طريقة التكامل الشامل (Intégration Globale)؛

طريقة التكامل النسبي(Intégration Proportionnelle)؛

طريقة الوضع بالمعادلة (Mise en Equivalence)؛

طريقة الحصة من الإيرادات والمصاريف.

**المطلب الأول: طريقة الدمج الكلي (الشامل)**

يسمح النظام المحاسبي المالي باستعمال طريقة التكامل الشامل، والمستمدة من المعايير المحاسبية الدولية، وبالتحديد المعيارIAS27اقبل التعديل و التي أقرها أيضا IFRS 10.

**الفرع الأول: مفهوم طريقة الدمج الكلي**(Intégration 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 لمجموعة الشركات وكأنها تمثل كيانا واحدا.[2]

تهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية، وحسابات النتائج للشركات المكونة للمجمع، في حسابات الشركة المجمعة ( الشركة الأم).[3]

وحسب المادة (02) من القرار رقم 29 بتاريخ 09اكتوبر1999 الذي يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع وفق الجريدة الرسمية رقم 87 سنة 1999: "تعتمد طريقة التكامل الشامل على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة، محل حسابات الميزانية ونتائج الشركات المجمعة المعنية، لإعداد ميزانية واحدة، وجدول حسابات نتائج واحد".

**أولا: مبدأ طريقة الدمج الكلي**

تلجأ الشركة الأم التي له الرقابة مطلقة على شركات أخرى تابعة، إلى تطبيق طريقة الدمج الكلي،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: [4]

[1]Djelloul Boubir, OP. Cit., P. 31.
[2] Friedrich Micheline et autres, **Financement Trésorerie, Externe, Consolidation Corrige** (Vanves: Edition Foucher, 2006), P.143.
[3] Robert Maeso, **Comptabilité, Approfondie en 32 fiches** (3eme Edition; Paris: Dunod, 2013), P. 144.
[3] Elisabeth Bertin et autres, **Comptabilité et Audit** (Alger: Berti Editions, 2013), P. 206-207.

**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، تُجعل 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 IBS 19% 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 المكافئ 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؛

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 Béta،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 المساهمة 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** |

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

**ميزانية الشركة Béta**

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

حيث تمتلك الشركةAlpha75%من رأسمال الشركة Béta،الذي تمت حيازته أثناء تأسيس الشركة؛

يجب ان تقدما الشركة Alphaالحسابات المدمجة، بواسطة طريقة الدمج الكلي للشركة Béta.

توجد طريق تين لإعداد الحسابات المجمعة هي:

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

استرجاع حسابات الميزانية للشركة Alpha؛

استرجاع حسابات الميزانية للشركة Béta؛

إلغاء وترصيد سندات المساهمة للشركة Béta .

**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 | احتياطات Alpha | | 600.000 |
| 120 | النتيجة Alpha | | 160.000 |
| 5-4 | الديون | | 1.200.000 |
| | **استرجاع ميزانية Alpha** | | |
| 21 | التثبيتات المادية | 800.000 | |
| 5-4 | الأصول الجارية | 1.000.000 | |
| 101 | رأسمال مكتتب-محرر مدفوعBéta | | 600.000 |
| 106 | احتياطات Béta | | 300.000 |
| 120 | النتيجة Béta | | 100.000 |
| 5-4 | الديون | | 800.000 |
| | **استرجاع ميزانية Béta** | | |
| 101 | رأسمال مكتتب-محرر مدفوعBéta | 600.000 | |
| 106 | احتياطات Béta | 300.000 | |
| 120 | النتيجة Béta | 100.000 | |
| 261 | سندات المساهمة Béta | | 450.000 |
| 106 | احتياطات Alpha | | 225.000 |
| 120 | النتيجة Alpha | | 75.000 |

[1]Djelloul boubir, OP.Cit., P. 61.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 108 | فوائد الأقلية (غير المسيطر عليهم) | | 225.000 |
| 128 | نتيجة الاقليـــــــــة | | 25.000 |
| | **إدماج حسابات الشركة Béta** | | |

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

| الخصوم | Alpha | Béta | المجموع | المدين(-) | الدائن(+) | المجموع المدمج |
|---|---|---|---|---|---|---|
| رأسمال مكتتب –محرر مدفوع | 1.000.000 | 600.000 | 1.600.000 | 600.000 | / | 1.000.000 |
| الاحتياطات | 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** | **4.760.000** | **700.000** | **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 أخرى | 180.000 | النتيجة | 235.000 |
| الأصول الجارية | 2.400.000 | فوائد الأقلية | 225.000 |
| | | نتيجة الأقلية | 25.000 |
| | | الديون | 2000.000 |
| **المجموع** | **4.310.000** | **المجموع** | **4.310.000** |

**جدول النتيجة للشركة Alpha**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| مصاريف عملياتية | 1.780.000 | إيرادات عملياتية | 2.100.000 |
| مصاريف مالية | 140.000 | إيرادات مالية | 100.000 |
| الضرائب على الأرباح | 120.000 | | |
| النتيجة | 160.000 | | |
| **المجموع** | **2.200.000** | **المجموع** | **2.200.000** |

**جدول النتيجة للشركة Béta**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| مصاريف عملياتية | 1.560.000 | إيرادات عملياتية | 1.720.000 |
| مصاريف مالية | 60.000 | إيرادات مالية | 80.000 |
| الضرائب على الأرباح | 80.000 | | |
| النتيجة | 100.000 | | |
| **المجموع** | **1.800.000** | **المجموع** | **1.800.000** |

**تطبق نفس الإجراءات على تجميع جدول النتيجة وهذا بإدماج حسابات الشركة Alpha والشركة Béta .**

| جدول التجميع | Alpha | Béta | المجموع |
|---|---|---|---|
| مصاريف عملياتية | 1.780.000 | 1.580.000 | 3.340.000 |
| مصاريف مالية | 140.000 | 60.000 | 200.000 |
| الضرائب على الأرباح | 120.000 | 80.000 | 200.000 |
| النتيجة | 160.000 | 100.000 | 260.000 |
| | 2.200.00 | 1.800.000 | 4.000.0000 |
| إيرادات عملياتية | 2.100.000 | 1.720.000 | 3.820.000 |
| إيرادات مالية | 100.000 | 80.000 | 180.000 |
| | 2.200.000 | 1.800.000 | 4.000.000 |

**جدول النتيجة المجمع :**

| | |
|---|---|
| إيرادات عملياتية | 3.820.000 |
| مصاريف عملياتية | 3.340.000 |
| النتيجة العملياتية | 480.000 |
| الإيرادات المالية | 180.000 |
| المصاريف المالية | 200.000 |
| النتيجة المالية | - 20.000 |
| النتيجة الجارية للشركات المدمجة | 460.000 |
| الضرائب على أرباح الشركات | 200.000 |
| النتيجة للشركات المدمجة | 260.000 |
| فوائد الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليهم) | 25.000 |
| النتيجة الصافية (حصة المجمع) | 235.000 |

**المطلب الثاني: طريقة الدمج النسبي(Intégration proportionnelle)**

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

**الفرع الأول: 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]

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

**الفرع الثاني: 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: [1]

**الإدماج:** بحيث يتم إدماج في حسابات الشركة المجمعة حصص (**quote-part**) 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.

**الفرع الثالث: 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.

**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 المساهمة Béta | 300.000 | النتيجة | 160.000 |
| تثبيتات مالية أخرى | 330.000 | الديون | 1.200.000 |
| الأصول الجارية | 1.400.000 | | |
| | **2.960.000** | | **2.960.000** |

**ميزانية الشركة Béta**

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

**وتتم المعالجة المحاسبية باستخدام طريقة الجداول كمايلي:**

| الأصول | Alpha | Béta | المجموع | المدين(+) | الدائن(-) | المجموع المدمج |
|---|---|---|---|---|---|---|
| التثبيتات المعنوية | 80.000 | / | 80.000 | / | / | 80.000 |
| التثبيتات المادية | 850.000 | 800.000 | 1.650.000 | / | 400.000 | 1.250.000 |
| سندات المساهمة Béta | 300.000 | / | 300.000 | / | 300.000 | / |
| تثبيتات مالية أخرى | 330.000 | / | 330.000 | / | / | 330.000 |
| الأصول الجارية | 1.400.000 | 1000.000 | 2.400.000 | / | 500.000 | 1.900.000 |
| **مجموع الأصول** | **2.960.000** | **1.800.000** | **4.760.000** | **/** | **450.000** | **3.560.000** |

[1] Robert Maeso, Op. Cit., P. 144.

| الخصوم | Alpha | Béta | المجموع | المدين(-) | الدائن(+) | المجموع المدمج |
|---|---|---|---|---|---|---|
| رأسمال مكتتب –محرر مدفوع | 1.000.000 | 600.000 | 1.600.000 | 600.000 | / | 1.000.000 |
| الاحتياطات | 600.000 | 300.000 | 900.000 | 150.000 | / | 750.000 |
| النتيجة | 160.000 | 100.000 | 260.000 | 50.000 | / | 210.000 |
| الديون | 1.200.000 | 800.000 | 2.000.000 | 400.000 | / | 1.600.000 |
| **مجموع الخصوم** | **2.960.000** | **1.800.000** | **4.760.000** | **900.000** | **00** | **3.560.000** |

**الميزانية المدمجة**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| **التثبيتات المعنوية** | 80.000 | **رأسمال مكتتب –محرر مدفوع** | 1.000.000 |
| **التثبيتات المادية** | 1.250.000 | **الاحتياطات** | 750.000 |
| **تثبيتات مالية أخرى** | 330.000 | **النتيجة** | 210.000 |
| **الأصول الجارية** | 1.900.000 | **الديون** | 1.600.000 |
| **المجموع** | **3.560.000** | **المجموع** | **3.560.000** |

**تطبق نفس الإجراءات على تجميع جدول النتيجة وهذا بإدماج حسابات الشركة Alpha والشركة Béta .**

| التكاليف | Alpha | Béta | المجموع | المدين(+) | الدائن(- ) | المجموع المدمج |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **مصاريف عملياتية** | 1.780.000 | 1.560.000 | 3.340.000 | / | 780.000 | 2.560.000 |
| **مصاريف مالية** | 140.000 | 60.000 | 200.000 | / | 30.000 | 170.000 |
| **الضرائب على الأرباح** | 120.000 | 80.000 | 200.000 | / | 40.000 | 160.000 |
| **النتيجة** | 160.000 | 100.000 | 260.000 | / | 50.000 | 210.000 |
| **مجموع التكاليف** | **2.960.000** | **1.800.000** | **4.020.000** | / | **910.000** | **3.100.000** |

| الإيرادات | Alpha | Béta | المجموع | المدين(-) | الدائن(+) | المجموع المدمج |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **إيرادات عملياتية** | 2.100.000 | 1.720.000 | 3.820.000 | 860.000 | / | 2.960.000 |
| **إيرادات مالية** | 100.000 | 80.000 | 190.000 | 40.000 | / | 140.000 |
| **مجموع الايرادات** | **2.200.000** | **1.800.000** | **4.110.000** | **900.000** | / | **3.100.000** |

**يقدم جدول النتيجة وفق الجدول التالي :**

| | |
|---|---|
| إيرادات عملياتية | 2.960.000 |
| مصاريف عملياتية | 2.560.000 |
| النتيجة العملياتية | 400.000 |
| الإيرادات المالية | 140.000 |
| المصاريف المالية | 170.000 |
| النتيجة المالية | - 30.000 |
| النتيجة الجارية للشركات المدمجة | 370.000 |
| الضرائب على أرباح الشركات | 160.000 |
| النتيجة للشركات المدمجة | 210.000 |
| فوائد الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليهم) | / |
| النتيجة الصافية (حصة المجمع) | 210.000 |

ا

**المطلب الثالث: طريقة الوضع بالمعادلة (Mise en équivalence)**

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

**الفرع الأول: مفهوم طريقة الوضع بالمعادلة**

طريقة الوضع بالمعادلة، تستعمل هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، فهي تقوم بإعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها، و هي 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.

**الفرع الثاني: 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: [2]

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

**جدول النتائج المجمع**: يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات؛

إهمال كل ما متعلق بالشركة والشركات الزميلة والمشاركة فيما يخص العمليات البينية، الديون والحقوق، الإيرادات والمصاريف.

**الفرع الثالث: مثال تطبيقي حول طريقة الوضع بالمعادلة[3]**

نفس المثال السابق على افتراض ان 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:

[1] Elisabeth Bertin et Autres, Op. Cit., P. 210.
[2] Robert Maeso, Op. Cit., P. 145.
[3] Robert Obert, **Pratique des Normes IFRS** (5eme Édition;), Op. Cit., P. 142.

**ميزانية الشركة Gamma:**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| التثبيتات المعنوية | 400.000 | رأسمال مكتتب –محرر مدفوع | 200.000 |
| التثبيتات المادية | 460.000 | الاحتياطات | 180.000 |
| | | النتيجة | 60.000 |
| | | الديون | 420.000 |
| **المجموع** | **860.000** | **المجموع** | **860.000** |

**جدول النتيجة للشركة Gamma:**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| مصاريف عملياتية | 410.000 | إيرادات عملياتية | 520.000 |
| مصاريف مالية | 40.000 | إيرادات مالية | 30.000 |
| الضرائب على الأرباح | 40.000 | | |
| النتيجة | 60.000 | | |
| **المجموع** | **550.000** | **المجموع** | **550.000** |

يمكن أن تحسب القيمة المعدلة(المكافئة) لسندات الشركةGamma المملوكة من طرف الشركة Alpha كما يلي:

**الأصول الصافية للشركة Gamma**

**رأس المال** .....200.000

الاحتياطات ..... 180.000

النتيجة ..... 60.000

**المجمـــــوع.....440.000**

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

زيـــادة القيـــمة PLUS-VALUE: 110.000- 50000 =60.000 دج.

التسجيلات المحاسبية لعملية التجميع يمكن أن تسجل وفقما يلي :

**الميزانية:**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 265 | سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة | 110.000 | |
| | سندات الفروع المنتسبةGamma | | 50.000 |
| 261 | احتيـــــــاطاتGamma | | 45.000 |
| 106 | النتـيجـــــــةGamma | | 15.000 |
| 120 | **حسب المعايير المحاسبية الدولية** | | |
| 265 | سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة | 110.000 | |
| 261 | سندات الفروع المنتسبة Gamma | | 50.000 |
| 107 | فـــــارق المعـــادلـــة | | 45.000 |
| 120 | النتيجة Alpha | | 15.000 |
| | **حسب النظام المحاسبي المالي** | | |

**جدول النتيجة :**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 120 | النتيجة Alpha | 15.000 | |
| 755 | نتيجة الشركات المقومة بواسطة | | 15.000 |
| | نتيجة Gamma | | |

**الميزانية المدمجة:**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| التثبيتات المعنوية | 80.000 | رأسمال مكتتب –محرر مدفوع | 1.000.000 |
| **سندات المساهمة المقومة بواسطة لمعادلة** | **110.000** | الاحتياطات | 875.000 |
| التثبيتات المادية | 1.650.000 | **فارق المعادلة** | 45.000 |
| تثبيتات مالية أخرى | 180.000 | النتيجة | 250.000 |
| الأصول الجارية | 2.400.000 | فوائد الأقلية | 225.000 |
| | | نتيجة الأقلية | 25.000 |
| | | الديون | 2000.000 |
| **المجموع** | **4.420.000** | **المجموع** | **4.370.000** |

**جدول النتيجة:**

| | |
|---|---|
| إيرادات عملياتية | 3.820.000 |
| مصاريف عملياتية | 3.340.000 |
| **النتيجة العملياتية** | 480.000 |
| الإيرادات المالية | 180.000 |
| المصاريف المالية | 200.000 |
| **النتيجة المالية** | - 20.000 |
| النتيجة الجارية للشركات المدمجة | 460.000 |
| الضرائب على أرباح الشركات | 200.000 |
| النتيجة للشركات المدمجة | 260.000 |
| فوائد الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليهم) | 25.000 |
| **نتيجة الشركات المقومة بواسطة المعادلة** | **15.000** |
| النتيجة الصافية (حصة المجمع) | 250.000 |

**المطلب الرابع : الشراكات والمساهمات في الشركات الزميلة:**

من اجل إزالة الاختلافات مع المرجعية المحاسبية الأمريكية، نشرتIASB في ماي 2011، المعيار المحاسبي الدولي للتقارير المالية **IFRS11**"الشراكات" الموجه ليحل محل المعيار **IAS31**"المساهمات في الشركات الزميلة" ابتداء من **2013/01/01**، ويتعلق IFRS11 بمفهوم الشراكات، نوع الشراكات، والشركات الزميلة والرقابة المشتركة، وتقديم المعالجة المحاسبية الموافقة.

**الفرع الأول : الشراكات والرقابة المشتركة والمشروع المشترك :**

**أولا: الشراكات والرقابة المشتركة**

المعيار IFRS11 يجب أن يطبق على مجموع الكيانات ومساهماتهم التي تصنف كشراكات، والتي تتطلب المعالجات المحاسبية للنشاطات المشتركة والزميلة .

**ثانيا : المشروع المشترك**

فيما يخص المساهمات في المشاريع المشتركة، الشريك « Un Partenaire » يجب ان يسجل محاسبيا وفق IFRS المطبق.

- أصوله مشتملة حصته من جميع الأصول الممنوحة بالتشارك؛

- خصومه مشتملة حصته من جميع الخصوم المتحملة بصفة تشاركية ؛
- إيراداته بما فيها المبيعات بحصته من الإنتاج الناتجة من النشاطات المشتركة ؛
- حصته من المنتوجات الناتجة عن التنازلات الناتجة عن المشاريع المشتركة ؛
- مصاريفه مشتملة حصته من المصاريف المتحملة بصورة مشتركة.

**ثالثا : مثال تطبيقي على طريقة الوضع بالمعادلة**[1]

للشركة Kappa مشروع مشترك مع مجمع Omicron في الشركة Lampada وهي ليست بشركة زميلة، حيث أن مجمع Omicron والشركة Kappa تراقب كل منهما اصول وخصوم الشركة Lampada والتدفقات المتولدة عنا لعمليات فيما بينهما والتي كانت كمايلي حسب العقد المبرم والذي نص على 40 %من الأصول غير الجارية، 50%على الأصول الجارية، 45% على الديون،50%على المصاريف والإيرادات بما فيها الضرائب ماعدا الاهتلاكات على التثبيتات تقتطع بـ40% والمطلوب إعدادا لميزانية المجمعة وجدول النتيجة للمجمع Kappa .

تعطى لك الميزانية وجدول النتيجة للشركاتKappa،Lampada في N/12/31 بمليون وحدة نقدية.

**ميزانية الشركة Kappa**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| التثبيتات المادية | 21.500 | رأسمال مكتتب –محرر مدفوع | 20.000 |
| سندات المساهمة Béta | 4.000 | الاحتياطات | 9.600 |
| الأصول الجارية | 25.500 | نتيجة الدورة | 1.200 |
| | | الديون | 20.200 |
| **المجموع** | **51.000** | **المجموع** | **51.000** |

**ميزانية الشركة Lampada:**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| التثبيتات المادية | 16.800 | رأسمال مكتتب–محرر مدفوع | 8.000 |
| الأصول الجارية | 18.400 | الاحتياطات | 4.200 |
| | | نتيجة الدورة | 1.600 |
| | | الديون | 21.400 |
| **المجموع** | **35.200** | **المجموع** | **35.200** |

**جدول النتيجة للشركة Kappa:**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| مشتريات وتغيرات المخزون | 60.000 | المبيعات | 100.000 |
| مصاريف أخرى | 39.200 | إيرادات أخرى | 6.000 |
| مخصصات الاهتلاكات | 6.000 | إيرادات مالية | 3.000 |
| المصاريف المالية | 1.600 | | |
| الضرائب على الأرباح | 1.000 | | |
| نتيجة الدورة | 1.200 | | |
| **المجموع** | **109.000** | **المجموع** | **109.000** |

[1]Robert Obert, **Pratique des Normes IFRS** (5eme Édition;), Op. Cit., P. 147.

**جدول النتيجة للشركة Lampada:**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| مشتريات وتغيرات المخزون | 24.800 | المبيعات | 50.000 |
| مصاريف أخرى | 21.600 | إيرادات أخرى | 3.000 |
| مخصصات الاهتلاكات | 3.000 | إيرادات مالية | 2.000 |
| الضرائب على الأرباح | 1.000 | | |
| نتيجة الدورة | 1.600 | | |
| **المجموع** | **55.000** | **المجموع** | **55.000** |

**التسجيلات المحاسبية :**

| | | | |
|---|---|---|---|
| **21** | التثبيتات المادية 16800 X 40% | **6.720** | |
| **5-4** | الأصول الجارية16800 X 40% | **9.200** | |
| **101** | رأسمال مكتتب-محرر مدفوعLampada | | **4.000** |
| **106** | احتياطات Lampada(عن طريق الفرق) | | **1.190** |
| **120** | النتيجة Lampada(من جدول النتيجة) | | **1.100** |
| **5-4** | الديون16800 X 40% | | **9.630** |
| | **استرجاع ميزانية الشركةLampada** | | |
| **21** | مشتريات وتغيرات المخزون 5028400 X% | **12.400** | |
| **5-4** | مصاريف أخرى21600X 50 % | **10.800** | |
| **101** | مخصصات الاهتلاكات3000 X 40% | **1.200** | |
| **106** | المصاريف المالية (3000×50% ) | **1.500** | |
| **120** | الضرائب على الأرباح1000 X 50% | **500** | |
| **5-4** | نتيجة الدورة (تحسب بالفرق) | **1.100** | |
| **701** | المبيعات50000 X 50% | | **25.000** |
| **77** | إيرادات أخرى3000 X50% | | **1.500** |
| **76** | إيرادات مالية 502000 X% | | **1.000** |
| | **استرجاع جدول النتيجة الشركة Lampada** | | |
| **101** | رأسمال مكتتب-محرر مدفوعLampada | **4.000** | |
| **106** | احتياطات Lampada | **1.190** | |
| **120** | النتيجة Lampada | **1.100** | . |
| **261** | سندات المساهمة Lampada | | **4.000** |
| **106** | احتياطات Kappa | | **1.190** |
| **120** | النتيجة Kappa | | **1.100** |
| | **إدماج حسابات الشركة Lampada** | | |

**الميزانية المدمجة للشركة Kappa:**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| التثبيتات المادية | 38.220 | رأسمال مكتتب –محرر مدفوع | 20.000 |
| الأصول الجارية | 34.700 | الاحتياطات | 10.790 |
| | | نتيجة الدورة | 2.300 |
| | | الديون | 29.830 |
| **المجموع** | **62.920** | **المجموع** | **62.920** |

**جدول النتيجة المدمج للشركة Kappa:**

| المصاريف | المبالغ | الايرادات | المبالغ |
|---|---|---|---|
| مشتريات وتغيرات المخزون | 72.400 | المبيعات | 125.000 |
| مصاريف أخرى | 50.000 | إيرادات أخرى | 7.500 |
| مخصصات الاهتلاكات | 7.200 | إيرادات مالية | 4.000 |
| المصاريف المالية | 3.100 | | |
| الضرائب على الأرباح | 1.500 | | |
| نتيجة الدورة | 2.300 | | |
| **المجموع** | **136.500** | **المجموع** | **136.500** |

**الفرع الثاني : الشركات الزميلة Co-entreprises:**

تتعلق بشركات تأسست بين شركاء بينهم عقد ينص على الرقابة المشتركة على النشاط، الشركات الزميلة يجب أن تمسك محاسبة خاصة وتعد الحسابات الفردية أو المنفصلة حسب المعايير المعمول بها، وبالتالي يجب على المستثمر Co-entrepreneurأن يسجل مساهماته في الشركات الزميلة وفق لطريقة الوضع بالمعادلة(la mise en équivalence) والمنصوص عليها والمقدمة وفق المعيار IAS28.

**أولا: التجميع عن طريق الوضع بالمعادلة :** تستخدم هذه الطريقة خصيصا بإحلال قيمة سندات المساهمة بالقيمة الموافقة في حقوق الملكية (القيمة الرياضية) للشركة المستثمر بها مضروب في نسبة المساهمة، واستبدال سندات المساهمة بسندات مقومة بواسطة المعادلة في الميزانية، وفي جدول النتيجة خلق في أسفل الجدول حساب الحصة من النتيجة في الشركات المقومة بواسطة الوضع بالمعادلة .

**ثانيا: حالة تطبيقية** : بافتراض الآن أن المجمع Kappa قدم مساهمات في حدود 50% في الشركة Lambdaمراقبة بصورة مشتركة ( تحت شكل شركات زميلة ) من طرف Kappa و Omicron، ميزانيات وجدول حسابات النتيجة للشركة Kappa و Lambda في N/12/31.

**باستعمال طريقة التجميع بواسطة يمكن تسجيل القيود :**

**التسجيلات المحاسبية لعملية التجميع يمكن أن تسجل وفق ما يلي :**

**الميزانية:**

| | | | |
|---|---|---|---|
| **265** | سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة | **6900** | |
| | **(8000**+4200+1600)X 50 % | | |
| **261** | سـندات Lambda | | **4.000** |
| **106** | احتيـاطات 50X4200Kappa | | **2.100** |
| **120** | النتـيجـة 50% X1600Kappa | | **800** |
| | **Lambda** | | |
| **265** | سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة | **6900** | |
| **261** | سندات الفروع المنتسبة Kappa | | **4.000** |
| **107** | فـارق المعـادلـة | | **2.100** |
| **120** | النتيجة Kappa | | **800** |
| | **Kappa** | | |

**جدول النتيجة :**

| | | | |
|---|---|---|---|
| **120** | النتيجة Kappa | **800** | |
| **755** | نتيجة الشركات المقومة بواسطة المعادلة | | **800** |
| | **الحصة من النتيجة** | | |

**الميزانية المدمجة :**

**الطريقة الأولى : حسب القانون الفرنسي 02/99:**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| التثبيتات المادية | 21.500 | رأسمال مكتتب –محرر مدفوع | 20.000 |
| سندات المساهمة المقومة بواسطة لمعادلة | 6.900 | الاحتياطات | 11.700 |
| الأصول الجارية | 25.500 | النتيجة | 2.000 |
| | | الديون | 20.200 |
| **المجموع** | **53.900** | **المجموع** | **53.900** |

**الطريقة الثانية : حسب النظام المحاسبي المالي :**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| التثبيتات المادية | 21.500 | رأسمال مكتتب –محرر مدفوع | 20.000 |
| سندات المساهمة المقومة بواسطة لمعادلة | 6.900 | الاحتياطات | 9.600 |
| الأصول الجارية | 25.500 | فارق المعادلة | 2.100 |
| | | النتيجة | 2000 |
| | | الديون | 20.200 |
| **المجموع** | **53.900** | **المجموع** | **53.900** |

**جدول النتيجة وفق الجدول التالي :**

| المصاريف | المبالغ | الإيرادات | المبالغ |
|---|---|---|---|
| مشتريات وتغيرات المخزون | 60.000 | المبيعات | 100.000 |
| مصاريف أخرى | 39.200 | إيرادات أخرى | 6.000 |
| المصاريف المالية | 6.000 | إيرادات مالية | 3000 |
| مخصصات الاهتلاكات | 1.600 | نتيجة الشركات المقومة بواسطة المعادلة | 800 |
| الضرائب على الأرباح | 1.000 | | |
| نتيجة الدورة | 2.000 | | |
| **المجموع** | **109.800** | **المجموع** | **109.800** |

ويمكن أن نبين أصناف مؤسسات نطاق القوائم المالية المجمعة والطرق المتبعة في عملية التجميع المحاسبي، وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من خلال الجداول التالية:

**الجدول رقم (04): طرق تجميع الحسابات بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية قبل 2013**

| الرقابة المرجع المحاسبي | الشركات التابعة (الرقابة الحصرية) | المساهمات (الرقابة المشتركة) | الكيانات المشتركة (التأثير الهام) |
|---|---|---|---|
| **المعايير المحاسبية الدولية** | الدمج الكليIAS27 | طريقة الدمج النسبي أو الوضع بالمعادلة حسب IAS 28 أو IAS31 | طريقة الوضع بالمعادلة IAS28 |
| **النظام المحاسبي المالي** | الدمج الكلي | طريقة الوضع بالمعادلة | طريقة الوضع بالمعادلة |
| **القانون الفرنسي 02/99** | الدمج الكلي | طريقة الدمج النسبي | طريقة الوضع بالمعادلة |

**المصدر: من إعداد الطالب**

**الجدول رقم (05): طرق تجميع الحسابات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بعد 2013**

| الرقابة المرجع المحاسبي | الشركات التابعة (الرقابة الحصرية) | المساهمات (الرقابة المشتركة) | الكيانات المشتركة (التأثير الهام) |
|---|---|---|---|
| **المعايير المحاسبية الدولية** | الدمج الكلي **IFRS10** | طريقة الوضع بالمعادلة**IAS28** أو الحصة في الأصول والخصوم، الايرادت والمصاريف وفق **IFRS11** | طريقة الوضع بالمعادلة**IAS28** |
| **النظام المحاسبي المالي** | الدمج الكلي | طريقة الوضع بالمعادلة | طريقة الوضع بالمعادلة |
| **القانون الفرنسي 02/99** | الدمج الكلي | طريقة الدمج النسبي | طريقة الوضع بالمعادلة |

**SOURCE**: Micheline Frederich et autres, **Comptabilite et Audit** (Vanves: édition Foucher, 2007), p. 181.

**الفرع الخامس : المعالجة المحاسبية للمساهمات في القوائم المالية المنفصلة وفق المعيار IAS27 المعدل:**

عرف المعيار IAS27 المعدل في الفقرة الرابعة " القوائم المالية المنفصلة والتي تقدم قوائمها عن طريق الشركة الأم(معناها المستثمر يملك الرقابة على الفرع) او المستثمر له رقابة مشتركة او التأثير الهام على الكيان بواسطة المساهمات الممنوحة، وهذا علما أن المساهمات تسجل محاسبيا بالتكلفة وفقا IFRS9 "الأدوات المالية".

**أولا: معالجة المساهمات في الفروع، الشركات الزميلة او الكيانات المشاركة**

عند إعداد القوائم المالية المنفصلة أو الفردية، المساهمات في الفروع و الشركات تحت الرقابة المشتركة والكيانات المشاركة والمدمجة عن طريق التكامل الكلي أو الوضع بالمعادلة في قوائمها المالية المدمجة يجب أن تسجل في محاسبتها في قوائمها المالية المنفصلة على أساس التكلفة، أو طبقا للمعيار IAS39 او IFRS09(تخرج عن هذا الإطار الأصول المعدة للبيع وفقا للمعيار IFRS5)،إذا كانت المساهمات في الكيانات المشاركة او الكيانات التي تخضع للرقابة المشتركة والتي تسجل وفقا للمعيار IAS39 او IFRS9افتسجل في قوائمها المالية المدمجة، يجب أن تسجل محاسبيا بنفس الطريقة في القوائم المالية الفردية او المنفصلة للمستثمر تبقى تقسيمات الأرباح Dividendes والتي تسجل محاسبيا في النتيجة في الحسابات المنفصلة

**مثال**: الشركة Kappa قامت بحيازة أسهم في جانفي .2-Nوالمقدرة بـ27.5% من الأسهم والتي تساوي (275000 سهم)

**مثال**: الشركة Kappa قامت بحيازة أسهم في جانفي .2-Nوالمقدرة بـ27.5% من الأسهم والتي تساوي (275000 سهم)

في الشركة lota بمبلغ 97000 ون، مصاريف الحيازة قدرت بـ 2000 ون.

في 31 /N/12 الوضعية المحاسبية الصافية (القيمة الرياضية) للشركة lota قدرت بـ35000 ون والسعر المتوسط في شهر ديسمبر N في البورصة قدر بـ400 دج/للسهم .

من اجل المعالجة المحاسبية يوجد طريقتين لقياس سندات المساهمة في الشركة lotaفي ميزانية الشركة kappa في N/12/31.

**طريقة التكلفة :** في هذه الحالة، سندات **lota** المبينة في الميزانية تساوي **97000+2000=99000 ون.**

في حالة النقصان (القيمة المستخرجة من الوضعية الصافية اقل من قيمة الحيازة)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 85 | مخصصات نقص سندات المساهمة في الشركة lota | 2750 | |
| | نقص القيمة لسندات lota | | 2750 |
| 297 | 99000 - (%27.50X350000) | | |

في حالة الزيادة ( القيمة المستخرجة من الوضعية الصافية اكبر من قيمة الحيازة )

| | | | |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات المساهمة في الشركة lota | 2750 | |
| 104 | فارق التقييم | | 2750 |
| | 99000 - (%27.50X350000) | | |

2- **طريقة القيمة العادلة**: يمكن اعتبار السعر في البورصة أحسن مدخل لقياس القيمة العادلة لسندات المساهمة (45% من السندات هي ملك للأقلية وبالتالي يمكن التنازل عنهم في البورصة)في هذه الحالة سندات المساهمة للشركة lota المبينة في الميزانية تساوي إلى 275000 x 400 = 110000 ون .

| | | | |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات المساهمة في الشركة lota | 11.000 | |
| 104 | فارق التقييم | | 11.000 |
| | 99000 - (%27.50 x275000 x400) | | |

نطبق نفس الطرق لكل نوع من أنواع السندات، المساهمات في الفروع والكيانات تحت الرقابة المشتركة، الكيانات المشاركة تصنف ضمن الأصول المسماة المحتفظ بها من اجل البيع طبقا للمعيار ifrs5، يجب ان تسجل طبقا للمعيار IFRS5 وهذا معناه بالقيمة العادلة منقوصا منها مصاريف البيع او التنازل.

**ثانيا : معالجة المساهمات التي هي ليست بالفروع، وليست بالشركات الزميلة او الكيانات المشاركة**

المساهمات التي هي ليست بالشركات التابعة وليست بالشركات التي تخضع للسيطرة المشتركة او الكيانات المشاركة، والتي يجب ان تعالج وفق المعيار IAS39 او المعيار IAS 09 في الحسابات المدمجة يجب ان تسجل وتقيم وتقاس بنفس الطريقة في القوائم المالية المنفصلة للكيان .

**ثالثا : المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية المنفصلة والمتعلقة بالمساهمات**

يجب توفر أو الإفصاح على المعلومات الآتية :

وصف للطرق المستعملة من اجل المعالجة المحاسبية للمساهمات في الفروع، الشركات الزميلة، والكيانات المشاركة ؛

الأسباب التي أدت للشركة الأمل عدم إعداد القوائم المالية المدمجة وبالتالي عدم أظهارهذا في الحسابات المنفصلة ؛

قائمة المساهمات الرئيسية في الفروع، الشركات الزميلة، والكيانات المشاركة، تحوي على الاسم،بلد الإقامة؛ نسبة رأس المال، نسبة حقوق التصويت.

من هنا يمكن القول انه لا يوجد فرق كبير بين IAS27 و IAS27 المعدل والمتعلق بإعداد القوائم المالية المنفصلة .

**المبحث الثاني: إجراءات عملية تجميع الحسابات**

تهدف عملية تجميع الحسابات إلى إعطاء الصورة الصادقة والوافية للوضعية المالية ونتائج الدورة للشركات المكونة للمجمع، وكأنها وحدة اقتصادية واحدة.[1]

و باعتبار أن الشركات الواقعة داخل محيط التجميع يمكن أن تتباين إما في شكلها القانوني، أو في قطاع نشاطها، أو في النظام المحاسبي المطبق( المرجع المحاسبي)، فإن ذلك يستلزم معالجة قوائمها المالية فيما يخص عمليات الإقصاء وإعادة المعالجة ؛اي تطبيق نفس السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة الأم .

وتبنى عملية إعادة المعالجة للقوائم المالية لكل شركة، وإعداد القوائم المالية المجمعة، على الأسس العامة والقواعد المحددة لإعداد القوائم المالية المبينة في الإطار المفاهيمي والمعيار المحاسبي الدولي IAS01(الخصائص النوعية للمعلومات، الفرضيات والمبادئ المحاسبية.....الخ).

**المطلب الأول : سيرورة عملية تجميع الحسابات**

من اجل تحقيق الأهداف المرجوة من اعداد القوائم المالية المجمعة، يجب إتباع إجراءات التجميع التي تحدد مسبقا، حسب هيكلة بنية المجمع، عدد الشركات الداخلة في محيط الإدماج مما يؤدي إلى عمل منهجي منظم لإعداد القوائم المالية المجمعة.

**الفرع الأول: المنهجية المعتمدة في إعداد القوائم المالية المدمجة**

عملية تجميع الحسابات تعد عملية معقدة إذا لم تبنى على منهجية محددة مسبقا، وهذا من اجل إجراء عملية التجميع في اقل وقت، واقل تكلفة، وبدقة تكفل المعالجة الجيدة لعملية التجميع .

**أولا: مراحل سيرورة عملية التجميع**

تتلخص سيرورة عملية التجميع في المراحل التالية: [2]

تقديم الميزانيات وحسابات النتائج؛

تجانس المعطيات؛

المعالجات؛

استبعاد العمليات الداخلية للمجمع؛

معالجة فارق الإدماج الأول؛

استبعاد سندات المساهمة؛

تحديد حقوق الأقلية؛

إعدادا لقوائم المالية المدمجة.

[1] Mohand Cid Benaibouche, **Comptabilité Des Sociétés** (tome 01; Alger: OPU, 2013), P. 79.

[2] منير سلامي، **القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية IAS/IFRS-دراسة حالة مجمع فرفوس** (رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر بباتنة، 2009)، ص 154.

**ثانيا: تنظيم سيرورة التجميع المحاسبي**

تقوم عملية تنظيم سيرورة تجميع الحسابات على:

**إعداد الهيكل التنظيمي للمجمع:** يمكن الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمجمع، أثناء القيام بتجميع الحسابات، وذلك بحصر عملية سيرورة الحسابات المجمعة في شكل هيكل تنظيمي فعال، وفيه يتم تحديد الوظائف والمصالح المختصة بكل مرحلة من مراحل التجميع، وتتولى الشركة الأم مهام تجميع الحسابات.[1]

**2 . توزيع المهام بين الشركة الأم والشركات التابعة:** تقوم الشركة الام بتحديد الوظائف وتوزيعها وذلك عن طريق: [2]

تحضير وإرسال رسالة توجيه مباشرة في عملية تجميع حسابات المجمع؛

تنشيط وربط الأعمال المتعلقة بالتجميع بالنسبة للمجمع، وذلك عن طريق التركيز على عملية المقاربة للأرصدة وكل العمليات الخاصة بالشركة التابعة؛

الرقابة وإثبات صحة الملاحق التجميعية المستلمة من طرف الشركات المعنية بالتجميع؛

تجميع الحسابات عن طريق جمع حسابات الشركات المعنية بالتجميع؛

تجميع الحسابات الخاصة بالمجمع ككل، والمتكونة من حسابات الفرع، والشركة الأم مع التركيز على حسابات الشركات التابعة، وإقصاء سندات المساهمة؛

إظهار الحسابات المجمعة للمجمع، الفروع والشركة الأم.

كما أن الشركات التابعة التي تخضع للتجميع هي الأخرى معنية ببعض المهام التي يمكن استنتاجها من خلال الهيكل التنظيمي الذي تطرقنا إليه: [3]

مقاربة أرصدة الشركات التابعة؛

المعالجات المحتملة للحسابات الفردية( الإجتماعية)؛

إعداد وإرسال ملاحق التجميع.

**3.إعداد ملاحق تجميع الحسابات:** يقصد بملاحق التجميع تلك الملفات الخاصة بالتجميع، التي تتشكل من مجموعة الوثائق المحاسبية التي تم التأشير عليها من طرف مصلحة المحاسبة للشركات المجمعة، والمرسلة إلى مصلحة تجميع الحسابات بالشركة الام.[4]

وتعد ملاحق التجميع القاعدة التي تسهل الاتصال بين مختلف مصالح المحاسبة للشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع، فهي تضمن البيانات المحاسبية الرسمية الملاحق.[5]

ومن بين الأهداف التي تحققها ملاحق التجميع نذكر: [6]

التنسيق في إظهار الميزانية وجدول حسابات النتائج مع الاقتراح لشركات المجمع نموذج خاص بها؛

إحصاء المعلومات الجوهرية، التي تخص مرحلة الإقصاء: الحقوق والديون المتعلقة بالشركات التابعة، كذلك مصاريف وإيرادات هذه الأخيرة، والحصص المقدمة والمستلمة، وتحليل محفظة سندات المساهمة؛

---

[1] Dominique Mesplé- Lassalle, Op.Cit., P.71.
[2] Stephane Marcier, **La Consolidation** (3eme édition; Belgique: l'édition Professionnelle, 2013), P. 103.
[3] jean- Michael Palou, **Manuel De Consolidation** (Paris: Groupe revue Fiduciaire, 2003), P. 34.
[4] Philippe Dandon, **Mise En Place D'Une Consolidation** (France: les éditions Foucher, 2004), P. 68.
[5] Erice Tort, **Le Reporting Financier Aspect Comptable Fiscaux Et De Gestion** (Paris: Dunod, 2006), P. 18.
[6] Philippe Dandon, Op. Cit., P. 68.

تسمح بالتنسيق بين مختلف أساليب التقييم المحاسبي داخل المجمع، وذلك بإعداد يومية خاصة بالمعالجات والملاحق المتعلقة بالبيانات الضرورية للمعالجة؛

تسمح بإنشاء الملاحق الخاصة بالحسابات المجمعة؛

تسهل عملية إعداد جدول التمويل للمجمع، نظرا لدوره في تيسير القراءة المباشرة للتغيرات الخاصة بالميزانية، والتي تتعدى السنة المالية كما تسمح بإعداد جدول التغيرات للأموال الخاصة.

**ثالثا : محتوى ملاحق تجميع الحسابات:**

تحتوي ملاحق تجميع الحسابات على : [1]

**الميزانية وجدول حسابات النتائج المجمع:** إن شكل الميزانية وجدول حسابات النتائج يكون على أساس نموذج يخص التجميع المحاسبي، فلا توجد حسابات خاصة تخص التجميع يكون متعارف عليها في كل دولة، بل نجدها تختلف من مجمع إلى أخر، لذا لابد من إعداد مخطط يضم الحسابات التي تخص المجمع؛

**المعطيات التي تخص المعالجة:** تكون المعطيات الأولية التي تخص المعالجة في حالة تطبيق المسار المركزي للتجميع على مستوى الشركة الام، والتي تخول لها بتحديد إجراءات المعالجة، وفي هذا الإطار فهي تقوم بمعالجة:

التباين بين المبادئ المحاسبية وأساليب التقييم في الحسابات الإجتماعية وكذلك في الحسابات المجمعة؛

الاطلاع على التسجيل المحاسبي بغرض؛

مجانسة المبادئ المحاسبية وأساليب التقييم؛

إقصاء التسجيلات المحاسبية التي لها طبيعة جبائية فقط.

**المعطيات الخاصة بالاستبعادات:**

تشمل المعطيات الخاصة بعملية الاقصاء على:

الحسابات البينية؛

النتائج الداخلية؛

سندات المساهمة والأموال الخاصة.

وعليه فإن المعلومات الضرورية الادنى التي يجب أن تتوفر في هذا الإطار تشمل:

البيانات المتعلقة بحسابات الشركات التابعة والمتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج مع إظهار الأرصدة بين الشركة المدمجة وتلك التي توضع في المعادلة؛

البيانات المتعلقة بسندات المساهمة المجمعة، وتغيراتها في السنة الجارية؛

البيانات الخاصة بتقسيمات الأرباح المستلمة من الشركات المجمعة؛

البيانات المتعلقة بالمؤونات التي تخص سندات المساهمة المجمعة، وكذلك حركية هذه المؤونات منذ إقفال السنة المالية الماضية؛

البيانات الخاصة بالحقوق المتعلقة بالشركات المجمعة، وحركيتها منذ إقفال السنة المالية الماضية؛

مبالغ المخزونات، والأدوات الأساسية لتحديد الهامش الذي سيتم إقصاءه؛

البيانات المتعلقة بتغيرات الأموال الخاصة، والاحتياطات؛

[1] Ibid., P. 69-70.

البيانات المتعلقة بالإلتزامات المقدمة من طرف الشركات المجمعة؛

البيانات التي تحدد التنازل الداخلي للمجمع بالنسبة للأصول الثابتة وفائض أو ناقص القيمة الذي قد ينتج عن التنازل؛

البيانات التي تخص المؤونات المترتبة عن الأخطار التي تحيط بالشركات الداخلة في محيط التجميع مع الاشارة إلى طبيعة الخطر المستحدث، والتغيرات لهذه المؤونات في السنة الجارية.

**الفرع الثاني: مقاربة الحسابات البينية والعمليات المتبادلة:**

تتم عملية ادراج المقاربة للحسابات البينية على المستوى الداخلي للمجمع، وبصفة مباشرة من قبل الشركات التابعة، فمن منطلق الوصول إلى تقديم صورة صادقة عن الوضعية الإقتصادية والمالية للمجمع، لابد من إتباع الإجراءات المتعلقة بالمقاربة، بإعتبارها مرحلة حساسة من مراحل إعداد الحسابات المجمعة، فهي تقام مباشرة على مستوى كل شركة أو فرع، وهذه الأخيرة تقوم بإرسالها إلى المصلحة المختصة وذلك بعد القيام بمجانسة كل الحسابات المعنية بها وبالمجمع ككل.

**أولا: أهدافها:** تهدف عملية مقاربة الحسابات البينية إلى إلغاء الحسابات المتعلقة: الحقوق الديون، والمبيعات وأداء الخدمات الداخلية من حسابات التجميع، كما تهدف إلى تحقيق شرط التجانس بين الحسابات، مما يسمح بإجراء تقييم وتقدير للقيم الحقيقية للعمليات البينية، ثم إقصائها من الحسابات المجمعة وهذا بدون تداخل أو تعارض في تسيير عملية الفوترة والتحصيل.[1]

**ثانيا: إجراءات المقاربة:** تلتزم الشركات المدينة والدائنة للمجمع في إطار عملية المقاربة للحسابات المجمعة، باتباع إجراءات المقاربة على الأقل كل ثلاثي من سنة الإستغلال، وذلك فيما يخص الحسابات المتعلقة بالحقوق والعمليات المتبادلة.

كما تعد عمليات المقاربة تعد من أولويات المدراء الماليين للشركات المعنية بتجميع الحسابات، بحيث يقومون بمطابقة وجمع الحسابات البينية لكل فرع محل التجميع.

ويمكن تلخيص الإجراءات المتعلقة بالمقاربة في النقاط التالية:

طلب تأكيد الأرصدة؛

الإجابة على طلب تأكيد الأرصدة؛

دراسة الإجابة على طلب التأكيد؛

التنسيق ومعالجة وتسوية الإختلافات أو التباين.

**طلب تأكيد الأرصدة:** تقوم الشركة التي لها حقوق أو ديون تجاه شركات أخرى تنتمي إلى نفس محيط التجميع في هذه الحالة بإرسال" طلب تأكيد الأرصدة" وفق الآجال المحددة من قبل المجمع مع ضرورة إرفاقها بما يلي:

وثيقة المقاربة لأرصدة الحقوق والديون المتبادلة؛

وثيقة المقاربة للتكاليف والإيرادات البينية.

[1] زرموت خالد، مرجع سبق ذكره، ص. 100.

**الإجابة على طلب تأكيد الأرصدة:**

تتقيد الشركة التابعة المدينة بفترة زمنية محددة تقدر هذه المدة بعشرة أيام لمراجعة حساباتها، وإعادة إرسال وثيقة مقاربة الأرصدة، مع إرفاقها بكشف يبين التباين والاختلاف الحاصل، وفي هذه المرحلة يمكن أن نميز بين نقطتين أساسيتين هما:

**ترحيل الأرصدة:** يعاد تسجيل الأرصدة التي كانت مسجلة في وثيقة المقاربة وفقا للحسابات المشتركة، والتي تخص الديون الحقوق والنفقات والايرادات، وفي نفس تاريخ تسجيلها في الشركة الدائمة.

**ب . مقاربة الأرصدة:** تقوم مصلحة المحاسبة للشركة المدينة بإعداد وثائق المقاربة المتعلقة بالأرصدة، وبالتالي يمكن أن نميز بين حالتين:

**الحالة الأولى:** عندما تكون كل أرصدة الحسابات المتعلقة بوثائق المقاربة مطابقة ومتناسقة، نجد حسابات وثائق المقاربة هي نفسها الحسابات المسجلة لدى الشركة التابعة المدينة وفي هذه الحالة، تقوم مصلحة المحاسبة لدى الشركة المدينة بالتأشير على موافقتها لتعيد إرسالها في الأجال المحددة لمصلحة المحاسبة للشركة الدائنة؛

**الحالة الثانية:** عندما تكون أرصدة الحسابات المتعلقة بوثائق المقاربة تحتوي على تباين كلي أو جزئي.

في هذه الحالة تقوم مصلحة المحاسبة للشركة المدينة بالبحث والتحليل والتسوية فيما يخص حالات التباين الناتجة وهذا بالتعاون والاستشارة مع الشركة الدائنة، فإذا كانت الإختلافات ناتجة عن السهو أو الخطأ فالتصحيح يكون فوري ومباشر، أما إذا كانت هذه الإختلافات ناتجة عن عمليات متعلقة بنزاعات ما، يجب شرحها وتبريرها وقيمتها تأخذ بعين الإعتبار وتسجل في عمود خاص بالملاحظات.

ويتم تدوين كل الحالات الناتجة عن التباين والإختلافات في الحسابات في ملاحق أو كشوفات خاصة بها تكون مرتبطة أصلا مع الملحق الخاص بمقاربة الأرصدة، وفي الأخير يعاد إرسال الوثيقة للشركة التابعة الدائمة مع الاحتفاظ بنسخة منها للاستعانة بها لاحقا.

**دراسة الرد على طلب التأكيد:** تستغل مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة الرد على طلب تأكيد الأرصدة وتدرسها من أجل تقدير الإختلافات الحاصلة إن وجدت وتحديدها، بالإضافة إلى أنها تبين الشركات المدينة التي لم ترد على طلب التأكيد، ومن ثم تقوم بإنشاء ملف تفصيلي للاختلافات ويكون مبررا أيضا، ويتم معالجته لاحقا في جلسة تقام تحت إشراف المصلحة المختصة بالمقاربة للوصول إلى تحقيق الإنسجام للمطابقة بين جميع الأطراف مع الإشارة إلى أن مصلحة المحاسبة للشركة المعنية هي التي تقوم بتنظيمه.

**التنسيق ومعالجة وتسوية الإختلافات:** يعقد ممثلو مصلحة المحاسبة لشركات المجمع والتي تكون أرصدتها موضوع عدم انسجام اجتماع يكون عادة في شهر مارس من السنة الجارية، من أجل تنسيق الأعمال والمقاربة لكل الحسابات البينية.

كما تعتبر عملية التنسيق ومعالجة الإختلافات ضرورية وجوهرية لأنها تسهم في : [1]

تسهيل إقصاء الحسابات والعمليات البينية لشركات المجمع؛

تطبيق القواعد والمبادئ، مبدأ الحيطة والحذر، الذي يجسد تخفيض النفقات في حالة عدم التأكد؛

ففي إطار بلوغ هذين المبدأين يتسنى لمصلحة التجميع بتسوية الإختلافات الناجمة عن طريق؛

[1] المرجع السابق، ص 105.

مطابقة أرصدة الحسابات للشركة المدينة والشركة الدائنة إنطلاقا من مبدأ الحيطة والحذر؛

التسجيل المحاسبي للبضائع التي تم إرسالها وتحويل الأموال في طريقها للوصول وذلك في قيود خاصة بالشركات المستفيدة والمرسلة؛

كما أن الإختلافات الناجمة تسجل محاسبيا قبل إقفال حسابات الدورة، وذلك في وثائق خاصة يتم الموافقة والمصادقة عليها من قبل ممثلين للشركات المعنية مع مسؤول مصلحة التجميع للمجمع.

**الفرع الثالث: صعوبات المقاربة وإجراءات تحسينها**

في هذا الصدد إلى تحديد أهم الصعوبات التي تصادف المقاربة، ثم نعرج بعدها إلى إجراءات تحسينها:

**أولا: صعوبات المقاربة:**

تعد عميلة المقاربة من أصعب المراحل التي تمر بها عملية التجميع، فكلما إتسع محيط التجميع كلما كانت الحسابات داخلها عادة تختلف عن بعضها البعض، ومن بين الصعوبات التي تواجه عملية تسوية الإختلافات نذكر ما يلي: [1]

**الإختلافات في سعر الصرف:** تؤدي عملية تحويل الحقوق والديون البينية لشركات المجمع التي تقع خارج حدود دولة المجمع بأسعار صرف إلى خلق حالة تباين، ولمعالجتها يتطلب جعل العملة المرجعية في التعامل هي العملة المستخدمة في التجميع؛

**وجود حالة عدم التأكد:** إن بعض الإختلافات التي قد تنتج في الحسابات البينية في بعض الأحيان تبقى مبهمة يصعب تحديدها، خاصة تلك العمليات التي تتم عند عملية البيع والشراء مما يصعب تحديد حصة شركات المجمع فيما بينها ففي هذه الحالة تقوم مصلحة التجميع بإتباع عملية التحكيم والضبط وانتقاء المعلومات الأكثر صحة.

**ثانيا: إجراءات تحسين عمليات المقاربة :**

من بين الإجراءات المتبعة لضمان سير عملية المقاربة البينية نذكر مايلي:

**إعداد رزنامة المقاربة للحسابات والعمليات المتبادلة:**

رزنامة التجميع هي عبارة عن وثائق قاعدية تحدد فيها أجال الإنجاز والإرسال من طرف الشركة المعنية والوثائق الأساسية للتجميع وكذلك أجال إعداد الحسابات المجمعة وهذه الرزنامة لابد أن تكون همزة وصل وأداة اتصال بالنسبة لـ: [2]

مسؤولي التجميع، المصلحة المركزية للتجميع، مسؤولي الشركات التابعة؛

مسؤولي مصلحة المحاسبة للشركات المجمعة التي تقوم بإنتاج معلومات محاسبية ضرورية للتجميع؛

المدراء العامين للشركات المجمعة وكذلك مصلحة التدقيق والمراجعة الداخلية وكذا مصلحة مراقبة التسيير؛

محافظي الحسابات لشركات المجمع.

**الإجراءات الأخرى المتخذة:**

يمكن الإشارة إليها في النقاط التالية:

تحديد العمليات البينية؛

---

[1] مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص109-110.

[2] Philippe Dandon, Op.Cit., P. 73.

تحديد عدد الفواتير والعمليات المتعلقة بالعمليات الداخلية؛

إرسال كشف شهري للفواتير البينية؛

التسديدات تكون على أساس الكشف الشهري للفواتير؛

منع تسديد الحقوق بإستخدام الأوراق التجارية؛

تفادي التسديد في الأيام الأخيرة من تاريخ الإقفال للحسابات المجمعة؛

الرفع من فترة المقاربة؛

اللجوء إلى ترميز الشركات الداخلة في المجمع لمعرفة حصة كل شركة في المعاملات البينية؛

الالتزام بتسجيل الفواتير البينية حتى إذا كانت محل نزاع.

**المطلب الثاني: العمليات التحضيرية للتجميع**

تتطلب عملية تجميع الحسابات عمليات تحضيرية تسبق عملية الإعداد، وتتمثل في تكوين ملف دائم باسم التجميع، يتكون من كل الوثائق المحاسبية والعقود المبرمة، وتحليل الحسابات خاصة العمليات البينية، وأسعار صرف العملات، ملاحق التجميع.

**الفرع الأول: تقديم الميزانيات الفردية وجدول حسابات النتائج**

يهدف التجميع إلى تقديم القيمة الإقتصادية للمجمع ولهذا يهتم بجمع الحسابات السنوية الفردية للكيانات الداخلة ضمن نطاق التجميع.[1]

تتمثل المرحلة الأولى في إجراءات الحصول على الميزانيات وحسابات النتائج للشركات الداخلة في محيط التجميع، وضمن التجميع وعلى مستوى المجمع هناك عدة تقنيات تسمح بتحقيق هذه المرحلة .

في البداية يتم فتح ملف وذلك بإستعمال برامج أو جداول، ثم القيام بإعداد التسجيلات المحاسبية للتجميع وذلك لمراكز الميزانية وحسابات النتائج، عن طريق مخطط محاسبي للتجميع.

وفي الحقيقة لا يوجد مخطط محاسبي نموذجي للتجميع وأهم مراكز التجميع والنتائج التي يجب إستحداثها كما يلي:[2]

إحتياطات المجمع؛ النتيجة المجمعة؛

حقوق الأقلية(الحقوق غير المسيطر عليها)؛ تحسب من خلال حقوق الملكية × نسبة المساهمة للأقلية؛

فارق الإقتناء؛

السندات المقومة بواسطة المعادلة؛

ضرائب مؤجلة أصول؛ ضرائب مؤجلة خصوم؛

فوائض /نواقص القيمة للسندات المقومة بالوضع بالمعادلة ؛

مخصصات الإهتلاكات والمؤونات؛

فوائد الأقلية(حساب النتائج) تحسب من خلال نتيجة السنة المالية لكل شركة× نسبة المساهمة الموافقة لحصة الأقلية؛

جدول النتيجة .

[1] Stephane Marcier, Op.Cit., P. 35.

[2] Memonto Expert, **Comptes consolides** (France: édition Francis Lefebvre, 2013), P. 135.

بعد هذه المرحلة يمكن إستعمال برنامج إعلام ألي خاص بالتجميع وذلك للحصول على المعلومات الخاصة الأخرى مثل عدد الشركات وحجم المعالجات والتغير في محيط التجميع.[1]

**الفرع الثاني: مرحلة تجانس المعطيات**

تعد مرحلة التجانس أولى الخطوات التي ينبغي مراعاتها، فلإعطاء صورة حقيقية وواضحة للحسابات المجمعة، يجب تحقيق شرط التجانس، وهذا لتسهيل عملية التقييم، وترجمة البيانات المالية، فالتجانس هنا يقصد به إيجاد نوع من الترابط والتطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع، باعتبار الترابط يعد من بين المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات، فإذا أخذنا مثلا أي مجمع شركات، يتكون من مجموعة شركات أخرى تابعة قد يتعدى مداها القطر الداخلي للبلد، فكل شركة نجدها تخضع للمبادئ العامة والأحكام الخاصة بتلك الدولة، وفي هذه الحالة قد تختلف الأساليب المحاسبية من دولة لأخرى، نفس الشيء بالنسبة للشكل القانوني للشركات التي تنتمي لمحيط المجمع.[2]

التجانس شرط أساسي يجب تحقيقه بحيث يسمح بمجانسة الأساليب وطرق التقييم اي السياسات المحاسبية بصفة عامة، ومطابقتها، مما يجعل البيانات المالية تعبر عن صورة واضحة ودقيقة للمجمع.

الهدف من هذه المرحلة هو جعل كل القوائم المالية للشركات الداخلة في محيط التجميع متوافقة مع السياسات المحاسبية للمجمع، وبالتالي قابلة للتوحيد، وعدم تجانس المعطيات المحاسبية يمكن أن يكون في طريقة عرضها أو في عملية تقييم العناصر المكونة لها.[3]

ويتطلب إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية أن تكون كل القوائم المالية الفردية للشركات الداخلة في نطاق التجميع معدة كذلك وفقا لنفس السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة الام ما عدا الشركات التي تخضع لطريقة الوضع بالمعادلة.

**أولا: تاريخ إقفال القوائم المالية:**

يجب ان يكون للقوائم المالية الفردية للشركات الداخلة في محيط التجميع، والقوائم المالية المجمعة، لها نفس تاريخ الإقفال، وفي حالة وجود إختلاف بين تاريخ إقفال قوائم الشركة الأم وقوائم الشركة التابعة، فإن هذه الأخيرة تعد قوائم مالية إضافية خاصة لإعداد القوائم المالية المجمعة بنفس تاريخ إقفال هذه الأخيرة.[4]

وعند عدم إمكانية إعداد القوائم المالية الإضافية، فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار تعديلات أثار العمليات والأحداث الهامة بين تاريخ إقفال قوائم الشركة التابعة وتاريخ إقفال القوائم المجمعة، على ألا يتجاوز الفرق بين التاريخين ثلاثة أشهر، ويجب مراعاة نفس الفارق الزمني من فترة محاسبية لأخرى.

إن مراعاة تاريخ الإقفال ينطبق على كل مؤسسات نطاق التوحيد، سواء الشركات التابعة أو الشقيقة أو الشركات المشتركة.

[1] Richard Effantin, Op.Cit., P.43.
[2] Jean –Michal Palou, Op.Cit., P.80-81.
[3] Idem.
[4] Memonto Expert, Op.Cit., P.299.

**ثانيا: توحيد طرق التقييم والعرض:**

يجب استخدام سياسات محاسبية موحدة بين كل الشركات الداخلة في محيط التجميع، و هي من متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

فالمعيار المحاسبيIFRS10،يفرض أن يتم إعداد القوائم المالية المجمعة بإستخدام طرق محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة وللأحداث التي تتم في نفس الظروف، وإذا ما أعدت قوائم مالية لشركة ما من نطاق التوحيد على أساس طرق محاسبية مختلفة فإن ذلك يتطلب إجراء التسويات اللازمة لتلك القوائم عند استخدامها لإعداد القوائم المالية المجمعة.

وقد عرف المعيار الدولي "IAS8" السياسات المحاسبية على أنها المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المؤسسة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية.

وبالتالي فإن توحيد طرق التقييم يخص فقط الطرق وليس التقديرات المحاسبية.

ويجب التنبيه إلى أن النظام المحاسبي المالي قد تعتمد نفس التعريف للطرق المحاسبية إلا أن تغييرها لا يتم إلا إذا كان مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية وبعد موافقة الهيئة المؤهلة.

وعند تطبيق مبدأ توحيد طرق التقييم نلاحظ ما يلي:

يطبق هذا المبدأ على كل شركات نطاق التجميع، شركات تابعة، شقيقة أو مشتركة؛

يجب تطبيقه مهما كان الموقع الجغرافي للمؤسسة الموحدة؛

يطبق في كل مرة تكون المعاملات أو الأحداث متشابهة وفي نفس الظروف؛

يطبق فقط على كل الطرق المحاسبية وليس التقديرات.

**ثالثا: تحويل حسابات الشركات الأجنبية:** يتم تحويل القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية في إطار عملية التجميع المحاسبي طبقا للمعيار المحاسبي IAS21، ووفقا لهذا المعيار فإن تحويل عناصر القوائم المالية للوحدات الأجنبية يكون كما يلي: [1]

يتم تحويل الأصول والخصوم لكل ميزانية يتم عرضها، بسعر الإقفال في تاريخ الميزانية؛

يتم تحويل الإيرادات والمصاريف لكل جدول حسابات نتائج بأسعار الصرف في تواريخ حدوث المعاملات.

أما النظام المحاسبي المالي فقد حدد كيفية تحويل حسابات الشركات الأجنبية التي هي في شكل فروع فقط، وهي نفسها المعتمدة في المعيار IAS21، غير أنه أضاف إمكانية اعتماد سعر صرف متوسط أو مقرب في حالة تحويل الإيرادات والمصاريف.[2]

أما بالنسبة للقانون الفرنسي وبحسب CRC 99-02 ARTICLE 32010 ET 32000فإنه حدد طرقتين هما:

**طريقة سعر الإقفال:** طريقة سعر الإقفال تطبق على الشركات التي تتمتع باستقلالية اقتصادية ومالية تتعامل بعملة كثيرة التداول وتكون تابعة للشركة الأم تعتبر هذه الطريقة أكثر بساطة من طريقة السعر التاريخي، ولكن قد ينتج عنها تنوع في القيمة المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة وذلك من خلال تغيير أسعار الصرف الخاصة بعملة ما مقارنة بعملات أخرى وتتميز بما يلي:

[1] المعيار المحاسبي الدولي IAS 28، مرجع سبق ذكره، الفقرة 05.

[2] المادة 132-8 من قرار وزير المالية بتاريخ 2008/07/26.

كل قيم الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية تحول بسعر إقفال الدورة؛

الأعباء والنواتج تحول حسب سعر الإقفال أو باستعمال السعر المتوسط .

تتم المعالجة المحاسبية كالتالي:

فرق التحويل المحقق على القيم الدمية ينقل إلى حساب الأموال الخاصة؛

في حالة التنازل عن الأصول فإن فرق التحويل المسجل في الأموال الخاصة يعاد دمجه في حسابات النتائج.

**طريقة السعر التاريخي:** تطبق طريقة السعر التاريخي على الشركات غير المستقلة والتي تكون عملتها ضعيفة وتتميز بما يلي:

تحول العناصر غير النقدية حسب السعر التاريخي(السعر المسجل عند دخولها في ذمة الشركة)؛

تحول العناصر النقدية حسب سعر الإقفال للعمليات؛

النواتج والأعباء عموما تحول حسب السعر المعمول به أثناء حدوثها وعمليا تحول حسب السعر المتوسط للدورة( شهري، فصلي...)؛

إذا كان الأصل محولا بالسعر التاريخي فإن إهتلاك أو مؤونة هذا الأصل تحول أيضا بالسعر التاريخي له.

تتم المعالجة المحاسبية كالتالي:

فروق التحويل للعناصر النقدية تظهر عند بداية العمليات تنقل إلى حساب النتائج؛

إذا تعلق الأمر بعناصر نقدية تحقق في المدى الطويل فتتم محاسبتها بطريقة تسلسلية ومنه ففرق التحويل بطريقة السعر التاريخي يسجل في حساب النتائج الموحد.

**الفرع الرابع : الصعوبات المتعلقة بحساب معدلات الفائدة (المصلحة)**

لم يحدد النظام المحاسبي المالي الطريقة التي يجب العمل بها من اجل حساب معدلات الفائدة، رغم تطرق القانون الفرنسي 02/99،والمعايير المحاسبية الدولية إلى طريق حسابها، وربما يرجع الأمر إلى بساطة تركيبة المجمعات في الجزائر، ومنه يمكننا دراسة كيفية تحديد معدلات الفائدة وفقا للنموذج المقترح من طرف المعايير المحاسبية الدولية والقانون الفرنسي 02/99 وفق مايلي:

**أولا: معدل المصلحة (الفائدة) بين المعايير المحاسبية الدولية والمرجعية المحاسبية الفرنسية القانون 02/99**

يعتبر معدل الفائدة مؤشر مهم في اعداد القوائم المالية المدمجة، يتم الاعتماد على معدل الفائدة في حساب الحصة من كل حسابات الميزانية وحسابات النتائج، فاختلاف معدلات الفائدة بين مرجعية محاسبية ومرجعية محاسبية أخرى، يؤثر على مخرجات النظام المحاسبي وهي القوائم المالية المجمعة ولكي نبين هذه الفروق نعتمد على الأمثلة التطبيقية.

**المطلب الثالث: إعادة معالجة العمليات الداخلة في التجميع واستبعاد العمليات مابين الفروع**

تعتبر إعادة معالجة الميزانيات الفردية للشركات الداخلة في محيط الإدماج، خاصة الخاضعة لطريقة الدمج الكلي، امر ضروري قبل الشروع في إعداد القوائم المالية المجمعة، وتتمثل المعالجة في تجانس الحسابات والتي تؤدي الى ظهور الضرائب المؤجلة في عمليات المعالجة.

**الفرع الأول : نماذج المعالجة والأثر الجبائي**

تتضمن المعالجة تصنيفين: معالجة إجبارية ومعالجة اختيارية

**أولا: المعالجة الإجبارية**

تطبق المعالجة الإجبارية إلا في الحالات التي لا تؤثر على الذمة والوضعية المالية والنتيجة المجمعة، من أجل:

**معالجات التجانس:** تسعى مصلحة التجميع من خلال عملية معالجات التجانس إلى تطبيق مخطط التجميع، الذي يمثل الدليل التطبيقي ويضم مختلف الإجراءات المتخذة وحسابات الشركات التابعة وأهم العمليات التي تقوم بها: [1]

الطرق ومدة الإهتلاك؛

طرق تقييم المخزون؛

القواعد الخاصة بالمؤونات.

**معالجات الضريبة المؤجلة:**

يمكن أن تظهر العمليات المحققة من طرف الشركات نتائج جبائية موجبة أو سالبة والتي تم أخذها بعين الإعتبار في حساب الضريبة المستحقة، مما ينجم عنه ضريبة مؤجلة من جهة الأصول أو الخصوم بحسب CRC99-02 المادة310.

إذن فعندما يكون الأساس الضريبي ( الوعاء الخاضع للضريبة) يختلف عن الأساس المحاسبي يظهر في الحسابات المجمعة بما يعرف بالضريبة المؤجلة( مصدر الوعاء الضريبي هو القيم المصرح بها أثناء القيام بالتصريحات الفردية).

ولمعرفة طبيعة الضريبة المؤجلة يجب معرفة مجمل الفروقات الظرفية وذلك بتحديد مختلف مصادرها الممكنة، والتي تظهر بمجرد أن تكون القيمة المحاسبية لعنصر من عناصر الأصول أو الخصوم يختلف عن قيمته الجبائية ومعالجة أعباء الضريبة تسوى بالطريقة التالية:

إذا كانت المعالجة تنتج قيمة زائدة في النتيجة أو الإحتياطات تظهر في هذه الحالة ضريبة مؤجلة مسجلة من جهة الخصوم لتنقص قيمة النتيجة والإحتياطات[2]؛

إذا أنتجت المعالجة قيمة ناقصة في النتيجة أو الإحتياطات تظهر ضريبة مؤجلة مسجلة من جهة الأصول من أجل زيادة قيمة النتيجة والاحتياطات.

**ثانيا : المعالجة الإختيارية**

تعرف المعالجات الاختيارية بأنها عمليات تباشرها المصلحة المختصة بالتجميع وهذا النوع من المعالجات تستخدمه هذه الأخيرة بصفة اختيارية، وذلك حسب نص المادة 8/248 من القرار المؤرخ في 23 مارس 1967، ومن بين المعالجات التي تعتمدها هذه المصلحة نذكر ما يلي: [3]

معالجة المخزونات وكذا تقييمها بالطرق المتاحة؛

معالجة قرض الإيجار التمويلي حسب توجهات المعيار IAS17؛

مؤونة منافع المستخدمين خاصة منحة الانصراف إلى التقاعد حسب توجهات المعيار IAS19؛

طريقة وتيرة التقدم في الأشغال عند المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل( المادة 133-1 من قانون 2008)حسب توجهات المعيارIAS11؛

نشر تكاليف وأقساط القرض على مدته حسب توجهات المعيار IAS23؛

[1] Jean Michal Palou, Op.Cit., P. 83.
[2] Memonto Expert, Op. Cit., P. 195-196.
[3] Richard Effantin, Op.Cit., P. 60.

تسجيل نتيجة فارق التحويل المتعلق بالقوائم المالية المعبر عنها بعملة غير عملة التجميع حسب المعيار IAS21 و IAS29؛

تفعيل بعض الأعباء مثل مصاريف التنمية القابلة للتثبيت، تكاليف الإنجاز حسب نص المعيار IAS38؛

الأخذ بعين الإعتبار مصاريف القرض ضمن تكاليف إنتاج تثبيت أو مخزون حسب ما ورد في المعيار IAS23.

مع الإشارة أنه من الضروري إثبات هذه العمليات في جداول ملحقة خاصة بكل حساب، وذلك نظرا لأثرها في الميزانية وجدول حسابات النتائج.

**الفرع الثاني : الضريبة على ارباح الشركات**

**أولا: الفئات الضريبية**[1]

عندما يتم حساب الضرائب المستحقة على النتيجة والمحسوبة على أساس القواعد الجبائية، وهنا يحدث مشكل في الاختلاف بين التشريعات الجبائية والتشريعات المحاسبية.

بحسب نص المادة 311 من القانون الفرنسيCRC99-02: يحدث هناك اختلاف مؤقت بين القيمة المحاسبية لأصول أو خصوم المؤسسة والقيمة الجبائية، ويصنف هذا الاختلاف إلى أربعة أصناف و هي:

**الفروق الدائمة:** من وجهة نظر محاسبية تعتبر هذه الأعباء نهائية، لكن جبائيا يجب استرجاعها لحساب النتيجة الجبائية، اي هي مصاريف مرفوضة من الناحية الجبائية، وفي هذه الحالة لا يوجد معالجة محاسبية عند القيام بالتجميع ومن أمثلة هذه الأعباء، إهتلاك السيارات السياحية التي تفوق مبلغ 1000.000,00 دج، غرامات التأخير، مصاريف الهدايا، ....الخ وتسمى هذه العمليات خارج المحاسبة؛

**الفروق المؤقتة:** تعتبر هذه الأعباء قابلة للخصم جبائيا لكن الحدث المنشئ يختلف على القانون المحاسبي ويحدث تباعد زمني، ومن أمثلة هذه الأعباء مساهمة الأجراء في النتيجة، العطل المدفوعة الأجر، اختلاف الطرق المستعملة في المحاسبة عن الطرق المستعملة في إعداد الميزانية الجبائية مثلا اختلاف طرق الاهتلاك، اختلاف طرق الاخراجات للمحزونات، كما تستعمل عند إعداد الحسابات المدمجة خاصة عمليات إعادة المعالجة، الإقصاء، ويعالج هذا الفرق المؤقت بتسجيل ضريبة مؤجلة سواء أصول أو خصوم؛

وتستعمل الضرائب المؤجلة من اجل تحديد النتيجة المجمعة سواء بالزيادة أو النقصان، حيث أن الضريبة المؤجلة توثر على النتيجة بالفرق بين مبلغ المصروف أو العبي الكلي وبين تأثير معدل الضريبة على أرباح الشركات فمثلا إذا كانت التكاليف او الإيرادات بنسبة 100% وكان معدل الضريبة على أرباح الشركات 19% فان التأثير على النتيجة المجمعة يكون بنسبة (100-19) =81%وتأثيرها يكون بالزيادة في حالة التكاليف اي حـ/692 الضرائب المؤجلة أصولا وبالنقصان في حالة الإيراد أيحـ/693 الضرائب المؤجلة خصوم .

**منتجات الضرائب المؤجلة:** تشتمل على الإيرادات المسجلة محاسبيا ولكن غير خاضعة للضريبة، وبالتالي يكون من الضروري المعالجة في نفس الوقت للضرائب؛

**ترحيل العجز الجبائي:** يرحل كيان العجز الجبائي بإعادة معالجة الحقوق الضريبية في الضرائب المؤجلة أصول اذا كانت الشركة من الممكن ان تحقق ارباح في مستقبل منظور او الاكتفاء بمعالجتها خارج المحاسبة فحسب قانون

[1] Ibid., P. 61-62.

المالية لسنة 2010 الذي غير المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من المدة 05 سنوات الى 04 سنوات لاسترجاع العجز للسنوات السابقة[1].

**ثانيا: المعالجة عند التجميع:**

تنص المادة 303 من القانون الفرنسيCRC99-02: من أجل عدم تشويه الصورة الصادقة للحسابات المجمعة، يجب إجراء استبعادات لها أثر على القيود المسجلة لأغراض التشريع الضريبي للدولة ويتعين على الكيان المجمع القيام بـ[2]:

إثبات أو استرجاع الاهتلاكات الاستثنائية، وذلك عندما تطبق المؤسسة الإهتلاك المتناقص الذي يسمح به التشريع الجبائي للحفاظ على الإهتلاك الخطي؛

تأسيس واسترجاع المؤونات المنتظمة؛

استرجاع مؤونات الاستثمار؛

تسجيل بعض الأعباء اللاحقة والناتجة من حيازة الاستثمارات؛

الإدراج في النتيجة أثر التغير في الطرق المحاسبية.

خلافا للممارسة المتبعة لإنجاز الحسابات الاجتماعية السنوية فإنه عند التجميع لابد من تسجيل الضرائب المؤجلة والناتجة من:

الفروقات المؤقتة بين التسجيل المحاسبي والتسجيل الجبائي؛

الاستبعاد وإعادة المعالجة المتعلقة بعملية التجميع؛

العجز الجبائي المرحل في إطار تحميله على الأرباح المستقبلية.

**الفرع الثالث: المعالجات المختلفة للتجميع**

بعد إجراء المعالجات الضرورية، يجب القيام بمعالجات اخرى من اجل ضبط عملية التجميع المحاسبي، وهذا كله من اجل جعل كل الحسابات للشركات الخاضعة لطريقة الدمج الكلي متجانسة، الامر الذي يعطي للميزانية المجمعة الصورة الصادقة والوافية وتجعلها قابلة للمقارنة مع مجمعات اخرى وتتمثل هذه المعالجات في:

**أولا : معالجة حسابات الإستثمار**

تسجل التثبيتات في الأصول بقيمتها التاريخية في حين يجب: [3]

الأخذ بعين الإعتبار الاستثمارات المتعلقة بقرض الايجار؛

الأخذ بعين الإعتبار بعض المصاريف الداخلة ضمن تكلفة حيازة الاستثمار؛

إعادة تقييم معترف بها.

**ثانيا : معالجة الإهتلاكات الاستثنائية**

تلجأ المصلحة المختصة بالتجميع إلى معالجة إهتلاكات الفروع عند الإقتضاء وذلك بغرض توحيد الطرق المستخدمة وجعلها مطابقة لنظام الاهتلاك الخطي وهذا ما يسمح بتقارب فترات حياة الأصول الخاصة بالمجمع ككل.

[1] Abdesselam Medjoubi, **Syseteme Comptable Financier** (1erEdition; Setif: Ben Guellil, 2010), P. 146.
[2]Ibid., P. 63-64.
[3]Ibid.,P. 67.

كما أن الاهتلاكات الإستثائية تتمثل في حصص الإهتلاكات المطبقة خصيصا لغرض الاستفادة من المزايا الجبائية، وعلى هذا الأساس فإن المجمع يفرض على كافة الشركات التابعة التي تنتمي الى محيطه تطبيق الإهتلاك الخطي لأصولها.

**التسجيل المحاسبي للإهتلاكات الإستثنائية:**

كما سبق وأن ذكرنا، أن كل العمليات التي تتعلق بالمعالجة يجب تسجيلها في جدول خاصة وذلك نظرا لأهميتها وتأثيرها كما أنه من الصعب إفتراض تسجيلات محاسبية خاصة بهذه المعالجات بإعتبارها معقدة تتطلب مجهودات فكرية تخص الباحثين في هذا المجال.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

ح**281**/ إهتلاك التثبيتات العينية(الاستثنائية)؛

ح**12**/ النتيجة؛

ح**12**/ النتيجة؛

ح**106**/ الإحتياطات(المجمعة).

**ثالثا: إعادة تقييم الأصول**

يمكن أن تقوم المؤسسة الأم في الحالات التطبيقية بإعادة تقييم للحقوق المشتركة، فمثلا بحسب المادة 123-18 من القانون التجاري الفرنسي فإن المشرع يسمح بإعادة تقييم حرة بشرط تبريرها في الملاحق.[1]

يفترض تطبيق إعادة التقييم عند التجميع: [2]

إعادة تقييم المبلغ الإجمالي للأصول؛

إعادة تقييم للإهتلاكات؛

تسجيل الفارق في الأموال الخاصة؛

توزيع هذا الفارق مابين حصة المجمع وحصة خارج المجمع.

في القانون الفرنسي يمكن ان تجري الشركة المجمعة في حساباتها الفردية إعادة تقييم مطبقة المادة 12 من القانون التجاري الفرنسي الشركات أو إعادة تقييم حرة إذا ما سمحت التشريعات المحلية لبلد تواجد الشركة التابعة بذلك.

وإذا ما قامت شركة تابعة بعملية إعادة تقييم في حساباتها الفردية، المعالجة توجب أما إقصاءها من الحسابات المجمعة أو تطبيق إعادة تقييم على مجمل شركات المجمع حسب الشروط المدرجة في المادة 12 السالفة الذكر، في هذه الحالة إعادة التقييم يجب ان تقام وفق طريقة موحدة، وتعتبر عملية إعادة التقييم أكثر من ضرورة عندما تتواجد الشركة التابعة في بلد نسبة التضخم فيه جد و مرتفعة[3].

**رابعا : معالجة قرض الإيجار التمويلي :**

يعرف قرض الإيجار حسب المادة الأولى من الأمر رقم 96-09 المتعلق بالاعتماد الإيجاري في الجزائر بأنه : "عملية تجارية ومالية منجزة بواسطة المصارف والمؤسسات المالية أو من طرف شركة تأجير مؤهلة قانونا ومعتمدة صراحة بهذه الصفقة مع المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين أم الأجانب، أشخاصا طبيعيين كانو أو معنويين تابعين للقانون

[1] Richard Effantin, Op.Cit., P. 69.
[2] Ibid., P. 70.

[3] مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 68.

العام أو الخاص، كما تنجز عملية قرض الإيجار على أساس عقد إيجار يمكن أن يتضمن حق الخيار بالشراء لصالح المستأجر، ويقع بالضرورة على أصول منقولة أو عقارية ذات إستعمال مهني أو على المحلات التجارية أو المؤسسات الحرفية"[1]

كما أن أصول الشركات المجمعة التي تستحوذ عليها بواسطة عقود تخص قرض الإيجار ليست ملكا لها فهي إستثمارات مؤجرة فلا تظهر في أصولها، كما أنها لا تهتلك، كذلك الإيجارات المدفوعة تمثل أعباء للإستغلال، وفي نهاية العقد بإمكانها الحيازة على ملكية هذا الإستثمار بسعر متفق عليه في العقد، وفي حالة الحصول عليه يسجل يظهر في أصول بقيمة الحيازة.

في هذا الإطار يمكن تلخيص أهم المعالجات للحسابات المجمعة التي تخص عقد قرض الإيجار كذلك كمايلي: [2]

**من وجهة نظر المقرض**

تسجيل هذا الإستثمار ضمن أصول الميزانية إما بالقيمة المحددة في العقد أو بقيمته الحقيقية أذا لم تحدد في العقد، ويتم إهتلاكه بحسب طبيعته؛

اعتبار الإيجار كأنه أقساط تسديد الدين(مصاريف مالية)، وتسجل محاسبيا ضمن عناصر الخصوم؛

تسجيل قرض ضريبي عندما يكون مخطط إهتلاك الإستثمار مختلف عن مخطط الإهتلاك المالي للدين.

**عقد الإيجار من وجهة نظر المؤجر**

تعد الأملاك التي وضعتها الشركة المجمعة تحت تصرف الزبائن بمقتضى قرض الإيجار أو وفق طريقة مشابهة، ويمكن أن تعالج كما لو أنها قد بيعت بأجل إذا ما كان البيع مضمونا بقدر كبير بعد انتهاء مدة عقد قرض الإيجار.

ويمكن تلخيص أهم معالجات التجميع فيما يلي:

إقصاء قيمة الملك من الأصول؛

التسجيل المحاسبي للحق؛

إقصاء الإهتلاكات؛

إقصاء الإيجارات المسجلة في حسابات النتائج؛

معالجة الإيجارات الخاصة بتسديد الرأسمال المستثمر والإيرادات المالية؛

تسجيل في حسابات النتائج أيراد البيع وتكلفته إذا كان المؤجر موزع أو مصنع للملك؛

تسجيل الضرائب المؤجلة.

**خامسا : معالجة المخزونات**

يتم معالجة المخزونات داخل المجمع عن طريق إتباع طريقة تقييم موحدة، وفي حالة إختلاف طرق التقييم بين الشركات الداخلة في محيط التجميع يستوجب عليها أن تقوم بتعديل مخزوناتها وفقا للطريقة المتبعة من طرف الشركة الام.

[1] Robert Obert, Op.Cit., P. 116-117.
[2] Jean –Michal Palou, Op.Cit., P. 148-149.

**جدول رقم (06): إستبعاد هامش المخزون**

| البائع / المشتري | طريقة التكامل الشامل | طريقة التكامل النسبي | طريقة المعادلة |
|---|---|---|---|
| **التكامل الشامل** | استبعاد بنسبة 100% موزعة بين المجمع وحقوق الأقلية | استبعاد بنسبة التكامل النسبي | استبعاد بنسبة طريقة المعادلة |
| **طريقة المعادلة** | استبعاد بنسبة التكامل النسبي | استبعاد بنسبة حاصل ضرب النسبتين | استبعاد بنسبة حاصل ضرب النسبتين |

**SOURCE** : Simon Paoli et François Colinet, **La Pratique Des Comptes Consolidées** (4eme édition; Paris: Edition Dunod, 2005), P.176

**سادسا : معالجة المؤونات المقننة**

تعتبر المؤونات المقننة من بين العمليات التي يجب إقصاؤها من محاسبة المجمع، بإعتبارها لا تعبر عن قيم ناقصة بل مرتبطة بالتشريع الجبائي، فهي بالتالي تختلف عن المبدأ الكلاسيكي للمؤونات العادية، وفي ظل تطبيق القواعد والأحكام المتعلقة بالتجميع، لابد من إقصاء أي تأثير على الحسابات والقيود التي سجلت سوى من أجل تطبيق المصلحة الجبائية.[1]

فمن الضروري إقصاء التسجيلات المقيدة سلفا في الحسابات الإجتماعية التي تهدف إلى تطبيق التشريع الجبائي للبلد الذي تتواجد فيه الشركة التابعة وذلك بتشكيل المؤونات المقننة، كما أن الهدف من القيد بها محاسبيا ماهو إلا للحصول على اقتصاد في الضريبة، قد يكون دائم أو ظرفي، فهي لا تعبر عن الحالة الاقتصادية بحكم أنها غير مبررة، لذا لابد من إلغاءها من الحسابات المجمعة، و تتم عملية التسجيل المحاسبي كمايلي:

**المرحلة الأولى: تحويل المؤونة المقننة إلى الإحتياطات عند بداية السنة**

ح/**15** مؤونات مقننة؛

ح/**106** إحتياطات مجمعة؛

إقصاء المؤونة لبداية السنة؛

ح/**106** إحتياطات مجمعة؛

ح/**134** ضرائب مؤجلة للخصوم.

تسجيل الأثر الضريبي لبداية السنة

**ملاحظة**: الضريبة المؤجلة للخصوم= المؤونة المقننة* الضريبة على أرباح الشركات IBS

**المرحلة الثانية**: إقصاء المؤونة المقننة خلال حركية الدورة

ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

ح/**15** مؤونات مقننة؛

ح/**68** مخصصات المؤونات المقننة؛

ح/**78** إسترجاع مؤونات مقننة لسنوات سابقة؛

ح/**15** مؤونات مقننة؛

[1] Robert Obert, Op. Cit., P. 121

ح/**695** ضرائب على أرباح الشركات IBS.

**سابعا : معالجة إعانات الاستثمار**

تعتبر إعانات الاستثمار إيرادات محققة على عدة دورات في الحسابات الإجتماعية، وهي توجه عادة لتمويل الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك.

ولمعالجة إعادة الإستثمار لابد من إلغائها من حسابات التجميع بحيث تلغى من رأس المال الخاص وذلك كما يلي: [1]

إما بتسجيل حساب إعانات الإستثمار في حسابات التجميع بحيث تلغى من رأس المال الخاص؛

تسجيل إعانات الإستثمار كإيراد مسجل مسبقا والتسجيلات المقيدة على عدة دورات تسجل في حسابات التجميع أو تسجل في حساب **1387** إيرادات وأعباء أخرى مؤجلة.

كما يتم إدراج معالجة الضرائب المؤجلة في الحسابات المجمعة طبقا للمادة 13/248 من القرار المؤرخ في 23 مارس 1967 ولا تسجل على العموم في الحسابات الفردية، وبالنسبة للفروقات الناتجة يتم تبريرها محاسبيا في الضرائب المؤجلة بثلاث مصادر (المادة 24 فقرة 4 من التوجيهة الأوروبية السابقة) كمايلي: [2]

الفروقات بين تاريخ قيد العملية في محاسبة الشركات وتاريخ أخذها بعين الاعتبار من الناحية الجبائية؛

المعالجات المحاسبية المسجلة على مستوى الحسابات الفردية؛

التسويات الناجمة عن مسار عملية التجميع.

ويتم التسجيل المحاسبي بتسجيل إعانات الإستثمار للسنة N

ح/**132** إعانات الإستثمار؛

ح/**754** حصة إعانات الإستثمار الموجهة لنتيجة الدورة؛

معالجة الإعانات المتعلقة بالسنة N.

**ثامنا . معالجة فروق التحويل**

فرق التحويل قد يكون إما موجبا أو سالبا، وهو ذلك الفرق الذي يحصل عند التحويل إلى عملة التجميع للميزانية وجدول حسابات النتائج للفروع الأجنبية.[3]

كما تنص الفقرة 09 المادة 248-8 على أن فروقات التحويل للأصول والخصوم الناجمة من تحويل عملات الشركات التابعة الأجنبية إلى عملة التجميع، للحقوق أو الديون المسجلة بعملة غير عملة التجميع، ويمكن تسجيلها في حساب النتيجة المجمعة.[4]

وتتمثل معالجة فرق التحويل في إلغاء عناصر فرق تحويل الأصول والخصوم وكذلك إلغاء مؤونة خسائر الصرف وتسجل في النتيجة حسب الحصة المتعلقة بالدورة، أو في الاحتياطات المجمعة بحسب الحصة المتعلقة بالدورات السابقة.

[1] Richard Effantin, Op. Cit., P. 75.

[2] زرموت خالد، مرجع سبق ذكره، ص 144.

[3] Evelyne Gurfein, **Comptes Consolides** (France: édition D'organisation, 2006), P. 69.

[4] Stephane Mercier, **La Consolidation** (3eme édition; Belgique: l'édition Professionnelle, 2013), P. 112.

**تاسعا : معالجة مؤونة الانصراف إلى التقاعد (منحة نهاية الخدمة)**

تفرض الاتفاقيات الجماعية لبعض الكيانات بالدفع للعاملين المحالين على التقاعد مبالغ إضافية مقارنة للمبالغ التي تدفعها صناديق التقاعد.[1]

تذكر في الاتفاقيات الجماعية كيفية حساب هذه المنح ونظرا لمبالغها الضخمة خاصة في الكيانات الكبيرة فيجب عليها تكوين موؤنات تحسب بطرق تقديرية أخذت بعين الاعتبار:

**1-فرضيات ديموغرافية**[2]

معدل دوران العامل يحسب هذا المعدل من داخل الشركة ؛

معدل احتمال وفاة العامل قبل سن التقاعد ؛معدل احتمال بقاء العامل في الشركة الى غاية تاريخ التقاعد ؛

معدل الاقدمية.

**2.فرضيات مالية**

معدل التحيين؛

معدل رفع الأجر وهو معدل إحصائي يعطى من طرف الديوان الوطني للإحصاء (**ONS**) .

وتختلف المعالجة المحاسبية بحسب النظام المتبع، وتوضح في الملاحق المبالغ المدفوعة لتغطية منافع المستخدمين.

ومن خلال نظام الاشتراكات يحدد مايتم دفعه إلى المنظمات الأخرى والتي تقدم معاشات للمستخدمين المحالين على التقاعد في الزمن القادم، تتكون هذه المدفوعات من الأعباء المحاسبية القابلة للخصم، وهذه الأخيرة لا تستدعي القيام بمعالجة عند التجميع، وتبقى اختيارية وتتم تسوية الفارق مابين مبلغ الإلتزام والمبلغ المدفوع وتدرج كأصول منفصلة، كما يدرج مبلغ تعويضات نهاية الخدمة وتوضح في ملاحق الحسابات الفردية وعند التجميع نقوم

بإجراء معالجة لتسجيل الالتزام كعبء وتخصيص مؤونة للأعباء والتي تتحملها المؤسسة وتأخذ في الحسبان عند كل دورة محاسبية لمدة نشاط الأجراء.[3]

**المطلب الرابع : استبعاد العمليات الداخلية للمجمع**

تتم عملية استبعاد الحسابات المتعلقة بالعمليات البينية بناء على الأساليب المطبقة للتجميع، وبالتالي الإقصاء يكون على النحو التالي: [4]

100%بالنسبة للشركات التي تطبق طريقة التكامل الشامل؛

حسب نسب الفائدة المتعلقة بالمساهمات لكل شركة داخلة في المجمع، وهذا في إطار تطبيق طريقة التكامل النسبي؛

في حالة تطبيق طريقة الوضع بالمعادلة فلا يوجد هناك أي إقصاءات.

**الفرع الأول: أهداف إستبعاد العمليات الداخلية للمجمع**

تعد عملية إقصاء الحسابات الداخلية أو كما يصح التعبير عنها بالحسابات المشتركة بين الشركات التي تنتمي إلى محيط المجمع من بين أهم المبادئ الأساسية لتجميع الحسابات وإظهارها في صورة مثالية تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع، فهي بالتالي تمثل الخطوة الثالثة من الخطوات المتعارف عليها في إطار التجميع، بحيث لا يمكن الاستغناء

[1] Richard Effantin, Op. Cit., P. 76.
[2] Francois Colinet, Op. Cit., P.115.
[3] Ibid., P. 254.
[4] Dominique Mesple- lassale, Op.Cit., P. 96.

عنها، فبواسطتها يتم إقصاء التدفقات المتعلقة بالشركات التابعة التي تساهم في تضخيم أصول وخصوم المجمع بصفة تلقائية وعلى سبيل المثال: [1]

الحقوق والديون المرتبطة بالشركات المجمعة، نفس الشيء بالنسبة للتكاليف والإيرادات، والمبادلات الداخلية( بيع وشراء).

**كما تنص المادة 248-6 من المرسوم المؤرخ في 17 فيفري 1986 كمايلي:**

**الفقرةD :** تجميع الحسابات تستوجب إقصاء النتائج الداخلية للشركات المجمعة والحصص؛

**الفقرةF**: جميع الحسابات تستوجب إقصاء الحسابات المشتركة للشركات المجمعة عن طريق الإدماج.

**كما تنص المادة 01/26 من التوجيهات الأوروبية السابعة:**

الحسابات المجمعة تمثل الأصول الحالة المالية، والنتائج الخاصة بالشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع كما لو أنها تعلق بشركة واحدة وفي هذه الحالة:

الديون والحقوق بين الشركات التي تنتمي إلى المجمع يتم إقصائها من الحسابات المجمعة؛

التكاليف والإيرادات بين الشركات المدمجة يتم إقصائها من الحسابات المجمعة.

ويمكن استنتاج من كل ما سبق أن عملية الإقصاء الخاصة بالحسابات الداخلية تتم على مستويين: [2]

**مستوى الميزانية، وعلى مستوى النتائج.**

يمكن ينشأ التباعد من:

تباعد ناتج عن تاريخ الافتتاح؛

التسجيل؛

تباعد ناتج عن تاريخ الإقفال( تسجيل الفوائد المستحقة)؛

أوراق الخصم غير المستحقة؛

إلتزامات؛

أسعار الصرف.

**الفرع الثاني: إجراءات إقصاء العمليات الداخلية**

من خلال معايير المحاسبة نستنتج:

في البيانات المالية المجمعة، حسابات الشركة الأم وحسابات الفروع تكون مجمعة يتم جمعها سطر بسطر، وذلك بجمع الأصول والخصوم والإيرادات والتكاليف المتعلقة بها، وبالتالي فإن الإقصاءات المتعلقة بالحسابات المتبادلة للشركات التابعة تكون على صنفين؛[3]

إقصاءات بدون تأثير على النتيجة المجمعة؛

إقصاءات لها تأثير على النتيجة المجمعة.

[1] Robert Obert, Op. Cit., P. 129.
[2] Memonto Expert, Op. Cit., P. 348.
[3] Jean –Michal Palou, Op. Cit., P. 148.

**أولا : الاستبعادات التي ليس لها تأثير على النتيجة المجمعة:**

تتمثل العمليات الداخلية للمجمع التي ليس لها أي تأثير على النتيجة المجمعة في تلك العمليات في القروض، الحقوق والديون والحسابات الجارية والحصص المتداولة بين الشركات.

كما أن هذه العمليات الداخلية المتبادلة تتمثل في مجموع التدفقات ذات المبالغ المتساوية بين شركتين تابعتين لنفس المجمع كما يجب الإشارة أنه عند التطرق إلى هذا المستوى من الإقصاءات فإنه لابد من مراعاة طريقة التجميع المطبقة وكما سبق وأن تطرقنا له، فإنه في حالة ما إذا كانت الطريقة المطبقة هي:

**التكامل الشامل**: في هذه الحالة يتم إقصاء بصفة كلية؛

**التكامل النسبي:** يتم الإقصاء هنا بحسب نسبة المساهمة؛

**طريقة المعادلة:** لا يوجد هناك أي إقصاء.

كذلك قد نصادف هناك حالة خاصة في حالة ما إذا كانت هناك شركة تخضع لأسلوب التكامل النسبي والأخرى مدمجة بصفة كلية، فالإقصاء هنا يكون كما يلي: [1]

يتم إلغاء الديون والحقوق المتبادلة وكذلك الإيرادات والنفقات الداخلية في حدود نسبة الشركة المدمجة إدماجا نسبيا، والفرق بين القيمة الملغاة وقيمة الديون والحقوق الباقية تقيد على أساس أنها ديون أو حقوق تجاه الغير.

**ثانيا : الاستبعادات التي لها تأثير على النتيجة المجمعة**

من بين الإقصاءات التي يمكن معالجتها على هذا المستوى نذكر مايلي:

**إقصاء النتائج الداخلية:** يمكن إتباع الإجراءات التالية للمباشرة في إقصاء العمليات الداخلية: [2]

في حالة العمليات التي تتم بين شركتين وفقا لأسلوب الاندماج الكلي؛ فيها يتم إقصاء الأرباح والخسائر وكذلك فائض القيمة وناقص القيمة بصفة إجمالية أي 100% ثم بعدها يتم تقسيمها بين حصة الشركة الأم وحصة حقوق الأقلية للشركات المعنية بالنتائج (CRC Reglet 240 02-99)؛

أما في حالة العمليات التي تتم بين شركتين وفقا لأسلوب التكامل النسبي وأخرى وفقا لأسلوب التكامل الشامل: ففي إطار التنازل الذي قد يتم بين الشركة المدمجة كليا والشركة المدمجة نسبيا فإن الإقصاء يتم في حدود نسبة إدماج الشركة المراقبة بصفة مزدوجة والتي توافق أسلوب التكامل النسبي، نفس الشئ بالنسبة في حالة التنازل من طرف شركة مدمجة مع شركة أخرى مدمجة بصفة كلية (CRC Reglet 2810) ؛

أما في حالة إقصاء العمليات التي تتم وفقا الوضع بالمعادلة والعمليات التي تتم وفقا للدمج الكلي أو النسبي، ففي هذه الحالة النتائج الداخلية المدمجة في الحسابات من خلال العمليات التي تتم بين شركات تخضع لطريقة الوضع بالمعادلة وشركات أخرى مدمجة كليا، بحيث يتم إقصائها في حدود نسبة مساهمة الشركة الأم في رأس مال الشركة التي تخضع الوضع بالمعادلة(CRC 02/99 Reglet).

**إلغاء الحصص والأرباح الموزعة داخليا:** يتم إقصاء الحصص التي تستلمها الشركة الأم من طرف الشركات الأخرى من حسابات النتائج المتعلقة بالدورة، فيتم إلغاء الأرباح المتعلقة بالسنوات السابقة التي يتم تسجيلها في الإحتياطات. [3]

[1] Ibid., P. 91.
[2] Robert Obert, Op. Cit., P. 130.
[3] Richard Effantin, Op. Cit., P. 78.

**إلغاء الأرباح الداخلية المسجلة في المخزون :** ينتج عن عملية بيع المخزون بين الشركات المجمعة ما يعرف بهامش الربح، وهذا الأخير يجب إقصائه من المخزون النهائي والنتيجة والإحتياطات بالنسبة للشركة التي تباشر في عملية بيع المخزون فالإقصاء يكون حسب الحالات التالية:

في حالة تطبيق أسلوب التكامل الشامل فإن الإقصاء يكون بصفة مطلقة؛

في حالة إتباع أسلوب التكامل النسبي فالإقصاء هنا يكون طبقا لنسبة الفائدة، أي نسبة المساهمة؛

في حالة طريقة المعادلة ففي هذه الحالة الإقصاء يتم لغرض تقييم رأس المال الخاص ونتائج الشركات التي تخضع لهذا الأسلوب.[1]

**إلغاء الخسائر الداخلية**

في حالة القيام بإقصاء الخسائر الداخلية، لابد من التأكد من قيمة العنصر المعالج من الأصول، بحيث يجب أن لا تتجاوز قيمة الخسارة قيمته الحالية، وذلك طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، فمثلا الخسارة الناجمة عن المخزون لا يمكن إقصائها لأن سعر البيع يتجاوز قيمته الحالية.

**إلغاء فوائض القيم الداخلية :** فائض القيمة الداخلي ينجم عن التنازل عن القيم الثابتة التي تتم بين الشركات المجمعة، وهذه الفوائض لابد من إقصائها من أجل الرجوع إلى القيمة الحالية.[2]

كما أن فائض القيمة المحقق خلال الدورة يقصى من النتيجة، في حين أنه يكون إقصاء فائض القيمة المتعلق بالدورات السابقة من الاحتياطات كمايلي: [3]

في حالة التكامل الشامل: الإقصاء يكون بصفة مطلقة؛

في حالة طريقة المعادلة: يتم الإقصاء لغرض تقييم رأس المال الخاص ونتائج الشركات الموضوعة في المعادلة.

**إلغاء المؤونات الداخلية:** يمكن أن تقوم إحدى شركات المجمع بتخصيص مؤونة لمواجهة خسارة محتملة خلال تعاملها مع شركات أخرى من نفس المجمع، وفي هذه الحالة المؤونات الداخلية تقصى من الحسابات المجمعة.

ح/15 المؤونة؛

ح/ 12 النتيجة M؛

التسجيل في الميزانية؛

ح/12 النتيجة؛

ح/68 مخصصات الإهتلاك؛

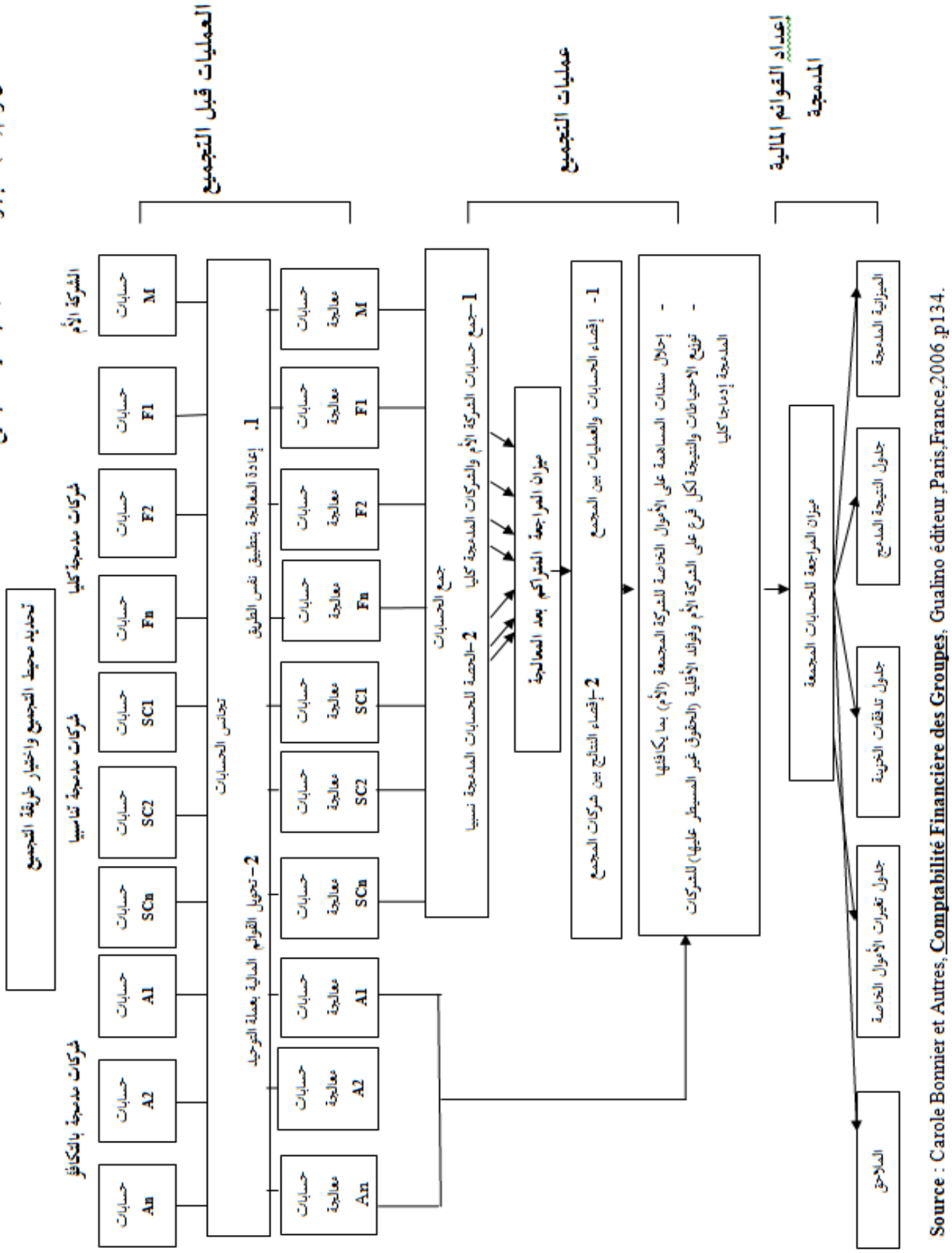
التسجيل في النتائج.

[1] الطيب مداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية** (مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، 2015)، ص 123.

[2] Evelyne Gurfein, Op.Cit., P. 184.

[3] Ibid., Idem.

الشكل رقم(17): الإجراءات الخاصة بعملية التجميع




**Source** : Carole Bonnier et Autres, **Comptabilité Financière des Groupes**, Gualino éditeur ,Paris,France,2006 ,p134.

## المبحث الثالث: إجراءات تغير محيط التجميع

تؤدي القرارات الإستراتجية للمسيرين إلى التغيير في حجم المجمع عند عملية التجميع، ويؤثر هذا التغيير على محيط التجميع بالنمو في حالة زيادة المساهمة أو النقصان في حالة التنازل على سندات شركات المجمع، كما يحدث تغيير على مستوى رأس مال المجمع في حالة زيادة رأس مال الشركات المجمع أو في حالة الإندماج وبالتالي يؤدي إلى تغير نسبة المصلحة.

### المطلب الأول: معالجة فارق الإدماج الأول

عند تغير محيط التجميع والذي يكون بسبب شراء شركات جديدة، او زيادة حصة الشركة في الشركات المساهمة، أو التنازل عن أسهم الشركة لصالح شركات أخرى، الأمر الذي يخلق بعض المشاكل المحاسبية بمناسبة هذا التغير في محيط التجميع.

#### الفرع الأول: مفهوم فارق الإدماج الأول

عند شراء الشركة لشركة أخرى سواء كانت عملية الشراء كلية او جزئية وسواء كانت على مستوى سوق الإصدار أو سوق التداول، عملية شراء الشركات تطرح بعض المشاكل منها أن السعر المدفوع مقابل شراء تلك الأسهم يكون خاضع بالنسبة لأصول الشركة المشتراة للتقييم فقيمة الأصول في الميزانية قبل عملية البيع تختلف عن القيمة بعد عملية البيع زيادتا أو نقصانا، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور حساب فارق التقييم، بعد إعادة تقييم الأصول يبقى مشكل ما هو السعر الذي يتم به بيع تلك الأسهم، فإذا فاق السعر القيمة العادلة يسمى بفارق الحيازة الايجابي والعكس يسمى فارق الحيازة السلبي، وكل من فارق التقييم وفارق الحيازة المرجح بنسبة المساهمة يعطينا فارق الإدماج الأول.

**أولا: فارق الإدماج الأول وفق النظام المحاسبي المالي**

تطرقت بعض المواد في النظام المحاسبي المالي الى فارق الإدماج الأول في المواد التالية:

إن المادة 13.132 من القرار الصادر بتاريخ 5 مارس 2009 تتكلم عن موضوع تحديد فارق الإدماج الأول حيث نجد: [1]

يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين:

تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات؛

الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج.

ومنه يمكن القول بأن فرق التجميع الأول هو الفرق الناتج عن تكلفة تحصيل السندات وحصة الشركة المالكة لها أو القابضة لرؤوس الأموال الخاصة ومن هنا يمكن استنتاج العلاقة التالية:

**فرق التجميع الأول= تكلفة الحيازة على السندات- حصة الشركة الحائزة من رؤوس الأموال الخاصة**

يمثل فرق التجميع الأولي عن الدخول في محيط التجميع: الفرق بين تكلفة الحيازة لسندات المؤسسة وحصة المؤسسة المالكة للأموال الخاصة( بعد القيام بالمعالجات الخاصة بالتجميع).[2]

---

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19 الموافق ل 25 مارس 2009، الجزائر، ص 17.

[2] امال فريال اوماطة. **تقنية تجميع الحسابات: حالة الشركة القابضة سوناطراك** . (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004)، ص 86.

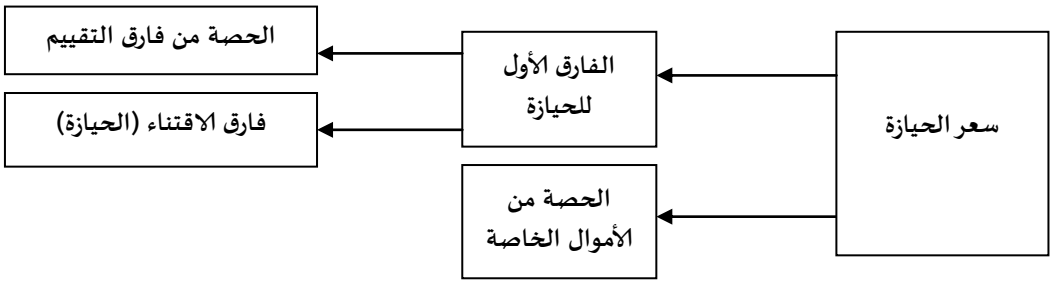
كما يمكن أن نميز بين نوعين من فرق التجميع: حسب المادة 7 من القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999:

فرق التقييم؛

فرق التحصيل.

ولفهم فارق الإدماج الأول نتناول ما جاء به المشرع الفرنسي.

**شكل رقم (18) : حساب الفارق الاول للحيازة**




**SOURCE**: Sophie de Oliveira Leite et dong Pham, **la Consolidation des Comptes** (France: ellipses, 2002),P.44.

**ثانيا : فارق الإدماج الأول وفق التشريع الفرنسي:** [1]

تطرق التنظيم المحاسبي الفرنسي في المخطط المحاسبي العام PCG في سنة 1986 إلى مصطلح فارق الإدماج الأول وهو الفرق الملاحظ عند دخول شركة في محيط الإدماج بين تكلفة اقتناء أسهمها وحصة الشركة المالكة في الأموال الخاصة، بما في ذلك النتيجة المحققة في ذلك التاريخ إن سندات المساهمة المكتسبة تمثل حق في حصة من الأموال لشركة مسيطرة حيث عند دخول شركة في محيط التجميع فإننا نلاحظ فارق بين:

تكلفة شراء سندات المساهمة؛

أقساط الأموال الخاصة التي تمثلها هذه السندات والظاهرة في الميزانية الفردية بما في ذلك نتيجة السنة المالية المحققة حتى ذلك التاريخ، هذا الفارق يسمى بفارق الإدماج الأول.

**ثالثا : مثال تطبيقي حول حساب فارق الإدماج الأول :**

الشركة A تملك 60% من رأسمال الشركة Bفي N-1/12/31 بمبلغ 2000.000 ون، جاء في عقد الشراء إجراء عملية مراجعة للسعر على أساس ارتفاع رقم الأعمال مما يرفع بمعدل 10 % سعر حيازة الأسهم ليصبح يقدر بـ2.100.000.

في يوم الحيازة لسندات الشركةB كانت الأموال الخاصة للشركة B تقدر بـ1900000 ون، الأصول والخصوم مقومة بالقيمة العادلة حيث أعطت لنا قيمة 2300000 ون، أي بفائض قيمة قدر بـ400000 ون بالمقارنة مع القيمة في الميزانية للشركةB (1900000).

ونؤكد ان فارق الاقتناء المسجل في المحاسبة في N-1لم يكن موضوع اختبار للقيمة، وفارق الاقتناء لم يكن يؤخذ بعين الاعتبار في حساب حصة المجمع .

[1] Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et audit manuel et application** (2eme Édition; Paris: Dunod, 2009), P. 274.

في N/12/31الأموال الخاصة خارج النتيجة قدرت بـ 2200000 ون والمطلوب حساب فارق الحيازة Goodwillالملاحظ في n-1 وحساب التغير المستحق و تعديلات السعر.

**الحل:** حساب فارق الحيازة الملاحظ في n-1

حساب فارق التقييم الناتج من الأصول والخصوم والمقيمة بواسطة القيمة العادلة .

| | |
|---|---|
| القيمة العادلة للأصول والخصوم | 2.300.000 |
| القيمة في الميزانية للأصول والخصوم | 1.900.000 |
| زيادة القيمة الإجمالية | 400.000 |
| الضرائب المؤجلة (33.33% ×400000) | 133.333,33 (تؤسس ضريبة مؤجلة – خصوم على فارق التقييم ) |
| فارق التقييم الصافي بعد الضريبة | 266.666,67 |

| | |
|---|---|
| المبلغ المدفوع | 2.000.000 |
| الحصة من الأموال الخاصة 60% ×1900.000 | 1.140.000 |
| الفرق | 860.000 |
| تحويل فارق التقييم بعد الضريبة | 160.000 |
| فارق الحيازة Goodwill | 700.000 |

حساب فارق الحيازة (الاقتناء) في السنة N

جراء ارتفاع سعر الحيازة المدفوع على سندات المساهمة والمقدر بـ100.000ون مما يتطلب تصحيح فارق الحيازة.

ليصبح بمبلغ 700.000+100.000 =800.000 ون في الحسابات المدمجة .

**رابعا: المصاريف المتعلقة بالحيازة**

تتمثل هذه المصاريف في المصاريف الخارجية المباشرة والمتعهد بها قبل الحيازة، كالأتعاب الممنوحة لخبراء المحاسبة والاستشارات القانونية وبصفة عامة المصاريف المنصوص عليها في IAS3 الفقرة 29.

أما المصاريف الإدارية الداخلية والتي حدثت بسبب الحيازة فهي تقصى من تكلفة الحيازة حسب IAS3 الفقرة 29،نفس الحالة بالنسبة لمصاريف الإصدار بمناسبة تمويل الحيازة على السندات.

كما ان متطلبات المعيار رقم IAS3 تختلف عن متطلبات القانون الفرنسي 02/99 والتي نبينها وفق المثال الموالي:

مثال: الشركة A قامت بالحيازة على 50% من سندات الشركةB، ثمن الحيازة قدرة بـ3.000.000 ون .هذه الحيازة كانت بالمفاوضات مع وسيط بأتعاب قدرت بـ300.000 ون، مصاريف التسجيل قدرت بمبلغ 100.000 ون، معدل الضريبة على أرباح الشركات IBS قدرت بـ33.33%.

بالنسبة للمعيار IFRS3المصاريف المباشرة تدخل مباشرة في تكلفة السندات بالقيمة الإجمالية ؛

بالنسبة للقانون الفرنسي 99-02 المصاريف المباشرة تدخل مباشرة في تكلفة الحيازة على السندات بمبلغ بعد اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات، بالتالي يمكن تقديم معالجة مصاريف الحيازة على الشكل الموالي:

**وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSوفق القانون 99-02**

| تقييم تكلفة شراء السندات وفقIFRS | المبالغ |
|---|---|
| سعر الشراء | 3.000.000 |
| أتعاب الوسطاء | 300.000 |
| حقوق التسجيل | 100.000 |
| تكلفة الشراء | 3.400.000 |

| تقييم تكلفة شراء السندات وفق القانون 99-02 | المبالغ |
|---|---|
| سعر الشراء | 3.000.000 |
| اتعاب الوسطاء بعد الضريبة (300000×66.66%) | 200.000 |
| حقوق التسجيل (100000×66.66%) | 66.667 |
| تكلفة الشراء | 3.266.667 |

**الفرع الثاني: عناصر فارق الإدماج الأول**

حسب المادة 14.132، يتركب فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة.[1]

عندما لا يتأتى تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته يكون من المقبول على سبيل التبسيط إدراجه بالكامل في باب فارق الإقتناء، إذن فارق الإدماج الأول يتكون من: [2]

جزء يمثل قسط فوارق التقييم( الفرق بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية للحسابات الفردية لمختلف الأصول والخصوم القابلة للتعيين للشركة المكتسبة)؛

من جهة أخرى فارق الإقتناء( الفرق بين تكلفة اقتناء السندات والقيمة العادلة لحصة الأصول والخصوم القابلة للتعيين للشركة المكتسبة).

**أولا: فارق التقييم** Ecart d'évaluation

**حسب SCF:** في المادة 14.132 فإن فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل والقيمة الحقيقة لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات؛

**حسب التشريع الفرنسي :** الذي يعرف حسب اللائحة 02-99 من CRC المتعلق بالحسابات المجمعة" الفرق بين القيمة المدرجة في الميزانية المجمعة والقيمة المحاسبية في نفس العنصر في المؤسسة المسيطر عليها".[3] ؛

**حسب المعايير الدولية:** يؤكد المعيار IFRS 3 في الفقرة 18، أن على المشتري إجراء تقييم للأصول القابلة للتعيين المكتسبة والخصوم بالقيمة العادلة عن تاريخ الشراء،[4] كما أن فرق التقييم لا يظهر في الأصول على عكس فرق الاقتناء وإنما يتم إسناده إلى أصل معين، كما أن الهدف الرئيسي من معالجة فرق التقييم هو إعادة تقييم الإستثمارات والذي يؤدي إلى زيادة إحتياطات المجموعة وفي حالة التكامل الشامل يؤدي إلى زيادة حقوق الأقلية وحقوق المجموعة، وتوجد طريقتين لمعالجة فرق التقييم محاسبيا: [5]

**ثانيا: حالة تطبيقية :** [6]الشركة Mقامت بحيازة 75%من الشركة F.

السندات F الموضحة في الميزانية للشركة M بقيمة 440 ون ;تمت الحيازة على سندات Fفي بداية جانفي N، في هذا التاريخ الأموال الخاصة للشركة Fبمبلغ 300 ون.

في تاريخ الشراء، قامت الشركة Mبإعادة تقييم التثبيتات للشركة F سمحت بتحقيق فائض قيمة بـ120 ون .

**ميزانية الشركة Mو Fوالمقدمة في N/01/01في تاريخ الحيازة :**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| التثبيتات | 60 | راس المال | 200 |
| سندات F | 440 | | |
| أصول غير جارية | 100 | الديون | 400 |
| **المجموع** | **600** | **المجموع** | **600** |

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| التثبيتات | 400 | راس المال | 200 |
| | | احتياطات | 100 |
| أصول غير جارية | 300 | الديون | 400 |
| **المجموع** | **700** | **المجموع** | **700** |

[1] Richard Effantin, Op.Cit., P. 84.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل25 مارس 2009،الجزائر، ص 17.

[3] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et audit manuel et application,** Op.Cit., P. 274.

[4] Ibid., P. 275.

[5] Robert Obert, **Fusion Consolidation en 25 Fiches** (03eme Edition, Paris: Dunod, 2013), P.137.

[6] Sophie de Oliveira Leite et dong Pham, Op.Cit., P. 45.

قدرت الأموال الخاصة للشركة Fبـ300 ون ومنه الحصة من الأموال الخاصة للشركة Mتقدربـ (300×75% )=225 ون، ان الفرق بين سعر الحيازة (الفارق الأول للحيازة) يقدر كذلك بـ(400-225)=215 ون .

مبلغ الصفقة يفسر بجزء من فائض القيمة والمقدربـ120 ون والناتج من التثبيتات للشركة F في الشركة Mبـ75% .

الفارق الأول للإدماج يقدر بـ215 ون يمكن تقسيمه إلى :

الحصة في رأس المال والمقدر بـ75% بفارق تقييم يقدر بـ120 ون وتساوي إلى 90 و؛.

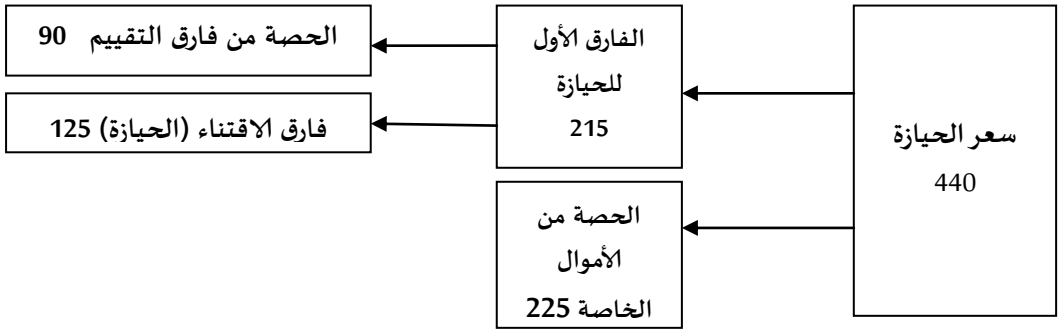
فارق حيازة يقدر بـ125 ون وهو يتعلق بالرصيد المتبقي بعد التوزيع؛

فارق الحيازة (الاقتناء) = الفارق الأول للإدماج– الحصة من فارق التقييم.

**= 215-90 =125**

فارق التقييم يضاف الى حساب التثبيتات في الشركة F والمقدر بـ 400+90=490 ون.

ويمكن تمثيله وفق الشكل البياني الذي يحلل سعر الحيازة على هذا المثال:




**إعداد الميزانية المدمجة في تاريخ الحيازة :**

فوارق التقييم تحول إلى انقص في التثبيتات؛

فارق الحيازة او الاقتناء الايجابي يسجل في أصول الميزانية المدمجة .

**في حالة التكامل الشامل**

| الأصول | F | M | المجموع | المدين | الدائن | المدمج |
|---|---|---|---|---|---|---|
| التثبيتات | 400 | 60 | 460 | 90 | / | 550 |
| السندات | / | 440 | 440 | / | 440 | |
| فارق الحيازة | / | / | / | 125 | / | 125 |
| الأصول غير الجارية | 300 | 100 | 400 | / | / | 400 |
| **مجموع الأصول** | **700** | **600** | **1300** | **215** | **440** | **1075** |

| الخصوم | F | M | المجموع | المدين | الدائن | المدمج |
|---|---|---|---|---|---|---|
| رأس المال M | / | 200 | 200 | / | / | 200 |
| رأس المال F | 200 | / | 200 | 200 | / | / |
| الاحتياطات | 100 | / | 100 | 100 | / | / |
| حصة الأقلية | / | / | / | / | 75 | 75 |
| الديون | 400 | 400 | 800 | / | / | 800 |
| **مجموع الأصول** | **700** | **600** | **1300** | **/** | **75** | **1075** |

**الميزانية المدمجة (الدمج الكلي)**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| التثبيتات | 550 | رأس المال | 200 |
| فارق الحيازة | 125 | حصة الأقلية | 75 |
| أصول غير جارية | 400 | الديون | 800 |
| **المجموع** | **1075** | **المجموع** | **1075** |

**في حالة الوضع بالمعادلة**

| | |
|---|---|
| رؤوس الأموال الخاصة لـF | رأس المال 200+ الاحتياطات 100 =300 |
| رؤوس الأموال الخاصة المعاد معالجتها | الأموال الخاصة +فارق التقييم =300+120=420 |
| السندات المقومة بالمعادلة في تاريخ الحيازة | الحصة من الأموال الخاصة المعاد معالجتها<br>315 = % 75×420 = |
| فارق الحيازة | = السندات – الحصة من الأموال الخاصة المعاد معالجتها=440-<br>125=315 |

**الميزانية المدمجة (الدمج بالتكافؤ)**

| الأصول | المبالغ | الخصوم | المبالغ |
|---|---|---|---|
| التثبيتات | 60 | راس المالM | 200 |
| فارق الحيازة | 125 | | |
| سندات مقومة بالمعادلة | 315 | | |
| أصول غير جارية | 100 | الديونM | 400 |
| **المجموع** | **600** | **المجموع** | **600** |

**المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية لفارق الإدماج الأول**

**الفرع الأول : تسجيل فائض القيمة مباشرة**

**أولا: التسجيل في الاحتياطات**

تستوجب هذه الطريقة إعادة تقييم ميزانية الشركة الفرع أثناء تجميع حساباته من أجل التوصل إلى الوضعية الصحيحة المفروضة لو كانت الأصول مقيمة بصورة صحيحة أثناء الدخول في مجال التجميع.

ويتم في هذه الطريقة تسجيل فائض القيمة في حساب إحتياطات الفرع والمسمى بإحتياطات إعادة التقييم وإظهار حساب الأصل الذي اسند إليه فرق التقييم ثم يتم إهتلاكه بنفس الطريقة المتبعة في حالة إهتلاك فرق الإقتناء إلا أنه لا يتم استعمال حساب نتيجة المجموعة وإحتياطات التجميع، وإنما يتم استخدام حساب نتيجة الفرع وإحتياطات إعادة التقييم وهذا في حالة إستعمال فرضية التكامل الشامل.

**ثانيا: تصحيح سندات المساهمة:**

يتم طرح مبلغ فرق التقييم من حساب سندات المساهمة مثله مثل حساب فرق الإقتناء، غير أن قيمة فرق التقييم يتم إسنادها إلى حساب أصل معين خاص بها، ويمكن استخدام هذه الطريقة في حالة فرضية التقييم النسبي وفي حالة فرضية التقييم الكلي.

المجموعة وإحتياطات التجميع يظهر كلا من حساب حقوق الأقلية والنتيجة والأموال الخاصة.

**ثالثا: فارق الاقتناء :**

في البداية يتم إظهار فرق الإقتناء وذلك عن طريق طرحه من تكلفة شراء سندات المساهمة، ثم نقوم باختبار تدني القيمة وذلك بتخفيض كل من حساب نتيجة المجموعة بقسط مساوي لمبلغ التدني وحساب احتياطات التجميع بقسط مساو لمجموع تدني القيم المتعلقة بفارق الاقتناء المكونة من تاريخ ظهور فرق الإقتناء.

**فارق الاقتناء حسب SCF :** عرفSCF فارق اقتناء أو goodwill الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل؛

يسجل الحساب 207 فارق الإقتناء سواء كان ايجابيا (الجانب المدين) أو كان سلبيا ( الجانب الدائن) الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية الإقتناء، إنصهار أو إدماج مؤسسة إلى أخرى، يجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما كان رصيده، فارق الشراء هو أصل غير معروف وعليه يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية التي أصولها معرفة.[1]

يتم تقييم فارق الإقتناء كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الإقتناء بمقارنة سعر شراء المؤسسة مع القيمة العادلة لصافي أصولها حيث: فارق الاقتناء= سعر اقتناء المؤسسة- القيمة الصافية للأصول.[2]

**فارق الاقتناء حسب التشريع الفرنسي :**

هو الفرق بين تكلفة الاقتناء لسندات المساهمة وتقييم الحصة من الأموال الخاصة التي تمثلها هذه السندات، مكونة مايعرف بفارق الاقتناء.[3]

ونجد مصطلح فارق الاقتناء الذي يعرف حسب اللائحة 99 -02 من CRC المتعلق بالحسابات المجمعة" الفرق بين تكلفة الاقتناء للأسهم وتقييمها الكلي للأصول والخصوم المعرفة في تاريخ الاقتناء".[4]؛

**خامسا : المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء**

تتم معالجة فارق الاقتناء بطريقة مختلفة حسب طبيعته سواء كان ايجابي أو سلبي وفق الكيفيات التالية :

**فارق الاقتناء الايجابي:** يمثل فارق الاقتناء الايجابي أو goodwill الزيادة في الثمن بالنسبة الى تقييم حصة الشركة الام في الأموال الخاصة المعاد تقديرها في الشرطة التابعة، فارق الاقتناء الايجابي يسجل في أصول الميزانية المجمعة قبل الأصول المعنوية، في المقابل القيمة المحاسبية لسندات المساهمة يتم استعادتها في مستوى حصة الشركة الأم في الأموال الخاصة للشركة التابعة المعاد تقديرها بالقيمة العادلة.

في التشريع الفرنسي وبحسب CRC99-02 المادة 21130 فإن فارق الإقتناء الايجابي يجب إهتلاكه في مدة تعكس الإمكانيات المعقولة والفرضيات والأهداف المسطرة عند الحيازة.[5]

في المعيار IFRS3 الفقرة 55B فإن الشهرة المكتسبة عند تجميع المؤسسات لا يمكن إهتلاكها وفي مقابل ذلك يجب القيام باختبار تدني في حالة ملاحظة وجود تغيرات في قيمة الشهرة.

أيضا نجد في المعيار IFRS 3 الفقرة 124B اختبار تدني قيمة الشهرة لا تكون موضع استرجاع في تاريخ لاحق.

**تسجيل فارق الاقتناء حسبSCF: [1]**

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص57.

[2] Alain Burlaud, **Comptabilité et Audit, Manuele et Applications** (Paris: Edition Foucher, 2007), P. 274.

[3] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et audit manuel et application,** Op. Cit., P. 311.

[4] Alain Burlaud, Op. Cit., P. 274.

[5] Richard Effantin, Op. Cit., P. 86.

تطرقت المادة 17.132الى موضوع فارق الاقتناء السلبي أو Badwill حيث نجد؛ يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي أو حسن التفاتة سلبية في شكل منتوج تبعا لوظيفة أصله.

عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة يدرج في الحسابات في شكل منتج حدوث تلك الخسائر أو النفقات؛

عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقة للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة إقتنائها فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول؛

عندما لا يمكن إلحاقه إلا بأعباء مستقبلية ولا بأصول غير نقدية فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات.

**تسجيل فارق الاقتناء حسب التشريع الفرنسي:** [2]يظهر فارق الاقتناء سلبي سواء بتوقع خسارة أو نقص في مردودية الشركة المكتسبة، أو فائض في القيمة غير معروف، ناتج عن شروط تفضيلية في عملية الشراء المحقق.

فارق الاقتناء السلبي يسجل في مركز خاص في جانب الخصوم والذي يعبر عن مؤونة، هذه المؤونة يجب أن تحمل إلى النتيجة حسب مخطط استرجاع المؤونة.

**تسجيل فارق الاقتناء حسب المعايير** IFRS/IAS

بحسب المعيار IFRS3، الفقرة 56B، في حالة ظهور فارق اقتناء سلبي فإن على المشتري: [3]

**أولا:** إعادة تقدير وتحديد وتقييم الأصول والخصوم المحددة والمحتملة القابلة للتعيين للشركة المقتناة وإعادة قياس تكلفة الاقتناء.

**ثانيا:** الاعتراف محاسبيا على الفور بالأرباح بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقدير.

**الفرع الثاني: التغير في نسبة المصلحة ومحيط التجميع**

هناك عدة أسباب للتغير في نسبة المصلحة بعضها يؤثر على محيط التجميع والبعض الأخر لا يؤثر عليه ويعتبر تعديلات على رأس المال.

**أولا: أسباب التغير في محبط التجميع**

يلخص الجدول التالي الأسباب الرئيسية لتغير محيط الإدماج والناتج عن عمليات رفع راس المال، الاندماج،....الخ والممثلة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (07) : الأصناف الأساسية للعمليات المعنية بتغير محيط الادماج**

| الحالات | العمليات |
|---|---|
| **الحيازة** | شراء أسهم خارج المجمع؛<br>إكتتاب زيادة في رأس المال؛<br>مساهمة جزئية في أصول أو اندماج؛<br>إلتزامات قابلة للتحويل أو التغيير. |
| **التنازل** | بيع أسهم خارج المجمع؛<br>مساهمة جزئية في أصول أو اندماج؛<br>انخفاض نسبة المراقبة بعد الاندماج؛<br>تصفية المؤسسة المجمعة. |

[1]الجريدة الرسمية،مرجع سبق ذكره،ص 17-18.

[2] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et audit manuel et application,** Op.Cit., P. 315.

[3] Richard Effantin, Op.Cit., P. 316.

| | |
|---|---|
| **التغير في نسبة المصلحة** | الحيازة على أسهم إضافية؛<br>رفع رأس المال غير المكتتب من طرف المجمع.<br>تنازل جزئي عن الأسهم<br>تغير نسبة الفائدة |

**SOURCE** : Richard Effantin, **les comptes de groupe**(France: éditionl'harmattan,2010),P.97.

**تاريخ الدخول والخروج من محيط التجميع:**

يكون دخول مؤسسة في محيط التجميع فعليا:

إما بتاريخ حيازة أسهم المؤسسة الداخلة في التجميع؛

تاريخ مباشرة المراقبة أو التأثير الملحوظ إذا حدثت الحيازة أكثر من مرة؛

يكون أيضا تبعا للتاريخ المحدد في العقد إذا كان هذا الأخير ينص على نقل المراقبة إلى تاريخ أخر مختلف عن تاريخ نقل الأسهم"

" تخرج المؤسسة من محيط التجميع في تاريخ إنقضاء المراقبة أو التأثير الملحوظ"

**ثانيا : نتائج التغير في محيط المجمع**

**الدخول إلى محيط التجميع**

هو أول حالة تغير في المحيط والتي يتم الأخذ بها عند تحديد فارق الإدماج الأولي.

**الرفع في رأس المال:** [1]

يمكننا معاينة حالات تبعا لطبيعة المراقبة ونسبة المساهمة في المؤسسة الداخلة في المحيط عند رفع رأس المال.

في حالة عدم وجود عملية اكتتاب تحلل العملية على أنها تنازل جزئي عن الأسهم مع الأخذ بعين الإعتبار فائض أو ناقص القيمة عن التنازل؛

- في حالة الرفع في رأس المال مع المحافظة على نسبة المصلحة الداخلية السابقة فلن يكون هناك فارق إقتناء يمكننه معاينته؛

وأخيرا نستنتج بأنه في حالة زيادة مساهمة المجمع تبعا لزيادة رأس المال فيتعين حساب فارق الإقتناء الجديد.

**التنازلات الداخلية للسندات المدمجة داخل المجمع**

لا يشكل هذا النوع من العمليات صعوبات ويفسر على أنه عملية إلغاء بدون إدخال النتائج.؛

- وتتم المعالجة هنا بهدف أخذ السندات بقيمتها التاريخية مع الفارق الأولى التي يعاد تشكيلها مع إلغاء فائض أو نقص القيمة عند التنازل[2].

**التنازلات الداخلية للسندات المدمجة خارج المجمع**

هناك حالتان تؤخذ بعين الاعتبار: [3]

التنازل التام والذي ينجر عنه الخروج من محيط التجميع، وفي هذه الحالة تستبعد النتيجة المجمعة من حسابات التسيير للكيان المتنازل عنه إلى تاريخ خروجه من محيط التجميع؛

التنازل الجزئي ويفسر على أنه تنازل جزئي يتم توقعه على أساس نسبة المراقبة قبل وبعد العملية.

[1] Robert Obert, Op.Cit., P. 344.
[2] Jean Michal Palou, Op.Cit., P. 506-507.
[3] Robert Obert, Op.Cit., P. 137.

**خلاصة الفصل :**

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 الاخرى موضوع محيط الادماج، وإعداد هيكل المجمع، واجراء المقاربات و عمليات تجانس، الحسابات واقصاء للعمليات البينية، معالجة الضرائب المؤجلة، تحويل القوائم المالية المعدة بعملة غير عملة التجميع، لنتحصل على حسابات معاد معالجتها جاهزة للتجميع .

ان التفرقة بين الميزانية الفردية والميزانية المجمعة من حيث ما يجب ان يسجل في الميزانية الفردية وماهي المعالجات المختلفة التي تسبق إعداد الميزانية المجمعة يعتبر بالغ عنصر بالغ الاهمية، خاصة العمليات المتعلقة بتغير محيط التجميع وكيفية معالجة فارق التجميع الاول من الميزانية الفردية الى الميزانية المجمعة.

وفي المرحلة الثانية تمت دراسة محيط التجميع وحساب كل من معدلات الفائدة والتي تطرح إشكالا فيما يخص تطبيق النظام المحاسبي المالي حيث أن تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية و تطبيقات القانون الفرنسي 02/99 مختلفة.

في المرحلة الثالثة عند إعادة المعالجة للميزانيات الفردية للشركات التابعة والشركات الزميلة والكيانات المشاركة، يتم تجميع الحسابات وفق طرق التجميع المنصوص عليها من طرف القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في الدولة موضوع المحاسبة والتي لا تختلف اختلافا كليا في كل حال من الأحوال عن الممارسة المنصوص عليها وفق للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، تم التركيز في هذا الفصل على الجانب التقني بالاستعانة في كل مرة بأمثلة من اجل استيعاب ما جاء في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية .

# الفصل الرابع

## إعداد القوائم المالية والنظام الجبائي للمجمعات

**تمهيد:**

تعد القوائم المالية الأساسية الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الداخلية والخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخا مستمرا ومعبر عنه بوحدات نقدية،فهيمن أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والدائنون والمقرضون والمحللون الماليون وبصفة عامة مستخدمي التقارير المالية والتي هي كل من القوائم المالية الملاحظات والتعليقات الهامشية،والتي يهتم بها مختلف الأطراف وفقا للأهداف التي تسعى تلك الأطراف لتحقيقها.

وتعتبر القوائم المالية في حالة المجمعات والتي تسمى بالقوائم المالية المجمعة او المدمجة الركيزة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات فالقوائم المالية المدمجة تعطي صورة صادقة على المجمع ككل خلافا للميزانيات الفردية والمعدة أساسا لأغراض الضرائب او لحساب مؤشرات التوازنات الكبرى للاقتصاد الكلي.

تعتبر عملية إعداد القوائم المالية المدمجة عملية صعبة وشائكة خاصة في ظل عدم توافر برمجيات للمحاسبة لمعالجة هذا الموضوع يستوجب علينا دراسة الكيفية التي يتم بها إعداد هذا النوع من القوائم واعتمدنا على دراسة حالات شاملة نظرا للنقائص الملاحظة في دراسة الحالة لمحاولة سد هذا النقص لهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

مدخل إلى القوائم المالية ؛

إعداد القوائم المالية الأساسية؛

تطبيقات شاملة عن إعداد القوائم المالية الأساسية؛

النظام الجبائي الخاص بالمجمعات.

**المبحث الأول: القوائم المالية**

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وبالتالي وجب من وجود إطار مفاهيمي يحكم أسس عرض وإعداد البيانات المالية، وهو الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حاليا وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.

كما أن النظام المحاسبي المالي حدد الإطار المفاهيمي(التصوري) والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية في الفصل الثاني من خلال المواد 08،07،06من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 .

**المطلب الأول: الغرض من القوائم الماليةذات الهدف العام**

يعالج الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام وهي القوائم التي تعدها منشئات القطاع الخاص بالإضافة إلى المنشآت الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية، ويتم إعداد هذه القوائم بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية لا يطبق بالضرورة على عملية إعداد القوائم المالية المعدة لاستعمالات خاصة مثل القوائم التي تعد لغايات ضريبية.

**الفرع الأول: مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية**

يتضمن نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المواضيع التالية:

مستخدمي المعلومات المحاسبية؛

أهداف القوائم المالية؛

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛

تعريف عناصر القوائم المالية؛

الفروض الرئيسية لإعداد وعرض القوائم المالية.

كما أن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعدل عام 2010 من أربعة فصول وهي :

أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة؛

المنشاة معدة التقرير "لم يصدر بعد وهو قيد الأنجاز حتى نهاية 2012"؛

الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛

الإطار عام 1989 الأجزاء التي بقيت كما هي من الإطار المفاهيمي لعام 1989.

**أولا : أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة**

يتضمن هذا المحور ببيان مستخدمي التقارير المالية وحاجتهم من المعلومات، والمعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشاة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات.

**ثانيا : مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات**

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عددا من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية،كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

**المستثمرون الحاليون والمحتملون:** أنأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي:

المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء او بيع أسهم الشركة.

المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة.

المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة.

المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

**الموظفون والنقابات العمالية:** يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمأن الوظيفي ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

**الموردون والدائنون التجاريون:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما اذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه.

**العملاء:** يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية أنتاج وبيع سلعها.

**المقرضون:** يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

**الحكومة ودوائرها المختلفة،والجهات المنظمة لأعمال المنشآت:** تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوأنين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضرائب كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرت الشركة على تسديد هذه الضرائب ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني.

**الجمهور:** يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

والجدير بالذكر أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المنشاة (Stakeholders) سواء بشكل مباشر او غير مباشر، ومن هذه الفئات التي لم يرد ذكرها ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية: إدارة المنشاة،المحللون الماليون، السوق المالي،المنافسون والمحامون.

وقد ورد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية أن المستثمرين هم الجهة التي تزود المنشاة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر وبالتالي فأن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه

مستخدمو القوائم المالية من معلومات،فأن القوائم المالية ذات الغرض العام تركز على تلبية المعلومات التي تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية.

أخيرا فأن عملية إعداد وعرض القوائم المالية يعتبر بشكل أساسي من مسؤولية إدارة الشركة (مجلس الإدارة).

**ثالثا: المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشاة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات**

توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول المركز المالي للمنشاة والتي تشمل معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشاة والمطالبات على تلك الموارد. كما توفر التقارير المالية معلومات حول تأثير العمليات والأحداث الأخرى التي تؤدي لتغيير الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها؛

والمعلومات المذكورة توفر مدخلات مفيدة لاتخاذ القرارات حول تزويد المنشاة بالموارد الاقتصادية؛

أن تقديم معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشاة والمطالبات على تلك الموارد تساعد مستخدمي تلك المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف المالية. حيث يتم تقييم سيولة المنشاة ودرجة اليسر المالي لديها؛

أن التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها تنتج عن الأداء المالي للمنشاة أي نتيجة الأعمال من ربح او خسارة وكذلك من الأحداث والعمليات الأخرى مثل إصدار أسهم او سندات.

وليتمكن مستخدمو المعلومات من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشاة،يحتاج مستخدمي المعلومات إلى التمييز بين التغير في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها الناتجة عن الأداء المالي (ربح او خسارة) والتغير الناتج عن الأحداث الأخرى المؤثرة عليها.

**المطلب الثاني: مكونات القوائم المالية**

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي ونتائج الأعمال من ربح او خسارة والتدفقات النقدية للمنشاة،بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية،ولقد حدد المعيار المحاسبي رقم (01) مكونات القوائم المالية على النحو التالي: [1]

قائمة الميزانية (المركز المالي)؛

قائمة جدول النتيجة (قائمة الدخل )؛

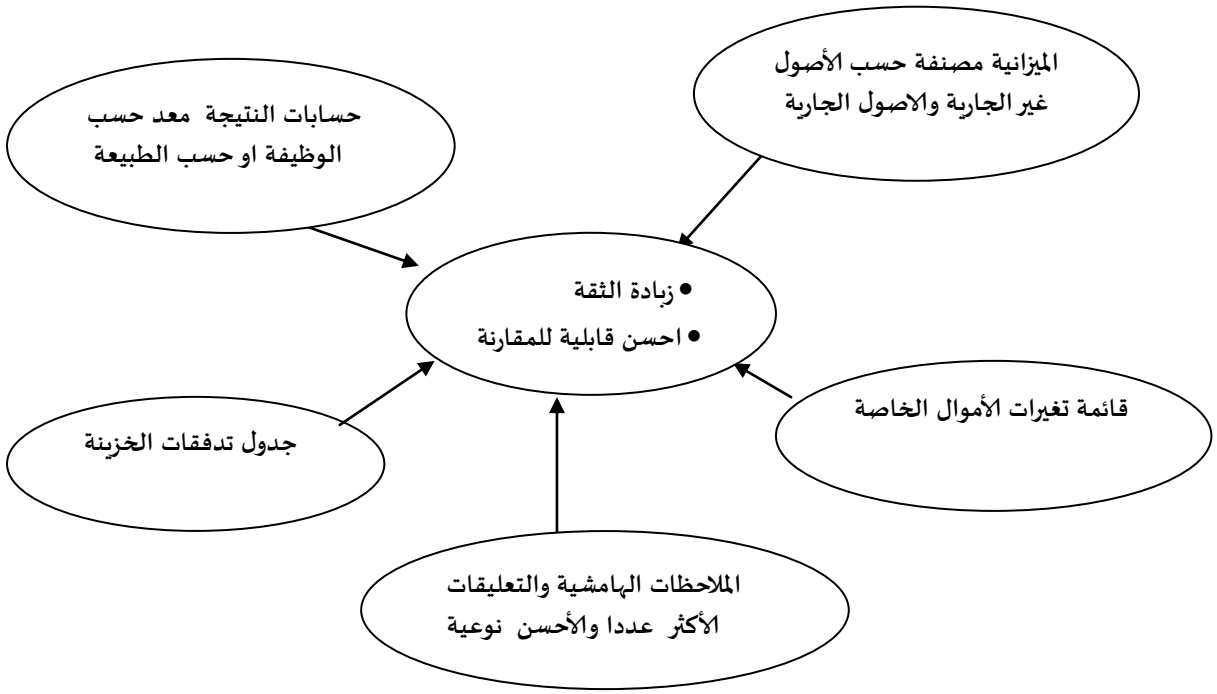
قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛

جدول تدفقات الخزينة ( قائمة التدفقات النقدية )؛

السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

[1] جمعة حميدات وإبراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

**الشكل (19) : مكونات القوائم المالية**




**SOURCE :** Odile Dandon et Laurent Didelot, **Maitriser les IFRS** (2eme édition; Paris: Groupe Revue Fiduciaire, 2006), P. 553 .

**الفرع الأول : الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة**

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون،والمقرضون،والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية.

يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين:

المجموعة الأولى: هي الخصائص النوعية الأساسية وتتكون من الملائمة والتمثيل الصادق؛

المجموعة الثانية: هي الخصائص المعززة او الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والتوقيت المناسب والقابلية للفهم وفيما يلي ببيان لتلك الخصائص.

**أولا : الخصائص النوعية الأساسية: وتشمل الخاصيتان التاليتان**

**الملائمة (RELEVANCE)**: حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية او تعديل عملية التقييم السابقة.[1]

تعتبر المعلومات المالية ملائمة إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية او القيمة التأكيدية او كلاهما ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمنشاة في الفترات القادمة وبقدرة المنشاة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة آما القيمة

[1] جمعة حميدات وابراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية اذا كانت توفر تغذية عكسية حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها او تغييرها).

وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) اذا كان حذفها او تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية،ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار أو نسبة محددة لأهمية النسبية حيث ذلك لحجم المنشاة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

**التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشاة والظواهر الواجب تمثلها،وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة، ومحايدة وخالية من الأخطاء،ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى حد ممكن[1] .

خاصية كاملة أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية؛

خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف او جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى،او لتحقيق غرض او هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز؛

خاصية الخلو من الأخطاء يقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء او حذف في وصف وببيان الأحداث الاقتصادية ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها؛

أن خاصية التمثيل الصادق بذاتها،ليس بالضرورة أن تنتج معلومات ملائمة فمثلا قد تستلم المنشاة أصل غير متداول (معدات مثلا) من خلال إعانة حكومية،فإذا تم إثبات ذلك الأصل المستلم بدون قيمة او قيمة رمزية دينار واحد مثلا فن تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الأصل المستلم،كما أن هناك أصول موجودة لدى المنشاة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشاة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها،مثل الشهرة المولدة داخليا والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها،وبالتالي الحصول على معلومات مفيدة يجب أن تتصف تلك المعلومات بالملائمة والتمثيل الصادق معا.

**ثانيا- الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات وتشمل:**

**القابلية للمقارنة:** يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية لفترة او فترات أخرى سابقة لنفس المنشاة آو مقارنة القوائم المالية لمنشاة أخرى ولنفس الفترة،ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشاة من فترة لأخرى،وإجراء المقارنة بين المنشآت المختلفة؛

**القابلية للتحقق** : وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس،أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس وخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية بحيث تحقق خاصية التمثيل الصادق أيضا؛

[1] دونالد كيسو وجيرى ويجانت، **ا لمحاسبة المتوسطة**، ترجمة احمد حامد حجاج (الجزء الأول؛ السعودية: دار المريخ،1999)،ص 70.

**التوقيت المناسب:** تعني خاصية التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار وكما هو معروف فأن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلا يتم التبوء بها على أساس تقديرات المستقبل كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية،ولكن مع مرور الوقت وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات؛

**القابلية للفهم :** تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق،ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشاة ونشاطاتها الاقتصادية ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة،كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة،إلا أن ذلك لايعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل واضح ومفهوم ما أمكن.

ويتطلب الإطار المفاهيمي تحقق الخصائص المعززة او الداعمة للخصائص النوعية إلى اكبر حد ممكن،ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي او جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة اذا كانت تلك المعلومات لا تتصف بالملائمة والتمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية سالفة الذكر.

**الفرع الثاني : القيود على الملائمة والموثوقية للمعلومات**

**أولا: الموازنة بين التكلفة والمنفعة:**

أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات ولا يوجد معيار ثابت لاختيار (التكلفة-المنفعة)لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدة.[1]

**ثانيا: عناصر القوائم المالية :**

يصف الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عناصر القوائم المالية على أنها فئات متعددة تمثل العمليات المالية والأحداث التي تمت لدى المنشاة آو التي سينجم عنها أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية وتشمل الأصول والالتزامات،وحقوق الملكية، المصاريف والدخل.

**المركز المالي:** أن العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي وهي الأصول،الالتزامات،وحقوق الملكية وتعرف هذه العناصر كما يلي:

الأصل: وهو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع.

الالتزام وهو مديونية حالية على المشروع ناشئة عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة للموارد والتي تتجسد فيها منافع اقتصادية يملكها المشروع للخارج.

حقوق الملكية : وهي حصة الملاك المتبقية في أصول المشروع بعد طرح كافة الالتزامات وتسمى ايضا بالقيمة الرياضية وصافي المركز المالي .

[1] دونالد كيسو وجيرى ويجانت، مرجع سبق ذكره، ص 86.

2 . **الأداء:** يستخدم الربح غالبا كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار او حصة السهم من الأرباح،أن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات،وأن الاعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح،يعتمد جزئيا على مفهومي راس المال والحفاظ على راس المال المستخدمأن من قبل المنشاة لإعداد بياناتها المالية .

**الدخل:** وهو زيادة المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة او زيادات في الأصول او نقصان في الالتزامات مما ينشاء عنها زيادة في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية،كما يتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب ويتحقق الإيراد انطلاقا من عمليات البيع والرسوم والفوائد والإيجار أما المكاسب تمثل بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشا أو لاتنشا في سياق النشاطات العادية للمشروع،مثل مكاسب التنازل عن الأصول الثابتة.

**المصروفات:** هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة او استنفاذ الأصول او تكبد التزامات التي ينشا عنها نقصان في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية،يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشا في سياق النشاطات العادية للمشروع على سبيل المثال تكلفة المبيعات الأجور، الاهتلاك، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة او استنفاذ الأصول مثل النقد وما يعادل النقد،والمخزون والممتلكات المصانع والمعدات.

تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشا او لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع،وتمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولاختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى،وعليه لا يعتبر عنصرا منفصلا في هذا الإطار،مثل خسائر الحريق الفيضانات،كما يشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشاء من أثار الزيادات في سعر صرف العملة الأجنبية فيما يتعلق باقتراض المنشاة بتلك العملة.

**ثالثا: أساليب قياس عناصر القوائم المالية**

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية وتشمل:

**التكلفة التاريخية**: وتعني تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين او في بعض الظروف بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

**التكلفة الجارية:** تسجل الأصول بمبلغ النقد او ما يعادل النقد والدي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل او ما يمثله في الوقت الحاضر وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد او ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر[1].

**صافي القيمة القابلة للتحقق:** يمثل مبلغ النقد او ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة وتقيد الالتزامات بقيم سدادها، اي المبالغ غير المخصومة النقدية او ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.[2]

[1] Robert Obert, Op.Cit., P. 65.

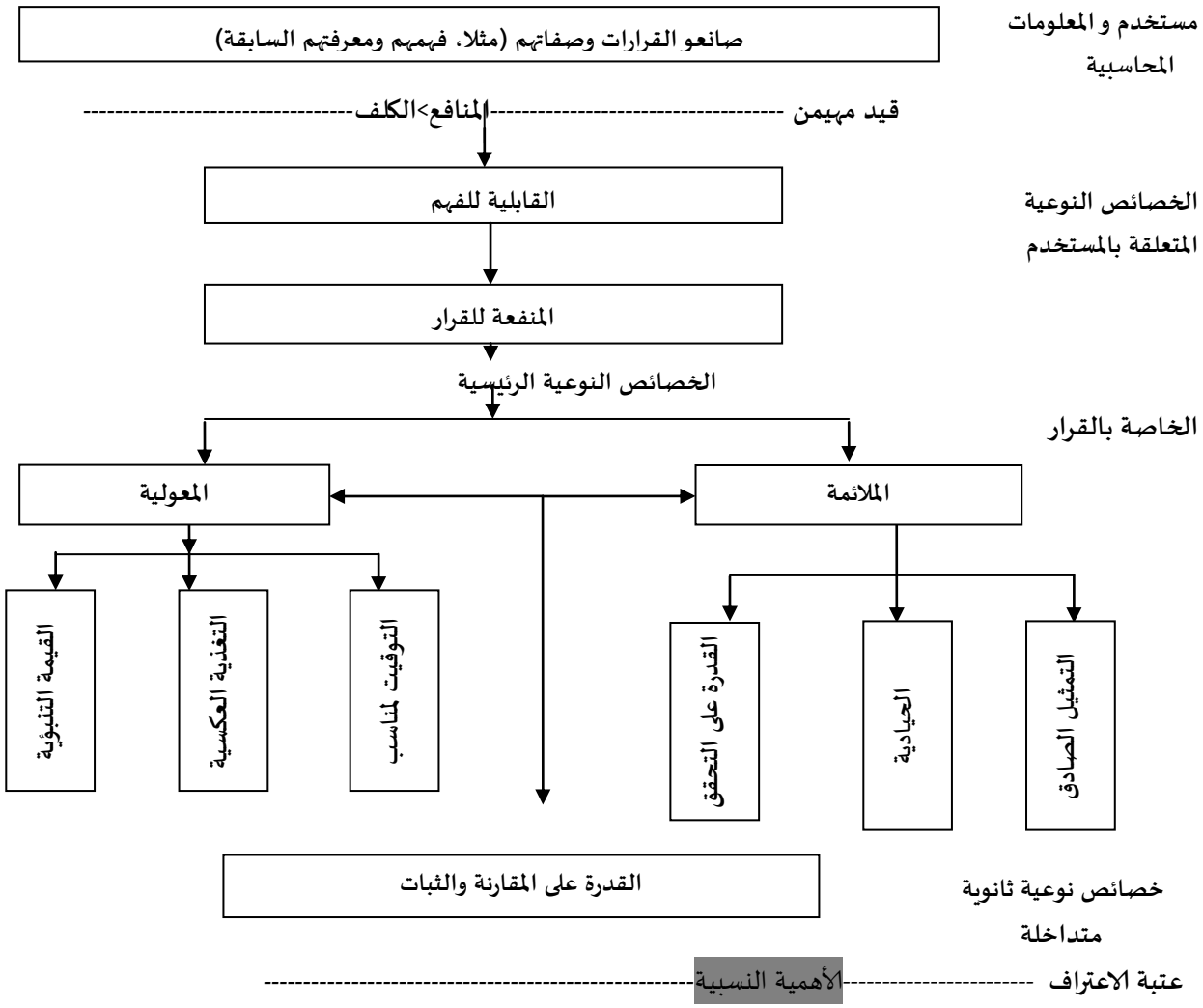
[2] جمعة حميدات وابراهيم النخالة،مرجع سبق ذكره،ص 19.

**القيمة الحالية( قيمة المنفعة):** تقيد الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط وتقيد الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط[1].

**القيمة العادلة:** هي عبارة عن القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها او تسديد التزامات على المنشاة على أساسها وذلك من قبل أطراف مطلعة ولديها الرغبة في التعامل على أساس تجاري.

**القيمة القابلة للاسترداد:** هي عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع او القيمة قيد الاستعمال أيهما أعلى.

**الشكل رقم (20) : الخصائص النوعية للمعلومات المالية**




**المصدر** : احمد رياحي بلكاوي، **نظرية المحاسبة**، ترجمة رياض العبد الله ومراجعة طلال الجحاوي (عمان، الأردن: دار اليازوري، 2009)، ص 273.

[1] Eric Ducasse et autres, Op.Cit., P. 130.

**المبحث الثاني: مكونات القوائم المالية المحاسبية المدمجة**

يجب على المنشاة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنويا على الأقل وعند تغير المنشاة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها تعرض البيانات المالية لفترة تزيد او تقل عن سنة، فأن على المنشاة الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية،والسبب وراء استخدام فترة أطول او اقل من سنة، وحقيقة أن المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

ولأسباب عملية قد تفضل بعض المنشآت إعداد قوائمها المالية لفترة 52 أسبوع، ونطرأ لعدم وجود فروقات ذات أهمية نسبية في هذه الحالة مقارنة مع حالة إعداد القوائم لسنة كاملة فقد سمح المعيار المحاسبي الدولي بذلك.

**المطلب الأول: الميزانية وجدول النتيجة المدمج**

يتطلب الأمر افصاحات معينة في صلب القوائم المالية و إفصاحات أخرى في الملاحق.

يجب أن تحتوي كل قائمة مالية من القوائم الرئيسية على المعلومات التالية:

اسم(عنوان) القائمة واسم المنشاة المعدة لها القائمة؛

ما إذا كانت القائمة للمشروع لوحدة ام لمجموعة مشاريع (قوائم موحدة)؛

الفترة الزمنية التي تغطيها القائمة ؛

العملة المستخدمة في عرض القوائم؛

مستوى تجميع أو اختصار القيمة في القوائم المالية (الأرقام بآلاف الدنانير آو بمئات الآلاف).

**الفرع الأول : الميزانية :**

تعبر الميزانية عن الملكية أو الإرث على طول حياة الشركة والمقدرة بـ99 سنة وهي من اهم القوائم المالية الاساسية.

**أولا: الميزانية الفردية**

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتبرز بصفة منفصلة على الأقل الفصول الآتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

**الأصول:**

التثبيتات المعنوية؛

التثبيتات المعنوية؛

الاهتلاكات؛

المساهمات؛

الأصول المالية؛

المخزونات؛

الضرائب مع تمييز الضرائب المؤجلة؛

الزبائن،والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة؛

حسابات الخزينة والخزينة المعادلة.

**الخصوم:**

رؤوس الأموال الخاصة قبل التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛

الخصوم غير الجارية التي تتضمن الفائدة؛

الموردون والدائنون الآخرون؛

الضرائب (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛

مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة ؛

خزينة الخصوم والخزينة السلبية المعادلة.

**حالة الميزانية المدمجة :**

المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة؛

الفوائد ذات الأقلية(حصة الأقلية، الحقوق غير المسيطر عليها) وهي حصة الأقلية في صافي أصول المنشاة التابعة،ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

**المادة 220-2** من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008–يبرز عرض الأصول والخصوم في الميزانية التمييز بين عناصر جارية وعناصر غير جارية.

**المادة 220-3** – معلومات أخرى تظهر في الميزانية وفي الملحق:

وصف وطبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات؛

حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة؛

مبالغ للدفع او الاستلام؛

الشركة الأم؛

الفروع؛

الكيانات المساهمة في المجمع.

**ثانيا: نماذج الكشوف المالية (الميزانية)**

**حالة الدمج الكلي:** الجمع الجبري 100% لكل حساب من الحسابات المكونة للميزانية في جهة الأصول ومن جهة الخصوم فتح حساب باسم حصة ذوي الأقلية او الحقوق غير المسيطر عليها وجمع الحسابات 100%ماعدا راس المال وحذف من الحسابات الأخرى الجزء من فوائد الأقلية والمخصوم بنسبة حصة الأقلية (الاحتياطات والنتيجة،ما ينقل من جديد،فارق التقييم فارق إعادة التقييم )

**حالة الدمج بالوضع بالمعادلة :** استبد الحساب التثبيتات المالية في حساب سندات موضوعة موضع المعادلة من جهة الأصول باستعمال طريقة التكلفة او القيمة العادلة في جهة الأصول وخلق حساب فارق المعادلة من جهة الخصوم.

**الحسابات الجديدة بين الميزانية الفردية والميزانية المدمجة حسب النظام المحاسبي المالي**

| الأصل | ملاحظة | إجماليN | إهتلاك رصيد N | الصافيN | الصافي N-1 |
|---|---|---|---|---|---|
| سندات موضوعة موضع المعادلة | | | | | |

| الخصوم | ملاحظة | إجمالي N |
|---|---|---|
| فارق المعادلة | | |
| حصة الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليها) | | |
| النتيجة الصافية( نتيجة الشركة الأم+حصة الأقلية من النتيجة+الحصة من النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة) | | |

**تصور جديد لتقسيم الحسابات المتعلقة بالتثبيتات المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية الجديدة**

| الأصل | ملاحظة | إجمالي N | إهتلاك رصيد N | الصافيN | الصافي N-1 |
|---|---|---|---|---|---|
| 1-سندات موضوعة موضع المعادلة | | | | | |
| المساهمات في الكيانات المشاركة | | | | | |
| المساهمات في الشركات الزميلة | | | | | |
| 2-سندات مساهمة غير مدمجة | | | | | |

**الفرع الثاني: حساب النتيجة (قائمة الدخل):**

تنص المادة 230-1 تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشاة من ربح او خسارة عن فترة مالية محددة وقد استخدم معيار المحاسبة الدولي رقم (01)ضمن التعديل الذي تم إدخاله عام 2003،مصطلح الربح او الخسارة بدلا من صافي الربح أو الخسارة للدلالة على الرقم الأخير الذي يظهر في قائمة الدخل.

**أولا: المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج الفردي**

تعبر قائمة الدخل على التغير في نشاط استغلال معطى لسنة معينة، وهو بالتأكيد يتغير من سنة إلى سنة اخرى لتغير الظروف المحيطة بالشركة كأسعار المواد الأولية، العمالة، تغير قوأنين الضرائب .....الخ.

**جدول حساب النتيجة الفردي**

تحليل الأعباء حسب طبيعتها او حسب الوظيفة الذي يسمح بتحديد الأرصدة الوسيطة للتسيير الرئيسية الآتية:

الهامش الإجمالي؛

القيمة المضافة ؛

الفائض الإجمالي للاستغلال ؛

النتيجة العملياتية؛

النتيجة المالية؛

النتيجة العادية؛

النتيجة غير العادية؛

الضرائب على الأرباح؛

تغيرات الضرائب المؤجلة (الفرق بين الضرائب المؤجلة –أصول والضرائب المؤجلة –خصوم)؛

النتيجة الصافية.

**ثانيا : حالة قائمة النتائج المجمعة:**

يجب أن يبين جدول حسابات النتائج المدمج مايلي :

حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛

حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

يتم إعداد حسابات النتيجة في حالة الدمج الكلي (الشامل) وهذا بالجمع الجبري لحسابات الشركة الأم والشركات التابعة 100%.

إظهار حصة النتيجة للأقلية في خانة أسفل حسابات النتيجة وهي تساوي إلى النتائج الصافية للشركات التابعة مضروب في نسبة المساهمة لكل شركة من الشركات التابعة .

يتم إعداد حسابات النتيجة في حالة الدمج بالوضع بالمعادلة في خانة أسفل حساب النتيجة تحت تسمية حصة النتيجة في الشركات موضع المعادلة والتي تساوي إلى النتائج الصافية للشركات الموضوعة موضع المعادلة مضروب في نسبة المساهمة .

**النتيجة الصافية = النتيجة الصافية + نتيجة الأقلية +الحصة من النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة**

كما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 أيضا الإفصاح في قائمة الدخل مايلي:

الربح أو الخسارة الذي يعزى (ينسب)إلى:

الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية)؛

مالكي الشركة الأم.

إجمالي الدخل الشامل للفترة المالية الذي ينسب إلى:

الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الملكية)؛

مالكي الشركة الأم .

**جدول النتيجة المدمج في .....**

| الحسابات | المبالغN | المبالغN-1 |
|---|---|---|
| النتيجة الصافية للسنة المالية | | |
| حصة الشركات في الوضع بالمعادلة في النتيجة الصافية | | |
| النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1) | | |
| ومنها حصة ذوي الأقلية(1) | | |
| حصة المجمع(1) | | |

**لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة**

**المطلب الثاني: قائمة التغيرات في الأموال الخاصة**

تعتبر قائمة التغير في الأموال الخاصة من القوائم المالية الأساسية، للدور الذي تكتسيه فهي حلقة العبور للتغيرات التي تطرأ على ثروة الملاك من سنة إلى سنة أخرى، وتشرح الأسباب التي أدت إلى هذا التغير.

**الفرع الأول: محتوى قائمة التغيرات في الأموال الخاصة**

يجب على المنشاة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية بحيث تظهر هذه القائمة:

إجمالي الدخل الشامل للفترة مبينا بشكل منفصل المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأموال مبالغ التي تعود إلى الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).

لكل مكون من مكونات حقوق الملكية أثار التطبيق بأثر رجعي او إعادة العرض بأثر رجعي المعترف بها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 08.

تسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها،وبشكل منفصل يجب الإفصاح عن التغيرات الناجمة عن:

الأرباح والخسائر؛

كل بند من مكونات الدخل الشامل؛

المعاملات مع المالكين، التي تظهر بشكل منفصل المساهمات( زيادة رأس المال- تخفيض راس المال)والتوزيعات على المالكين والتغير في حقوق المالكين في الشركات التابعة التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة على الشركة التابعة؛

تأثيرات تغيرات معدلات (أسعار) الصرف[1]؛

تغيرات الطرق المحاسبية ؛

التغيرات من جراء إعادة التقييم للتثبيتات؛

تغيرات محيط الإدماج: سندات المساهمة ذاتية الرقابة،الحيازة على سندات المساهمة للشركة الدامجة رفع رأس المال للشركة الدامجة تغيرات معدلات الفائدة التنازل على سندات المساهمة للشركة الدامجة تغيير الطرق المحاسبية.

**أولا : المنفعة من جدول حصر الأموال الخاصة**

أن تحليل جدول تغيرات الأموال الخاصة المدمج يجيب على عدة أسئلة ومنها:

أمنيةsécurité : وذلك بضمان استمرارية الأموال الخاصة المدمجة؛

إعلاميةinformation : تعطي بدقة تطور الأموال الخاصة ؛

تسأهمية contribution: يسمح لنا من إعداد جدول تغيرات الأموال الخاصة المدمج.

**ثانيا : مكونات جدول تغيرات الأموال الخاصة**

**الأعمدة:** يحتوي هذا الجدول على مجموعة من الأعمدة:

- الأموال الخاصة في بداية السنة ؛
- توزيع النتيجة؛
- رفع رأس المال؛
- تخفيض رأس المال؛
- تقسيمات الأرباح المدفوعة؛

[1] François Colinet et Simon Paoli, Op.Cit., P. 408.

- تقسيمات الأرباح المستلمة؛
- النتيجة الصافية؛
- إعادة التقييم؛
- تغيير طرق التقييم؛
- تغيرات فارق التحويل؛
- تغيرات محيط الإدماج بما فيها رفع وتخفيض رأس المال؛
- التغيرات الأخرى؛
- الأموال الخاصة في نهاية الفترة والناتجة عن مجموع الأعمدة.

**توزيع النتيجة:** أثناء توزيع النتيجة،يجب إخراج عناصر النتيجة للسنة السابقة والتي حولت إلى الاحتياطات الجزء من النتيجة الموزعة على شكل تقسيمات الأرباح تسجل في العمود المخصص لتقسيمات الأرباح المدفوعة.

**رفع رأس المال:** عمليات رفع رأس المال يمكن أن تترجم أساسا بوجهين:

عن طريق اقتطاع على الاحتياطات في حالة رفع رأس المال المجاني؛

عن طريق الاكتتاب في الجهة الأخرى،الأسهم المحررة من طرف المجمع او من طرف مساهمين من خارج المجمع؛

**تخفيض رأس المال:** عن طريق امتصاص حساب ما ينقل من جديد-خسائر وبالتالي عملية تخفيض رأس المال وبالتالي عملية تسوية بالتساوي على الشركاء أو المساهمين؛

عن طريق استرجاع جزء من الأسهم أو الحصص هذا الاسترجاع يمكن أن يكون بالتساوي مع الشركاء أو المساهمين.

**تقسيمات الأرباح المدفوعة:** أن عملية دفع تقسيمات الأرباح لصالح كل المساهمين وفي بعض الحالات تقسيمات الأرباح تدفع بالتناسب المختلف على حصص المجمع في نهاية السنة وتكون عملية توزيع تقسيمات الأرباح تخضع للرقابة بدقة؛

من جهة أخرى في بعض الحالات تقسيمات الأرباح تكون خاضعة للاقتطاع من المصدر كما يمكن أن تكون مقدمة مسبقا على شكل تسبيقات، الحلول لهذه الاقتطاعات الضريبية يمكن أن تسجل في هذا العمود عن طريق تأسيس انطلاقا من تسجيلات الاقتطاعات الضريبية.

**تقسيمات الأرباح المستلمة :** توزيعات الأرباح المستلمة تسجل في هذا العمود بالمبلغ الموافق بإقصاءات المتعلقة بتقسيمات الأرباح؛

**النتيجة الصافية:** في هذا العمود نسجل النتيجة الظاهرة في الحسابات الفردية وكذلك تأثيرات النتيجة على التسجيلات المحاسبية؛

**إعادة التقييم:** كل التحركات او التغيرات في حساب فارق إعادة التقييم تسجل في هذا العمود؛

**التغير في طرق القياس** : أن التغير في طرق القياس تؤدي إلى تغيير في الاحتياطات المدمجة من اجل حلول متعلقة بالأصول والخصوم في بداية السنة المالية،أن هذا التغير يسجل في هذا العمود ؛

**التحويل Conversion**: أن التغير في فارق التحويل للشركات الأجنبية والتي لها أموال خاصة والتي نستعمل حساباتها الفردية في إعداد القيود المتعلقة بالإدماج؛

**التغير في محيط الإدماج :** نسجل في هذه الخانة والتي تحتوي أساسا على العمليات التالية:

الحيازة أو التنازل على السندات خارج المجمع ؛

التغير في معدل الفائدة للمجمع المرتبط بالحيازة أو التنازل غير المباشر ؛

عمليات الاندماج للشركات المتضمنة التنويع في الأموال الخاصة ؛

كل التغيرات في الأموال الخاصة بين المجمع والأقلية لا يوجد عند توزيع في أعمدة أخرى.

2 . **الأسطر:** الجداول الفردية لحصر الأموال الخاصة تتكون من عدة أجزاء؛

**التغير في الأموال الخاصة الفردية:** في هذا الجزء من الجدول يسمح بضمان التطور في الأموال الخاصة بين بداية السنة ونهاية السنة بين كل مكونات الأموال الخاصة،كل المعطيات تمثل 100 % من قيمها؛

**التغير في الأموال الخاصة بنسبة% الإدماج:** في هذا الحقل إذا كانت الشركة مدمجة بواسطة الدمج بالوضع بالمعادلة، المعطيات المسجلة في الأموال الخاصة وكذلك تأثير التسجيلات المحاسبية تقدم بواسطة نسبة الإدماج؛

في هذا الجزء تسمح بتأسيس الحصة من الأموال الخاصة المعاد معالجتها وكذلك تغيراتها ومن اجل التسجيلات المحاسبية للدمج والتي لها اثر على الأموال الخاصة حيث تعيد بناء المعطيات المسجلة في كل سطر.

-في العمود "بداية السنة" من اجل التأثير على الاحتياطات حيث أن التأثير الفعلي كان في السنة السابقة عند إعداد الحسابات المدمجة.

في العمود المخصص "تغير محيط الإدماج" ولأن الشركة قد قامت بالدمج لأول مرة عن طريق الإدماج.

في العمود المخصص "النتيجة" مخصص للتسجيلات المحاسبية التي لها تأثير على النتيجة .

في العمود المخصص" نهاية السنة" للتأثير الجبري للأعمدة الأخرى .

**التأثيرات بعد توزيع الأموال الخاصة:** في هذا الجزء نجد عدد من الأسطر: الأموال الخاصة، إقصاء سندات المساهمة، فوارق الحيازة، حصة الأقلية، حصة المجمع.

في اكبر المجمعات، إهتلاك فارق الحيازة (الاقتناء) يسجل في الجدول المتعلق بحصر الأموال الخاصة للشركة المانحة للمساهمة ؛

في المجمعات الصغيرة إهتلاك فارق الحيازة يسجل في الجدول المتعلق بحصر الأموال الخاصة للمساهمين.

**الفرع الثاني : إجراءات إعداد جدول التغيرات في الأموال الخاصة**

**أولا: المعطيات في الأسطر:**

**الأموال الخاصة في بداية السنة :** في هذا العمود، كل المعطيات المسجلة والموافقة لكل المعطيات المتعلقة بالسنة السابقة من اجل ضمان استمرارية الأموال الخاصة؛

**توزيع النتيجة:** للشركات الأجنبية، توزيع النتيجة يكون حسب مبدأ تأسيس النتيجة، كذلك توزيع النتيجة يترجم باستعمال السعر المتوسط للسنة السابقة للشركات التي تستعمل طريقة سعر الأقفال؛

**تغيرات أسعار الصرف:** في هذا العمود يمكن أن نسجل:

التغيرات في فارق الصرف على الأموال الخاصة في بداية السنة؛

فارق الصرف بين النتيجة باستعمال السعر المتوسط والنتيجة باستعمال سعر الإقفال؛

تغيرات أسعار الصرف على التسجيلات المتعلقة بالتجميع؛

تغيرات أسعار الصرف على السندات الممنوحة من طرف الشركات الأجنبية.

**تغيرات أخرى:** إذا كانت حسابات السنة قد تغيرت بعد إقفال حسابات الدمج، التأثير على النتيجة لا تؤخذ في الحسبان، ويسجل في عمود "تغيرات أخرى"؛

**ثانيا: المعطيات في الأعمدة**

**تغيرات الأموال الخاصة الناتجة من الحسابات الفردية** : كل المعطيات بمكن أن تبرر بالتغير في كل حساب من حسابات الأموال الخاصة بين بداية الفترة ونهاية الفترة.

الأحداث الرئيسية التي يمكن أن تبرر التغيرات في هذا الجزء من الجدول هي :

توزيع النتيجة : هذا الجزء يمكن يوزع إلى الاحتياطات، والجزء الأخر إلى تقسيمات الأرباح؛

عمليات رفع رأس المال والتي يمكن أن تنتج عن طريق امتصاص الاحتياطات أو ما ينقل من جديد أو رفع رأس المال عن طريق الاكتتاب النقدي أو عن طريق الحصص العينية في إطار الاندماج؛

تخفيض رأس المال إما عن طريق امتصاص ما ينقل من جديد –خسائر، او عن طريق استرجاع الأسهم او الحصص للمساهمين أو الشركاء؛

التغيرات في فارق إعادة التقييم للشركات التي بررة إعادة التقييم في الحسابات المدمجة؛

التغيرات في فارق الحيازة للشركات الأجنبية باستعمال عملة الدمج؛

التغيرات الأخرى والتي أساسا تتمثل في الفروقات في النتيجة في سنة عن الأخرى، خاصة في حالة حسابات السنة السابقة ليست نهائية[1].

**ثالثا: حالات خاصة**

**الدخول في محيط الإدماج:** عند دخول الشركة في محيط الإدماج، كل توجد حالات خاصة تتعلق بالتغير في إستراتيجية الشركة أما بالحيازة على أسهم إضافية او التنازل على الأسهم، الأمر الذي يغير في نسبة المساهمة، ويغير أيضا في طرق التجميع قبل وبعد عملية الحيازة او التنازل.

المعطيات بخصوص الأموال الخاصة تظهر في العمود المخصص «تغيرات محيط الإدماج" ماعدا العمليات اللاحقة والتي دخلت لمحيط الإدماج يجب الإشارة في أعمدة أخرى هذه العمليات يمكن أن تكون عملية رفع رأس المال تقسيمات الأرباح المدفوعة والمقبوضة.....الخ وفي حالة أن المجمع قام بالحيازة على سندات المساهمة لشركة ما بعد تقسيمات الأرباح (Dividendes) هذه الأخيرة لا يجب الإشارة إليها؛

**الدخول في محيط الإدماج:** ماعدا العمليات لغاية تاريخ الخروج من محيط الإدماج يجب الإشارة إليها في جدول حصر الأموال الخاصة، أن عملية دوران الأموال الخاصة يجب أن تسجل في عمود "تغير محيط الإدماج"؛

**تغير معدل الإدماج:** أن تغير معدل الإدماج يجب أن يسجل في السطر المخصص «الحصة في الأموال الخاصة «وفي العمود المخصص لرفع رأس المال تخفيض رأس المال تغير محيط الإدماج؛

**تغير طرق الدمج (التجميع):** تغير معدل الإدماج والناتج عن التحول من طريقة الوضع بالمعادلة «mise en équivalence» إلى طريقة الدمج الشامل « l'intégration globale »

[1] François Colinet et Simon Paoli, Op.Cit., P. 414.

أو من طريقة الدمج الشامل إلى طريقة الوضع بالمعادلة يجب أن تسجل في السطر المخصص «الحصة في الأموال الخاصة" وفي العمود الموافق لرفع رأس المال تخفيض رأس المال تغير محيط الإدماج.

**الجدول رقم (08): نموذج جدول تغيرات الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي**

| | ملا | رأسمال الشركة | علاوة الإصدار | فارق التقييم | فارق إعادة التقييم | الاحتياطات والنتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الرصيد في N-2/12/31 | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح او الخسائر غير مدرجة في الحسابات<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| الرصيد في N-2/12/31 | | | | | | |
| تغيير الطريقة المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الهامة<br>إعادة تقييم التثبيتات<br>الأرباح او الخسائر غير مدرجة في الحسابات<br>الحصص المدفوعة<br>زيادة رأس المال<br>صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | |
| الرصيد في N/12/31 | | | | | | |

**ملاحظة** : لم يتطرق النظام المحاسبي المالي لنموذج قائمة التغيرات في الأموال الخاصة المدمج واكتفى بالقائمة في الميزانية الفردية .

**المطلب الثالث : قائمة تدفقات الخزينة**

تطرق المعيار IAS07 لقائمة التدفقات النقدية ،حيث تم تخصيصه فقط لهذه القائمة ويتطلب عرض المعلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لمنشاة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية.

فالجدول وثيقة معلومات تدخل ضمن القوائم المالية الأساسية ومنهم من يصنفها ضمن الملاحق وهو يفضل عن جدول التمويل والمؤسس على أساس التغيرات في راس المال العامل فهو يعطينا معلومات لا تعتمد على التغيرات في الميزانية ولكن على الخزينة الحقيقية وعن طريقة تطورها وكيفية خلق الخزينة داخل الشركة، وهل هي محبذة او لا، فهو يقدم لنا لسنة دخول وخروج النقدية والنقدية المعادلة والمصنفة حسب الأنشطة العملياتية، الاستثمارية والتمويلية[1].

**الفرع الأول : تصنيفات تدفقات الخزينة**

وفقا للفقرة 08 من المعيار المحاسبي الدولي IAS1 هذا الجدول هو جزء مكمل للقوائم المالية،وهو هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 7 وهو قائمة إجبارية وفق للمعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي SCF،والقانون الفرنسي 02/99.

جدول تدفقات الخزينة هو وثيقة ختامية مثل الميزانية وجدول النتيجة وهو جدول رقابي مثله مثل جدول تغيرات الأموال الخاصة كما أنه وثيقة للتحليل المالي للحسابات[2].

وفقا للمعيار IAS07 في الفقرة 4 "جدول تدفقات الخزينة، يستعمل مع القوائم المالية الأساسية فهو يقدم معلومات مالية تسمح لمستعمليها على تقييم التغيرات في الأصول الصافية للشركة، وهيكلتها المالية (بما فيها النقدية وقابلية الوفاء)وعلى قدرتها على تغيير المبالغ واستحقاق التدفقات النقدية، من اجل قبول التغيرات الموافقة وأنتهاز الفرص، أن المعلومات ذات الأهمية النسبية التي تخص تدفقات الخزينة من استخدامها من اجل قياس قدرة الشركة على خلق النقدية او ما يعادلها مما يعزز قابلية المقارنة بين المعلومات المالية وعلى الأداء ألعملياتي بين مختلف الشركات .

تعرف الفقرة 06 من المعيار رقم 07 تعرف تدفقات الخزينة على أنها" مدخلات ومخرجات النقدية وما يعادلها " النقدية تشمل في نفس الفقرة أموال الصندوق، الودائع بالنظر، والخزينة المعادلة، التوصيفات قصيرة الأجل، سريعة التحول إلى النقدية وسريعة التحول.

تتضمن قائمة التدفقات النقدية البنود المتعلقة بالنشاطات التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية على النحو التالي:

**أولا -التدفقات التشغيلية :** وهي النشاطات التي تقوم بها المنشاة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها والتي لا تعتبر في ذات الوقت نشاطات استثمارية أو تمويلية، وبذلك تشمل النشاطات التشغيلية مايلي:

النقدية المستلمة من العملاء ؛

النقدية المدفوعة للموردين و الأجور؛

الفوائد المدفوعة؛

المصاريف الأخرى المدفوعة؛

1 François colinet et Simon Paoli, Op.Cit., P. 447.

2 Dominique Mesplé-Lassalle, Op.Cit., P. 328.

الضرائب على النتائج[1].

وتعتبر النشاطات التشغيلية هي النشاطات الأكثر أهمية في المنشاة حيث تتحدد نتيجة الأعمال في قائمة الدخل التي تعد وفقا لأساس الاستحقاق، بينما يعبر صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية عن نتيجة الأعمال التي تعد وفقا للأساس النقدي.

وبذلك فيعتبر من الأهمية بمكان الوقوف على النشاطات التشغيلية في المنشاة ويعتبر كيفية الوصول إلى صافي التدفقات النقدية هو الفارق بين الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر لإعداد قائمة التدفقات النقدية.

**ثانيا – التدفقات الاستثمارية :**

وهي التدفقات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها إضافة للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة وتعتبر النشاطات التالية من أهم النشاطات الاستثمارية:

شراء الأصول غير الجارية والتنازل عنها؛

شراء الاستثمارات المالية والتنازل عنها؛

منح القروض للغير (إقراض) وتحصيلها.

**ثالثا- التدفقات التمويلية :** النشاطات التي تخص راس المال المملوك وهيكل الاقتراض في المنشاة وبذلك تشمل هذه النشاطات ما يلي:

رفع وتخفيض رأس المال؛

الحصول على قروض من الغير وتحصيلها؛

تقسيمات الأرباح المدفوعة إلى الملاك؛

شراء أسهم الخزينة وبيعها.

**جدول رقم ( 09) : عناصر الأنشطة المكونة لقائمة تدفقات الخزينة**

| الأنشطة | التدفقات | |
|---|---|---|
| | التدفقات النقدية الداخلة | التدفقات النقدية الخارجة |
| الأنشطة التشغيلية | مبيعات السلع والخدمات<br>الفوائد المستلمة<br>حصص الأرباح المستلمة<br>بيع الأوراق التجارية مقابل النقدية<br>مصادر الإيراد الأخرى غير المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية | مشتريات البضاعة<br>الرواتب والأجور<br>الفوائد المدفوعة<br>شراء الأوراق التجارية نقدا<br>المصاريف الأخرى |
| الأنشطة الاستثمارية | بيع عقارات و معدات<br>بيع الاستثمارات المالية | شراء عقارات و معدات<br>شراء الاستثمارات المالية |
| الأنشطة التمويلية | إصدار أسهم رأس المال<br>إصدار سندات | شراء سندات الخزينة<br>دفع الديون (أصل الدين فقط)<br>دفع حصص الأرباح النقدية |

**المصدر**: منير شاكر محمد، واخرون، **التحليل المالي**(ط2؛ عمان: دار وائل للنشر،2008)، ص 144-145.

1 Eric Ducasse et autres, Op.Cit., P. 160.

**الفرع الثاني : عرض قائمة التدفقات النقدية وفق النظام المحاسبي المالي SCF**

يتم عرض قائمة تدفقات الخزينة بموجب طريقتين وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة

**نموذج قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة :**

تتمثل الطريقة المباشرة الموصى بها حسب النظام المحاسبي والمالي الجديد ( في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية الزبائن والموردون، الضرائب....)

قصد إبراز تدفق مالي صاف، وكذا تقريب هذا التدفق المالي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

حيث يحتوي جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة على ثلاثة أجزاء رئيسية من التدفقات:

تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (أنشطة العمليات العادية التي ينشا منها منتجات المؤسسة وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل)؛

تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (عمليات تسديد أموال من اجل اقتناء استثمار وتحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصول طويلة الأجل)؛

تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (أنشطة تكون ناجمة عن تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

**الجدول رقم(10): جدول تدفقات سيولة الخزينة**

**الفترة من.....إلى.....**

| | ملاحظة | السنة الماليةN | السنة الماليةN-1 |
|---|---|---|---|
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية** | | | |
| التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن..... | | | |
| المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين..... | | | |
| الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة..... | | | |
| الضرائب على النتائج المدفوعة..... | | | |
| تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية | | | |
| تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية..... | | | |
| تدفقات أموال الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية(ا) | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية** | | | |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية أو غير مادية..... | | | |
| التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مادية أو غير مادية ..... | | | |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية..... | | | |
| التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات مالية..... | | | |
| الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية..... | | | |
| الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج..... | | | |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب) | | | |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل | | | |
| التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم | | | |
| الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها | | | |
| التحصيلات المتأتية من القروض | | | |
| تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة..... | | | |
| **صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)** | | | |
| تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات..... | | | |
| تغير أموال الخزينة في الفترة(أ+ب+ج) | | | |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية..... | | | |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية..... | | | |
| تغير أموال الخزينة | | | |
| المقاربة مع النتيجة المحاسبية | | | |

**المصدر**: قرار مؤرخ في 26/07/ 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 ليوم 25 مارس 2009.

**قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة :**

تتمثل الطريقة غير المباشرة في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسب أن:

آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين.....)

التسويات(ضرائب مؤجلة).

التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل(قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة....)وهذه التدفقات تقدم كلا على حدا.

تمتاز هذه الطريقة بأنها اقل تكلفة من الطريقة المباشرة وتقوم على أساس إجراء تسوية لصافي دخل المنشاة وتدفقاتها النقدية.

**الجدول رقم (11): جدول تدفقات سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)**

**الفترة من.....إلى.....**

| | ملاحظة | السنة المالية N | السنة المالية N-1 |
|---|---|---|---|
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية** | | | |
| صافي نتيجة السنة المالية | | | |
| تصحيحات من اجل: | | | |
| -الاهتلاكات و الأرصدة | | | |
| -تغير الضرائب المؤجلة | | | |
| -تغير المخزونات | | | |
| -تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى | | | |
| -تغير الموردين والديون الأخرى | | | |
| -نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب | | | |
| تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (ا) | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار** | | | |
| مسحوبات عن اقتناء تثبيتات | | | |
| تحصيلات التنازل عن تثبيتات | | | |
| تأثير تغيرات محيط الإدماج(1) | | | |
| تدفقات أموال الخزينة المرتبطةبعمليات الاستثمار(ب) | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل** | | | |
| الحصص المدفوعة للمساهمين | | | |
| زيادة رأس المال النقدي | | | |
| إصدار القروض | | | |
| تسديد قروض | | | |
| **تدفقات أموال الخزينة المرتبطةبعمليات التمويل(ج)** | | | |
| تغير أموال الخزينة (أ+ب+ج) | | | |
| أموال الخزينة عند الافتتاح | | | |
| أموال الخزينة عند الأقفال | | | |
| تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) | | | |
| تغير أموال الخزينة | | | |

**المصدر**: قرار مؤرخ في 07/26/ 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 ليوم 25 مارس 2009.

يرجع الاختلاف بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة راجع إلى كيفية تقديم تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تنتج إيرادات والنشاطات الأخرى غير مرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)، فالطريقة المباشرة تشكل عنصر رئيسي لدخول وخروج السيولة الإجمالية للزبائن والموردين والضرائب وغيرها من العناصر المعنية بتدفقات الخزينة المرتبطة بنشاطات الاستغلال قصد إبراز التدفق المالي الصافي، بينما الطريقة غير المباشرة تعتمد على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من آثار المعاملات دون التأثير على الخزينة مثل الاهتلاكات والمؤونات ونقص القيم تغيرات الضرائب المؤجلة و التي لا يرافقها تدفق نقدي حقيقي

خارجي والزبائن والموردين التي بعد فترة معينة تتحول إلى تدفق نقدي داخلي أو خارجي،أو العناصر التي ليس لها علاقة بأنشطة الاستغلال كفائض أو عجز التنازل عن الاستثمارات.

**قائمة تدفقات الخزينة المدمجة :**

يتم الجمع الجبري لقوائم التدفقات الخزينة الفردية للشركات الخاضعة للدمج عن طريق الدمج الكلي مع الأخذ بعين الاعتبار المنهجية المعتمدة في إعداد الميزانية وجدول النتيجة وتتمثل هذه المعالجات في تسجيل التدفقات حسب كل صنف (عملياتي، استثماري، تمويلي) وإقصاء التدفقات البينية المتمثلة في عمليات الشراء والبيع (ديون، حقوق) وفق الشكل التالي:

**الشكل رقم (21): المنهجية المعتمدة في إعداد قائمة تدفقات الخزينة**

**SOURCE**: François Colinet et Simon Paoli, **Pratique des Comptes consolides** (4eme édition; Paris: Dunod, 2005), P.465.

**الفرع الثالث: الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية**

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزاء لا يتجزأ منها،اذا أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية،وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم،وقد سبق الإشارة إلى المعلومات التي يتوجب عدم إدراجها ضمن قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وبالتالي يتم إدراجها ضمن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية،وحسب معيار المحاسبة الدولي IAS1 فأن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية:

تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشاة في إعداد القوائم المالية.

**الإفصاح** عن اي ببيانات او معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية(تغير الأموال الخاصة) وقائمة التدفقات النقدية.

الإفصاح عن اي ببيانات او معلومات لم تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، الا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية .

**المبحث الثالث : النظام الجبائي للمجمعات**

أن حقيقة مجمع الشركات كوحدة اقتصادية، جعل المشرع الجبائي يضع أنظمة خاصة بها، تضمن عدم عرقلة عمل المجموعات، سواء على المستوى الداخلي أو المستوى العالمي، ففي فرنسا فأن تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة والاستقلالية القانونية للأشخاص الخاضعين إلى غاية سنه 1985، جعل من هذا النظام متأخرا عن البلد أن الأنجلو سكسونية في تطبيق نظام توحيد الحسابات، كما هو الحال في الدول المتقدمة الأخرى (امريكا وألمانيا).

وعلى العموم فأن اهم 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 و نظام الشركة الأم و الشركة التابعة وحتى توسيع تطبيقه على مستوى التوجيهية الأوروبية السابعة ونظام الربح العالمي والربح الموحد الذي يطبق بتسريح من السلطات المختصة.

تخضع المجمعات لثلاثة أنظمة أساسية خاصة بالنظام الجبائي بهدف عدم عرقلة تكوين المجمعات سواء على المستوى الداخلي او العالمي، وهي:

نظام الشركة الأم والشركات التابعة والذي يهدف إلى إلغاء الازدواج الضريبي للأرباح المحققة لشركات تابعة مقيمة في بلدان تختلف عن بلد إقامة الشركة الأم؛

نظام الربح العالمي والربح الموحد الذي يشمل مجال تطبيقه الأرباح المحققة في الخارج، وهذا عكس مبدأ إقليمية الضريبة؛

نظام الاندماج الجبائي الذي يسمح بإجراء مقاصة شاملة للأرباح والخسائر بين الشركات المنتمية لنفس المجمع.

**المطلب الأول: نظام شركه الأم وشركاتها التابعة:**

تم وضع هذا النظام حيز التطبيق لأول مره في فرنسا سنة 1920، وقد تم تعديله بالقانون رقم 65-566ل 12 جويلية 1962،ثم بعد ذلك في السنوات 1989،1982،1978 و 1992.

يهدف نظام الشركة الأم و شركاتها التابعة لإلغاء الازدواج الضريبي للأرباح المحققة من طرف الشركة التابعة والموزعة للشركة الأم، ولهذا وككل نظام فهو يلزم توفر شروط حتى تتمكن المجمعات من الاستفادة من مزاياه ويعتبر من أقدم الأنظمة الجبائية للمجمعات.[1]

**الفرع الأول: الشروط العامة لتطبيق نظام الشركة الأم وشركاتها التابعة:**

أن تطبيق نظام الشركة الأم والشركات التابعة يستوجب على مجمع الشركات أن يتوفر على شرطين من اجل تطبيقه وهو نوع النظام الضريبي الذي تخضع له الشركات وأهمية وطبيعة المساهمات.

الشرط الأول يتمثل في أن الشركة الأم يجب أن تكون خاضعة للضريبة على أرباح الشركات (شخص معنوي)، مهما كانت جنسيتها وطبيعة نشاطها وشكلها القانوني؛

الشرط الثاني يتعلق بسندات المساهمة الممنوحة من طرف الشركة الأم وتحديد تاريخ دفع تقسيمات الأرباح من طرف الشركة التابعة،يجب على سندات المساهمة أن تحقق :

[1] Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, Op.Cit., P. 488.

على الأقل المساهمة تساوي نسبة 05% من الرأسمال (إلى غاية أحكام المادة 145 من القانون العام، الضرائب كانت توجب حيازة 10% على الأقل من رأسمال الشركة التابعة).

يمكن أن تكون الشركة الأم شركة فرنسية أو أجنبية (بشرط أن تكون خاضعة للضريبة على الشركات في فرنسا).

أما عن الشركات التابعة فيمكن أن تكون فرنسية أم أجنبية.

**الفرع الثاني : الإعفاءات المتعلقة بإيرادات المساهمات**

**مداخيل المساهمات المعفاة**

الفائدة من تطبيق نظام الشركة الأم والشركات التابعة يتمثل في إعفاء الإيرادات المستلمة من الفروع للشركة الأم والتي هي موضوع إعفاءات،الإيرادات المستلمة يجب أن تحترم بعض الخصائص مثل أن تكون ربح موزع على كل المساهمين (شخص معنوي)،حين كل مساهم يستفيد حسب مساهمته في راس المال، وهي ناتج إذا كان مفهوم مدخول المساهمات اكبر بكثير من الربح (على سبيل المثال توزيع الاحتياطات).

المداخيل الصافية للمساهمات المستلمة خلال السنة المالية من طرف الشركة الأم تربط مباشرة بالنتيجة الجبائية (الربح الجبائي) من اجل حساب الضريبة على أرباح الشركات، هذه المداخيل والتي هي في صورة تقسيمات الأرباح وتكون موضوع تخفيض (Déductions)خارج المحاسبة (EXTRA COMPTABLE) وفي حالة تقسيمات الأرباح المستلمة من فرع او شركة تابعة أجنبية .

ولتوضيح كيفية المعالجة نأخذ المثال التالي بافتراض أن شركة جزائرية M تملك مساهمات في حدود 10%في راس مال شركة اجنبية مع دولة أمضت معها اتفاقية جبائية مع الجزائر استلمت الشركة الجزائرية من الشركة التابعة الاجنبية تقسيمات الأرباح للسنة Nتقدر ب20000 ون تخضع للاقتطاع من المصدر في حدود 10%والمقدرة ب2000 ون،اذا الشركة الجزائرية M استلمت تقسيمات صافية » « Dividende Net تقدر بـ 18000 ون.

المبلغ الذي يخفض من النتيجة الجبائية للسنة على سبيل المداخيل المستلمة من طرف الشركة الاجنبية يساوي إلى الفرق بين تقسيمات الأرباح الصافية والحصة من مصاريف والتكاليف والمقدرة بـ : 18000-(20000×10%) = 16000.

بما أن الإعفاء لتقسمات الأرباح ليس كليا في حالة نظام الشركة الأم وشركاتها التابعة يجب أن تضاف (Réintégrations)إلى النتيجة الجبائية بحصة المصاريف والمقدرة بـ10% .

ايضا حسب المادة13 من قانون المالية لسن 1997 المكمل لأحكام المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة (CID)،تقسيمات الأرباح المستلمة من طرف الشركة على سبيل مساهماتها في راس مال شركات اخرى طرف في المجمع معفاة من الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

في نفس السياق نذكر في حالة المساهمات المتبادلة تقسيمات الأرباح الموزعة للشركة الأم من طرف شركاتها التابعة،المساهمات المتبادلة غير مسموح بها وبالتالي لا توجد تقسيمات الأرباح يمكن توزيعها من الشركات التابعة نحو الشركة الأم ولا من الشركة الأم تجاه الشركات التابعة.

**إضافة الحصة من المصاريف**

لأجل الاستفادة من الإعفاء فيما يخص تقسيمات الأرباح المستلمة من طرف الشركات الفرعية، على الشركة الأم اجبارية اضافة الحصة من المصاريف والتكلفة والمقدرة جزافيا في حدود 10% من منتوجات المساهمات (تقسيمات الأرباح) المستلمة، متضمنة القرض الضريبي (Crédit d'impôts)،هذا المبلغ الجزافي متعلق بالتكاليف الناتجة من تقسيمات الأرباح المتأتية من الشركات التابعة والتي يجب أن تخفض من النتيجة الجبائية (في الجزائر تعالج في الجدول رقم 09 للميزانية الجبائية المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية).

**الفرع الثاني: آلية تطبيق نظام شركه الأم وشركاتها التابعة**

تنص المادة 216 من قانون الضرائب العام (CGI)، أن الأرباح الموزعة من الشركات التابعة لصالح الشركة الأم معفاة من الضريبة على الشركات (IS)، وهذا بغرض إلغاء الازدواج الضريبي.

ولفهم الية تطبيق هذا النظام نجري مثال على النحو التالي:

شركة المساهمة « Alberta » تملك مساهمات في راس المال لـ**05** شركات تخضع كلها للضريبة على أرباح الشركات،المعلومات المتعلقة بالمساهمات تقدم كما يلي :

| الشركات التابعة | نسبة المساهمة | موطن الشركة التابعة | توزيعات الأرباح المستلمة | الملاحظات |
|---|---|---|---|---|
| Artémis | **10%** | **ادرار-الجزائر** | **620** | |
| Blanche | **5%** | **بشار- الجزائر** | **540** | |
| Armagedon | **3%** | **وهرأن-الجزائر** | **210** | |
| Harsbruck | **8%** | **تونس** | **391** | **القرض الجبائي 15% من مبلغ تقسيمات الأرباح** |
| Tandja | **6%** | **طنجة -المغرب** | **342** | **القرض الجبائي 10% من مبلغ تقسيمات الأرباح** |

النتيجة الجبائية قبل الاخذ بعين الاعتبار لتقسيمات الأرباح قدر ب6300 ون .

اختارت الشركة « Alberta » نظام الشركة الأم وشركاتها التابعة ويكون حساب النتيجة الجبائية للسنة كمايلي:

لأجل حساب النتيجة الجبائية للسنة N يجب تحديد الشركات التي تحقق شروط تطبيق نظام الشركة الأم وشركاتها التابعة،الشركة « Albertaتخضع للضريبة على أرباح الشركات والشركات الأخرى يجب أن تراقب من اجل احترام الشروط لخضوعها لنظام الشركة الأم وشركاتها التابعة فنجد 04 شركات تخضع للضريبة على أرباح الشركات ومساهمة وحيدة اكبر من 10%،السندات الممنوحة تحت شكل تسميات هي سندات مكتتبة (اصدار او تملك منذ 02 سنة).

جدول يراقب الشروط لكل شركة من الشركات التي تملك فيه شركة « Albertaمساهمات .

| الشركات التابعة | تخضع لـ IBS | شرط على الاقل10% | شكل تسمية |
|---|---|---|---|
| Artémis | **نعم** | **نعم** | **نعم** |
| Blanche | **نعم** | **نعم** | **نعم** |
| Armagedon | **نعم** | **لا** | **نعم** |
| Harsbruck | **نعم** | **نعم** | **نعم** |
| Tandja | **نعم** | **نعم** | **نعم** |

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الشركات 05 تحترم الشروط التي تسمح لشركة " Alberta " من تطبيق الإعفاء على تقسيمات الأرباح، الحل من اجل تطبيق الإعفاء تقسيمات الأرباح المستلمة من طرف الشركات هي موضوع اعفاء.

الإعفاء اذا محمل داخل تقسيمات الأرباح الممنوحة من طرف الشركات التابعة،ولتطبيق هذا النظام يجب اضافة للنتيجة الجبائية للشركة "Alberta" الحصة من المصاريف والتكاليف الموافقة المعفاة والمحسوبة كمايلي:

**221** =0.10 **((**(391/0.85)+(342/0.90)+(620+540+210)**)**=

النتيجة الجبائية النهائية للشركة " Alberta"بعد الاخذ بعين الاعتبار تقسيمات الأرباح المستلمة نظير مساهماتها تساوي إلى : 6300 + 221 = 6521 ون

**المطلب الثاني: نظام الربح العالمي ونظام الربح المجمع**

أحس المشرع الفرنسي بضرورة إحلال نظام جبائي جديد يأخذ بعين الاعتبار التطور الاقتصادي المحلي و الدولي، فعلى المستوى المحلي فأن مبدأ المجال الإقليمي للضريبة يعد كحاجز أمام تكتل و توسع الشركات الفرنسية نحو الخارج. أما على المستوى الخارجي فأن تبني الدول الأوروبية و الولايات المتحدة لنظام الأرباح المجمعة جعل الشركات العالمية الكبرى تميل أكثر نجو هاته البلدان.

ولهذا ولمعالجة هذه الوضعية تم إصدار قانون في 12جويلية من سنة 1965 في مادته 22 يضع حيز التنفيذ لنظام جديد خاص بمجمعات الشركات يعرف بنظام الأرباح المجمعة و الأرباح العالمية [(1)].

أن نظام الربح العالمي ونظام الربح الموحد يسمح بتكوين المجمعات بين الدول وهو غير مطبق في الجزائر[1]

**الفرع الأول: تعريفه**

وفق أحكام المادة 209 من القانون العام للضرائب (CGI) فأنه بإمكان الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات (IS) و الحاصلة على اعتماد من قبل وزارة الاقتصاد و المالية بأن تدخل في الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة نتائج استغلالاتها المباشرة غير مباشرة المتواجدة في فرنسا أو في الخارج.

لذلك فهدا النظام يهدف لإلغاء الازدواج الضريبي في داخل نغس المجمع وهذا عن طريق إمكانية اجراء مقاصة بين الأرباح و الخسائر المحققة سواء في الداخل أو في الخارج على مستوى نفس المجمع، وهذا بإخضاع ضريبي على نتيجة إجمالية وليس على نتيجة كل شركة على حدة [(2)].

أن عملية إجراء مقاصة بين أرباح وخسائر الشركات المتواجدة خاصة في الخارج يمكن أن تحدث آثارا سلبية. وهذا ما يفسر وجوب طلب الاعتماد من وزارة الاقتصاد و المالية وبعدها يتم تطبيقه (مثلا في سنة 2002 هذا النظام كلف الخزينة العمومية خسارة قدرت بـ 847 مليون أورو).

وكأهم التعديلات الأخيرة التي مست هذا النظام نذكر منها:

المرسوم رقم 91-1265 لـ 16 ديسمبر 1991 وتمم بالقرار لـ 7 فيفري 1992؛

المرسوم رقم 97-1227 الموافق لـ 26ديسمبر 1997.

وكذلك التعليمة الإدارية لـ 16 مارس 1995 المنشورة في الجريدة 95 – 4 - BOI 4H لـ 31 مارس 1995.

[1] Ibid., P. 494.

**أولا: نظام الربح العالمي**

يسمح للشركات المعتمدة بإضافة لنتائجها المحققة في فرنسا نتائج استغلالها المباشرة (فروع، مكاتب) المشار إليها في المادة 134- A الملحق II من القانون العام للضرائب.

**ثانيا: نظام الربح المجمع**

بالإضافة إلى ما يمكن أن تحققه الشركات في نظام الربح العالمي، يتسنى للشركة الأم وفق هذا النظام بأن تأخذ كذلك في حساب وعائها الخاضع للضريبة نتائج الشركات التابعة التي تمتاز بشخصية معنوية مستقلة وهذا بالجمع الجبري للنتائج الجبائية (ربح أو خسارة) .[1]

**الفرع الثاني: شروط الحصول على الاعتماد و مدته**

بصفة عامة يوجب التشريع الفرنسي لتطبيق نظام الربح العالمي و الربح المجمع الشروط التالية:

الحصول على اعتماد و الذي يرتبط بتحقيق شروط خاصة و المتمثلة في كيفية أنشاء الميزانيات الافتتاحية؛

ترجمة الميزانيات التي وضعت بالعملة الأجنبية؛

مع إدراج في ملف طلب (تعهدات) تسريح باسم كل شركة تابعة تسمح من خلاله بمبدأ مقاصة النتائج؛

وكذا تتعهد بالسماح لإدارة لضرائب بالقيام بمراقبة (ميدانية) إذا أرادت ذلك.

تقر التعليمة الإدارية لـ 95/03/16 أن الاعتماد لا يقدم سوى للمجمعات التي لها تمركز في دول مختلفة وتحقق بذلك رقم أعمال مهم بالخارج.

منذ سنة 1991 حددت مدة الاعتماد بـ 5سنوات قابلة للتجديد، قبل هذا التاريخ لم يتم تحديد أية مدة وفق نص تشريعي ولكن ميدانيا الاعتماد كان يقدم كل 5 سنوات وهو غير رجعي حيث لا يمكن للشركة الحائزة على الاعتماد العدول عن تطبيقه خلال كل هذه المدة إلا في حالة تغير في نسبة (IS) بأكثر من 5 نقاط.

كما أن للإدارة إمكانية إلغاء الاعتماد المقدم في الحالتين التاليتين:

في حالة عدم احترام الالتزامات التي تم تقيد بها أثناء طلب الاعتماد؛

أو عدم قبول إدارية للشركات حسب المادة 1576 من قانون الضرائب العام؛

كما يجب أن يتوفر شرط نسبة المساهمة، الذي يجب أن تتعدى نسبة50%، إلا في حالة أن المشرع المحلي أين تقيم الشركة التابعة يقر بنسبة أكبر من ذلك، أو إذا نصت معاهدة دولية على نسبة أقل.

و فيما يتعلق بمجال تطبيق هذا النظام فهو يشترط و يلزم أن :

كل الشركات التابعة والاستغلالات المباشرة و الغير مباشرة أن تفتح حساباتها و تقفلها في نفس التاريخ؛

لا يدخل الاعتماد حيز التطبيق سوى في الدورة التي تلي دورة الحيازة عليه؛

كما يجب على الشركة المعتمدة أن تصرح بمجال التجميع الجبائي بصفة دائمة (دخول أو خروج الشركات التابعة من مجال التجميع).

[1] Ibid., Idem.

**أولا: طريقة حساب النتيجة الإجمالية**

لحساب الوعاء الخاضع للضريبة تقوم الشركة الأم المعتمدة بجمع نتائج الشركات المجمعة بما فيها نتائجها وهذا وفق الشروط و القواعد الفرنسية، كما يتم إدراج القيم المضافة و القيم الناقصة الخاصة باستغلالاتها و شركاتها التابعة الفرنسية و الأجنبية، عن طريق الأخذ بعين الاعتبار نسبة المساهمة في كل شركة.

فإذا كانت النتيجة المسجلة للمجمع إيجابية، فهي تخضع للضريبة، وفي الحالة المعاكسة تعتبر كعبء قابل للخصم من النتائج الايجابية المحققة خلال السنوات اللاحقة إلى غاية السنة الخامسة.

أن كل من النظامين، الربح العالمي و الربح المجمع يبقيا كخيارين أمام مجمعات الشركات، على أن يتم طلب الاعتماد من وزارة الاقتصاد و المالية الصالح لمدة 5 سنوات قابلة للتجديد، ولا تتحصل عليه إلا المجمعات الكبرى التي تلعب دورا بارزا في مجال التصدير.

ونظرا لإلزامية الحصول على الاعتماد من الوزارة الوصية، أثر ذلك على النظام الجبائي الفرنسي الذي ليس من مصاف الدول المتقدمة، وهذا ما ألزم على تبني نظام جديد أكثر تماشيا مع متطلبات التطور الاقتصادي.

**المطلب الثالث: نظام الإدماج الجبائي**

على عكس نظام الأرباح المجمعة الأرباح العالمية الذي لا يطبق إلا بالحصول على اعتماد من الوزارة الوصية، فنظام الاندماج الجبائي يطبق بصفة اختيارية على شركات الأموال الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات IBS، كما أنه يسمح للشركات الفرنسية المالكة لأسهم شركات أخرى تعرف بشركاتها التابعة على أن تقدر نسبة الحيازة على الأقل 95%.

وقد سمح تبني هذا النظام بالتحاق التشريع الفرنسي بمصاف أغلبية تشريعات الدول المصنعة، التي عرفت مثل هذا النظام من قبل(ألمانيا، بريطانيا و الولايات المتحدة).

**تم** تقنين الأحكام الجبائية بالنظام الجديد لمجمع الشركات في فرنسا في المادة A223 من قانون الضرائب العام، حيث أنه ومنذ دخوله حيز التنفيذ شهد الاقتصاد الفرنسي تشكل لأكثر من 5000 مجمع شركات خاضع لهذا النظام.

حيث يمكن النظام من حماية المجمعات من خلال إقصائه للعمليات البينية التي تتم داخل محيط الإدماج.

ويحقق في نفس الوقت اقتصاد ضريبي، وهذا بفضل اجراء مقاصة بين الأعباء والإيرادات لمجموع النتائج الخاصة بالشركات الداخلة محيط الإدماج.

**الفرع الأول: نظام الإدماج الجبائي في الجزائر**

عرف هذا النظام وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والذي أنشا وفق قانون المالية لسنة 1997 بنص المادة 13 و14 والهدف من هذا النظام هو السماح تحت شروط لمجمع الشركات بتجميع قاعدة الخضوع للضريبة (الوعاء) للضريبة على أرباح الشركات، أن الانخراط في هذا النظام اختياري ويسري لمدة 04 سنوات بدون الرجوع عن هذا الاختيار.

الشركة الأم والتي تأتي على راس المجمع (الشركة الأم) يجب أن تصرح سنويا للإدارة الجبائية المختصة اقليميا وهي ملزمة بالتصريح بإدماج كل الشركات التابعة .

كما أن الشركات التابعة ملزمة بإيداع التصريح السنوي للميزانية لمفتشية الضرائب الاقليمية في حدود 04 أشهر من السنة الموالية.

**أولا: شروط الاستفادة من تطبيق نظام الإدماج الضريبي**

من اجل الاستفادة من نظام الإدماج الجبائي، يجب على الشركات الداخلة في محيط الإدماج الجبائي أن تكون خاضعة للضريبة على أرباح الشركات وفق القانون العام، مهما كان شكلها القانوني او نشاطها .

**شروط التطبيق للشركة الأم**

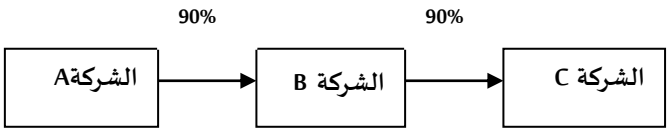
للشركة الأم او الشركة التي تمثل قمة المجمع، يجب أن تملك بصفة مباشرة او غير مباشرة 90% على الاقل من شركة اخرى لها شخصية معنوية تخضع للضريبة على أرباح الشركات تحت شروط القانون العام.

وعليه فأن الشركة التي يمتلك رأسمالها بنسبة 85 % بطريقة مباشرة و5 % بطريقة غير مباشرة عن طريق شركة اخرى لأتكون مؤهلة للخضوع لهذا النظام حتى وأن كان رأسمالها ممتلكا في الحقيقية من قبل الشركة الأم بنسبة 90%.[1]

كذلك في حالة المساهمة المباشرة، نسبة الرقابة تحسب بجداء مختلف النسب بين الشركات (المساهمات) ولا يجب الاخذ في الحساب النسبة الممنوحة عن طريق وساطة شركة لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات (مثل شركة التضامن SNC)[2]

**كيفيات تحديد محيط الإدماج الجبائي:**

**مثال 01 :** بافتراض أن الشركة A تملك 90% من راس مال الشركة B،والشركةB تملك 90%من رأسمال الشركة C .

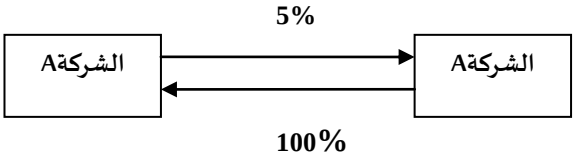



الشركات Bو Cيحققوا شروط تطبيق نظام الإدماج الجبائي لأن نسبة المساهمة الممنوحة لA في الشركةBوللشركة Bفي C،وبمأن أن الشركة A تخضع للضريبة على أرباح الشركات، اذا الشركة A تمثل رأس او قمة المجمع .

اذا كانت الشركة A شركة اجنبية و/او غير خاضعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات و/أو هي شخص طبيعي،الشركةB يمكن بأن تكون في قمة المجمع.

لا يمكن للشركةB أن تشكل تجمع مع الشركةC حتى ولو ملكت اكثر من 90% من راس مال الشركة C لأن الشركة A تملك 90% من رأسمالها.

**مثال 02 : وجود مساهمات تبادلية**

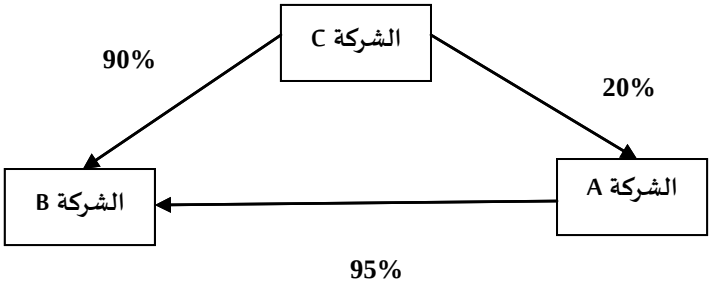



لا يمكن للشركة A أن تشكل مجمع بالمفهوم الجبائي مع الشركة B حتى ولو ملكت اكثر من 90%من رأسمالها لأن الشركة A تملك 5% من رأسمال الشركة B بطريقة مباشرة.

[1] مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 118.

[2] Ibid., P. 498.

**مثال 03 وجود مساهمات غير مباشرة**




لا يمكن للشركة A أن تشكل مجمع بالمفهوم الجبائي مع الشركة B لأن هذه الأخيرة تملك جزاء من رأسمالها بطريقة غير مباشرة.

**الفرع الثاني: شروط التطبيق للشركات التابعة**

للشركة التابعة والتي هي طرف في محيط الإدماج الجبائي، هي شركة تملك بصفة مباشرة او غير مباشرة نسبة90% على الاقل من راس المال، في حلة المساهمة غير المباشرة، الإدماج الجبائي يخضع بفعل المساهمة عن طريق وساطة شركة او اكثر، فقمة المجمع تملك مساهمات على الاقل في حدود 90% على الاقل والتي تجعلها ضمن محيط الإدماج الجبائي .

لهذا السبب هذه الشروط،المجمع يثبت تحرير عدد الشركات التابعة التي تريد الإدماج الجبائي، ولايوجد اي الزام بإدماج مجموع الشركات التي تحقق شروط الانضمام إلى نظام الإدماج الجبائي.

أن عملية اختيار الانضمام إلى هذا النظام من عدمه للشركات التابعة مشروطة بالوضعية الجبائية للشركات وإلى المزايا التي تعود على الشركات من تطبيق هذا النظام.

**أولا: تحديد النتائج للشركات في نظام الإدماج الجبائي**[1]

من اجل حساب النتيجة الاجمالية للشركات الداخلة في محيط تطبيق النظام الجبائي، يجب حساب واستخراج النتائج المحسوبة لمختلف شركات المجمع بالمفهوم الجبائي بالاعتماد على الوثائق (التصريحات) الجبائية واجراء تصحيحات الخاصة بالعمليات البينية، والهدف هو ازالة مفعول وتأثير الإيرادات الخاضعة للضريبة والمصاريف المقبولة الخصم والتي تحدث داخل المجمع( اي نتائج العمليات المحققة بين شركات المجمع) والتي تخص نقص القيم بين شركات المجمع، فوائض ونواقص القيم الناتجة عن التنازلات على عناصر التثبيتات، الاعانات المحققة بين شركات المجمع وكذلك عمليات اخرى والتي ليست بالضرورة عمليات بين شركات المجمع والتي يجب ازالة تأثيرها مثل بدل الحضور(jetons de présence) و الموزع من طرف الشركات التابعة، مختلف هذه التأثيرات على النتيجة الجبائية تكون منقولة في التصريحات للنتيجة الجبائية الفردية لكل شركة بما فيها الشركة الأم.

**ثانيا: تحديد الضريبة لمجموع الشركات الداخلة في نظام الإدماج الجبائي**

**تحديد الضريبة على أرباح الشركات**

عند إجراء تصحيح على المجموع الجبري للنتائج الفردية للشركات الداخلة في محيط الإدماج الجبائي، اعداد وضعية من طرف المجمع بالنتائج المحققة لكل شركات المجمع بالمفهوم الجبائي.

[1] Ibid., P. 513.

اذا كانت نتيجة المجمع (النتيجة المجمعة) ربح يمكن أن تخصم النتائج السابقة والمسجلة في حسابات ما ينقل من جديد-خسائر والتي تحقق شرط الاقدمية، والرصيد المتبقي إذا كان ربح يخضع للضريبة على أرباح الشركات باسم الشركة الأم ويكون بالمعدل الكامل او بالمعدل المتوسط في حالة اختلاف المعدلات.[1]

في حالة النتيجة الباقية خسارة، فالشركة الأم تختار:

نظام الترحيل إلى الخلف للخسائر للمجموع على الأرباح المحققة خلال 04 سنوات الأخيرة.

نظام الترحيل إلى الأمام للخسائر للمجموعة بدون حد لأنتهاء الآجال.

بخصوص فوائض ونواقص القيم الصافية طويلة الاجل كل الشركات الاخلة محيط الإدماج الجبائي يجب أن تحسب بالمبلغ الجبري مسبقا فوائض ونواقص القيم الصافية طويلة الاجل الفردية وتقوم بالتصحيحات اللازمة.

**دفع الضريبة على أرباح الشركات**

اعتبر القانون الجبائي الشركة الأم الوحيدة المكلفة بالضريبة على أرباح الشركات والمحسوبة على النتيجة، فالشركات التابعة مشتركة او متضامنة مع الشركة الأم عند الدفع لمبلغ الضريبة، بالعكس ترك المشرع الجبائي المجمع حر في توزيع مبلغ الضريبة علة الشركات المكونة للمجمع فالإخضاع الضريبي مركز على مستوى الشركة الأم وبالتالي يمكن لشركات المجمع أن يعقدوا اتفاقا عن كيفية توزيع الضريبة على أرباح الشركات IBS.[2]

مبدا أثناء الإدماج، الشركات التابعة تؤسس وتدفع للشركة الأم الضريبة على أرباح الشركات الموافقة لها والمحسوبة بصيغة فردية انطلاقا من النتيجة الجبائية الفردية للشركة وفقا للجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية الفردية لكل شركة ما عدا الحلات الاستثنائية التالية:

فيما يخص التسبيقات على الضرائب على الأرباح اثناء الدخول في محيط الإدماج الجبائي الشركات التابعة هي الملزمة بدفع التسبيقات الثلاثة.

تصفية الضرائب المتعلقة بالفترة قبل الانضمام إلى نظام الإدماج الجبائي

في حالات الإفلاس.

**ثالثا. الجانب المحاسبي للإدماج الجبائي**

يسمح نظام الاندماج الجبائي بالأخذ بمصاريف الضرائب بمبلغ يساوي او اقل لجميع الشركات الداخلة في محيط الإدماج الجبائي الضريبي والمحسوبة انطلاقا من القانون العام اي من الميزانيات الفردية، هذا النقص الملاحظ على الضريبة على أرباح الشركات ناتج عن المقاصة بين الأرباح والخسائر للشركات المكونة لمحيط الإدماج الجبائي، اذا يجب تقسيم مصاريف الضرائب على أرباح الشركات بين شركات المجمع وهذا باستعمال مجموعة من الطرق المحاسبية المقترحة:

الطريقة الأولى تركز على التسجيل المحاسبي لمصاريف الضرائب على أرباح الشركات للشركات التابعة في الشركة الأم كما في حالة عدم وجود ادماج جبائي، كل التأثيرات بخصوص القرض الضريبي والمتعلقة اساسا بخسائر السنوات السابقة والتي هي ليست نهائية عند الشركة الأم؛

الطريقة الثانية تركز على تسجيل كل الضرائب في الشركة الأم؛

[1] Robert Obert, Marie-Pierra Mairsse, **comptabilité et audit,** Op.Cit.,P. 349.

[2] Patrick Morgenstern, **Initiation à l'intégration Fiscale**, (2eme Edition; Paris: Groupe Revue Fiduciaire, 2006), P. 84.

الطريقة الثالثة تتمثل في إجراء إعادة إيجار القرض الضريبي المرتبط بالشركة الأم؛

الطريقة الرابعة تتمثل في تسجيل مصاريف الضرائب على أرباح الشركات وكانها غير منظمة إلى النظام الجبائي لمجمع الشركات، تسجل الشركة الأم ضمن مصاريفها وايراداتها الفرق بين ديون الضرائب للمجمع ومجموع الضرائب على أرباح الشركات والمسجلة من طرف الشركة، تسمى هذه الطريقة بطريقة الحياد وه الطريقة المفضلة من طرف الادارة لمعظم المجمعات[1] .

**رابعا : مثال تطبيقي**

مجمع يخضع لنظام الإدماج الجبائي مكون من الشركة الأم A وشركتين تابعتين Bو C في النتيجة المحاسبية للسنة Nوالممثلة في الجدول ادناه، من جهة اخرى امض الشركات الداخلة في محيط الإدماج الجبائي اتفاقية الإدماج الجبائي ممضاة من طرف الشركات المكونة للمجمع الجبائي على أن تسجل الضريبة على أرباح الشركات في المحاسبة الفردية على اساس أنها مستقلة، ماعدا الشركة الأم التي تسجل بالفرق للضريبة على أرباح الشركات المستحقة على المجمع.

| | الشركة A | الشركة B | الشركة C | الشركة D | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| **النتيجة الجبائية قبل IBS** | 900 | (600) | 1500 | 800 | 2600 |

في المرحلة الأولى نحسب الضريبة على أرباح الشركات لكل شركة على حدى بشكل منفصل وهذا معناه( غياب الإدماج الجبائي) بتطبيق معدل 19% .

| | الشركة A | الشركة B | الشركة C | الشركة D | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| **النتيجة الجبائية قبل IBS** | 900 | (600) | 1500 | 800 | **2600** |
| **IBS في غياب الإدماج الجبائي** | 171 | 00 | 285 | 152 | **494** |

في المرحلة الثانية حساب الضريبة على أرباح الشركات المستحقة من طرف المجمع في اطار نظام الإدماج الجبائي (مقاصة النتائج الشركات المدمجة جبائيا)،الخسارة الظاهرة في الشركة Bيجب أن تخفض من نتيجة المجمع وهي اقتصاد ضريبي (الفرق بين مصاريف IBS الإجمالية في حالة غياب الإدماج الجبائي ومصاريف IBS الناتجة عن تطبيق مبادى الإدماج الجبائي).

| | الشركة A | الشركة B | الشركة C | الشركة D | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| **النتيجة الجبائية قبل IBS** | 900 | (600) | 1500 | 800 | 2600 |
| **IBS في غياب الإدماج الجبائي.....(1)** | 171 | 00 | 285 | 152 | 608 |
| **IBS في حالة تطبيق نظام الإدماج الجبائي.....(2)** | | | | | 494 |
| **اقتصاد الضريبة .....(1)-(2)** | | | | | 114 |

.

**التسجيل المحاسبي في حالة غياب نظام الإدماج الجبائي :**

**التسجيل في الشركة C في N/12/31**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 695 | ض على أرباح الشركات للنسةN | 285 | |
| 444 | الدولة – ضرائب IBS مستحقة | | 285 |
| | **ضريبة مستحقة على الأرباح** | | |

[1] Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, Op.Cit., P. 515.

**التسجيل في الشركة D في N/12/31**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 695 | على أرباح الشركات للنسةN | 152 | |
| | الدولة – ضرائب IBS مستحقة | | 152 |
| 444 | ضريبة مستحقة على الأرباح | | |

**التسجيل في الشركة A في N/12/31**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 695 | على أرباح الشركات للنسبةN | 171 | |
| 444 | الدولة – ضرائب IBS مستحقة | | 171 |
| | ضريبة مستحقة على الأرباح | | |

**2. التسجيل المحاسبي في حالة نظام الإدماج الجبائي :**

**التسجيل في الشركة C**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6981 | الإدماج الجبائي-مصاريف | 285 | |
| 4511 | عمليات المجمع-الشركة الأم A | | 285 |
| | **ضريبة مستحقة على الأرباح** | | |

**التسجيل في الشركة D**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6981 | الإدماج الجبائي-مصاريف | 152 | |
| 4512 | عمليات المجمع-الشركة الأم A | | 152 |
| | **ضريبة مستحقة على الأرباح** | | |

**التسجيل في الشركة الأمA**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4511 | عمليات المجمع-الشركة C | 285 | |
| 4512 | عمليات المجمع-الشركة D | 152 | |
| 6981 | الإدماج الجبائي-مصاريف | 57 | |
| 444 | الدولة- ضرائب مستحقة على الأرباح | | 494 |
| | **ضريبة مستحقة على الأرباح** | | |

نلاحظ أن في الشركة A الشركة الأم تجري مقاصة بين الضرائب المستحقة لكل شركة من شركات المجمع وبين اقتصاد الضريبة الناتج عن الخسارة التي تحملتها الشركة من شركات المجمع بالمفهوم الجبائي، هذه الأخيرة ليس لها الحق في السنوات المستقبلية في حالة تحقيق أرباح من اعادة خصم خسائر السنوات السابقة .

**الفرع الثالث : الاستثناءات من هذا النظام**

يجب أن لا يتعلق العمل الرئيسي للشركة بميدان النقل ولا بتحويل او تسويق المحروقات ومشتقاتها، كنتيجة لذلك تستثنى الشركات البترولية والشركات الأخرى التي يتعلق نشاطها بالموضوع المذكور.

يجب أن تكون علاقات الشركة منصوصا عليها حرصا من طرف القانون التجاري حيث يسمح للمؤسسات العمومية التي تملك الشركات القابضة رأسمالها الاجتماعي بنسبة 90%،على الاقل أن تستفيد من نظام مجمع الشركات بصفة شركة ام، وهذا بتوفر الشروط القانونية الأخرى.[1]

[1] مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 120.

**أولا: إجراءات اختيار نظام الإدماج الضريبي**

وفق أحكام المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتمة بالمادة 14 من قانون المالية لسنة 1997،يمكن لمجمع الشركات من اختيار نظام الميزانية الموحدة،على أن يتم الاختيار من طرف الشركة الأم وبموافقة جميع الشركات التابعة ليبقى ساري المفعول لمدة 04 سنوات وبدون رجعة[1].

ترسل الشركة الأم طلب ممضي من طرف المدير العام للشركة ورئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس المراقبة،يتضمن المعلومات التالية:

عبارة قبول الانضمام إلى نظام الإدماج الجبائي؛

النشاط الممارس، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي ورقم المادة للشركة الأم؛

النشاط الممارس، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي ورقم المادة للشركات التابعة،ويرفق الطلب برسالة قبول كل الشركات التابعة ممضاة من قبل المدير العام ورئس مجلس الادارة تو مجلس المراقبة حسب الحالة متضمنة مايلي:

عبارة قبول أغلبية أعضاء مجلس الإدارة؛

يرفق هذا الطلب بميزانيتي الدورتين السابقتين الاخيرتين لمجمل الشركات والتي تتضمن نتائج استغلال.

في هذا الاطار فأنه تم الغاء البند الخاص بتحقيق نتائج ايجابية للسنتين الاخيرتين كشرط للدخول لمجمع الشركات الجبائي وبالتالي الاستفادة من نظام الإدماج الجبائي.

**ثانيا : الإجراءات المتخذة لتشجيع الانضمام نظام الإدماج الجبائي**

بالإضافة إلى الإعفاءات فيما يخص الرسم على القيمة المضافة،وفوائض القيم الناتجة على التنازل عن التثبيتات والرسم على النشاط المهني، للعمليات البينية (بين شركات المجمع) وتوضيح أنه في حالة اختلاف معدلات الضريبة على أرباح الشركات مثلا بين 19%،26%،23%حسب نشاط كل شركة من شركات المجمع فنستخدم الترجيح باستعمال رقم الاعمال المحقق لكل شركة من شركات المجمع، قام المشرع الجبائي الجزائري بتحفيزات عن طريق الغاء قوأنين كانت موجودة ومنها:

**إلغاء شرط تحقيق نتائج ايجابية (أرباح) خلال السنتين الأخيرتين**

للاستفادة من نظام الإدماج الجبائي قام المشرع الجبائي الجزائري حسب المادة 06من قانون المالية لسنة 2008بإلغاء شرط تحقيق نتائج ايجابية خلال السنتين الاخيرتين قبل طلب الانضمام إلى نظام الإدماج الجبائي؛

**الغاء شرط اقصاء الشركات العاجزة من الانضمام لنظام الإدماج الجبائي**

جاء في نص المادة رقم 06 من قانون المالية لسنة 2012 على الغاء اقصاء الشركات التي تحقق عجزين متتاليين خلال تنفيذ نظام الإدماج الجبائي من محيط التجميع الجبائي.

**المطلب الرابع : تحديد النتيجة الجبائية للمجمع**

تتطلب عملية تحديد الربح الجبائي للشركات حتى وأن كانت في شكل مجمع وفق القانون الجبائي، أن تقوم بأعداد الميزانية الجبائية وإيداعها في مفتشيات الضرائب التابعة اليها اقليميا بغض النظر عن نوع النظام الجبائي الذي تخضع له، وفيما يلي نوضح كيفية حساب النتيجة الجبائية.

[1] Djelloul boubir, Op. Cit., P. 105.

**الفرع الأول: الفرق بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية:**

يعود الاختلاف بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية إلى أن النتيجة المحاسبية تتحدد وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في حين أن النتيجة الجبائية تتحدد وفقا لقواعد التشريع الضريبي، والتي قد تتضمن إعفاءات معينة لأنواع محددة من الإيرادات ، أو عدم الاعتراف ببعض النفقات إلا بشروط معينة، مثلا على أساس نقدي، أو وضع سقف معين لبعض أنواع المصروفات لضمان عدم المبالغة أو لمنح المؤسسات حوافز ضريبية معينة، مثل حق ترحيل الخسائر الضريبية للسابق والمستقبل[1]

**أولا: الفروق التي تحدث بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية:**

**الفروق الدائمة:** هي الفروق التي تنشأ بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المنسق مع المبادئ المحاسبية، ولا تنعكس آثار هذه الفروق على فترات مالية أخرى، لذلك لا تتضمن أي مشكلات متعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل؛[2]

**2 . الفروق المؤقتة:** و هي نوعان

فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الجبائي (الخسارة الجبائية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد او سداد المبالغ المسجلة للأصول( الخصوم)؛

فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع: و هي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الجبائي أو الخسارة الجبائية للفترات المستقبلية، عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل في الأصول أو الخصوم.

**ثانيا : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:**

تبدأ النتيجة الجبائية من نقطة النهاية للنتيجة المحاسبية وذلك بعد إصدار المؤسسة للقوائم المالية ربحا أو خسارة، حيث تعطى النتيجة الجبائية وفق العلاقة التالية المستخرجة، انطلاقا من النتيجة المحاسبية وهذا بعد دراسة الأعباء من الناحية الجبائية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + مجموع الأعباء المرفوضة – التخفيضات - العجز.[3]

Résultat fiscal= Résultat comptable+ Réintégrations- Déductions

أي أن تحديد النتيجة الجبائية يتطلب دراسة و تحليل الاستردادات التي هي أعباء مقبولة محاسبيا و لكن مرفوضة جبائيا، كما يتطلب دراسة وتحليل التخفيضات التي هي إيرادات مقبولة محاسبيا ولكن يجب إعادة النظر فيها من الناحية الجبائية.[4]

و من خلال محتويات جدول حساب النتيجة الجبائية (الجدول رقم9) نجد أن النتيجة الجبائية تحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية المدرجة في جدول حساب النتيجة الجبائية والذي يحتوي على المعلومات التالية:

[1] Allal Hamini, **Bilan Comptable** ( Alger: Berti Edition, 2013), P. 160.

[2] منصور بن أعماره ، **الضريبة على أرباح الشركات** (الجزائر: دارهومة للنشر والتوزيع، 2010)، ص 122- 123.

[3] بوعلام ولهي، **حماية المؤسسة** (الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ،2018)، ص55.

[4] لطفي شعباني، **حماية المؤسسة** (الجزائر: الصفحة الزرقاء، 2017)، ص 154.

**1 . الاستردادات ( الأعباء المرفوضة):**

مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال ؛

الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري مالم تتجاوز قيمة كل منها مبلغ 500 دج مع حد أقصى يقدر بـ 1000000دج؛

مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة؛

الأنشطة الثقافية التي تهدف إلى:

ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وتجديد المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، أو ترميمها ورد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها؛

توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل فيما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي، وإحياء المناسبات التقليدية المحلية؛

نشر الثقافة والحفاظ على الموروث الثقافي وترقية اللغتين الوطنيتين عن طريق أنشطة و مهرجانات؛

الأعباء التي تستوفي شروط الخصم، والتي تم تسديدها نقدا، عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة 300000 دينار مع احتساب كل الرسوم؛

حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم؛

الضرائب و الرسوم غير القابلة للخصم بتطبيق التشريع الجبائي الساري المفعول ؛

مؤونات غير قابلة للخصم، التي لا تحقق الشروط المنصوص عليها في المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

الاهتلاكات غير القابلة للخصم، والمتعلقة أساسا بالسيارة السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للاستغلال؛

المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات، الواقعة على كاهل مخالفي الأحكام القانونية؛

الضريبة على أرباح الشركات غير القابلة للخصم؛[1]

مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم ( الجزء الذي يتجاوز حد 10% من الربح الخاضع للضريبة في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج)؛[2]

كما لا تقبل فوائد المبالغ المستحقة من الدخل الناتجة عن السندات و الودائع و الكفالات و أتاوى الامتياز أو التنازل عن رخصة الاستغلال و براءات الاختراع، أو بيع علامات الصنع أو طرق الإنتاج و غيرها من الحقوق المماثلة المسددة و المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين في الجزائر، لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين مقيمين في دولة أجنبية، باستثناء الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات جبائية؛[3]

خسائر القيم غير القابلة للخصم؛

الفرق بين الاهتلاك الجبائي و الاهتلاك المحاسبي، مثل ما هو مسجل في الجدول رقم 5 من الميزانية الجبائية؛

---

[1] المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، المادة 141، ص36.

[2] المرجع السابق، المادة 171، ص44.

[3] المرجع السابق، المادة 141 مكرر، ص38.

استردادات أخرى غير قابلة للخصم التي لم تدرج في الأسطر المذكورة أعلاه و يجب أن توضح في جدول منفصل يلحق بالجدول رقم 09[1].

**2 . التخفيضات:** وتتعلق بما يلي:

فوائض القيم الناتجة من التنازل عن عناصر أصول ثابتة أن التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيتات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات، ابتداء من اختتام هذه السنة المالية، و تحدد بـ:

35% إذا تعلق الأمر بفوائض القيم قصيرة الأجل؛

70% إذا تعلق الأمر بفوائض القيم طويلة الأجل؛[2]

المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة؛

تكملة الاهتلاكات المتعلقة بفوارق المقارن بين الاهتلاك المحاسبي طبقا للنظام المالي المحاسبي و الاهتلاك الجبائي (الاهتلاك المحاسبي أقل من الاهتلاك الجبائي) ؛

حواصل وفوائض القيم المتأتية من التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة، وكذلك تلك المتأتية من أسهم وحصص OPCVM المسعرة في البورصة طبقا للمادة 46 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009؛

تخفيضات أخرى التي لم تدرج في الأسطر المذكورة أعلاه و يجب أن توضح في جدول منفصل يلحق بالجدول رقم 09[3].

**3 . العجز (الخسارة ):**

حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فأنه " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فأن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية و يخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فأن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز"[4].

[1] ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 65- 66.

[2] المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، المادة 173، ص 45.

[3] ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 66 . 67.

[4] المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، المادة 147، ص39.

**خلاصة الفصل:**

من خلال ما تمت دراسته في هذا الفصل والمتعلق بإعداد القوائم المالية المجمعة وهي القوائم المالية الاساسية (الميزانية، جدول النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغيرات الأموال الخاصة) وقبلها الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المالية لتكون ذو منفعة لمستخدمي التقارير المالية .

تم التركيز في هذا الفصل على كيفية اعداد القوائم المالية حسب نماذج الكشوف المقترحة من طرف النظام المحاسبي المالي والقانون 02/99 خاصة في قائمة تدفقات الخزينة وقائمة التغيرات في الأموال الخاصة لكون النظام المحاسب المالي لم يعطي أهمية لنماذج الكشوفات المالية المدمجة وتم الاستعانة بحالات شاملة لإعداد هذه القوائم ولعدم وجود برمجيات لإعداد قوائم الحسابات المجمعة والتي تعد يدويا تم التركيز في هذا الفصل على كيفية اعداد هذه القوائم .

وبما أن الضرائب موضوع لصيق بالمحاسبة تم دراسة ايضا الأنظمة الجبائية للمجمعات لأن الأمتيازات الجبائية الموجودة في نظام عن الاخر من شأنها أن تشجع على تكوين المجمعات وهذا بدراسات الجدوى خاصة المتعلقة بنظام الضرائب الذي يختاره المجمع.

تم ادراج هذا الفصل نظرا للصعوبات التي تواجه المجمع في اعداد القوائم المالية المدمجة خاصة قائمة تدفقات الخزينة وتغيرات الأموال الخاصة وكذا للضرائب على أرباح الشركات ووجود فرص لتحسين المردودية المالية للمجمع في استغلال الأمتيازات التي يمنحها القانون الجبائي .

# الفصل الخامس

# دراسة حالة مجمع صيدال

**تمهيد :**

موضوع تجميع الحسابات او ما يسمى بالقوائم المالية المجمعة ليس بموضوع جديد في الجزائر، فقدا قترن هذا الموضوع منذ اعادة هيكلة الشركات العمومية الاقتصادية والشركات العمومية المحلية في سنة 1997 وتكوين الشركات القابضة التي كانت تتولى مهام التمويل والتسيير لهذه الشركات والتي كانت تطبق نصوص المخطط الوطني للمحاسبة PCN الذي كان ساري المفعول في تلك الفترة، رغم ان القانون التجاري قد ادرج النصوص القانونية التي تنظم المجمعات قبل تلك الفترة وبالتحديد سنة 1996، وهي السنة التي ادخلت نظام شركات المساهمة للشركات التجارية هذا الأخير يقضي بوجود البورصة مما جعل السلطات العمومية تزج بمجمع صيدال والرياض سطيف ويتم ادراجهم في بورصة الجزائر عن طريق الفتح الجزئي لراس المال بالتنازل عن 20% عن طريق اللجوء العلني للادخار او ما يسمى بالاكتتاب العام للجمهور .

من شروط بورصة الجزائر للاكتتاب العام اصدار مذكرة اعلامية تعد من طرف الشركات التي تريد الانضمام الى البورصة موجهة الى الجمهور تتضمن التعريف بالشركة واستراتيجيتها ومردوديتها .

أصدر مجمع صيدال والرياض سطيف اول مرة قوائم مالية مدمجة في المذكرة الاعلامية رغم عدم توفر الإطار المحاسبي للتجميع في تلك الفترة وكان اجتهاد فقط من طرف محافظي الحسابات للمجمعين، حيث جاء في المذكرة الاعلامية لمجمع الرياض انه في غياب اطار قانوني للتجميع فإنني اقترح طريقة الدمج الكلي .

وفي سنة 2010 تم إصدار القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي مع قابلية التطبيق ابتداء من 2010/01/01 والذي تطرق في عدد من المواد إلى كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة.

ولمعرفة مدى الاعتماد على النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية المدمجة تم الاختيار على مجمع صيدال لأسباب عدة منها، انه من الشركات الأولى المدرجة في البورصة في الجزائر وهو لحد الان مدرج في بورصة الجزائر، ونعتقد ان لإطارات المجمع الخبرة في إعداد القوائم المالية المدمجة منذ سنة 1998 وفقا لـ PCN و من 2010 الى 2016 وفق لـSCF، كما ان القوائم المالية المجمعة هي القوائم المطلوبة من لجنة تنظيم عمليات البورصة وليس الميزانيات الفردية، وتوزيعات الارباح المقررة من طرف مجلس الادارة تقرر انطلاقا من القوائم المالية المجمعة.

مجمع صيدال من المجمعات القليلة التي تتم فيها محاسبة الوحدات واعداد ميزانية ا لمقر الاجتماعي ثم تجميع الحسابات(للشركات التابعة والمساهمات) في الشركة الأم وإعداد ما يسمى القوائم المالية المدمجة موضوع الدراسة.

لهذا سيتم تقسيم الدراسة إلى:

تقديم عام لمجمع صيدال

إعداد القوائم المالية المدمجة وفقا لما تم القيام به في مجمع صيدال ؛

إعادة إعداد القوائم المالية الفردية وفقا لدراسة الطالب (ما يجب أن يكون)؛

إعادة إعداد القوائم المالية المدمجة وفقا لدراسة الطالب (ما يجب ان يكون).

**المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال :**

شركة صيدال شركة ذات أسهمSPAبرأسمال قدره 2500.000.000,00 دج، 80%من رأسمال شركة صيدال ملك للدولة 20%المتبقية تم التنازل عنها عن طريق الفتح الجزئي لرأس المال في سنة 1999 عن طريق ادراج اسهمالشركة في البورصة والتنازل عنها لفائدة المستثمرين من المؤسسات والأشخاص، تكمن مهمة شركة 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 .

إن صفة المؤسسة العمومية تخول لمجمع صيدال مهمتين أساسيتين:

- ضمان استقلاله المالي والاستدامة في الحفاظ على توازنه المالي وضمان القدرة التنافسية لمنتجاته من اجل تحقيق أهداف نموه و تطوير موارده البشرية ؛

- تحقيق الأهداف المنوطة به من قبل الدولة بصفتها المساهم الرئيسي .

في إطار مهمته الأساسية، حدد مجمع صيدال خطوط العمل التي تمكنه من ضمان نموه وتعزيز مكانته الرائدة في إنتاج الأدوية الجنسية.

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.

-تعزيز القواعد الأخلاقية التي تهدف إلى تسوية وتطهير سوق الأدوية

- المساهمة في الحد من الواردات

- الانفتاح على الأسواق الخارجية

- الزيادة في مستوى رضا المستهلك

**المطلب الأول : تاريخ صيدال**

**الفرع الأول : نشأة صيدال**

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

في سنة 1989 وتبعا لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية أصبحت صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية EBEتتميز 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 او فروع .في سنة 1997وضعت شركة صيدال مخطط إعادة الهيكلة أسفر على تحويلها إلى مجمع صناعي يظم ثلاث فروع (فارمال، انتيبيوتيكال، وبيوتيك) .

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

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

في جانفي2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص(انتيبيوتكال، فأرمال وبيوتيك ).

في سنة 2016 رفعت صيدال حصتها في رأسمال شركة ابيرال إلى حدود 99، 99%.

**أولا : الهيكل التنظيمي لشركة صيدال**

في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص انتيبيوتيكال، فارمال، وبيوتيك، أدى هذا إقرار الذي تمت الموافقة عليه من قبل هيئاته الإداريةإلى تنظيم جديد يتمحور أساسا حول:

**الجدول رقم (12) : مختلف المديرية لمجمع صيدال**

| المديرية العامة للمجمع-المقرالاجتماعي وتشمل : | |
|---|---|
| مديرية التدقيق الداخلي | مديرية ضمان الجودة |
| مديريةإدارة البرامج | مديرية الشؤون الصيدلانية |
| مديرية الاستراتيجية والتنظيم | مديرية أنظمة الإعلام |
| مديرية التسويق والمبيعات | مديرية المالية والمحاسبة |
| مركز البحث والتطوير | مديرية الممتلكات والوسائل العامة |
| مركز التكافؤ الحيوي | مديرية الاتصال |
| مديرية المشتريات | مديرية العمليات |
| مديرية التنمية الصناعية | مديرية التكوين |
| مديرية المستخدمين | مديرية الشؤون القانونية |

**المصدر** : من إعداد الطالب اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المجمع

**ثانيا : الشراكات :**

**سياسةصيدال في الشراكة** :

فيما يخص مجمع صيدل التي يعمل حاليا على برنامج طموح للتوسع، فان تنمية الشراكة يمثل محورا يتوافق مع احتياجاته، واقع السوق، وكذا أهداف شركائه استخلاصا للعبر من التحالفات السابقة قام المجمع بتنقيح المسعى من خلال إقامة علاقات شراكة جديدة مبنية على التكامل بين الشركاء، المردودية واستدامة العمليات التي تمت مباشرتها .

يتواجد مجمع صيدال بصفة مساهم رئيسي في شركة واحدة ؛

مساهم رئيسي وبالأغلبية في 03شركات؛

المناقشات جارية حاليا مع شركاء آخرين لإنشاء شركتين جديدتين **02**من اجل تغطية أقسام علاجية مختلفة .

إن الشراكات التي أقامها المجمع تكتسي أشكال عديدة، شراكة صناعية وتجارية، منح وامتياز الرخص وإنشاء شركات مشتركة .

**1.1 وحدات الإنتاج:**

تمتلك شركة صيدال 09 مواقع للإنتاج بسعة إجمالية قدرها 200 مليون وحدة بيع وتتوزع وفق :

**1.1.1وحدة المدية**: مختصة في إنتاج المضادات الحيوية البنسيلنية وغير البنسيلينية، ويتوفر على وحدتين خاصتين بالتركيب الجزئي لإنتاج الأدوية التي يتم تناولها عن طريق الفم وعن طريق الحقن،

**2.1.1 وحدة الدار البيضاء**: تقع في المنطقة الصناعية بواد السمار بالجزائر العاصمة، وينتج هذا المصنع تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الإشكال (شراب، محاليل، مرهم وأقراص)، وهي من اقدم الوحدات حيث تعود نشأته الى سنة 1958 حيث كانت تابعة للمخبر الفرنسي labaza قبل تأميمها وكانت تابعة قبل سنة 2014 الى فرع فأرمال.

**3.1.1 وحدة جسر قسنطينة** : التي بدأت نشاطها منذ سنة 1984، تفوق طاقة إنتاجها20 مليون وحدة بيع، وهي الوحيدةعلى المستوى الوطني المتخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة على شكل قارورات وأكياس بتكنولوجيا عالية، يتألف المصنع من خمسة ورشات انتاج متخصصة في صناعة الأنواع الجالونسية وهي:

ورشة التحميلات؛

ورشة الأقراص؛

ورشة المحاليل المكثفة على شكل أكياس؛

ورشة المحاليل المكثفة على شكل قارورات؛

ورشة الامبولات.

كما يتوفر المصنع على مخبر لمراقبة الجودة مكلف بالتحاليل الفيزيوكيمياوية والميكروبيلوجية وخصائص السموم، إلى جانب التسيير التقني والوثائقي .

**4.1.1 وحدة الحراش**: دشنت سنة 1971، ويتوفر على لربع ورشات انتاجية وهي:

ورشة للأشربة؛

ورشة المحاليل؛

ورشة الاقراص والملبسات؛

ورشة المراهم.

وكانت تابعة قبل سنة 2014 الى فرع بيوتيك .

**5.1.1 وحدة شرشال**: تقع بالمنطقة الصناعية واد بلاح بشرشال، تتربع على مساحة 3120م2 وتتكون من ثلاث ورشات وهي :

ورشة الاشربة؛

ورشة لإنتاج الأشكال الجافة (اقراص، مسحوق في اكياسو كبسولات) ؛

ورشة المحاليل المكثفة.

وكانت تابعة قبل سنة 2014 الى فرع بيوتيك .

**6.1.1 وحدة قسنطينة**: تم تحويلها الى وحدة فأرمال بعد حل Ecopharmفي 1997/12/31 تقع في المنطقة الصناعية بقسنطينة، وهي مختصة في صناعة الصيغ السائلة وقد تم انشاء مصنع للأنسولين انطلق في الإنتاج في 2006./04/01

**7.1.1 وحدة عنابة**: انضمت الى صيدال سنة 1998 وتختص في إنتاج الأشكال الجافة من أقراص و كبسولات وكانت تابعة لفرع فأرمال.

**8.1.1 وحدة باتنة** : مختص في إنتاج التحاميل

**2.1 الوحدات التجارية:**

**1.2.1** الوحدة التجارية للوسطUCC: وهي أول وحدة تجارية أنشئت في الوسط سنة 1996 مقرها بالمحمدية بالجزائر العاصمة، تهتم بتسويق وتوزيع منتجات مجمع صيدال .

**2.2.1** الوحدة التجارية للشرق UCE: تم تأسيسها في 1998/10/15 بباتنة وأسندت لها مهمة تموين 18 ولاية في شرق الجزائر بصورة مستمرة.

**3.2.1** الوحدة التجارية للغربUCO : تم تأسيسها في جويلية سنة 2000 بوهران مكلفة بتغطية 19 ولاية غرب الجزائر.

**4.2.1** مركز البحث والتطويرCRD : انشئ في 1999/07/24 مقره بالمحمدية (الحراش) ويتوفر على احدث المعدات وعلى كفاءات بشرية مؤهلة، ويشرف على كل ماهو بحث علمي وتطوير للأدوية.

**الشركات التابعة**

**1.3.1 شركة سوميديال:** التجمع الصيدلاني الأوروبي – صيدال : تم إبرام الاتفاق بين صيدال والمجمع الصيدلاني الأوروبي سميت بسوميديال SOMEIDIAL يساهم فيها مجمع صيدال 37 % ويقع مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية بواد السمار، باشرت عملية الإنتاج في الثلاثي الأول من سنة 2001، وتختص في إنتاج الأشكال الجافة والسائلة والعجينة (PATEUSE) لمختلف الأصناف العلاجية التالية: موانع الحمل، مضادات السعال والان تملك شركة صيدال نسبة 59%من شركة سوميديال.

**2.3.1 شركة ابيرال** : هي شركة ذات اسهم نابعة عن الشراكة بين الطاع العام والقطاع الخاص بين مجموعة صيدال 40%و جلفار (الامارات العربية المتحدة) 40%و فلاش الجزائر المتخصصة في المواد الغذائية 20 %ولغاية 2016/12/31 تملك شركة صيدال 100 %لشركة ابيرال ويهدف هذا المشروع الصناعي الى تحقيق مايلي :

صناعة الادوية الجنيسة؛

تغليف الادوية (الاشكال الصلبة) ؛

توفير خدمة التغليف ومراقبة الجودة بناء على طلب المنتجين المحليين.

**4.1 اتفاقيات الشراكة المشتركة( JOINT VENTURES)**: هذه الاتفاقية متعلقة بإنشاء شركات مشتركة متمثلة في:

**فايزر الأمريكية–صيدال** (PFIZER-SAIDAL MANUFACTURING PSM)

قام المجمع بإبرام عقد شراكة مع المخبر الأمريكي فايزر في 1998/12/08 يقتضي إنشاء شركة مختلطة صيدال –فايزر سميت PSMمقره الاجتماعي بالدار البيضاء ولاية الجزائر بتكلفة استثمار تقدر بـ912 مليون وحدة بيع ساهمت فيه صيدال بـ30%بداء المشروع في عملية الإنتاج في 2002/06/23 تتمثل منتجاته في في كل الأشكال الجافة والسائلة على الأصناف العلاجية التالية : مضادات الالتهاب، مضادات حيوية، ومضادات أمراض القلب.

**جوارس فارماستيكل- صيدالJORAS PHARMACETUCAL –SAIDAL**

تنتج هذه المخابرالأصناف العلاجية التالية: مضادات الالتهاب، مضادات للحساسية، مضادات الحيوية.

**نوفو نورد يسك –بيار فأبر–صيدال NOVO NORDISK –PIERRE FAPRE-SAIDAL**

تم عقد اتفاق بين مخابر نوفو نورد يسك الدانماركية ومخابر بيارفابر الفرنسية وصيدال في 1999/01/13 وتنص الاتفاقية على انجاز وحدات لإنتاج الانسولين ومقومات السرطان بواد عيسى –تيزي وزو، قدرت تكلفة هذا المشروع 2670 مليون مقسم على صيدال بـ10%ومخابر نوفو نورد يسكب45%ومخابر بيارفابر هي الأخربـ45 %وهي تنتج 75 منتج متعلقة بـ16 صنف علاجي وهي مرض السكري، القلب، الحساسية، أمراض بسيكولوجية وأمراض الحساسية .

**الشركة المشتركة تافكوSAIDAL-ACADIMA-SPIMACO-JPM DIGROMED:** تأسست هذه الشركة من طرف صيدال – اكديما–سبيماكو- جي بي ام –ديغروماد في 2000/07/08 وطلق عليها اسم الشركة الصيدلانية العربية الطاسيلي **Ta**ssilli **Ph**armacetique **Co**mpany وتختصر في taphco تقع بالمنطقة الصناعية رويبة تختص هذه الشركة في صناعة المنتجات الخاصة بأمراض العيون ومنتجات الحقن راسمالها يقدر بـ 656 مليون دج وينقسم الى : 45 %صيدال و10%ديغروماد و 55%لغير المقيمين اكديما (شركة تأسست من طرف جامعة الدول العربية) 25%، سبيماكو (المملكة العربية السعودية) 20 % و 10 % JPM (الأردن) .

**صيدال صولفارم فارماستيكSAIDAL SOULPHARM PHARMACETIQUE** : تم عقد إنشاء صيدال-صولفارم فارمسوتيك في إطار إستراتجية الشراكة بين القطاع العام والإطار الخاص ينص على تصنيع المنتجات على الشكل الجاف والحقن فيما يخص الأصناف العلاجية المضادات للروماتيزم والمضادات للسرطان ومواد التخدير تم تأسيس هذه الشركة في 2004/03/09 في ولاية الطارف.

**صيدال-نورث افريكاهولينغ ماوفكتورينغSNM** : هي نتاج لشراكة أبرمت في سبتمبر 2012 بين مجمع صيدال 49%والشركة الكويتية نورث افريكا مانوفكتورينغ 49% والصندوق الوطني للاستثمار 02 % من اجل إنشاء مركز متخصص في تنمية وتصنيع' وتسويق الادوية المضادة للسرطان.

**وينثروب فارما صيدال (WPS)**: تأسست سنة 1999 بين مجموعة صيدال 30% وشركة سانوفي الفرنسية 70% من اجل تصنيع وتجهيز وتسويق في الجزائر المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام البشري انطلقت في عملية الإنتاج سنة 2000 .

**الفرع الثاني : النظام المحاسبي المطبق داخل الشركة**

إن النظام المطبق في المحاسبة هو محاسبة الوحدات **Succursales** حيث إن الوحدات منتشرة عبر عدد من الولايات ولكل وحدة محاسبة مستقلة عن الأخرى، وفي نهاية كل سنة **12/31**/ يقوم المقر الاجتماعي بإجراء التجميع للوحدات وإجراء المقاربات بين الوحدات فيما يخص التنازلات والارتباطات بين الوحدات وهذا باستخدام ح/18 تنازلات وارتباطات بين الوحدات المنصوص باستخدامه وفق النظام المحاسبي المالي حيث إن رصيد هذا الحساب بكل حال من الأحوال يجب أن يكون ذو رصيد معدوم بعد التجميع .

**أولا: محاسبة الوحدات**

تستخدم شركة صيدال نظام محاسبة الوحدات حيث كل وحدة لها محاسبة مستقلة تجمع في نهاية السنة باستعمال المقاربات بين الوحدات ومن ثما إعداد ما يسمى بميزانية المقر الاجتماعي، حيث نص النظام المحاسبي المالي حول تفسير الحساب ح/**18** حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة وضع الحساب **18** تحت تصرف

الكيانات لكي تستقبل خلال السنة المالية، العمليات التي تمت بين المؤسسات ومع الشركات المساهمة ويجب تصفيته عند إقفال السنة المالية.

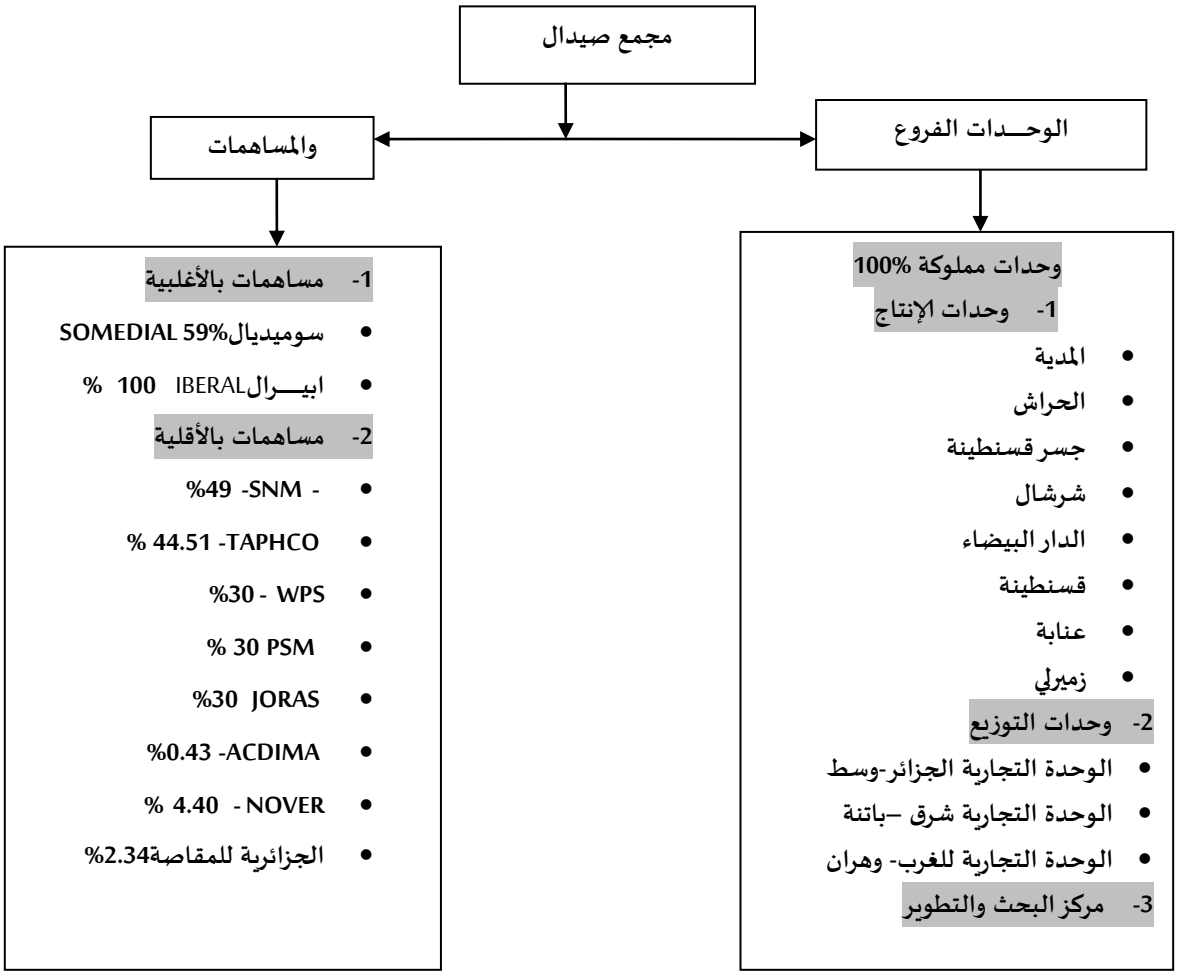
ان نظام المحاسبة في الوحدات يمكن ان يكون مركزي اي كل العمليات التي تتم في الوحدات يتم تسجيلها محاسبيا في المقر الاجتماعي وكل الوثائق المتعلقة بالتصريحات الجبائية وشبه الجبائية تعد على مستوى الوحدة ثم تحول هذه الوثائق (الثبوتية) إلى المقر الاجتماعي ليتم التسجيل المحاسبي.

كما يمكن ان تكون الوحدة مستقلة محاسبيا عن المقر الاجتماعي وباقي الوحدات الأخرى التي تنتمي لنفس المقر الاجتماعي فيتم إعداد التصريحات الجبائية وشبه الجبائية وكل ما يتعلق بالعمليات داخل الوحدة وكذا التسجيلات المحاسبية وإعداد القوائم الجبائية والمحاسبية وتقديمها أمام مفتشيات الضرائب المختصة اقليميا، وبالتالي تكون الوحدة مسؤولة تجاه مصالح الضرائب فيما يخص التصريحات والمنازعات الضرائب، وتتم في نهاية السنة المالية الجمع الجبري لكل الحسابات والتي يجب أن تكون متجانسة في الطرق والحسابات لأنها تخضع لنظام محاسبي موحد فيما يخص الحسابات، السياسات المحاسبية المطبقة، ويتم المقاربة فيما بين الوحدات وبين المقر الاجتماعي وخاصة فيما يتعلق بالعمليات البينية التي تتم بين الوحدات وذلك باستخدام ح/18 المعد خصيصا لهذا الغرض .

يستخدم الحساب"**188**حساب الارتباط بين الشركات في شكل مساهمة "من اجل العمليات المنجزة بواسطة شركات مساهمة أو المماثلة لها (تجمعات، مقاولات....) ويتم تجميع حسابات شركات المساهمة في المحاسبة التي يمسكها المسير المسؤول عن تسيير العمليات في هذا الحساب **188**.

كما أن النتيجة الظاهرة في الميزانيات الفردية للوحدات وحساب النتيجة لكل وحدة على حدا والتي تظهر باسم النتيجة الصافية هي نتيجة إجمالية لان النتيجة الخاضعة للضريبة هي النتيجة بعد التجميع لحسابات الوحدات الذي يختلف اختلافا كليا عن تجميع الحسابات موضوع دراستنا، وبالتالي كان من الأنسب إعداد برمجيات للمحاسبة تتوافق مع محاسبة الوحدات، ولان في النظام المحاسبي المالي لا يوجد حساب يشير إلى النتيجة الإجمالية، هذه الأخيرة تستخرج من حسابات النتيجة كمعلومة دون رقم حساب.

**الشكل رقم (22) : الوحدات والفروع والمساهمات المشكلة لمجمع صيدال**




**المصدر** : اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع للمجمع

**ثانيا : إجراءات إعداد القوائم المالية المدمجة لمجمع صيدال**

تتم اعداد القوائم المالية في مجمع صيدال بإعداد في البداية ميزانية المقر الاجتماعي والتي تستخدم ايضا في التصريحات بالميزانية الجبائية، ثم اعداد الحسابات المدمجة مع الشركات التابعة والمساهمات وفق الشكل الموالي:

**الشكل رقم (23): إجراءات إعداد القوائم المالية المدمجة لمجمع صيدال**

**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على تركيبة المجمع

**الجدول (13)حسابات التنازلات /الارتباطات بين الوحدات وحساب النتيجة الاجمالية للمقر الاجتماعي**

| المقاربة بين الوحدات | ح/18 تنازلات بين الوحدات |
|---|---|
| المقر الاجتماعي | -8 219 617 824,44 |
| UCO | 1 197 646 943,30 |
| UCC | 4 336 055 977,78 |
| S p cherchel | 60 192 782,73 |
| S p gue const | -134 396 535,33 |
| Antibiotical | 285 262 288,31 |
| S p El harrache | 5 938 242,68 |
| S p dar el Beida | 214 988 375,57 |
| Direction transit | 124 654 027,96 |
| S p Constantine | 877 470 792,88 |
| S p Annaba | 109 646 582,26 |
| UCE | 1 142 158 346,30 |
| **المجموع** | **00** |

| المقاربة بين الوحدات | النتيجة الإجمالية |
|---|---|
| المقر الاجتماعي | -1 122 859 753,30 |
| UCO | 175 940 620,24 |
| UCC | 352 928 163,02 |
| S p cherchel | -50 356 865,68 |
| S p gue const | 764.196.429.97 |
| antibiotical | 523 198 369,25 |
| S p El harrache | 962 911 264,50 |
| S p dar el Beida | 413 021 922,70 |
| Direction transit | -1 277 344,14 |
| S p Constantine | -436 794 622,52 |
| S p Annaba | 38 932 904,26 |
| UCE | 165 777 573,86 |
| **المجموع** | **1 785 618 662,16** |

**المصدر** : من اعداد الطالب اعتمادا على ميزانيات الوحدات المقدمة من طرف المجمع

عند القيام بالمقاربات بين الوحدات فيما بينها والوحدات والمقر الاجتماعي يجب ان يكون ح/18 ذو رصيد معدوم وهذا ما حصل في شركة صيدال.

النتيجة الإجمالية هي نتيجة قبل الضرائب رغم ظهورها تحت تسمية نتيجة صافية فالنتيجة الصافية هي النتيجة التي تظهر في ميزانية المقر الاجتماعي بعد التجميع (الوحدات).

**المطلب الثاني : سياسات صيدال في الشراكات والمساهمات**

**الفرع الأول: الشراكات**

**أولا: شراكات تكنولوجيا صناعية**

ان مجمع صيدال من اجل متابعة الانطلاق في التجميع لعلاقات الشراكة وهذا بالبحث عن شراكات جديدة مع اكبر المجمعات العالمية وتتمثل هذه الشراكات في :

**الجدول رقم (14) : الاستثمار في فروع بأكبر من50%**

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

**المصدر** : تقرير مجلس الإدارة لسنة 2016

**الجدول رقم (15) : الاستثمار في العقود المشتركة**

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

**المصدر** : تقرير مجلس الإدارة لسنة 2016

**الجدول رقم (16) : المساهمات الأخرى**

| تعيين | تاريخ التأسيس | نسبة المساهمة | قطاع النشاط |
|---|---|---|---|
| ACDIMA | 1999 | 0.43 % | مؤسسة مالية |
| Algérie-Clearing | 2000 | 02.34% | مؤسسة مالية |
| NOVER | 1995 | 04.40% | صناعة الزجاج |

**المصدر** : تقرير مجلس الادارة لسنة 2016

**الجدول رقم (17) : المساهمات في الشركات الزميلة في طور التصفية**

| تعيين | تاريخ التأسيس | نسبة المساهمة | قطاع النشاط |
|---|---|---|---|
| SAIDAL-SOLUPHARM | 1999 | %35 | الصناعة الصيدلانية |
| EDIC | | %35 | |

**المصدر** : تقرير مجلس الإدارة لسنة 2016

**الفرع الثاني : الاستراتيجيات المتبعة من طرف مجمع صيدال**

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

**أولا: إستراتيجية التكامل الأفقي**

تتجلى هذه الإستراتجية في المساهمات في لشركات المنافسة أي التي تنتمي إلى نفس حقل النشاط ( النشاط الإنتاج الصيدلاني الموجه للاستعمال البشري) لاو هذه الشركات هي**IBERAL** ، **SOMEDIAL**، **WPS( Sanofi)**، **Psm(pfizer)**، **Taphco (spimaco-ACDIMA-JPM)**، **SNM(Koweït)**، **JORAS**، **Saidal -soulpharm**.

**ثانيا: إستراتيجية التكامل العمودي**

تتجلى هذه الاستراتيجية في شركة NOVERالمتخصصة في الزجاج وهي شركة قام مجمع صيدال باقتناء مساهمات تقدر بـ4.4% وهذه الشركة لها دور أساسي في صناعة مواد التعبئة المتعلقة بالقارورات الزجاجية ومختلف الاستعمالات الأخرى لمجمع صيدال.

**ثالثا: إستراتيجية التكامل المختلط**

هذه الاستراتيجية مطبقة من خلال المساهمات في شركات **ACDIMA**و**Algérie-Clearing** وهما شركتان تنشط في القطاع المالي، قام مجمع صيدال بالمساهمة في رأسمالهم بنسبة 0.43%و 2.34%على التوالي والهدف الأساسي هو تنويع المحفظة المالية وامتصاص السيولة الفائضة عن احتياجات المجمع .

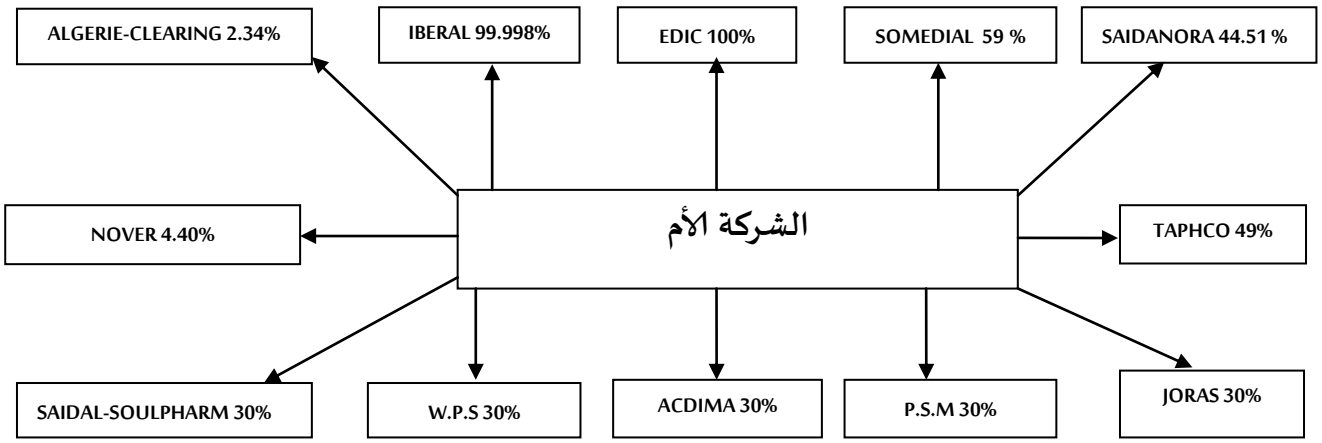
**الفرع الثالث : بنية مجمع صيد ال واجراءات التجميع**

**أولا: هيكل مجمع صيدال**

من خلال الشكل الموضح أسفله نلاحظ أن الشركات التابعة ليست لها ارتباطات مالية فيما بينها و تمتلك الشركة الأم مساهمات في عدة شركات منفصلة ماليا بعضها عن بعض

ولكنها تمارس عليها رقابة مباشرة. ولكن الشركات التابعة ليست لها علاقة ببعضها البعض أي لا توجد شركات تابعة ثانوية " **sous- filiales**"مما يدل على البنية الشعاعية هي البنية المتبناة من طرف المجمع.

**شكل رقم (24) : هيكل مجمع صيدال**



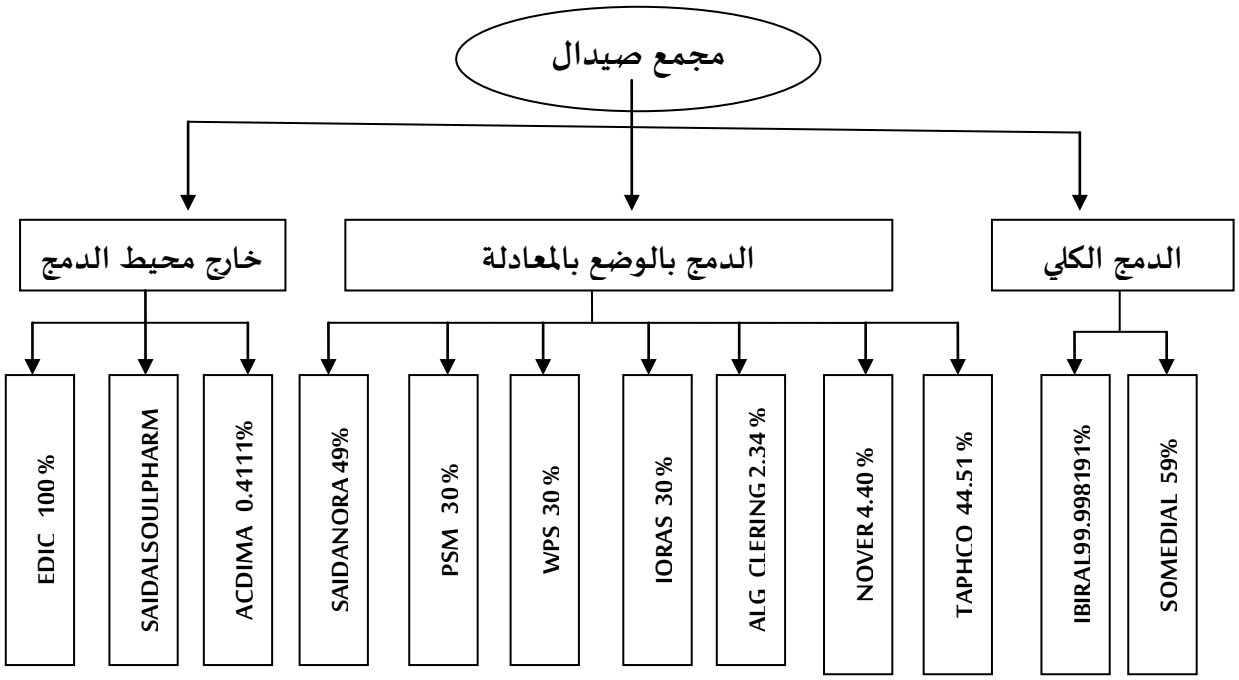

**المصدر** : من إعداد الطالب بناء على جدول المساهمات

يوضح الشكل البياني أن الشركة الأم هي الوحيدة المؤهلة لتمارس تسيير الفروع و المساهمات.

**ثانيا : محيط التجميع حسب مجمع صيدال**

يتكون محيط التجميع لمجمع صيدال من كل الشركات المذكورة أعلاه في جداول المساهمات ويقسم محيط التجميع الى عدة تقسيمات من طرف المجمع حسب طرق التجميع المعتمدة او الشركات التي لا تخضع للتجميع فقسم بمحيط التجميع الى الشركات التي تخضع لطريقة الدمج الكلي او الشامل والتي تملك رقابة حصرية على الشركات الأخرى، الشركات التي تخضع لطريقة الوضع بالمعادلة وهي الشركات الصديقة والشركات المقصاة من محيط التجميع لأسباب مختلفة منها نسبة المساهمة، أو أنها في طور التصفية، وهي مبينة وفق الشكل الموالي:

**الشكل (25) : محيط التجميع وفق مجمع صيدال**




**المصدر** : من إعداد الطالب بناء على جدول التصنيفات المعتمد من طرف المجمع

**ملاحظات بخصوص محيط الإدماج:**

الشركات خارج محيط الإدماج معناها أن المعالجة للمساهمات تتم على مستوى الميزانيات الفردية وهذا بتقييم المساهمات في 12/31.

الشركات nover و Algérie clearing من المفترض انهم خارج محيط الإدماج لان نسبة المساهمة اقلمن **20%** .

**ثالثا : سيرورة التجميع**

يتبع المجمع أسلوب التجميع بالأرصدة حيث يتم تجميع الميزانيات الفردية للشركات التابعة والمساهمات فالشركة الأم في نهاية الدورة حيث يتم تجميعها ثم تخضع لعدة تعديلات من إعادة المعالجة وإقصاء.

**رابعا : سياق التجميع**

يتبع المجمع الطريقة المباشرة في سياق التجميع حيث ان كل الشركات التي تنتمي إلى محيط التجميعموجودة في نفس المستوى تبعا للبنية الهرمية المتبعة من طرف مجمع صيدال وبالتالي تقنية التجميع المباشر هي الأسهل، فعملية التجميع لكل شركة من شركات المجمع تكون مباشرة في الشركة الأم وذلك في عملية واحدة حيث أن نسبة الفائدة هي نفسها نسبة الرقابة .

تنظيم عملية التجميع : إن قواعد التنظيم المحاسبي المطبق في المجمع تدل على أن التنظيم المركزي هو النموذج المطبق من طرف مجمع صيدال حيث أن مصلحة التجميع المتواجدة على مستوى الشركة الأم هي التي تشرف على عملية التجميع حيث يتم إعداد القوائم المالية المجمعة والمنصوص عليها وفق الشكل المقترح في القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي باستعمال برامج EXCEL أي لا يوجد برنامج معلوماتي في المحاسبة يقدم القوائم المالية المجمعة.

**خامسا : جدول رقم (18) : المساهمات في 2016/12/31**

| المساهمات | رأس المال الاجتماعي | | المساهمات الممنوحة | |
|---|---|---|---|---|
| الفروع | عدد الأسهم | المبلغ | عدد الأسهم | المبلغ |
| EDIC | 500 | 5 000 000,00 | 500 | 5 000 000,00 |
| IBERAL | 55 276 | 552 760 000,00 | 55 275 | 552 750 000,00 |
| SOMEDIAL | 21 718 | 2 171 800 000,00 | 12 813 | 1 281 300 000,00 |
| **المجموع I** | | **2 729560 000,00** | | **1839050 000,00** |
| **مساهمات أخرى** | | | | |
| SAIDANORA | 5 000 | 150 000 000,00 | 2 450 | 73 500 000,00 |
| TAPHCO | 165 165 | 1 083 484 400,00 | 63 510 | 416 625 600,00 |
| SAIDAL SOULPHARM | 15 000 | 150 000 000,00 | 5 250 | 52 500 000,00 |
| P.S.M | 9 120 | 912 000 000,00 | 2 736 | 273 600 000,00 |
| W.P.S | 42 620 | 426 200 000,00 | 12 786 | 127 860 000,00 |
| JORAS | 15 000 | 90 000 000,00 | 4 500 | 27 000 000,00 |
| NOVER | 288 000 | 288 000 000,00 | 12 672 | 12 672 000,00 |
| ALGERIE CLEARING | 240 000 | 240 000 000,00 | 5 625 | 5 625 000,00 |
| ACDIMA | 9 000 | | 37 | 44 667 575,00 |
| **المجموع II** | | **3 189 684 400,00** | | **1.002.482.600,00** |
| **المجموع الكلي** | | **5.914.244.400,00** | | **2 836352600,00** |

**المصدر** : تقرير مجلس الإدارة للمجمع لسنة 2016

**سادسا: جدول رقم (19): تحليل رأس المال للشركات التابعة والمساهمات**

| 1-الفروع | الجزء المحرر | الجزء غير المحرر | المبلغ |
|---|---|---|---|
| EDIC | 5 000 000,00 | | 5 000 000,00 |
| IBERAL | 442.198.000,00 | 110.552.000,00 | 552 750 000,00 |
| SOMEDIAL | 1 281 300 000,00 | | 1 281 300 000,00 |
| **المجموع I** | 1 728 498 000,00 | 110.552.000,00 | 1839050 000,00 |
| **2-مساهمات أخرى** | | | |
| ACDIMA | 44.667.575,00 | | 44.667.575,00 |
| SAIDANORA | 24.500.000,00 | | 73 500 000,00 |
| TAPHCO | 416.625.600,00 | | 416.625.600,00 |
| SAIDAL SOULPHARM | 13.125.000,00 | 39.375.000,00 | 52.500.000,00 |
| P.S.M | 273.600.000,00 | | 273.600.000,00 |
| W.P.S | 127.860.000,00 | | 127.860.000,00 |
| JORAS | 27.000.000,00 | | 27.000.000,00 |
| NOVER | 12.672.000,00 | | 12.672.000,00 |
| ALGERIE CLEARING | 5.625.000,00 | | 5.625.000,00 |
| **المجموع II** | 3 189 684 400,00 | 39.375.000,00 | 1.002.482.600,00 |
| **المجموع الكلي** | 5.914.244.400,00 | | 2 836 352 600,00 |

**المصدر** : تقرير مجلس الإدارة للمجمع لسنة 2016

**المبحث الثاني : طرق إعداد القوائم المالية المدمجة المنتهجة من طرف مجمع صيدال**

**المطلب الأول : طرق وإجراءات التجميع لمجمع صيدال**

ان العمل المقدم مأخوذ من مصلحة التجميع لمجمع صيدال والذي كان إعداده تحت الإشراف المباشر لمحافظي الحسابات للمجمع وللذكر إن القوائم المالية المدمجة من المقرر ان تقدم للمصادقة في الجمعية العامة قبل 2017/06/30 لكنها تأخرت بسبب الملاحظات والتوصيات المقدمة من طرف محافظي الحسابات .

**الفرع الأول: طريقة التجميع**

في كل مرة تعد القوائم المالية المدمجة من طرف رئيس مصلحة التجميع، يقوم محافظي الحسابات بإصدار تحفظات تخص عملية الدمج لتتم إعادة المعالجة المحاسبية وسأقوم بسرد مراحل إعداد القوائم المالية المدمجة في كل فترة من فترات الإعداد حتى تاريخ 2017/12/25 ليتم إصدار القوائم المالية المدمجة والمصادقة عليها .

**أولا: الجدول رقم (20): طريقة الدمج الكلي (الشامل) » « INTEGRATION GLOBAL**

| المساهمات | رأس المال الاجتماعي | | 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 |
| **المجموع** | | **2. 724.560 .000,00** | | **1.834.050. 000,00** | |

المصدر: حسب تقرير مجلس الادارة لسنة 2016

**ثانيا: الجدول رقم (21) : طريقة الوضع بالمعادلة (التكافؤ) "MISE EN EQUIVALENCE"**

| المساهمات | رأس المال الاجتماعي | | المساهمات الممنوحة | | %المساهمة |
|---|---|---|---|---|---|
| -مساهمات أخرى | عدد الأسهم | المبلغ | عدد الأسهم | المبلغ | |
| SAIDANORA | 5 000 | 150 000 000,00 | 2 450 | 24 500 000,00 | % 49 |
| TAPHCO | 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 |
| **المجموع II** | | **3 189 684 400,00** | | **953 482 600,00** | |

**المصدر**: حسب تقرير مجلس الإدارة لسنة 2016

حسب النظام المحاسبي المالي تخضع المساهمات التي تفوق الـ20%، 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 ماتم 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 صيدال

باستخدام ح/104 فارق المعادلة و/26 المعني وهذا حسب النظام المحاسبي المالي وحسب المعيار IAS 27 المعدل وهذا باستخدام مدخل القيمة العادلة او مدخل التكلفة .

**ثالثا: الجدول رقم (22): شركات خارج محيط التجميع (نسبة المساهمة)**

| المساهمات | رأس المال الاجتماعي | | المساهمات الممنوحة | | %المساهمة |
|---|---|---|---|---|---|
| مساهمات أخرى | عدد الأسهم | المبلغ | عدد الأسهم | المبلغ | |
| ACDIMA | 9 000 | 00 | 37 | 44 667 575,00 | 0.41111% |
| المجموع | | 00 | | 44 667 575,00 | |

**المصدر**: حسب تقرير مجلس الإدارة لسنة 2016

تعتبر شركة ACDIMA خارج محيط الإدماج نظرا لنسبة المساهمة التي تقل عن 20% بحسب نصوص SCF والمعايير IAS/IFRS والذي نص على إثبات تقييم الأسهم سواء كان الناتج فائض او عجز في أخر السنة المالية باستخدام مدخل القيمة العادلة او مدخل التكلفة حسب الحالة.

لكن التناقض الملاحظ بالنسبة لمجمع صيدال كيف تمت معالجة المساهمات بالنسبة للشركة NOVER و الجزائرية للمقاصة باستعمال طريقة الوضع بالمعادلة وإقصاء الشركة ACDIMA من محيط الإدماج .

**رابعا : الجدول رقم (23): شركات خارج محيط التجميع (شركات في إطار التصفية)**

| المساهمات | رأس المال الاجتماعي | | المساهمات الممنوحة | | % |
|---|---|---|---|---|---|
| 2-مساهمات أخرى | عدد الأسهم | المبلغ | %المساهمة | المبلغ | المساهمة |
| SAIDAL SOULPHARM | 15 000 | 150 000 000,00 | 5 250 | 52 500 000,00 | 100% |
| EDIC | 500 | 5 000 000,00 | 500 | 5 000 000,00 | 35% |
| المجموع | | 155.000.000,00 | | 57.500.000,00 | |

**المصدر**: حسب تقرير مجلس الإدارة لسنة 2016

الشركتان SAIDAL SOULPHARM و EDIC تعتبران خارج محيط الإدماج بسبب أنهم في طور التصفية فمشكل التصفية يؤثر على مبدأ استمرارية الشركة وبالتالي دخولهم إلى محيط الإدماج وتوجد نية للتخلص منهم في مستقبل منظور يؤثر على المعلومات المقدمة ضمن الميزانية المدمجة وبالتالي تتم المعالجة وفق المعيار IAS27المعدل اي ضمن الميزانية الفردية للمقر الاجتماعي لصيدال وتجدر الإشارة أن مصطلح خارج محيط الإدماج لا يعني إهمال التسجيل المحاسبي لهذا النوع من المساهمات رغم ان الشركة الأولى مملوكة100 %لمجمع صيدال وكان من المفروض ان تخضع لطريقة الدمج الشامل والشركة الثانية والتي تبلغ نسبة المساهمة 35%والتي كانت من المفروض ان تخضع لطريقة الوضع بالمعادلة .

**الفرع الثاني : المعالجة المحاسبية للتجميع**

**أولا : الشركات المدمجة باستعمال طريقة الدمج الكلي « INTEGRATION GLOBAL »**

| الأصول | قبل المعالجة | المعالجة | | بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| مساهمات أخرى وحقوق ملحقة | 2.939.700.175,00 | 0,00 | 1.834.050.000,00 | 1 105 650 175,00 |
| العملاء | 5.597.701.257,52 | 0.00 | 43.873.293,98 | 5 553 827 963,54 |
| مدينين اخرين | 1.488.084.268,53 | 0,00 | 236.875.759,97 | 1.251.208.759,56 |

| الخصوم | قبل المعالجة | المعالجة | | بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| راس المال مكتتب- محرر مدفوع | 5.22.560.000,00 | 2.724.560.000,00 | 00 | 2.500.000.000 ,00 |
| علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة | 12.999.545.827,55 | 137.731.973,67 | 0,00 | 12.861.813.853,83 |
| فارق إعادة التقييم | 12.131.706,74 | 4.973.999,76 | 00 | 7.157.706,98 |
| النتيجة الصافية | 1.737.928.823,34 | 0,00 | 4.426.500 ,76 | 1.742.355.324,10 |
| ما ينقل من جديد | -406.548.241,64 | 00 | 13.609.543,33 | -392.938.698,31 |
| فوائد الأقلية | 00 | 00 | 1.015.179.929,35 | 1.015.179.929,35 |
| الموردون والحسابات الملحقة | 2.673.402.874,66 | 43.873.293,98 | 00 | 2.629.529.580,68 |
| ديون أخرى | 3.749.803.618,74 | 236.875.759,97 | 00 | 3.512.927.858,77 |

| جدول النتيجة | قبل المعالجة | المعالجة | بعد المعالجة | |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | بعد المعالجة |
| رقم الأعمال | 10.234.597.784,28 | 11.186.300 ,00 | 00 | 10.223.411.484,28 |
| المشتريات المستهلكة | -3.663.777.474,24 | 00 | 0,00 | -3.663.777.474,24 |
| خدمات خارجية واستهلاكات أخرى | -945.311.477,66 | 00 | 11.186.300 ,00 | -934.125.177,66 |
| فوائد الأقلية | 1.737.928.823,34 | 0,00 | 4.426.500 ,76 | 1.742.355.324,10 |

**حساب فائدة الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليها)**

| البيان | IBERAL | | SOMEDIAL | | المبلغ النهائي |
|---|---|---|---|---|---|
| | المبلغ | نسبة الأقلية | المبالغ | نسبة الأقلية 59% | |
| رأس المال مكتتب- محرر مدفوع | 552.760.000,00 | 10000 | 2.171.800.000 ,00 | 890.500.000,00 | 890.500.000,00 |
| احتياطات وعلاوات مرتبطة برأس المال | 00 | 00 | 335.931.643,10 | 137.731.973 ,67 | 137.731.973 ,67 |
| فارق إعادة التقييم | 00 | 00 | 12.131.706,74 | 4.973.999,76 | 4.973.999,76 |
| النتيجة الصافية | -36.895.123 ,48 | -667 ,47 | -10.794.715,34 | -4.425.833 ,29 | -4.426.500 ,76 |
| أموال خاصة أخرى | -790.998.231 ,57 | -14.309 ,98 | -33.159.105,73 | -13.595.233,25 | -13.609.543,33 |
| المجموع | -275.133.355 ,05 | 4.977 ,45 | 2.475.909.528 ,77 | 1.015.184.906,80 | 1.015.179.929,35 |

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

**عناصر حسابات خصوم الميزانية الخاضعة للمعالجة**

**جدول النتيجة في 2016/12/31**

| الحسابات | المبالغ |
|---|---|
| النتيجة الصافية للسنة المالية | 1 737 928 823,34 |
| نتيجة الأقلية | 4 426 500,76 |
| حصة الشركات في الوضع بالمعادلة في النتيجة الصافية | -92 348 249,04 |
| النتيجة الصافية للسنة المالية | **1 650 007 075,06** |

**ثانيا: العمليات البينية:**

**الجدول رقم (24): وضعية التجميع للحقوق والديون المتبادلة بين مجمع صيدال والشركة التابعة سوميديال في 2016/12/31**

| فرع SOMEDIAL | ر-ح | البيان | المقر الاجتماعي | وحدة التوزيع الوسط | بيوتيك الحراش | حقل الإنتاج شرشال | حقل الإنتاج فارمال-قسنطينة | حقل الإنتاج الدار البيضاء | حقل الإنتاج بيوتيك جسر قسنطينة | انتيبيوتكال |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 419 | ت العملاء | 00 | 30.000.000 | 730.225,90 | 855.754,50 | 2.503,94 | 4.468.070,15 | 20.068,96 | 12.441,50 |
| | مج الحقوق | | 00 | 30.000.000 | 730.225,90 | 855.754,50 | 2.503,94 | 4.468.070,15 | 20.068,96 | 12.441, 50 |
| | 401 | د الموردون | 899.872,96 | 00 | 909.449,88 | 62.625,25 | 4.192.631,47 | 669.217,25 | 92.309 ,93 | 175.754,12 |
| | مج الديون | | 899.872,96 | 30.000.000 | 909.449,88 | 2565.625, | 4.192.631,47 | 669.217,25 | 92.309,93 | 175.754,12 |

**المصدر**: انظر الملحق رقم10ص 347.

**الجدول رقم (25): وضعية التجميع للحقوق والديون المتبادلة بين مجمع صيدال والشركة التابعة ايبرال في 2016/12/31**

| فرع ايبرالSPA IBERAL | رقم الحساب | البـــيان | حقل الإنتاج الدار البيضاء | حقل الإنتاج بيوتيك جسر قسنطينة | حقل الإنتاج عنابة | حقل الإنتاج الحراش | حقل الإنتاج CRD– | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 706 | تقديم الخدمات الأخرى | 999.450,00 | 1.603.000,00 | 8.379.850,00 | 144.000,00 | 60.000,00 | 11.186.300,00 |
| | مجموع الإيرادات | | 999.450,00 | 1.603.000,00 | 8.379.850,00 | 144.000,00 | 60.000,00 | 11.186.300,00 |
| | 4457 | على المبيعاتTVA | 169.906,50 | 272.510,00 | 1.424,574,50 | 24.480,00 | 10.200,00 | 1.901.671,00 |

**المصدر**: انظر الملحق رقم 10ص347.

**الجدول رقم (26): وضعية التجميع للمصاريف والإيرادات المتبادلة بين مجمع صيدال والشركة التابعة ايبرال في 2016/12/31**

| فرع ايبرالSPA IBERAL | ر-ح | البـــــيان | حقل الإنتاج الدار البيضاء | حقل الإنتاج بيوتيك جسر قسنطينة | حقل الإنتاج عنابة | حقل الإنتاج الحراش | حقل الإنتاج – CRD | المقر الاجتماعي مجمع صيدال | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 411 | حقوق العملاء | 537.556,50 | 692.640,00 | 1.315.372,50 | 168.480,00 | 70.200,00 | 00 | 2.784.249,00 |
| | مجموع الحقوق | | 537.556,50 | 692.640,00 | 1.315.372,50 | 168.480,00 | 70.200,00 | 00 | 2.784.249,00 |
| | 419<br>455 | تسبيقات الموردون<br>ح ج للشركاء | 5.000.000,00<br>00 | 00<br>00 | 00<br>00 | 00<br>00 | 00<br>00 | 00<br>235.975.887,01 | 5.000.000,00<br>235.975.887,01 |
| | مجموع الديون | | 5.000.000 | 00 | 00 | 00 | 00 | 235.975.887,01 | 240.975.887,01 |
| | الرصيد | | -4.462.443,50 | 692.640,00 | 1.315.372,50 | 168.480,00 | 70.200,00 | -235.975.887,01 | 238.191.638,01- |

**المصدر**: انظر الملحق رقم 01 ص347.

**ثالثا : الشركات المدمجة باستعمال طريقة الوضع بالمعادلة« Mise en Equivalence»**

**معالجة فارق الإدماج بتاريخ 2017/05/20**

تمت في بداية الأمر معالجة فارق المعادلة بإدخال 03 شركات في محيط الإدماج من اجل حساب فارق المعادلة في الجزء المتعلق بحساب حصة المجمع في رأس مال المساهمات بينما في حساب حصة المجمع في النتائج المحققة في المساهمات فاخذ 07 شركات كما هو مبين في الجداول أدناه والتي تبين عدم الاتساق في حساب فارق المعادلة فمن المفروض ان الشركات التي تؤخذ في حساب حصة المجمع من رأس المال في المساهمات هو نفس الشركات المحسوبة بحصة المجمع في النتيجة والتي سنتناولها في الجزء الثاني والمتعلق بتصويب الطالب .

**جدول حساب فارق المعادلة في2016/12/31.**

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

**التسجيلات المحاسبية لطريقة الوضع بالمعادلة**

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

**المعالجة المحاسبية للمساهمات في الشركات الموضوعة موضع المعادلة « MISE E N EQUIVALENCE »**

| الأصول | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| سندات مقومة بالوضع بالمعادلة | 00 | 1.388.910.621,59 | | 1.388.910.621,59 |
| مساهمات أخرى وحقوق ملحقة | 1.105.650.175,00 | 00 | 414.132.000,00 | 691.518.175,00 |

| الخصوم | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| فارق بالمعادلة | 00 | 00 | 1.067.910.621,59 | 1.067.910.621,59 |
| النتيجة الصافية | 1.742.355.324,10 | 00 | -92.348.249,04 | 1.650.007.075,06 |

| جدول النتيجة | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في ن ص | 00 | -92.348.249 ,04 | | -92.348.249 ,04 |

**حساب فارق المعادلة**

| المساهمات | رأس المال | الاحتياطات | النتيجة الصافية | ماينقل من جديد | الأموال الخاصة |
|---|---|---|---|---|---|
| NOVER | 288.000.000,00 | 643.263,57 | -111.704.200,46 | 944.208.587,08 | 1.121.147.650,19 |
| PSM | 912.000.000,00 | 2.138.242.427,89 | 487.948.723,80- | 18.410.575,22 | 2.580.704.279,31 |
| TAPCHO | 1.083.242.400,00 | 00 | -75.709.784,00 | -302.114,664,00 | 705.417.952,00 |
| SNM | 150.000.000,00 | 00 | -3.322.533,93 | -2.789.649.32 | 143.887.816,75 |
| JORAS | 90.000.000,00 | 3.111.382,29 | 18.989.305,35 | -109.881.387,77 | 2.219.299,87 |
| ALG CLEARING | 240.000.000,00 | 00 | -17.745.413,77 | -144.915.940,37 | 77.338.645,86 |
| WPS | 426.200.000,00 | 1.161.706.350,83 | 296.656.453 ,13 | 00 | 1.884.562.803.96 |
| المجموع | 3.189.442.400,00 | 3.303.703.424,58 | -380.784.897,48 | 402.917.520,84 | 6.515.278.447,94 |

**حصة النتيجة المقومة بطريقة الوضع بالمعادلة :**

| المساهمات | النتيجة الصافية | نسبة المساهمة | حصة صيدال |
|---|---|---|---|
| NOVER | -111.704.200,46 | %4.4 | -4.914.984,82 |
| PSM | 487.948.723,80- | %30 | -146.384.617,14 |
| TAPCHO | -75.709.784,00 | %44.51 | -33,698.424,89 |
| SNM | -3.322.533,93 | %49 | -1.628.041,63 |
| JORAS | 18.989.305,35 | %30 | 5.696.791,61 |
| ALG CLEARING | -17.745.413,77 | %2.34 | -415.242,68 |
| WPS | 296.656.453 ,13 | %30 | 88.996.935,94 |
| المجموع | -380.784.897,48 | | 92.374.583,58- |

تمت إعادة النظر في حساب فارق المعادلة ح/107 فارق المعادلة وحساب حصة المجمع من النتيجة المقومة بواسطة المعادلة في تاريخ لاحق في تاريخ 2017/11/15.

**معالجة فارق الإدماج في تاريخ 2017/11/15(أخر تعديل):**

حسب توصيات محافظي الحسابات للمجمع والتي تقضي بإعادة قاعدة حساب فارق المعادلة والتي تم الاخذ بها في إعداد القوائم المالية المدمجة النهائية .

**حصة المجمع من النتيجة في الشركات المقومة بواسطة المعادلة**

| المساهمات | النتيجة الصافية | نسبة المساهمة | حصة صيدال |
|---|---|---|---|
| NOVER | -111.704.200,46 | %4.4 | -4.914.984,82 |
| PSM | 487.948.723,80- | %30 | -146.384.617,14 |
| WPS | 296.656.453 ,13 | %30 | 88.996.935,94 |
| المجموع | -302.996.471 ,13 | | -62.302.666,02 |

رغم وجود **07**شركات تملك فيهم شركة صيدال مساهمات متفاوتة في نسبة المساهمة، تخضع لطريقة المحاسبة بطريقة الوضع بالمعادلة او المعالجة في الميزانية الفردية فقط، اختار محافظي الحسابات 03 شركات والتي حققت فائض في المساهمات من اجل تطبيق طريقة الوضع بالمعادلة وهذا مالم تتناوله نصوص النظام المحاسبي المالي اطلاقا لكن المعايير المحاسبية الدولية خاصة المعيار IAS28انص ان كل الشركات التي تدخل محيط التجميع بالوضع بالمعادلة تخضع للمعالجة وهذا الطرح المحاسبي المقبول من حيث تقديم الصورة الصادقة، ونلاحظ من خلال المعلومات المقدمة لنا من طرف المسؤول عن عملية تجميع الحسابات على مستوى الشركة الأم والذي هو نفسه المقر الاجتماعي، تداخل مهمة محافظ الحسابات من المصادقة على القوائم المالية المدمجة وإعداد تقرير للمصادقة على الحسابات وفق القانون 01/10 المنظم لمهمة محافظ الحسابات يكون هذا التقرير بتحفظات وملاحظات يتم الأخذ بها في السنوات المقبلة، فنجد أن محافظ الحسابات مارس وظيفة الإشراف على المحاسبة وعلى عملية التجميع وهذا يتنافى مع مهام محافظ الحسابات فإذا مارس مهمة الإشراف وجب وجود محافظين للحسابات آخرين للمصادقة ولا يمكن لمن يقوم بمهمة الإشراف يقوم بالمصادقة على الحسابات رغم أن عملية الإشراف الممارسة لم تكن مهمة رسمية لمحافظي الحسابات.

**حصة المجمع من رأس المال في الشركات موضوع المساهمات**

على عكس الطريقة الأولى المستخدمة في حساب فارق الإدماج والسندات موضوعة موضع المعادلة وحساب حصة النتيجة المقومة بواسطة المعادلة تم اخذ نفس الشركات في حساب طرفي المعادلة عكس الطريقة الأولى رغم ان الطريقة الأولى والثانية لا تتماشى مع نصوص النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالحسابات المدمجة، وتكون المعالجة وفق الطريقة التالية :

**المطلب الثاني : إعداد القوائم المالية**

**الفرع الأول: التسجيلات المحاسبية بطريقة الجداول**

**جدول النتيجة في 2016/12/31**

| الحسابات | المبالغ |
|---|---|
| النتيجة الصافية للسنة المالية | 2,35670377701 |
| نتيجة الأقلية | 4 426 500,76 |
| حصة الشركات في الوضع بالمعادلة في النتيجة الصافية | 2,03026662 6- |
| النتيجة الصافية للسنة المالية | ,065091616051 |

**المعالجة المحاسبية بواسطة طريقة الدمج الكلي « INTEGRATION GLOBAL »**

| الأصول | قبل المعالجة | المعالجة | | بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| مساهمات أخرى وحقوق ملحقة | 2939.700.175,00 | 000 | 1834.050.000,00 | 1 105 650 175,00 |
| العملاء | 5597.701.257,52 | 000 | 49.978.282,02 | 5 547718023,80 |
| مدينين اخرين | 1492.342.745,96 | 00 | 236.875.759,97 | 1255.466.985,99 |

| الخصوم | قبل المعالجة | المعالجة | | بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| راس المال مكتتب- محرر مدفوع | 5.22.560.000,00 | 2.724.560.000,00 | 00 | 2.500.000.000 ,00 |
| علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة | 12.999.545.827,55 | 137.731.973,67 | 0,00 | 12.861.813.853,83 |
| فارق إعادة التقييم | 1.590.686.860,04 | 4.973.999,76 | 00 | 1.585.712.860,28 |
| النتيجة الصافية | 1.567.037.770,32 | 0,00 | 4.426.500 ,76 | 1.571.464.271,08 |
| ماينقل من جديد | -1.780.406.374,43 | 00 | 13.609.543,33 | -1.766.796.831.10 |
| فوائد الأقلية | 00 | 00 | 1.015.179.929,35 | 1.015.179.929,35 |
| الموردون والحسابات الملحقة | 2.480.032.301,92 | 49.978.282,02 | 00 | 2.430.054.019,90 |
| ديون أخرى | 3.749.803.618,74 | 236.875.759,97 | 00 | 3.512.927.858,77 |

| جدول النتيجة | قبل المعالجة | المعالجة | | بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| رقم الأعمال | 10.234.597.784,28 | 11.186.300 ,00 | 00 | 10.223.411.484,28 |
| المشتريات المستهلكة | -3.663.777.474,24 | 00 | 0,00 | 3.663.777.474,24 |
| خدمات خارجية واستهلاكات أخرى | -939.966.389,72 | 00 | 11.186.300 ,00 | -928.780.089,72 |
| النتيجة الصافية | 1.567.037.770,32 | 0,00 | 4.426.500 ,76 | 1.571.464.271,08 |

**الفرع الثاني : حساب فائدة الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليها)**

| البيان | IBERAL | | SOMEDIAL | | المبلغ النهائي |
|---|---|---|---|---|---|
| | المبلغ | نسبة الأقلية (سهم واحد) | المبالغ | نسبة الأقلية 59% | |
| رأس المال مكتتب- محرر مدفوع | 552.760.000,00 | 10000 | 2.171.800.000 ,00 | 890.500.000,00 | 890.500.000,00 |
| احتياطات وعلاوات مرتبطة برأس المال | 00 | 00 | 335.931.643,10 | 137.731.973 ,67 | 137.731.973 ,67 |
| فارق إعادة التقييم | 00 | 00 | 12.131.706,74 | 4.973.999,76 | 4.973.999,76 |
| النتيجة الصافية | -36.895.123 ,48 | -667 ,47 | -10.794.715,34 | -4.425.833 ,29 | -4.426.500 ,76 |
| أموال خاصة أخرى | -790.998.231 ,57 | -14.309 ,98 | -33.159.105,73 | -13.595.233,25 | -13.609.543,33 |
| المجموع | -275.133.355 ,05 | 4.977 ,45 | 2.475.909.528 ,77 | 1.015.184.906,80 | 1.015.179.929,35 |

**عناصر حسابات خصوم الميزانية الخاضعة للمعالجة**

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

**الفرع الثالث: حساب فارق المعادلة**

لحساب فارق المعادلة قامت مصلحة التجميع لمجمع صيدال بالأخذ فقط الشركات التي حققت نتائج ايجابية حسب الجدول الموالي:

**جدول حساب فارق المعادلة في2016/12/31.**

| الشركات | الأموال الخاصة 31/12/2016 | مجموع الأسهم | رأس المال الاجتماعي | القيمة المحاسبية للسندات | حصة صيدال | زيادة القيم |
|---|---|---|---|---|---|---|
| P.S.M | 2 580 704 279,31 | 30% | 912 000 000,00 | 273 600 000,00 | 774 211 283,79 | 500 611 283,79 |
| W.P.S | 1 884 562 803,96 | 30% | 426 200 000,00 | 127 860 000,00 | 565 368 841,19 | 437 508 841,19 |
| NOVER | 1 121 147 650,19 | 4,4% | 28000 000,00 | 12 672 000,00 | 49 330 496,61 | 36 658 496,61 |
| المجموع | 5 586 414 733,46 | | 1 626 200 000,00 | 414 132 000,00 | 1 388 910 621,59 | 974 778 621,59 |

**التسجيلات المحاسبية لطريقة الوضع بالمعادلة**

| الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 265000 | سندات مقومة بالوضع بالمعادلة -الشركات المشاركة | 1 388 910 621,59 | |
| 262000 | مساهمات أخرى وحقوق ملحقة | | 414 132 000,00 |
| 107000 | فارق المعادلة | | 974 778 621,59 |
| 107000 | فارق المعادلة | 62.302.666,02 | |
| 670300 | حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في ن ص | | 62.302.666,02 |

**المعالجة المحاسبية للمساهمات في الشركات الموضوعة موضع المعادلة « MISE E N EQUIVALENCE »**

| الأصول | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| سندات مقومة بالوضع بالمعادلة | 00 | 1.388.910.621,59 | | 1.388.910.621,59 |
| مساهمات أخرى وحقوق ملحقة | **1.105.650.175,00** | **00** | **414.132.000,00** | **691.518.175,00** |

| الخصوم | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| فارق بالمعادلة | 00 | 62.302.666,02 | 974 778 621,59 | 1.037.081.287,61 |
| النتيجة الصافية | **1.571.464.271 ,08** | **00** | **62.302.666,02-** | **1.509.161.605,06** |

| جدول النتيجة | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في ن ص | **00** | **62.302.666,02-** | | **62.302.666,02-** |

**الفرع الرابع: فارق الاقتناء**

يمثل فارق الاقتناء أو الحيازة الفرق بين المبلغ المدفوع لاقتناء الأسهم وبين القيمة العادلة في نفس الفترة وتحسب القيمة العادلة بالقيمة البورصية إذا كانت الشركة مدرجة في البورصة أو بأحد طرق التقييم المعتمدة في الشركات والتي تعتمد على:

القيمة على أساس الملكية (بالاعتماد على الميزانية المصححة بعد إعادة التقييم لعناصرها)؛

القيمة على أساس المردود (بالاعتماد على حساب النتيجة) و يحسب قيمة الشركة من خلال القدرة على تحقيق الأرباح ؛

القيمة على أساس الطرق المشتقة (goodwill) بالفرق بين القيمة على أساس المردود والقيمة على أساس الملكية؛

عمليات المفاوضات بين الشركات المعنية تقودونا الى تحديد سعر الإصدار.

فارق الاقتناء الملاحظ بالتغير بين ارصدة ميزانية 2016 /2015 هو ناتج عن الحيازة على أسهم شركة ابيرال

**تحليل التغير في حساب فارق الاقتناء**

| الحساب | 2016 | 2015 | التغير |
|---|---|---|---|
| **ح/207 فارق الاقتناء (goodwill)** | 115.414.200,00 | 87.341.040,00 | 28.073.160,00 |

جاء في اللائحة رقم **13** للدورة التكميلية **147** بتاريخ **2016/03/24** لمجلس مساهمات الدولة المتضمن الحيازة على أسهم شركة ابيرال من طرف مجمع صيدال حيث نص:

الحيازة على **40%**من أسهم شركة ابيرال لفائدة مجمع صيدال؛

تم الاتفاق على الحيازة بسعر وحدوي للسهم بمبلغ **12.610,00**دج على النحو التالي :

- **11308**سهم من طرف فلاش فارما **Flache Pharma**في رأس مال شركة ابيرال بمبلغ **142.593.880,00** دج ؛
- **01**سهم من رأس مال شركة ابيرال مملوكة من طرف السيد بو معراف حسان بمبلغ **12.610 ,00** دج؛

- **7998**سهم مملوكة من طرف السيد بومعراف عبد الرحيم في رأسمال شركة ابيرال بمبلغ **100.854.780,00**دج؛
- **2758**سهم مملوكة من طرف السيد بومعراف عبد الرزاق في رأسمال شركة ابيرال بمبلغ **34.778.380,00** دج؛
- يكلف وزير المالية والصناعة والمناجم و مجمع صيدال شركة ذات أسهم بتنفيذ ما جاء في هذه اللائحة؛
- يكلف وزير الصناعة والمناجم بمتابعة تنفيذ هذه اللائحة .
- تاريخ المصادقة على اللائحة من قبل مجلس مساهمات الدولة في**2016/03/24**.

**الجدول رقم(27): تحرير اسهم شركة ابيرال لصالح شركة صيدال**

| عدد الأسهم | القيمة الاسمية | قيمة الأسهم | قيمة التنازل | قيمة الأسهم المتنازل عنها | فارق الحيازة |
|---|---|---|---|---|---|
| 7998 | 10000 | 79.980.000,00 | 12.610 ,00 | 100.854.780,00 | 20.874.780,00 |
| 5/1 | 2000 | 15.996.000,00 | 2.522,00 | 20.170.956,00 | 4.174.956,00 |
| 5/4 | 8000 | 63.984.000,00 | 10.088 ,00 | 80.683.824,00 | 16.699.824,00 |

**المصدر**: لائحة مجلس مساهمات الدولة في 2016/03/24

**التسجيل المحاسبي لعمليات الحيازةفي2016/06/06:**

**عملية 2016/06/02**

| الحساب | | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات المساهمة –شركة ابيرال | 63.984.000 | |
| 207 | فارق المعادلة- شركة ابيرال | 16.699.824 | |
| 512 | البنك | | 80.683.824 |

**عملية 2016/06/06**

| الحساب | | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات المساهمة –شركة ابيرال | 15.996.000 | |
| 207 | فارق المعادلة- شركة ابيرال | 4.174.956 | |
| 512 | البنك | | 20.170.956 |

**جدول يبين الحيازة على أسهم ابيرال حسب العقد الموثق**

| عدد الأسهم | القيمة الاسمية | قيمة الأسهم | قيمة التنازل | قيمة الأسهم المتنازل عنها | فارق الحيازة |
|---|---|---|---|---|---|
| 2758 | 10000 | 27.580.000,00 | 12.610 ,00 | 34.778.380 ,00 | 7.198.380,00 |
| 5/1 | 2000 | 5.516.000,00 | 2.522,00 | 6.955.676,00 | 1.439.676,00 |
| 5/4 | 8000 | 22.064.000,00 | 10.088 ,00 | 27.822.704,00 | 5.758.704,00 |

**عملية 2016/06/06**

| الحساب | | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات المساهمة –شركة ابيرال | 5.516.000 | |
| 207 | فارق المعادلة- شركة ابيرال | 1.439.676 | |
| 512 | البنك | | 6.955.676 |

عملية 2016/06/06

| الحساب | | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات المساهمة –شركة ابيرال | 22.064.000 | |
| 207 | فارق المعادلة- شركة ابيرال | 5.758.704 | |
| 512 | البنك | | 27.822.704 |

**الفرع الخامس : إعداد القوائم المالية الأساسية المجمعة**

**أولا: الميزانية المدمجة لمجمع صيدال في 2016/12/31**

| الأصول | المبالغ | | |
|---|---|---|---|
| | القيمة الإجمالية | اهتلاكات و مؤونات | ق م ص |
| اصول غير جارية | | | |
| فارق الاقتناء | 115.414.200,00 | 00 | 115.414.200,00. |
| تثبيتات معنوية | 212.104.001,73 | 195.224.374,97 | 16.879.626,76 |
| الأراضي | 10.383.338.837,77 | 00 | 10.383.338.837,77 |
| المباني | 7.329.947.475,94 | 5.637.047.200,46 | 1.692.900.275,48 |
| تثبيتات عينية اخرى | 15.098.007.460,68 | 13.798.654.169,79 | 1.299.353.290,89 |
| تثبيتات في شكل امتياز | 280.023.210 ,00 | 2.252.958,94 | 277.770.251,06 |
| تثبيتات جاري انجازها | 11.189.299.772,01 | | 11.189.299.772,01 |
| مساهمات اخرى وديون دائنة | 691.518.175,00 | 58.940.054,97 | 632.578.120,03 |
| السندات الموضوعة موضع المعادلة-المؤسسات المشاركة | 1.388.910.621,59 | 00 | 1.388.910.621,59 |
| السندات والقسائم | 3.000.000.000,00 | 00 | 3.000.000.000,00 |
| تثبيتات مالية اخرى اقراض | 154.332.649,23 | 00 | 154.332.649,23 |
| ضرائب مؤجلة-اصول | 291.018.838,11 | 00 | 291.018.838,11 |
| مجموع الأصول غير الجارية | 50.133.916.242,06 | 19.692.118.769,13 | 30.441.796.482,93 |
| اصول جارية | | | |
| حسابات المخزون | 6.358.574.088,97 | 629.232.318,65 | 5.729.341.770,32 |
| الزبائن | 5.547.718.013,80 | 1.906.769.106,35 | 3.640.948.917,45 |
| الحسابات الاخرى المدينة | 1.255.466.985,99 | 377.579,41 | 1.255.089.406,58 |
| الضرائب | 185.798.351,63 | 11.998.649,03 | 173.799.702,60 |
| الفوائد المنظرة | 18.559.989,19 | 00 | 18.559.989,19 |
| الخزينة | 5.214.275.956,41 | 83.275.568,07 | 5.131.000.388,34 |
| مجموع الأصول الجارية | 18.580.393.395,99 | 22.323.771.980,64 | 15.948.740.174,48 |
| المجموع العام للأصول | 68.714.308.638,05 | 22.323.771.980,64 | 46.390.536.657,41 |

**ثانيا: الميزانية المدمجة لمجمع صيدال في 2016/12/31**

| الخصوم | المجموع |
|---|---|
| **الأموال الخاصة** | |
| راس المال | **2.500.000.000,00** |
| علاوات مرتبطة براس المال | **8.721.856.492,20** |
| الاحتياطات | **12.861.813.853,88** |
| فارق التقييم | **00** |
| فارق إعادة التقييم | **1.585.712.860,28** |
| النتيجة | **1.509.161.605,06** |
| فارق المعادلة | **1.037.081.287,61** |
| ما يرحل من جديد -خسائر | **-1.766.796.831,10** |
| فوائد الأقلية | **1.015.179.929,35** |
| **مجموع الأموال الخاصة** | **27.464.009.197 ,27** |
| **الخصوم غير الجارية** | |
| قروض و ديون مالية | **8.973.229.626,56** |
| ديون أخرى غ جارية | **17.509.995,00** |
| ضرائب مؤجلة | **1.061.401.552,48** |
| مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا | **1.345.087.321,65** |
| **مجموع الخصوم غير الجارية** | **11.397.228.495,69** |
| **الخصوم الجارية** | |
| **موردون وحسابات ملحقة** | **2.430.054.019,90** |
| **ضرائب** | **776.153.641,37** |
| **ديون أخرى** | **3.512.927.858,77** |
| **خزينة سلبية** | **810.163.444,41** |
| **مجموع الخصوم الجارية** | **7.529.298.964,45** |
| **المجموع العام للخصوم** | **46.390.536.657,41** |

**جدول النتيجة المدمج لمجمع صيدال في 2016/12/31**

| جدول النتيجة | المجموع |
|---|---|
| رقم الأعمال | 10.223.411.484,28 |
| الإنتاج المخزون | 265.663.623,51 |
| إنتاج السنة المالية | 10.489.075.107,79 |
| المشتريات المستهلكة | -3.663.777.474,24 |
| الخدمات الخارجية الأخرى | -928.780.089,72 |
| استهلاك السنة المالية | -4.592.557.563,96 |
| القيمة المضافة | 5.896.517.543,83 |
| اعباء المستخدمين | -3.023.474.168,42 |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | -173.817.524,53 |
| الفائض الاجمالي للاستغلال | 2.699.225.850,88 |
| منتوجات عملياتية | 72.651.701,08 |
| اعباء عملياتية | -99.258.043,60 |
| مخصصات الاهتلاكات والموؤنات | -1.299.102.638,36 |
| استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات | 719.627.105,07 |
| النتيجة العملياتية | 2.093.143.975,07 |
| منتوجات مالية | 183.271.195,24 |
| أعباء مالية | -177.710.456,40 |
| النتيجة المالية | 5.560.738,84 |
| النتيجة العادية قبل الضرائب | 2.098.704.713,91 |
| الضرائب المستحقة على النتيجة العادية | -628.653.272,00 |
| الضرائب المؤجلة | 96.986.328,41 |
| اجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية | 11.464.625.109,18 |
| اجمالي الاعباء على الأنشطة العادية | -9.897.587.338,86 |
| النتيجة الصافية للأنشطة العادية | 1.567.037.770,32 |
| عناصر غير عادية – منتوجات | 00 |
| عناصر غير عادية – أعباء | 00 |
| النتيجة غير العادية | 00 |
| النتيجة الصافية | 1.567.037.770,32 |
| حصة الأقلية من النتيجة | 4.426.500,76 |
| حصة النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة | -62.302.666,02 |
| النتيجة الصافية | 1.509.161.605,06 |

**ثالثا: جدول تدفقات الخزينة لسنة 2011 (الطريقة المباشرة)**

| | ملاحظة | صيدال | سوميديال | ابيرال | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية | | | | | |
| التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن | | 9.535.221.529,78 | 640.687.265,71 | 83.044.112,86 | 10.258.952.908,35 |
| المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين | | -6.360.818.081,20 | -499.016.591,58 | -86.510.643,27 | -6.946.345.316,05 |
| الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة | | -2.400.263.515,32 | -41.477.648,09 | | -2.441.741.163,41 |
| الضرائب على النتائج المدفوعة | | 00 | | | |
| تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية | | 00 | | | |
| تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية | | | | | |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ) | | 774.139.933,26 | 100.193.026,04 | -3.466.530,41 | 870.866.428,89 |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار | | | | | |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية او معنوية | | -456.690.524,52 | -5.291.542,8 | | -461.982.067,20 |
| التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية او معنوية | | 1.932.147,74 | | | 1.932.147,74 |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية | | -142.619.452,95 | | | -142.619.452,95 |
| التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية | | 00 | | | 00 |
| الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية | | 22.500.000,00 | | | 22.500.000,00 |
| الحصص والإقساط المقبوضة من النتائج المستلمة | | 39.802.995,41 | | | 39.802.995,41 |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب) | | -535.074.834,32 | -5.291.542,8 | | -540.366.377,00 |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل | | 00 | | | 00 |
| التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم | | 00 | | | 00 |
| الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها | | -340.067.274,00 | | | -340.067.274,00 |
| التحصيلات المتأتية من القروض | | 38.568.017,49 | 163.369.570,44 | | 201.937.587,93 |
| تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة | | -853.408.350,46 | -365.332.510,80 | | -1.218.740.861,26 |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج) | | -1.154.907.606,97 | -201.962.940,36 | | -1.356.870.547,33 |
| تاثير تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات | | 00 | -1214.06 | | -1214.06 |
| تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج) | | -915.482.508,03 | -107.062.671,06 | -3.466.530,41 | -1.026.371.709,50 |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية | | 4.533.002.554,21 | -251.436.908,72 | 12.843.076,95 | 4.294.408.723,14 |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية | | 3.617.160.046,88 | -358.499.579,78 | 9.376.546,54 | 3.268.037.013,64 |
| تغير أموال الخزينة خلال الفترة | | -915.842.508,03 | -107.062.671,06 | -3.466.530,41 | -1.026.371.709,50 |
| المقاربة مع النتيجة المحاسبية | | | | | |

جدول تدفقات الخزينة رصيده يكو مساوي لحسابات الخزينة وشبه الخزينة فنجد الفرق الملاحظ من خلال المقاربة مع النتيجة المحاسبية يتمثل في الحسابات التي تسمى بشبه الخزينة وهذا لحسابات المقر الاجتماعي ويتمثل الفرق في :

| حسابات الخزينة | المبالغ |
|---|---|
| حسابات الخزينة في الميزانية | 4.753.235.545 ,24 |
| حسابات الخزينة في جدول تدفقات الخزينةTFT | 3.617.160.046,88 |
| الفرق | 1.136.075.498,36 |

**المصدر:** مصلحة التجميع للمجمع لسنة 2016

| الحسابات | المبالغ المدينة | المبالغ الدائنة |
|---|---|---|
| 518600 | | 378.932.207,26 |
| 541000 | | 9.999.001 ,98 |
| 542000 | 1.042.684.893 ,00 | |
| 511000 | 3.251.181,96 | |
| 5111000 | 495.553.473,65 | |
| 511300 | 6.378.686,13 | |
| 519000 | | 22861527,14 |
| المجموع | 1.547.868.234,74 | 411.792.736 ,38 |

**تحليل الفرق حسب الحسابات**

تم إعداد جدول تدفقات الخزينة المدمج لمجمع صيدال بالجمع الجبري لجداول تدفقات الخزينة لشركة صيدال المقر الاجتماعي وشركة سوميديال وشركة ابيرال بدون إجراء أي تعديلات على مكونات جدول تدفقات الخزينة ونلاحظ انه تم الاعتماد على الأرصدة دون التغيرات او المجاميع كما نؤكد ان الشركات المقومة بواسطة الوضع بالمعادلة لأتدخل بأي شكل من الإشكال في إعداد هذا الجدول بالطريقة المباشرة.

عند إعداد جدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير مباشرة او الطريقة الانجلوساكسونية تدخل الشركات المقومة بواسطة الوضع بالمعادلة في إعداد هذا الجدول في الخانة المتعلقة بالنتيجة الصافية حيث أن النتيجة الصافية تحوي على قسط او حصة الشركات المقومة بالمعادلة من النتيجة.

**رابعا: جدول تغير الأموال الخاصة للمقر الاجتماعي- صيدال في 2016/12/31**

| | ملاحظة | رأسمال الشركة | علاوة الإصدار | فارق التقييم | فارق إعادة التقييم | الاحتياطات والنتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الرصيد في 2014/12/31 | | 2.500.000.000,00 | | | 211.470.238,71 | 13.258.393.539,45 |
| تغيير الطريقة المحاسبية | | | | | | |
| تصحيح الأخطاء الهامة | | | | | -175.633.931,11 | |
| إعادة تقييم التثبيتات | | | | | -73.382.310,56 | |
| إعانات الدولة | | | | | 2.586.812.201,59 | |
| الحصص المدفوعة | | | | | | -400.000.000,00 |
| بدل الحضور Tantiemes | | | | | | -3.180.000,00 |
| حصة العمال من أرباح الشركة | | | | | | -198.660.000,00 |
| زيادة رأس المال | | | | | | 00 |
| صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | 1.171.407.473,19 |
| الرصيد في 2015/12/31 | | 2.500.000.000,00 | | | 2.549.266.198,63 | 13.828.961.012,64 |
| تغيير الطريقة المحاسبية | | | | | | |
| تصحيح الأخطاء الهامة | | | | | -1.383.551.973,73 | |
| إعادة تقييم التثبيتات | | | | | 1.440.467.225,15 | |
| إعانات الدولة | | | | | 6.135.044.290,61 | |
| الحصص المدفوعة | | | | | | -400.000.000,00 |
| بدل الحضور Tantiemes | | | | | | -4.320.000,00 |
| حصة العمال من أرباح الشركة | | | | | 59.330.039,52 | -217.420.000,00 |
| زيادة رأس المال | | 2.500.000.000,00 | | | | 00 |
| صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | 1.614.727.609,14 |
| الرصيد في 2016/12/31 | | 2.500.000.000,00 | | | 8.800.555.780,18 | 14.821.948.621,78 |

**خامسا: جدول تغير الأموال الخاصة المجمع للمقر الاجتماعي- صيدال في 2016/12/31**

| | ملاحظة | رأسمال الشركة | علاوة الإصدار | فارق التقييم | فارق إعادة التقييم | الاحتياطات والنتيجة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الرصيد في 2014/12/31 | | 2.500.000.000 ,00 | | | 218.627.945,69 | 13.979.165.199,45 |
| تغيير الطريقة المحاسبية | | | | | | |
| تصحيح الأخطاء الهامة | | | | | -175.633.931 ,11 | |
| إعادة تقييم التثبيتات | | | | | -73.382.310,56 | |
| إعانات الدولة | | | | | 2.586.812.201,59 | |
| الأرباح او الخسائر غير مدرجة في الحسابات | | | | | | |
| الحصص المدفوعة | | | | | | -400.000.000,00 |
| بدل الحضور Tantiemes | | | | | | -3.180.000,00 |
| حصة العمال من أرباح الشركة | | | | | | -203.710.000,00 |
| زيادة رأس المال | | | | | | -113.534.000,00 |
| فوائد الاقلية | | | | | | -18.117.370,96 |
| حصة الشركات المقومة بالمعادلة من النتيجة | | | | | | -25.993.947,24 |
| فارق المعادلة | | | | | | 1.051.000.799,40 |
| صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | 1.143.817.990,89 |
| الرصيد في 2015/12/31 | | 2.500.000.000 ,00 | | | 2.556.485.905,61 | 15.409.448.671,54 |
| تغيير الطريقة المحاسبية | | | | | | |
| تصحيح الأخطاء الهامة | | | | | -1.398.282.527 ,67 | |
| إعادة تقييم التثبيتات | | | | | 1.440.467.225,15 | |
| الأرباح او الخسائر غير مدرجة في الحسابات | | | | | | |
| إعانات الدولة | | | | | 6.135.044.290,61 | |
| الحصص المدفوعة | | | | | | -400.000.000,00 |
| بدل الحضور Tantiemes | | | | | | -4.320.000,00 |
| حصة العمال من أرباح الشركة | | | | | 59.330.039,52 | -217.420.000,00 |
| زيادة رأس المال | | | | | | -107.560.000.00 |
| فوائد الأقلية | | | | | | -4.426.500,76 |
| حصة الشركات المقومة بالمعادلة من النتيجة | | | | | | 62.302.666,02 |
| فارق المعادلة | | | | | | -76.222.177 ,81 |
| صافي نتيجة السنة المالية | | | | | | 1.509.161.605 ,06 |
| الرصيد في 2016/12/31 | | 2.500.000.000 ,00 | | | 8.793.044.933,22 | 16.170.964.264,05 |

**المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للميزانية الفردية وفق دراسة الطالب**

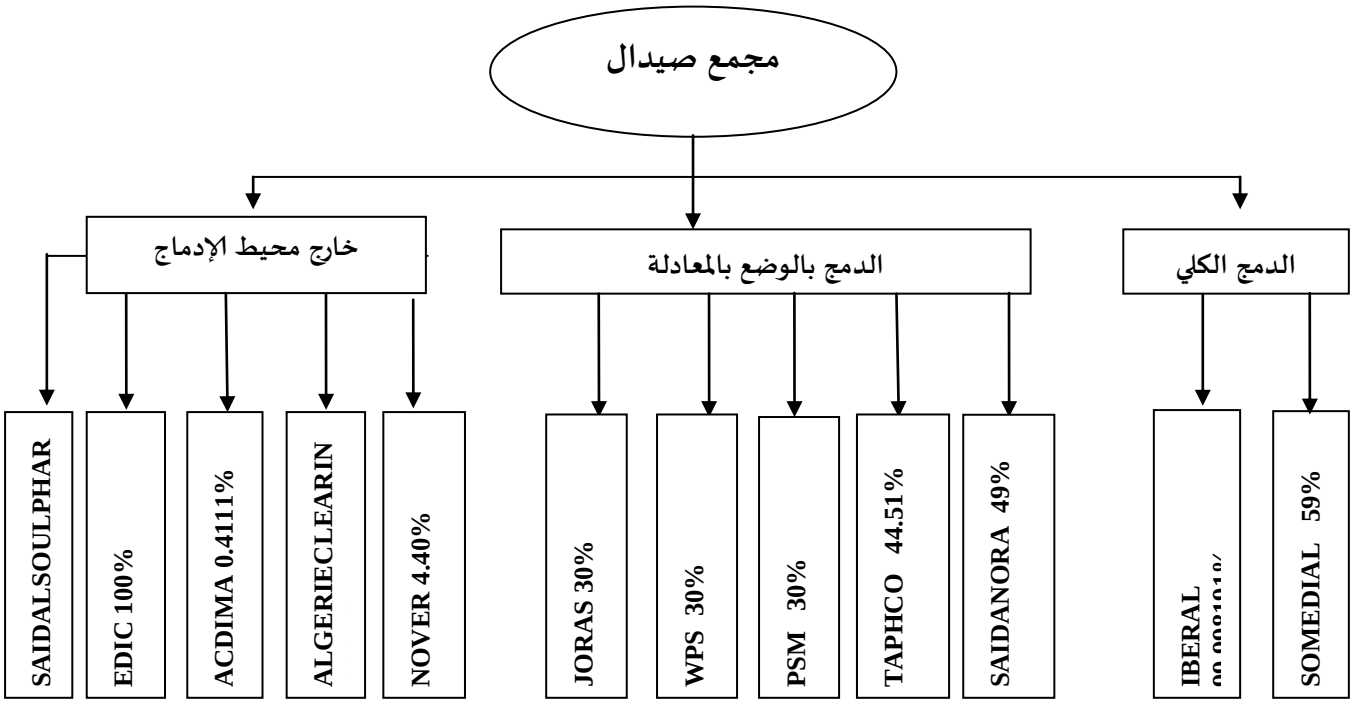
ان الاعداد الجيد للميزانية الفردية يسهل من عملية اعداد الحسابات المجمعة ،خاصة في الجانب المتعلق بالتقييم في نهاية السنة بالنسبة لمختلف المساهمات سواء للشركات التابعة، الزميلة ، او المساهمات التي هي خارج محيط التجميع، فكل هذه المعالجات التي تتم على مستوى الميزانية الفردية، تستبعد عند اعداد الحسابات المجمعة.

**المطلب الأول: تعديل الميزانية الفردية للمقر الاجتماعي لشركة صيدال**

المعالجات المحاسبية مستمدة من النظام المحاسبي المالي والذي غلب عليه الطابع القانوني لكن من حيث التطبيق العملي لنصوصه فهو لم يتطرق الى كل حساب بالتفصيل وهذا ما يحتاجه المحاسبون وحتى محافظي الحسابات مما ترك الممارسة المحاسبية تختلف باختلاف شخصية من يقوم بالمحاسبة من حيث تكوينه الشخص، خبرته نظرا للغموض الذي لازم ومازال يلازم النظام المحاسبي المالي، مما يبرر ضرورة تبني الجزائر لمعايير وطنية للمحاسبة من شانها إزالة الغموض وتوحيد الممارسات المحاسبية، خاصة إذا أخذنا كنموذج مجمع صيدال من حيث قدرته على تطبيق النظام المحاسبي المالي تطبيقا سليما وكذا لمحافظي الحسابات للفترة 2016 ودرجة إلمامهم أيضا بالنظام المحاسبي خاصة وان المجمع تأخر في إعداد قوائمه المالية حتى 2017/12/25 والتي من المفروض أن تكون قبل 2017/06/30 وهذا بسبب الملاحظات والنقائص التي قدمها محافظي الحسابات حول القوائم المالية المدمجة لمجمع صيدال لسنة 2016والتي سندرسها حساب بحساب وملاحظة بملاحظة ومقارنتها مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي وفي بعض إن لم نقل في كل مرة الرجوع إلى المعايير المحاسبية IAS/IFRS لإزالة الغموض وفي الأخير نخرج بخلاصة الاعتماد على النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المدمجة فقط أو اللجوء إلى المعايير المحاسبية الدولية .

**الفرع الأول : محيط التجميع حسب دراسة الطالب**

**الشكل (26): طرق الإدماج وفق دراسة الطالب لمجمع صيدال**




**المصدر:** من إعداد الطالب بناء جدول المساهمات

**الفرع الثاني : تعديل القوائم المالية الفردية باستعمال التقييم في 2016/12/31.**

لإعداد القوائم المالية الفردية في هذه الحالة نعتمد على المعطيات بتاريخ 2016/12/31 ونعني ان كل التسويات والعمليات المختلفة تسجل في مرحلة واحدة.

**أولا: التثبيتات المالية**

إن التثبيتات المالية مصنفة حسب النظام المحاسبي المالي إلى 03 أصناف:

سندات الفروع المنتسبةTitres De Filialesوهي المساهمات في الشركات التابعة (سوميديال ،ابيرال).

المساهمات في الكيانات المشاركة والشركات الزميلة (Joras، Wps، Psm، Taphco، Saida Nora)

المساهمات الاخرى خارج محيط الادماج وتعالج في الميزانية الفردية (Nover، AlgClering، Acdima، Edic)

تكون الدراسة على النحو التالي:

**الشركات التابعة**

الشركة ابيرال : من خلال الميزانية لشركة ابيرال في 2016/12/31 تبين أن مجموع الأموال الخاصة ظهر بإشارة سالبة أي كل مبلغ المساهمات بخصوص المساهمة في شركة ابيرال تسجل له مؤونة لنقص القيم مساوي لمبلغ المساهمة والمقدر بـ 552.750.000,00 وحيث أن مجمع صيدال لا يعالج نقص القيم في ميزانيته الفردية في السنوات السابقة فيجب تسجيل مبلغ نقص القيم في محاسبة صيدال للمساهمات في الشركة التابعة ابيرال.

إن التفرقة بين الميزانية الفردية والميزانية المدمجة أمر ضروري لإجراء محاسبة جيدة على المستوى الميزانيات الفردية والميزانية المدمجة .

في الميزانية الفردية نسجل حصة المساهمات باستخدام إما طريقة التكلفة أو القيمة العادلة لكل أنواع المساهمات وتؤخذ أيضا في الميزانيات الجبائية فالموؤنات لنقص القيم على التثبيتات المالية تعتبر من الأعباء القابلة للخصم على المستوى الجبائي .

في الميزانية المدمجة كل العمليات المتعلقة بنقص القيم على السندات او الفائض المسجل في الحسابات 261 و104 تلغى نهائيا عند إعداد الحسابات المدمجة .

والملاحظ أن مجمع صيدال لم يسجل نهائيا الموؤنات المتعلقة بنقص القيم لهذا النوع من السندات وكذلك فوائض القيم للمساهمات وهذا من خلال الميزانية المرفقة للمقر الاجتماعي لصيدال مما يكون قد اثر على النتائج للسنوات السابقة وكذلك لمبلغ الضريبة على أرباح الشركات المسددة والتي كان من المفروض ان تخصم بمبلغ المؤونة المذكور أعلاه في حسابIBS.

**الكيانات المشاركة والزميلة**

هذا النوع من المساهمات لم تعالج على مستوى الميزانية الفردية لا في حالة الزيادة وفي حالة النقصان.

**جدول بين حساب فوائض القيم للمساهمات المقومة بالوضع بالمعادلة باستعمال طريقة التكلفة**

| المساهمات | مجموع الأموال الخاصة | نسبة المساهمة | الحصة من الأموال الخاصة | المساهمات الموافقة | فوائض المساهمات |
|---|---|---|---|---|---|
| PSM | 2.580.704.279,31 | %30 | 774.211.283,79 | 273 600 000,00 | 500.611.283 ,89 |
| SNM | 143.887.816,75 | %49 | 70.505.030,21 | 24 500 000,00 | 46.005.030 ,21 |
| WPS | 1.884.562.803.96 | %30 | 565.368.840,95 | 127 860 000,00 | 437.508.840,95 |
| المجموع | 4.609.154.900 ,02 | | 1.410.085.154,95 | 425.960.000 ,00 | 984.125.154,95 |

**المصدر:** من إعداد الطالب

إن الفائض المسجل في 2016/12/31 والمقدر 984.125.154,95 دج وهو الفائض بين القيمة الرياضية والمساهمات الموافقة لها والتي كان من المفروض ان تسجل في ميزانية المقر الاجتماعي لمجمع صيدال في سنة تحققها في حساب 104 فارق التقييم والذي يتم إقصاءه من الحسابات عند إعداد الحسابات المدمجة بالنسبة للمساهمات في الشركات التابعة، والمساهمات المقومة بواسطة الوضع بالمعادلة ففي سنة تحقيق الفائض نسجل العمليات المحاسبية من ح/26 المعني إلى ح/104 فارق التقييم، وعندما تنخفض القيمة من فوائض القيم الى نواقص القيم نقوم بتسجيل في الجانب المدين ( ح/104 فارق التقييم ,ح/686 نقص القيم للمساهمات )الى ح/296 مؤونة نقص القيم على المساهمات وفق القيد التالي :

| ر-ح | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات الفروع المنتسبة –شركة PSM,SNM ,WPS | 984.125.154,95 | |
| 104 | فارق التقييم –على شركةPSM,SNM ,WPS | | 984.125.154,95 |

**جدول بين حساب نواقص القيم للمساهمات المقومة بالوضع بالمعادلة باستعمال طريقة التكلفة**

| المساهمات | مجموع الأموال الخاصة | نسبة المساهمة | الحصة من الأموال الخاصة | المساهمات الموافقة | نواقص المساهمات |
|---|---|---|---|---|---|
| TAPHCO | 705.657.952,00 | %44.51 | 314.088.354,44 | 416 625 600,00 | 102.537.245 ,46 |
| JORAS | 2.219.300,47 | %30 | 665.790,14 | 27 000 000,00 | 26.334.209,86 |
| المجموع | 707.877.252 ,47 | | 314.754.144 ,58 | 443.625.600,00 | 128.871.455,42 |

**المصدر:** من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف المجمع لسنة 2016

نواقص القيم الملاحظة في 2016/12/31والمتراكمة والذي قدرت بمبلغ 128.871.455,42دج والتي من المفروض حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 27 قبل التعديل والمعيار IAS27 المعدل والقابل للتطبيق ابتداء من 2013/01/01يجب أن يسجل النقص في قيمة المساهمات عن القيمة الاسمية بطريقة التكلفة او طريقة القيمة العادلة وتعتبر مؤونة نقص قيمة السندات موؤنة قابلة للخصم من الناحية الجبائية وهذا عند إعداد القوائم المالية الفردية .

**ملاحظة** : عند إعداد القوائم المالية المدمجة يجب إقصاء كل العمليات المتعلقة بالمؤونات النظامية المتعلقة بتسجيل نقص القيم الملاحظ على الأسهم وكذا إقصاء القيود المتعلقة بتسجيل فوائض القيم .

| ر-ح | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 119 | ما ينقل من جديد -مخصصات نقص القيم على الأسهم TAPHCO-JORAS- | 128.871.455,42 | |
| 296 | نقص القيم على الأسهم لشركة TAPHCO-JORAS | | 128.871.455,42 |

**مساهمات خارج محيط الدمج**

وهي السندات التي تعالج فقط في الميزانية الفردية ولا تخضع لدمج الحسابات وهم الشركتان الجزائرية للمقاصة وشركة الزجاجNOVERوتسجل بالطريقة التالية:

**جدول يبين حساب نواقص القيم للمساهمات خارج محيط الإدماج باستعمال طريقة التكلفة**

| المساهمات | مجموع الأموال الخاصة | نسبة المساهمة | الحصة من الأموال الخاصة | المساهمات الموافقة | نواقص المساهمات |
|---|---|---|---|---|---|
| ALG CLEARING | 77.338.645,86 | %2.34 | 1.809.724,31 | 5 625 000,00 | 3.815.275 ,69 |
| المجموع | 77.338.645,86 | | 1.809.724,31 | 5 625 000,00 | 3.815.275 ,69 |

**التسجيل المحاسبي**

| ر-ح | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 686 | مخصصات موؤنة نقص قيم الأسهم–شركة الجزائرية للمقاصة | 3.815.275 ,69 | |
| 296 | موؤنة نقص قيم الأسهم– شركة الجزائرية للمقاصة | | 3.815.275 ,69 |

**جدول بين حساب فوائض القيم للمساهمات خارج محيط الإدماج باستعمال طريقة التكلفة**

| المساهمات | مجموع الأموال الخاصة | نسبة المساهمة | الحصة من الأموال الخاصة | المساهمات الموافقة | فوائض المساهمات |
|---|---|---|---|---|---|
| NOVER | 1.121.147.650,19 | %4.4 | 49.330.496,61 | 12 672 000,00 | 36.658.496 ,61 |
| المجموع | 1.121.147.650,19 | | 49.330.496,61 | 12 672 000,00 | 36.658.496 ,61 |

**التسجيل المحاسبي**

| ر-الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات الفروع المنتسبة –شركة نوفر NOVER | 36.658.496 ,61 | |
| 104 | فارق التقييم –شركة NOVER | | 36.658.496 ,61 |

لاستحالة تسجيل نقص القيم والناتج عن تراكمها الى غاية 2016/12/31 ونظرا للأهمية النسبية لمبلغ نقص القيم وكذا للقواعد الجبائية والتي لا تقضي بقبول هذه الأعباء من الناحية الجبائية ووفق لمتطلبات المعيار IAS08 المتعلق بالأخطاء والنسيان وتغيير الطرق المحاسبية وعدم الإشارة بصراحة الى المعالجة وفق النظام المحاسبي المالي فإننا نسجل نقص القيم في السندات وفق :

**الأخذ بعين الاعتبار الضرائب المؤجلة**: وهذا على اعتبار إن نقص القيم المسجل في حساب 119ماينقل من جديد –خسائر يقبل للخصم من الربح الجبائي لسنة 2016 في خانة خسائر سنوات سابقة في حدود 04 سنوات في الميزانية الجبائية في الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد الربح الجبائي، وهذا وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خاصة المادة 10 من قانون المالية لسنة 2010والذي عدل المادة 147 من نفس القانون، ووجود فرضية تحقيق نتيجة ربح في السنوات المستقبلية ابتداء من سنة 2016، ويكون القيد وفق مايلي:

| ر-ح | | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 119 | ما ينقل من جديد- خسائر ن ق المساهمات | 728.664.251,14 | |
| 296 | ن ق المساهمات | | 728.664.251,14 |
| 133 | ض م أصول- ن ق المساهمات سنوات سابقة | 138.446.207 | |
| 692 | ض م أصول | | 138.446.207 |

**عدم الأخذ بعين الاعتبار الضرائب المؤجلة**: وهذا على اعتبار أن نقص القيم المسجل في حساب 119ماينقل من جديد – خسائر لا يقبل للخصم من الربح الجبائي لسنة 2016 و لا يخضع للخصم عند تحديد الربح الجبائي من خلال الجدول رقم 09 من الميزانية الجبائية والمتعلق بتحديد الربح الجبائي لسنة 2016، ويكون القيد كمايلي :

| ر-ح | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 686 | مخصصات موؤنة نقص قيم الأسهم –شركة الجزائرية للمقاصة | 728.664.251 ,14 | |
| 296 | موؤنة نقص قيم الأسهم – شركة الجزائرية للمقاصة | | 728.664.251 ,14 |

يمكن أيضا أن نحسب نقص القيم بتاريخ 2016/12/31 وهذا بناء على الميزانيات المرفقة للمساهمات المختلفة باستعمال طريقة التكلفة وتسجيل نواقص القيم في ح/119 للنقص الملاحظ حتى سنة 2015 الى حساب 296 نقص القيم لحساب المساهمات المعني.

حساب نقص القيم بتاريخ 2016/12/31 كما تم دراسته أعلاه وحساب الفارق بين نقص القيم في 2016 ونقص القيم في 2015، وإجراء التسويات المناسبة إما باسترجاع موؤنة نقص القيم في حالة مبلغ نقص القيم المتراكم لسنة 2016 يقل عن نقص القيم المتراكم لسنة 2015 باستعمال القيد من 296 المعني مدينا إلى حساب 78 استرجاع نقص القيم، وتكوين مخصص نقص قيمة إضافي في الحالة العكسية من حساب 686 إلى حساب 296 ويكون هذا المخصص المسجل برسم سنة 2016 قابل للخصم على مستوى الربح الجبائي عكس نقص القيم المسجل قبل سنة 2016 وكل هذا على مستوى الميزانيات الفردية قبل التجميع أو الدمج .

**المطلب الثاني: تعديل القوائم المالية الفردية باستعمال التقييم قبل/ خلال 2016.**

قبل إعداد القوائم المالية المدمجة يجب إعادة تصحيح للميزانية الفردية وهذا حسب الملاحظات والمستنتجة من الحسابات باستخدام عنصر الملاحظة وفق مايلي:

**الفرع الأول : إعداد الميزانية الفردية**

وتكون المعالجة التي تؤخذ عند تصحيح القوائم المالية الفردية وفق تسجيل العمليات في 2016/01/02 والتي تخص التسويات حتى 2015/12/31 ثم إجراء التسويات لغاية 2016/12/31.

**أولا: الشركات التابعة :**

**شركة ابيرال :**

من خلال الميزانية لشركة ابيرال في 2016/12/31 تبين أن مجموع الأموال الخاصة ظهر بإشارة سالبة أي كل مبلغ المساهمات بخصوص المساهمة في شركة ابيرال تسجل له مؤونة لنقص القيم مساوي لمبلغ المساهمة والمقدر بـ 552.750.000,00 وحيث ان مجمع صيدال لايعالج نقص القيم في ميزانيته الفردية في السنوات السابقة فيجب تسجيل مبلغ نقص القيم في محاسبة صيدال للمساهمات في الشركة التابعة ابيرال وفق القيد التالي مع عدم الأخذ بعين الاعتبار الضرائب المؤجلة :

| ر-ح | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 119 | ما ينقل من جديد -مخصصات نقص القيم على الأسهم-ابيرال | 552.750.00,00 | |
| 296 | نقص القيم على الأسهم لشركة ابيرال | | 552.750.00,00 |

**شركة سوميديال :**

من خلال الميزانية في 2016/12/31 والتي تبين قيمة رياضية (حقوق الملكية) قيمة موجبة عكس شركة ابيرال حيث سجلت مبلغ فائض قيمة ويحسب بالطريقة الآتية:

- القيمة الرياضية الموافقة للمساهمة في سوميديال 2.475.909.528 ,77 *59% = 1.460.786.621,97 ؛
- مبلغ المساهمات في شركة سوميديال=1.281.300.000,00
- فائض /نقص المساهمات = 179.486.621 ,97

وتكون المعالجة المحاسبية وفق القيد التالي:

ث

| ر-ح | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات الفروع المنتسبة –شركة سوميديال | 179.486.621,97 | |
| 104 | فارق التقييم –على شركة سوميديال | | 179.486.621,97 |

**ثانيا : الشركات المقومة بواسطة الدمج الشامل لسنة 2015**

جدول بين حساب فوائض/نواقص القيم للمساهمات المقومة بطريقة الدمج الكلي باستعمال طريقة التكلفة

| المساهمات | مجموع الأموال الخاصة في 2015 | نسبة المساهمة | الحصة من الأموال الخاصة2015 | المساهمات الموافقة | فوائض ونواقص المساهمات |
|---|---|---|---|---|---|
| سوميديال | 2.501.434.798,05 | %59 | 1.475.846.530,85 | 1.281.300.000,00 | 194.546.530,85 |
| ابيرال | -238.238.231,57 | %99,998 | -238.216.790,13 | 552.750.000,00 | -790.966.790,13 |

**فوائض ونواقص القيم لسنتي2016 و2015**

| المساهمات | فوائض ونواقص المساهمات 2016 | فوائض ونواقص المساهمات 2015 | التغير في المساهمات في 2016/12/31 |
|---|---|---|---|
| سوميديال | 1.460.786.621,97 | 1.475.846.530,85 | 15.059.908,88 |

لا يوجد أي تغيير او اثر على الحسابات بين سنة 2015 و سنة 2016 خاصة النتيجة، فنكتفي بالعمليات المسجلة أعلاه في 2016/12/31 الخاصة بالشركات التابعة .

**ثالثا: الشركات المقومة بواسطة الوضع بالمعادلة لسنة 2015**

**جدول بين حساب فوائض القيم للمساهمات المقومة بالوضع بالمعادلة باستعمال طريقة التكلفة**

| المساهمات | مجموع الأموال الخاصة2015 | نسبة المساهمة | الحصة من الأموال الخاصة2015 | المساهمات الموافقة | فوائض المساهمات |
|---|---|---|---|---|---|
| PSM | 3.130.573.003,11 | %30 | 939.171.900,93 | 273 600 000,00 | 665.571.900,93 |
| SNM | 147.210.350,68 | %49 | 72.133.071,83 | 24 500 000,00 | 47.633.071,86 |
| WPS | 1.663.467.002,30 | %30 | 499.040.100,69 | 127 860 000,00 | 371.180.100,69 |
| المجموع | | | | | 1.084.385.073,48 |

**-جدول بين حساب نواقص القيم للمساهمات المقومة بالوضع بالمعادلة باستعمال طريقة التكلفة**

| المساهمات | مجموع الأموال الخاصة2015 | نسبة المساهمة | الحصة من الأموال الخاصة2015 | المساهمات الموافقة | نواقص المساهمات |
|---|---|---|---|---|---|
| **TAPHCO** | **781.367.736,00** | **%44.51** | **347.786.779,29** | **416 625 600,00** | **-68.838.820,71** |
| **JORAS** | **-16.770.004,88** | **%30** | **-5.031.001,46** | **27 000 000,00** | **-32.031.001,46** |
| **المجموع** | | | | | **-100.869.822,17** |

**المقارنة بين فوائض ونواقص القيم لسنتي2016 و2015**

| المساهمات | فوائض ونواقص المساهمات 2016 | فوائض ونواقص المساهمات 2015 | التغير في المساهمات في 2016/12/31 |
|---|---|---|---|
| **PSM** | **500.611.283 ,89** | **665.571.900,93** | **-164.960.617,04** |
| **SNM** | **46.005.030 ,21** | **47.633.071,83** | **-1.628.041.65** |
| **WPS** | **437.508.840,95** | **371.180.100,69** | **66.328.740,26** |
| **TAPHCO** | **-102.537.245 ,46** | **-68.838.820,71** | **-33.698.425,05** |
| **JORAS** | **-26.334.209,86** | **-32.031.001,46** | **5.696.791,60** |

**رابعا: المعالجة المحاسبية في 2016/01/02والمتعلقة بتسوية :**

**فوائض القيم حتى 2015/12/31 بدون الأخذ بالاعتبار الضرائب المؤجلة: الشركات (PSM-SNM-WPS)**

| ر-الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| **261** | **سندات الفروع المنتسبة –شركات PSM,SNM,WPS** | **1.084.385.073,46** | |
| **104** | **فارق التقييم –شركات PSM,SNM,WPS** | | **1.084.385.073,46** |

**نواقص القيم حتى 2015/12/31 بدون الأخذ بالاعتبار الضرائب المؤجلة: للشركات JORAS-TAPHCO**

| ر-الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| **119** | **ما ينقل من جديد –خسائر –شركات JORAS-TAPHCO** | **100.869.822,17** | |
| **296** | **نقص القيم للمساهمات– شركات JORAS-TAPHCO** | | **100.869.822,17** |

المعالجة المحاسبية في 2016/12/31 والمتعلقة بتسوية: نقص وفوائض القيم حتى 2015/12/31 بدون الأخذ بالاعتبار الضرائب المؤجلة:

**فوائض القيم في 2016/12/31 للشركة WPS**

| ر-الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات الفروع المنتسبة –شركةWPS | 66.328.740,26 | |
| 104 | فارق التقييم –شركةWPS | | 66.328.740,26 |

**نواقص القيم للشركات في 2016/12/31 والمتعلقة بالنقص في المساهمات لسنة 2016للشركات TAPHCOو SNM, PSM**

| ر- ح | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 686 | مخصصات موؤنة نقص قيم الأسهم – TAPHCO وSNM,PSM | 198.659.042,09 | |
| 104 | فارق التقييم –شركة SNM | 1.628.041,65 | |
| 296 | موؤنة نقص قيم الأسهم – TAPHCO و SNM, PSM | | 200.287.083,74 |

**استرجاع نواقص القيم للشركات في 2016/12/31 والمتعلقة بالنقص في المساهمات لسنة 2016للشركة JORAS.**

| ر-الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 296 | موؤنة نقص قيم الأسهم –JORAS | 5.696.791,60 | |
| 78 | استرجاع موؤنة نقص قيم الأسهم –JORAS | | 5.696.791,60 |

**خامسا: الشركات خارج محيط الإدماج لسنة 2015**

**جدول بين حساب فوائض القيم للمساهمات خارج محيط الإدماج باستعمال طريقة التكلفة في 2015/12/31**

| المساهمات | مجموع الأموال الخاصة 2015 | نسبة المساهمة | الحصة من الأموال الخاصة | المساهمات الموافقة | فوائض المساهمات |
|---|---|---|---|---|---|
| NOVER | 1.229.471.785,32 | %4.4 | 54.096.758 ,55 | 12 672 000,00 | 41.424.758,55 |

**التسجيل المحاسبي في2015/01/02**

| ر-الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات الفروع المنتسبة –شركة NOVER | 41.424.758 ,55 | |
| 104 | فارق التقييم – شركة NOVER | | 41.424.758 ,55 |

**جدول يبين حساب نواقص القيم للمساهمات خارج محيط الإدماج باستعمال طريقة التكلفة في 2015/12/31**

| المساهمات | مجموع الأموال الخاصة 2015 | نسبة المساهمة | الحصة من الأموال الخاصة | المساهمات الموافقة | نواقص المساهمات |
|---|---|---|---|---|---|
| ALG CLEARING | 95.084.059,63 | %2.34 | 2.224.967 ,00 | 5 625 000,00 | 3.400.033 ,00 |

**التسجيل المحاسبي في2015/01/02**

| ر-ح | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 119 | مخصصات موؤنة نقص قيم الأسهم –ALGERIE CLEARING | 3.400.033 ,00 | |
| 296 | موؤنة نقص قيم الأسهم –ALGERIE CLEARING | | 3.400.033 ,00 |

**التسجيل المحاسبي لسنة 2016 للشركات خارج محيط الإدماج:**

**المقارنة بين فوائض ونواقص القيم لسنتي2016 و2015**

| المساهمات | فوائض ونواقص المساهمات 2016 | فوائض ونواقص المساهمات 2015 | التغير في المساهمات في 2016/12/31 |
|---|---|---|---|
| NOVER | 36.658.496 ,61 | 41.424.758 ,55 | -4.766.261,94 |
| ALG CLEARING | 3.815.275 ,69 | 3.400.033 ,00 | 415.242,69 |

**التسجيل المحاسبي في2016/12/31**

| ر-الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 104 | فارق التقييم شركة NOVER | 4.766.261,94 | |
| 296 | نقص القيم للمساهمات – شركةNOVER | | 4.766.261,94 |

**التسجيل المحاسبي في 2016/12/31**

| ر-الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 296 | موؤنة نقص قيم الأسهم –ALGERIE CLEARING | 415.242,69 | |
| 78 | استرجاع موؤنة نقص قيم الأسهم –ALGERIE CLEARING | | 415.242,69 |

**سادسا : مساهمات خارج محيط الدمج (في إطار التصفية)**

في الشركات ACDIMAوالتي مساهمتها تقدر بـ 0.41111%والتي من المفروض أن تكون خارج محيط الإدماج وتتم المعالجة المحاسبية على مستوى الميزانية الفردية لكن قياس القيمة على أساس التكلفة والمستعمل في القياس والتقييم للمساهمات لا يتوفر لدى المجمع لاعتبارات خاصة فقد اهملت محاسبة مجمع صيدال في ميزانية المقر الاجتماعي مقدار المساهمة ؛

في الشركة EDIC والتي مساهمتها تقدر بـ35 % والتي من المفروض أن تكون المحاسبة باستخدام طريقة الوضع بالمعادلة، لكن الشركة في حالة تصفية مما يؤثر على مبدأ الاستمرارية وبالتالي يجب ان تتم المعالجة المحاسبية على مستوى الميزانية الفردية لكن قياس القيمة على أساس التكلفة والمستعمل في القياس والتقييم للمساهمات لا يتوفر لدى المجمع لاعتبارات خاصة فقد أهملت محاسبة مجمع صيدال في ميزانية المقر الاجتماعي مقدار المساهمة ؛

في الشركة SAIDAL SOULPHARM والتي مساهمتها تقدر بـ100%. والتي من المفروض أن تكون المحاسبة باستخدام طريقة الدمج الشامل، لكن الشركة في حالة تصفية مما يؤثر على مبدا الاستمرارية وبالتالي يجب ان تتم المعالجة المحاسبية على مستوى الميزانية الفردية لكن قياس القيمة على أساس التكلفة والمستعمل في القياس والتقييم للمساهمات لا يتوفر لدى المجمع لاعتبارات خاصة فقد أهملت محاسبة مجمع صيدال في ميزانية المقر الاجتماعي مقدار المساهمة .

**ملاحظة** : بما أن المعلومات المتعلقة بهذا النوع من المساهمات غير متوفرة فنفترض ان القيمة لهذه المساهمات معدومة وبالتالي نكون مخصص لنقص قيم المساهمات بمجموع المساهمات للشركات الثلاثة ( ACDIMA,EDIC,SAIDAL SOULPHARM) مع افتراض ان الموؤنة المكونة والتي تظهر في الميزانية للمقر الاجتماعي لصيدال والمقدر بـ 58.940.054 ,97 دج تحمل مباشرة على النقص في الشركات الثلاث المذكورة أعلاه.

| الشركة موضوع المساهمات | مبلغ المساهمات |
|---|---|
| ACDIMA | 44.667.575 ,00 |
| EDIC | 5000.000,00 |
| SAIDAL SOULPHARM | 52.500.000,00 |
| موؤنة نقص القيم للمساهمات المسجلة في ميزانية 2016/12/31 | -58.940.054 ,97 |
| الموؤنة في 2016/12/31 بعد التعديل | 43.227.520 ,03 |

**التسجيل المحاسبي في 2016/12/31 للشركات المقصاة من محيط الإدماج (شركات في طور التصفية)**

| ر-ح | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 119 | مخصصات موؤنة نقص قيم الأسهم –ACDIMA-EDIC-SAIDAL SOULPHARM | 43.227.520 ,03 | |
| 296 | مؤونة نقص قيم الأسهم –ACDIMA-EDIC-SAIDAL SOULPHARM | | 43.227.520 ,03 |

**ملاحظات :**

عند عملية إعداد القوائم المالية المدمجة تقصى كل التسجيلات المحاسبية في الميزانيات الفردية المتعلقة بالنقص في قيم المساهمات ماعدا نقص القيم المتعلقة بالمساهمات في الشركات التي لا تدخل محيط الإدماج؛

عند عملية إعداد القوائم المالية المدمجة تقصى كل التسجيلات المحاسبية في الميزانيات الفردية المتعلقة بالفائض في قيم المساهمات ماعدا فائض القيم المتعلقة بالمساهمات في الشركات التي لا تدخل محيط الإدماج.

**المطلب الثالث: إعداد القوائم المالية الفردية**

**الفرع الأول : القوائم الجبائية**

**أولا: جدول تحديد الربح الجبائي**

العمليات أعلاه والمتعلقة بمختلف التسويات الناتجة عن انعدام قياس المساهمات بمختلف أنواعها في الميزانية الفردية للمجمع وللأخطاء على مستوى المعالجة الضريبية لبعض الحسابات مما اثر على مبلغ الضريبة على الأرباح هذا الأخير اثر على النتيجة الصافية على النحو الأتي:

**فارق إعادة التقييم :**

يعتبر إعادة تقييم التثبيتات تطبيقا لمبدأ القيمة العادلة والمنصوص عليه وفق المعيارIFRS13 ، في الجزائر يوجد نوعان من إعادة التقييم، إعادة التقييم المنظم والذي تعطي لافيه الدولة معاملات إعادة التقييم باستخدام الأرقام القياسية، عملية إعادة التقييم المنظم في الجزائر كانت في سنوات 1993، 1996، 2007 ويعتبر ناتج إعادة التقييم معفى من الضرائب على الأرباحIBS.

ويوجد إعادة التقييم الحر والذي تقوم به الشركات لإعادة تقييم تثبيتاتها المنقولة وغير المنقولة من طرف خبير مختص، ويخضع هذا النوع للضرائب على أرباح الشركات وهذا بالنسبة للأصول القابلة للاهتلاك بقسمة فارق التقييم على العمر المتبقي للتثبيت المعني او افتراض عمر تقديري للتثبيت يتماشى مع وتيرة الاهتلاكات، والعناصر الغير قابلة للاهتلاك توزع على 10 سنوات .

وفي مجمع صيدا لنلاحظ أن عملية إعادة التقييم في سنة 2016 كانت وفق الجدول التالي:

**تحليل التغير في حساب فارق إعادة التقييم**

| الحساب | 2016 | 2015 | التغير |
|---|---|---|---|
| ح/105 فارق التقييم | 1.578.555.153,30 | 138.087.928,15 | 1.440.467.225,15 |

وبما أن عملية إعادة التقييم لم يتم الإفصاح عن الفارق في التثبيتات القابلة للاهتلاك و التثبيتات غير القابلة للاهتلاك وهذا لتقسيم الفارق عن العمر الإنتاجي المفترض او القانوني، فلمعالجة هذا الفارق نفترض أن 10 سنوات هي عدد السنوات لتحميله على الربح الجبائي وهذا بإضافة حاصل القسمة إلى الربح الجبائي وهي عمليات خارج المحاسبة تعالج في خانة إضافات أخرى **AUTRES RIENTEGRATIONS**.

التسجيل المحاسبي : تم التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم بإجراء ح/2 المعني الى ح/105 فارق إعادة التقييم كمرحلة أولى، ثم تسجيل الأثر على الاهتلاك لان هناك علاقة مباشرة بين الاستثمار و الاهتلاك بتطبيق نفس المعامل لإعادة التقييم والذي يحسب بالعلاقة التالية :

**معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة للتثبيت المعني/القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المعني**

**ونحسب الاهتلاك المتراكم بعد إعادة التقييم بالطريقة الآتية**

**الاهتلاك المتراكم = الاهتلاك المتراكم للتثبيت المعني × معامل إعادة التقييم**

ونظرا لمبلغ فارق إعادة التقييم المهم فان إدماجه في الربح الجبائي لسنة واحدة سيؤثر على خزينة الشركة كما أن مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المحسوب يؤثر بالسلب على النتيجة الصافية وبالتالي على مبدا قابلية المقارنة بين السنوات مما ترك المشرع الجبائي يسمح بتقسيم العبء على مدة معينة حسب طبيعة التثبيت قابل للإهتلاك وغير قابل للإهتلاك.

أهم لمجمع صيدال استغلال القواعد الجبائية في معالجة فارق إعادة التقييم من الناحية الجبائية مما اثر على مردودية الشركة او المجمع فالضريبة على أرباح الشركات لسنة 2015 قدرت بـ328.046.833 دج وفي سنة 2016 قدرت بـ 628.653.272,00 دج فتأثير فارق إعادة التقدير في الضريبة على أرباح الشكات IBS كان بمقدار (0.19*1.440.467.225,15) = 273.688.772,00 دجاي ما يقارب النصف من مبلغ IBS لسنة 2016 ناتج عن الإخضاع الكلي لفارق إعادة التقييم الى الضريبة على الأرباح الشركات IBS بمعدل 19% .

**التسجيل المحاسبي والمعالجة الجبائية لفارق إعادة التقييم :**

| ر-ح | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 105 | فارق إعادة التقييم | 273.688.772,00 | |
| 134 | ضرائب مؤجلة خصوم | | 273.688.772,00 |

**المعالجة المحاسبية:**

| الخصوم | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| فارق إعادة التقييم | 1.578.555.153,30 | 273.688.772,00 | 00 | 1.304.866.381,30 |
| الضرائب المؤجلة -خصوم | 00 | 00 | 273.688.772,00 | 273.688.772,00 |

**المعالجة الجبائية :**

يتم تحميل فارق إعادة التقييم سنويا في الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد الربح الجبائي بمبلغ يساوي إلى130.486.638,13 =10/1.304.866.381,30 دج حسب المشرع الجبائي لكي لا يؤثر على خزينة الشركة ولا يكون سبب في التخلي عن إعادة تقييم التثبيتات.

**الجدول رقم 09 تحديد الربح الجبائي :**

إن الربح المحاسبي يختلف عن الربح الجبائي وهذا لاعتبارات تتعلق بالقانون الجبائي لذلك خصص الميزانية الجبائية الجدول رقم 09 لتحديد الربح الجبائي، لكن الجدول رقم 09 يلعب دور إفصاح اكبر من الدور الحسابي للربح الجبائي لذلك يجب أولا حساب الربح الجبائي بالطريقة السابقة والتي كانت مطبقة في الميزانية الجبائية وفق للمخطط الوطني للمحاسبة بالطريقة الآتية :

**الربح الجبائي = النتيجة المحاسبية (العادية + غير العادية) + الإضافات – التخفيضات – العجز في حدود 04 سنوات**

**جدول رقم(28): جدول حساب النتيجة الجبائية لمجمع صيدال2016**

| السنوات | | المبالغ | المبالغ بعد التصحيح |
|---|---|---|---|
| النتيجة المحاسبية ( النتيجة العادية+ النتيجة غير العادية) | | 2.147.368.670 | 1.954.821.662 |
| II.الاسترادات | | | |
| حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم | | 1.466.600 | 1.466.600 |
| حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم | | 22.986.526 | 22.986.526 |
| الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم | | 32.183.135 | 32.183.135 |
| اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم | | 13.222.673 | 13.222.673 |
| مؤونات غير قابلة للخصم | | 368.466.766 | 368.466.766 |
| اهتلاكات غير قابلة للخصم | | 114.967 | 114.967 |
| غرامات وعقوبات | | 8.306.569 | 8.306.569 |
| الاستردادات الأخرى | | 1.954.847.584 | 658.427.082* |
| مجموع الاستردادات | | 2.401.594.823 | 1.105.174.318 |
| III.التخفيضات | | | |
| فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات | | 2.601.157 | 2.601.157 |
| المداخيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات | | 39.802.995 | 39.802.995 |
| الاهتلاك المكمل | | 370.682.551 | 370.682.551 |
| تخفيضات أخرى | | 827.175.357 | 827.175.357 |
| مجموع التخفيضات | | 1.240.262.061 | 1.240.262.061 |
| IV.الخسائر السابقة القابلة للخصم | | | |
| خسارة سنة 2015 | | 00 | 956.249.037 |
| النتيجة الجبائية | ربح | 3.308.701.430 | 863.484.883 |
| | خسارة | 00 | 00 |
| الضريبة على أرباح الشركات | | 628.653.272 | 164.021.127 |

**المصدر:** من اعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف المجمع لسنة 2016

*الفرق بين الاستردادات الأخرى قبل التصحيح –مبلغ فارق إعادة التقدير الخاضع IBS

658.427.082= 144.046.722+ 1.440.467.225-1.954.847.584

**جدول رقم(29): جدول حساب النتيجة الجبائية المعدل لمجمع صيدال2016**

| السنوات | | المبالغ | بعد التصحيح |
|---|---|---|---|
| I.النتيجة الصافية للسنة( حسابات نتائج) | ربح | 1.614.727.609 | 1.914.151.612 .34 |
| | خسارة | | |
| II.الاسترادات | | | |
| أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال | | 00 | 00 |
| حصص الهدايا الإشهارية غير قابلة للخصم | | 1.466.600 | 1.466.600 |
| حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم | | 22.986.526 | 22.986.526 |
| الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم | | 32.183.135 | 32.183.135 |
| اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم | | 13.222.673 | 13.222.673 |
| مؤونات غير قابلة للخصم | | 368.466.766 | 368.466.766 |
| اهتلاكات غير قابلة للخصم | | 114.967 | 114.967 |
| الضريبة على أرباح الشركات | الضرائب المستحقة على النتيجة | 628.653.272 | 164.021.127 |
| | الضرائب المؤجلة ( التغيرات) | -96.012.211 | -123.381.087,68 |
| غرامات وعقوبات | | 8.306.569 | 8.306.569 |
| الاستردادات الأخرى | | 1.954.847.584 | 658.427.082 |
| مجموع الاستردادات | | 2.934.235.882 | 1.145.855.368,32 |
| III.التخفيضات | | | |
| فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات | | 2.601.157 | 2.601.157 |
| المداخيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات | | 39.802.995 | 39.802.995 |
| الاهتلاك المكمل | | 370.682.551 | 370.682.551 |
| تخفيضات أخرى | | 827.175.357 | 827.175.357 |
| مجموع التخفيضات | | 1.240.262.061 | 1.240.262.061 |
| IV.الخسائر السابقة القابلة للخصم | | 00 | 956.249.037 |
| خسارة سنة 2015 | | 00 | 956.249.037 |
| النتيجة الجبائية | ربح | 3.308.701.430 | 863.495.882 |
| | خسارة | 00 | 00 |

**المصدر**: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف المجمع لسنة2016

في السنوات المقبلة ابتداء من سنة 2016 نسجل القيود التالية على مدار 10 سنوات ويتم على مستوى الجدول رقم 09 الجبائي في كل سنة لمدة 10 سنوات إضافة مبلغ 10/1.440.467.225,15 = 144.046.722 دج

أو حاصل قسمة الضرائب المؤجلة الموافقة على معدل الضريبة على ارباح الشركات IBS وتساوي 27.368.877 /0.19=144.046.722 دج.

| ر-ح | | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 134 | ض م خصوم –قسط فارق اعادة التقييم سنة 2016 | 27.368.877 | |
| 693 | ض م خصوم – ق فارق تقييم سنة 2016 | | 27.368.877 |

**ثانيا : الضريبة على أرباح الشركات**

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المصرح به من طرف مجمع صيدال والمقدر بـ628.653.272,00دج هو مبلغ موضوع تصحيح وهذا نظرا لما تم التطرق إليه سابقا خاصة فيما يتعلق بأثر التصحيحات على النتيجة وتصحيحات تتعلق بالميزانية الجبائية خارج المحاسبة" Extra -comptable":

**إعادة حساب الربح الجبائي (الوعاء):**

تطبق الشركة النظام المحاسبي للشركة الام والشركات التابعة حيث كل شركة تسجل في محاسبتها الضريبة على أرباح الشركات IBS والمحسوبة من الجدول رقم 09 للميزانية الجبائية، ولتفادي الازدواج الضريبي فان مبلغ تقسيمات الارباح يخفض من الربح الخاضع للضريبة في الجدول رقم 09 في السنة التي حدث فيها تقسيم للأرباح في الخانة المخصصة للمداخيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛

بإمكان مجمع صيدال أن يقوم بمراسلة مديرية الضرائب المختصة بطلب الانضمام الى نظام الإدماج الجبائي لشركة ابيرال والتي بلغت فيها نسبة المساهمة بـ99.997 %أو تحويلها إلى وحدة تابعة للمجمع من اجل اقتصاد الضريبة على أرباح الشركات للسنوات 04 الاخيرة .

**تصحيح مبلغ الضريبة على أرباح الشركات IBS:**

تخص عملية تصحيح الضريبة على ارباح الشركات كل العمليات المتعلقة بالتسويات المختلفة، والمعالجة الجبائية لفارق اعادة التقييم، نقص مبلغ المساهمات.....الخ والمبينة كالتالي:

فروقات إعادة التقييم ؛

مؤونات نقص القيم و الملاحظة خلال سنة 2016 والتي لم تؤخذ بعين الاعتبار نهائيا لمجمع صيدال من قبل؛

خسائر السنوات السابقة لسنة 2015 والمقدر بمبلغ 956.249.037،13 والذي نص عليه في الجمعية العامة العادية لمجمع صيدال في اللائحة الثالثة يقضي بتخفيض ما ينقل من جديد من النتيجة.

كل هذه التصحيحات سوف تؤخذ عند إعداد الجدول رقم 09 الجبائي المتعلق بتحديد الربح الجيائي المصحح.

**تصحيح الضريبة على أرباح الشركات وفق الجدول التالي:**

| البيان | القاعدة الخاضعة IBS | القاعدة المصححة | الفروق | معدل IBS | IBS المصححة |
|---|---|---|---|---|---|
| فارق إعادة التقييم | 1.440.467.225,15 | 144.046.722 | 1.296.420.502 ,54 | 19% | 246.319.895 ,00 |
| نقص قيم المساهمات | 00 | 198.659.042 ,09 | 198.659.042 ,09 | 19% | -37.745.218,00 |
| خسائر سنوات سابقة | 00 | 956.249.037 ,13 | 956.249.037 ,13 | 19% | 181.687.317,00 |
| استرجاع م ن القيم | 00 | 6.112.034,29 | 6.112.034,29 | 19% | 1.161.286,00 |
| المجموع | | | | | 391.423.280 ,00 |

**الفرع الثاني : التسجيلات باستخدام طريقة الجداول**

| الأصول | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| ح/261مساهمات أخرى والحقوق الملحقة | 2.939.700.175,00 | 1.371.625.194 ,24 | 00 | 4.311.325.369,24 |
| ح 296 نقص القيم للمساهمات | 58.940.054,97 | 6.112.034 ,29 | 905.300.720,88 | 958.128.741,56 |

| الخصوم | المبالغ قبل التصحيح | التصحيح | | الأرصدة بعد التصحيح |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| ح/104 فارق التقييم | 00 | 6.394.303,59 | 1.371.625.194 ,24 | 1.365.230.890 ,65 |
| ح/105 فارق إعادة التقييم | 1.578.555.153 ,30 | 273.688.772,00 | 00 | 1.304.866.381,30 |
| ح/119 ماينقل من جديد | 956.249.037,13 | 700.067.375,20 | 00 | 1.656.316.412,33 |
| ح/134 ضرائب مؤجلة خصوم | 00 | 27.368.877 | 273.688.772 | 246.319.895,00 |
| ح/444 ضرائب مستحقة على الأرباح | 761.129.174,14 | 628.653.272 | 164.021.127 | 296.497.029,14 |

| جدول النتيجة | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| ح/686 مخصصات مؤونات ونقص القيم | 1.159.694.221,71 | 198.659.042,09 | 00 | 1.358.353.263,80 |
| ح/695 الضريبة على أرباح الشركات | 628.653.272,00 | 164.021.127 | 628.653.272,00 | 164.021.127 |
| ح/693 ضرائب مؤجلة خصوم | 96.012.210,68 | 00 | 27.368.877 | 123.381.087,68 |
| ح/78 استرجاع مؤونات ونقص القيم | 716.269.125,01 | 00 | 6.112.034 ,29 | 722.381.159,30 |

**الفرع الثالث: إعداد القوائم المالية الفردية الأساسية**

**أولا: الميزانية**

الميزانية الفردية المعدلة (المقر الاجتماعي) في 2016/12/31

| اسم الحساب | القيمة الاجمالية | الاهتلاكات والمؤونات ونقص القيم | القيمة المحاسبية الصافية | اعادة التصحيح القيمة الاجمالية | الاهتلاكات مؤونات و ن قيم المصرحة | القيمة المحاسبية الصافية المصرحة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| اصول غير جارية | | | | | | |
| فارق الاقتناء | 115.414.200,00. | 00 | 115.414.200,00. | 11.414.200,00 | 00 | 115.414.200,00. |
| تثبيتات معنوية | 207.434.128,66 | 193.065.585,24 | 14.368.243,42 | 207.434.128,66 | 193.065.585,24 | 14.368.243,42 |
| الأرضي | 9.122.499.237,77 | 00 | 9.122.499.237,77 | 9.122.499.237,77 | 00 | 9.122.499.237,77 |
| المباني | 6.063.582.444,03 | 5.112.317.742,42 | 951.264.701,61 | 6.063.582.444,03 | 5.112.317.742,42 | 951.264.701,61 |
| تثبيتات عينية اخرى | 14.114.235.254,81 | 13.145.122.865,38 | 969.112.389,43 | 14.114.235.254,81 | 13.145.122.865,38 | 969.112.389,43 |
| تثبيتات في شكل امتياز | 280.023.210,00 | 2.252.958,94 | 277.770.251,06 | 280.023.210,00 | 2.252.958,94 | 277.770.251,06 |
| تثبيتات جاري انجازها | 10.994.512.248,40 | 00 | 10.994.512.248,40 | 10.994.512.248,40 | 00 | 10.994.512.248,40 |
| مساهمات اخرى وديون دائنة | 2.939.700.175,00 | 58.940.054,97 | 2.880.760.120,03 | 4.311.325.369,24 | 958.128.741,56 | 3.353.196.627,68 |
| السندات والقسائم | 3.000.000.000,00 | 00 | 3000.000.000,00 | 3.000.000.000,00 | 00 | 3000.000.000,00 |
| اقراض تثبيتات مالية اخرى | 152.406.625,37 | 00 | 152.406.625,37 | 152.406.625,37 | 00 | 152.406.625,37 |
| ضرائب مؤجلة-اصول | 281.381.815,40 | 00 | 281.381.815,40 | 281.381.815,40 | 00 | 281.381.815,40 |
| مجموع الاصول غير الجارية | 47.271.189.339,44 | 18.511.699.506,95 | 28.759.489.832,49 | 48.642.814.533,68 | 19.410.888.193,54 | 29.231.926.340,14 |
| اصول جارية | | | | | | |
| حسابات المخزون | 5.531.739.846,94 | 629.232.318,65 | 4.902.507.528,29 | 5.531.739.846,94 | 629.232.318,65 | 4.902.507.528,29 |
| الزبائن | 5.282.943.258,21 | 1.664.198.518,72 | 3.618.744.739,49 | 5.282.943.258,21 | 1.664.198.518,72 | 3.618.744.739,49 |
| الحسابات الاخرى المدينة | 1.477.878.325,64 | 377.579,41 | 1.477.500.746,23 | 1.477.878.325,64 | 377.579,41 | 1.477.500.746,23 |
| الضرائب | 119.257.508,21 | 11.998.649,03 | 107.258.859,18 | 119.257.508,21 | 11.998.649,03 | 107.258.859,18 |
| الفوائد المنظرة | 18.559.989,19 | 00 | 18.559.989,19 | 18.559.989,19 | 00 | 18.559.989,19 |
| الخزينة | 5.193.113.607,26 | 83.275.568,07 | 5.109.838.039,19 | 5.193.113.607,26 | 83.275.568,07 | 5.109.838.039,19 |
| مجموع الاصول الجارية | 17.623.492.535,45 | 2.389.082.633,88 | 15.234.409.901,57 | 17.623.492.535,45 | 2.389.082.633,88 | 15.234.409.901,57 |
| المجموع العام للأصول | 64.894.681.874,89 | 20.900.782.140,83 | 43.993.899.734,06 | 66.266.307.069,14 | 21.799.970.827,02 | 44.466.336.241,71 |

**القوائم المالية الفردية -الخصوم للمقر الاجتماعي صيدل في 2016/12/31 بعد المعالجة**

| اسم الحساب | القيم الإجمالية | القيم الإجمالية المصححة |
|---|---|---|
| **الأموال الخاصة** | | |
| راس المال | **2.500.000.000,00** | **2.500.000.000,00** |
| علاوات مرتبطة براس المال | **8.721.856.492,20** | **8.721.856.492,20** |
| الاحتياطات | **12.663.614.184,45** | **12.663.614.184,45** |
| فارق التقييم | **00** | **1.365.230.891 ,65** |
| فارق إعادة التقييم | **1.578.555.153,30** | **1.304.866.381,30** |
| النتيجة | **1.614.727.609,14** | **1.914.181.623 .34** |
| مايرحل من جديد -خسائر | **-956.242.037,13** | **-1.656.496.412,33** |
| **مجموع الأموال الخاصة** | **26.122.504.401,96** | **26.813.253.159,61** |
| **الخصوم غير الجارية** | | |
| قروض و ديون مالية | **8.496.430.148,11** | **8.496.430.148,11** |
| ديون أخرى غ جارية | **1.061.401.552,48** | **1.061.401.552,48** |
| ضرائب مؤجلة | **00** | **246.319.895.00** |
| مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا | **1.311.093.334,58** | **1.311.093.334,58** |
| **مجموع الخصوم غير الجارية** | **10.868.925.035,17** | **11.115.244.930,17** |
| **الخصوم الجارية** | | |
| موردون وحسابات ملحقة | **2.373.437.421,34** | **2.373.437.421,34** |
| ضرائب | **761.129.174 ,14** | **296.497.029,14** |
| ديون أخرى | **3.428.025.639 ,43** | **3.428.025.639 ,43** |
| خزينة سلبية | **439.878.062,02** | **439.878.062,02** |
| **مجموع الخصوم الجارية** | **7.002.470.296,93** | **6.537.838.051,02** |
| **المجموع العام للخصوم** | **43.993.899.734,06** | **44.466.336.241,71** |

**ثانيا: القوائم المالية الفردية -جدول النتيجة للمقر الاجتماعي صيدال في 2016/12/31 بعد التعديل**

| اسم الحساب | المبالغ قبل التصحيح | المبالغ بعد التصحيح |
|---|---|---|
| رقم الأعمال | 9.609.290.222 ,17 | 9.609.290.222 ,17 |
| الإنتاج المخزون | 235.480.028 ,86 | 235.480.028 ,86 |
| إنتاج السنة المالية | 9.844.770.251,03 | 9.844.770.251,03 |
| المشتريات المستهلكة | -3.371.821.336,23 | -3.371.821.336,23 |
| الخدمات الخارجية الأخرى | -884.175.896,26 | -884.175.896,26 |
| استهلاك السنة المالية | -4.255.997.232,49 | -4.255.997.232,49 |
| القيمة المضافة | 5.588.773.018,54 | 5.588.773.018,54 |
| أعباء المستخدمين | -2.873.936.143,03 | -2.873.936.143,03 |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | -164.621.547,94 | -164.621.547,94 |
| الفائض الإجمالي للاستغلال | 2.550.215.327,57 | 2.550.215.327,57 |
| منتوجات عملياتية | 57.975.481,11 | 57.975.481,11 |
| أعباء عملياتية | -80.248.317,65 | -80.248.317,65 |
| مخصصات الاهتلاكات والموؤنات | -1.159.694.221,71 | - 1.358.353.263,80 |
| استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات | 716.269.125,01 | 722.381.159,30 |
| النتيجة العملياتية | 2.084.517.394,33 | 1.891.970.386 ,53 |
| منتوجات مالية | 181.645.158,13 | 181.645.158,13 |
| أعباء مالية | -118.793.882,00 | -118.793.882,00 |
| النتيجة المالية | 62.851.276,13 | 62.851.276,13 |
| النتيجة العادية قبل الضرائب | 2.147.368.670,46 | 1.954.821.662,66 |
| الضرائب المستحقة على النتيجة العادية | -628.653.272,00 | -164.021.127 |
| الضرائب المؤجلة | 96.012.210,68 | 123.381.087,68 |
| إجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية | 10.800.660.015,28 | |
| إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية | -9.185.932.406,14 | |
| النتيجة الصافية للأنشطة العادية | 1.614.727.609,14 | 1.914.181.623 .34 |
| عناصر غير عادية – منتوجات | 00 | 00 |
| عناصر غير عادية – أعباء | 00 | 00 |
| النتيجة غير العادية | 00 | 00 |
| النتيجة الصافية | 1.614.727.609.4 | 1.914.181.623 .34 |

**الفرع الرابع : فارق الاقتناء لمجمع صيدال**

**أولا: معالجة عمليات الاقتناء**

يمثل فارق الاقتناء أو الحيازة الفرق بين المبلغ المدفوع لاقتناء الأسهم وبين القيمة العادلة في نفس الفترة وتحسب القيمة العادلة بالقيمة البورصية إذا كانت الشركة مدرجة في البورصة أو بأحد طرق التقييم المعتمدة في الشركات والتي تعتمد على:

.القيمة على أساس الملكية (بالاعتماد على الميزانية المصححة بعد إعادة التقييم لعناصرها)؛

القيمة على أساس المردود (بالاعتماد على حساب النتيجة) و يحسب قيمة الشركة من خلال القدرة على تحقيق الأرباح؛

القيمة على أساس الطرق المشتقة (goodwill) بالفرق بين القيمة على أساس المردود والقيمة على أساس الملكية.

إن فارق الاقتناء الملاحظ في ميزانية 2016 هو ناتج عن حيازة أسهم شركة ابيرالل40% المتبقية.

**تحليل التغير في حساب فارق الاقتناء**

| الحساب | 2016 | 2015 | التغير |
|---|---|---|---|
| ح/207 فارق الاقتناء (goodwill) | 115.414.200,00 | 87.341.040,00 | 28.073.160,00 |

**التسجيل المحاسبي لعمليات الحيازة**

| عدد الأسهم | القيمة الاسمية | قيمة الأسهم | قيمة التنازل | قيمة الأسهم المتنازل عنها | فارق الحيازة |
|---|---|---|---|---|---|
| 7998 | 10000 | 79.980.000,00 | 12.610 ,00 | 100.854.780,00 | 20.874.780,00 |
| 5/1 | 2000 | 15.996.000,00 | 2.522,00 | 20.170.956,00 | 4.174.956,00 |
| 5/4 | 8000 | 63.984.000,00 | 10.088 ,00 | 80.683.824,00 | 16.699.824,00 |

| الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | المساهمة في شركة ابيرال | 80.683.824 ,00 | |
| 512 | البنك | | 80.683.824 ,00 |

- **في تاريخ 2016/06/06**

| الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | المساهمة في شركة ابيرال | 00 ,956.170.20 | |
| 512 | البنك | | 00 ,956.170.20 |
| | شيك رقم 6693165 لفائدة بومعراف | | |

- **جدول يبين الحيازة على أسهم ابيرال حسب العقد الموثق**

| عدد الأسهم | القيمة الاسمية | قيمة الأسهم | قيمة التنازل | قيمة الأسهم المتنازل عنها | فارق الحيازة |
|---|---|---|---|---|---|
| 2758 | 10000 | 27.580.000,00 | 12.610 ,00 | 34.778.380 ,00 | 7.198.380,00 |
| 5/1 | 2000 | 5.516.000,00 | 2.522,00 | 6.955.676,00 | 1.439.676,00 |
| 5/4 | 8000 | 22.064.000,00 | 10.088 ,00 | 27.822.704,00 | 5.758.704,00 |

- **في تاريخ 2016/06/02**

| الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات المساهمة –شركة ابيرال | 6.955.676,00 | |
| 512 | البنك | | 6.955.676.00 |

- **في تاريخ 2016/06/02**

| الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 261 | سندات المساهمة –شركة ابيرال | 27.822.704 | |
| 512 | البنك | | 27.822.704 |

**ثانيا: المعالجة المحاسبية لعملية اقتناء أسهم ابيرال**

إن التسجيلات المحاسبية بخصوص عمليات اقتناء أسهم ابيرال والتي تم تسجيلها وهذا بطهور حساب فارق الاقتناء في الميزانية الفردية حسب التواريخ المذكورة أعلاه مما يترك الأمر بإمكانية إظهار فارق الاقتناء في الميزانية الفردية او إظهاره في الميزانية المجمعة يطرح العديد من التساؤلات والتي لم تطرح في النظام المحاسبي المالي بصورة واضحة ودقيقة ومنه يمكن تبرير عدم تسجيل فارق الاقتناء في الميزانية الفردية، وتسجيل مبلغ الحيازة مباشرة في ح/26 المعني بقيمة الحيازة إلى حـ/512 البنك وهذا وفق التسجيلات أعلاه ؛

إذا سجلنا ح/**207**في الميزانية الفردية فان عملية تقييم الأسهم في **12/31**/ بطريقة التكلفة تكون اكبر من حساب المساهمة ذاتها لأنها منقوصة بمبلغ فارق الاقتناء مما يدل على وجود فائض قيمة للمساهمات يسجل في الميزانية الفردية من حـ/**26** المعني إلى حـ/**104**فارق التقييم وبالتالي عملية إفصاح مغلوطة نتيجة المعالجة المحاسبية لحساب فارق الاقتناء، مما يؤكد إن ظهور فارق الاقتناء يكون عند إعداد القوائم المالية المدمجة وليس الفردية اي ان تسجيل عمليات اقتناء الأسهم تكون مباشرة من ح/26 الى ح/ الخزينة المعني ؛

بافتراض ان تقييم شركة ابيرال من طرف خبراء مجمع صيدال كان على أساس المعطيات المستخلصة من ميزانية 2015 وهذا لان عملية التنازل عن أسهم شركة ابيرال لصالح مجمع صيدال كان في الثلاثي الأول من سنة 2016 وبالتالي يمكننا مقاربة سعر التنازل إلى المعلومات المالية وهذا بالاعتماد على الطرق المعروفة للتقييم في الشركات غير المدرجة في البورصة وذلك بحساب :

حساب القيمة الرياضية (القيمة على أساس الملكية) والتي تعتمد أساسا عل إعادة تقييم أصول وخصوم الشركة وهذا ما لم يتم القيام به من طرف مجمع صيدال عند شرائه لشركة ابيرال مما ترك سعر الشراء غير مفسر وليس له أي معنى اقتصادي ؛

حساب قيمة المردود انطلاقا من الأرباح المحققة او تقسيمات الأرباح.....الخ؛

حساب قيمة الاقتناء بالفرق بين قيمة المردود والقيمة الرياضية.

**حساب القيمة الرياضية (القيمة على أساس الملكية)**

| المساهمات | 2015 | 2014 | 2013 |
|---|---|---|---|
| راس المال | 552.760.000,00 | 552.760.000,00 | 552.760.000,00 |
| النتيجة الصافية | -54.272.248 ,71 | -50.783.949 ,98 | -196.503.810 ,58 |
| ماينقل من جديد | -736.725.982,86 | -685.942.032,88 | -489.438.222,32 |
| المجموع | -238.238.231,57 | -183.965.982,86 | -133.182.032.88 |

2- **حساب القيمة على أساس المردود**

| النتيجة الصافية | المبالغ |
|---|---|
| 2015 | -54.272.248,71 |
| 2014 | -50.783.949 ,98 |
| 2013 | -196.503.810 ,58 |

القيمة الرياضية الإجمالية ظهرت بالسالب أي أن في حالة بيع الشركة بحالتها الظاهرة في 2015/12/31 لا تمكننا من تسديد التزامات الشركة تجاه دائينها حيث أن مبلغ العجز قدر بـ 238.238.231,57 .

كما أن القانون المدني الجزائري في المادة 438 ينص على "تنتهي الشركة لهلاك جميع رأسمالها او جزء كبير منه بحث لا يصبح فائدة لاستمرارها "

بالاعتماد أيضا على القيمة على أساس المردود لا يوجد أي مؤشر ايجابي يوحي بان تباع أسهم شركة ابيرال بسعر 12.610,00 دخولا يوجد أي إفصاح من طرف مجمع صيدال على الأساس المستعمل لقياس قيمة شركة ابيرال فالسعر المدفوع من طرف مجمع صيدال مقابل الحيازة على 40% المتبقية من أسهم ابيرال مبلغ مبالغ فيه بالنظر إلى الظروف المحيطة المتعلقة بمؤشرات تقويم الشركات .

كما أن المبلغ النظري والمدفوع لاقتناء أسهم شركة ابيرال هو 12.610,00دج أما المبلغ الحقيقي يساوي إلى(55275/238.238.231,57)=4310.05 دج للسهم +12610,00 دج وتساوي الى 16.920,00 دج فبالإضافة إلى تحمل الالتزامات والتي تظهر بالقيمة الرياضية بإشارة سالبة دفعت الشركة مبلغ إضافي فوق ما تحملته .

تعتمد قواعد التقييم للشركات في البداية على إعادة تقييم الميزانية من أصول وخصوم وذلك ما يفسره فارق التقييم والمحسوب عند حساب فارق الإدماج الأول والذي يساوي الى فارق التقييم مضاف إليه فارق الاقتناء، فعملية الحيازة على أسهم ابيرال هي عملية مبهمة لم يتبع في المجمع أبجديات تقييم الشركات واسهمها مما ترك المبلغ المدفوع مبالغ فيه وليس له أي معنى اقتصادي خاصة ان مجمع صيدال يعتبر المجمع الأول في الجزائر المدرج في البورصة ولا يلتزم بالإفصاح خاصة ما تعلق بهذه العملية .

فالنتيجة الصافية خسارة للثلاث سنوات الأخيرة والتي غالبا ما تؤخذ كقاعدة في الحسابات عند تقويم الشركات على أساس المردود كما إن الفايض الخام للاستغلال EBE سالب بمبلغ 17.472.769,32وهذا ما يؤكد أن شركة ابيرال لها مشاكل ليس على مستوى النتيجة فحسب بل حتى على المستوى ألعملياتي.

وبالتالي قيمة شراء أسهمها مبالغ فيه حسب معرفتنا للأمور والتقنيات التي تقاس بها الشركات وهذا دائما في ظل الغياب التام للإفصاح في مثل هذا النوع من العمليات (عمليات الحيازة) خاصة وان مجمع صيدال مدرج في البورصة منذ سنة 1998،

فارق الاقتناء الظاهر في الميزانية لايهتلك بل يخضع لاختبار القيمة،و تقييمه في نهاية كل دورة كما جاء في النظام المحاسبي المالي لكن عملية تحديد الوحدة التي تخلق الخزينة هي عملية صعبة خاصة في مجمع صيدال حيث أغلبية فروعه ومساهماته أثرت على النتيجة بالسلب مما يؤكد أن استخدام المفاهيم المالية في التقييم لمثل هذه العمليات لايقودونا إلى أي نتيجة في مثل الوضعية الراهنة للمجمع .

الوضعية الحالية لشركة ابيرال والمبينة حسب الميزانية وجدول النتيجة تبين الوضعية السيئة للشركة الأمر الذي يقودونا إلى ان من الممكن إن فارق الاقتناء ليس له أي مبرر ويمكن إخضاعه لاختبار القيمة والتي يمكن أن تعكس الوضعية الحقيقية للشركة ويترك مبلغ انخفاض فارق الاقتناء مساوي له .

إن حصة مجمع صيدال من النتيجة في الشركات المقومة بواسطة المعادلة أو الكيانات المشاركة والمقدرة بـ 87.017.356,11 (خسارة) إذا ما الجدوى من هذه الاستثمارات إذا لم تحسن في مردودية المجمع .

**ثالثا : حساب مردودية الاستثمارات في الشركات التابعة والمساهمات**

| الحسابات | قبل التجميع (المقر الاجتماعي) | الميزانية المجمعة مع الشركات التابعة | الميزانية المجمعة بما فيها المساهمات |
|---|---|---|---|
| النتيجة | 1.785.618.662,16 | 1.742.355.324,10 | 1.650.007.075,16 |
| مجموع الأموال الخاصة | 19.953.654.143,86 | 20.320.380.317,58 | 21.295.158.939,17 |
| المردودية المالية | 8.949 % | 8.574 % | 7.748 % |

| الحسابات | قبل التجميع (المقر الاجتماعي) | الميزانية المجمعة مع الشركات التابعة | الميزانية المجمعة بما فيه المساهمات |
|---|---|---|---|
| النتيجة | 1.785.618.662,16 | 1.742.355.324,10 | 1.650.007.075,16 |
| مجموع الأموال الخاصة | 19.953.654.143,86 | 20.320.380.317,58 | 21.295.158.939,17 |
| الأموال الخاصة قبل النتيجة | 18.168.035.481,00 | 18.578.024.993,00 | 19.645.151.864,00 |
| المردودية المالية | 9.83 % | 9.38 % | 8.40 % |

من الجداول أعلاه والمتعلقة بحساب المردودية المالية نلاحظ الأثر السلبي على المردودية من جراء شراكات المجمع ومساهماته حيث انخفضت المردودية المالية من 9.83% إلى 8.40%

**رابعا : دراسة إعادة التقييم للتثبيتات العينية من طرف المجمع**

الشركة الوحيدة التي قامت بإعادة تقييم أصولها هي شركة صيدال –المقر الاجتماعي دون الشركات الأخرى سواء التابعة او الشركات المشاركة والمستخرجة من فحص التغير في الحسابات بين سنة 2016/2015، عملية عدم التجانس في قواعد التقييم توثر على المعلومات المقدمة على مستوى القوائم المالية المدمجة رغم ان فارق التقييم المقدر بـ 1.440.467.225، 25 دج المصدر الأساسي لهذا الفارق متأتي من التثبيتات المادية خاصة المباني والأراضي، فكل الشركات التابعة والمشاركة تتواجد في نفس الإقليم(واد السمار الجزائر العاصمة)مما يؤكد على وجود فارق تقييم لهذه الشركات مخفى، كما أن من قواعد تجانس الحسابات لشركات المجمع هو تطبيق نفس السياسات المحاسبية والمطبقة من طرف الشركة الأم .

فارق إعادة التقييم في حالة إعادة تقييم أصول الشركات المشاركة سيؤدي إلى ر فع حصة الأموال الخاصة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فارق المعادلة وبالتالي يحسن في القيمة الرياضية او القيمة على أساس الملكية لكن يؤثر بالسلب على المر دودية المالية للشركة، فنفس النتيجة لكن بإمكانيات اكبر متمثلة في الزيادة الناتجة عن فارق إعادة التقييم وفق الجدول الموالي :

| الحسابات | قبل إعادة التقييم | بعد إعادة التقييم |
|---|---|---|
| النتيجة الصافية | 1.914.181.623 | 1.914.181.623 |
| الأموال الخاصة | 25.508.386.778 | 26.813.253.159 |
| المرد ودية المالية | %7.50 | %7.14 |

| السنوات | المبالغ |
|---|---|
| 2013 | 427.898.054,65 |
| 2014 | 211.470.238,71 |
| 2015 | 138.087.928,15 |
| التغير بين 2013و2015 | -289.810.126 |
| تغير سنة 2016 | -73.382.310 |
| إجمالي التغير | -363.193.436 |

- فارق أعادة التقييم المسجل في ميزانية المقر الاجتماعي والذي كانت أرصدته في سنوات(2013، 2014، 2015)على التوالي بدون إدخال عمليات إعادة التقييم التي قامت بها شركة صيدال خلال سنة 2016، واثر التغير في حساب فارق التقييم يعود الى وحدة المدية والتي مازالت تستخدم تقنيات التسجيل وفق PCN؛

- التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالترصيد الجزئي لحساب فارق إعادة التقييم وهذا لاعتبارات جبائية لم يتبع في التسجيل المحاسبي ما جاء به في المعايير المحاسبية الدولية هذه الأخيرة فصلت ما بين المحاسبة والجباية فالمعايير ركزت على الجانب المحاسبي والمالي وعلى مصالح الجباية تكييف قوائمها لما تحتاجه من معلومات، كما ان النظام المحاسبي المالي أيضا لم يتطرق بالتفصيل لكيفية معالجة هذا الفارق، ولكن التسجيل وفق ما كان يسجل في المخطط المحاسبي الوطني PCN يعطي للعملية الأولوية للجباية عن المحاسبة وفي خلال مدة اهتلاك هذا الفارق يتناقص هذا الفارق إلى ان يصبح رصيد معدوم الأمر الذي يؤثر على الإفصاح في القوائم المالية، لذا يجب ان تعالج محاسبيا بطريقة لاتؤثر على الدور الإعلامي للقوائم المالية وسنبين الطريقة التي تمت بها المعالجة المحاسبية والطريقة الصحيحة وفق مايلي:

**الجدول رقم (30): المعالجة المحاسبية لفارق إعادة التقييم في مجمع صيدال وما يجب ان يكون**

| | |
|---|---|
| **التسجيلات المحاسبية في صيدال** | من ح/2 المعني إلى ح/105 ثم من ح/105 إلى ح/282 المعني وفي نهاية كل سنة و لأغراض جبائية نسجل من ح/105 إلى ح/75حسب عدد السنوات المفترضة للاهتلاك ونلاحظ تغلب الدور الجبائي على الدور ألمعلوماتي للمحاسبة هذه الطريقة كانت معتمدة في المخطط الوطني للمحاسبة . |
| **ما يجب ان يكون** | من ح/2 المعني الى ح/105 ثم من ح/105 ال ح/282 المعني و الضرائب المؤجلة والمحتمل تسديدها في المستقبل بمناسبة فارق إعادة التقييم مضروب في معدل الضريبة على ارباح الشركات بالقيد من ح/105 الى ح/134 ض م خ، وفي نهاية كل سنة ولأغراض جبائية يعالج فارق إعادة التقييم من الناحية الجبائية في الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية اي المعالجة خارج المحاسبة بإضافة في خانة استردادات أخرى حسب عدد السنوات المفترضة للاهتلاك ونسجل في المحاسبة القيد من ح/134 ض م خ إلى ح/693 ض م خ. |

**المصدر:** من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف المجمع لسنة 2016

**المبحث الرابع : التعديل على مستوى القوائم المالية المدمجة :**

**المطلب الأول: إعادة معالجة الميزانية الفردية**

العمليات بخصوص تقييم المساهمات التي تخضع لطريقة الدمج الكلي او الوضع بالمعادلة تسجل في يومية مساعدة خاصة بالعمليات المتعلقة بالمجمع، تقصى هذه العمليات نهائيا عند اعداد القوائم المالية المجمعة.

**الفرع الاول : الميزانية**

قبل البدا في عملية إعداد القوائم المالية المدمجة يجب في البداية إقصاء كل القيود المتعلقة بتقييم الأسهم في 2016/12/31 للشركات التابعة سوميديال وابيرال (إلغاء قيود فوائض ونواقص القيم)، وكذا الشركات او الكيانات المشاركة والزميلة ويبقى في الحسابات الفردية إلا التسويات المتعلقة بالشركات خارج محيط الإدماج بسبب نسبة المساهمة التي تقل عن 20% والشركات في طور التصفية.

**القوائم المالية الفردية بعد إقصاء تأثير الشركات التابعة والمشاركة –أصول المقر الاجتماعي صيدل في 2016/12/31**

**قبل الدمج**

| اسم الحساب | | | |
|---|---|---|---|
| | القيمة الإجمالية | اهتلاكات و مؤونات | ق م ص |
| أصول غير جارية | | | |
| فارق الاقتناء | 11.414.200,00 | 00 | 414.200,00.5.11 |
| تثبيتات معنوية | 207.434.128,66 | 193.065.585 ,24 | 14.368.243,42 |
| الأراضي | 9.122.499.237,77 | 00 | 9.122.499.237,77 |
| المباني | 6.063.582.444 ,03 | 5.112.317.742,42 | 951.264.701,61 |
| تثبيتات عينية اخرى | 14.114.235.254,81 | 13.145.122.865,38 | 969.112.389,43 |
| تثبيتات في شكل امتياز | 280.023.210,00 | 2.252.958,94 | 277.770.251,06 |
| تثبيتات جاري انجازها | 10.994.512.248,40 | 00 | 10.994.512.248,40 |
| مساهمات اخرى وديون دائنة | 2.981.124.933,55 | 66.091.107,22 | 2.914.433.826,33 |
| السندات والقسائم | 3.000.000.000,00 | 00 | 3000.000.000,00 |
| تثبيتات مالية أخرى- إقراض | 152.406.625,37 | 00 | 152.406.625,37 |
| ضرائب مؤجلة-أصول | 281.381.815,40 | 00 | 281.381.815,40 |
| مجموع الاصول غير الجارية | 47.312.614.097,44 | 18.519.450.559,20 | 28.793.163.538,79 |
| اصول جارية | | | |
| حسابات المخزون | 5.531.739.846,94 | 629.232.318,65 | 4.902.507.528,29 |
| الزبائن | 5.282.943.258,21 | 1.664.198.518,72 | 3.618.744.739,49 |
| الحسابات الأخرى المدينة | 1.477.878.325,64 | 377.579,41 | 1.477.500.746,23 |
| الضرائب | 119.257.508,21 | 11.998.649,03 | 107.258.859,18 |
| الفوائد المنظرة | 18.559.989,19 | 00 | 18.559.989,19 |
| الخزينة | 5.193.113.607 ,26 | 83.275.568,07 | 5.109.838.039,19 |
| مجموع الأصول الجارية | 17.623.492.535,45 | 2.389.082.633 ,88 | 15.234.409.901,57 |
| المجموع العام للأصول | 64.931.106.633,44 | 20.908.533.193,08 | 36,440.573.02744. |

**الخصوم للمقر الاجتماعي صيدل بعد إقصاء الحسابات للشركات التابعة والمشاركة في 2016/12/31**

| اسم الحساب | القيمة الإجمالية |
|---|---|
| الأموال الخاصة | |
| رأس المال | 2.500.000.000,00 |
| علاوات مرتبطة برأس المال | 8.721.856.492,20 |
| الاحتياطات | 12.663.614.184,45 |
| فارق التقييم | 36.658.496,61 |
| فارق إعادة التقييم | 1.304.866.381,30 |
| النتيجة | 2.107.102.873,83 |
| ما يرحل من جديد -خسائر | -959.649.070,13 |
| مجموع الأموال الخاصة | 26.374.449.358,26 |
| الخصوم غير الجارية | |
| قروض و ديون مالية | 8.496.430.148,11 |
| ديون أخرى غ جارية | 1.061.401.552,48 |
| ضرائب مؤجلة | 246.319.895 ,00 |
| مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا | 1.311.093.334,58 |
| مجموع الخصوم غير الجارية | 10.868.925.035,17 |
| الخصوم الجارية | |
| موردون وحسابات ملحقة | 2.373.437.421,34 |
| ضرائب | 296.538.029,14 |
| ديون أخرى | 3.428.025.639 ,43 |
| خزينة سلبية | 439.878.062,02 |
| مجموع الخصوم الجارية | 6.537.879.151,93 |
| المجموع العام للخصوم | 44.027.573.440,36 |

**الفرع الثاني: جدول النتيجة**

**جدول النتيجة - للمقر الاجتماعي صيدل بعد إقصاء الحسابات للشركات التابعة والمشاركة في 2016/12/31**

| اسم الحساب | المبالغ قبل التصحيح |
|---|---|
| رقم الأعمال | 9.609.290.222 ,17 |
| الإنتاج المخزون | 235.480.028 ,86 |
| إنتاج السنة المالية | 9.844.770.251,03 |
| المشتريات المستهلكة | -3.371.821.336,23 |
| الخدمات الخارجية الأخرى | -884.175.896,26 |
| استهلاك السنة المالية | -4.255.997.232,49 |
| القيمة المضافة | 5.588.773.018,54 |
| اعباء المستخدمين | -2.873.936.143,03 |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | -164.621.547,94 |
| الفائض الإجمالي للاستغلال | 2.550.215.327,57 |
| منتوجات عملياتية | 57.975.481,11 |
| أعباء عملياتية | -80.248.317,65 |
| مخصصات الاهتلاكات والموؤنات | -1.159.694.221,71 |
| استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات | 716.269.125,01 |
| النتيجة العملياتية | 2.084.517.394,33 |
| منتوجات مالية | 181.645.158,13 |
| أعباء مالية | -118.793.882,00 |
| النتيجة المالية | 62.851.276,13 |
| النتيجة العادية قبل الضرائب | 2.147.368.670,46 |
| الضرائب المستحقة على النتيجة العادية | -164.021.127 |
| الضرائب المؤجلة | 123.381.087,68 |
| إجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية | 10.800.660.015,28 |
| إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية | -9.185.932.406,14 |
| النتيجة الصافية للأنشطة العادية | 2.107.102.873,83 |
| عناصر غير عادية – منتوجات | 00 |
| عناصر غير عادية – أعباء | 00 |
| النتيجة غير العادية | 00 |
| النتيجة الصافية | 2.107.102.873,83 |

**الفرع الثالث : طرق التجميع**

**أولا: طريقة الدمج الكلي**

بالنسبة للشركات الخاضعة للدمج الكلي لا توجد أي ملاحظات في تطبيق مبادئ هذه الطريقة فكل الحسابات تبقى على حالها بدون أي تغيير والمتمثلة في.

إلغاء العمليات التبادلية فيما يخص الحقوق /ديون وكذا التكاليف/الإيرادات ما بين الفروع .

تجانس الحسابات فيما يخص السياسات المحاسبية والتي أهملت عند دراستنا نظرا لعدم توفر المعلومات الكافية، فالمقر الاجتماعي نجد ان صيدال قامت بإعادة تقدير الأصول عكس الشركات التابعة والمساهمات مما من شانه التأثير على المعلومة المالية، كما ان عدم الأخذ بالاعتبار الشركات التي هي في طور التصفية عند إعداد القوائم المالية المدمجة من شانه ان يخفي معلومات مهمة بإمكانها التأثير السلبي على القوائم المالية المدمجة، كما لم نتمكن من الحصول على القوائم المالية للشركات التي هي في طور التصفية لأنها غير متوفرة على مستوى المجمع ولم تدخل في عملية التجميع ولا في الميزانية الفردية.

لا يوجد مشاكل فيما يتعلق بتحويل القوائم المالية إلى العملة الأجنبية لان كل الشركات بما فيها المقر الاجتماعي، الشركات التابعة والمساهمات تخضع في محاسبتها لعملة واحدة وهي الدينار الجزائري.

لا وجود للضرائب المؤجلة والتي تنشأ بمناسبة إعداد القوائم المدمجة وهذا لانعدام اسباب ظهورها في إعادة المعالجة .

إلغاء المؤونات النظامية والمتعلقة بنقص القيم للمساهمات والمسجلة في 2016/12/31 عند إعداد القوائم المالية المدمجة وكذا القيود المتعلقة بتسجيل فوائض القيم والمسجلة في ح/104 على الشركات التابعة والمساهمات المقومة بواسطة الوضع بالمعادلة فقط .

**الميزانية القوائم المالية الفردية -أصول المقر الاجتماعي صيدل والشركات التابعة في 2016/12/31 قبل الدمج**

| اسم الحساب | الجمع الجبري للمقر للاجتماعي والشركات التابعة ابيرال و سوميديال | | |
|---|---|---|---|
| | القيمة الإجمالية | إهتلاكات و مؤونات | ق م ص |
| أصول غير جارية | | | |
| فارق الاقتناء | 115.609.440,00 | 195.240,00 | 115.414.200,00. |
| تثبيتات معنوية | 211.908.761,73 | 195.029.137,97 | 16.879.626,76 |
| الأرضي | 10.714.869.646,64 | 81.181.741,44 | 10.663.687.902,20 |
| المباني | 7.179.356.661,12 | 5.729.034.845,40 | 1.450.321.815,72 |
| تثبيتات عينية أخرى | 14.917.067.466.63 | 13.625.484.783,41 | 1.291.582.683,22 |
| تثبيتات في شكل امتياز | 453.828.275,61 | 2.252.958,94 | 451.575.316,67 |
| تثبيتات جاري انجازها | 11.015.494.706,40 | 00 | 11.015.494.706,40 |
| مساهمات أخرى وديون دائنة | 2.981.124.933 ,55 | 66.691.107,22 | 2.194.433.826,33 |
| السندات والقسائم | 3.000.000.000,00 | 00 | 3.000.000.000,00 |
| اقراض تثبيتات مالية أخرى | 154.332.649,23 | 00 | 154.332.649,23 |
| ضرائب مؤجلة-أصول | 281.018.838,11 | 00 | 281.018.838,11 |
| مجموع الأصول غير الجارية | 51.034.611.379,02 | 19.699.869.811,38 | 31.334.741.567,54 |
| أصول جارية | | | |
| حسابات المخزون | 6.358.574.088,97 | 629.232.318,65 | 5.729.341.770,32 |
| الزبائن | 5.597.696.305,82 | 1.906.769.106,35 | 3.690.927.199,47 |
| الحسابات الأخرى المدينة | 1.492.342.745,96 | 377.579,41 | 1.491.965.166,55 |
| الضرائب | 185.798.351,63 | 11.998.649,03 | 173.799.702,60 |
| الفوائد المنظرة | 18.559.989,19 | 00 | 18.559.989,19 |
| الخزينة | 5.214.275.956,41 | 83.275.568,07 | 5.131.000.388,34 |
| مجموع الأصول الجارية | 18.867.247.437,98 | 2.631.653.221,51 | 16.235.594.216,47 |
| المجموع العام للأصول | 69.901.858.817,00 | 22.331.523.032,89 | 47.570.335.784,11 |

**القوائم المالية الفردية -الخصوم للمقر الاجتماعي صيدل والشركات التابعة في 2016/12/31 قبل الدمج**

| اسم الحساب | المقر الاجتماعي صيدال | سوميديال | ايبرال | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| **الأموال الخاصة** | | | | |
| رأس المال | **2.500.000.000,00** | **2.171.800.000,00** | **552.760.000,00** | **5.224.560.000,00** |
| علاوات مرتبطة برأس المال | **8.721.856.492,20** | **00** | **00** | **8.721.856.492,20** |
| الاحتياطات | **12.663.614.184,45** | **335.931.643,10** | **00** | **12.999.545.827,55** |
| فارق التقييم | **36.658.496,61** | | **00** | **36.658.496,61** |
| فارق إعادة التقييم | **1.304.866.381,30** | **12.131.706,74** | **00** | **1.316.998.088,04** |
| النتيجة | **2.107.102.873,83** | **-10.494.715,34** | **-36.895.123,48** | **2.059.413.035,01** |
| ما يرحل من جديد -خسائر | **-959.649.070,13** | **-33.159.105,73** | **-790.998.231,57** | **-1.783.806.407,43** |
| **مجموع الأموال الخاصة** | **26.374.449.358,26** | **2.475.909.528,77** | **-275.133.355,05** | **28.575.225.531,98** |
| **الخصوم غير الجارية** | | | | |
| قروض و ديون مالية | **8.496.430.148,11** | **00** | **476.799.478,45** | **8.496.430.148,11** |
| ديون أخرى غ جارية | **1.061.401.552,48** | **00** | **00** | **1.538.201.030,93** |
| ضرائب مؤجلة | **246.319.895.00** | **17.509.995,00** | **00** | **263.829.890,00** |
| مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا | **1.311.093.334,58** | **26.323.462,65** | **7.670.524,42** | **1.345.087.321,65** |
| **مجموع الخصوم غير الجارية** | **11.115.244.930,17** | **43.833.457,65** | **484.470.002,87** | **11.643.548.390,69** |
| **الخصوم الجارية** | | | | |
| **موردون وحسابات ملحقة** | **2.373.437.421,34** | **104.165.613,60** | **2.429.266.98** | **2.480.032.301,92** |
| **ضرائب** | **296.497.029,14** | **961.902,03** | **14.062.565,20** | **311.521.496,37** |
| **ديون أخرى** | **3.428.025.639 ,43** | **62.666.898,29** | **259.111.081,02** | **3.749.803.618,74** |
| **خزينة سلبية** | **439.878.062,02** | **370.285.382,39** | **00** | **810.163.444,41** |
| **مجموع الخصوم الجارية** | **6.537.838.051,02** | **538.079.796.31** | **275.602.913,02** | **7.351.520.861,44** |
| **المجموع العام للخصوم** | **44.027.573.440,36** | **3.057.822.782,73** | **484.939.561,02** | **47.570.335.784,11** |

**القوائم المالية الفردية -جدول النتيجة للمقر الاجتماعي صيدال و الشركات التابعة في 2016/12/31 بعد التعديل**

| اسم الحساب | المقر الاجتماعي- صيدال | سوميديال | ايبرال | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| رقم الأعمال | 9.609.290.222 ,17 | 610.072.692,11 | 13.234.870,00 | 10.234.597.784,28 |
| الإنتاج المخزون | 235.480.028 ,86 | 30.183.594,65 | 00 | 53.731.623,51 |
| إنتاج السنة المالية | 9.844.770.251,03 | 642.256.286,76 | 13.234.870,00 | 10.500.261.407,79 |
| المشتريات المستهلكة | -3.371.821.336,23 | -288.865.702,75 | -3.090.435,26 | -3.663.777.474,24 |
| الخدمات الخارجية الأخرى | -884.175.896,26 | -49.109.992,14 | -6.680.501,32 | -939.966.389,72 |
| استهلاك السنة المالية | -4.255.997.232,49 | -337.975.694,89 | -9.770.936 ,58 | -4.603.743.863,96 |
| القيمة المضافة | 5.588.773.018,54 | 304.280.591,87 | 3.463.933,42 | 5.896.517.543,83 |
| أعباء المستخدمين | -2.873.936.143,03 | -134.501.244,35 | -15.036.781,04 | -3.023.474.168,42 |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | -164.621.547,94 | -8.854.525,19 | -341.451,40 | -173.817.524,53 |
| الفائض الاجمالي للاستغلال | 2.550.215.327,57 | 160.924.822,33 | -11.914.299,02 | 2.699.225.850,88 |
| منتوجات عملياتية | 57.975.481,11 | 12.374.943,18 | 2.301.276,79 | 72.651.701,08 |
| أعباء عملياتية | -80.248.317,65 | -18.313.374,53 | -696.351,42 | -99.258.043,60 |
| مخصصات الاهتلاكات والموؤنات | -1.159.694.221,71 | -117.947.367,70 | -21.461.048,95 | -1.299.102.638,36 |
| استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات | 716.269.125,01 | 327.263,86 | 3.030.716,20 | 720.042.347,76 |
| النتيجة العملياتية | 2.084.517.394,33 | 37.366.287,14 | -28.739.706,40 | 2.093.559.217,76 |
| منتوجات مالية | 181.645.158,13 | 1.589.557,31 | 36.479,80 | 183.271.195,24 |
| أعباء مالية | -118.793.882,00 | -50.727.677,52 | -8.191.896,88 | -177.710.456,40 |
| النتيجة المالية | 62.851.276,13 | -49.135.120,21 | -8.155.417,08 | 5.560.738,84 |
| النتيجة العادية قبل الضرائب | 2.147.368.670,46 | -11.768.833,07 | -36.895.123,48 | 2.099.119.956,60 |
| الضرائب المستحقة على النتيجة العادية | -614.062.127,00 | 00 | 00 | -164.021.127,00 |
| الضرائب المؤجلة | 123.381.087,68 | 974.117,73 | 00 | 123.355.205,41 |
| اجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية | 10.800.660.015,28 | 656.548.051,11 | 18.603.342,79 | |
| اجمالي الاعباء على الأنشطة العادية | -9.185.932.406,14 | -667.342.766,45 | -55.498.466,27 | |
| النتيجة الصافية للأنشطة العادية | 2.107.102.873,83 | -10.794.715,34 | -36.895.123,48 | 2.059.413.035,01 |
| عناصر غير عادية – منتوجات | 00 | 00 | 00 | |
| عناصر غير عادية – أعباء | 00 | 00 | 00 | |
| النتيجة غير العادية | 00 | 00 | 00 | |
| النتيجة الصافية | 2.107.102.873,83 | -10.794.715,34 | -36.895.123,48 | 2.059.413.035,01 |

**الفرع الرابع : إعادة المعالجة لتقسيمات الأرباح**

**تقسيمات الأرباح:** إن الأرباح الموزعة على الشركاء خاصة شركاء مجمع صيدال تخص صنفين:

**تقسيمات الأرباح المرتبطة بالفروع:**

لا توجد تقسيمات الأرباح بالنسبة للفروع وهذا لان النتائج المحققة كانت خسارة للشركتين ابيرال وسوميديال ما ينفي وجود تقسيمات للأرباح خلال سنة 2016 ؛

**تقسيمات الأرباح المرتبطة بالمساهمات:**

لم تحقق الشركات موضوع المساهمات والتي تمت المحاسبة عنهم بواسطة طريقة الوضع بالمعادلة نتائج سلبية للشركات TAPHCO، JORAS، NOVER، ALGERIE CLEARING، SAIDANORAما عدا الشركات PSM، وWPS حققت أرباح خلال السنة 2016 مما استدعى تقسيمات للأرباح في حدود 16.200.000,00دج و 22.668.195,00دج على التوالي بمبلغ إجمالي 39.802.995 ,00دج ح

**تقسيمات الأرباح المرتبطة بالمساهمات الأخرى**: لا تتوفر لدينا أي معلومات تخص الشركات خارج محيط الإدماج سواء الشركات في طور التصفية او المساهمات غير المعتبرة .

تعتبر تقسيمات الأرباح والمقدرة بـ39.802.995 ,00 دج غير خاضعة للضريبة وهذا لأنها خضعت للضريبة على أرباح الشركات في سنوات تحقق الأرباح والتي هي في كل الأحوال قبل سنة **2016** ونحن نعلم ان النظام المحاسبي المطبق هو نظام الشركات الأم والفروع والذي يقضي ان كل شركة تسدد وتصرح بالضريبة على أرباح الشركات وفق للشخصية المعنوية المستقلة للشركة عن الأخرى ويبقى الإشكال في تقسيمات الأرباح والتي تسجل في مجمع صيدال في الميزانية الفردية وفق القيد التالي: (قيد مسجل في الميزانية الفردية للمقر الاجتماعي – صيدال)

| الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 512 | البنك –تقسيمات الأرباح مستلمة من شركة PSM | 16.200.000 | |
| 512 | البنك –تقسيمات الأرباح مستلمة من شركة WPS | 22.668.195 | |
| 76 | تقسيمات الأرباح المتعلقة بالمساهماتWPS و PSM | | 39.802.995 |
| | **إلغاء تقسيمات الأرباح المتعلقة بالمساهمات** | | |

إن هذه المعالجة صحيحة بالنسبة للتسجيل المحاسبي في الميزانية في الشركات موضوع المساهمات والشركة الأم مجمع صيدال مما يستوجب علينا إلغاء اثر تقسيمات الأرباح الفردية للمجمع او المقر الاجتماعي قبل تجميع الحسابات ولكن تطرح مشكل خضوعها المزدوج للضريبة على أرباح الشركات IBSاعلى النتيجة وهذا باستخدام القيد الأتي:

| الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| **76** | منتوجات مالية – حصص تقسيمات الأرباح لـWPS و PSM | **39.802.995 ,00** | |
| **106** | الاحتياطات المجمعة -تقسيمات الأرباح.PSM | | **16.200.000 ،00** |
| **106** | الاحتياطات المجمعة -تقسيمات الأرباحWPS | | **22.668.195 ،00** |
| | **إلغاء تقسيمات الأرباح المتعلقة بالمساهمات** | | |

**أو باستخدام طريقة الجداول وفق مايلي:**

| جدول النتيجة | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| **المنتوجات المالية** | **183.271.195,24** | **39.802.995 ,00** | **00** | **143.468.200,24** |

| الخصوم | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| **الاحتياطات المجمعة** | **12.861.813.853,88** | **00** | **39.802.995 ,00** | **12.901.616.848,83** |

**حساب فائدة الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليها)**

| البيان | IBERAL | | SOMEDIAL | | المبلغ النهائي |
|---|---|---|---|---|---|
| | المبلغ | نسبة الأقلية (سهم واحد) | المبالغ | نسبة الأقلية 59% | |
| رأس المال مكتتب- محرر مدفوع | 552.760.000,00 | 10000 | 2.171.800.000 ,00 | 890.500.000,00 | 890.500.000,00 |
| احتياطات وعلاوات مرتبطة برأس المال | 00 | 00 | 335.931.643,10 | 137.731.973 ,67 | 137.731.973 ,67 |
| فارق إعادة التقييم | 00 | 00 | 12.131.706,74 | 4.973.999,76 | 4.973.999,76 |
| النتيجة الصافية | -36.895.123 ,48 | -667 ,47 | -10.794.715,34 | -4.425.833 ,29 | -4.426.500 ,76 |
| أموال خاصة أخرى | -790.998.231 ,57 | -14.309 ,98 | -33.159.105,73 | -13.595.233,25 | -13.609.543,33 |
| المجموع | -275.133.355 ,05 | 4.977 ,45 | 2.475.909.528 ,77 | 1.015.184.906,80 | 1.015.179.929,35 |

**المطلب الثاني: إعداد القوائم المالية المدمجة لسنة2016.**

**الفرع الأول: المعالجة المحاسبية بواسطة طريقة الدمج الكلي « INTEGRATION GLOBAL »**

| الأصول | قبل المعالجة | المعالجة | | بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| مساهمات أخرى وحقوق ملحقة(1) | 2.981.124.933,53 | 0,00 | 1.834.050.000,00 | 1.147.074.933,53 |
| العملاء | 5.597.696.305,82 | 0.00 | 49.978.282 ,02 | 5.547.718.023 ,80 |
| مدينين اخرين | 1.492.342.745,96 | 0,00 | 236.875.759,97 | 1.255.466.985,99 |

يحذف من حساب المساهمات الأخرى والحقوق الملحقة الشركات التابعة: ح/261 للشـــركـــات التابـــعة (سوميديال) و ابيرال و المقدر بـ1.834.050.000,00دج والموجودة في الجدول رقم() أعلاه .

| الخصوم | قبل المعالجة | المعالجة | | بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| راس المال مكتتب- محرر مدفوع | 5.224.560.000,00 | 2.724.560.000,00 | 00 | 2.500.000.000 ,00 |
| علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة | 12.999.545.827,55 | 137.731.973,67 | 39.802.995 ,00 | 12.901.616.848 ,87 |
| فارق إعادة التقييم | 1.316.998.088,04 | 4.973.999,76 | 00 | 1.312.024.088,28 |
| ماينقل من جديد | 1.783.806.407,43 | 00 | 13.609.543,33 | -1.770.196.864 ,10 |
| فوائد الأقلية | 00 | 00 | 1.015.179.929,35 | 1.015.179.929,35 |
| الموردون والحسابات الملحقة | 2.480.032.301,92 | 49.978.282 ,02 | 00 | 2.430.054.019 ,90 |
| ديون أخرى | 3.749.803.618,74 | 236.875.759,97 | 00 | 3.512.927.858,77 |

| جدول النتيجة | قبل المعالجة | المعالجة | | بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| رقم الأعمال | 10.234.597.784,28 | 11.186.300 ,00 | 00 | 10.223.411.484,28 |
| خدمات خارجية واستهلاكات أخرى | 939.966.389 ,72 | 00 | 11.186.300 ,00 | 928.780.089,72 |
| حصة الأقلية من النتيجة | 00 | 00 | 4.426.500 ,76 | 4.426.500 ,76 |

**أولا: الميزانية المدمجة لمجمع صيدل الشركة الأم و الشركات التابعة (سوميديال و ابيرال) 2016/12/31**

| اسم الحساب | | | |
|---|---|---|---|
| | القيمة الإجمالية | اهتلاكات و مؤونات | ق م ص |
| اصول غير جارية | | | |
| فارق الاقتناء | 115.609.440,00 | 195.240,00 | 115.414.200,00. |
| تثبيتات معنوية | 211.908.761,73 | 195.029.137,97 | 16.879.626,76 |
| الأراضي | 10.714.869.646,64 | 81.181.741,44 | 10.663.687.902,20 |
| المباني | 7.179.356.661,12 | 5.729.034.845,40 | 1.450.321.815,72 |
| تثبيتات عينية اخرى | 14.917.067.466.63 | 13.625.484.783,41 | 1.291.582.683,22 |
| تثبيتات في شكل امتياز | 453.828.275,61 | 2.252.958,94 | 451.575.316,67 |
| تثبيتات جاري انجازها | 11.015.494.706,40 | | 11.015.494.706,40 |
| مساهمات أخرى وديون دائنة | 1.147.074.933,55 | 66.691.107,22 | 1.080.383.826,33 |
| السندات والقسائم | 3.000.000.000,00 | 00 | 3.000.000.000,00 |
| تثبيتات مالية أخرى إقراض | 154.332.649,23 | 00 | 154.332.649,23 |
| ضرائب مؤجلة-أصول | 291.018.838,11 | 00 | 291.018.838,11 |
| مجموع الأصول غير الجارية | 49.200.561.379,02 | 19.699.869.811,38 | 29.500.691.567,64 |
| أصول جارية | | | |
| حسابات المخزون | 6.358.574.088,97 | 629.232.318,65 | 5.729.341.770,32 |
| الزبائن | 5.597.696.305,82 | 1.906.769.106,35 | 3.690.927.199,47 |
| الحسابات الأخرى المدينة | 1.492.342.745,96 | 377.579,41 | 1.491.965.166,55 |
| الضرائب | 185.798.351,63 | 11.998.649,03 | 173.799.702,60 |
| الفوائد المنظرة | 18.559.989,19 | 00 | 18.559.989,19 |
| الخزينة | 5.214.275.956,41 | 83.275.568,07 | 5.131.000.388,34 |
| مجموع الأصول الجارية | 18.580.393.395,99 | 2.631.653.221,51 | 15.948.740.174,48 |
| المجموع العام للأصول | 67.780.954.775,01 | 23.331.523.032,89 | 45.449.431.742,12 |

| اسم الحساب | لمجموع |
|---|---|
| **الأموال الخاصة** | |
| راس المال | **2.500.000.000,00** |
| علاوات مرتبطة براس المال | **8.721.856.492,20** |
| الاحتياطات | **12.901.616.848,87** |
| فارق التقييم | **36.658.496 ,61** |
| فارق إعادة التقييم | **1.312.024.088,28** |
| النتيجة | **2.024.036.540,77** |
| ما يرحل من جديد -خسائر | **-1.770.196.864,10** |
| فوائد الأقلية | **1.015.179.929,35** |
| **مجموع الأموال الخاصة** | **26.741.175.531,98** |
| **الخصوم غير الجارية** | |
| قروض و ديون مالية | **8.496.430.148,11** |
| ديون أخرى غ جارية | **1.538.201.030,93** |
| ضرائب مؤجلة | **263.829.890,00** |
| مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا | **1.345.087.321,65** |
| **مجموع الخصوم غير الجارية** | **11.643.548.390,69** |
| **الخصوم الجارية** | |
| موردون وحسابات ملحقة | **2.430.054.019,90** |
| ضرائب | **311.521.496,37** |
| ديون أخرى | **3.512.927.858,77** |
| خزينة سلبية | **810.163.444,41** |
| **مجموع الخصوم الجارية** | **7.064.707.819,45** |
| **المجموع العام للخصوم** | **45.449.431.742,12** |

ثانيا : جدول النتيجة المدمج لمجمع صيدل الشركة الأم و الشركات التابعة (سوميديال و ايبرال) في 2016/12/31

| اسم الحساب | المجموع |
|---|---|
| رقم الأعمال | 10.223.411.484,28 |
| الإنتاج المخزون | 265.663.623,51 |
| إنتاج السنة المالية | 10.489.075.107,79 |
| المشتريات المستهلكة | -3.663.777.474,24 |
| الخدمات الخارجية الأخرى | -928.780.089,72 |
| استهلاك السنة المالية | -4.592.557.563,96 |
| القيمة المضافة | 5.896.517.543,83 |
| اعباء المستخدمين | -3.023.474.168,42 |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | -173.817.524,53 |
| الفائض الاجمالي للاستغلال | 2.699.225.850,88 |
| منتوجات عملياتية | 72.651.701,08 |
| اعباء عملياتية | -99.258.043,60 |
| مخصصات الاهتلاكات والموؤنات | -1.299.102.638,36 |
| استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات | 720.042.347,76 |
| النتيجة العملياتية | 2.093.559.217,76 |
| منتوجات مالية | 143.468.200,24 |
| أعباء مالية | -177.710.456,40 |
| النتيجة المالية | -34.242.256 ,16 |
| النتيجة العادية قبل الضرائب | 2.059.316.961,60 |
| الضرائب المستحقة على النتيجة العادية | -164.021.127,00 |
| الضرائب المؤجلة | 124.355.205,41 |
| اجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية | |
| اجمالي الاعباء على الأنشطة العادية | |
| النتيجة الصافية للأنشطة العادية | 2.059.316.961,60 |
| عناصر غير عادية – منتوجات | 00 |
| عناصر غير عادية – أعباء | 00 |
| النتيجة غير العادية | 00 |
| النتيجة الصافية | 2.059.316.961,60 |
| حصة الأقلية من النتيجة | 4.426.500,76 |
| حصة النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة | 00 |
| النتيجة الصافية | 2.024.036.540,77 |

**ثالثا: ملاحظات بخصوص المحاسبة عن التجميع وفق طريقة التكامل الشامل في مجمع صيدال**

تم إعداد القوائم المالية المدمجة باستعمال طريقة الدمج الشامل وفق نصوص النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية الصادرة قبل 2013 اي IAS27، ولا يمكن تطبيق المعايير الجديدة خاصة المعيار IFRS10 نظرا لغياب الاتفاقيات المبرمة بين مجمع صيدال والمساهمات المختلفة سواء كانت تخضع لطريقة الوضع بالمعادلة أو خارج محيط الإدماج بغض النظر في هذه الحالة عن نصوص النظام المحاسبي المالي؛

محاسبة المجمع لم تأخذ بعين الاعتبار مبلغ تقسيمات الأرباح المتعلقة بسنة 2015 والمقبوضة في سنة 2016 رغم معالجتها الصحيحة من الناحية الجبائية .

**الفرع الثاني : طريقة الوضع بالمعادلة**

يتم إقصاء الشركة NOVERو Algérie Clearing من الإدماج بواسطة الوضع بالمعادلة كما تم الإشارة إليه سابقا والتي لا تتعدى نسبة المساهمة 20% وبالتالي هي خارج الحسابات أو ما يسمى بمحيط الإدماج وبالتالي تكون المعالجة وفق مايلي :

**أولا: حساب فارق المعادلة حسب النظام المحاسبي المالي**

**الحصة من النتيجة لمجمع صيدال في الشركات موضوع المساهمات**

| المساهمات | النتيجة الصافية | نسبة المساهمة | حصة صيدال |
|---|---|---|---|
| PSM | -487.948.723,80 | %30 | -146.384.617,14 |
| TAPHCO | -75.709.784,00 | %44.51 | -33,698.424,89 |
| SNM | -3.322.533,93 | %49 | -1.628.041,63 |
| JORAS | 18.989.305,35 | %30 | 5.696.791,61 |
| WPS | 296.656.453 ,13 | %30 | 88.996.935,94 |
| **المجموع** | **-251.335.283,25** | | **-87.017.356,11** |

**الحصة من رأس المال لمجمع صيدال في الشركات موضوع المساهمات**

| المساهمات | رأس المال | نسبة المساهمة | حصة صيدال من راس المال |
|---|---|---|---|
| PSM | 912.000.000,00 | %30 | 273.600.000,00 |
| TAPHCO | 1.083.482.400,00 | %44.51 | 482.258.016,24 |
| SNM | 150.000.000 ,00 | %49 | 73.500.000,00 |
| JORAS | 90.000.000,00 | %30 | 27.000.000,00 |
| WPS | 426.200.000,00 | %30 | 127.860.000,00 |
| **المجموع** | **2.661.442.400,00** | | **984.218.016,24** |

**حساب فوائض ونواقص القيم للمساهمات.**

| المساهمات | حصة صيدال من الأموال الخاصة (1) | حصة صيدال من رأس المال (2) | فوايض ونواقص القيم (1)-(2) |
|---|---|---|---|
| PSM | 774.211.283,79 | 273.600.000,00 | 500.611.283,79 |
| TAPHCO | 314.088.354,44 | 482.225.600,00 | -168.137.245 ,56 |
| SNM | 70.505.030,21 | 73.500.000,00 | -2.994.969,79 |
| JORAS | 665.790,14 | 27.000.000,00 | -26.334,209.86 |
| WPS | 565.368.840,95 | 127.860.000,00 | 437.508.840,95 |
| المجموع | 1.724.839.299,53 | 984.185.600,00 | 740.653.699,53 |

**المعالجة المحاسبية للمساهمات في الشركات الموضوعة موضع المعادلة « MISE E N EQUIVALENCE »**

| الأصول | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| سندات مقومة بالوضع بالمعادلة | | 1 .724.839.299,53 | 00 | 1 .724.839.299,53 |
| مساهمات أخرى وحقوق ملحقة(1) | 1.147.074.933,53 | 00 | 984.185.600,00 | 162.889.333 ,53 |

إقصاء المساهمات في الشركات المشاركة او الزميلة والمقدرة بـ984.185.600,00دج.

| الخصوم | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| فارق بالمعادلة | 00 | 00 | 827.671.055,64 | 827.671.055,64 |

| جدول النتيجة | المبالغ قبل المعالجة | إعادة المعالجة | | الأرصدة بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في ن ص | 00 | 87.017.356,11 | 00 | -87.017.356,11 |

**التسجيلات المحاسبية لطريقة الوضع بالمعادلة**

| الحساب | اسم الحساب | المدين | الدائن |
|---|---|---|---|
| 265000 | سندات مقومة بالوضع بالمعادلة -الشركات المشاركة | 1 .724.839.299,53 | |
| 262000 | مساهمات أخرى وحقوق ملحقة | | 984.185.600,00 |
| 107000 | فارق المعادلة (فوائض القيم) | | 740.653.699,53 |
| 107000 | فارق المعادلة (الحصة من النتيجة) | 87.017.356,11 | |
| 670300 | الحصة من النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة | | 87.017.356,11 |

**فارق المعادلة = حصة الشركات المقومة بواسطة الوضع بالمعادلة- حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة فى النتيجة**

**فارق المعادلة = 1.724.839.299,53+ 87.017.356,11**

**فارق المعادلة = 827.671.055,64 دج**

مساهمات غير خاضعة للتجميع: وهي المساهمات المتعلقة بشركة الزجاج Nover وشركة الجزائرية للمقاصة **ALGERIE CLEARING** والتي مساهماتهم على التوالي **(4.40% و 2.34%)** فهي تعالج في الميزانية المنفصلة (الفردية) وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار **IAS27**المعدل باستخدام طريقة التكلفة لاستحالة تطبيق طريقة القيمة العادلة وذلك لان الشركات موضوع المساهمة غير مدرجة في البورصة :

| الخصوم | قبل المعالجة | المعالجة | | بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| | | المدين | الدائن | |
| فارق بالمعادلة | 00 | -87.017.356,11 | 1.724.839.299,53 | 827.671.055,64 |

**ملاحظات بخصوص المحاسبة عن التجميع وفق طريقة الوضع بالمعادلة في مجمع صيدال :**

حسب توصيات وتحت إشراف محافظي الحسابات تم إدراج شركة نوفر في محيط الإدماج وفق طريقة الوضع بالمعادلة رغم ان نسبة المساهمة اقل من 20% وهذا ما يتنافى مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS؛

أيضا حسب توجيهات محافظي الحسابات للمجمع تم إقصاء من محيط الإدماج للشركات المقومة بواسطة الوضع بالمعادلة الشركات التي لم تحقق فائض اي عجز وهذا أيضا يتنافى مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRSولا يوجد نص صريح يشير الى الطريقة التي تمت بها المعالجة من طرف المجمع.

**جدول مقارنة المردودية المالية قبل المعالجة وبعد المعالجة**

| الحسابات | الميزانية المجمعة بما فيه المساهمات قبل المعالجة | الميزانية المجمعة بما فيه المساهمات بعد المعالجة | الفرق |
|---|---|---|---|
| النتيجة | 1.509.161.605 | 1.937.019.184 | 427.857.579 |
| مجموع الأموال الخاصة | 27.464.009.197 | 27.481.829.291 | 17.820.094 |
| الأموال الخاصة قبل النتيجة | 25.954.847.592 | 25.544.810.107 | 410.037.485 |
| المردودية المالية% | %5.81 | %7.58 | |

**الفرع الثالث: إعداد القوائم المالية المدمجة**

**أولا: الميزانية المدمجة وجدول النتيجة المدمج لمجمع صيدل الشركة الأم و الشركات التابعة والمشاركة في 2016/12/31**

| الاصول | | | |
|---|---|---|---|
| | القيمة الإجمالية | اهتلاكات و مؤونات | ق م ص |
| اصول غير جارية | | | |
| فارق الاقتناء | 115.609.440,00 | 195.240,00 | 115.414.200,00. |
| تثبيتات معنوية | 211.908.761,73 | 195.029.137,97 | 16.879.626,76 |
| الأراضي | 10.714.869.646,64 | 81.181.741,44 | 10.663.687.902,20 |
| المباني | 7.179.356.661,12 | 5.729.034.845,40 | 1.450.321.815,72 |
| تثبيتات عينية أخرى | 14.917.067.466.63 | 13.625.484.783,41 | 1.291.582.683,22 |
| تثبيتات في شكل امتياز | 453.828.275,61 | 2.252.958,94 | 451.575.316,67 |
| تثبيتات جاري انجازها | 11.015.494.706,40 | | 11.015.494.706,40 |
| مساهمات أخرى وديون دائنة | 1.147.074.933,55 | 66.691.107,22 | 1.080.383.826,33 |
| السندات الموضوعة موضع المعادلة-المؤسسات المشاركة | 1.724.839.299,53 | 00 | 1.724.839.299,53 |
| السندات والقسائم | 3.000.000.000,00 | 00 | 3.000.000.000,00 |
| تثبيتات مالية أخرى إقراض | 154.332.649,23 | 00 | 154.332.649,23 |
| ضرائب مؤجلة-اصول | 291.018.838,11 | 00 | 291.018.838,11 |
| مجموع الأصول غير الجارية | 49.941.215.078,55 | 19.699.869.811,38 | 30.241.345.267,17 |
| اصول جارية | | | |
| حسابات المخزون | 6.358.574.088,97 | 629.232.318,65 | 5.729.341.770,32 |
| الزبائن | 5.597.696.305,82 | 1.906.769.106,35 | 3.690.927.199,47 |
| الحسابات الاخرى المدينة | 1.492.342.745,96 | 377.579,41 | 1.491.965.166,55 |
| الضرائب | 185.798.351,63 | 11.998.649,03 | 173.799.702,60 |
| الفوائد المنظرة | 18.559.989,19 | 00 | 18.559.989,19 |
| الخزينة | 5.214.275.956,41 | 83.275.568,07 | 5.131.000.388,34 |
| مجموع الأصول الجارية | 18.580.393.395,99 | 2.631.653.221,51 | 15.948.740.174,48 |
| المجموع العام للأصول | 68.521.608.474,54 | 22.331.523.032,89 | 46.190.085.441,65 |

| الخصوم | المجموع |
|---|---|
| **الأموال الخاصة** | |
| رأس المال | **2.500.000.000,00** |
| علاوات مرتبطة برأس المال | **8.721.856.492,20** |
| الاحتياطات | **12.901.616.848,87** |
| فارق التقييم | **36.658.496 ,61** |
| فارق إعادة التقييم | **1.312.024.088,28** |
| النتيجة | **1.937.019.184,66** |
| فارق المعادلة | **827.671.055,64** |
| ما يرحل من جديد -خسائر | **-1.770.196.864,10** |
| فوائد الأقلية | **1.015.179.929,35** |
| **مجموع الأموال الخاصة** | **27.481.829.231 ,51** |
| **الخصوم غير الجارية** | |
| قروض و ديون مالية | **8.496.430.148,11** |
| ديون أخرى غ جارية | **1.538.201.030,93** |
| ضرائب مؤجلة | **263.829.890,00** |
| مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا | **1.345.087.321,65** |
| **مجموع الخصوم غير الجارية** | **11.643.548.390,69** |
| **الخصوم الجارية** | |
| **موردون وحسابات ملحقة** | **2.430.054.019,90** |
| **ضرائب** | **311.521.496,37** |
| **ديون أخرى** | **3.512.927.858,77** |
| **خزينة سلبية** | **810.163.444,41** |
| **مجموع الخصوم الجارية** | **7.064.707.819,45** |
| **المجموع العام للخصوم** | **46.190.085.441,65** |

**ثانيا : جدول النتيجة المدمج لمجمع صيدل الشركة الأم و الشركات التابعة والمشاركة في 2016/12/31**

| اسم الحساب | المجموع |
|---|---|
| رقم الأعمال | 10.223.411.484,28 |
| الإنتاج المخزون | 265.663.623,51 |
| إنتاج السنة المالية | 10.489.075.107,79 |
| المشتريات المستهلكة | -3.663.777.474,24 |
| الخدمات الخارجية الأخرى | -928.780.089,72 |
| استهلاك السنة المالية | -4.592.557.563,96 |
| القيمة المضافة | 5.896.517.543,83 |
| أعباء المستخدمين | -3.023.474.168,42 |
| الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة | -173.817.524,53 |
| الفائض الإجمالي للاستغلال | 2.699.225.850,88 |
| منتوجات عملياتية | 72.651.701,08 |
| أعباء عملياتية | -99.258.043,60 |
| مخصصات الاهتلاكات والموؤنات | -1.299.102.638,36 |
| استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات | 720.042.347,76 |
| النتيجة العملياتية | 2.093.559.217,76 |
| منتوجات مالية | 143.468.200,24 |
| أعباء مالية | -177.710.456,40 |
| النتيجة المالية | -34.242.256 ,16 |
| النتيجة العادية قبل الضرائب | 2.059.316.961,60 |
| الضرائب المستحقة على النتيجة العادية | -164.021.127,00 |
| الضرائب المؤجلة | 124.355.205,41 |
| إجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية | |
| إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية | |
| النتيجة الصافية للأنشطة العادية | 2.059.316.961,60 |
| عناصر غير عادية – منتوجات | 00 |
| عناصر غير عادية – أعباء | 00 |
| النتيجة غير العادية | 00 |
| النتيجة الصافية | 2.059.316.961,60 |
| حصة الأقلية من النتيجة | 4.426.500,76 |
| حصة النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة | -87.017.356,11 |
| النتيجة الصافية | 1.937.019.184 ,66 |

**ثالثا: جدول تدفقات الخزينة لسنة 2011 (الطريقة المباشرة)**

| | ملاحظة | المجموع | المعالجة | المبالغ بعد المعالجة |
|---|---|---|---|---|
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية | | | | |
| التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن | | 10.258.952.908,35 | -286.854.041 ,99 | 9.972.098.866,36 |
| المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين | | -6.946.345.316,05 | 286.854.041 ,99 | -6.659.491.274,06 |
| الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة | | -2.441.741.163,41 | | -2.441.741.163,41 |
| الضرائب على النتائج المدفوعة | | | | |
| تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية | | | | |
| تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية | | | | |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ) | | 870.866.428,89 | | 870.866.428,89 |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار | | | | |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية او معنوية | | -461.982.067,20 | | -461.982.067,20 |
| التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية او معنوية | | 1.932.147,74 | | 1.932.147,74 |
| المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية | | -142.619.452,95 | | -142.619.452,95 |
| التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية | | 00 | | 00 |
| الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية | | 22.500.000,00 | | 22.500.000,00 |
| الحصص والإقساط المقبوضة من النتائج المستلمة | | 39.802.995,41 | | 39.802.995,41 |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب) | | -540.366.377,00 | | -540.366.377,00 |
| تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل | | 00 | | 00 |
| التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم | | 00 | | 00 |
| الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها | | -340.067.274,00 | | -340.067.274,00 |
| التحصيلات المتأتية من القروض | | 201.937.587,93 | | 201.937.587,93 |
| تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة | | -1.218.740.861,26 | | -1.218.740.861,26 |
| صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج) | | -1.356.870.547,33 | | -1.356.870.547,33 |
| تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات | | -1214.06 | | -1214.06 |
| تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج) | | -1.026.371.709,50 | | -1.026.371.709,50 |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية | | 4.294.408.723,14 | | 4.294.408.723,14 |
| أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية | | 3.268.037.013,64 | | 3.268.037.013,64 |
| تغير أموال الخزينة خلال الفترة | | -1.026.371.709,50 | | -1.026.371.709,50 |
| المقاربة مع النتيجة المحاسبية | | | | |

**ملاحظات حول إعداد جدول تدفقات الخزينة المدمج**

عند إعداد جدول تدفقات الخزينة المدمج لمجمع صيدال لم تؤخذ العمليات التبادلية بين الشركات التابعة والشركة الأم بعين الاعتبار وذلك للتركيز على الأرصدة المتحصل عليها وأهمل المجاميع هذه الأخيرة لها دور أساسي في تفسير كيفية خلق الخزينة داخل المجمع خاصة وان العمليات التبادلية هي عمليات غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة وفق للقوانين المعمول بها ؛

إن العمليات التي قمنا بها على مستوى الميزانيات الفردية او على مستوى إعداد الحسابات المدمجة لم تؤثر على النقدية أو الخزينة وأثر تأثيرا بالغ الأهمية على النتائج بما فيها حصة الشركات المقومة بواسطة المعادلة وعلى الضريبة على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة كل هذه التغيرات تؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد جدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة في الشطر الخاص تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية، كما نؤكد ان مجمع صيدال والشركات التابعة تعتمد على الطريقة المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة كما ان سنة 2016 هي السنة الأولى التي يتم فيها إعداد جدول تدفقات الخزينة المدمج وفقا لطلب محافظي الحسابات للمجمع .

**رابعا: قائمة التغير في الأموال الخاصةالمدمج لمجمع صيدال- في 2016/12/31**

قبل البدا في إعداد هذه القائمة يجب علينا أولا حصر حسابات الخصوم للشركة الام والشركات التابعة حيث يتم جمع الحسابات المتجانسة حسب قائمة التغير في الأموال الخاصة الفردية لكل شركة بما فيها الشركة الام، ثم الرجوع إلى الجدول المتعلق بحساب حقوق الملكية بإضافة المبالغ للحسابات الموافقة ، بعد الانتهاء من إعداد القائمة نشكل عمود لحساب حصة الأقلية والعمود بالمبالغ الباقية حسب كل حساب للمجمع .

نظرا لعدم حصولنا على قائمة التغير في الأموال الخاصة لشركة ابيرال وشركة سوميديال فانه تم الاعتماد على الميزانيات لسنوات 2014 و2015.

تم الاعتماد على محضر الجمعية العامة لمجمع صيدال لسنة 2015 و2016 لإعداد العمود الخاص بالنتيجة .

الاستعانة بسطر متعلق باثر التغير في محيط الادماج وهذا لمقاربة النتيجة الفردية مع النتيجة المجمعة حيث ان الاثر لهذا السطر متراكم من بداية سنة 2014 الى غاية 2016/12/31 بالمبالغ الفرق بين (النتيجة المجمعة في 01/01/ والنتيجة الموزعة) +- (الفرق بين نتيجة السنة الحالية الفردية ونتيجة السنة المجمعة)،خاصة في ضل عدم وجود دليل تطبيقي لإعداد هذه القائمة.

لم توفق مصلحة التجميع ولا حتى محافظي الحسابات للمجمع في اعطاء توصيات لإعداد هذه القائمة خاصة وانها تعد يدويا نظرا لعدم وجود برمجيات لمحاسبة التجميع، فقمنا بمحاولة اعداد هذه القائمة وفق الجدول رقم 34.

**محضر الجمعية العامة لسنة 2015 على النتائج المحققة في سنة 2014 نص على مايلي:**

نتيجة الدورة المحسوبة من الميزانية الفردية : 1.385.942.685،96 دج

تقسيمات الارباح الموزعة : 400.000.000،00دج

بدل الحضور Tantième : 00،3.180.000 دج

حصص العمال من الارباح : 198.660.000،00 دج (60.000,00 دج لكل عامل)

الاحتياطات الاختيارية بالباقي : 784.102.685،96دج

النتيجة المجمعة: 1.477.751.553،22دج

**محضر الجمعية العامة لسنة 2016 على النتائج المحققة في سنة 2015 نص على مايلي:**

نتيجة الدورة المحسوبة من الميزانية الفردية : 1.172.407.473،19 دج

تقسيمات الارباح الموزعة : 400.000.000،00دج

بدل الحضور Tantième : 00،4.320.000 دج

حصص العمال من الارباح : 217.420.000،00 دج

الاحتياطات الاختيارية بالباقي : 550.667.473،19دج

باقي حصص العمال من الارباح غير المدفوعة في السنوات السابقة والمحولة للاحتياطي الاختياري : 59.330.039،52 دج

النتيجة المجمعة : 1.143.817.990,89 دج

**رابعا: جدول رقم (33): قائمة التغير في الأموال الخاصةالمدمج المعدل وفق دراسة الطالب لمجمع صيدال- في 2016/12/31**

جدول حصر التغيرات في الاموال الخاصة

| | رس المال | اموال خاصة اخرى | احتياطات | فارق لتقييم | فارق عادة لتقييم | فارق المعادلة | ما ينقل من جديد | النتيجة | فوائد الاقلية | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الرصيد في 2014/12/31 | 2.500.000.000,00 | 00 | 11.282.665.927,33 | 00 | 218.627.945.68 | 778.627.191,02 | 371.301.668,91 | 1.385.942.685,96 | 961.690.080,29 | 17.498.855.519,19 |
| تغير الطرق المحاسبية | | 2.586.812.201,59 | | | | | | | | |
| تصحيح الاخطاء الهامة | | | | | 73.382.310,55- | | 537.353.988,42- | | | |
| اعادة تقييم التثبيتات | | | | | | | | | | |
| تقسيمات الارباح | | | | | | | | 400.000.000,00- | | |
| بدل الحضور | | | | | | | | 3.180.000,00. | | |
| حصة العمال من الارباح | | | | | | | | 198.660.000,00 | | |
| تغير محيط الادماج "راس المال" | | | | | | | | | 113.534.000,00- | |
| تغير محيط الادماج "راس المال" | | | | | | | | | 3.430.649,70 | |
| تغير محيط الادماج "ما ينقل من جديد" | | | | | | | | | 5.969.936,27 | |
| تغير محيط الادماج "الاحتياطات" | | | | | | | | | 128.582.488,87 | |
| فارق لمعادلة | | | 784.102.685,96 | | | 246.379.6661,14 | | | 784.102.685,96- | |
| تأثير محيط الادماج النتيجة المجمعة والفردية | | | | | | | | 28.589.482,30 | | |
| صافي نتيجة السنة المالية -الفردية | | | | | | | | 1.172.407.473,19 | | |
| الارصدة المجمعة بتاريخ 2015/12/31 | 2.500.000.000,00 | 2.586.812.201,59 | 12.251.816.341,17 | 00 | 145.245.635,13 | 1.025.006.852,16 | 166.052.299,51- | 1.143.817.990,89 | 979.287.855,73 | 20.465.934.577.16 |
| تصحيح الاخطاء الهامة | | | 59.330.039.52 | 36.658.496.61 | | | -1.604.144.564.59 | | | |
| اعادة تقييم التثبيتات | | 6.135.044.290,61 | | | 1.166.778.453.15 | | | | | |
| تقسيمات الارباح | | | 39.802.994.99 | | | | | 400.000.000,00- | | |
| بدل الحضور | | | | | | | | 4.320.000,00 | | |
| حصة العمال من الارباح | | | | | | | | 217.420.000,00- | | |
| تغير محيط الادماج "راس المال" | | | | | | | | | 107.560.000,00. | |
| تغير محيط الادماج "راس المال" | | | | | | | | | 13.690.870,20 | |
| تغير محيط الادماج "ما ينقل من جديد" | | | | | | | | | 129.761.203,43 | |
| تغير محيط الادماج "الاحتياطات" | | | | | | | | -550.667.473.19 | | |
| فارق لمعادلة | | | 550.667.473.19 | | | -197.335.796.55 | | | | |
| تأثير محيط الادماج النتيجة المجمعة والفردية | | | | | | | | 93.804.368.05 | | |
| صافي نتيجة السنة المالية -الفردية | | | | | | | | 2.059.413.035.01 | | |
| 2016/12/31 الارصدة المجمعة بتاريخ | 2.500.000.000,00 | 8.721.856.287,61 | 12.901.616.848.87 | 36.658.496.61 | 1.312.024.088.25 | 827.671.055.51 | 1.770.196.864.10 | 1.937.019.184.66 | 1.015.179.9298,36 | 27.481.829.231.48 |

**من طرف الطالب- حسب مجمع صيدال- في 2016/12/31 المصحح رابعا: جدول (34): قائمة التغير في الأموال الخاصة المدمج**

**جدول حصر التغيرات في الاموال الخاصة**

| | رأس المال | اموال خاصة اخرى | احتياطات | فارق التقييم | فارق اعادة التقييم | فارق المعادلة | ما ينقل من جديد | النتيجة | فوائد الاقلية | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الرصيد في 2014/12/31 | 2.500.000.000,00 | 00 | 11.282.665.927,33 | 00 | 218.627.945,68 | 778.627.191,02 | 371.301.668,91 | 1.477.751.553,22 | 961.690.080,29 | 17.498.855.519,19 |
| تغير الطرق المحاسبية | | 2.586.812.201,59 | | | | | | | | |
| تصحيح الاخطاء الهامة | | | | | 73.382.310,55- | | 537.353.988,42- | | | |
| اعادة تقييم التثبيتات | | | | | | | | | | |
| تقسيمات الارباح | | | | | | | | 400.000.000,00- | | |
| بدل الحضور | | | | | | | | 3.180.000,00- | | |
| حصة العمال من الارباح | | | | | | | | 198.660.000,00- | | |
| تغير محيط الادماج "راس المال" | | | | | | | | | 113.534.000,00- | |
| تغير محيط الادماج "راس المال" | | | | | | | | | 3.430.649,70- | |
| تغير محيط الادماج "ما ينقل من جديد" | | | | | | | | | 5.969.936,27 | |
| تغير محيط الادماج "الاحتياطات" | | | | | | | | | 128.582.488,87 | |
| فارق المعادلة | | | 784.102.685,96 | | | 246.379.6661,14 | | 784.102.685,96- | | |
| تأثير محيط الادماج- النتيجة المجمعة والفردية | | | | | | | | -120.398.349,56 | | |
| صافي نتيجة السنة المالية -الفردية | | | | | | | | 1.172.407.473,19 | | |
| الارصدة المجمعة بتاريخ 2015/12/31 | 2.500.000.000,00 | 2.586.812.201,59 | 12.251.816.341,17 | 00 | 145.245.635,13 | 1.025.006.852,16 | 166.052.299,51- | 1.143.817.990,89 | 979.287.855,73 | 20.465.934.577.16 |
| تصحيح الاخطاء الهامة | | | 59.330.039,52 | | | | 1.600.744.531,59- | | | |
| اعادة تقييم التثبيتات | | 6.135.044.290,61 | | | 1.440.467.225,15 | | | | | |
| تقسيمات الارباح | | | | | | | | 400.000.000,00- | | |
| بدل الحضور | | | | | | | | 4.320.000,00- | | |
| حصة العمال من الارباح | | | | | | | | 217.420.000,00- | | |
| تغير محيط الادماج "راس المال" | | | | | | | | | 107.560.000,00- | |
| تغير محيط الادماج "راس المال" | | | | | | | | | 13.690.870,20 | |
| تغير محيط الادماج "ما ينقل من جديد" | | | | | | | | | 129.761.203,43 | |
| تغير محيط الادماج "الاحتياطات" | | | | | | | | | | |
| فارق المعادلة | | | 550.667.473.19 | | | 12.074.435,45 | | -550.667.473.19 | | |
| تأثير محيط الادماج- النتيجة المجمعة والفردية | | | | | | | | 76.976.521,78- | | |
| صافي نتيجة السنة المالية -الفردية | | | | | | | | 1.614.727.609,14 | | |
| الارصدة المجمعة بتاريخ 2016/12/31 | 2.500.000.000,00 | 8.721.856.287,61 | 12.861.813.853,88 | | 1.585.712.860,28 | 1.037.081.287,61 | 1.766.796.831,10- | 1.509.161.605,06 | 1.015.179.9298,36 | 27.464.009.197,29 |

الفرق بين فارق المعادلة لسنة 2016و2015(1025006852.16-1037081287.61)=12.074.435

**الفرق بين (-59330039+217420000، 52) = 158.089.96048

+تساوي الى حصة الاقلية للحسابات ما ينقل من جديد + النتيجة +الاحتياطات = 4.426.500,76-137.731.973,67 -13.609.543، 33

**خلاصة الفصل:**

تم إسقاط الدراسة النظرية والمعارف الشخصية في المحاسبة على مجمع صيدال فتمت دراسة الإجراءات والخطوات المعمول بها من طرف المجمع متمثلة في معرفة محيط الإدماج و الطرق المستعملة للإدماج، إجراءات التجميع، كيفية إعداد القوائم الجبائية للمجمع خاصة جدول تحديد الربح الجبائي، لأنها تدخل في إعداد القوائم المدمجة(المجمعة).

تم من خلال دراسة الحالة الوقوف على الصعوبات التي يعاني منها المجمع في إعداد القوائم المدمجة، فعلى أكثر من مستوى متمثل في :

صعوبات في إعداد القوائم المالية الفردية خاصة فيما يتعلق بالتقييم او القياس في نهاية المدة فشركة صيدال على مستوى ميزانية المقر الاجتماعي لم تسجل اي قيد في سنة **2016** وقبلها متعلق بفوائض او نواقص المساهمات سواء للشركات التابعة او المساهمات وإهمال الشركات خارج محيط الإدماج أيضا من التقييم وذلك راجع لعدم الفهم الجيد لنصوص النظام المحاسبي المالي خاصة حساب 104 فارق التقييم والذي لم يعالج بشكل كافي في SCF؛

صعوبات متعلقة بالجانب الجبائي والمتمثل في حساب الربح الجبائي خاصة العمليات المتعلقة بفارق إعادة التقييم وكيفية معالجته من الناحية الجبائية؛

صعوبات في المعالجة المحاسبية المتعلقة بعملية الاندماج والحيازة خاصة فيما يتعلق بفارق الاقتناء ح/**207** فارق الاقتناء وكيفية ابرام صفقات شراء الشركات خاصة فيما يتعلق بتقييم الشركات المشتراة وبالتالي سعر الشراء لشركة ابيرال والتي يسوده الغموض؛

صعوبات فيما يتعلق بمحيط الإدماج خاصة للشركات المقومة بواسطة الوضع بالمعادلة، واستثناء الشركات التي حققت نواقص في القيم في حساب فارق المعادلة ح/107 وقبول فقط الحسابات التي حققت فوائض في القيم، نفس الشيء في حساب في جدول النتيجة في السطر الخاص بحصة الشركات المقومة بالمعادلة في النتيجة الذي استثنى أيضا الشركات فنفس الشركات التي تم أخذها في حساب فارق المعادلة تم الأخذ بنتائجها في حساب الحصة من الشركات المقومة بالمعادلة في النتيجة والتي لا يوجد أي نص في SCF أو في المعايير تطرق لهذه الحالة.

# الخاتمة

اعتمدت الجزائر منذ الاستقلال على المخطط المحاسبي العام حتى سنة 1975 ،بعدها تم الاعتماد على المخطط المحاسبي الوطنيPCN الى ما يقارب 35 سنة حتى التطبيق النهائي لما سمي بالنظام المحاسبي المالي SCF بداية من 2010/01/01 والذي كان مجسد في القانون 10/07 المؤرخ في 2007/11/25 هذا الاخير مستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRSانتيجة لضغوطات ومتطلبات العولمة والدخول في ا لتقييس ،ايضا للمشاورات التي كانت في تلك الحقبة والمتعلقة بالانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة وجلب الاستثمار الاجنبي والتوجه نحو اقتصاد السوق كان لزاما على الجزائر مسايرة التطور في مجال المحاسبة وجعله يتماشى التطور الدولي في المحاسبة او ما يسمى بالمعايير المحاسبية الدولية.

جاء النظام المحاسبي المالي بتغيير جذري في المفاهيم والمبادئ المحاسبية وطرق القياس والعرض وكلفت عملية التحول من المخطط الوطني للمحاسبة الى النظام المحاسبي المالي تكاليف اضافية على عاتق الشركات تمثلت في مصاريف التكوين والبرمجيات بالإضافة الى المهمات الموكلة لمحافظي الحسابات والمتعلقة بتحويل ميزان المراجعة للشركات في 2009/12/31من PCN الى SCF ،ولاحتمال نهضة وشيكة للاقتصاد الوطني بالاعتماد على الاكتتاب العام واللجوء للادخار العمومي في تأسيس الشركات والابتعاد جزئيا على التمويل بالقروض وامتصاص النقدية الموجودة خارج البنوك وجب تغيير جذريا في البيئة الجزائرية بكل فعالياتها ومقوماتها ما ينشط البورصة ويجعل من القوائم المالية التي تصدرها الشركات تلعب الدور المنوط لها بتحريك عجلة الاقتصاد الوطني وجعلها مصدرا مهما للمعلومات المالية واتخاذ القرار.

ليتحقق هذا الأمر لا يوجد اي عذر من اجل التحكم والالمام الجيد بالنظام المحاسبي المالي بكل مقوماته والتي تجعل منه ذو منفعة على الامد المتوسط والبعيد.

ويعتبر إعداد الحسابات المجمعة من بين التقنيات المحاسبية الواجب التحكم بها نظرا لصعوبتها وتشعب حسابتها بين الفروع والمساهمات مما يستوجب عمل منهجي منظم بين الشركات الواقعة في محيط الادماج وذلك تقليل للوقت والتكلفة واعطاء منفعة للمعلومات المالية اكبر من تكلفة اعدادها .

**نتائج اختبار الفرضيات:**

انطلاقا من طريقة معالجة موضوع البحث بشقيه النظري والتطبيقي و من خلال دراسة الحالة ،توصل الباحث اثناء اختبار الفروض الى النتائج التالية:

**أ- الفرضية الأولى:** تطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي وحدها كفيلة بإعداد القوائم المالية المجمعة ،تعتبر هذه الفرضية غير صحيحة لان النظام المحاسبي المالي جاء بصيغة سردية لكل الحسابات بما فيها الحسابات المدمجة ويغلب عليها الطابع القانوني الملزم بالتطبيق والامر الذي لا يجعل من نصوص النظام المحاسبي المال يتوجه الممارسة المحاسبية فكل الحسابات التي تظهر في القوائم المالية المدمجة موجودة في مدونة النظام المحاسبي المالي ونماذج الكشوف المالية لكن تقنيات العمل والتسجيل المحاسبي معدومة ، مما يجعل من محاسبة التجميع عملية معقدة تعقد العلاقات بين الشركات المكونة للمجمع ،فهي تخضع لمنهجية عمل معينة لا يمكن لنصوص قانونية ان تقيد هذه العملية، كما ان الملاحظات والتصحيحات في دراسة الحالة بينت لنا عدم التحكم في النظام المحاسبي المالي بصفة عامة من خلال الاخطاء الملاحظة على مستوى الميزانية الفردية مثل اعادة التقييم ،فارق التقييم، نقص

القيم للمساهمات، مشاكل في المحاسبة الضريبية فيما يخص تحديد الربح الخاضع للضريبة، واخطاء في عمليات التجميع مثل تحديد محيط الادماج، حساب فارق الاقتناء، فارق المعادلة....الخ.

**ب- الفرضية الثانية:** الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالي الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية للمساعدة في اعداد القوائم المالية المجمعة ،تعتبر هذه الفرضية صحيحة ،وهذا ايضا بناء على ما ذكر في اختبار الفرضية الاولى فعدم فعالية النظام المحاسبي المالي وتركيزه على كيفية التسجيل بصورة دقيقة صعب العمل المحاسبي ليترك المجال للرجوع الى المعايير المحاسبية الدولية لترشيد الممارسة المحاسبية على مستوى الميزانية الفردية والميزانية المدمجة وهذا فقط للمعايير قبل سنة 2007 فمعايير التجميع الجديدة غير مسموح بتطبيقها في النظام المحاسبي المالي لأنها صدرت بعد SCF،وبالتالي لا تطبق و لا ينبغي الرجوع اليها في اعداد الحسابات المدمجة في الجزائر.

**ج- الفرضية الثالثة :** اعداد معايير محاسبية جزائرية ضرورة حتمية من اجل توحيد وترشيد الممارسة المحاسبية في الجزائر ،نعتبر هذه الفرضية صحيحة ليس على مستوى القوائم المالية المدمجة فحسب بل على كل الحسابات والعمليات التي تضمنها النظام المحاسبي المالي سواء على مستوى المعالجة او الاعداد وهذا اعتمادا على الصعوبات التي تواجه مجمع الدراسة فالأخطاء المرتكبة لا يوجد لها اي تأصيل او تصويب في النظام المحاسبي المالي الامر الذي يلزمنا بالشروع في اعداد معايير محاسبية جزائرية ومن ثم اعداد معايير مراجعة جزائرية وليس العكس .

**د- الفرضية الرابعة:** تعبر القوائم المالية الفردية لشركة صيدال عن الوضعية الحقيقية للمجمع دون اللجوء لاعداد القوائم المالية المجمعة؛هذه الفرضية خاطئة لان الميزانية الفردية للمقر الاجتماعي لاتعبر الا عن المقر الاجتماعي والوحدات المكونة لها ،ولان الميزانية الفردية تعد لاسباب جبائية فيما يخص حساب الضرائب على الارباح والى متطلبات حساب التوازنات الكبرى على مستوى الاقتصاد الكلي،اما الميزانية المدمجة فهي بغرض اعلامي موجه لمستخدمي القوائم المالية او بالاحرى التقارير المالية ،فمن غير الممكن ان الصورة التي تعطيها الميزانية الفردية هي نفسها الصورة التي تعطيها الميزانية المدمجة ،فمن خلال دراسة الحالة والاستعانة بمؤشرات المردودية لاحظنا ان في كل مرة تتناقص المردودية المالية من الميزانية الفردية الى الميزانية مع الشركات التابعة الى الميزانية المدمجةالنهائية.

**2- النتائج:**

**نتائج الدراسة النظرية:**

لا يتوافق النظام المحاسبي المالي خاصة في الجانب المتعلق بتجميع الحسابات مع المعايير المحاسبية الدولية خاصة المعايير الجديدة والصادرة في سنة2012 والتي هي سارية المفعول ابتداء من 2013/01/01 ؛

الحسابات المجمعة أو ما يسمى بالمدمجة لا تشكل إلزاما في الجزائر فمن خلال الدراسة النظرية تكمن أهميتها عندما تكون الشركات مدرجة في البورصة، بالتالي حقيقة الوضعية المالية والأداء المالي للمجمع لها أهمية كبيرة في اتخاذ القرار؛

تكمن نجاعة أي نظام محاسبي في البيئة التي يطبق فيها ،فالبيئة التي لا تستطيع توفير القيمة العادلة لا يمكن ان تكون مخرجات النظام المحاسبي بها تشكل مرجعا لاتخاذ القرار؛

تتطابق طرق تجميع الحسابات في النظام المحاسبي المالي مع الطرق المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية ،حتى فيما يخص الحسابات المركبة تتطابق مع ما جاء في معيار التقرير المالي IFRS11؛

لم يعطي النظام المحاسبي المالي تفسير دقيق لكيفيات حساب كل من معدل الرقابة (السيطرة) ومعدل الفائدة(المصلحة) خاصة الفروق الملاحظة في الحساب بين المعايير المحاسبية الدولية والقانون 02/99 الفرنسي؛

يجب الاهتمام بالنظام الجبائي المطبق على المجمعات فتطبيق نظام على نظام أخر من شأنه اقتصاد هام في الضريبة على أرباح الشركات ،كما أن الشركات المكونة للمجمع لها امتيازات جبائية خاصة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، حقوق التسجيل ،كل هذا يجب أن يؤخذ عند دراسات الجدوى للمجمعات؛

عملية إعداد القوائم المالية المدمجة هي عملية معقدة الأمر الذي يجعل من كل الشركات المكونة للمجمع تتشارك في عملية الإعداد من خلال إعداد كل ما يلزم للتجميع مسبقا وفي الوقت المناسب ولا يتأتى ذلك الا بالتنسيق الجيد بين الشركات المكونة للمجمع ؛

تطبيق المعايير الجديدة لإعداد الحسابات المدمجة يتطلب البحث في الاتفاقيات المبرمة بين الشراكات ،وهذا لتحديد طرق الإدماج الأمر الذي يجعل من الأمر مستحيل التطبيق في الجزائر.

ان عدم توفر الجزائر على معايير وطنية اثر سلبا على الأداء المحاسبي في الجزائر ونعتقد ان الفرصة مواتية لمباشرة إعداد معايير وطنية لان تجربة 07 سنوات من إصدار النظام المحاسبي المالي ما زالت محفوفة بمشاكل على المستوى الأكاديمي أو العملي.

**ب- نتائج الدراسة العملية**

- مجمع صيدال لا يتحكم بشكل جيد في النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالميزانية الفردية فعمليات التسوية في نهاية السنة والمتعلقة بالقياس لفوائض ونواقص قيم المساهمات ،لا تسجل في شركة صيدال مما يترك لها اثر سلبي على الضرائب على الأرباح المسددة وعلى مصداقية القوائم المالية ؛
- لا يتحكم مجمع صيدال في المحاسبة الضريبية ،فنجد ان فارق إعادة التقييم والذي من المفروض ان يوزع على 10 سنوات ،قام المجمع بإدراجه كاملا في سنة 2016 متناسيا الآثار السلبية التي تعود على حسابات الخزينة ،وعلى نتيجة الدورة ، وعلى مبدأ قابلية المقارنة بين السنوات فسنوات 2015و2016 لهما رقم أعمال متقارب ونفس الشيء للمصاريف ونجد أن IBS لسنة 2015 تقريبا 320 مليون دج أما 2016 نجد 620 مليون دج وهذا بسبب إدراج فارق إعادة التقييم في الربح الجبائي لسنة واحدة، كما أن نصيب العمال من الأرباح كان من الممكن تكوين له مؤونة في نهاية السنة لأنها مصاريف لها اقتصاد في الضريبةIBS رغم وجود الحسابات في النظام المحاسبي المالي فمازالت تعالج بالطريقة القديمة وفق PCN اي لا تخفض من النتيجة، فمصاريف سنة 2016 غير مقبولة الخصم جبائيا في المقابل مصاريف 2015 والمسددة في 2016 تدرج كتخفيضات في الجدول 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية؛
- على المجمع الاستفادة من المزايا الجبائية وبغض النظر على الملاحظات السالفة الذكر عن شركة ابيرال بإمكان تحويل شركة ابيرال إلى وحدة بما أن الملكية 100% وبالتالي الاستفادة من خصم الخسائر للسنوات السابقة في حدود 04 سنوات ،أو مراسلة مديرية الضرائب واختيار نظام الإدماج الجبائي؛
- في عمليات المعالجة من اجل إعداد القوائم المالية المدمجة لم يقصى الأثر المزدوج لتقسيمات الأرباح فهي مسجلة في النتيجة سواء للشركات التابعة او الكيانات المشاركة في سنة 2015 وبالتالي يجب إقصاءه من النتيجة في سنة 2016 والتي كانت بمبلغ 32 مليون دج ؛

- على مستوى الميزانيات الفردية لا يظهر فارق الاقتناء في كل حال من الاحوال وتسجل المساهمات بسعر الإصدار كاملا في ح/26 ولا يظهر فارق الاقتناء الا في الميزانية المجمعة عن طريق تقسيم ح/26 ليوافق القيمة الاسمية والباقي تسجل في ح/207 مدينا او دائنا وهو ما سجل في شركة صيدال على مستوى الميزانية الفردية؛
- في محيط التجميع لم يوفق المجمع في تحديد الشركات خارج محيط الإدماج فشركة الزجاج وشركة الجزائرية للمقاصة هم خارج محيط الإدماج ويعالجان على مستوى الميزانية الفردية فقط حيث قام المجمع بإدراجهم في محيط الإدماج ،كما ان الشركة Joras في طور التصفية وبالتالي لا تدخل محيط التجميع عكس ما قام به المجمع؛
- الشركتان EDICوACDIMA لم تقدم للمجمع ميزانية الشركتين والتي لم تدخلان في محاسبة المجمع على مستوى الميزانية الفردية والمجمعة؛
- عند حساب فارق المعادلة لم يأخذ المجمع عند الحساب الا الشركات المحققة لنتائج ايجابية (ارباح) وادخل حتى الشركات والتي كان من المفروض خارج محيط الادماج ،وفي حساب حصة النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة ادخل كل الشركات وهذا ما يعد تناقضا ولا يوجد اي نص يشير الى ذلك ؛
- شركة ابيرال وفق لنص المادة 734 من القانون المدني الجزائري تعتبر شركة منحلة لأنها استهلكت كامل رأسمالها ،فنجد ان المجمع رغم عدم تحقيقها لأي مردودية في السنوات الثلاثة الأخيرة والقيمة الرياضية السالبة في السنوات الثلاثة الأخيرة قام المجمع بشرائها بمبلغ تقريبا **16940دج** هذا المبلغ ليس له اي معنى اقتصادي؛
- عملية إعادة التقييم يجب ان يقوم بها كامل الشركات المكونة للمجمع خاصة أنها موجودة تقريبا في منطقة نشاطات واحدة، فماعدا المقر الاجتماعي، لا الشركات التابعة ولا الكيانات المشاركة قامت بإعادة تقييم التثبيتات ،وبالتالي لا يمكن إعطاء الصورة الصادقة للمجمع والذي يقضي بتجانس طرق التقييم ،كما أن وحدة المدية مازالت تسجل فارق إعادة التقييم بالطريقة المعتمدة في PCNوهذا من خلال الملاحظة لحساب 105 والذي يتناقص كل سنة؛
- من خلال دراستنا لمجمع صيدال لسنة 2016 لا يمكن للمجمع أن يطبق المعايير الجديدة لتجميع الحسابات IFRS10،IFRS11،IFRS12انظرا للظروف المحيطة فالشركة التي لا تقدم قوائمها المالية للشركة المستثمرة من اجل إعداد القوائم المالية المدمجة كيف بإمكانها أن تفصح على الاتفاقيات والشراكات المبرمة وعن البنود في تلك الاتفاقيات؛
- لأول مرة في سنة 2016 يقوم المجمع وفق لتحفظات محافظي الحسابات إعداد قائمة تدفقات الخزينة المجمعة، قائمة التغير في الأموال الخاصة المجمع وإصدارهم في تقرير مجلس الإدارة والذي لم يوفقا في إعدادهما خاصة القائمة الثانية ؛
- لا توجد في القوائم المالية الصادرة من طرف مجمع صيدال اي ملاحظة أو تعليق هامشي بخصوص حساب ما أو الإشارة إلى محاسبة البيئة او محاسبة المسؤولية الاجتماعية وهذا نظرا لطبيعة نشاط المجمع الذي يمكن أن يؤثر على البيئة ،كما أن نشاطه أيضا المتمثل في الأدوية الموجهة للاستعمال البشري ربما يكون فيها جانب للمسؤولية الاجتماعية ،رغم أن الملاحظات والتعليقات كما ذكرنا سابقا تمثل جزاء مهما من التقارير المالية ؛

**آفاق الدراسة :**

بناء على الدراسة – إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS"دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016" وما تم التوصل إليه من نتائج نظرية وعملية ،فانه يمكن اقتراح بعض المواضيع والمتمثلة في:

- التحليل المالي للحسابات المجمعة؛
- دراسة الجدوى الضريبية للمجمعات؛
- تقويم المجمعات؛
- التحليل الديناميكي والوظيفي للحسابات المجمعة.

# قائمة المراجع

# قائمة المراجع

## I. المراجع باللغة العربية


1. الجعارات خالد جمال. **معايير التقارير المالية الدولية 2007**. الطبعة 01؛ عمان، الأردن: إثراء للنشر والتوزيع، 2008.
2. بلكاوي، احمد رياحي. **نظرية المحاسبة**. ترجمة رياض العبد الله ومراجعة طلال الججاوي، الطبعة الأولى؛ عمان: اليازوري، 2009.
3. بلولة، الطيب. **قانون الشركات.** ترجمة محمد بن بوزة. الطبعة 2؛ الجزائر: إصدارات بارتي، 2013.
4. بن أعماره، منصور. **الضريبة على أرباح الشركات**. الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع، 2010.
5. جمعة ،حميدات. والأستاذ نخالة، إبراهيم. **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.** عمان: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014.
6. دونالد، كيسو . و جيرى، ويجانت. **المحاسبة المتوسطة.** ترجمة احمد حامد، حجاج. تقديم السلطان، سلطان المحمد. الجزء الاول؛ السعودية: دار المريخ، 1999.
7. ولهي، بوعلام. **حماية المؤسسة**. الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، 2018.
8. حسين القاضي. ومأمون، حمدان. **المحاسبة الدولية.** الأردن: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، 2000.
9. طارق عبد العال، حماد. **اندماج و خصخصة البنوك.** القاهرة: الدار الجامعية، 1999.
10. محرز، أحمد محمد. **اندماج الشركات** . القاهرة: دار النهضة العربية، 1997.
11. محمد، منير شاكر. وإسماعيل، إسماعيل. نور، عبد الناصر. **التحليل المالي**. الطبعة 2؛ عمان: دار وائل للنشر، 2008.
12. سعود جايد ، العامري. **المحاسبة الدولية**. عمان، الاردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2010.
13. شعباني، لطفي. **حماية المؤسسة.** الجزائر: الصفحة الزرقاء،2017.
14. تشوي، فرديريك. آن فروست، كارول. جاري ميك. **المحاسبة الدولية**. ترجمة أ.د. زايد، محمد عصام الدين. ومراجعة حجاج، احمد حامد. السعودية: دار المريخ، 2004.
15. غادر، محمد ياسين. **مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية**. القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2016 .


## II. المراجع باللغة الأجنبية


1. AASRI, Mohamed Rachid. **Ingénierie financière**. Maroc: les Editions Toubkal, 2002.
2. BACHY, Bruno. SION, Michel. **Analyse Financière Des Comptes Consolidés Normes IFRS**. 2eme édition; Paris: Dunod, 2009.
3. BAILLY, jean Michel. COSTE, Philippe. SIMONS, Pascal. **La consolidation des comptes**. France: édition d'organisation, 1986.
4. BARNETO, Pascal. **NORMES IFRS.** 2eme Edition; Paris: Dunod, 2006.
5. _____. GREGORIO, Georges. **Finance**. Paris: Dunod, 2007.

6. BEN AMOR, Hamadi. **La consolidation des bilans 2006.** 1ère édition; Tunisie: Raouf Yaich, 2006.
7. BENAIBOUCHE, Mohand cid. **Comptabilité Des Sociétés**. Tome 01; Alger: OPU, 2013.
8. BERTIN, Elisabeth. GODOWSKI, Chrisophe. KHALASSI, Rédha. **Comptabilité et Audit**. Alger: Berti, 2013.
9. BONNIER, C. Delvaille, P. EGLEM , J-Y. Hossfeld, C. Le Manh, A. Maillet, C. Mikol, A. SANTO, M. Simon, C. **Comptabilité financière des groupes**. Paris: Gualino éditeur, 2006.
10. BOUBIR, Djelloul. **Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS.** Alger: edition sahel, 2013.
11. Burlaud, Alain. **Comptabilité et Audit, Manuel et Applications**. Paris: Edition Foucher, 2007.
12. COLINET, François. et PAOLI, Simon. **Pratique des comptes consolidés.** 4eme édition; Paris : Dunod, 2005.
13. CORRE, Jean. **La consolidation des bilans.** 3ème édition; Paris: Dunod, 1982.
14. DANDON, Odile. DIDELOT, Laurent **Maitriser les IFRS.** 2eme édition; Paris: Groupe Revue Fiduciaire, 2006.
15. DANDON, Philippe. **Mise En Place D'Une Consolidation**. France: les éditions Foucher, 2004.
16. DE OLIVEIRA LEITE, Sophie. et Pham, Dang. **La consolidation des comptes.** France: ellipses, 2002.
17. DO CARMO SILVA, Jean-Michel. GROSCLAUDE, Laurent. **Gestion Juridique, Fiscale et Sociale.** 5eme édition; Paris: Dunod, 2012.
18. DUCASSE, Eric. AUGUSTE, Anne-Jallet. OUVRADR, Stephane. PRAT DIT HAURET, Christian. **Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**. Bruxelles: de Boeck, 2005.
19. EFFANTIN, Richard. **les comptes de groupe**. France: Ed l'harmattan, 2010.
20. FRIEDERICH, Micheline. LANGLOIS, Georges. BURLAUD, Alain. **Comptabilité Approfondie**. Vanves: Edition Foucher, 1997.2007.
21. FRIEDRICH, Micheline. LANGLOIS, Georges. BONNAULT, René. BURLAUD, Alain. **Comptabilité Et Audit Manuel et Applications**. Vanves: Edition Foucher, 2007.
22. FRIEDRICH, Micheline. LANGLOIS, Georges. MOLLET, Michèle. **Financement Trésorerie**, **Financement Externe, Financement Propre, Consolidation Corrigé**. Vanves: Edition Foucher, 2006.
23. GURFEIN, Evelyne. **Comptes Consolides, IAS/IFRS et Conversion Monétaire.** Paris: édition D'organisation, 2006.
24. HAMINI, Allal. **Bilan Comptable.** Alger: Berti Edition, 2013.

25. HERGLI, Mohamed Naji. **Maitriser la consolidation des comptes.** non publiée, Tunisie: 2007.
26. JULIAN, Jean- Jacques. **Normes Comptables IAS-IFRS**. 2eme édition; Vanves: Edition Foucher, 2007.
27. MAILLET-BAUDRIET, Catherine. LE MANH, Anne. **Les Normes Comptables Internationales IAS-IFRS.** 5eme Edition; Vanves: Edition Foucher, 2007.
28. MEDJOUBI, Abdesselam. **Syseteme Comptable Financier.** 1er Edition; Setif: Ben Guelil, 2010.
29. Memonto, Expert. **Comptes consolides** (France: édition Francis Lefebvre, 2013
30. Mercier Stephane, **la consolidation**. 3eme édition, Belgique: l'édition Professionnelle, 2013
31. MESPLE-LASSALLE, Dominique. **La consolidation des comptes.** Paris: Maxima, 2006.
32. Morgenstern, Patrick. **Initiation à l'intégration Fiscale**. 2eme Edition; Paris: Groupe Revue Fiduciaire, 2006.
33. OBERT, Robert. **Pratique des normes IFRS.** 4eme édition; Paris: Dunod, 2008.
34. _____. **Pratique des normes IFRS.** 5eme édition; Paris: Dunod, 2013.
35. _____. **Comptabilité et Audit Manuel et Application**. 3eme édition; Paris: Dunod, 2010.
36. _____. **fusion consolidation en 25 fiches**.03eme edition; Paris: Dunod, 2013.
37. _____. MAIRESSE, Marie- Pierre. **Comptabilité et audit manuel et application**. 2eme édition; Paris: Dunod, 2009.
38. _____. _____.**Comptabilité et audit, Manuel et Applications**. Paris: Dunod, 2007.
39. Palou, jean- Michael. **Manuel de consolidation**. Paris: Groupe revue Fiduciaire, 2003.
40. RAFFOURNIER, Bernard. **Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS).** 2eme édition; Paris: Ed Economica, 2005.
41. RALAZA, Tokiniaina Rananjason. ROSIER, Marie-Christine. SABY, guillaume. **Comptabilité et Audit.** Paris: Eyrolles, 2015.
42. MAESO, Robert. **Comptabilité, Approfondie en 32 fiches.** 3eme edition; Paris: Dunod, 2013.
43. Tort, Erice. **le reporting financier aspect comptable fiscaux et de gestion**. Paris: Dunod, 2006.

### III.اطروحات ورسائل باللغة العربية


1. طيار، خليل. **تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية.** اطروحة دكتوراه: غير منشورة، جامعة ورقلة، 2016.

2. مداني، الطيب. **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية.** رسالة ماجستير: غير منشورة، جامعة ورقلة، 2015.

3. مداني، الطيب. **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية.** رسالة ماجستير: غير منشورة، جامعة ورقلة، 2015.

4. زرموت خالد. **إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**. رسالة ماجستير في العلوم التجارية: تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010 .

5. سلامي منير، **القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية IAS/IFRS-دراسة حالة مجمع فرفوس**. رسالة ماجستير في علوم التسيير: تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر–باتنة، 2009.

6. محمد شريف، توفيق. **إعداد القوائم المالية المخططة، قوائم الدخل والمركز المالي والأرباح المحتجزة والتدفقات النقدية**. دكتوراه الفلسفة في المحاسبة: جامعة ولاية بنسلفانيا بالولايات المتحدة الأمريكية، 2006.

7. مقدمي، احمد. **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات.**رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية: غير منشورة، جامعة الجزائر، 2006.

8. اوماطة امال فريال. **تقنية تجميع الحسابات: حالة الشركة القابضة سوناطراك** . رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية: جامعة الجزائر، 2004.


### IV.اطروحات ورسائل باللغة الأجنبية


1. MEROUANI Samir, **le projet du nouveau système comptable financier algérien** « anticipateur et préparateur du passage du PCN1975 aux normes IFRS »; mémoire de magistère ESC: Alger, 2007.


### V.مراجع اخرى


1. **Application des Normes IFRS.** 10-11-12 , Conférence call 18 avril 2013 Disponible sur: www.Finance.veolia.com. P. 29.
1. **IFRS Foundation**, disponible sur le lien: www.europarl.europa.eu consulté le: 12/03/2018

2. Lexique finance, (2012), **définition norme comptable**. repere14/01/2017 à http ://www.trader-finance.fr/lexique**finance/defenition-lettre-n/norme-comptable. htlm/.**
3. **Deloitte,2011, une vision Claire des IFRS,** consulté le:20 /03/2018.
4. Lexique finance, (2012), **définition norme comptable**. repère 14/01/2017 à http ://www.trader-finance.fr/lexique **finance/ defenition-lettre-n/norme-comptable. htlm/.**
5. Grant Thornton ,2012, a practice guide to IFRS10.

**VI.المذكرات الاعلامية:**

1. Notice d'information, ERIAD-SETIF/SPA, BOAL ,sous le numéro 61du31 octobre 1998.

**VII.القوانين والنصوص الرسمية:**

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27 المؤرخ في 2009/03/05 **يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.**
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخ في 2008/05/28 **المتضمن المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق احكام القانون 11-07** المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 المؤرخ في 2007/11/25 **يتضمن النظام المحاسبي المالي**
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 87 المؤرخ في 1999/10/09 **يحدد كيفيات تجميع حسابات المجمع**
5. القانون التجاري، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2001.

**ملخص:**

تتناول هذه الدراسة موضوعا من الموضوعات المثيرة للاهتمام في حقل المحاسبة وهي إعداد الحسابات المجمعة، أي القوائم المالية لشركة تملك مجموعة من الشركات التابعة، الشركات الزميلة والكيانات المشاركة، فعلى مسيري الشركة الأم أن يقدموا القوائم المالية المجمعة وهذا من اجل اعطاء النظرة الاقتصادية والمالية الحقيقية لمجموع الشركات المكونة للمجمع، وهي تساعد مستخدمي القوائم المالية، من المساهمين، المستثمرين، مراقبي التسيير، الموردين.... الخ في اتخاذ القرارات.

تمت دراسة النظام المحاسبي المالي SCF في الجانب المتعلق بالقوائم المالية المجمعة، ودراسة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، التي تناولت موضوع تجميع الحسابات بصورة مباشرة او غير مباشرة والتركيز على الجانب التقني المتعلق بكيفية اعداد القوائم المالية المجمعة، واسقاط الدراسة النظرية على دراسة حالة مجمع صيدال خلال السنة المالية 2016.

من اهم النتائج المتوصل اليها، انه لا يمكن الاعتماد على النظام المحاسبي المالي فقط في اعداد القوائم المالية المجمعة، بل الرجوع الى المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية في ظل عدم وجود معايير محاسبية جزائرية تضبط الممارسة المحاسبية.

**الكلمات المفتاحية:** القوائم المالية المجمعة، محيط التجميع، النظام المحاسبي المالي SCF، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، طرق التجميع، المجمع.

**Résumé** :

Cette étude traite d'un sujet intéressant dans le domaine de la comptabilité, à savoir l'élaboration des comptes consolidés, c'est à dire les états financiers d'une société détient plusieurs filiales, des sociétés associées et coentreprises. Les dirigeants de la société mère doivent présenter les états financiers consolidés afin de donner les perspectives économiques et financières réelles pour l'ensemble des sociétés du groupe, ce qui est en mesure d'aider les utilisateurs des états financiers tels que les actionnaires, contrôleurs de gestion, fournisseurs, … etc. à prendre les décisions.

Le système comptable financier est étudié dans son volet relatif aux états financiers consolidés et l'étude des normes comptables internationales IAS/IFRS qui ont traité le sujet de consolidation des comptes d'une manière directe ou indirecte tout en se concentrant sur le côté technique relatif à la manière avec laquelle se fait l'élaboration des états financiers consolidés et la projection de la partie théorique sur l'étude de cas du Groupe SAIDAL durant l'exercice 2016.

Parmi les principales conclusions de l'étude, il a été démontré qu''il n'est pas possible de s'appuyer uniquement sur le système comptable financier pour l'élaboration des états financiers consolidés, mais il est nécessaire de se référer aux normes comptables internationales en l'absence de normes comptables algériennes régissant la pratique comptable.

**Mots-clés**: Groupe - états financiers consolidés - périmètre de consolidation - système comptable financier - normes comptables internationales IAS/IFRS - Méthodes de consolidation.

**Abstract**:

This study deals with an interesting topic in the field of accounting, namely the preparation of consolidated accounts, which means the financial statements of a company with affiliated companies, associated companies and participating entities. The managers of the parent company (holding) must present the consolidated financial statements in order to give the real economic and financial prospects for all the companies in the holding, which is able to help the users of the financial statements, such as shareholders, auditors, management controllers, suppliers, ... etc to make the decisions

The financial accounting system is studied in its section related to the consolidated financial statements and the study of IAS / IFRS international accounting standards that have dealt with the subject of consolidation of the accounts in a direct or indirect way while focusing on the relative technical side related to the manner in which the consolidated financial statements are prepared and the projection of the theoretical part on the SAIDAL Group case study during the year 2016.

Among the main conclusions of the study, it has been shown that it is not possible to rely solely on the financial accounting system for the preparation of the consolidated financial statements, but it is necessary to refer to the standards in the absence of Algerian accounting standards governing accounting practice.

**Keywords**: Holding - consolidated financial statements - scope of Consolidated - financial accounting system - international accounting standards IAS / IFRS - Consolidation methods