

الرقم التسلسلي:.....

رقم التسجيل:/...../.....D.....

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير

تخصص: علوم التسيير

العنوان:

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:

<u>الاسم واللقب</u>	<u>الرتبة العلمية</u>	<u>المؤسسة</u>	<u>الصفة</u>
أ.د. بلعجوز حسين	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	رئيسا
أ.د. سعدي يحيى	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
د. لقليطي الاخضر	أستاذ محاضر-أ	جامعة المسيلة	مناقشا
د. بوجطو حكيم	أستاذ محاضر-أ	جامعة المدية	مناقشا
د. كروش نور الدين	أستاذ محاضر-أ	جامعة تيسمسيلت	مناقشا
د. سامي محمد الدينوري	أستاذ محاضر-أ	جامعة الوادي	مناقشا



إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين الكريمين

إلى زوجتي التي كانت سنداً وعوناً لي

إلى فلذة كبدي "مرام"

إلى شموع أضاءت لي دربي، إخوتي وأخواتي

إلى كافة الأصدقاء والزملاء

إلى كل من جمعني بهم مقاعد الدراسة

أهدي لهم جميعاً هذا الجهد المتواضع

شكر و عرفان

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 المبجلين الذين قدّموا لي نصحتهم وآراءهم النيرة 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

الصفحة	الموضوع
I	إهداء
II	شكر وعرقان
III-V	فهرس المحتويات
VI	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الملاحق
IX	قائمة المختصرات
X	الملخص باللغة العربية
XI	الملخص باللغة الفرنسية
XII	الملخص باللغة الإنجليزية
أ	مقدمة
أ	إشكالية البحث
ب	فرضيات البحث
ب	حدود البحث
ج	أهمية البحث
ج	أهداف البحث
ج	مبررات اختيار الموضوع
د	منهجية البحث
د	الدراسات السابقة
ز	خطة وهيكل البحث
الفصل الأول: ماهية المجمعات والحسابات المجمعمة	
11	المبحث الأول: ماهية المجمعات
11	المطلب الأول : مفهوم المجمعات
15	المطلب الثاني: تقنيات تأسيس المجمعات
18	المطلب الثالث: هيكل المجمعات
24	المبحث الثاني : الحسابات المجمعمة
24	المطلب الأول: إلزامية إعداد الحسابات المجمعمة
29	المطلب الثاني: تنظيم أعمال إعداد الحسابات المجمعمة
37	المبحث الثالث: محددات التجميع
37	المطلب الأول: معدل الفائدة ومعدل الرقابة
38	المطلب الثاني: طريق حساب معدلات الرقابة (السيطرة) ومعدلات الفائدة (المصلحة)
42	المطلب الثالث: الصعوبات المتعلقة بحساب المعدلات
الفصل الثاني : الحسابات المجمعمة بين معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF	

فهرس المحتويات

53	المبحث الأول: إسهامات المنظمات المحاسبية الدولية في وضع المعايير
53	المطلب الأول: إسهامات المنظمات المحاسبية الدولية
06	المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية
65	المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية المباشرة لتجميع الحسابات
65	المطلب الأول: - القوائم المالية المنفصلة- المعيار 27 المعدل
69	المطلب الثاني: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة IAS28
77	المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية المباشرة للتجميع
77	المطلب الأول : القوائم المالية الموحدة IFRS 10
88	المطلب الثاني: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11) الترتيبات المشتركة
92	المطلب الثالث: الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى IFRS12
96	المبحث الرابع: معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية غير المباشرة للتجميع
96	المطلب الأول: تحويل القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية (عملة غير عملة التجميع).
102	المطلب الثاني : دمج الأعمال IFRS3
107	المطلب الثالث : معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل
111	المبحث الخامس: الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي
111	المطلب الأول: بداية إصلاحات المخطط المحاسبي الوطني PCN
114	المطلب الثاني : الإدماج-تجميع الكيانات-الحسابات المدمجة
الفصل الثالث: تطبيقات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS و النظام المحاسبي المالي SCF على الحسابات المدمجة	
112	المبحث الأول: طرق ومبادئ التجميع
112	المطلب الأول: طريقة الدمج الكلي (الشامل)
812	المطلب الثاني: أسلوب التكامل النسبي (Intégration Proportionnelle)
281	المطلب الثالث: طريقة الوضع بالمعادلة (Mise En Équivalence)
113	المطلب الرابع : الشراكات والمساهمات في الشركات الزميلة
813	المبحث الثاني: إجراءات عملية التجميع
813	المطلب الأول : سيرورة عملية التجميع
414	المطلب الثاني: العمليات التحضيرية للتجميع
591	المطلب الثالث : إعادة معالجة العمليات الداخلة في التجميع واستبعاد العمليات ما بين الفروع
716	المطلب الرابع : إستبعاد العمليات الداخلية للمجمع
172	المبحث الثالث: إجراءات تغير محيط التجميع
172	المطلب الأول: معالجة فارق الإدماج الأول
177	المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية لفارق الإدماج الأول
الفصل الرابع: إعداد القوائم المالية المجمعة والنظام الجبائي للمجمعات	
418	المبحث الأول : القوائم المالية
418	المطلب الأول : الغرض من القوائم المالية ذات الهدف العام
187	المطلب الثاني : مكونات القوائم المالية

فهرس المحتويات

419	المبحث الثاني :مكونات القوائم المالية المحاسبية المدمجة
419	المطلب الأول: الميزانية وجدول النتيجة المدمج
719	المطلب الثاني : قائمة التغيرات في الأموال الخاصة
032	المطلب الثالث :قائمة تدفقات الخزينة
920	المطلب الرابع : حالات تطبيقية شاملة حول إعداد القوائم المالية الأساسية
922	المبحث الثالث :النظام الجبائي للمجمعات
922	المطلب الأول: نظام شركه الأم وشركاتها التابعة
322	المطلب الثاني: نظام الربح العالمي ونظام الربح المجمع
342	المطلب الثالث: نظام الإدماج الجبائي
412	المطلب الرابع : تحديد النتيجة الجبائية للمجمع
	الفصل الخامس: دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016
824	المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال
482	المطلب الأول: تاريخ صيدال
525	المطلب الثاني : سياسات صيدال في الشراكات والمساهمات
602	المبحث الثاني : طرق إعداد القوائم المالية المدمجة المنتهجة من طرف مجمع صيدال
602	المطلب الأول : طرق وإجراءات التجميع لمجمع صيدال
626	المطلب الثاني : إعداد القوائم المالية
827	المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للميزانية الفردية وفق دراسة الطالب
827	المطلب الأول: تعديل الميزانية الفردية للمقر الاجتماعي لشركة صيدال
822	المطلب الثاني: تعديل القوائم المالية الفردية باستعمال التقييم قبل/ خلال 2016.
728	المطلب الثالث: إعداد القوائم المالية الفردية
302	المبحث الرابع: التعديل على مستوى القوائم المالية المدمجة
302	المطلب الأول: إعادة معالجة الميزانية الفردية
310	المطلب الثاني : إعداد القوائم المالية المدمجة لسنة2016.
326	الخاتمة
326	1- نتائج اختبار الفرضيات:
327	2- النتائج
327	أ: نتائج الدراسة النظرية
321	ب: نتائج الدراسة العملية
328	III- آفاق الدراسة
330	قائمة المراجع

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(01)	خلاصة الالزاميات والاختيارات وفق القانون IFRS05	76
(02)	أهم التغيرات بين IAS27 وتفسير اللجنة SIC12 والمعيار IFRS10	86-87
(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 المالي IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF	117
(05)	طرق تجميع الحسابات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية قبل 2013	135
(06)	طرق تجميع الحسابات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بعد 2013	135
(07)	استبعاد هامش المخزون	165
(08)	الأصناف الأساسية للعمليات المعنية بتغير محيط الإدماج	180
(09)	نموذج جدول تغيرات الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي	202
(10)	عناصر الأنشطة المكونة لقائمة تدفقات الخزينة	205
(11)	جدول تدفقات سيولة الخزينة	206
(12)	جدول تدفقات سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	207
(13)	مختلف المديرية لمجمع صيدال	249
(14)	حسابات التنازلات/الارتباطات بين الوحدات وحساب النتيجة الإجمالية	255
(15)	الاستثمار في فروع بأكبر من 50 %	256
(16)	الاستثمار في العقود المشتركة	256
(17)	المساهمات الأخرى	256
(18)	المساهمات في الشركات الزميلة في طور التصفية	256
(19)	المساهمات في 2016/12/31	259
(20)	تحليل رأس المال للشركات التابعة والمساهمات	259
(21)	طريقة الدمج الكلي (الشامل) « INTEGRATION GLOBAL »	260
(22)	طريقة الوضع بالمعادلة (التكافؤ) "MISE EN EQUIVALENCE"	260
(23)	شركات خارج محيط التجميع (نسبة المساهمة)	261
(24)	شركات خارج محيط التجميع (شركات في إطار التصفية)	261
(25)	وضعية التجميع للحقوق والديون المتبادلة بين مجمع صيدال /سوميديال في 2016/12/31	263
(26)	وضعية التجميع للحقوق والديون المتبادلة بين مجمع صيدال /ايبيرال في 2016/12/31	263
(27)	وضعية التجميع للمصاريف والإيرادات المتبادلة بين مجمع صيدال /ايبيرال في 2016/12/31	263
(28)	تحرير أسهم شركة ايبيرال لصالح شركة صيدال	269
(29)	جدول حساب النتيجة الجبائية لمجمع صيدال 2016	289
(30)	جدول حساب النتيجة الجبائية المعدل لمجمع صيدال 2016	290
(31)	المعالجة المحاسبية لفارق إعادة التقييم في مجمع صيدال وما يجب أن يكون	301
(32)	قائمة التغير في الأموال الخاصة المدمج المعدل وفق دراسة الطالب لمجمع صيدال- في 2016/12/31	322
(33)	قائمة التغير في الأموال الخاصة المدمج المصحح من طرف الطالب- حسب مجمع صيدال- في 2016/12/31	323

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
17	عملية اندماج-انفصال	(01)
18	الاندماج عن طريق الإسهامات الجزئية في رأس المال	(02)
21	البنية الهرمية للمجمعات	(03)
22	البنية الشعاعية للمجمعات	(04)
22	البنية الدائرية للمجمعات	(05)
23	البنية المركبة للمجمعات	(06)
32	التجميع المباشر والتجميع بالتدرج	(07)
34	سيرورة التجميع المركزي	(08)
35	التجميع اللامركزي	(09)
36	اعمال التجميع على مستوى الشركة المندمجة	(10)
58	الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	(11)
62	كيفية إعداد المعايير المحاسبية الدولية	(12)
65	الصيغة الجديدة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS	(13)
84	التفاعل بين IFRS10، IFRS11، IFRS12 وIAS 28	(14)
86	أهم التحديثات التي جاء بها المعيار IFRS10	(15)
87	النموذج الجديد للسيطرة وفق المعيار IFRS 10	(16)
171	الاجراءات الخاصة بعملية التجميع	(17)
173	حساب الفارق الأول للحيازة	(18)
188	مكونات القوائم المالية	(19)
193	الخصائص النوعية للمعلومات المالية	(20)
208	المنهجية المعتمدة في إعداد قائمة تدفقات الخزينة	(21)
254	الوحدات والفروع والمساهمات المشكلة لمجمع صيدال	(22)
254	إجراءات إعداد القوائم المالية المدمجة لمجمع صيدال	(23)
257	هيكل مجمع صيدال	(24)
258	محيط التجميع وفق مجمع صيدال	(25)
278	طرق الإدماج وفق دراسة الطالب لمجمع صيدال	(26)

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	الرقم
332	ميزانية المقر الاجتماعي-صيدال	(01)
335	ميزانية الشركات التابعة –SOMEDIAL	(02)
338	ميزانية الشركات التابعة –IBERAL	(03)
341	ميزانية المساهمات شركة -SNM	(04)
344	ميزانية المساهمات شركة - JORAS	(05)
347	ميزانية المساهمات شركة - NOVER	(06)
350	ميزانية المساهمات شركة – PSM	(07)
353	ميزانية المساهمات شركة –TAPHCO	(08)
356	ميزانية المساهمات شركة –Algérie clearing	(09)
359	العمليات البنينة –ديون/ حقوق	(10)
360	الجمع الجبري لميزانية الشركة الام والشركات التابعة (SOMEDIAL+IBERAL)	(11)
363	المعالجة بطريقة الدمج الكلي	(12)
364	القوائم المالية المدمجة للشركة الام والشركات التابعة	(13)
367	طرق التجميع المعتمدة من طرف المجمع	(14)
368	حساب فارق المعادلة	(15)
369	القوائم المالية المدمجة للشركة الام والشركات التابعة والمساهمات	(16)
374	الميزانية الجبائية	(17)
380	القوائم المالية بعد المعالجة بطريقة الدمج الكلي	(18)
384	ميزانية المساهمات شركة – WPS	(19)

قائمة المختصرات

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

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، 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 المالي SCF ،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 أهم الأدوات التي تساعد على اتخاذ القرارات في مختلف المستويات، مما يجعلها تؤدي دوراً محورياً كونها لغة الأعمال ونظام للمعلومات يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة به، وتعتبر القوائم المالية الرئيسية والملاحق والتعليقات والملاحظات 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 متخذي القرارات من الحصول على معلومات من شأنها أن تحفز أو تحجم عن اتخاذ القرارات، خاصة إذا كانت تحتوي على الخصائص النوعية للمعلومات وهي المصدقية، الوضوح، الملاءمة، قابلية المقارنة والقابلية للفهم.

تعتبر القوائم المالية للحسابات المجمعة أكثر تعقيداً 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 أجل 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 (IASB) 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 IFRS10, IFRS11 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 فعلياً تطبيق كامل الرزمة بمعابرها 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 إلى 36) بعنوان الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لقواعد التقييم والمحاسبة في المواد من (1-132 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 نظراً لعدم وجود معايير محاسبية جزائرية، الأمر الذي يقودنا إلى الرجوع للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

كما أن 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 إلى ضرورة تكوين منظمات محاسبية في الجزائر قادرة على التكيف مع المعايير الدولية في حالة أي 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 09/10/1999) ، 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:

- ما المقصود 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 لاقضاء 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 المفضلة في 2016/12/31 ؟

III- فرضيات البحث:

يتم صياغة الفرضيات وفق الاتي:

1- تطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي وحدها كقيلة 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 الشركات 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

تتمثل أهمية الدراسة من خلال الأهمية 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 إلى 03 معايير جديدة من إجمالي 13 معيار السارية المفعول و04 معايير قيد الدراسة .

تعتبر الأسهم من أهم الأدوات المالية وعملية الحيازة أو 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 المجمع نصف العمل الذي يقودنا إلى فهم واستيعاب نية واضعي المعايير في الفصل بين مختلف الحالات للشركات التابعة أو الفروع، المساهمات، أو 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 إلى : 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، الحصص من النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة، السندات المقومة بالمعادلة، فارق الاقتناء) وكذا المنهجية المتبعة من طرف المجمع موضوع البحث في اعداد الحسابات المجمع.

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 إلى 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 الموضوعية 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 تسير 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 الثببتات 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 الإبلاغ المالي الدولية وفي الفصل الرابع دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2014 ومن اهم نتائج البحث ما يلي:
ليست جميع المعايير والتعديلات قابلة للتطبيق على البيئة الجزائرية رغم تبني النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية، لكون الاقتصاد الجزائري بمؤسساته غير مهئ بعد للمستوى الذي اعدت من اجله المعايير المحاسبية الدولية .
يتم اعداد القوائم المالية على اساس التكلفة التاريخية وهذا نظرا لصعوبة قياس القيمة العادلة للتبئيات 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، وضيق 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 وتغييراتها 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 المجمعيات 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 المجمعيات؛

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 المستجندات والتحولت التي تعرفها الجزائر على الصعيد الاقتصادي والسياسي والاجتماعي؛

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

تكمن نقاط الالتقاء في معالجة المعايير المحاسبية الجديدة للتجميع وكذا النظام المحاسبي المالي، أما نقاط الاختلاف فالبحت 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 المجمعيات والحسابات المجمعية من خلال تعريف المجمعيات حسب المدخل الاقتصادي، القانوني، المحاسبي والجبايي والدوافع الأساسية لتكوين المجمعيات والتقنيات المعتمدة في تكوين المجمعيات بالإضافة الى مفهوم الحسابات المجمعية والمصطلحات الأكثر تداولاً في ميدان التجميع، تقنيات التجميع والتطور التاريخي لإعداد الحسابات المدمجة وكيفية حساب معدلات الفائدة (المصلحة) حسب البنيات المحتملة للمجمعيات.

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 وإلى 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 IFRS10، IFRS11، IFRS12، أما المبحث الرابع: تمت دراسة المعايير غير المباشرة لعملية التجميع حيث تم التطرق إلى بعض المعايير فقط وهي المعايير IAS12، IAS24، IAS21، IAS29.

أما المبحث الخامس: تم التطرق فيه إلى الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي من خلال النصوص القانونية خاصة القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 وكذا إلى السرد التاريخي للحسابات المجمعية من المخطط الوطني للمحاسبة إلى 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 إلى 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 بالريح 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 توجيهات 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 و ثم اعادة تشكيل الميزانية الفردية اخذا بعين الاعتبار اعادة حساب الريح الجبائي بالاعتماد على الجدول رقم 09 الجبائي .

المبحث الرابع: تم إعداد القوائم المالية المدمجة 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 استراتيجيات النمو، وهذا بزيادة حصتها السوقية وتنوع أعمالها، أو تحسين التكامل لأنشطتها. فعلى الشركات أن تطور من منتجاتها على أساس التوسع الجغرافي سواء داخل حدود البلد أو إتباع إستراتيجيات 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 التنوع، فتح رؤوس الأموال سهولة اقتحام الأسواق المالية، تحقيق وفورات جبائية ويكون ذلك بـ:

الحفاظ على الشخصية المعنوية للشركة وإنشاء وحدات موزعة على الحدود الجغرافية للبلد وتكون هذه الإستراتيجية 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 الإستراتيجية 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 وترايبات 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** (3^{ème} 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** (1^{ère} édition; 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 ضمينا في منطق التنوع الصناعي، التجاري والمالي وتؤسس أداة من أدوات تطوير وتنمية المجمعات".

الفرع الثاني: المدخل القانوني

المتبع 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% أو 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 جزءا 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 آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزءها.

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

المادة 732 مكرر 01: 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 المعدل على توزيعات الأرباح وعلى النتائج المحققة خارج فرنسا¹؛

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 أو غير مباشرة، يكون الربح المجمع هو المجموع الجبري لمجمل النتائج المحققة للشركات الداخلة في عملية التجميع²؛

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 أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90 % أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلك كليا أو 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 أكبر 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 27 IAS المتعلق بالقوائم المالية المجمعة والمنفصلة:

- المعيار 28 IAS المتعلق بالقوائم المالية في حالة المساهمات في الكيانات المشاركة :

- المعيار 31 IAS 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 جانفي 2013 على النحو التالي:

- المعيار 27 IAS عدل وأصبح 27 IAS تحت اسم الحسابات المنفصلة وIFRS 10 القوائم المالية المجمعة؛

- المعيار 28 IAS عدل وأصبح تحت اسم المساهمات في الكيانات المشاركة والزميلة او الصديقة؛

- المعيار 31 IAS الغي نهائيا وحول إلى معيار الإبلاغ المالي رقم 11 IFRS الشركات.

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"تلتزم 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 (1-132 إلى 21-132) والمتعلقة بالإدماج-تجميع الكيانات-الحسابات المدمجة.

¹ Ibid., P. 02.

المطلب الثاني: تقنيات تأسيس المجمعات

تأسيس المجمعات لا يكون بتغيير في القوانين الأساسية للشركات لأن كما ذكرناه أنفاً أن المجمع لا يتمتع بال شخصية 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 أخرى¹.

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 وحملة أسهم².

وقد عرضت هيئة معايير المحاسبة الدولية عملية الاندماج كما يلي:

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

ثانياً: التملك : فهو اندماج أعمال تقوم فيه إحدى الشركات المملوكة بالتحكم بصافي أصول وعمليات شركة أخرى الشركة المملوكة (المدمجة) مقابل تحول أصول أو تكبد التزام أو إصدار أسهم.

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

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.

أولاً: 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 عليهما 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 متميزة³.

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

² طارق عبد العال حماد، اندماج وخصخصة 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، وتفى الشخصية المعنوية للشركة التي تم تجزئتها، على النحو الذي يتم بالنسبة للشركة المدمجة 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:

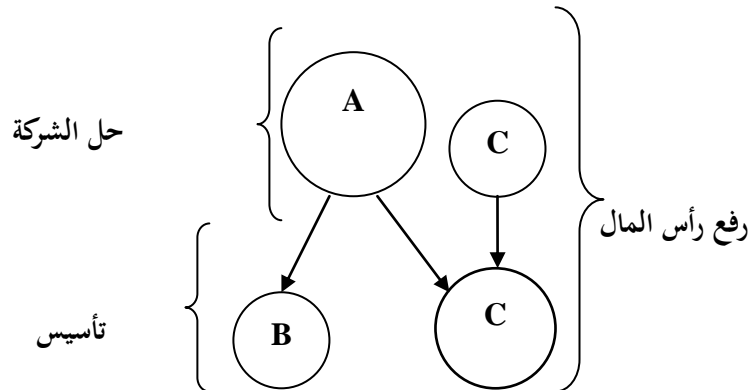
- حالة الانفصال التي يصاحبها اندماج والتي يطلق عليها (Fusion- Scission) والتي بمقتضاها تقدم شركة ما ذمتها المالية لعدة شركات قائمة بالتساوي أو بنسب يحددها الاتفاق بينها، أو تشارك معها في تكوين شركة أو شركات جديدة، فيجتمع في هذه العملية الصفتين الانفصالية بتجزئة إحدى الشركات أو اندماجها في شركة أو عدة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

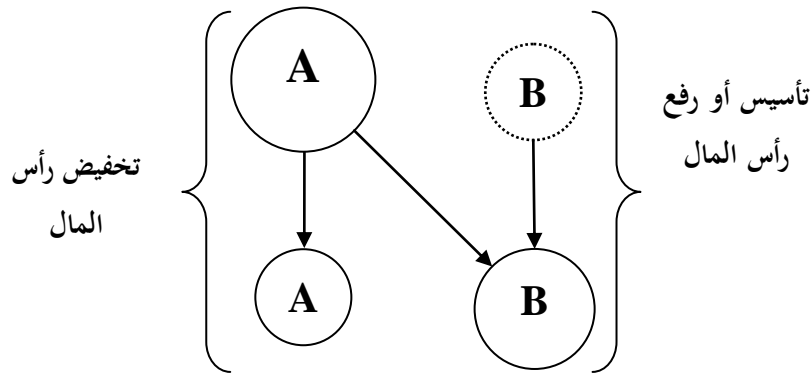
وتوجد أيضا حالة من حالات الاندماج-الانفصال وهي في حالة شركتين قائمتين فعلا ترغبان في تحقيق أهداف اقتصادية عن طريق إنشاء شركات متميزة لها من خصائص ما تفتقر إليه كلاهما فتنقسم كل منها إلى جزئين، وينظم كل جزئين من كلا الشركتين ليكونا شركتين جديدتين، كل شركة جديدة مكونة من جزء من الأول والآخر من الثانية، وهذه العملية يطلق عليها اندماج بالفرقة 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 نسي هذه العملية انفصالا لأن الانفصال بمعناه القانوني لا يكون إلا كلياً²، 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.

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

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

² المرجع السابق، ص 14.

كما لها أخيراً 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 أنه تشابك غير منظم و معقد يجب فكّه وجعله أكثر جاهزية حيث أن مختلف الارتباطات والمجسدة بواسطة المساهمات المباشرة وغير المباشرة بين الشركة الأم والشركات التابعة أو بين الشركات التابعة فيما بينها والملاحظ إن الهياكل المستعملة هي متعددة ومتنوعة فيمكن أن يأخذ المجمع شكل هرمي أو على شكل نجوم أو دائري¹.

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 اقتصادياً عن طريق روابط ممثلة بمساهمات حيث إن 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:

أولاً: 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 الإستراتيجية، فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجموع¹.

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 التصويت³.

رابعا: المساهمات **Participations** :

في حالة وجود مساهمة تتراوح ما بين 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 والاستراتيجيات المتبعة مما يفرض عليها نمط معين من التصنيف وكذا لادوار الشركة الأم واختلاف الروابط المالية بين شركات المجمع فيما بينها وبين 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 الأم. 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 والجائني 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** (5^{ème} 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 أو 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 أو 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.

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

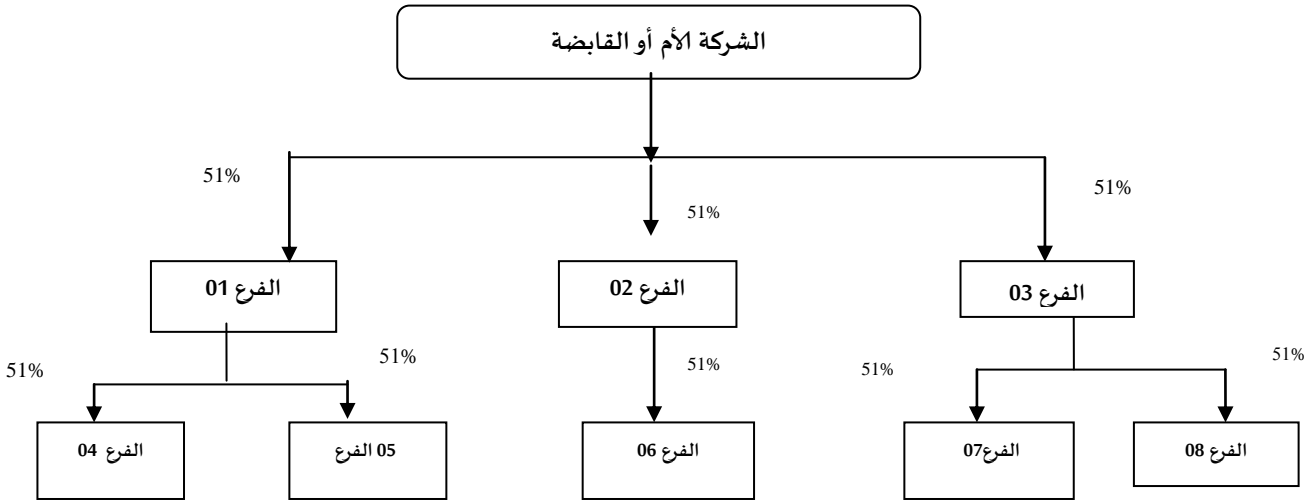
ثانيا : التصنيف حسب البنية :

لهذه المجموعات هياكل تعكس من جهة إستراتيجية الشركة في تكوين المجمعات والتي من الممكن ان تؤسس على أساس النشاط أو على أساس الموقع الجغرافي وهذا في حالة السوق الأولي أو سوق الإصدار أو في حالة السوق المالي الكفاء والنشط مما يفرض ببنية معقدة أو مركبة ناتجة عن تداول الأسهم في السوق المالي مما يفرض بنى غير مدروسة مسبقا وبالتالي توصف ببنية 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 تداول 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** (5^{eme} 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.

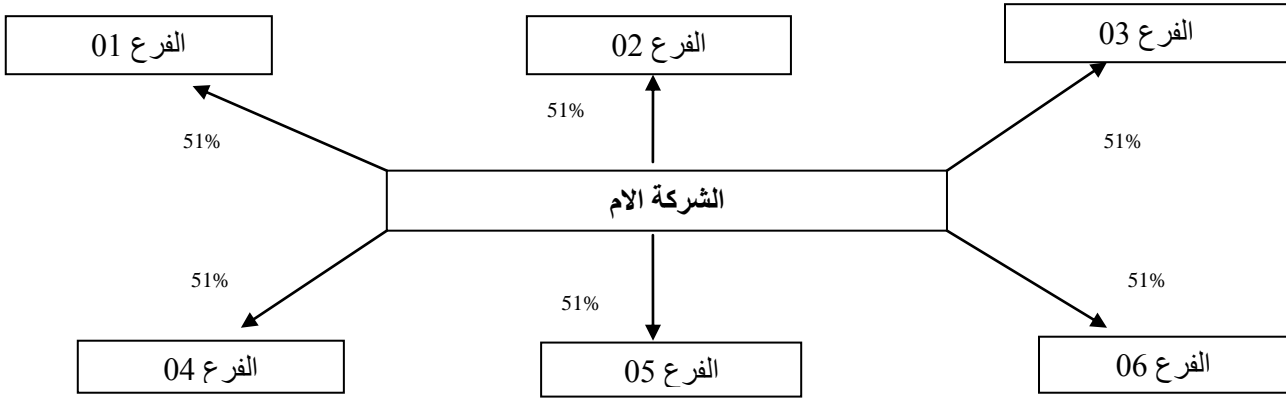
إذا يمكن القول إن التركيبة الهرمية تجعل من الضروري التملك لأكثر من 500000 دج من أسهم SF04 وبالتالي

تحقيق 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

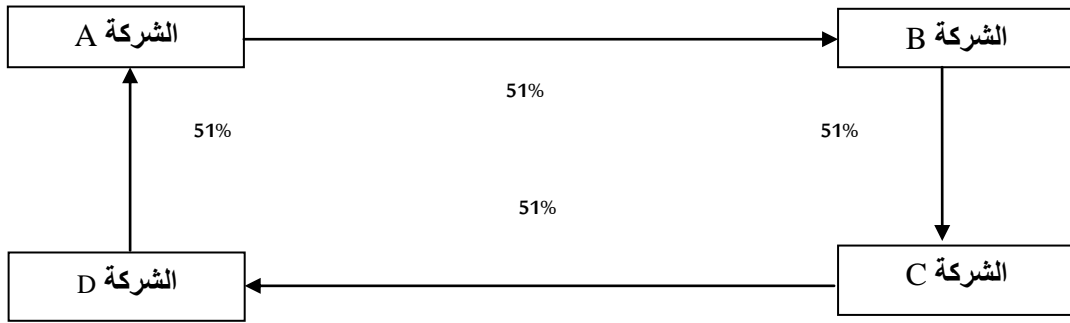


SOURCE: Jean-Michel do Carmo Silva et Laurent Grosclaude, Gestion Juridique, Fiscale et Sociale (5^{eme} édition; Paris: Dunod, 2012), P. 382.

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.

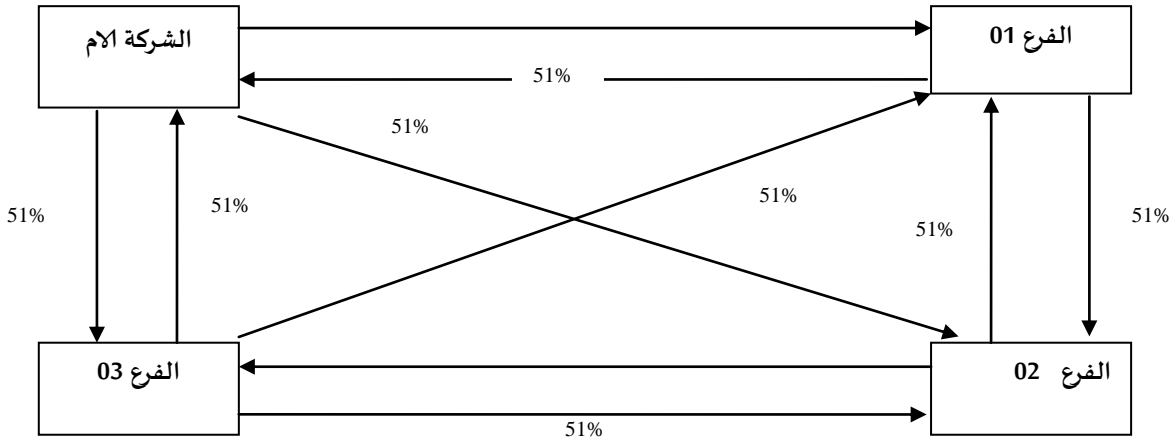
شكل رقم(05) : البنية الدائرية للمجمعات



SOURCE: Jean-Michel do Carmo Silva et Laurent Grosclaude, Gestion Juridique, Fiscale et Sociale (5^{eme} 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 كفو 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 المجمعة

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

في المملكة المتحدة انتظرت حتى سنة 1922 لإصدار أول حسابات مجمعة بعد إخطار الوسط المهني من اجل جلبهم إلى واقع الحسابات المجمعة وفي سنة 1948 كانت أول شركة تقوم بإعداد الحسابات المجمعة لشركة «Companies Act» وأصبحت 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 11-85 المؤرخ في 03 جانفي 1985 على أن يكون ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 1990.

المطلب الأول: مفهوم وإلزامية 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 طرف¹ Company act.

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؛

¹ François Colinet et Simon Paoli, **Pratique des comptes consolidés** (4^{ème} édition; Dunod, 2005), P.03.

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 10-98 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، آخر مراجعة في 2013/01/01؛

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

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

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

IAS 31 المعيار المتعلق بالمساهمات في الشركات الصديقة الغي و عوض ب IFRS11 ابتداء من 2013/01/01؛

IAS 03 المعيار المتعلق بمجمع الشركات آخر 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.

الفرع الثاني: تعريف الحسابات المجمعة

المجمع يقدم مجموع الشركات مرتبطة فيما بينها وهي ملزمة بإعداد الحسابات المجمعة والمقصود بها « تعدد الحسابات المجمعة من اجل تقديم الملكية، والوضعية المالية والنتائج للمجمع المشكل من طرف الشركة الدامجة والشركات الداخلة في محيط الإدماج كأنها وحدة واحدة¹».

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 .

¹ Ibid., P. 03.

الحسابات المجمعة تسمح بإعطاء صورة على الحقيقة المالية لمجمع الشركات والتي تحوي عموماً على الميزانية، وجدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، و الملاحق المكتملة لمجموع الوضعية للشركة الأم والفروع كأنها شركة واحدة.¹

أولاً: 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 اكتمالاً ووضوحاً من الحسابات الفردية بالنظر لأكثر من ميدان: الملكية أو الإرث، الوضعية المالية ونتائج النشاط.

الملكية أو الإرث : إن الحسابات المجمعة تعطي كل المعلومات المتعلقة بمتلكات 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 الأصول 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 قيمتهما.

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 أو الدامجة نشير للإقراض أو القروض للشركات التابعة أو 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 إفصاحاً ووضوحاً من الحسابات الفردية حيث أنها تعطي لمستخدمي القوائم المالية من مستثمرين أو مقرضين وهي تعطي أكثر واقعية على الوضعية المالية للمجمع.

نتائج النشاطات : أن الحسابات المجمعة هي أفضل مقياس لرقم الأعمال المحقق من طرف المجمع ونفس الشيء للنتائج المحققة، لأن الحسابات المجمعة تركز على حصة كل شركة من شركات المجمع من النتائج، سواء النتائج الموزعة أو المحولة إلى 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.

وأخيراً 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، لأن المسؤولين في المجمع يتحكمون في الصفقات الداخلية.

¹ Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, OP. Cit., P.179.

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 أو 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 أجل 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 المرودية عن طريق النمو الخارجي.

النمو الداخلي: من الملاحظ على الأداء المالي للشركات التابعة والداخلة في محيط التجميع، والمثلة 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 للوضع المالية للمجمع بحسب المادة 732 مكرر من القانون التجاري «يقصد بالحسابات المجمعة، تقديم الوضع 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 ما بين 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 IAS 27، IAS 28، IFRS 10، IFRS 11، 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.

ثانياً: المصطلحات الأكثر تداولاً 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 أنشطتها¹ »؛

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 ارتباطاً قوياً 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 الأقلية²؛

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

حقوق التصويت: تقييم 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، وأسهم ممتازة لها الأولوية في الأرباح وليس لها حقوق تصويت، وأسهم 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 والعملياتية للشركة المستثمر فيها ولكن لاتصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو الرقابة المشتركة؛

حقوق الأقلية: هي النسبة من الربح والخسارة أو صافي الأصول في المنشأة التابعة المتعلقة بحقوق الملكية التي لم يتم امتلاكها من قبل المنشأة الأم³؛

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

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.

³ خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007** (الطبعة الأولى؛ عمان: إثراء للنشر والتوزيع، 2008)، ص 210.

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 أو الالتزامات في المطلوبات المتعلقة بالترتيب ويطلق على هذه الأطراف المشتركة في العملية المشغلين المشتركين؛
العقد المشترك: هو ترتيب تعاقدى يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي معين يخضع لسيطرة مشتركة²؛
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 ؟.

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

وبالتالي يجب التحديد المسبق للإجراءات واتخاذ القرار بشأن 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 بشأن 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.

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.

أولاً: 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 أو في يومية التجميع. ؛

التسجيل المحاسبي في نفس اليومية لكل القيود المتعلقة بالتجميع¹؛

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.

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

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 السابقة N-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 التثبيلات بين شركات المجمع¹.

هذا الضعف يرجع أساسا أثناء إعداد جدول إقفال الأموال الخاصة، الذي يشرح و يؤكد المرور الأموال المجمعة للسنة N-1 ومع المحصلة أثناء التجميع للسنة N وهي الوحيدة التي تكفل وتضمن عدم المساس بالميزانية المجمعة. بالموازاة مع هذه الطريقة أو 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 المعالجة وتصحيحات متعلقة بمعطيات خارج السنة كانت قد أهملت بسبب النسيان وبالتالي يمكن أن يؤدي إلى ظهور أخطاء في الاستمرارية للأموال الخاصة للمجمع، وكما ذكرنا سالفًا جدول الإقفال للأموال الخاصة يمكن أن يكشف هذا الخطأ².

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 تركز 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.

¹ Ibid., P. 49.

¹ François Colinet et Simon Paoli, OP. Cit., P.34.

إن هذا النظام للتسجيل يضمن عدم المساس بالحسابات المجمعة، ويختصر القيود المحاسبية للتجميع بأسلوب جيد لأن 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 للتجميع¹.

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 باستمرار مراقبة التغيرات التي تطرأ على محيط التجميع، أي الدخول و الخروج من وإلى محيط التجميع وهي عبارة عن توثيق لمعرفة التدفقات².

ثالثا : كفيات تجميع الحسابات

إن عملية تجميع الحسابات هي عملية معقدة إذا لم نراعي تنظيم كفيات 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.

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 اقصاصات 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 أجل 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 بالنوالي للشركة التابعة الفرعية مع الشركة التابعة الأكبر منها والتي تظهر في هيكل المجمع في مستوى أعلى من مستوى الشركة التابعة الفرعية.

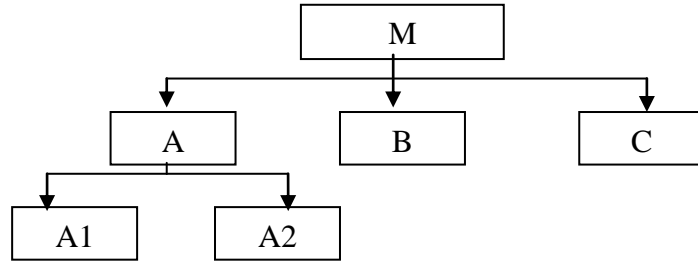
1 Dominique Mesplé-Lassalle, OP. Cit., P. 50.

2 François Colinet et Simon Paoli, OP. Cit., P. 35.

فالمبدأ العام يؤسس للتجميع لحسابات الشركة التابعة الفرعية عن طريق الامتصاص من طرف شركة تابعة فرعية أكبر 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 لحلول لبعض الحالات كفوائد الأقلية للشركات المدمجة بطريق التوحيد النسبي أو طريقة الحقوق (الوضع بالمعادلة) والحلول التي يطرحها هذا النوع من كفاءات 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, C، أو التجميع عن طريق التدرج كما ذكرناه سابقا وهذا بتجميع في البداية للشركات التابعة A1, A2 مع A ثم M مع A, B وC.

القانون 99-02 من القانون الفرنسي وكذا الفقرة 111 من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي يؤكد على « الأموال الخاصة بالمجموعة، فارق الحياة وفارق التقييم، فوائد الأقلية والنتيجة المحسوبة في إطار الحسابات المجمعة يجب أن تكون متساوية في طريقة التجميع المباشر أو التجميع عن طريق التدرج¹.

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 تابعة².

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؛

¹ Ibid., P. 37.

² Sophie de Oliveira Leite et Dang Pham, OP. Cit., P.60.

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.

أولاً: سيرورة التجميع المركزي

في حالة استعمال طريقة سيرورة التجميع المركزي، الشركة الأم أو 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 بجمع 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 (استراتيجيات التدويل) وجب أن تترجم هذه الحسابات إلى عملة الشركة الأم أو الدامجة؛

التسجيلات المحاسبية والتي يمكن تصنيفها إلى:

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

التعديلات والتسويات من اجل تعديل الحسابات ما بين المجمع (intra-groupe) أي العمليات المتبادلة بين شركات المجمع أو بين المجمع وشركاته؛

حذف وإقصاء الاستخدام المزدوج للنتائج الداخلية المحققة داخل المجمع؛

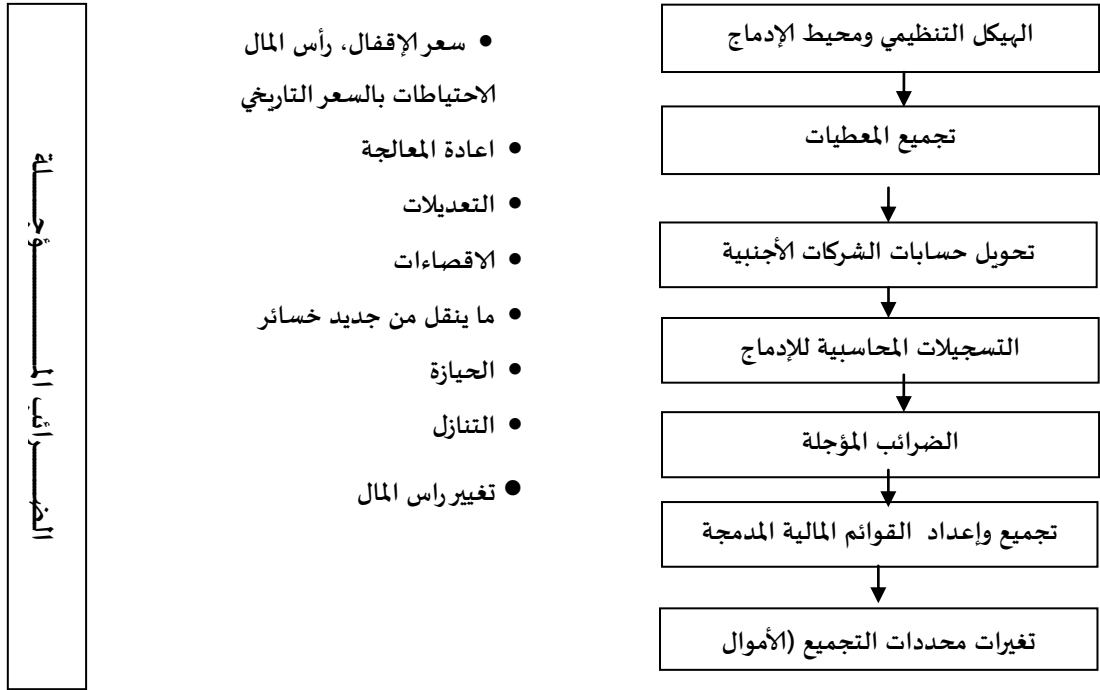
الضرائب المؤجلة: ما دام طرق التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة غير مطبقة أثناء إعداد الحسابات الفردية يجب إعادة المعالجة باستخدام الضرائب المؤجلة.

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؛

إفقال 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



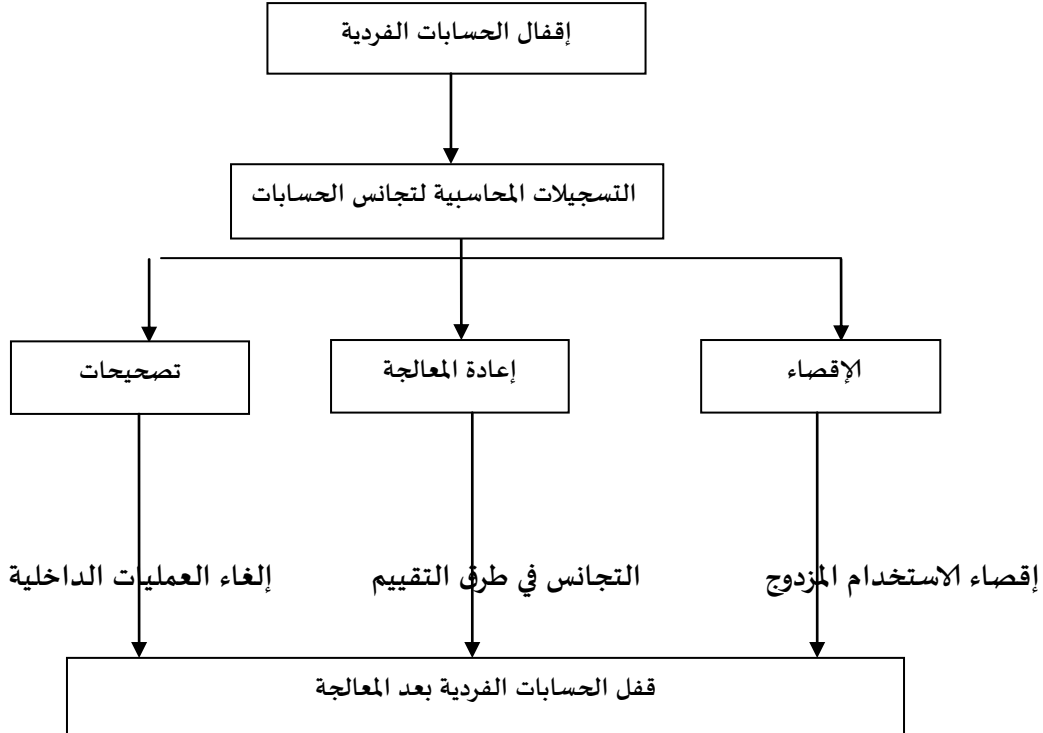
SOURCE: Mohamed Naji Hergli, *Maitriser la consolidation des comptes* (non publiée, Tunisie: 2007), P.76.

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 أو الشركة الدامجة، هذه الأخيرة تحضر وفق لقواعد التقييم المتبعة من طرف المجمع والتي بالضرورة تتبع الشركة الأم.

الشكل رقم (09): التجميع اللامركزي

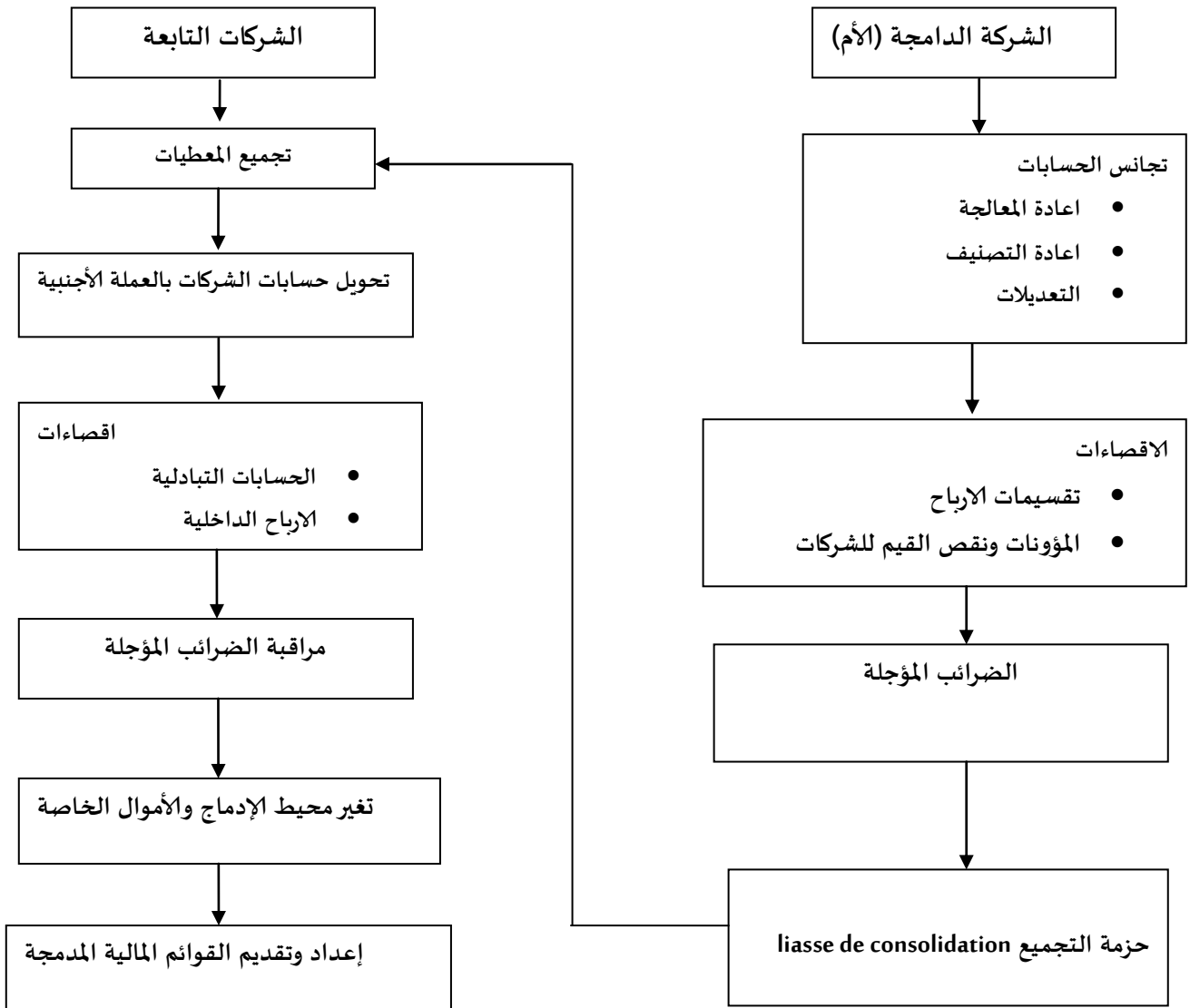


SOURCE : François Colinet et Simon Paoli, Pratique des comptes consolidés (4^{ème} édition; Dunod, 2005),, P. 03.

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 آخر، 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  على كل القرارات

الرقابة الحصرية ناتجة عن ثلاث أنواع للرقابة حسب المادة 40 من النظام المحاسبي المالي (المرسوم التنفيذي رقم

156-08 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008) وهي :

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

المساهمة المباشرة أو الغير مباشرة على غالبية حقوق التصويت أي الحصول على اكبر من 50% من حقوق التصويت¹.

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 النسبة².

¹Djelloul 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 وهذا 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 بـ100%، والمعطيات للشركة المدمجة عن طريق الدمج بالتناسب أو الوضع بالمعادلة وهذا بالأخذ في الحسبان التناسب لمعدل المساهمة المباشرة.

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

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

إذا 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:

$$\text{معدل الرقابة} = \frac{\text{المساهمة}}{\text{رأس المال}}$$

الفرع الأول: كيفية حساب حقوق التصويت

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

حقوق التصويت ملحقه بالأسهم العادية المكتسبة؛

شهادة لحقوق التصويت المكتسبة عند إصدار شهادة الاستثمار؛

حقوق التصويت المزدوجة ملحقه 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؛

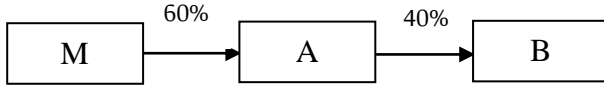
ترابطات مباشرة او غير مباشرة عن طريق مجموعة من القنوات او السلاسل؛

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

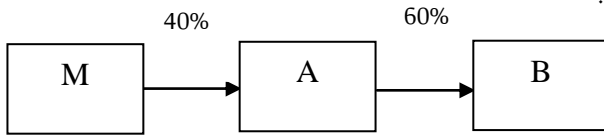


-نسبة الرقابة M في A تقدر بـ 60% رقابة حصرية ممارسة على A؛

-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.

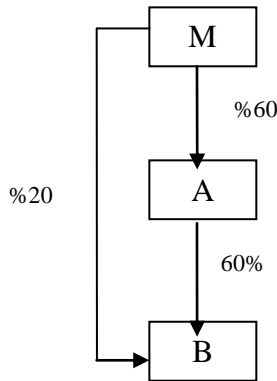
الحالة الثانية



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

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

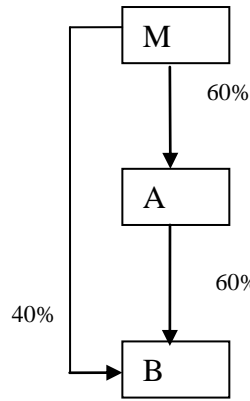
ب. ترابطات مباشرة او غير مباشرة عن طريق مجموعة من القنوات او السلاسل



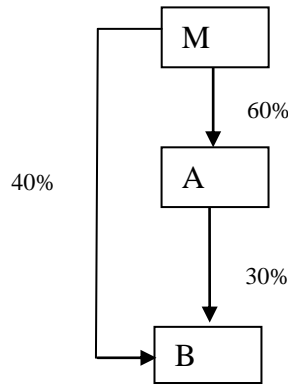
الرقابة الحصرية على B رغم أن مساهمة M في B تقدر بـ 20% فالرقابة كانت :

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

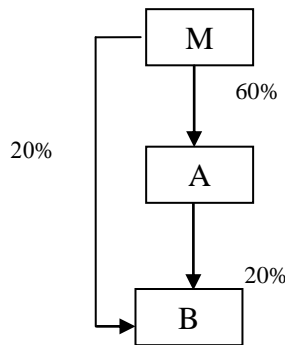
وبالتالي مساهمة M غير المباشرة في B فرضت الرقابة الحصرية



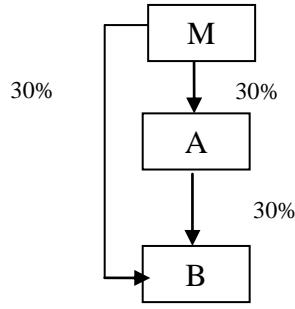
الرقابة الحصرية على B رغم أن مساهمة M في B تقدر بـ 40% فالرقابة كانت :
 - مساهمة M في A تقدر بـ 60% أي رقابة حصرية على A كما ان مساهمة A في B تقدر بـ 60%.
 وبالتالي مساهمة M غير المباشرة في B فرضت الرقابة الحصرية على B.



- الرقابة الحصرية على B رغم أن مساهمة M في B تقدر بـ 40% فالرقابة كانت :
 مساهمة M في A تقدر بـ 60% أي رقابة حصرية على A كما ان مساهمة A في B تقدر بـ 30% وبالتالي مساهمة M
 المباشرة في A فرضت الرقابة الحصرية B

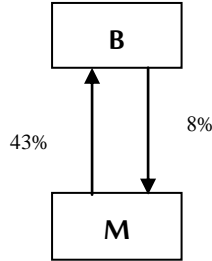


- التأثير البارز او الفعال يتجلى من خلال المساهمة المباشرة لـ M في B و المقدر بـ 20% .
 والمساهمة المباشرة لـ A في B و المقدر بـ 20% رغم الرقابة الحصرية الممارسة على A من طرف M.



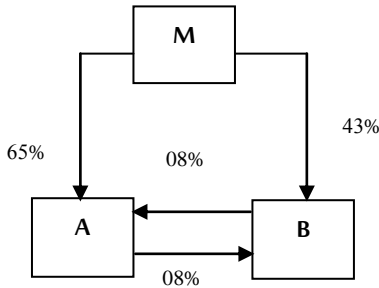
- بما إن كل المساهمات المباشرة وغير المباشرة لم تتعدى 30% فالتأثير البارز أو الهام هو نوع الرقابة الممارسة على B

ج. ترابطات غير مباشرة مع الشركة الأم

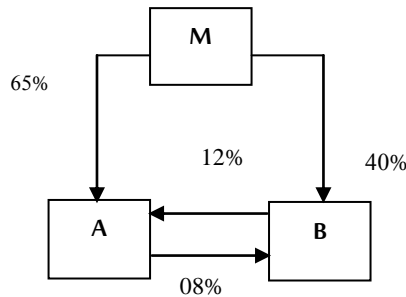


معدل الرقابة للشركة M على الشركة B يقدر بـ 43% مما يدل على أنه لا يوجد حقوق تصويت ملحقة بالأسهم المكتسبة من الشركة B في رأسمال الشركة الأم M.

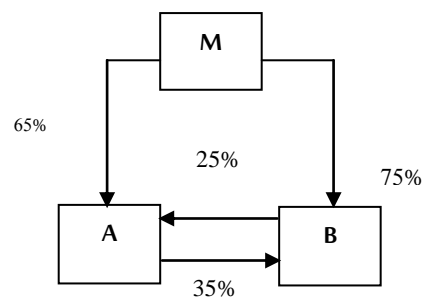
ترابطات متبادلة للشركة الأم أو بين الشركات تحت الرقابة الحصرية وللشركات تحت التأثير البارز



الوضعية 03



الوضعية 02



الوضعية 01

معدل الرقابة للشركة M على الفرع A

الوضعية 3	الوضعية 2	الوضعية 1	
65%	65%	65%	مباشرة
8%	8%	35%	B عن طريق وساطة
73%	73%	100%	المجموع

معدل الرقابة للشركة M على الفرع B

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

المطلب الثالث: الصعوبات المتعلقة بحساب المعدلات

إن نسب الرقابة مثل نسب الفائدة او المصلحة تحسب انطلاقا من نسب الأسهم الممنوحة، فالسلسلة الأولى من الصعوبات تكمن في ان الأسهم ليست 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)

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

يمكن لبعض الأسهم ان تحصل 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 $(60\% + 100\%) / (30\% + 60\%) = 56.25\%$.

ثانياً: 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 $(60\% - 100\%) / (30\% - 40\%) = 50\%$ ¹.

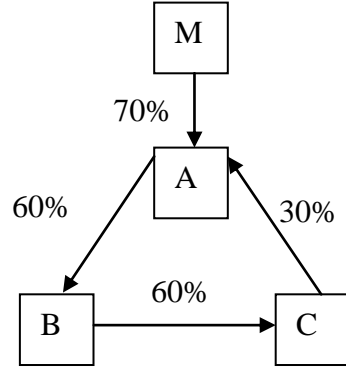
ثالثاً: المساهمات المتبادلة **les participations réciproques**

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.

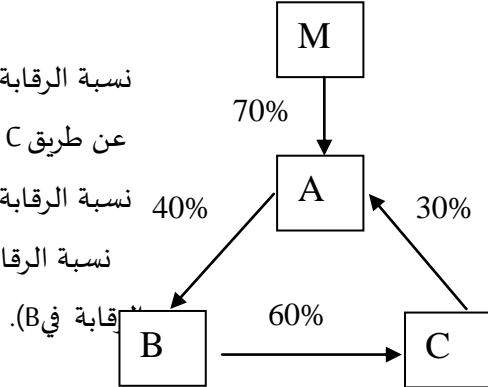
هذه المساهمات المتبادلة يمكن أن تمس الفرع والشركة الأم أو الشركتين التابعة.

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

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% (ضياح الرقابة في B)؛
 نسبة الرقابة للشركة M في B عن طريق A مباشرة 40% ؛
 نسبة الرقابة للشركة M في C عن طريق B 00% (ضياح



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:

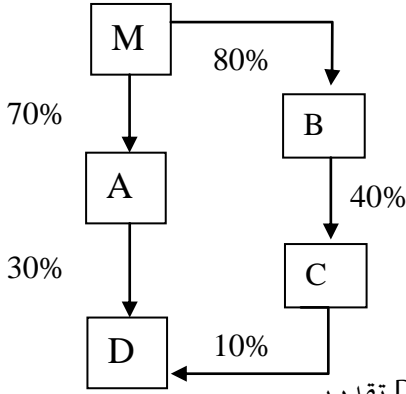
ارتباط غير مباشر عن طريق سلسلة وحيدة: معدل الفائدة في الشركة الدامجة (الأم) او الشركة المشاركة او الزميلة تقوم بضرب نسب المساهمة في رأس المال لكل فرع او مساهمة المشكلة للسلسلة.



% نسبة الفائدة للشركة M في F2 : $24\% = (40\% \times 60\%)$

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

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.

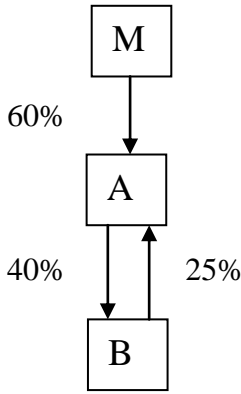
الحالة 01: A, B و C يعتبران فرعان نسبة الفائدة للشركة M في D تقدر بـ

$$. \%24.20 = (\%10 \times \%40 \times \%80) + (\%30 \times 70\%)$$

الحالة 02: A, B يعتبران فرعان اما الشركة C تعتبران مشاركون نسبة الفائدة للشركة M في D تقدر بـ (70%)

$$. \%21 = (\%30 \times$$

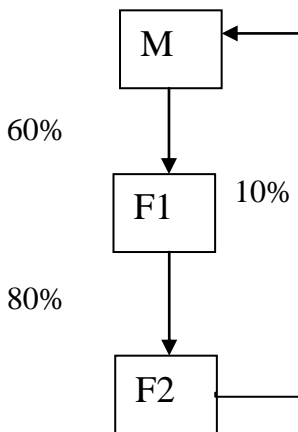
ارتباطات تبادلية: يمكن تمثيلها وفق الشكل الموالي:



$$\%66.67 = ((\%25 \times \%40 - 1) / 1) \times \%60 = \text{نسبة مساهمة M في A}$$

$$\%26.67 = ((\%25 \times \%40 - 1) / 40\%) \times \%60 = \text{نسبة مساهمة M في B}$$

ارتباطات دائرية: والتي يمكن تمثيلها بيانيا وفق الشكل الموالي



نسبة الفائدة للمساهمين في M :

$$\%94.54 = (\%10 \times \%80 \times \%60 - 1) / (\%10 - 1) = \text{في الشركة M}$$

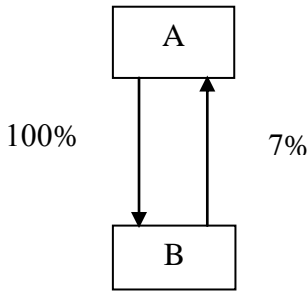
$$\%56.72 = (\%10 \times \%80 \times \%60 - 1) / ((\%60)(\%10 - 1)) = \text{في الشركة F1}$$

$$\%45.38 = (\%10 \times \%80 \times \%60 - 1) / ((\%80 \times \%60)(\%10 - 1)) = \text{في الشركة F2}$$

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 آخر.
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.

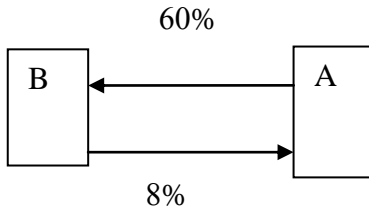


الحالة 01:

بافتراض أن X يمثل % الفائدة في المجمع A ؛
بافتراض أن Y يمثل % الفائدة في المجمع A .

$$Y=100\% \text{ و } X=100\% \text{ وتساوي } Y=100X \text{ و } X=(100-7)\%+7Y=93\%+7\%Y$$

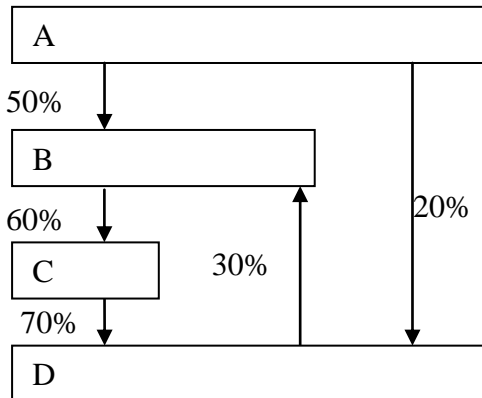
الحالة 02: على العكس السندات ذاتية الرقابة والممنوحة من طرف فرع وهذا الفرع نسبة المساهمة لاتساوي 100% في الشركة التابعة هنا تقودونا الى ان المساهمة متبادلة او دائرية فهنا نقلل معدل الفائدة للمجمع في الشركة المندمجة وفي الشركات التابعة.



بافتراض أن X يمثل % الفائدة في المجمع A ؛
بافتراض أن Y يمثل % الفائدة في المجمع A.

$$Y=57.98\% \text{ و } X=96.64\% \text{ وتساوي } Y=60\%X \text{ و } X=92\%+8\%Y$$

ارتباطات متبادلة ودائرية في نفس الوقت: موضحة في الشكل الموالي



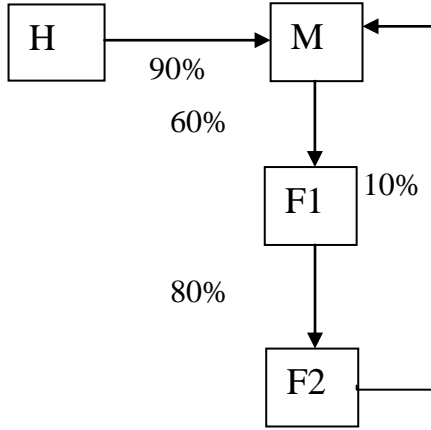
نسبة الفائدة في المجمع :

$$\text{في الشركة B} = 50\% + \frac{30\% \times 20\%}{1 - 30\% \times 60\% \times 70\%} = 64.07\%$$

في الشركة C = $(\%60 \times \%30 \times \%70 - 1) / ((\%60 \times \%30 \times \%20) + (\%60 \times 50\%)) = 64.07\%$

في الشركة D = $(\%70 \times \%60 \times \%30 - 1) / ((\%70 \times \%60 \times \%50) + (\%20)) = 46.91\%$

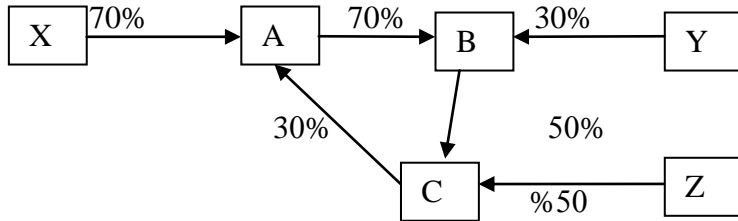
باستعمال معطيات المثال السابق بالنسبة للمساهمة الدائرية والمطبقة على الشركة المندمجة المعالجة أسفله وتطبيق منطق باعتبار ان الشركة M مملوكة من طرف شركة وهمية H بمعدل مساهمة 90% لان الشركة F2 تملك مساهمة بـ 10% وفق الشكل الموالي:



الشركة M = $(\%10 \times \%80 \times \%60 - 1) / (\%90) = 94.54\%$

في الشركة F1 = $(\%60 \times 10\% \times \%80 - 1) / ((\%60 \times 90\%)) = 56.72\%$

في الشركة F2 = $(\%80 \times \%60 \times \%10 - 1) / ((\%80 \times \%60 \times \%90)) = 45.38\%$



المعادلات الرياضية تسمح لنا بحل حساب :

المجمع X :

% 78.21 = $0.895 / 0.70 = ((0.3 \times 0.5 \times 0.7) - 1) / (0.3 - 1) =$ الفائدة المجمع في الشركة A

% 54.75 = $0.7821 \times 0.70 = ((0.3 \times 0.5 \times 0.7) - 1) / (0.3 - 1) =$ الفائدة المجمع في الشركة B

27.37% = $0.5475 \times 0.50 =$ الفائدة المجمع في الشركة C

المجمع Z:

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

% 16.76 = $0.30 \times 55.87 =$ الفائدة المجمع في الشركة A

% 11.73 = $0.70 \times 16.76 =$ الفائدة المجمع في الشركة B

الباقى يعالج في المجمع Y:

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

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

الفائدة المجمع في الشركة A = 0.30 × 16.76 = 5.03 %

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 :

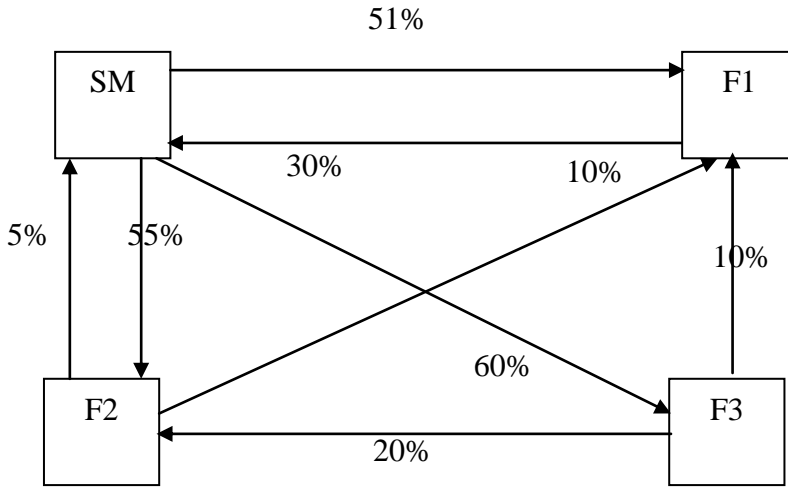
لمجمع الشركات المكون من مجموعة من الشركات، لها هيكل مساهمات مركب جدا، اذا من الضروري الرجوع الى حساب المصفوفة من اجل حساب معدل الفائدة للمجمع.

كذلك انطلاقا من مصفوفة المساهمات المباشرة الموجهة للشركة M 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 عبي 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 :

تؤثر 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 إعدادهم 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 قسطا وافرا 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 لتجميع 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 وذلك 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 والمستق 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 تبنى 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 المالي SCF وتناوله 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: إسهامات المنظمات المحاسبية الدولية

التطور الذي شهدته المعايير المحاسبية الدولية كان نتيجة التطور الذي عرفه التطور الاقتصادي، فالمعايير لها خاصية المرونة والاستمرارية ويتجلى هذا بالغاء 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 وتقاليده 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 لتكتمل مهمة إصدار المعايير المحاسبية الدولية في شكل معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وأصدرت لحد الآن 17 معيارا .

أولاً: لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC

كان للكساد الكبير في الثلاثينات والذي نتج عنه انهيار واسع في منشأة الأعمال وأسواق الأوراق المالية الدور الكبير لضرورة ترشيد و توحيد الممارسات المحاسبية الأمر الذي سارع في تكوين منظمات محاسبية ساهمت فيما بعد في إصدار 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 مقراً لها، وتولت اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية IAS حيث أصدرت 41 معياراً لغاية نهاية سنة 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء بعض منها لينخفض عددها إلى 30 معياراً.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 تفسيراً 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 عضواً، منها 13 عضواً 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 المحاسبة الدولية IASC إلى 140 عضواً 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 بدءاً من نيسان 2001 هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلاً 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 تقريراً لغاية نهاية سنة 2017 .

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

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

خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 31.²

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، وتضم 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 interpretations committee)

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 توجيهات دقيقة من طرف المعايير المحاسبية الدولية، وتتكون من 12 عضوا بالإضافة إلى مراقبين يمثلون هيئات محاسبية تتمثل في اللجنة الأوروبية 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، أيرلندا، الولايات المتحدة الخ)

1 Catherine Maillat-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 أوجع 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: مرحلة 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 الأوروبية) بالإضافة إلى بعض الفاعلين مثل OCDE منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية و المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية IOSCO والفدرالية الأوروبية 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: مرحلة 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 أبريل 2001، حيث نتج عن ذلك هيئة جديدة تتكون من:

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

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

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

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 مسعى المعايير المحاسبية الدولية IAS الى معايير التقارير المالية الدولية IFRS، وتعديل هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية، بهدف

¹ Pascal Barento, **NORME IFRS** (2^{ème} 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 Foundation, 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 وغيرهم من المسؤولين 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، وتم اعتبارها هيئة لا تهدف للربح مستقلة وذات اهتمام دولي، مقرها في الولايات المتحدة الأمريكية، ويتمثل هدفها في 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 فعاليتها:

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 وتصحيح الإجراءات العملية لبقية المؤسسات المشكلة لهيكل.

2.1 اللجنة الدولية لتفسيرات التقرير المالي (IFRIC)

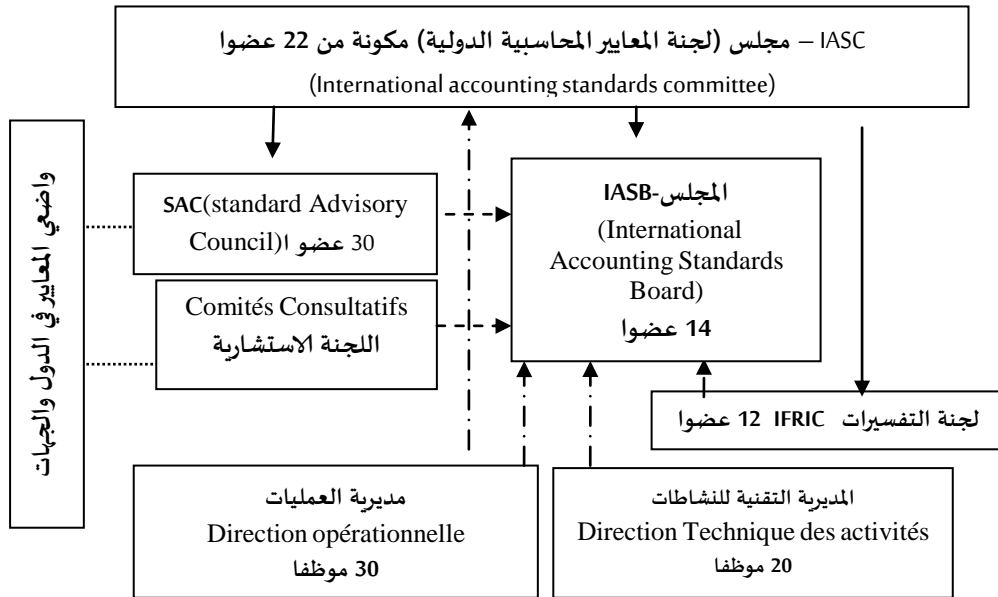
استمر عمل لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC بعد تغيير هيكل IASC السابق مدة 9 أشهر تقريبا في ظل الهيكل الجديد، وقد اقترح IASB تغيير إجراءاتها التشغيلية وتغيير تسميتها إلى لجنة التفسيرات الدولية للتقرير المالي IFRIC، وتوسع نطاق اختصاصها لكي تتمكن من الإلمام بالمواضيع التي تخص تفسيرات المعايير القائمة، 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.

¹Jean- Jacques Julian, Normes Comptables IAS-IFRS (2^{ème} 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 عملية 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 الرئيسية ومحافظو IFRSF أيضا يجب أن يستشيرها قبل البدء في تغيير الدستور. تتمثل أهداف SAC في إعطاء آراء لـ IASB حول القرارات وأولويات برنامج عمله، الإعلام حول رؤى المنظمات والأشخاص حول المجلس، وإعطاء نصائح أخرى للمجلس وللأمناء¹.
تكوين هيئة الإدارة (محافظي IFRSF)، الهيئة الاستشارية (SAC) وهيئة التفسير (IFRIC) تشكل الوسط الأكثر اتساعا من خلال انعكاس التنوع الجغرافي والمهني، وأعضاء هيئة 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** (2^{ème} 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 عملية تعيين المحافظين والموافقة على تعيينهم وفقا للمبادئ التوجيهية الواردة في دستور IFRSF؛
استعراض وتقديم المشورة للمحافظين حول الوفاء بالمسؤوليات المنصوص عليها في دستور IFRSF ويقوم المحافظون بتقديم تقرير سنوي مكتوب لمجلس المراقبة؛
إحالة المسائل التي تهم الجمهور والمتعلقة بالتقارير المالية لـ IASB من خلال IFRSF؛

¹ Ibid., P. 26.

في جوان 2012 أصبح مجلس المراقبة يتألف من الأعضاء الذين لهم علاقة بالمفوضية الأوروبية، 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:

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

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الجهة المخولة بإصدار المعايير المحاسبية بالولايات

المتحدة الأمريكية والتي تسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (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.

ثانياً: 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 حالياً 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 المحاسبي².

ثالثاً: منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD)

تسمى منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي نادي الأغنياء حيث تضم 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 إرشادات للشركات المتعددة الجنسية حول التقارير المالية لتلك الشركات الإفصاحات غير المالية. كما تهتم هذه المنظمة بالحوكمة والمؤسسية.

رابعاً: 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، وإن الاختلاف الجوهرى 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 بأن تعتمد المنظمة المعايير المحاسبية الدولية على نطاق عالمي لكل الشركات المدرجة في البورصات الأعضاء في هذه المنظمة .

خامساً: المنظمة (اللجنة) الأوروبية (EC)

تمثل هذه المنظمة (اللجنة) جهة ناظمة لتوحيد القوانين والتشريعات للشركات العاملة لدى الاتحاد الأوروبي. وتعتبر هذه اللجنة الوحيدة التي تصدر معايير دولية للممارسات المهنية ملزمة قانوناً في قوانين الاتحاد الأوروبي، ويعززها هذه اللجنة في تدعيم التنافس والتوحيد المحاسبي حول العالم.

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

سادساً: الأمم المتحدة¹ (UN) United Nations

يتبع للأمم المتحدة لجنة ومركز يهتمان بجمع معلومات حول أنشطة الشركات متعددة الجنسيات وتقاريرها المالية، ويأخذ عمل الأمم المتحدة بعداً سياسياً ويعكس عملها التوجه المتزايد لحكومات العديد من دول 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 ابتداءً من 1973 إلى يومنا هذا، والهيكل التنظيمي للمنظمات المحاسبية الدولية IAS و IASC وكذلك مخرجات هذه المنظمات والمتمثلة أساساً في المعايير المحاسبية الدولية.

¹ المرجع السابق ، ص 05.

الفرع الأول: تعريف المعيار المحاسبي الدولي

أولاً: 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.¹ يعرف المعيار المحاسبي الدولي بأنه النماذج والإرشادات العامة التي تؤدي إلى توجيه الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق وترشيدها ومن ثم الرقابة عليها.²

ثانياً: قواعد وإجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية

تشمل القواعد والإجراءات أثناء وضع معايير المحاسبة الدولية ما يلي:³

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 جيداً وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية متطلبات وممارسات المحاسبة المحلية أو الإقليمية بما في ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزاً بالنقاط الرئيسية.

بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بياناً تمهيدياً بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساساً 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 رسمياً.

تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنتشر 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 مخططاً 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 يخصص 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 Lexique finance, (2012), définition norme comptable, repère 14/01/2017 à <http://www.trader-finance.fr/lexique-finance/definition-lettre-n/norme-comptable.html/>.

² القاضي حسين ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية (الأردن: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، 2000)، ص 33.

³ محمد ياسين غادر، مرجع سبق ذكره، ص 159.

الشكل رقم (12): كيفية إعداد المعايير المحاسبية الدولية



Source: Odile Dandon, Laurent Didelot, Maitriser les IFRS (2^{ème} édition; Paris: Groupe Revue Fiduciaire, 2006), P. 17.

ثالثاً: 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 وقابلية التغيير والتعديل استناداً إلى التغيير 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 جزءاً لا يتجزأ منها، فهي إذن بعيدة عن الجمود شأنها في ذلك مواضع 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 استناداً 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 أشكالاً عديدة يمكن إدراجها فيما يلي:

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

أولاً: تعديل المعايير: حيث يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين وهذا في معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتباراً 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 2 IAS المتعلق بالمخزون بإلغاء أسلوب الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO من أساليب تقييم المخزون.

تعديل المعيار 22 IAS قبل استبداله بالمعيار 3 IFRS والمتعلقين باندماج الأعمال بإلغاء طريقة المصالح المشتركة¹.

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

تعديل التعريفات: حيث تعتبر التعريفات في المعايير المحاسبية الدولية من أهم ما تبني 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 36 IAS 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 سابقاً فإن 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 18 SIC حيث تم دمجها في المعيار 01 IAS.

التفسير 01 SIC حيث تم دمجها في المعيار 02 IAS.

التفسير 6 SIC، 14 SIC، 23 SIC حيث تم دمجها في المعيار 16 IAS .

دمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عامل مشترك بينها من أمثلة ذلك ما يلي:

دمج المعيار 3 IAS في المعيارين 27 IAS، 28 IAS.

دمج المعيار 4 IAS في المعيار 1 IAS .

دمج المعيار 9 IAS في المعيار 38 IAS .

تعديل المعيار 27 IAS القوائم المالية المنفصلة والمدمجة وتقسيمه إلى 27 IAS المعدل باسم القوائم المالية المنفصلة و 10 IFRS القوائم المالية المدمجة.

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

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 .

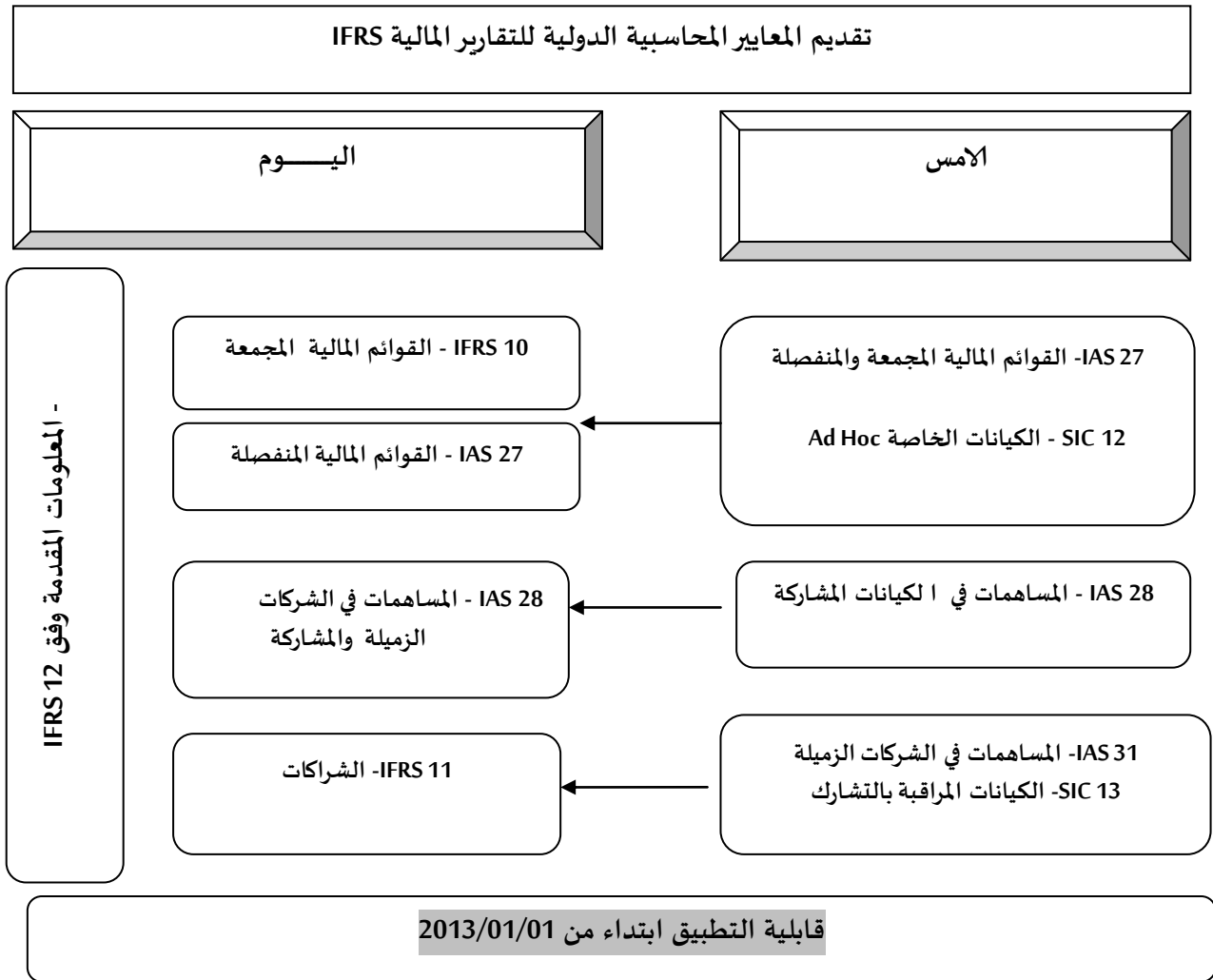
إلغاء المعيار المحاسبي IAS31 ودمجه مع المعيار IAS 28 و IFRS 11 .

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 معياراً أعطت 04 معايير للتجميع أي ما يعادل 10%، والشكل الموالي يوضح معايير المحاسبة 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 01/01/2013¹.

الفرع الأول : التعريف ومجال التطبيق

أولاً: 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.

ثانياً: 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 منشأة 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 وفقاً 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، فإن 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 وفقاً 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 وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS10 تعرض بيانات مالية منفصلة على أنها بياناتها المالية الوحيدة .

ثالثاً: مجال التطبيق للمعيار 27 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.

¹Robert Obert, **Pratique des normes IFRS** (5^{ème} Edition; Paris: Dunod, 2013), P. 153.

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 الإفصاح

أولاً: 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 التاليتين¹:

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 لاحقاً 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 رقم IFRS05 :

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 أيضاً) ؛

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

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؛

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 383.

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

أولاً: 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.

ثانياً: 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.

ثالثاً: تملك أكثر من 50%

تملك أكثر من 50%، وهنا يكون للمستثمر سيطرة على القرارات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر 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 ابتداءً من 2013/01/01، حيث تم إلغاء معيار المحاسبة الدولي IAS31 المتعلق بالمحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة.

الفرع الثاني: هدف المعيار ومتطلبات الإفصاح

أولاً: هدف المعيار IAS28

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المحاسبة عن الاستثمارات 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 ينشأ 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 التأثير².

ويمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بوحدة 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.

تقديم معلومات فنية أساسية بين الشركتين.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 391.

² Robert Obert, **Pratique des normes IFRS** (4^{ème} Edition; Paris: Dunod, 2008), P. 145.

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 تأثيراً هاماً، وعندما تكون حقوق التصويت المحتملة غير قابلة للممارسة حالياً 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.

مثال: تمتلك الشركة A نسبة 14% من أسهم الشركة B وتعتمد الشركة B، وهي شركة اتصالات بشكل كبير على موظفي الشركة A من إدارات وخبراء في الميادين التقنية والفنية، كما يوجد اثنان من مدراء الشركة A في مجلس إدارة الشركة B علماً أن عدد أعضاء مجلس الإدارة الشركة B 08 أعضاء. فكيف يتم تحديد تصنيف الشركة A للاستثمارات في الشركة B.

بالرغم أن نسبة تملك الشركة A في الشركة B هو 14%، أي لم يصل إلى 20%، إلا أن الاستثمار يتوجب أن يصنف استثمار في شركة زميلة لسببين، أولهما أن الشركة B تعتمد على الشركة A وبشكل كبير في مجال الأمور التقنية والفنية، والسبب الثاني وجود تمثيل نسبي هام للشركة A في مجلس إدارة الشركة B.

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.

أولاً: 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 لدينا بتكلفة شراء الأسهم مضافاً 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 لدينا بالربح ودائناً 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 للممتلكات¹؛

- 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.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 393.

أن العديد من الإجراءات المناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية هي مشابهة لإجراءات التوحيد المبينة في المعيار IFRS10، وعلاوة على ذلك، يتم 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:

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 يتم للمستثمر 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 وتمثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

يشار هنا إلى أن هذا المعيار وفي التعديلات التي تمت عليه والساوية 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 فإن الشركة تطبق IFRS9 "الأدوات المالية" على الجزء المتبقي من الاستثمار، ما لم تكن الحصة الباقية بالاستثمار يمثل استثمارا 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.

رابعاً : 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 يلي¹:

- 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 عموماً) السابقة أو المشروع المشترك السابق بالقيمة العادلة، ويعترف المستثمر في قائمة الدخل بأي فروقات بين القيمة العادلة لأي استثمار متبقي في الشركة المستثمر بها مضافاً 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 أي استثمار تم استبقائه في الشركة الزميلة (أي ملكية أقل من 20% من تلك الشركة عموماً) السابقة أو المشروع المشترك السابق بالقيمة العادلة، ويعترف المستثمر في قائمة الدخل بأي فروقات بين القيمة العادلة لأي استثمار متبقي في الشركة المستثمر بها مضافاً 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 فإن 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 سابقاً في دخل شامل آخر فيما يتعلق بالعملية الأجنبية إلى حساب الأرباح والخسائر.

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

خامساً: التغيير 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 (مثلاً انخفاض حصة الشركة A في الشركة الزميلة B من 40% إلى 30% نتيجة التخلص من جزء من الاستثمار) فإن على الشركة إعادة تصنيف جزء من الربح أو الخسارة المعترف بها سابقاً ضمن الدخل الشامل الآخر إلى بيان الدخل فيما

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

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 نشأ 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 وحصه المستثمر في صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الزميلة أو المشروع المشترك والتزاماتها 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 المحتملة¹.

- 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 حصه المستثمر من أرباح وخسائر الشركة الزميلة.

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

- يتم تحديد حصه 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.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 403.

- عند تكبد الشركة الزميلة أو المشروع المشترك لخسائر، وكانت حصة الشركة المستثمرة من تلك الخسائر أكبر 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 .
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 الطريقتين¹ :
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 الأوروبي من خلال القانون رقم 2002/1606 (نشر في الجريدة الرسمية للاتحاد الأوروبي 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

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

SOURCE: Pascal Barento, NORME IFRS (2^{ème} édition; Paris: Dunod, 2006), P. 25.

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية المباشرة للتجميع

اصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية في أواخر 2012 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 وبدأ 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

أولاً: 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 السيطرة Control، 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 لإعداد القوائم المالية الموحدة. ولا يتعامل هذا المعيار مع متطلبات المحاسبة الاندماج الأعمال وتأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناتجة من اندماج الأعمال المالية¹.

ثانياً: مجال التطبيق

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

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 348.

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"¹.

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 كلاهما 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.

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 الـ 10% من أسهم (ص) بالحقوق غير المسيطرة (الأقلية).

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

حقوق الحماية : حقوق مصممة لحماية حصص الطرف الذي يمتلك هذه الحقوق دون إعطاءه السلطة على الشركة التي ترتبط بها هذه الحقوق¹.

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؛

تعهد 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 بها².

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:

1.2 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 تعاقدية 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.

¹ Ibid., P. 5.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 350.

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 واضح 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 كالأهما. 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 المستثمر¹.

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 بها².

¹ Ibid., P. 10.

² Ibid., P. 15.

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 تعاقدى بين المستثمر ومالكي أصوات آخرين. حقوق ناتجة من ترتيبات تعاقدية أخرى. حقوق تصويت المستثمر (يملك المستثمر الحاصل على أقل من أكثرية حقوق التصويت حقوق كافية لمنحه السلطة عند امتلاكه القدرة الفعلية لتوجيه النشاطات ذات الصلة بشكل منفرد). وللتوضيح أكثر نأخذ الامثلة التالية:

مثال (1): يحصل المستثمر على نسبة 48% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، أما حقوق التصويت المتبقية فيحصل عليها الآلاف من حاملي الأسهم حيث توزع بشكل فردي بنسبة أكثر من 1% من حقوق التصويت. لم يقم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لاستشارة أي طرف آخر أو اتخاذ قرارات جماعية. وعند تقييم جزء من حقوق التصويت التي سيتم امتلاكها بناء على مقدار الأسهم الأخرى ذات الصلة، قرر المستثمر أن نسبة 48% من الحصص هي نسبة كافية لمنحه السلطة. وفي هذه الحالة استنتج المستثمر، بناء على المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى، أنه يمتلك حصص تصويت مهيمنة وكافية لتحقيق شرط السلطة المطلوب دون الحاجة إلى النظر في أي دليل آخر للسلطة¹.

مثال (2): يمتلك المستثمر (أ) نسبة 40% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها ويمتلك 12 مستثمر آخر نسبة 5% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها لكل منهم. وتمنح اتفاقية المساهمين المستثمر الحق في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة المسؤولة عن توجيه النشاطات ذات الصلة. ومن أجل تعديل الاتفاقية، يطلب أغلبية ثلثي أصوات المساهمين. وفي هذه الحالة يستنتج المستثمر (أ) أن المبلغ المطلق لأسهمه والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى لا تعد حاسمة في تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة. غير أن المستثمر (أ) قرر أن حقوقه التعاقدية في تعيين وعزل وتحديد أتعاب الإدارة كافية لاستنتاج أنه يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها. ويجب أن لا يتم النظر فيما إذا كان المستثمر (أ) قد مارس حقوقه أو أرجحية ممارسته لحقوقه في اختيار أو تعيين أو عزل الإدارة عند تقييم ما إن كان يمتلك السلطة.

مثال (3): يمتلك المستثمر (أ) ما نسبته 45% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها. ويمتلك مستثمران آخران 26% من حقوق التصويت لكل واحد منهما في الجهة المستثمر بها، أما حقوق التصويت المتبقية فيملكها 3 من حاملي الأسهم الآخرين حيث يمتلك كل منهم نسبة 1%، وليس هنالك أي ترتيبات أخرى تؤثر على عملية صنع القرار. وفي هذه الحالة، يكون حجم حصص تصويت المستثمر (1) ومقدارها بالتناسب مع أسهم أخرى كافية لاستنتاج أن المستثمر (أ) لا يمتلك السلطة. يطلب اشتراك مستثمران فقط لمنع المستثمر (أ) من توجيه النشاطات ذات الصلة للجهة المستثمر بها.

مثال (4): يمتلك المستثمر 45% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها، ويمتلك 11 من حاملي الأسهم نسبة 5% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها لكل منهم، لم يقم أي من حاملي الأسهم بأية ترتيبات لاستشارة الأطراف

¹ Ibid., P. 16.

الأخرى أو اتخاذ قرارات جماعية، في هذه الحالة، لا يكون المبلغ المطلق لأسهم المستثمر والمبلغ النسبي للأسهم الأخرى عاملا حاسما في تحديد ما إن كان المستثمر يمتلك حقوق كافية لمنحه السلطة على الجهة المستثمر بها. وكذلك يجب النظر في الحقائق والحالات الإضافية التي قد تكون دليلا على أن المستثمر يمتلك أو لا يمتلك السلطة¹.

مثال (5): يمتلك المستثمر (أ) نسبة 70% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها. ويمتلك المستثمر (ب) نسبة 30% من حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها بالإضافة إلى خيار امتلاك نصف حقوق تصويت المستثمر (أ). هذا الخيار قابل للممارسة خلال العامين المقبلين وبسعر ثابت أقل بكثير من سعر السوق ومتوقع أن يبقى كذلك خلال فترة العامين). يقوم المستثمر (أ) بممارسة أصواته بالإضافة إلى توجيه نشاطاته ذات الصلة في الجهة المستثمر بها بشكل فعال. وفي مثل هذه الحالة، من المرجح أن يحقق المستثمر (أ) شرط السلطة كونه يمتلك القدرة الحالية لتوجيه النشاطات ذات الصلة. وعلى الرغم من أن المستثمر (ب) يمتلك حاليا خيارات قابلة للممارسة الشراء حقوق تصويت إضافية (حيث أن ممارستها تمنحه أكثرية حقوق التصويت في الجهة المستثمر بها)، إلا أن البنود والشروط المصاحبة لتلك الخيارات تعني أن تلك الخيارات لا تعتبر جوهرية.

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.

أولاً: 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 والالتزامات الشركة التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة.

يجب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم)، وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة أن لا تزيد فترة

¹ Ibid., P. 17.

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 الحصة 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 والحصة غير المسيطرة. وكذلك يجب أن تحمل الشركة إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي الشركة الأم والحصة 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.

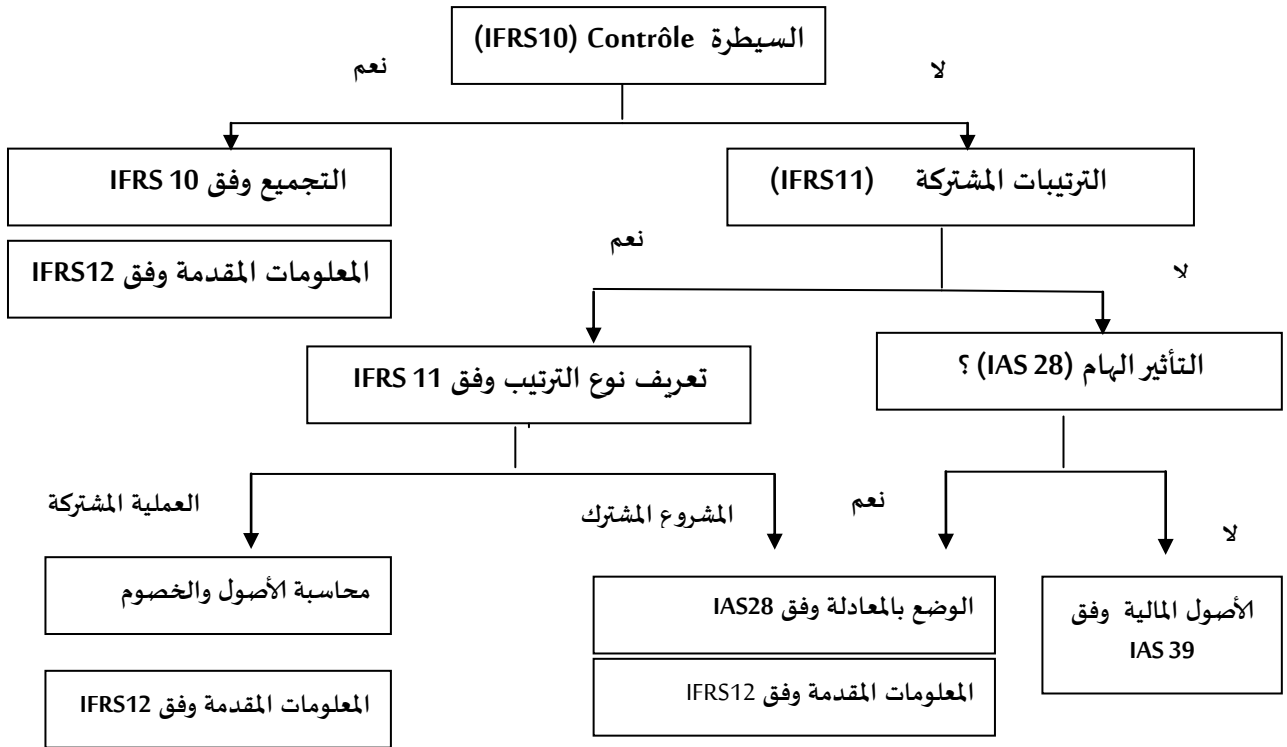
الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

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.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 356 .

الشكل رقم (14): التفاعل بين IFRS10، IFRS11، IFRS12 و IFRS 28



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

رابعاً: التغييرات الحاصلة في المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10

المبدأ الرئيسي والأساسي الذي جاء به المعيار IFRS10 هو نموذج واحد للتجميع مبني على السيطرة القابل للتطبيق على جميع أنواع الكيانات بغض النظر عن طبيعة الكيانات المستثمر فيها، على عكس النموذج الأمريكي الذي اخذ بنوعين من المقاربات حول السيطرة، الأولى خاصة بحقوق التصويت، والمقاربة الثانية حول الحقوق المبنية على العوائد المتقلبة في حياة الشركات والتي ركزت على التحليل النوعي للسلطة وتأثيرها على الأنشطة الهامة والتعرض للتقلبات الممكنة (ربح أو خسارة) وفق لـ US GAAP كل الكيانات يتم تقييمها لتحديد "الكيانات ذات الغرض الخاص" ، أما الكيانات الأخرى فأنها تقيم على أساس 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 ومبادئ IAS27 و SIC12، إلا انه ينطبق على جميع الكيانات (نموذج وحيد للسيطرة)، كما انه لم يقدم مبادئ ومتطلبات جديدة حول التجميع المحاسبي مقارنة بـ IAS27 و SIC12 وانما تم بناءه على دليل السيطرة .

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 تطورات واضافات على عدة مستويات اهمها:

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

¹ خليل طيار، تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية (اطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة ورقلة،

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 بالمنشأة المستثمر فيها.

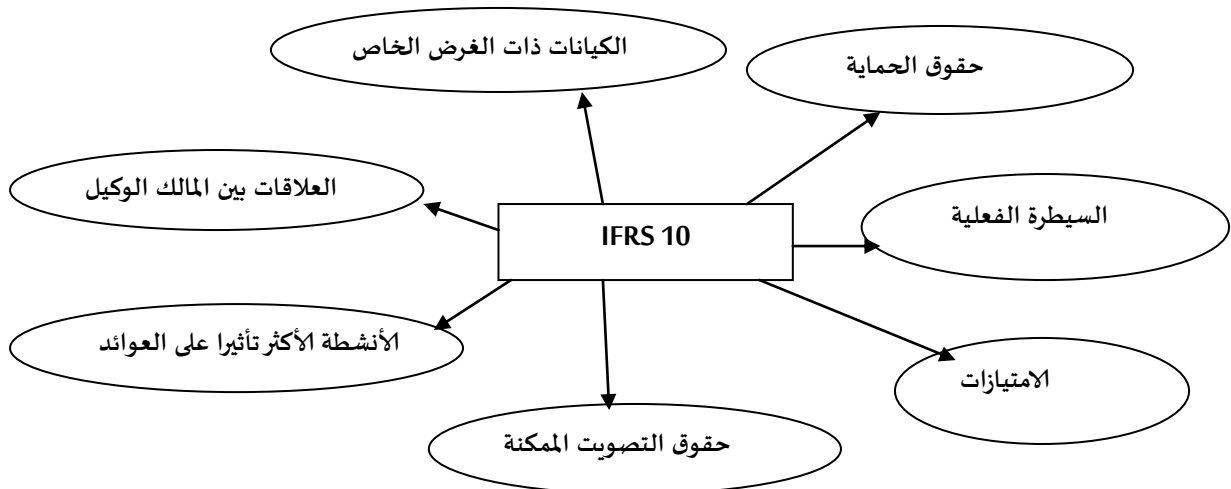
خامسا: المنشأة لأغراض خاصة¹ ad hoc:

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

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، ص 35، 2017).

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

سابعاً: السيطرة المحددة لمحيط التجميع

كل الكيانات المسطر عليها خاضعة للتجميع المحاسبي، وتدعى الكيانات التابعة، فتوحي الملاحظة الأولية عدم التعارض لهذا التعريف مع محتوى المعيار المحاسبي IAS27 إلا أنه ينبغي من أجل القيام بالممارسة المحاسبية للتجميع التركيز على مصطلح "الأنشطة ذات الصلة" للكيان التابع، هذا المفهوم "الأنشطة ذات الصلة" يساعد على جعل نموذج السيطرة أكثر "شمولية" ويساعد الكيانات ذات الغرض الخاص وفق المفهوم الوحيد للسيطرة، وليس للمفهوم المنافع والمخاطر، وهذا ما أدى إلى احتواء المعيار المحاسبي IFRS10 لترجمة تفسير اللجنة الدائمة رقم 12¹ SIC.

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

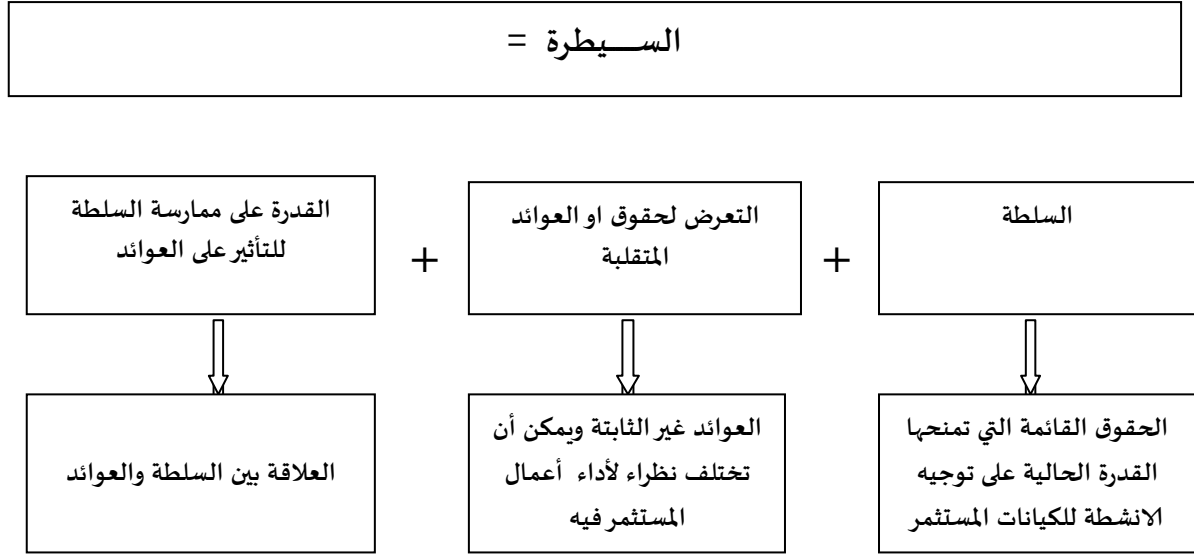
IFRS 10	SIC 12 أو IAS27	
IFRS10- يعتبر المصدر الوحيد لكل الكيانات المجمعة، بما فيها الكيانات المهيكلية. - IFRS10 يطبق على القوائم المالية المجمعة، بينما IAS27 خاص بالقوائم المالية المنفصلة.	- IAS27 يطبق على كل تقييمات السيطرة، أما ترجمته SIC 12 بالكيانات ذات الغرض الخاص . - IAS27 طبق على الكيانات المنفصلة والمجمعة	مجال التطبيق
نفس الاعفاءات	IAS27- ينص على اعفاء الشركة الأم من لعداد القوائم المالية المجمعة في حالة كونه شركة تابعة لكيان آخر بالإضافة إلى شروط أخرى صارمة.	الإعفاء من التجميع
-يعرض IFRS10 مفهوم جديد حول التملك بخصوص مفهوم "السلطة+العوائد" لكن التركيز كان حول القدرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على العوائد.	وفق IAS27 السيطرة هي قوة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكيان لغرض الحصول على منافع من أنشطتها.	مفهوم السيطرة
نفس الإجراءات	IAS 27- يشمل على إجراءات التجميع على غرار جمع القوائم وكذا اقضاء العمليات بين كيانات المجمع بهدف عرض القوائم لوحدة اقتصادية وحيدة. - يتضمن المعيار متطلبات حول التغيير في التملك (باستمرار أو فقدان) السيطرة	إجراءات السيطرة
- تمنح السيطرة بأكثر من 50% من حقوق التصويت شرط أن تكون هذه الحقوق أساسية. IFRS10- يتضمن توجيهات واضحة على إن امتلاك أقلية كبيرة قد تمنح السيطرة باعتبار أن الحصص الأخرى مشتتة على نطاق واسع.	IAS 27- يفترض أن ملكية حقوق التصويت أكثر من 50% تمنح السيطرة للمستثمر. - المعيار ليس لديه توجهات صريحة على السيطرة عن طريق امتلاك أقلية حقوق التصويت	السيطرة تبعاً لحقوق التصويت (السيطرة الفعلية)
- لم يعرف IFRS10 الكيانات ذات الغرض الخاص . -تطبق المبادئ العامة للكيانات التي شملها SIC 12 سابقاً . - يتضمن IFRS10 توجيهات حول الحالات التي لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العنصر الرئيسي في تحديد الكيان التابع.	-SIC12 يحدد الكيانات ذات الغرض الخاص ويقدم إرشادات تفسيرية معينة. -SIC12 مؤشرات السيطرة تشمل "المخاطر والمنافع"	الكيانات ذات الغرض الخاص
- وفق ifrs10 حقوق التصويت تعطي أو تساهم في تحقيق السيطرة إذا كانت جوهرياً. - IFRS10 يحتوي على نطاق واسع من المؤشرات لتقييم احتمالية حقوق التصويت الممكنة أنها جوهرياً .	- وفق IAS27 حقوق التصويت الممكنة قد تعطي أو تساهم في تحقيق السيطرة إذا كانت تمارس حالياً. - الدليل الخاص بIAS27 جد محدود فيما يخص حقوق التصويت التي تفتقد الجوهرياً ومثال ذلك أسعار الممارسة غير قابلة للتحويل في كل الظروف.	حقوق التصويت الممكنة
- يشمل المعيار دليل واسع النطاق بشأن ما إذا كان المستثمر مالكاً أو وكيل. - إذا كان المستثمر يشارك في المقام الأول بالتصرف نيابة عن الأطراف الأخرى (وكيل) لا يعطيه السيطرة على الكيان التابع.	- المعيار لا يحتوي على دليل (guide) خاص بتفويض السلطة	تفويض السلطة المالك -الوكيل

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

¹ خليل طيار، مرجع سبق ذكره، ص 36.

يستند النموذج الجديد للسيطرة على وجود ثلاثة مؤشرات أساسية للتحكم في الكيانات، حيث بغياب هذه العناصر الثلاث يفقد المستثمر (الكيان الأم) السيطرة على الكيانات (التابعة) المستثمر فيها، وعليه لا يمكنه المضي قدما في السيطرة بل يجب عليه تحديد طبيعة علاقته مع الكيانات الأخرى (سيطرة مشتركة، أو 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 إتلانف 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

أولاً: هدف المعيار

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

ثانياً: نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار من قبل جميع الشركات التي تكون طرفاً 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 تعاقدى يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة ويكون للأطراف المشاركة الحق في صافي أصول الترتيب التعاقدى (المشروع). المشاركون 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 الترتيبات¹.

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 قانونية².

الفرع الثاني : خصائص الترتيبات المشتركة Arrangements Joint

الترتيب المشترك هو ترتيب يكون فيه الطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة. وتتمتع الترتيبات المشتركة بالخصائص التالية: تلتزم الأطراف بالترتيب التعاقدى بينها: يمكن إثبات الترتيبات التعاقدية بعدة وسائل. وغالبا ما يكون الترتيب: التعاقدى، 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.

¹Robert Obert, Pratique des Normes IFRS (5^{eme} Edition:), OP. Cit., P. 143.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 804.

أولاً: 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 الإستراتيجية 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.

أحياناً تؤدي عملية صنع القرار التي تم الاتفاق عليها من قبل الأطراف في ترتيبهم التعاقدية 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.

مثال (1): افترض وجود ترتيب بين ثلاثة أطراف حيث يمتلك الطرف (أ) 50% من حقوق التصويت لهذا الترتيب ويمتلك الطرف (ب) 30% ويمتلك الطرف (ج) 20%. يحدد الترتيب التعاقدية بين الأطراف (أ) و(ب) و(ج) وجوب الحصول على 75% من حقوق التصويت لاتخاذ قرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة لهذا الترتيب. رغم أن الطرف (أ) يستطيع منع أي قرار، ولكنه لا يسيطر على الترتيب لأنه بحاجة على موافقة الطرف (ب). وتتطلب شروط الترتيب التعاقدية ما لا يقل عن 75% من حقوق التصويت لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة ويشير ذلك على أن الطرف (أ) والطرف (ب) لديهم سيطرة مشتركة على هذا الترتيب لأن القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة لا يتم إجرائها دون موافقة كل من الطرف (أ) والطرف (ب)².

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 وعليةا 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.

¹ Robert Obert, **Pratique des Normes IFRS** (5^{ème} Edition);, OP. Cit., P. 145.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 806.

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.

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 المعيار¹.

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 بدفاته 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).

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 326.

ثانياً : 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 حصته بتلك الاستثمارات في القوائم المالية المنفصلة كما يلي:

1. الاستثمارات في العمليات (الترتيبات التشغيلية المشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في القوائم المالية للأطراف في المشروع المشترك الفقرة 8 سابقاً)، 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 متبعاً).

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 سابقاً).

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).

ثالثاً: 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 انطلاقاً 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 إلغاؤه "الحصص في المشاريع المشتركة"¹.

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 811.

الفرع الأول: هدف ومجال التطبيق للمعيار IFRS12

أولاً: 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؛

لتحقيق هذه الأهداف، يجب على الشركة الإفصاح عن:

الأحكام والافتراضات الهامة التي قامت بها لتحديد:

طبيعة حصصها في الشركة الأخرى أو الترتيب.؛

نوع الترتيب المشترك 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 توضح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق ذلك الهدف.

ثانياً: نطاق المعيار

أما الشركات التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12)، فهي الشركات التي لها مصالح في أي من الآتي:

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 الأخرى 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 بمهام 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 بالحصة في الشركات المنظمة، والأرباح والخسائر من نقل الأصول والالتزامات إلى الشركة المنظمة¹.

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 الموحدة²:

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 المفصّل عنها

على الشركة الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية الموحدة من:

فهم تركيبة المجموعة (الشركة الأم والشركات التابعة) :

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 815.

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 والتغيرات 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)؛

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 وأسباب استخدام تاريخ مختلف عند إعداد القوائم الموحدة.

ثانيا: الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في نشاطات المجموعة وتدفعاتها 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 (ويولد 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؛

¹ جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 818.

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: الحصاص (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).

2. طبيعة المخاطر المصاحبة لحصصها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة والتغيرات فيها.

خامسا: المخاطر المرتبطة مع حصاص 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 حصاص 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 والتغيرات فيها.

المبحث الرابع: معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية غير المباشرة للتجميع

قبل عرض طرق إعداد القوائم المالية المجمعة يجب القيام ببعض التسويات والأعمال لجعل القوائم المالية المنفصلة لكل شركة من الشركات التابعة تتطابق مع الطرق والسياسات المعمول بها من طرف الشركة الأم أو القابضة، وتمثل هذه الأعمال في:

تجانس الحسابات؛

استخدام نفس السياسات المحاسبية؛

تحويل القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية (عملة غير عملة التجميع)؛

حذف العمليات بين الشركة الأم أو القابضة والشركات التابعة، وبالتالي إلغاء النتيجة الناشئة على العمليات داخل لمجمع.

المطلب الأول: تحويل القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية (عملة غير عملة التجميع).
يعتبر تحويل القوائم الفردية المنفصلة من العملة الأجنبية الى عملة التجميع امر حتي من اجل تجانس الحسابات
ومن ثم الشروع في عملية الدمج، ومن بين المعايير المحاسبية المهمة لاجراء عملية التحويل نجد المعيار AS21او المعيار
. IAS 29

الفرع الأول : آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية IAS21

أدت زيادة عمليات التبادل التجاري بين الدول، وسهولة حركة الأموال والسلع بين مختلف مناطق العالم، إلى زيادة
حجم العمليات المتبادلة التي تتم بين الشركات في دول مختلفة من خلال عمليات الاستيراد والتصدير، كما ازداد
حجم الاستثمار في الشركات التابعة الأجنبية، مما أدى إلى زيادة أهمية التعامل مع موضوع ترجمة العملات الأجنبية
إلى العملة المحلية للشركة معدة التقارير المالية .

أولاً: هدف ونطاق المعيار

يهدف المعيار المحاسبي الدولي IAS28 إلى بيان كيفية محاسبة العملات الأجنبية و العمليات الأجنبية، وبيان
المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة التقرير، حيث ان عملة التقرير العملة التي يتم بها عرض
القوائم المالية، وبشكل رئيسي يهدف المعيار إلى تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها وتحديد أين سيتم إظهار
فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية:

النطاق يجب أن يطبق هذا المعيار في:

المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية باستثناء المعاملات المشتقة(المشتقات) والأرصدة التي تندرج
ضمن نطاق المعيار الدولي IFRS9:

ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة) المتضمنة
في القوائم المالية للشركة من خلال القوائم المالية الموحدة أو بطريقة حقوق الملكية:
في ترجمة نتائج أعمال الشركة وميزانيتها إلى العملة التي تعرض بها الشركة قوائمها المالية.

ثانياً: التعريفات

العمليات الأجنبية : هي شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو احد فروع الشركة توجد
نشاطاته أو تتم في بلد آخر غير بلد الشركة الأم أو الشركة المالكة لتلك الشركات.

العملة الوظيفية : هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل بها الشركة وتنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها.
البنود النقدية : هي النقدية التي تحتفظ بها الشركة وبنود الأصول والالتزامات التي سوف يتم قبضها أو دفعها
بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد بمبالغ ثابتة مثل الذمم المدينة والدائنة، أذونات الخزينة، القروض والمخصصات
التي سيتم تسويتها نقداً أو غيرها من البنود.

أما البنود الغير نقدية فتتمثل في بنود الممتلكات والمباني والمعدات، الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة،
والاستثمارات في الأسهم، والمخصصات التي سيتم تسويتها بغير النقدية مثل مخصص الضمان(الصيانة)للسلع
المباعة، والمخزون لات هذه البنود لا تمثل حقوق لاستلام نقدية من الغير.

ثالثاً: ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة

تحديد العملة الوظيفية: يتم تحديد العملة الوظيفية من خلال الأخذ بعين الاعتبار عوامل عديدة. وتعتبر العملة الوظيفية هي تلك العملة التي تولد بها الشركة عادة النقد وتدفع من خلالها، والتي غالباً ما يتم التعبير بها عن المعاملات والأنشطة المالية التي تقوم بها الشركة وهي العملة و التي يتم بها القيد في السجلات المحاسبية¹، وتعتبر العمليات التي تتم بعملة غير العملة الوظيفية على أنها معاملات بعملة أجنبية، وهناك خمسة عوامل تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العملة الوظيفية:

أن تكون العملة تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع وتقديم الخدمات؛

عملة البلد الذي تحدده قواه التنافسية وأنظمتها بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات الخاصة بها؛

هي العملة المؤثرة على تكاليف العمل والأجور والمواد الخام وغيرها من تكاليف تقديم السلع أو الخدمات لدى الشركة؛

هي العملة التي يتم بها تدفق وتوليد الأموال من الأنشطة التمويلية (مثل إصدار أدوات الدين وحقوق الملكية)؛

العملة التي يتم بها الاحتفاظ بالمبالغ المقبوضة الناجمة عن الأنشطة التشغيلية؛

وتعتبر البنود الثلاث الأولى (أ، ب، ج) عموماً الأكثر تأثيراً في تحديد العملة الوظيفية.

يتم محاسبة التغيير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي وليس بأثر رجعي أي باعتباره تغير في التقديرات المحاسبية، ويجب تطبيق التغيير في العملة الوظيفية اعتباراً من التاريخ الذي حدث به.

العوامل التي تساعد في تحديد العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة وغيرها)

يجب على الشركة معدة التقارير المالية (الأم) تحديد العملة الوظيفية لعملياتها الأجنبية (أي الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة أو الفروع)، ويتم الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية في تحديد العملة الوظيفية الخاصة بتلك الشركة والعملة هي نفس عملة الشركة معدة التقارير المالية (الشركة الأم):

ما إذا كانت أنشطة الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة امتداد للشركة الأم .

ما إذا كانت المعاملات في الشركة معدة التقارير تمثل نسبة مرتفعة أو متدنية من الأنشطة التشغيلية الأجنبية.

وجود تأثير مباشر للتدفقات النقدية من أنشطة العمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة) على التدفقات النقدية للشركة الأم معدة التقارير، ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العمليات الأجنبية تؤثر

بشكل مباشر على التدفقات النقدية للشركة معدة التقارير وما إذا كانت متاحة بسهولة للتسديد لها.

رابعاً: طرق ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية

يتم تحديد طريقة ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية (شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك خاضع للسيطرة المشتركة أو احد فروع الشركة) اعتماداً على العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية وكما يلي:

إذا كانت عملة القوائم المالية للشركة الأم أو المستثمر (عملة دينار مثلاً) تختلف عن العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية (الشركة التابعة أو الزميلة أو الفرع أو المشروع المشترك) (اليورو مثلاً، في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم

1. ترجمة أ.د. محمد عصام الدين زايد وآخرون، (السعودية: دار المريخ، 2004)، ص 238 فريدريك تشوي وآخرون، المحاسبة الدولية،

المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض للشركة الأم أو المستثمر باستخدام طريقة الترجمة الجارية ويطلق عليها أيضا طريقة سعر الإقفال .

2. إذا كانت العمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة والفروع) تمسك حساباتها وسجلاتها بعملة (الدولار مثلا) تختلف عن عملتها الوظيفية (اليورو مثلا) في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملتها الوظيفية (من الدولار إلى اليورو) باستخدام طريقة البنود النقدية وغير النقدية وتسمى بطريقة إعادة القياس .

وفيما يلي مثال لطرق الترجمة لشركة قابضة (أم) في فرنسا ولديها شركة تابعة في الجزائر .

الجدول رقم (03): طرق الترجمة لشركة قابضة (أم) في فرنسا لديها شركة تابعة في الجزائر

العملة الوظيفية للشركة التابعة هي الدينار الجزائري	يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدينار إلى اليورو بطريقة سعر الإقفال	فروقات الترجمة ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية)
العملة الوظيفية للشركة التابعة هي اليورو	يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدينار إلى اليورو بطريقة إعادة القياس (السعر التاريخي)	فروقات الترجمة في الأرباح والخسائر
العملة الوظيفية للشركة التابعة هي الدولار الأمريكي (عملة بخلاف الدينار واليورو)	يتم ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة من الدينار إلى الدولار بطريقة السعر التاريخي (إعادة القياس). ومن ثم يتم ترجمة القوائم المالية من الدولار إلى اليورو بطريقة سعر الإقفال	فروقات الترجمة في الأرباح والخسائر. فروقات الترجمة ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية).

المصدر: سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية (عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2010)، ص 210.

طريقة الترجمة الجارية (سعر الإقفال):

تعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداما في الواقع العملي وعندما تستخدم الترجمة إلى عملة العرض عند إعداد التقارير المالية، ويقصد بالترجمة لعملة العرض قيام الشركة بعرض قوائمها المالية بعملة أخرى غير العملة الوظيفية، وقد تكون عملة العرض المحلية للشركة أو أي عملة أخرى، ويمكن بيان ذلك كما يلي¹:

إذا لم تكن القوائم المالية للشركة بالعملة الوظيفية لاقتصاد مفرط التضخم يتم تحويل القوائم المالية للشركة للسنة الحالية والفترات المقارنة بعملة العرض (والتي قد تكون العملة المحلية أو أي عملة أخرى) كما يلي:

أسعار صرف متراكمة والمنسوبة إلى حصص الأقلية ضمن بند حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة:

التحويل (الترجمة) إلى عملة العرض لشركة عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد عالي التضخم، في هذه الحالة يتم تحويل جميع المبالغ (أي الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية والدخل والمصاريف) بسعر صرف الإقفال الفوري بتاريخ الميزانية، باستثناء عندما يتم تحويل المبالغ إلى عملة اقتصاد ليست ذات تضخم عالي. حيث تعرض المبالغ المقارنة للسنة السابقة كما عرضت في السنة السابقة دون تعديلها بالتغيرات اللاحقة في مستويات الأسعار أو في تغيرات معدلات أسعار الصرف.

2. طريقة البنود النقدية وغير النقدية: عند ترجمة قائمة المركز المالي لعمليات أجنبية (شركات تابعة أو زميلة) بطريقة البنود النقدية/ وغير النقدية، فإن هناك افتراض بان معاملات الشركات التابعة والزميلة والفروع تمثل معاملات للمجموعة (الشركة الأم أو المستثمر) وتطبق هذه الطريقة عادة عندما تكون العملة الوظيفية للشركة

¹ Evelyne Gurfein, Comptes Consolidés, IAS/IFRS et Conversion Monétaire (Paris: Eyrolles, 2007), P. 88.

التابعة أو الزميلة أو الفرع الأجنبي مشابه لعملة التقرير، أي عملة القوائم المالية الموحدة للشركة الأم، ويتم الاعتراف بفروقات الترجمة في الأرباح والخسائر أو في بيان الدخل بعد الترجمة¹.

عند وجود فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم ناتجة عن الأرباح المدفوعة من قبل شركة تابعة إلى الشركة الأم، يتم الاعتراف بها أيضا في الأرباح أو الخسائر الموحدة عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

خامسا: استبعاد (التخلص) من الشركة الأجنبية

عند التخلص من شركة أجنبية، يتم الاعتراف بالمبلغ التراكمي لفروقات أسعار الصرف الظاهرة ضمن بنود حقوق الملكية المتعلق بتلك العملية الأجنبية في بيان الدخل في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر من التخلص من تلك الشركة².

سادسا: متطلبات الإفصاح

يجب أن توضح الشركة عما يلي :

فروقات أسعار الصرف المعترف بها في بيان الدخل، باستثناء الفروقات الناشئة عن الأدوات المالية والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS39.

فروقات أسعار الصرف الظاهرة في بند منفصل ضمن حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروقات الصرف هذه في بداية ونهاية الفترة .

عند عرض الشركة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تقوم بوصف تلك القوائم المالية على أنها تمثل لمعايير الإبلاغ المالي الدولية فقط إذا كانت تمثل متطلبات كل معيار وتفسير معمول بها.

الإفصاح عن أي تغيير في العملة الوظيفية للشركة التي تعد التقارير وأسباب التغيير.

عند اختلاف عملة عرض القوائم المالية عن العملة الوظيفية، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة بالإضافة إلى العملة الوظيفية، والسبب المؤدي لاستعمال عملة عرض مختلفة.

إذا تم عرض القوائم المالية أو أية معلومة مالية أخرى إضافية بعملة تختلف عن العملة الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بالشركة أو إذا لم يتم تلبية المتطلبات المذكورة سابقا، فإنه يجب على الشركة أن تحدد المعلومات الإضافية لتمييزها عن المعلومات التي تنسجم مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتحديد نوع العملة التي يتم بها عرض المعلومات الإضافية ونوع العملة الوظيفية للشركة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات الإضافية.

الفرع الثاني : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع IAS29

في بعض دول العالم تسود معدلات تضخم مرتفعة جدا، مما يجعل القوة الشرائية للعملة المحلية في تلك الدول تفقد الكثير من قيمتها الشرائية، ويلجأ المتعاملون في تلك الدول في كثير من الأحيان إلى إتمام عمليات التبادل التجاري بعملة عالمية أخرى، كما أن الأرقام المحاسبية تفقد ملاءمتها لمتخذ القرار بوجود معدلات تضخم مفرطة،

¹ فريدريك تشوي واخرون، مرجع سبق ذكره، ص 244.

² جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 424.

مما يجعل مكونات القوائم المالية أي الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف ذات ملائمة متدنية عند إعداد القوائم المالية للفترة الحالية ومقارنتها بالأرقام السابقة¹.

أولاً: هدف المعيار

يهدف معيار المحاسبة الدولي IAS29 في بيان كيفية عرض القوائم المالية والتقارير عن الأحداث الاقتصادية لشركة تعمل في ظل اقتصاد مفرط (مرتفع جدا) التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك للشركات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة.

ثانياً: نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على القوائم المالية الرئيسية بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي شركة تقدم تقاريرها المالية بعملة اقتصاد ذو تضخم مفرط (مرتفع جدا)، ويقدم المعيار كما هو مبين لاحقاً مؤشرات فيما إذا كانت البيئة الاقتصادية التي تعمل بها الشركة هي ذات تضخم مفرط، ويحدد هذا المعيار إجراءات تعديل المعلومات المالية لتشمل آثار التضخم المرتفع².

ثالثاً: الخصائص العامة للاقتصاد ذو معدل التضخم المرتفع

لا يعرف المعيار التضخم المرتفع Hyperinflation ولكنه يحدد الخصائص العامة للاقتصاد ذو التضخم المرتفع، وتشمل هذه الخصائص على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

عندما يفضل عامة الناس حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً، ويتم على الفور تحويل أو استثمار أي عملة محلية من أجل محاولة الحفاظ على قوتها الشرائية؛

يهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية (الأسعار) المحددة بعملة أجنبية مستقرة وليس بالعملة المحلية، ويمكن أن تحدد أسعار السلع والخدمات بالعملة الأجنبية؛

عندما يتم تسعير المبيعات والمشترىات الآجلة بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية، حتى ولو كانت فترة الائتمان قصيرة جداً؛

عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة على نحو وثيق بالرقم القياسي للأسعار؛

عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة 03 سنوات ما يقارب 100% أو أكثر.

ينص المعيار أيضاً على ضرورة استخدام الاجتهاد في تحديد ما إذا كان من المطلوب إعادة عرض البيانات المالية للشركة تطبيقاً لهذا المعيار أم لا، وعندما تتوقف عن إعداد القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار كما يجب أن تتوقف كافة الشركات في تلك البيئة عن تطبيق المعيار من نفس التاريخ.

رابعاً: إعادة عرض القوائم المالية

إذا كانت قائمة المركز المالي معدة على أساس بيانات التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن بنود قائمة المركز المالي غير المعروضة بوحدة القياس جارية بتاريخ قائمة المركز المالي، يتم إعادة عرضها باستخدام مؤشر أسعار عام، ويفضل استخدام كافة الشركات في نفس البلد نفس مؤشر الأسعار.

¹ Bernard Raffournier, **les Normes Comptable Internationales(IFRS/IAS)** (2^{ème} édition; Paris: édition Economica, 2005), P. 281.

² خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 159.

لا يتم إعادة عرض البنود النقدية مثل (النقدية، الذمم المدينة، الذمم الدائنة.....الخ) بوحدات قياس أخرى كون تلك البنود ظاهرة بوحدة نقدية جارية بتاريخ قائمة المركز المالي.

لا يتم إعادة البنود المعبر عنها بالتكلفة الجارية لأنها ظاهرة بوحدة القياس الجارية بتاريخ قائمة المركز المالي. يتم إعادة عرض كافة البنود غير النقدية باستخدام التغيير في مؤشر الأسعار العام بين تاريخ شراء تلك البنود وتاريخ قائمة المركز المالي الحالية، ما لم يتم تسجيلها بالقيم الحالية (مثل: صافي القيمة القابلة للتحقق أو القيمة السوقية) في تاريخ قائمة المركز المالي وفي تلك الحالة لا يتم إعادة عرضها بمبالغ أخرى.

يتم إظهار أي ربح أو خسارة من إعادة عرض البنود غير النقدية باستخدام التغيير في مؤشر الأسعار العام في بيان الدخل، ويجب الإفصاح عن صافي ربح أو خسارة إعادة القياس بشكل منفصل في بيان الدخل¹.

يتم تطبيق مؤشر الأسعار من التواريخ التي تم فيها تطبيق محاسبة التضخم المرتفع لأول مرة على هذه البنود. إذا تم إعادة قياس قيمة بعض الأصول غير النقدية (مثل إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات) في فترات سابقة لتاريخ القوائم المالية، يتم إعادة عرض المبالغ المسجلة من تاريخ إعادة تقييم الأصول.

بعد إعادة تقييم البنود غير النقدية باستخدام الرقم القياسي لمؤشر الأسعار، نجد أن هناك بنود قد تظهر وفق المعالجات المحاسبية المقبولة في معايير الإبلاغ المالي الدولية بالقيم الجارية مثل:

المبلغ القابل للاسترداد عند تقييم الأصول غير المتداولة، أو؛

صافي القيمة القابلة للتحقق في حالة المخزون، أو؛

القيمة العادلة لبعض أنواع الاستثمارات المالية.

في بداية فترة التطبيق الأولي لهذا المعيار يتم إعادة عرض مكونات حقوق المالكين باستثناء الأرباح المدورة وأي فائض إعادة تقييم وذلك باستخدام مؤشر عام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشوئها، ويتم حذف أي فوائض إعادة تقييم نشأت في الفترات السابقة، كما يجري اشتقاق رقم الأرباح المدورة المعاد بيانها كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي.

خامسا: إعادة عرض بنود الدخل الشامل

يتطلب هذا المعيار التعبير عن كافة البنود في قائمة الدخل الشامل بوحدة القياس الجارية بتاريخ انتهاء الفترة المالية، وعليه توجب إعادة عرض كافة المبالغ بتطبيق التغيير في مؤشر السعر العام من تواريخ القيد الأولية لبنود الدخل والمصروفات في القوائم المالية².

سادسا: التضخم المرتفع (المفرط) عند وجود شركات تابعة أو زميلة

إذا كانت الشركة الأم تعمل في اقتصاد مرتفع التضخم في حيث لا تعمل الشركة التابعة أو الزميلة في اقتصاد مرتفع التضخم، يجب عندئذ إعادة عرض نتائج الشركة الأم بما يخص التضخم المرتفع وفق المعيار IAS29، بينما تستثنى الشركة الزميلة أو الشركة التابعة من تطبيق المعيار، إلا أنه يتم إعادة عرض نتائج الشركة التابعة حسب معيار المحاسبة الدولي "IAS 21" آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية³.

¹ Bernard Raffournier, Op. Cit., P. 282.

² Bruno Bachy et Michel Sion, **Analyse Financiere Des Comptes Consolidés Normes IFRS** (2^{ème} édition; Paris: Dunod, 2009), P. 71.

إذا كانت الشركة و التابعة أو الزميلة تعمل في اقتصاد مرتفع التضخم في حين لا تعمل الشركة الأم في اقتصاد مرتفع التضخم، فيتوجب في هذه الحالة إعادة عرض القوائم المالية للشركة الزميلة أو الشركة التابعة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS29، بينما تستثنى الشركة القابضة من تطبيق المعيار.

سابعا: انتهاء أوضاع التضخم الاقتصادي المرتفع

عندما يتوقف الاقتصاد عن كونه مرتفع التضخم، تتوقف الشركة عن إعداد وعرض القوائم المالية المعدة بموجب هذا المعيار، وعندها يجب معالجة المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ فترة التقرير السابق كأساس للقيم المرحلة في القوائم المالية اللاحقة.

ثامنا: متطلبات الإفصاح

يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التالية :

حقيقة انه تم إعادة عرض القوائم المالية ومعلومات الفترة المقارنة الأخرى بالنسبة للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة إعداد التقارير.

الأساس الذي تم بناء عليه إعداد القوائم المالية، أي على أساس التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية. طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ قائمة المركز المالي وأي حركات في هذا المؤشر في فترات إعداد التقارير الحالية والسابقة.

المطلب الثاني : دمج الأعمال IFRS3 Business Combinations

صدر هذا المعيار المعدل في يناير 2008 وأصبح ساري المفعول اعتبارا من بداية عام 2009 وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الاتجاه العام لوضعي المعايير بتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد طريقة الإستملاك (الحيازة) Acquisition Méthode عند المحاسبة عن دمج الأعمال وكذلك جاء المعيار لتعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة حول دمج الأعمال. ودمج الأعمال هو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن عملية التوحيد.

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها الشركة حول دمج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية. ويهدف أيضا إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات دمج منشآت الأعمال، وكيفية احتساب الشهرة الموجبة والسالبة، وتحديد قيمة الحصة غير المسيطرة. كما يبين المعيار الإفصاحات المطلوبة عند حدوث عمليات دمج الأعمال.

ثانيا: مجال التطبيق

يتم تطبيق هذا المعيار على العمليات والأحداث التي تلي تعريف دمج الأعمال. ولا يطبق هذا المعيار على ما يلي:

أ- تأسيس مشاريع مشتركة؛

ب- إستملاك أصل أو مجموعة من الأصول التي لا تشكل عملا؛

ج- مجموعة من الشركات أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.

ثالثا: التعريفات

دمج الأعمال : معاملة أو حدث آخر تمتلك الشركة المشتريه فيها السيطرة على عمل أو أكثر. وهو جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى الشركات بالاندماج مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات شركة أخرى.

الحقوق غير المسيطرة : هي ذلك الجزء من صافي نتائج العمليات وصافي الأصول الذي لم يمتلكه الشركة المشتريه (الدامجة) سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، فمثلا إذا تمكنت الشركة الدامجة أ (القابضة) من الاستحواذ على % 90 من أسهم الشركة (ب) المندمجة، ففي هذه الحالة فإن باقي الأسهم (ما نسبته 10% من أسهم الشركة ب) يكون مملوك لمساهمين آخرين، حيث يطلق على مالكي الـ 10% من أسهم ص بالحقوق غير المسيطرة (الأقلية) القيمة العادلة Fair Value : هي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد الالتزام في عملية اعتيادية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ قياس القيمة العادلة (حسب معيار IFRS 13).

رابعا: طريقة الإستملاك The Acquisition Method :

يتطلب هذا المعيار أن يتم محاسبة كافة إندماجات الأعمال بطريقة الإستملاك. وهي طريقة تعتبر أن أي دمج أعمال هو عبارة عن وجود شركة مشتريه وشركة أو كيان آخر يتم الاستحواذ عليه، وأن الشركة الدامجة تشتري صافي أصول الشركة المشتراة وتتعترف في سجلاتها بالأصول والمطلوبات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية التزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية.

يتطلب تطبيق طريقة الإستملاك ما يلي:

تحديد الشركة المشتريه: هي الشركة التي تملك السيطرة على شركة أخرى أي على الشركة المشتراة حيث يتم الحصول على السيطرة عندما تمتلك الشركة أكثر من نصف حقوق التصويت في الشركة الأخرى ما لم يظهر خلاف ذلك. قد يكون من الصعب أحيانا تحديد شركة مشتريه، لكن عادة ما يكون هناك مؤشرات على وجود واحدة، على سبيل المثال عندما تندمج الشركات، من المحتمل أن تكون القيمة العادلة لإحدى الشركات أعلى بكثير من القيمة العادلة لشركة أخرى، أو قد تقدم شركة واحدة معظم الخبرة الإدارية. في هذه الحالة، من المحتمل أن تكون الشركة التي لها قيمة عادلة كبيرة والتي تقدم الخبرات الإدارية هي عبارة عن الشركة المشتريه. وعلى نحو مشابه، إذا أدى الاندماج إلى أن تسيطر إدارة إحدى الشركات على تشكيلة فريق الإدارة للشركة المندمجة، فإن الشركة التي تسيطر إدارتها على تشكيلة فريق الإدارة من المحتمل أن تكون هي الشركة المشتريه.

تحديد تاريخ الإستملاك : وهو التاريخ الذي تسيطر فيه الشركة المشتريه على الشركة المشتراة. وعادة هو التاريخ الذي تقوم الشركة المشتريه فيه بنقل المقابل المالي واستملاك الأصول وضمن التزامات الشركة المشتراة بشكل قانوني ويسمى تاريخ الإقفال. وأحيانا قد يتقدم تاريخ الإستملاك على تاريخ الإقفال إذا اشترطت الاتفاقية الخطية أن تملك الشركة المشتريه السيطرة على الشركة المشتراة قبل تاريخ الإقفال.

الاعتراف والقياس بالأصول المشتراة القابلة للتحديد والالتزامات المحددة وأية حصص غير مسيطرة في الشركة المشتراة.

القياس والاعتراف بالشهرة أو بالريح من الشراء بأسعار مخفضة (الشهرة السالبة).

خامسا: المعالجة المحاسبية لدمج الأعمال

تكلفة الإستملاك : يجب على الشركة الدامجة (المشتري) أن تقيس تكلفة دمج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة (نقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى) والالتزامات التي تم تحملها. وتاريخ التبادل هو التاريخ الذي يحصل فيه المشتري (الشركة الدامجة) على السيطرة الفعالة على الشركة المندمجة في عملية تبادل مفردة. ولا تعتبر الخسائر التشغيلية المستقبلية أو التكاليف التي يتوقع تكبدها نتيجة دمج الأعمال لا تعتبر التزامات تتكبدتها الشركة المشتري وبالتالي لا تعتبر جزء من تكلفة الإستملاك¹.

التكاليف المتعلقة بالتملك **Acquisition - related Costs** : تكاليف التملك وهي التكاليف التي تتحملها الشركة لتفعيل عملية الدمج مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين، أتعاب المقيمين والرسوم المهنية الأخرى، المصاريف الإدارية والعمومية، ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية للديون ولحقوق الملكية، والرسوم المهنية يتم معالجتها كمصاريف فترة في السنة التي يتم تحملها بها وذلك اعتبارا من 2009/07/01 . باستثناء واحد وهو تكاليف إصدار الأوراق المالية للديون أو لحقوق الملكية وفقا للمعايير IAS 32 و IFRS 9. فمثلا مصاريف طباعة وتسجيل الأسهم المصدرة من قبل الشركة المشتري لتمويل عملية التوحيد تخصم من القيمة العادلة للأسهم المصدرة، حيث يتم خصمها من رأس المال الإضافي.

يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات المحددة (المعرفة والالتزامات المحتملة المملوكة من قبل الشركة المشتري بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء ونسبة تملك 100%، وتشارك الحصة غير المسيطرة (الأقلية) في التغير بالقيمة العادلة. دمج الأعمال المتحقق على مراحل: عندما يكون للشركة المشتري ملكية سابقة في حقوق ملكية الشركة المشتراة قبل السيطرة وقامت الشركة المشتري بزيادة حصتها في الشركة المشتراة وصولا للسيطرة. مثل إذا كانت الشركة (س) تحتفظ في 2013/12/31 بنسبة 35% من حصص حقوق الملكية غير المسيطرة في الشركة (ص). وفي ذلك التاريخ اشترت الشركة (س) حصة إضافية بنسبة 40% في الشركة (ص) مما يخولها السيطرة على الشركة (ص) لتصبح ملكية (س) في (ص) 75%. يجب على الشركة المشتري إعادة قياس حصة حقوق ملكيتها المحتفظ بها السابقة في الشركة المشتراة بقيمتها العادلة في تاريخ الإستملاك مع الاعتراف بالربح والخسارة إن وجدت في بيان الأرباح والخسائر أو في الدخل الشامل الآخر حسب ما هو ملائم وكما يلي:

أ. إذا كانت أداة حقوق الملكية (الأسهم المملوكة في الشركة المشتري قبل السيطرة مصنفة كاستثمارات يتم المحاسبة عليها بطريقة حقوق الملكية (شركة زميلة مثلا) أو كانت أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة بموجب معيار (9) IFRS، فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أدوات حقوق الملكية (الأسهم) بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الربح والخسارة.

ب. أما إذا كانت أداة حق الملكية (الأسهم) تلك مصنفة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال دخل شامل آخر بموجب معيار (9) IFRS، فإنه يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من إعادة قياس أدوات حقوق الملكية (الأسهم) بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التقييم ضمن الدخل الشامل الآخر (حقوق الملكية). ولا يتم الاعتراف بالمبالغ المعترف بها سابقا ضمن الدخل الشامل الآخر ضمن الربح والخسارة بموجب (9) IFRS وذلك خلافا لما كان معمول به في معيار

¹ Catherine Maillet-Baudriet, Anne le Manh, **les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, (5^{eme} Edition; France: Edition Foucher, 2007), P. 277.

المحاسبة الدولي رقم (39) حيث كان يتطلب تحويل رصيد التغير المتراكم بالقيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة للبيع من حقوق الملكية إلى الربح والخسارة عند إلغاء الاعتراف بالأصول المالية المصنفة كمتوفرة للبيع. الاعتراف بالشهرة وقياسها

يعترف المشتري (الدامج) بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء، وتقاس مبدئياً بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء، وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة Goodwill. ويتم احتسابها وفق هذا المعيار كما يلي:

يتم القياس اللاحق للشهرة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للاقتناء) بالتكلفة مطروحة منها مجمع خسائر التدني وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنويا على الأقل ويمكن أكثر من مرة سنويا إذا كانت هناك أحداث وظروف تشير إلى احتمالية تدني الشهرة طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بتدني قيمة الأصول؛ الشهرة المعترف بها نتيجة عملية دمج سابقة يتم التوقف عن إطفائها اعتبارا من 2004/03/31، ويتم إقفال مجمع الإطفاء في حساب الشهرة ويخضع رصيد الشهرة الصافي للتدني كما ذكر سابقا.

الشراء بأسعار منخفضة (الشهرة السالبة) Bargain Purchases: إذا كانت تكلفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطر عليها) أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فإن هناك شهرة سالبة Badwill والتي تسمى حديثا "الشراء بأسعار منخفضة" والتي يجب أن تعالج كدخل مباشرة في قائمة الدخل. وذلك بعد التحقق من القيم العادلة للأصول والالتزامات المتملكة وكذلك القيمة العادلة للبدل المقدم للملكي الشركة المشتراة والقيمة العادلة للحصص غير المسيطرة. وقد يحدث الشراء بأسعار منخفضة في دمج الأعمال الذي يعد بيعة اضطراريا حيث يكون البائع فيه مكرها على القيام بالبيع، أو قد تسبب استثناءات الاعتراف والقياس لبنود محددة يمكن أن يؤدي أيضا إلى الاعتراف بربح من الشراء بأسعار منخفضة. وقد تطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS03 التحقق من حقيقة وجود الشراء بأسعار منخفضة (الشهرة السالبة) وكما يلي:

- استخدام بعض المعايير المحاسبية في معالجة عملية الدمج والتي تقضي بقياس بعض البنود بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة بدلا من استخدام القيمة العادلة. مثال ذلك الضرائب المؤجلة، ففي حالة وجود خسائر مرحلة (مدورة) لدى الشركة المندمجة (المشتراة) يتم تقييمها بقيمة تختلف عن قيمتها العادلة.

الحقوق غير المسيطرة: يجب على الشركة المشتريّة في كل دمج أعمال قياس أي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في الشركة المشتراة، ويسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) بقياس قيمة حقوق غير المسيطرين (الأقلية) لكل عملية دمج بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ. على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية) وتسمى أحيانا طريقة الشهرة الكاملة، ويتم تحديد القيمة العادلة لأسهم الأقلية على أساس أسعار السوق النشط لأسهم حقوق الملكية التي تملكها الأقلية، وعند عدم توفر سعر السوق لها لأن الأسهم غير متداولة بشكل عام، يجب على الشركة المشتريّة قياس القيمة العادلة للحصص غير المسيطرة باستخدام أساليب تقييم أخرى أو؛

ب. أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في الشركة المشتراة، ورغم أن قياس الحصة غير المسيطرة بالقيمة العادلة قد يكون صعبا، إلا أن اختبار انخفاض قيمة الشهرة يمكن أن يكون أسهل بموجب الطريقة الثانية حيث لا يوجد حاجة لجمع الشهرة للشركات التابعة المملوكة بشكل جزئي.

ويمكن أن تستخدم الشركة القيمة العادلة لعملية دمج أعمال معينة الخيار (أ) وتستخدم الحصة النسبية لصافي القيمة العادلة للأصول المحددة للشركة المشتراة الخيار (ب).

المدفوعات على أساس السهم : عند وجود عقود لإصدار أسهم صادرة عن الشركة المشتراة، وتم نقل هذه العقود للشركة المشتريه يتم معاملة هذه المدفوعات على أساس الأسهم بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2)، أي القياس على أساس السوق.

الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع : عند شراء شركة في عملية دمج أعمال وتم نقل أصول غير متداولة مصنفة كمحتفظ بها للبيع، تقوم الشركة المشتريه بقياس هذه الأصول بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) أي بالقيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع المقدرة.

سادسا: دمج الأعمال المتحقق دون نقل المقابل المالي

من الممكن سيطرة شركة ما على الشركة المشتراة في ظروف معينة دون نقل المقابل المالي، حيث تنطبق طريقة الإستملاك في محاسبة دمج الأعمال على عملية دمج الأعمال تلك بحيث تصبح الشركة المشتراة تابعة، وتتضمن هذه الظروف:

- أن تقوم الشركة المشتراة بشراء عدد كاف من أسهمها من السوق (مساهمين) مما يؤدي لتخفيض حصة المساهمين الآخرين بالشركة لتمكين الشركة المشتريه من السيطرة؛

- انتهاء حقوق نقض الأقلية التي حالت سابقا دون امتلاك الشركة المشتريه السيطرة على الشركة المشتراة والتي احتفظت الشركة المشتريه فيها بحقوق تصويت الأغلبية؛

- اتفاق الشركة المشتريه والمشتراة على دمج أعمالهما من خلال عقد مستقل. ولا تنقل الشركة المشتريه مقابلا ماليا للسيطرة على الشركة المشتراة ولا تحتفظ بحصص حقوق الملكية (أسهم) في الشركة المشتراة سواء في تاريخ الإستملاك أو قبله. ويشير المعيار (IFRS 3) أنه في الاندماج المتحقق بعقد منفصل تقوم الشركة المشتريه في القوائم الموحدة بعرض أي حصة حقوق ملكية في الشركة المشتراة التي تحتفظ بها جهات غير الشركة المشتريه (بعد الدمج) حتى لو نتج عن ذلك نسبة كافة حقوق الملكية في الشركة المشتراة كحصة غير مسيطرة.

سابعا: الإفصاح

يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية للشركة من تقييم طبيعة العمليات والآثار المالية لما يلي:

أ. إندماجات منشآت الأعمال التي تمت خلال الفترة.

ب. إندماجات منشآت الأعمال التي تمت بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل الترخيص بإصدار الميزانية.

ج. بعض إندماجات منشآت الأعمال التي تمت في فترات سابقة، كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة.

المطلب الثالث : معيار المحاسبة الدولي رقم (12): ضرائب الدخل Income Taxes

يختلف الربح المحاسبي في أغلب الأحيان عن الربح الخاضع للضريبة، حيث تختلف المتطلبات الضريبية عن المعالجات المحاسبية التي تتبعها الشركة بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية، وقد تنتج هذه الفروقات نتيجة وضع حد أعلى للمصروفات المقبولة ضريبيا، أو اختلاف طرق الإهلاك المقبولة ضريبيا عن الطرق التي تستخدمها الشركة

وأسباب أخرى، وتقسم الفروق بين الربح المحاسبي و الربح الخاضع للضريبة إلى فروق زمنية مؤقتة وفروق دائمة كما سيتم الإشارة لاحقاً¹.

الفرع الأول : هدف ومجال التطبيق للمعيار IAS12

أولاً: هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية الضرائب الدخل، وبالتحديد كيفية المحاسبة عن الآثار الحالية والمستقبلية للضريبة لـ:

أ. الاسترجاع (السداد) المستقبلي للمبالغ الدفترية المسجلة كأصول (التزامات) والمعترف بها في قائمة المركز المالي للشركة.

ب. العمليات والأحداث الأخرى للفترة الحالية المعترف بها في القوائم المالية للشركة. الاعتراف بأصل أو إلزام ضريبي معين ينتج عن توقع قيام الشركة باسترجاع أو سداد القيمة الدفترية (القيمة المرحلة) للأصل أو الالتزام، فإذا كان هناك احتمالية أن يتم استرداد أو دفع ذلك المبلغ المرحل سيؤدي ذلك إلى مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أقل) مما لو لم يكن لذلك الاسترداد أو السداد آثار ضريبية ويتطلب هذا المعيار من الشركة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) باستثناءات محددة.

يوجب هذا المعيار المحاسبة عن الآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تم المحاسبة عنها عن تلك العمليات والأحداث، وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يعترف بآثارها الضريبية في قائمة الدخل كذلك. وأية عمليات أو أحداث يعترف بها مباشرة في حقوق الملكية يتم الاعتراف بالآثار الضريبية المتعلقة بها كضريبة مباشرة ضمن حقوق الملكية. وكذلك يؤثر الاعتراف بأصول والتزامات ضريبية في إندمجات الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة المالية الناتجة عن الاندماج.

ويبين المعيار أيضا الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة عن الخسائر أو الحسومات الضريبية غير المستغلة وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها.

ثانياً: نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل. وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للشركة الأم.

ثالثاً: التعريفات

الربح المحاسبي : هو صافي الدخل (الربح أو الخسارة) الناتج عن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل تنزيل مصروف الضريبة².

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) : هو صافي الربح (الخسارة) للفترة والذي يتم تحديده وفق متطلبات التشريعات الضريبية المحلية، وسيتم دفع الضريبة على أساسه.

¹ Eric Ducasse et Autres, **Normes Comptables Internationales IAS/IFRS** (Bruxelles: de Boeck, 2005), P. 86.

² Catherine Maillat-Baudriet, Op. Cit., P. 225.

المصرف الضريبي (الدخل الضريبي): هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوصيات الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الحالية: هو مبلغ ضرائب الدخل الواجب السداد أو التي ستسترد عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية عن الفترة)، أي تخضع أرباح السنة الحالية لضريبة الدخل كما أن الخسائر المتكبدة يتم تدويرها لسنوات لاحقة وبالتالي يتم استرداد منافعها مستقبلاً.

خصوم - ضريبة مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل واجبة التسديد في الفترات المستقبلية والمتعلقة بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وتنشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي¹.

أصول - ضريبة مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المتوقع استردادها في فترات لاحقة وتتعلق بما يلي:

أ. الفروق المؤقتة الواجب خصمها (المعترف بها ضريبية في المستقبل).

ب. ترحيل الخسائر الضريبية والتي لم يتم استنفادها للفترات اللاحقة، وفي الجزائر يتم تدوير الخسائر المقبولة ضريبية لفترة 04 سنوات في المستقبل).

ج. ترحيل الخصومات الضريبية التي لم يتم استنفادها للفترات اللاحقة والتي يحق للشركة الاستفادة منها.

وبشكل عام يظهر الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أكبر من أساسه الضريبي.

الفروق المؤقتة: هي فروق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل أو الالتزام الوارد في قائمة المركز المالي والأساس الضريبي المستخدم لحسابها ويمكن أن تكون الفروق المؤقتة كما يلي - فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وفروق مؤقتة قابلة للخصم أو التنزيل².

الفروق الدائمة: وهي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية ولا تنعكس آثار هذه الفروقات على فترات مالية أخرى.

رابعا: المعالجة المحاسبية المقبولة لضرائب الدخل

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) استخدام طريقة الالتزام الضريبي والتي يتم من خلالها تبني منهج قائمة المركز المالي من خلال المحاسبة عن الفروقات المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية للأصول والالتزامات حيث تعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في الفترة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية، إضافة إلى الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة المتوقع حدوثها مستقبلاً ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة، في حين منع المعيار استخدام طريقة التأجيل التي تقوم على المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبية للإيرادات والمصاريف أي تبني منهج قائم الدخل. الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة: يجب أن يعترف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

¹ Ibid., P. 225.

² Bernard Raffournier, Op. Cit., P. 108.

قياس الأصول والالتزامات الضريبية : يجب قياس الأصول (الالتزامات الضريبية الحالية المتعلقة بالفترات الحالية والسابقة بالمبلغ الذي استرداده من المتوقع دفعه للجهات الضريبية بحيث تستخدم معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

يجب قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام اعتماداً على معدلات الضريبة وقوانين الضريبة الفعلية السائدة بتاريخ قائمة المركز المالي.

الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة

تتم المحاسبة عن الآثار الضريبية الحالية والمؤجلة لعملية معينة تتماثل مع المحاسبة عن العملية نفسها. يجب الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف وتضمينها بصافي الربح أو الخسارة للفترة الحالية، باستثناء إذا كانت ناتجة من:

- العمليات التي يعترف بها في نفس الفترة أو فترة مختلفة، مباشرة في حقوق المالكين؛
- اندماج أعمال بطريقة التملك.
- البنود التي تعتبر جزء من حقوق الملكية:

يجب معالجة الضريبة الحالية أو المؤجلة مباشرة ضمن حقوق الملكية إذا كانت الضريبة تتعلق ببنود ظهرت ضمن حقوق الملكية مباشرة أو قيدت لصالحها في نفس الفترة أو فترة مختلفة. ومن أمثلة البنود التي تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة الدولية بمعالجتها ضمن حقوق الملكية ما يلي:

- فروقات إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات (بموجب معيار المحاسبة الدولي (16) الممتلكات والمصانع والمعدات):

- تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة نتيجة تغيير في السياسة المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح الأخطاء متعلق بسنوات سابقة (بموجب معيار المحاسبة الدولي (8)، صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية):

- فروق الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة (معيار المحاسبة الدولي (21)، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية).

القوائم المالية الموحدة

الاستثمارات في الشركات التابعة (الفروع)، الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة.

تنتج الفروقات المؤقتة عند اختلاف القيمة الدفترية للاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة أو الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة في دفاتر الشركة الأم عن القاعدة أو (الأساس) الضريبية للاستثمار التي غالباً ما تكون التكلفة، تنتج مثل هذه الفروق في عدد من الحالات مثل:

وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الزميلة أو الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة؛

فروقات في معدلات صرف العملة الأجنبية نتيجة لعمل الشركة الأم ومنشآتها التابعة في بلدان مختلفة؛

وجود تدني في قيم الاستثمار في الشركة الزميلة وتخفيضها إلى القيمة القابلة للاسترداد.

وبموجب هذا المعيار يتوجب على الشركة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة والحصص في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة باستثناء الحالة التي يتحقق فيها الشرطين التاليين:

تكون الشركة الأم أو المستثمر أو المشارك في المشروع المشترك قادر على التحكم في توقيت إسترجاع الفرق المؤقت؛
من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

المبحث الخامس: 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 مسيرا لتوجه الجزائر للتيار الاشتراكي مركزا في إعدادة 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

أولاً: 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.

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.

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 PCN إلى SCF

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 .

المادة الثالثة: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، 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 المجمعّة 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 4-732"

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 ب20% 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 ب20% وقدم ميزانية مدمجة رغم عدم توفر الإطار المحاسبي للحسابات المدمجة مثله مثل مجمع الرياض سطيف .

¹ Notice D'information, ERIAD-SETIF/SPA, BOAL, sous le numéro 61du31 octobre 1998, P. 22.

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 المدمجة كما قدم جميع الجداول الخاصة بالبيانات المدمجة.

ثانيا: الحسابات المدمجة 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، وتندرج حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

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 كفاءات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة عن طريق التنظيم.

المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008.

المادة 39: تطبيق للمادة 36 من القانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 2007/11/25 والمذكورة أعلاه، تعد الحسابات المدمجة من طرف أي 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 آخر؛

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 آخر؛

سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان؛

سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئة تسيير لكيان.

المادة 41: تعد الكيانات المذكورة في المادتين 31 و34 من القانون 11/07 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 سنة 2008 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 المتألف 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؛

يعض كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر، وإذا حصل على أي موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، والحياسة 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؛

يربر 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 الحسابان، 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، فإن 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 المدرجة في الإدماج.

يشمل كذلك جدولاً لتغير محيط الإدماج بين جميع التعديلات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المئوية لمراقبة الكيانات السابق إدماجها، ويفعل 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) لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت ؛

التمثيل في الأجهزة المسيرة ؛

المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية ؛

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 سلمي في شكل منتج 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 لهذه الأصول ؛

عندما لا يمكن إلحاقه 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 تيرر 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 التعااضديات، وتشكل مجموعة متجانسة ذات قيادة وإستراتيجية مشتركة؛
 كيانات هي جزء من مجموع يعينه 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 (04): نقاط التشابه والاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالي IAS/IFRS والنظام

المحاسبي المالي SCF

ملاحظات	النظام المحاسبي المالي	المعايير المحاسبية IAS/IFRS	
	لم يتطرق لها SCF	IAS 27 معدل في 2013/01/01	القوائم المالية المنفصلة
تتطابق مع IAS27 قبل التعديل	المواد 7-131 إلى 11-131	IFRS10	القوائم المالية الموحدة
تتطابق مع IAS28 قبل التعديل	المواد 12-131 إلى 11-131	IFRS11	المشاريع المشتركة
تطرق لها SCF في باب الحسابات المركبة قبل المعايير المحاسبة الدولية وتتوافق مع القانون 02/99 الفرنسي.	المواد 21-132 إلى 19-132	IFRS11	الأصول المشتركة
تتطابق مع IAS28 قبل التعديل	المواد 12-131 إلى 11-131	IAS28 معدل في 2013/01/01	التأثير الهام
تتطابق تماما مع IAS/IFRS والقانون 02/99 الفرنسي.	المواد 08- 131	IAS 29 و IAS21	فروقات التحويل
تتطابق تماما مع IAS/IFRS والقانون 02/99 الفرنسي.	المواد 18-132 إلى 13-132	IS 03	فارق الاقتناء Goodwill

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 وبعدها سنة 2013 فتمت دراسة في المبحث الاول معايير المحاسبة الدولية IAS وهما 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 اقضاء، 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 AS 21 او IAS29 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 خاصة 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 SCF على 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 إيماننا 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، إدماجاً كلياً أو نسبياً 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 وهي¹:

طريقة التكامل الشامل (Intégration Globale)؛

طريقة التكامل النسبي (Intégration Proportionnelle)؛

طريقة الوضع بالمعادلة (Mise en Equivalence)؛

طريقة الحصص من الإيرادات والمصاريف.

المطلب الأول: طريقة الدمج الكلي (الشامل)

يسمح النظام المحاسبي المالي باستعمال طريقة التكامل الشامل، والمستمدة من المعايير المحاسبية الدولية، وبالتحديد المعيار IAS27 قبل التعديل والتي 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 09 أكتوبر 1999 الذي يحدد كليات 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".

أولاً: 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

¹Djelloul 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** (3^{ème} Edition; Paris: Dunod, 2013), P. 144.

⁴ Elisabeth Bertin et autres, **Comptabilité et Audit** (Alger: Berti Editions, 2013), P. 206-207.

الفصل الثالث: تطبيقات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF على الحسابات المجمعة

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 أو نقصان، فمثلا معدل IBS 19% والمبلغ المسجل سواء إيراد او تكلفة 100 دج فنجد أن الربح/الخسارة حسب الحالة تكون بمقدار (19-100) = 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 ما يعرف 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 الكلي¹

لنفترض انه لدينا شركتين، الشركة Alpha والشركة Béta، ميزانية الشركة الفردية والمملوكة في الجداول أدناه:

ميزانية الشركة Alpha

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1.000.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	80.000	التثبيات المعنوية
600.000	الاحتياطات	850.000	التثبيات المادية
160.000	النتيجة	450.000	سندات المساهمة Béta
1.200.000	الديون	180.000	تثبيات مالية أخرى
		1.400.000	الأصول الجارية
2.960.000	المجموع	2.960.000	المجموع

¹Robert Obert, **Pratique des Normes IFRS** (5^{ème} Edition), OP. Cit., P. 166.

ميزانية الشركة Béta

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
600.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	800.000	التثبيات المادية
300.000	الاحتياطات	1000.000	الأصول الجارية
100.000	النتيجة		
800.000	الديون		
1.800.000	المجموع	1.800.000	المجموع

حيث تمتلك الشركة Alpha 75% من رأسمال الشركة Béta، الذي تمت حيازته أثناء تأسيس الشركة:

يجب ان تقدا الشركة Alpha الحسابات 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 التالية¹:

استرجاع حسابات الميزانية للشركة Alpha؛

استرجاع حسابات الميزانية للشركة Béta؛

إلغاء وترصيد سندات المساهمة للشركة Béta .

وتكون التسجيلات المحاسبية كمايلي:

	80.000	التثبيات المعنوية	20
	850.000	التثبيات المادية	21
	450.000	سندات المساهمة Béta	261
	180.000	تثبيات مالية أخرى	27-26
	1.400.000	الأصول الجارية	5-4
1.000.000		رأسمال مكتتب-محرر مدفوع Alpha	101
600.000		احتياطات Alpha	106
160.000		النتيجة Alpha	120
1.200.000		الديون	5-4
		استرجاع ميزانية Alpha	
	800.000	التثبيات المادية	21
	1.000.000	الأصول الجارية	5-4
600.000		رأسمال مكتتب-محرر مدفوع Béta	101
300.000		احتياطات Béta	106
100.000		النتيجة Béta	120
800.000		الديون	5-4
		استرجاع ميزانية Béta	
	600.000	رأسمال مكتتب-محرر مدفوع Béta	101
	300.000	احتياطات Béta	106
	100.000	النتيجة Béta	120
450.000		سندات المساهمة Béta	261
225.000		احتياطات Alpha	106
75.000		النتيجة Alpha	120

¹Djelloul boubir, OP.Cit., P. 61.

الفصل الثالث: تطبيقات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF على الحسابات المجمعة

225.000		فوائد الأقلية (غير المسيطر عليهم)	108
25.000		نتيجة الاقلية	128
		إدماج حسابات الشركة Béta	

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

المجموع المدمج	الدائن (+)	المدين (-)	المجموع	Béta	Alpha	الخصوم
1.000.000	/	600.000	1.600.000	600.000	1.000.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع
825.000	/	75.000	900.000	300.000	600.000	الاحتياطيات
235.000	/	25.000	260.000	100.000	160.000	النتيجة
225.000	225.000	/	/	/	/	فوائد الأقلية (ح غ م علمها)
25.000	25.000	/	/	/	/	نتيجة الأقلية
2.000.000	/	/	2.000.000	800.000	1.200.000	الديون
4.310.000	250.000	700.000	4.760.000	1.800.000	2.960.000	مجموع الخصوم

الميزانية المدمجة

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1.000.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	80.000	التثبيبات المعنوية
825.000	الاحتياطيات	1.650.000	التثبيبات المادية
235.000	النتيجة	180.000	تثبيبات مالية أخرى
225.000	فوائد الأقلية	2.400.000	الأصول الجارية
25.000	نتيجة الأقلية		
2000.000	الديون		
4.310.000	المجموع	4.310.000	المجموع

جدول النتيجة للشركة Alpha

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
2.100.000	إيرادات عملياتية	1.780.000	مصاريف عملياتية
100.000	إيرادات مالية	140.000	مصاريف مالية
		120.000	الضرائب على الأرباح
		160.000	النتيجة
2.200.000	المجموع	2.200.000	المجموع

جدول النتيجة للشركة Béta

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1.720.000	إيرادات عملياتية	1.560.000	مصاريف عملياتية
80.000	إيرادات مالية	60.000	مصاريف مالية
		80.000	الضرائب على الأرباح
		100.000	النتيجة
1.800.000	المجموع	1.800.000	المجموع

تطبيق نفس الإجراءات على تجميع جدول النتيجة وهذا بإدماج حسابات الشركة Alpha والشركة Béta .

المجموع	Béta	Alpha	جدول التجميع
3.340.000	1.580.000	1.780.000	مصاريف عملياتية
200.000	60.000	140.000	مصاريف مالية
200.000	80.000	120.000	الضرائب على الأرباح
260.000	100.000	160.000	النتيجة
4.000.000	1.800.000	2.200.00	
3.820.000	1.720.000	2.100.000	إيرادات عملياتية
180.000	80.000	100.000	إيرادات مالية
4.000.000	1.800.000	2.200.000	

جدول النتيجة المجمع :

3.820.000	إيرادات عملياتية
3.340.000	مصاريف عملياتية
480.000	النتيجة العملياتية
180.000	الإيرادات المالية
200.000	المصاريف المالية
- 20.000	النتيجة المالية
460.000	النتيجة الجارية للشركات المدمجة
200.000	الضرائب على أرباح الشركات
260.000	النتيجة للشركات المدمجة
25.000	فوائد الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليهم)
235.000	النتيجة الصافية (حصبة المجمع)

المطلب الثاني: طريقة الدمج النسبي (Intégration proportionnelle)

طريقة الدمج النسبي هو طريقة للتجميع كانت منصوص على استخدامها من طرف "IASB" 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 يستثنى 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 (3^{ème} 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

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1.000.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	80.000	التثبيات المعنوية
600.000	الاحتياطات	850.000	التثبيات المادية
160.000	النتيجة	300.000	سندات المساهمة Béta
1.200.000	الديون	330.000	تثبيات مالية أخرى
		1.400.000	الأصول الجارية
2.960.000		2.960.000	

ميزانية الشركة Béta

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
600.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	800.000	التثبيات المادية
300.000	الاحتياطات	1000.000	الأصول الجارية
100.000	النتيجة		
800.000	الديون		
1.800.000	المجموع	1.800.000	المجموع

وتتم المعالجة المحاسبية باستخدام طريقة الجداول كمايلي:

المجموع المدمج	الدائن (-)	المدين (+)	المجموع	Béta	Alpha	الأصول
80.000	/	/	80.000	/	80.000	التثبيات المعنوية
1.250.000	400.000	/	1.650.000	800.000	850.000	التثبيات المادية
/	300.000	/	300.000	/	300.000	سندات المساهمة Béta
330.000	/	/	330.000	/	330.000	تثبيات مالية أخرى
1.900.000	500.000	/	2.400.000	1000.000	1.400.000	الأصول الجارية
3.560.000	450.000	/	4.760.000	1.800.000	2.960.000	مجموع الأصول

¹ Robert Maeso, Op. Cit., P. 144.

الفصل الثالث: تطبيقات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF على الحسابات المجمعة

المجموع المدمج	الدائن (+)	المدين (-)	المجموع	Béta	Alpha	الخصوم
1.000.000	/	600.000	1.600.000	600.000	1.000.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع
750.000	/	150.000	900.000	300.000	600.000	الاحتياطيات
210.000	/	50.000	260.000	100.000	160.000	النتيجة
1.600.000	/	400.000	2.000.000	800.000	1.200.000	الديون
3.560.000	00	900.000	4.760.000	1.800.000	2.960.000	مجموع الخصوم

الميزانية المدمجة

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1.000.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	80.000	التبئيات المعنوية
750.000	الاحتياطيات	1.250.000	التبئيات المادية
210.000	النتيجة	330.000	تبئيات مالية أخرى
1.600.000	الديون	1.900.000	الأصول الجارية
3.560.000	المجموع	3.560.000	المجموع

تطبق نفس الإجراءات على تجميع جدول النتيجة وهذا بإدماج حسابات الشركة Alpha والشركة Béta .

المجموع المدمج	الدائن (-)	المدين (+)	المجموع	Béta	Alpha	التكاليف
2.560.000	780.000	/	3.340.000	1.560.000	1.780.000	مصاريف عملياتية
170.000	30.000	/	200.000	60.000	140.000	مصاريف مالية
160.000	40.000	/	200.000	80.000	120.000	الضرائب على الأرباح
210.000	50.000	/	260.000	100.000	160.000	النتيجة
3.100.000	910.000	/	4.020.000	1.800.000	2.960.000	مجموع التكاليف

المجموع المدمج	الدائن (+)	المدين (-)	المجموع	Béta	Alpha	الإيرادات
2.960.000	/	860.000	3.820.000	1.720.000	2.100.000	إيرادات عملياتية
140.000	/	40.000	190.000	80.000	100.000	إيرادات مالية
3.100.000	/	900.000	4.110.000	1.800.000	2.200.000	مجموع الإيرادات

يقدم جدول النتيجة وفق الجدول التالي :

2.960.000	إيرادات عملياتية
2.560.000	مصاريف عملياتية
400.000	النتيجة العملياتية
140.000	الإيرادات المالية
170.000	المصاريف المالية
- 30.000	النتيجة المالية
370.000	النتيجة الجارية للشركات المدمجة
160.000	الضرائب على أرباح الشركات
210.000	النتيجة للشركات المدمجة
/	فوائد الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليهم)
210.000	النتيجة الصافية (حصص المجمع)

مطلب 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، وهي عبارة عن سندات مساهمة للشركات التابعة (الفروع) تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية (قيمة الحيازة) بقيمة الحصص 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 استبدال القيمة 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 إليها نتيجة الدورة المحددة حسب قواعد التجميع؛

جدول النتائج المجموع: يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات؛

إهمال كل ما متعلق بالشركة والشركات الزميلة والمشاركة فيما يخص العمليات البنينة، الديون والحقوق، الإيرادات والمصاريف.

الفرع الثالث: مثال تطبيقي حول طريقة الوضع بالمعادلة³

نفس المثال السابق على افتراض ان الشركة Alpha تملك 25% من رأسمال شركة Gamma تم الحيازة على هذه الأسهم يوم التأسيس بمبلغ 50000 دج (حساب التثبيتات المالية) سندات الشركة Gamma هي بالنسبة لشركة Alpha تعتبر بالتأثير الهام influence notable وبالتالي 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** (5^{ème} Édition;), Op. Cit., P. 142.

ميزانية الشركة Gamma:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
200.000	رأسمال مكتتب - محرز مدفوع	400.000	التثبيات المعنوية
180.000	الاحتياطات	460.000	التثبيات المادية
60.000	النتيجة		
420.000	الديون		
860.000	المجموع	860.000	المجموع

جدول النتيجة للشركة Gamma:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
520.000	إيرادات عملياتية	410.000	مصاريف عملياتية
30.000	إيرادات مالية	40.000	مصاريف مالية
		40.000	الضرائب على الأرباح
		60.000	النتيجة
550.000	المجموع	550.000	المجموع

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

الأصول الصافية للشركة Gamma

رأس المال 200.000

الاحتياطات 180.000

النتيجة 60.000

المجموع 440.000

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

زيادة القيمة PLUS-VALUE: 110.000 - 50000 = 60.000 دج.

التسجيلات المحاسبية لعملية التجميع يمكن أن تسجل وفقما يلي :

الميزانية:

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

جدول النتيجة :

120	15.000	النتيجة Alpha
755	15.000	نتيجة الشركات المقومة بواسطة نتيجة Gamma

الميزانية المدمجة:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1.000.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	80.000	التثبيات المعنوية
875.000	الاحتياطات	110.000	سندات المساهمة المقومة بواسطة لمعادلة
45.000	فارق المعادلة	1.650.000	التثبيات المادية
250.000	النتيجة	180.000	تثبيات مالية أخرى
225.000	فوائد الأقلية	2.400.000	الأصول الجارية
25.000	نتيجة الأقلية		
2000.000	الديون		
4.370.000	المجموع	4.420.000	المجموع

جدول النتيجة:

3.820.000	إيرادات عملياتية
3.340.000	مصاريف عملياتية
480.000	النتيجة العملياتية
180.000	الإيرادات المالية
200.000	المصاريف المالية
- 20.000	النتيجة المالية
460.000	النتيجة الجارية للشركات المدمجة
200.000	الضرائب على أرباح الشركات
260.000	النتيجة للشركات المدمجة
25.000	فوائد الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليهم)
15.000	نتيجة الشركات المقومة بواسطة المعادلة
250.000	النتيجة الصافية (حصص المجمع)

المطلب الرابع : الشركات والمساهمات في الشركات الزميلة:

من اجل إزالة الاختلافات مع المرجعية المحاسبية الأمريكية، نشرت IASB في ماي 2011، المعيار المحاسبي الدولي للتقارير المالية IFRS11 "الشركات" الموجه ليحل محل المعيار IAS31 "المساهمات في الشركات الزميلة" ابتداء من 2013/01/01، ويتعلق IFRS11 بمفهوم الشركات، نوع الشركات، والشركات الزميلة والرقابة المشتركة، وتقديم المعالجة المحاسبية الموافقة.

الفرع الأول : الشركات والرقابة المشتركة والمشروع المشترك :

أولاً: الشركات والرقابة المشتركة

المعيار IFRS11 يجب أن يطبق على مجموع الكيانات ومساهماتهم التي تصنف كشركات، والتي تتطلب المعالجات المحاسبية للنشاطات المشتركة والزميلة .

ثانياً : 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 المحتملة 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 بالمعادلة¹

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 المجمع وجدول النتيجة للمجمع Kappa .

تعطى لك الميزانية وجدول النتيجة للشركات Kappa، Lampada، في N/12/31 بمليون وحدة نقدية.

ميزانية الشركة Kappa

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
20.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	21.500	التثبيات المادية
9.600	الاحتياطات	4.000	سندات المساهمة Béta
1.200	نتيجة الدورة	25.500	الأصول الجارية
20.200	الديون		
51.000	المجموع	51.000	المجموع

ميزانية الشركة Lampada:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
8.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	16.800	التثبيات المادية
4.200	الاحتياطات	18.400	الأصول الجارية
1.600	نتيجة الدورة		
21.400	الديون		
35.200	المجموع	35.200	المجموع

جدول النتيجة للشركة Kappa:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
100.000	المبيعات	60.000	مشتريات وتغيرات المخزون
6.000	إيرادات أخرى	39.200	مصاريف أخرى
3.000	إيرادات مالية	6.000	مخصصات الاهتلاكات
		1.600	المصاريف المالية
		1.000	الضرائب على الأرباح
		1.200	نتيجة الدورة
109.000	المجموع	109.000	المجموع

¹Robert Obert, Pratique des Normes IFRS (5^{ème} Edition;), Op. Cit., P. 147.

جدول النتيجة للشركة Lampada:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
50.000	المبيعات	24.800	مشتريات وتغيرات المخزون
3.000	إيرادات أخرى	21.600	مصاريف أخرى
2.000	إيرادات مالية	3.000	مخصصات الاهتلاكات
		1.000	الضرائب على الأرباح
		1.600	نتيجة الدورة
55.000	المجموع	55.000	المجموع

التسجيلات المحاسبية :

	6.720	التثبيتات المادية 16800 X 40%	21
	9.200	الأصول الجارية 16800 X 40%	5-4
4.000		رأسمال مكتتب-محزر مدفوع Lampada	101
1.190		احتياطات Lampada (عن طريق الفرق)	106
1.100		النتيجة Lampada (من جدول النتيجة)	120
9.630		الديون 16800 X 40%	5-4
		استرجاع ميزانية الشركة Lampada	
	12.400	مشتريات وتغيرات المخزون 28400 X 50%	21
	10.800	مصاريف أخرى 21600 X 50%	5-4
	1.200	مخصصات الاهتلاكات 3000 X 40%	101
	1.500	المصاريف المالية (3000 X 50%)	106
	500	الضرائب على الأرباح 1000 X 50%	120
	1.100	نتيجة الدورة (تحسب بالفرق)	5-4
25.000		المبيعات 50000 X 50%	701
1.500		إيرادات أخرى 3000 X 50%	77
1.000		إيرادات مالية 2000 X 50%	76
		استرجاع جدول النتيجة الشركة Lampada	
	4.000	رأسمال مكتتب-محزر مدفوع Lampada	101
	1.190	احتياطات Lampada	106
	1.100	النتيجة Lampada	120
4.000		سندات المساهمة Lampada	261
1.190		احتياطات Kappa	106
1.100		النتيجة Kappa	120
		إدماج حسابات الشركة Lampada	

الميزانية المدمجة للشركة Kappa:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
20.000	رأسمال مكتتب - محزر مدفوع	38.220	التثبيتات المادية
10.790	الاحتياطات	34.700	الأصول الجارية
2.300	نتيجة الدورة		
29.830	الديون		
62.920	المجموع	62.920	المجموع

جدول النتيجة المدمج للشركة Kappa:

المصاريف	المبالغ	الإيرادات	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-entrepreneur أن يسجل مساهماته في الشركات الزميلة وفق لطريقة الوضع بالمعادلة (la mise en équivalence) والمنصوص عليها والمقدمة وفق المعيار IAS28.

أولاً: التجميع عن طريق الوضع بالمعادلة : تستخدم هذه الطريقة خصيصاً 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 .

ثانياً: مثال تطبيقي : بافتراض الآن أن المجمع Kappa قدم مساهمات في حدود 50% في الشركة Lambda مراقبة بصورة مشتركة (تحت شكل شركات زميلة) من طرف Kappa و Omicron، ميزانيات و جدول 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	
	$50 \times (1600 + 4200 + 8000)$		
261	سندات Lambda	4.000	
106	احتياطات Kappa 50×4200	2.100	
120	النتيجة Kappa 50×1600	800	
	Lambda		
265	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة	6900	
261	سندات الفروع المنتسبة Kappa	4.000	
107	فارق المعادلة	2.100	
120	النتيجة Kappa	800	
	Kappa		

الفصل الثالث: تطبيقات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF على الحسابات المجمعة

جدول النتيجة :

800	800	النتيجة Kappa	120
800		نتيجة الشركات المقومة بواسطة المعادلة الحصة من النتيجة	755

الميزانية المدمجة :

الطريقة الأولى : حسب القانون الفرنسي 02/99:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
20.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	21.500	التثبيات المادية
11.700	الاحتياطات	6.900	سندات المساهمة المقومة بواسطة معادلة
2.000	النتيجة	25.500	الأصول الجارية
20.200	الديون		
53.900	المجموع	53.900	المجموع

الطريقة الثانية : حسب النظام المحاسبي المالي :

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
20.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	21.500	التثبيات المادية
9.600	الاحتياطات	6.900	سندات المساهمة المقومة بواسطة معادلة
2.100	فارق المعادلة	25.500	الأصول الجارية
2000	النتيجة		
20.200	الديون		
53.900	المجموع	53.900	المجموع

جدول النتيجة وفق الجدول التالي :

المبالغ	الإيرادات	المبالغ	المصاريف
100.000	المبيعات	60.000	مشتريات وتغيرات المخزون
6.000	إيرادات أخرى	39.200	مصاريف أخرى
3000	إيرادات مالية	6.000	المصاريف المالية
800	نتيجة الشركات المقومة بواسطة المعادلة	1.600	مخصصات الاهتلاكات
		1.000	الضرائب على الأرباح
		2.000	نتيجة الدورة
109.800	المجموع	109.800	المجموع

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 (05): 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 الكلي IAS27	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 (06): 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 الحصص في الأصول والخصوم، الأيرادات 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".

أولاً: معالجة المساهمات في الفروع، الشركات الزميلة او الكيانات المشاركة

عند إعداد القوائم المالية المنفصلة أو الفردية، المساهمات في الفروع والشركات 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 طبقاً للمعيار IAS39 او IFRS09(تخرج عن هذا الإطار الأصول المعدة للبيع وفقاً للمعيار IFRS5)، إذا كانت المساهمات في الكيانات المشاركة او الكيانات التي تخضع للرقابة المشتركة والتي تسجل وفقاً للمعيار IAS39 او IFRS9 فتسجل 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 2020 والمقدرة بـ 27.5% من الأسهم والتي تساوي (275000 سهم)

مثال: الشركة Kappa قامت بحيازة أسهم في جانفي 2020 والمقدرة بـ 27.5% من الأسهم والتي تساوي (275000 سهم)

في الشركة Iota بمبلغ 97000 ون، مصاريف الحيازة قدرت بـ 2000 ون.

الفصل الثالث: تطبيقات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF على الحسابات المجمعة

في 31/12/N الوضعية المحاسبية الصافية (القيمة الرياضية) للشركة Iota قدرت بـ 35000 ون والسعر المتوسط في شهر ديسمبر N في البورصة قدر بـ 400 دج/للسهم .

من اجل المعالجة المحاسبية يوجد طريقتين لقياس سندات المساهمة في الشركة Iota في ميزانية الشركة kappa في .N/12/31

طريقة التكلفة : في هذه الحالة، سندات Iota المبينة في الميزانية تساوي $99000 = 2000 + 97000$ ون.

في حالة النقصان (القيمة المستخرجة من الوضعية الصافية اقل من قيمة الحيازة)

2750	2750	مخصصات نقص سندات المساهمة في الشركة Iota	85
2750		نقص القيمة لسندات Iota	297
		$99000 - (27.50 \times 350000\%)$	

في حالة الزيادة (القيمة المستخرجة من الوضعية الصافية اكبر من قيمة الحيازة)

2750	2750	سندات المساهمة في الشركة Iota	261
2750		فارق التقييم	104
		$99000 - (27.50 \times 350000\%)$	

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 Iota المبينة في الميزانية تساوي إلى $110000 = 400 \times 275000$ ون .

11.000	11.000	سندات المساهمة في الشركة Iota	261
11.000		فارق التقييم	104
		$99000 - (27.50 \times 275000 \times 400\%)$	

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 أظهر هذا 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 والواقعية للوضع المالي 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؛ أي 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 أجل تحقيق الأهداف المرجوة من إعداد القوائم المالية المجمعة، يجب إتباع إجراءات التجميع التي تحدد مسبقا، حسب هيكلية 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 أجل إجراء عملية التجميع في أقل وقت، وأقل 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 فرغوس** (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 الأم 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 المعنية 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 الأم.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** (3^{eme} 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 آخر، 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 الأم، 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 البيئية؛

النتائج الداخلية؛

سندات المساهمة والأموال الخاصة.

وعليه فإن المعلومات الضرورية الأدنى 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؛

¹Ibid., P. 69-70.

البيانات المتعلقة بالالتزامات المقدمة من طرف الشركات المجمعّة:

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 الإشارة إلى طبيعة الخطر المستحدث، والتغيرات لهذه المؤونات في السنة الجارية.

الفرع الثاني: مقارنة الحسابات البيئية والعمليات المتبادلة:

تتم عملية ادراج المقاربة للحسابات البيئية 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، باعتبارها مرحلة حساسة من مراحل إعداد الحسابات المجمعّة، 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.

أولاً: أهدافها: تهدف عملية مقارنة الحسابات البيئية 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 البيئية، ثم إقصائها من الحسابات المجمعّة وهذا بدون تدخل أو تعارض في تسيير عملية الفوترة والتحصيل.¹

ثانياً: إجراءات المقاربة: تلتزم الشركات المدينة والدائنة للمجمع في إطار عملية المقاربة للحسابات المجمعّة، 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 البيئية 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 البيئية.

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 مقارنة 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 المقارنة وفقا للحسابات المشتركة، والتي تخص الديون الحقوق والنفقات والايادات، وفي نفس تاريخ تسجيلها في الشركة الدائمة.

ب . مقارنة الأرصدة: تقوم مصلحة المحاسبة للشركة المدينة بإعداد وثائق المقارنة المتعلقة بالأرصدة، وبالتالي يمكن أن نميز بين حالتين:

الحالة الأولى: عندما تكون كل أرصدة الحسابات المتعلقة بوثائق المقارنة مطابقة ومتناسقة، نجد حسابات ووثائق المقارنة هي نفسها الحسابات المسجلة لدى الشركة التابعة المدينة وفي هذه الحالة، تقوم مصلحة المحاسبة لدى الشركة المدينة بالتأشير على موافقتها لتعيد إرسالها في الأجل المحددة لمصلحة المحاسبة للشركة الدائمة:

الحالة الثانية: عندما تكون أرصدة الحسابات المتعلقة بوثائق المقارنة 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 الدائمة، 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 بمقارنة 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 الدائمة 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 للإختلافات ويكون مبررا أيضا، ويتم معالجته لاحقا في جلسة تقام تحت إشراف المصلحة المختصة بالمقارنة للوصول إلى تحقيق الإنسجام للمطابقة بين جميع الأطراف مع الإشارة إلى أن مصلحة المحاسبة للشركة المعنية هي التي تقوم بتنظيمه.

التنسيق ومعالجة الإختلافات: يعقد ممثلو مصلحة المحاسبة لشركات المجمع والتي تكون أرصدها موضوع عدم انسجام اجتماع يكون عادة في شهر مارس من السنة الجارية، من أجل تنسيق الأعمال والمقارنة لكل الحسابات البيئية.

كما تعتبر عملية التنسيق ومعالجة الإختلافات ضرورية وجوهريّة لأنها تسهم في ¹

تسهيل إقصاء الحسابات والعمليات البيئية 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 إنطلاقاً 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 محاسبياً 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 نعرض بعدها إلى إجراءات تحسينها:
أولاً: صعوبات المقاربة:

تعد عملية 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 البيئية 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 البيئية في بعض الأحيان تبقى مهمة
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.

ثانياً: إجراءات تحسين عمليات المقاربة :

من بين الإجراءات المتبعة لضمان سير عملية المقاربة البيئية 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 المجمع وهذه الرزنامة لا بد أن تكون همزة وصل وأداة اتصال
بالنسبة ل:²

مسؤولي التجميع، المصلحة المركزية للتجميع، مسؤولي الشركات التابعة؛

مسؤولي مصلحة المحاسبة للشركات المجمع التي تقوم بإنتاج معلومات محاسبية ضرورية للتجميع؛

المدراء العاميين للشركات المجمع وكذلك مصلحة التدقيق والمراجعة الداخلية وكذا مصلحة مراقبة التسيير؛

محافظي الحسابات لشركات المجمع.

الإجراءات الأخرى المتخذة:

يمكن الإشارة إليها في النقاط التالية:

تحديد العمليات البيئية؛

¹ مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 109-110.

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 الإهلاكات 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 Memento Expert, **Comptes consolidés** (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 مثلاً 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 أي 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 وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية أن تكون كل القوائم المالية الفردية للشركات الداخلة في نطاق التجميع معدة كذلك وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة الأم ما عدا الشركات التي تخضع لطريقة الوضع بالمعادلة.

أولاً: 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 Memento Expert, Op.Cit., P.299.

ثانيا: توحيد طرق التقييم والعرض:

يجب استخدام سياسات محاسبية موحدة بين كل الشركات الداخلة في محيط التجميع، وهي من متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

فالمعيار المحاسبي IFRS10، يفرض أن يتم إعداد القوائم المالية المجمعة باستخدام 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 32000 فإنه حدد طريقتين 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 8-132 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 دمجها 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 عموماً تحول حسب السعر المعمول به أثناء حدوثها وعملياً تحول حسب السعر المتوسط للدورة (شهرية، فصلي...):

إذا كان الأصل محولاً بالسعر التاريخي فإن إهلاك أو مؤونة هذا الأصل تحول أيضاً 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 الثالث : مثال تطبيقي عن تحويل القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية¹

الميزانية باليورو

الأصول	الإجمالي	إهلاك/م/ن ق	الصافي	الخصوم	الصافي
التثبيات المادية	3650	1837.50	1812.50	رأس المال	2000
التثبيات المالية	750	162.50	587.50	الاحتياطات	650
مخزون البضائع	850	325	525	النتيجة الصافية	142.50
حقوق العملاء	1500	360	1140	الإعانات	507.50
النقدية	500	/	500	مؤونة الأعباء والأخطار	190
				القروض	500
				ديون اجتماعية وضريبية	150
				الموردون	425
المجميع	7250	2685	4565	المجميع	4565

¹ Dominique Mesplé- Lassalle, Op.Cit., P. 77.

جدول النتيجة باليورو

المبالغ	الإيرادات	المبالغ	التكاليف
8750	مبيعات البضائع	4250	مشتريات البضائع المباعة
77.50	قسط إعانات الاستثمار المحولة للنتيجة	-300	تغير المخزون
20	استرجاع المؤونات	980	خدمات خارجية
		650	ضرائب ورسوم
		1715	اجور ومصاريف المستخدمين
		587.5	مخصصات الاهتلاكات للتثبيات العينية
		235	نقص القيمة للحقوق
		125	نقص القيم على المخزونات
		90	مصاريف مالية
		112.5	نقص القيم على التثبيات المالية
		100	مخصصات المؤونات على الأخطار
		160	الضرائب على الأرباح
		142.5	النتيجة الصافية
8874.50	المجاميع	8874.50	المجاميع

معلومات متعلقة بأسعار صرف العملات

0.90	السعر المتوسط N-4
0.90	السعر المتوسط N-3
0.95	السعر المتوسط N-2
1	السعر المتوسط N-1
1.25	السعر المتوسط N
1.1	سعر الاقفال N-1
1.3	سعر الاقفال N

نقص القيم			حقوق العملاء	
المبلغ في نهاية N	مخصصات N	المبلغ في بداية N		
100	00	100*	100	N-2
200	175	25	200	N-1
60	60	00	1200	N
360	235	125	1500	المجاميع

الاهتلاكات			التثبيات المادية	
المبلغ في نهاية N	مخصصات N	المبلغ في بداية N		
1250	250	1000	2000	4N-
300	100	200	600	N-2
150	100	50	500	N-1
137.50	137.50	0	550	N
1837.50	587.50	1250	3650	المجاميع

1500	N-4
500	N-1
2000	المجموع
المبالغ	الاحتياطات
300	N-4
150	N-3
300	2-N
100-	N-1
650	المجموع

القيمة الصافية في نهاية N	نقص القيم			مخزون البضائع في نهاية N-1	
	المبلغ في نهاية N-1	مخصصات N-1	المبلغ في بداية N-1		
00	100	100	00	100	N-2
350	100	100	00	450	N-1
350	200	200	00	550	المجموع

المبلغ في N	استرجاع N	استرجاع N-1	استرجاع N-2	الإعانات المستلمة	
187.50	37.50	37.50	37.50	300	N-2
320	40	40	00	400	N-1
507.50	77.50	77.50	37.50	700	المجموع

المبالغ	مؤونات الأخطار
50	مخصصات N-3
60	مخصصات N-1
100	مخصص N
20	استرجاع N
190	المجموع
المبالغ	القروض
200	N-4
300	N
500	المجموع

المبالغ	الموردون
75	N-4
350	N-3
425	المجموع

المبالغ	ديون ضريبية واجتماعية
150	N
150	المجاميع

التحويل وفق طريقة سعر الإغلاق

جدول النتيجة: التكاليف والإيرادات تستخدم السعر المتوسط (taux moyen)

الدولار	المعدل	بالا ورو	تحويل التكاليف
5312.5	1.25	4250	مشتريات البضائع المباعة
375-	1.25	-300	تغير المخزون
1225	1.25	980	خدمات خارجية
812.50	1.25	650	ضرائب ورسوم
2143.75	1.25	1715	اجور ومصاريف المستخدمين
734.38	1.25	587.5	مخصصات الاهتلاكات للتثبيات العينية
293.75	1.25	235	نقص القيمة للحقوق
156.25	1.25	125	نقص القيم على المخزونات
112.50	1.25	90	مصاريف مالية
140.63	1.25	112.5	نقص القيم على التثبيات المالية
125	1.25	100	مخصصات المؤونات على الأخطار
200	1.25	160	الضرائب على الأرباح
178.13	1.25	142.5	النتيجة الصافية
11059.38		8847.50	مجموع التكاليف
الدولار	المعدل	بالا ورو	تحويل الإيرادات
10937.50	1.25	8750	مبيعات البضائع
96.88	1.25	77.50	قسط اعانات الاستثمار المحولة للنتيجة
25	1.25	20	استرجاع المؤونات
11059.38		8847.50	مجموع الإيرادات

2- تحويل الميزانية : تحول الأصول باستخدام سعر الأقفال (taux de clôture)

رأس المال والاحتياطات يتم تحويلهم باستخدام السعر التاريخي، النتيجة باستخدام السعر او المعدل المتوسط و الخصوم الأخرى باستخدام السعر المتوسط.

بالدولار	المعدل	بالا ورو	تحويل الأصول
4745	1.30	3650	التثبيات المادية
2388.45	1.30	1837.50	إهلاك التثبيات المادية
975	1.30	750	التثبيات المالية
211.25-	1.30	162.50-	نقص القيم للتثبيات المالية
1105	1.30	850	مخ البضائع
422.50-	1.30	325-	نقص القيم للبضائع
1950	1.30	1500	حقوق العملاء
468-	1.30	360-	نقص القيم للعملاء
650	1.30	500	النقدية
5934.50		4565	مجموع الأصول

بالدولار	المعدل	بالاورو	تحويل الخصوم
1850			رأس المال Taux historique
1350	0.90	1500	N-4
500	1	500	N-3
590			احتياطات Taux historique
270	0.90	300	N-4
135	0.90	150	N-3
285	0.95	300	N-2
-100	1	-100	N-1
1012.13 ¹			فارق التحويل Ecart de Conversion
178.13 ²	1.25	142.50	النتيجة
659.75	1.3	507.50	الإعانات
247	1.3	190	مؤونات الأخطار
650	1.3	500	القروض
195	1.3	150	ديون ضريبية واجتماعية
552.5	1.3	425	الموردون
5934.50		4565	مجموع الخصوم

تقوم النتيجة بالمعدل المتوسط مثلما تم حسابها في جدول النتيجة

فارق التحويل للخصوم : يمكن تحليل فارق التحويل الظاهر في الخصوم وفق الجدول التالي :

الفرق	بالدولار	بالاورو	تحليل فارق التحويل
		2000	رأس المال
	1850		التحويل باستخدام السعر التاريخي
750	2600		التحويل باستخدام سعر الإغلاق 1.3
		650	الاحتياطات
	590		التحويل باستخدام السعر التاريخي
255	845		التحويل باستخدام سعر الإغلاق 1.3
		142.50	النتيجة
	178.13		التحويل باستخدام المعدل المتوسط
7.13	185.25		التحويل باستخدام سعر الإغلاق 1.3
1012.13			فارق التحويل

¹ يحسب بالفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم

² تقيم النتيجة بالسعر المتوسط وفقا لجدول النتيجة

II - التحويل باستخدام طريقة السعر التاريخي (معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS)

1- تحويل حسابات النتيجة : لتحويل حسابات النتيجة وجب القيام ببعض الحسابات التحضيرية الضرورية
تقييم تغيرات المخزون:

المبلغ	سعر التحويل	مخ البضائع في نهاية N	
95	0.95	100	N-2
250	1	250	N-1
625	*1.25	500	N
970	200	850	المجميع
المبلغ	سعر التحويل	مخ البضائع في نهاية N-1	
95	0.95	100	N-2
450	1	450	N-1
545	200	850	المجميع

* السعر المتوسط السنوي.

حساب مخصصات المؤونات من اجل نقص الأصول الغير نقدية :

الأصول المالية : من الجدول أدناه نلاحظ انه لا يوجد أي مخصص

المخصص	الفرق او المؤونة الضرورية	القيمة الصافية المحولة	سعر التحويل	القيمة الصافية للتحقيق	القيم الاجمالية المحولة	سعر التحويل	القيم الاجمالية
00	22.5-	260	1.30	200	237.50	0.95	250
00	20-	520	1.3	400	500	1	500

المخزونات في نهاية N:

المخصص	المخصص الموجود	الفرق او المؤونة الضرورية	القيمة الصافية المحولة	سعر التحويل	القيمة الصافية للتحقيق	القيم الاجمالية المحولة	سعر التحويل	القيم الاجمالية
00	95	95	00	1.30	00	95	0.95	100
185	65	250	00	1.3	00	250	1	250
72.50	00	72.50	552.50	1.30	425	625	1.25	500
257.50	160	417.50-	552.50		425	970		850

مخصص المؤونة في السنة n قدرت بـ 257.50، المؤونة الموجودة قدرت بـ 160 والتي حسبت باستخدام نفس طريقة

التقييم طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 21 وهو يعد للمخزون n-1.

المخصص	الفرقاو المؤونة الضرورية	القيمة الصافية المحولة	سعر التحويل	القيمة الصافية للتحقيق	القيم الاجمالية المحولة	سعر التحويل	القيم الاجمالية
95	95	00	1.10	00	95	0.95	100
65	65	385	1.1	350	450	1	450
160	160	385		350	545		550

الفصل الثالث: تطبيقات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF على الحسابات المجمعة

مخصصات المؤونات للنقص في عناصر النقدية، السعر التاريخي يقرب مع سعر الإغلاق في تاريخ إعداد التسجيلات المحاسبية لعمليات الجرد وبالتالي التحويل يكون بسعر 1.3.

بالدولار	المعدل	الأورو		تحويل التكاليف
5312.50	1.25	4250	TM	مشتريات البضائع المبيعة
¹ 425-	0	300-	TH	تغير المخزون
1225	1.25	980	TM	خدمات خارجية
812.50	1.25	650	TM	ضرائب ورسوم
2143.75	1.25	1715	TM	اجور ومصاريف المستخدمين
				مخصصات الاهتلاكات للتثبيات العينية
225	0.90	250	TH	N-4
95	0.95	100	TH	N-2
100	1	100	TH	N-1
178.75	1.30	137.50	TH	N
305.50	1.30	235	TC=TH	نقص القيمة للحقوق
257.50	/	125	وفق الجدول	نقص القيم على المخزونات
112.50	1.25	90	TM	مصاريف مالية
00	/	112.5	وفق الجدول	نقص القيم على التثبيات المالية
130	1.30	100	TC=TH	مخصصات المؤونات على الأخطار
200	1.25	160	TM	الضرائب على الأرباح
² 710.63	/	142.50	/	النتيجة الصافية
11383.63		8847.50		مجموع المصاريف
بالدولار	المعدل	الأورو		تحويل الإيرادات
10937.50	1.25	8750	TM	مبيعات البضائع
35.63			TH	قسط الإعانة المحول للنتيجة
40	0.951	37.50	TH	N-2
26	1.30	40	TH	N-1
		20	TH	استرجاع المؤونات على الأخطار
11039.13		8847.50		مجموع الإيرادات قبل فارق التحويل
³ 344.50				فرق التحويل
11383.63		8847.50		مجموع الإيرادات

¹ تحسب وفق الجدول 545-970-425.

² تحسب مباشرة من الميزانية في ح/12.

³ تحسب بالفرق بين مجموع الإيرادات والتكاليف.

الشروع في عملية التحويل :

تحويل حسابات الميزانية :

بالدولار	المعدل	بالأورو	المعدل	تحويل الأصول
3585		3650		التثبيتات المادية
1800	0.90	2000	TH	N-4
570	0.95	600	TH	N-2
500	1	500	TH	N-1
715	1.30	550	TH	N
-1738.75		-1837.50		اهتلاك التثبيتات المادية
-1125	0.9	-1250	TH	N-4
-285	0.95	-300	TH	N-2
-150	1	-150	TH	N-1
-178.75	1.30	-137.50	TH	N
737.50		750		التثبيتات المالية
237.50	0.95	250	TH	N-2
500	1	500	TH	N-1
00	1.3	-162.50	وفق الجدول	مؤونة نقص التثبيتات المالية
995		850		مخزون البضائع
95	0.95	100	TH	N-2
250	1	250	TH	N-1
650	1.3	500	TH	N
-417.50		-325		مؤونة نقص مخزون البضائع
-95		-100	وفق الجدول	N-2
-250		-150	وفق الجدول	N-1
-72.50		-75	وفق الجدول	N
1950	1.30	1500	TC	حقوق العملاء
-468	1.30	-360	TC	مؤونة نقص حسابات العملاء
650	1.30	500	TC	النقدية
5293.25		4565		مجموع الأصول

الفصل الثالث: تطبيقات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF على الحسابات المجمعة

بالدولار	المعدل	بالاورو	المعدل	تحويل الخصوم
1850		2000		راس المال
1350	0.9	1500	TH	N-4
500	1	500	TH	N-1
590		650		الاحتياطات
270	0.9	300	TH	N-4
135	0.9	150	TH	N-3
285	0.95	300	TH	N-2
-100	1	-100	TH	N-1
498.13		507.50		الإعانات
178.13	0.95	187.50	TH	N-2
320	1	320	TH	N-1
247	1.3	190	TC	مؤونة الأخطار
650	1.3	500	TC	القروض
195	1.3	150	TC	ديون جبائية واجتماعية
552.50	1.3	425	TC	الموردون
4582.63		4422.50		مجموع الخصوم قبل النتيجة
*710.63		142.50		النتيجة
5293.25		4565		مجموع الخصوم

*النتيجة المحسوبة بالفرق بين الأصول والخصوم

تحليل فارق التحويل

الفرق	الفروق الجزئية	بالدولار	بالاورو	تحليل فارق التحويل
			2650	راس المال والاحتياطات
		2440		التحويل باستعمال السعر التاريخي
1005	1005	3445		التحويل باستعمال سعر الإقفال 1.3
479.63-			2925	العناصر غير النقدية لأصول الميزانية
			3650	التثبيتات المادية
			(1837.50)	اهتلاك التثبيتات المادية
			750	التثبيتات المالية
			(162.50)	مؤونة نقص الأصول المالية
			850	مخزون البضائع
			(325)	مؤونة نقص مخ البضائع
				التحويل باستعمال السعر التاريخي
		3161.25	507.50	التحويل باستعمال سعر الإقفال 1.3
	641.25	3802.5		تحويل خصوم الميزانية
				الإعانات
		498.13		التحويل باستعمال السعر التاريخي
	161.63	695.75		التحويل باستعمال سعر الإقفال 1.3
				الإيرادات والتكاليف
180.88 -			8705	التكاليف (وفق الجدول)
		10673.50		التحويل باستعمال السعر التاريخي

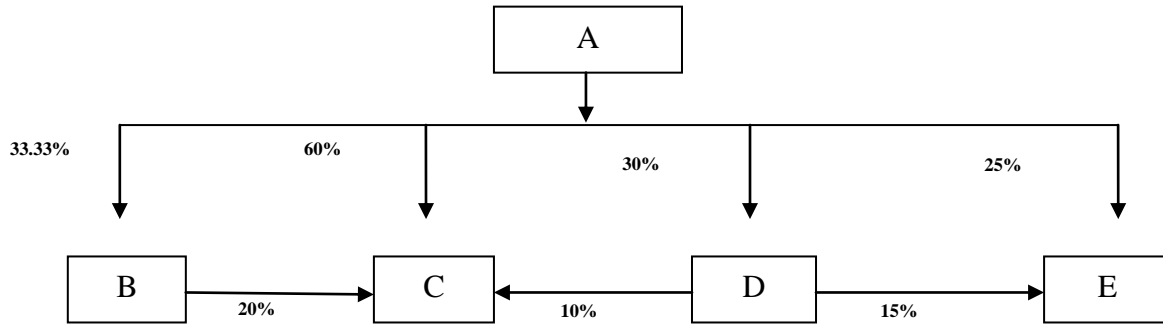
	643.50	11316.50	8847.50	التحويل باستعمال سعر الإقفال 1.3 الإيرادات (الإجمالي)
	462.63	11039.13		التحويل باستعمال السعر التاريخي
344.50		11501.75		التحويل باستعمال سعر الإقفال 1.3 فارق التحويل

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 نعتد على الأمثلة التطبيقية.

حالة تطبيقية:



حساب نسبة الرقابة (السيطرة)

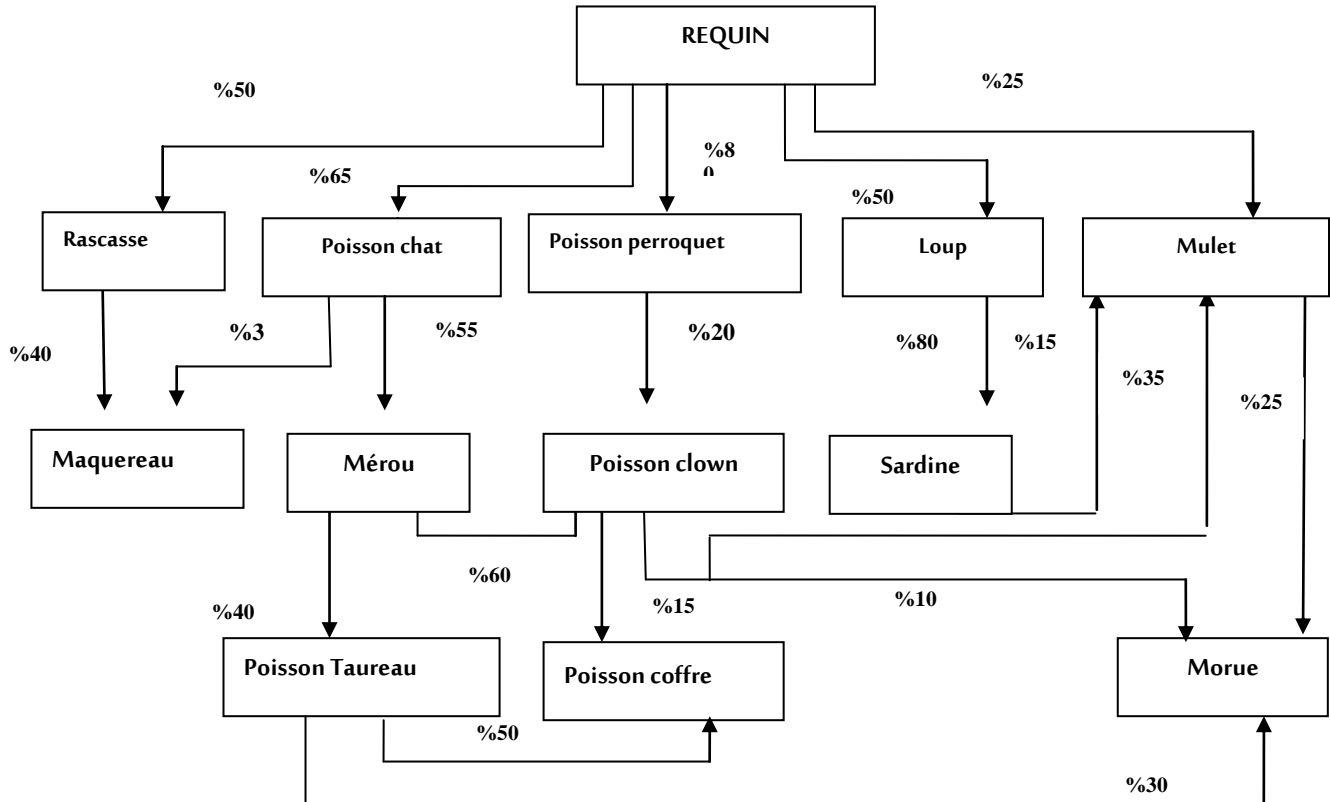
التعليق	طريقة التجميع	% معدل الرقابة	الشركة
	التجميع الكلي (الشامل) IG	100%	A
رقابة مشتركة بين 03 مجمعات	التجميع بالتناسب IP	33.33%	B
ولا نأخذ في D وB ضياع الرقابة على مستوى الشركة و10% الحسبان مساهماتهم والمقدرة بـ 20%	التجميع الكلي (الشامل) IG	60%	C
	ME الوضع في المعادلة (حقوق الملكية)	30%	D
ولا نأخذ في D ضياع الرقابة على مستوى الشركة و15% الحسبان مساهماته والمقدرة بـ	ME الوضع في المعادلة (حقوق الملكية)	25%+0%	E

حساب نسبة الفائدة وفق معايير التقرير المالي الدولية IFRS والقانون 02/99

معدل الفائدة	حساب معدل الفائدة	معايير IFRS
100%		% فائدة المجمع في A
33.33%		% فائدة المجمع في B
60%	$60\%+00\%+00\%$	% فائدة المجمع في C
30%		% فائدة المجمع في D
25%	$25\%+00\%$	% فائدة المجمع في E

معدل الفائدة	حساب معدل الفائدة	التعليق	القانون 02-99
100%			% فائدة المجمع في A
33.33%			% فائدة المجمع في B
69.66%	$60\%+(33.33\%*20\%)+(10\%*30\%)$	نأخذ في الحسبان نسبة المساهمة لـ B في D	% فائدة المجمع في C
30%			% فائدة المجمع في D
29.50%	$25\%+30\%*15\%$	نأخذ في الحسبان نسبة المساهمة في D	% فائدة المجمع في E

حالة تطبيقية : حسب هيكل المجمع الموالي تحديد معدلات الرقابة وطرق التجميع والفائدة وطرق التجميع حسب IAS/IFRS والقانون 02/99 .



أولاً: حساب معدلات الرقابة وتحديد طرق الدمج

نسبة الإدماج	طريقة الدمج	نوع الرقابة	التعليق	نسبة (معدل) الرقابة			الشركات
				الهاما	لـ	جـ	
100%	الدمج الكلي	حصرية		100%	100%	100%	Requin
50%	الدمج التناسبي	مشتركة	الرقابة مقسمة مع مجمع آخر	50%		50%	Rascasse
100%	الدمج الكلي	حصرية		65%		65%	Poisson chat
100%	الدمج الكلي	حصرية		80%		80%	Poisson perroquet
00%	الوضع بالمعادلة	التأثير الهام		30%		30%	Loup
100%	الدمج الكلي	حصرية	Poisson 35% معدل الرقابة Poisson clown، 10% للشركة Sardine لا تؤخذ في الحساب	60%	35%	25%	Mulet
00%	الوضع بالمعادلة	التأثير الهام	Rascasse تحت الرقابة المشتركة و40% لا تؤخذ في الحساب	30%	30%		Maquereau
100%	الدمج الكلي	حصرية	لان الرقابة من طرف poisson chat	55%	55%		Mérou
100%	الدمج الكلي	حصرية	لان الرقابة Poisson Mérou و perroquet	80%	20%+60%		Poisson clown
00%	خارج محيط الدمج	لا توجد رقابة	انقطاع سلسلة الرقابة على مستوى Loup		00%		Sardine
N/A	الوضع بالمعادلة	التأثير الهام	لان الرقابة على Mérou	40%	40%		Poisson taureau
00%	خارج محيط الدمج	لا توجد رقابة	Poisson clown 15% منح لا poisson taureau 50% لا تؤخذ في الحساب	15%	15%+00%		Poisson coffre
35%	الوضع بالمعادلة	التأثير الهام	عن طريق poisson clown و Mulet فقط، 30% Poisson taureau لا تؤخذ في الحساب	35%	25%+10%		Morue

ثانياً: حساب معدلات الفائدة

القانون 02/99 الفرنسي		معايير IFRS		الشركات
شرح الحساب والتعليق	% الفائدة	شرح الحساب والتعليق	% الفائدة	
	100%		100%	Requin

الفصل الثالث: تطبيقات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF على الحسابات المجمعة

	%50		%50	Rascasse
	%65		%65	Poisson chat
	%80		%80	Poisson perroquet
	%30		%30	Loup
	%38,11	25%+(35%×37.45%) (Poisson clown) 00%+ لان الشركة LOUPE تخضع لطريقة الوضع بالمعادلة	%38,11	Mulet
داخلة في محيط الادماج لان الشركة Sardine غير				
IFRS مع نفسها	%35,75	عن طريق poisson chat : 0,55×0,65	%35,75	Mérou
IFRS مع نفسها	%37,45	0,20×0,80 (عن طريق poisson perroquet + 0,60×0,3575 (عن طريق Mérou)	%37,45	Poisson clown
نفسها مع IFRS فيما يخص نسبة 13.27% + 14,3×0.3% عن طريق (Poisson Taureau)	%17,56	0,3811×0,25 (عن طريق Mulet) + 0,3745×0,10 (عن طريق Poisson clown + 00%) لا توجد رقابة على Poisson taureau	13,27%	Morue
IFRS مع نفسها	%14,30	0,3575×0.4 عن طريق (Mérou)	%14,30	Poisson taureau
+(Poisson chat) 0,65×0.30 (Rascasse) 0,4×0,5	%39,50	00%+(Poisson chat) 0,65×0.30 (Racasse %) لانها مدمجة بالتناسب	%19,50	Maquereau
	N/A	/	N/A	Sardine
	N/A	/	N/A	Poisson coffre

المطلب الثالث: إعادة معالجة العمليات الداخلة في التجميع واستبعاد العمليات ما بين 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

أولاً: 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 الإهلاك؛

طرق تقييم المخزون؛

القواعد الخاصة بالمؤونات.

معالجات الضريبة المؤجلة:

¹ Jean Michal Palou, Op.Cit., P. 83.

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 المادة 310.

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 الزمنية 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 لتتنقص قيمة النتيجة والإحتياطات¹؛
إذا أنتجت المعالجة قيمة ناقصة في النتيجة أو الإحتياطات تظهر ضريبة مؤجلة مسجلة من جهة الأصول من أجل زيادة قيمة النتيجة والإحتياطات.

ثانيا : المعالجة الإختيارية

تعرف المعالجات الإختيارية 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 تعتمد هذه المصلحة نذكر ما يلي:²

معالجة المخزونات وكذا تقييمها بالطرق المتاحة؛

معالجة قرض الإيجار التمويلي حسب توجيهات المعيار IAS17؛

مؤونة منافع المستخدمين خاصة منحة الانصراف إلى التقاعد حسب توجيهات المعيار IAS19؛

طريقة وتيرة التقدم في الأشغال عند المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل (المادة 1-133 من قانون 2008) حسب توجيهات المعيار IAS11؛

نشر تكاليف وأقساط القرض على مدته حسب توجيهات المعيار IAS23؛

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.

¹ Memento Expert, Op. Cit., P. 195-196.

² Richard Effantin, Op.Cit., P. 60.

الفرع الثاني : الضريبة على ارباح الشركات

أولاً: الفئات الضريبية¹

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 الفرنسي CRC99-02: يحدث هناك اختلاف مؤقت بين القيمة المحاسبية لأصول أو خصوم المؤسسة والقيمة الجبائية، ويصنف هذا الاختلاف إلى أربعة أصناف وهي:

الفروق الدائمة: من وجهة نظر محاسبية تعتبر هذه الأعباء نهائية، لكن جبائياً يجب استرجاعها لحساب النتيجة الجبائية، أي هي مصاريف مرفوضة من الناحية الجبائية، وفي هذه الحالة لا يوجد معالجة محاسبية عند القيام بالتجميع ومن أمثلة هذه الأعباء، إهلاك 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 جبائياً 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 مثلاً اختلاف طرق الإهلاك، اختلاف طرق الإخراجات 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 أجل تحديد النتيجة المجمعة سواء بالزيادة أو النقصان، حيث أن الضريبة المؤجلة تؤثر على النتيجة بالفرق بين مبلغ المصروف أو العبي الكلي وبين تأثير معدل الضريبة على أرباح الشركات فمثلاً إذا كانت التكاليف أو الإيرادات بنسبة 100% وكان معدل الضريبة على أرباح الشركات 19% فإن التأثير على النتيجة المجمعة يكون بنسبة (100-19) = 81% وتأثيرها يكون بالزيادة في حالة التكاليف أي ح/692 الضرائب المؤجلة أصولاً وبالنقصان في حالة الإيراد أي ح/693 الضرائب المؤجلة خصوم .

منتجات الضرائب المؤجلة: تشمل على الإيرادات المسجلة محاسبياً 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 أصولاً اذا كانت الشركة من الممكن ان تحقق ارباح في مستقبل منظور او الاكتفاء بمعالجتها خارج المحاسبة فحسب قانون المالية لسنة 2010 الذي غير المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من المدة 05 سنوات الى 04 سنوات لاسترجاع العجز للسنوات السابقة².

ثانياً: المعالجة عند التجميع:

تنص المادة 303 من القانون الفرنسي CRC99-02: من أجل عدم تشويه الصورة الصادقة للحسابات المجمعة، يجب إجراء استيعادات لها أثر على القيود المسجلة لأغراض التشريع الضريبي للدولة ويتعين على الكيان المجمع القيام ب³:

¹ Ibid., P. 61-62.

² Abdesselam Medjoubi, **Syseteme Comptable Financier** (1^{er} Edition; Setif: Ben Guellil, 2010), P. 146.

³ Ibid., P. 63-64.

إثبات أو استرجاع الاهتلاكات الاستثنائية، وذلك عندما تطبق المؤسسة الإهلاك المتناقص الذي يسمح به التشريع الجبائي للحفاظ على الإهلاك الخطي؛

تأسيس واسترجاع المؤونات المنتظمة؛

استرجاع مؤونات الاستثمار؛

تسجيل بعض الأعباء اللاحقة والناجئة من حيازة الاستثمارات؛

الإدراج في النتيجة أثر التغيير في الطرق المحاسبية.

خلافًا للممارسة المتبعة لإنجاز الحسابات الاجتماعية السنوية فإنه عند التجميع لا بد من تسجيل الضرائب المؤجلة والناجئة 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 أخرى من أجل ضبط عملية التجميع المحاسبي، وهذا كله من أجل جعل كل الحسابات للشركات الخاضعة لطريقة الدمج الكلي متجانسة. الأمر الذي يعطي للميزانية المجمعة الصورة الصادقة والوافية وتجعلها قابلة للمقارنة مع مجموعات أخرى وتمثل هذه المعالجات في:

أولاً : معالجة حسابات الإستثمار

تسجل التثبيتات في الأصول بقيمتها التاريخية في حين يجب:¹

الأخذ بعين الإعتبار الاستثمارات المتعلقة بقرض الأيجار؛

الأخذ بعين الإعتبار بعض المصاريف الداخلة ضمن تكلفة حيازة الاستثمار؛

إعادة تقييم معترف بها.

ثانياً : معالجة الإهلاكات الاستثنائية

تلجأ المصلحة المختصة بالتجميع إلى معالجة إهلاكات الفروع عند الإقتضاء وذلك بغرض توحيد الطرق المستخدمة وجعلها مطابقة لنظام الإهلاك الخطي وهذا ما يسمح بتقارب فترات حياة الأصول الخاصة بالمجمع ككل.

كما أن الإهلاكات الإستثنائية تتمثل في حصص الإهلاكات المطبقة خصيصاً لغرض الاستفادة من المزايا الجبائية، وعلى هذا الأساس فإن المجمع يفرض على كافة الشركات التابعة التي تنتهي إلى محيطه تطبيق الإهلاك الخطي لأصولها.

التسجيل المحاسبي للإهلاكات الإستثنائية:

كما سبق وأن ذكرنا، أن كل العمليات التي تتعلق بالمعالجة يجب تسجيلها في جدول خاصة وذلك نظراً 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:

¹Ibid.,P. 67.

ح281/ إهلاك التثبيتات العينية(الاستثنائية)؛

ح12/ النتيجة؛

ح12/ النتيجة؛

ح106/ 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 ما بين حصة المجمع وحصة خارج المجمع.

في القانون الفرنسي يمكن ان تجري الشركة المجموعة 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

المجموعة 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 ومرتفعة.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 الصفة مع المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين أم الأجانب، أشخاصا طبيعيين كانوا أو معنويين تابعين للقانون

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 استعمال مهني أو على المحلات التجارية أو المؤسسات

الحرفية"⁴

كما أن أصول الشركات المجموعة التي تستحوذ عليها بواسطة عقود تخص قرض الإيجار ليست ملكا لها فهي

إستثمارات مؤجرة فلا تظهر في أصولها، كما أنها لا تهتك، كذلك الإيجارات المدفوعة تمثل أعباء للإستغلال، وفي نهاية

العقد بإمكانها الحيابة على ملكية هذا الإستثمار بسعر متفق عليه في العقد، وفي حالة الحصول عليه يسجل يظهر في

أصول بقيمة الحيابة.

¹ Richard Effantin, Op.Cit., P. 69.

² Ibid., P. 70.

³ مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 68.

⁴ Robert Obert, Op.Cit., P. 116-117.

في هذا الإطار يمكن تلخيص أهم المعالجات للحسابات المجمعة التي تخص عقد قرض الإيجار كذلك كما يلي:¹

من وجهة نظر المقرض

تسجيل هذا الإستثمار ضمن أصول الميزانية إما بالقيمة المحددة في العقد أو بقيمته الحقيقية إذا لم تحدد في العقد، ويتم إهلاكه بحسب طبيعته؛

اعتبار الإيجار كأنه أقساط تسديد الدين (مصاريف مالية)، وتسجل محاسبا ضمن عناصر الخصوم؛

تسجيل قرض ضريبي عندما يكون مخطط إهلاك الإستثمار مختلف عن مخطط الإهلاك المالي للدين.

عقد الإيجار من وجهة نظر المؤجر

تعد الأملاك التي وضعها 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 الإهلاكات؛

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 مخزوناتهما وفقا للطريقة المتبعة من طرف الشركة الام.

جدول رقم (07): إستبعاد هامش المخزون

طريقة المعادلة	طريقة التكامل النسبي	طريقة التكامل الشامل	البائع المشتري
استبعاد بنسبة طريقة المعادلة	استبعاد بنسبة التكامل النسبي	استبعاد بنسبة 100% موزعة بين المجمع وحقوق الأقلية	التكامل الشامل
استبعاد بنسبة حاصل ضرب النسبتين	استبعاد بنسبة حاصل ضرب النسبتين	استبعاد بنسبة التكامل النسبي	طريقة المعادلة

SOURCE : Simon Paoli et François Colinet, **La Pratique Des Comptes Consolidées** (4^{ème} édition; Paris: Edition Dunod, 2005), P.176

¹ Jean –Michal Palou, Op.Cit., P. 148-149.

سادسا : معالجة المؤونات المقننة

تعتبر المؤونات المقننة من بين العمليات التي يجب إقصاؤها من محاسبة المجمع، باعتبارها لا تعبر عن قيم ناقصة بل مرتبطة بالتشريع الجبائي، فهي بالتالي تختلف عن المبدأ الكلاسيكي للمؤونات العادية، وفي ظل تطبيق القواعد والأحكام المتعلقة بالتجميع، لا بد من إقصاء أي تأثير على الحسابات والقيود التي سجلت سوى من أجل تطبيق المصلحة الجبائية¹.

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 ما هو إلا للحصول على اقتصاد في الضريبة، قد يكون دائم أو ظرفي، فهي لا تعبر عن الحالة الاقتصادية بحكم أنها غير مبررة، لذا لا بد من إلغائها من الحسابات المجمع، وتتم عملية التسجيل المحاسبي كمايلي:

المرحلة الأولى: تحويل المؤونة المقننة إلى الإحتياطات عند بداية السنة

ح/15 مؤونات مقننة:

ح/106 إحتياطات مموعة:

إقصاء المؤونة لبداية السنة:

ح/106 إحتياطات مموعة:

ح/134 ضرائب مؤولة للخصوم.

تسجيل الأثر الضريبي لبداية السنة

ملاحظة: الضريبة المؤولة 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:

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 للإهلاك.

ولمعالجة إعادة الإستثمار لا بد من إلغائها من حسابات التجميع بحيث تلغى من رأس المال الخاص وذلك كما يلي:²

إما بتسجيل حساب إعانات الإستثمار في حسابات التجميع بحيث تلغى من رأس المال الخاص:

¹ Robert Obert, Op. Cit., P. 121

² Richard Effantin, Op. Cit., P. 75.

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 التوجيه الأوروبية السابقة) كمايلي:¹

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.²

كما تنص الفقرة 09 المادة 8-248 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.³

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.

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.⁴

تذكر في الاتفاقيات الجماعية كيفية حساب هذه المنح ونظرا لمبالغها الضخمة خاصة في الكيانات الكبيرة فيجب عليها تكوين مؤونات تحسب بطرق تقديرية أخذت بعين الاعتبار:

1-فرضيات ديموغرافية⁵

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 ؛

¹ زرموت خالد، مرجع سبق ذكره، ص 144.

² Evelyne Gurfein, **Comptes Consolidés** (France: édition D'organisation, 2006), P. 69.

³ Stephane Mercier, **La Consolidation** (3^{ème} édition; Belgique: l'édition Professionnelle, 2013), P. 112.

⁴ Richard Effantin, Op. Cit., P. 76.

⁵ Francois Colinet, Op. Cit., P.115.

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 ما يتم 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 ما بين مبلغ الإلتزام والمبلغ المدفوع وتدرج كأصول منفصلة، كما يدرج مبلغ تعويضات نهاية الخدمة وتوضح في ملاحق الحسابات الفردية وعند التجميع نقوم بإجراء معالجة لتسجيل الإلتزام كعبء وتخصيص مؤونة للأعباء والتي تتحملها المؤسسة وتأخذ في الحسبان عند كل دورة محاسبية لمدة نشاط الأجراء¹.

المطلب الرابع : استبعاد العمليات الداخلية للمجمع

تتم عملية استبعاد الحسابات المتعلقة بالعمليات البينية بناء على الأساليب المطبقة للتجميع، وبالتالي الإقصاء يكون على النحو التالي:²

100% بالنسبة للشركات التي تطبق طريقة التكامل الشامل؛

حسب نسب الفائدة المتعلقة بالمساهمات لكل شركة داخلية 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 عنها، فبواسطتها يتم إقصاء التدفقات المتعلقة بالشركات التابعة التي تساهم في تضخيم أصول وخصوم المجمع بصفة تلقائية وعلى سبيل المثال:³

الحقوق والديون المرتبطة بالشركات المجمعة، نفس الشيء بالنسبة للتكاليف والإيرادات، والمبادلات الداخلية (بيع وشراء).

كما تنص المادة 6-248 من المرسوم المؤرخ في 17 فيفري 1986 كمايلي:

الفقرة D: تجميع الحسابات تستوجب إقصاء النتائج الداخلية للشركات المجمعة والحصص؛

الفقرة F: جميع الحسابات تستوجب إقصاء الحسابات المشتركة للشركات المجمعة عن طريق الإدماج.

كما تنص المادة 01/26 من التوجيهات الأوروبية السابعة:

¹ Ibid., P. 254.

² Dominique Mesple- lassale, Op.Cit., P. 96.

³ Robert Obert, Op. Cit., P. 129.

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 مستويين¹ 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 صنفين²؛

إقصاءات بدون تأثير على النتيجة المجمعة؛

إقصاءات لها تأثير على النتيجة المجمعة.

أولاً: الاستبعادات التي ليس لها تأثير على النتيجة المجمعة:

تمثل 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.

¹ Memento Expert, Op. Cit., P. 348.

² Jean –Michal Palou, Op. Cit., P. 148.

كذلك قد تصادف 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 والتنفقات الداخلية في حدود نسبة الشركة المدمجة إدماجاً نسبياً، والفرق بين القيمة الملغاة وقيمة الديون والحقوق الباقية تقيد على أساس أنها ديون أو حقوق تجاه الغير.

ثانياً : 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 وفقاً لأسلوب الاندماج الكلي؛ فيما 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 وفقاً لأسلوب التكامل النسبي وأخرى وفقاً لأسلوب التكامل الشامل: ففي إطار التنازل الذي قد يتم بين الشركة المدمجة كلياً والشركة المدمجة نسبياً فإن الإقصاء يتم في حدود نسبة إدماج الشركة المراقبة بصفة مزدوجة والتي توافق أسلوب التكامل النسبي، نفس الشيء بالنسبة في حالة التنازل من طرف شركة مدمجة مع شركة أخرى مدمجة بصفة كلية (CRC Reglet 2810)؛

أما في حالة إقصاء العمليات التي تتم وفقاً للوضع بالمعادلة والعمليات التي تتم وفقاً 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 كلياً، بحيث يتم إقصائها في حدود نسبة مساهمة الشركة الأم في رأس مال الشركة التي تخضع للوضع بالمعادلة (CRC 02/99 Reglet).

إلغاء الحصص والأرباح الموزعة داخلياً: 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 الإحتياطيات.³

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 والإحتياطيات 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 طبقاً 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.⁴

¹ Ibid., P. 91.

² Robert Obert, Op. Cit., P. 130.

³ Richard Effantin, Op. Cit., P. 78.

⁴ الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية (مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، 2015)، ص 123.

إلغاء الخسائر الداخلية

في حالة القيام بإقصاء الخسائر الداخلية، لا بد من التأكد من قيمة العنصر المعالج من الأصول، بحيث يجب أن لا تتجاوز قيمة الخسارة قيمته الحالية، وذلك طبقاً لمبدأ الحيطة والحذر، فمثلاً 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 لا بد من إقصائها من أجل الرجوع إلى القيمة الحالية.¹

كما أن فائض القيمة المحقق خلال الدورة يقصى من النتيجة، في حين أنه يكون إقصاء فائض القيمة المتعلق بالدورات السابقة من الاحتياطات كمايلي:²

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؛

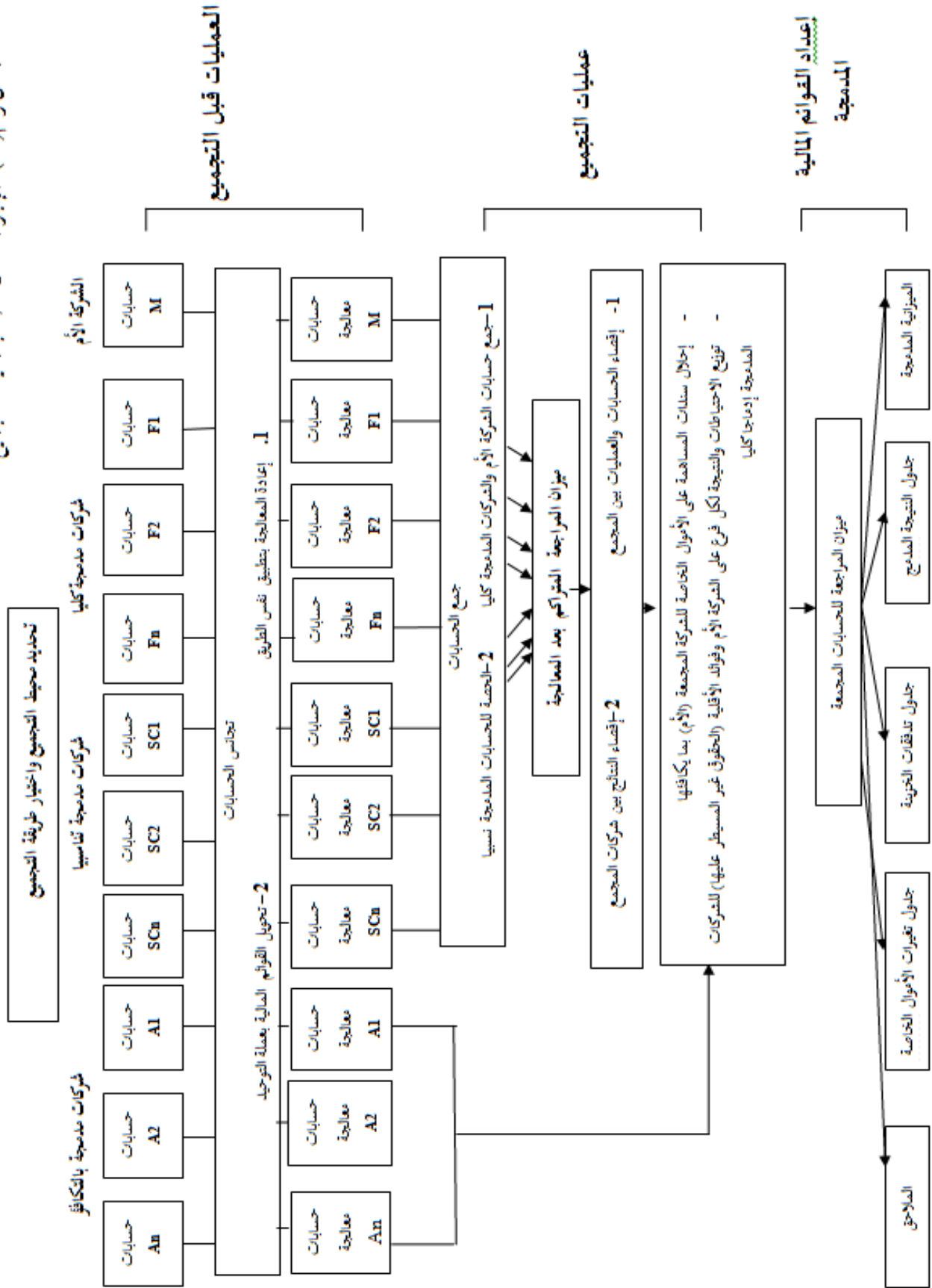
ح/68 مخصصات الإهلاك؛

التسجيل في النتائج.

¹ Evelyne Gurfein, Op.Cit., P. 184.

² Ibid., Idem.

الشكل رقم (17): الإجراءات الخاصة بعملية التجميع



المبحث الثالث: إجراءات تغير محيط التجميع

تؤدي القرارات الإستراتيجية 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، أو زيادة حصة الشركة في الشركات المساهمة، أو التنازل عن أسهم الشركة لصالح شركات أخرى، الأمر الذي يخلق بعض المشاكل المحاسبية بمناسبة هذا التغيير في محيط التجميع.

الفرع الأول: مفهوم فارق الإدماج الأول

عند شراء الشركة لشركة أخرى سواء كانت عملية الشراء كلية أو 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.

أولاً: 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

القايسة لرؤوس الأموال الخاصة ومن هنا يمكن استنتاج العلاقة التالية:

¹ الجريدة الرسمية، العدد 19 الموافق ل 25 مارس 2009، الجزائر، ص 17.

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).¹

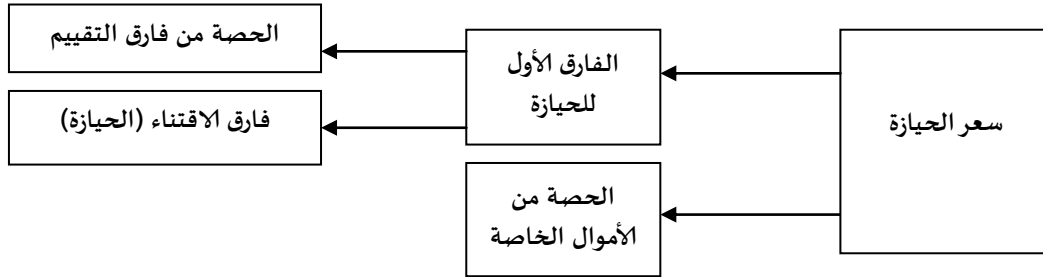
كما يمكن أن نميز بين نوعين من فرق التجميع: حسب المادة 7 من القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999:

فرق التقييم؛

فرق التحصيل.

ولفهم فارق الإدماج الأول نتناول ما جاء به المشرع الفرنسي.

شكل رقم (18) : حساب الفارق الأول 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:²

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 B في 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 بـ 2.100.000.

¹ امال فريال اوماطة. تقنية تجميع الحسابات: حالة الشركة القابضة سوناطراك . (رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004)، ص 86.

² Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et audit manuel et application** (2^{ème} Édition; Paris: Dunod, 2009), P. 274.

الفصل الثالث: تطبيقات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF على الحسابات المجمعة

في يوم الحيازة لسندات الشركة B كانت الأموال الخاصة للشركة B تقدر بـ 1900000 ون، الأصول والخصوم مقومة بالقيمة العادلة حيث أعطت لنا قيمة 2300000 ون، أي بفائض قيمة قدر بـ 400000 ون بالمقارنة مع القيمة في الميزانية للشركة B (1900000).

ونؤكد ان فارق الاقتناء المسجل في المحاسبة في N-1 لم يكن موضوع اختبار للقيمة، وفارق الاقتناء لم يكن يؤخذ بعين الاعتبار في حساب حصة المجمع .

في N/12/31 الأموال الخاصة خارج النتيجة قدرت بـ 2200000 ون والمطلوب حساب فارق الحيازة Goodwill الملاحظ في n-1 وحساب التغير المستحق وتعديلات السعر.

الحل: حساب فارق الحيازة الملاحظ في n-1

حساب فارق التقييم الناتج من الأصول والخصوم والمقيمة بواسطة القيمة العادلة .

2.300.000	القيمة العادلة للأصول والخصوم
1.900.000	القيمة في الميزانية للأصول والخصوم
400.000	زيادة القيمة الإجمالية
133.333,33 (تؤسس ضريبة مؤجلة - خصوم على فارق التقييم)	الضرائب المؤجلة (400000×%33.33)
266.666,67	فارق التقييم الصافي بعد الضريبة

2.000.000	المبلغ المدفوع
1.140.000	الحصة من الأموال الخاصة 60%×1900.000
860.000	الفرق
160.000	تحويل فارق التقييم بعد الضريبة
700.000	فارق الحيازة Goodwill

حساب فارق الحيازة (الاقتناء) في السنة N

جراء ارتفاع سعر الحيازة المدفوع على سندات المساهمة والمقدر بـ 100.000 ون مما يتطلب تصحيح فارق الحيازة. ليصبح بمبلغ = 100.000+700.000= 800.000 ون في الحسابات المدمجة .

رابعاً: المصاريف المتعلقة بالحيازة

تمثل 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 نبيها وفق المثال الموالي:

مثال: الشركة A قامت بالحيازة على 50% من سندات الشركة B، ثمن الحيازة قدرة بـ 3.000.000 ون. هذه الحيازة كانت بالمفاوضات مع وسيط بأتعاب قدرت بـ 300.000 ون، مصاريف التسجيل قدرت بمبلغ 100.000 ون، معدل الضريبة على أرباح الشركات IBS قدرت بـ 33.33%.

بالنسبة للمعيار IFRS3 المصاريف 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 IFRS وفق القانون 02-99

المبالغ	تقييم تكلفة شراء السندات وفق القانون 02-99	المبالغ	تقييم تكلفة شراء السندات وفق IFRS
3.000.000	سعر الشراء	3.000.000	سعر الشراء
200.000	أتعاب الوسطاء بعد الضريبة (66.66%×300000)	300.000	أتعاب الوسطاء
66.667	حقوق التسجيل (66.66%×100000)	100.000	حقوق التسجيل
3.266.667	تكلفة الشراء	3.400.000	تكلفة الشراء

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 المدمجة¹. 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 للتعين للشركة المكتسبة)؛ من جهة أخرى فارق الإقتناء (الفرق بين تكلفة اقتناء السندات والقيمة العادلة لحصة الأصول والخصوم القابلة للتعين للشركة المكتسبة).

أولاً: 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 الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات؛ حسب التشريع الفرنسي: الذي يعرف حسب اللائحة 99-02 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 3 IFRS في الفقرة 18، أن على المشتري إجراء تقييم للأصول القابلة للتعين المكتسبة والخصوم بالقيمة العادلة عن تاريخ الشراء⁴، كما أن فرق التقييم لا يظهر في الأصول على عكس فرق الإقتناء وإنما يتم إسناده إلى أصل معين، كما أن الهدف الرئيسي من معالجة فرق التقييم هو إعادة تقييم الإستثمارات والذي يؤدي إلى زيادة احتياطات المجموعة وفي حالة التكامل الشامل يؤدي إلى زيادة حقوق الأقلية وحقوق المجموعة، وتوجد طريقتين لمعالجة فرق التقييم محاسبياً:⁵

¹ Richard Effantin, Op.Cit., P. 84.

² الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 الموافق ل 25 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** (03^{ème} Edition, Paris: Dunod, 2013), P.137.

ثانيا: حالة تطبيقية: ¹ الشركة M قامت بحيازة 75% من الشركة F.

السندات F الموضحة في الميزانية للشركة M بقيمة 440 ون؛ تمت الحيازة على سندات F في بداية جانفي N، في هذا التاريخ الأموال الخاصة للشركة F بمبلغ 300 ون.

في تاريخ الشراء، قامت الشركة M بإعادة تقييم التثبيات للشركة F سمحت بتحقيق فائض قيمة بـ 120 ون .

ميزانية الشركة M و F والمقدمة في N/01/01 في تاريخ الحيازة :

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
200	راس المال	400	التثبيات	200	راس المال	60	التثبيات
100	احتياطات					440	سندات F
400	الديون	300	أصول غير جارية	400	الديون	100	أصول غير جارية
700	المجموع	700	المجموع	600	المجموع	600	المجموع

قدرت الأموال الخاصة للشركة F بـ 300 ون ومنه الحصة من الأموال الخاصة للشركة M تقدر بـ $(300 \times 75\%) = 225$

ون، ان الفرق بين سعر الحيازة (الفارق الأول للحيازة) يقدر كذلك بـ $215 = (400 - 225)$ ون .

مبلغ الصفقة يفسر بجزء من فائض القيمة والمقدر بـ 120 ون والناج من التثبيات للشركة F في الشركة M بـ 75% .

الفارق الأول للإدماج يقدر بـ 215 ون يمكن تقسيمه إلى :

الحصة في رأس المال والمقدر بـ 75% بفارق تقييم يقدر بـ 120 ون وتساوي إلى 90 و؛

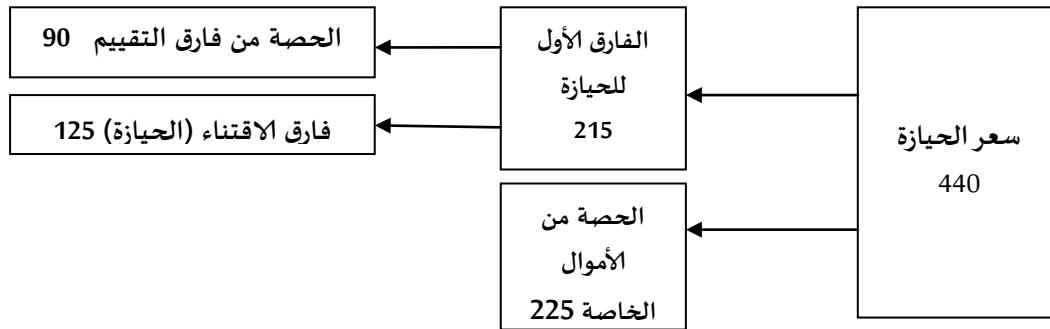
فارق حيازة يقدر بـ 125 ون وهو يتعلق بالرصيد المتبقي بعد التوزيع؛

فارق الحيازة (الاقتناء) = الفارق الأول للإدماج - الحصة من فارق التقييم.

$$125 = 90 - 215 =$$

فارق التقييم يضاف الى حساب التثبيات في الشركة F والمقدر بـ $490 = 90 + 400$ 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 التثبيات؛

فارق الحيازة او الاقتناء الايجابي يسجل في أصول الميزانية المدمجة .

¹ Sophie de Oliveira Leite et dong Pham, Op.Cit., P. 45.

في حالة التكامل الشامل

الدمج	الدائن	المدين	المجموع	M	F	الأصول
550	/	90	460	60	400	الثبتيات
	440	/	440	440	/	السندات
125	/	125	/	/	/	فارق الحيابة
400	/	/	400	100	300	الأصول غير الجارية
1075	440	215	1300	600	700	مجموع الأصول

الدمج	الدائن	المدين	المجموع	M	F	الخصوم
200	/	/	200	200	/	رأس المال M
/	/	200	200	/	200	رأس المال F
/	/	100	100	/	100	الاحتياطات
75	75	/	/	/	/	حصة الأقلية
800	/	/	800	400	400	الديون
1075	75	/	1300	600	700	مجموع الأصول

الميزانية المدمجة (الدمج الكلي)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
200	رأس المال	550	الثبتيات
75	حصة الأقلية	125	فارق الحيابة
800	الديون	400	أصول غير جارية
1075	المجموع	1075	المجموع

في حالة الوضع بالمعادلة

رأس المال 200 + الاحتياطات 100 = 300	رؤوس الأموال الخاصة لـ F
الأموال الخاصة + فارق التقييم = 300 + 120 = 420	رؤوس الأموال الخاصة المعاد معالجتها
الحصة من الأموال الخاصة المعاد معالجتها = 420 × 75% = 315	السندات المقومة بالمعادلة في تاريخ الحيابة
= السندات - الحصة من الأموال الخاصة المعاد معالجتها = -440 125 = 315	فارق الحيابة

الميزانية المدمجة (الدمج بالتكافؤ)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
200	راس المال M	60	الثبتيات
		125	فارق الحيابة
		315	سندات مقومة بالمعادلة
400	الديون M	100	أصول غير جارية
600	المجموع	600	المجموع

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية لفارق الإدماج الأول

الفرع الأول : تسجيل فائض القيمة مباشرة

أولاً: 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 احتياطات الفرع والمسمى بإحتياطات إعادة التقييم وإظهار حساب الأصل الذي اسند إليه فرق التقييم ثم يتم إهلاكه بنفس الطريقة المتبعة في حالة إهلاك 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.

ثانياً: 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.

ثالثاً: فارق الإقتناء :

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 الإقتناء المكونة من تاريخ ظهور فرق الإقتناء.

فارق الإقتناء حسب SCF : عرف SCF 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 التثبيبات المعنوية التي أصولها معرفة¹

يتم تقييم فارق الإقتناء كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الإقتناء بمقارنة سعر شراء المؤسسة مع القيمة العادلة لصافي أصولها حيث: فارق الإقتناء = سعر اقتناء المؤسسة - القيمة الصافية للأصول²

فارق الإقتناء حسب التشريع الفرنسي :

هو الفرق بين تكلفة الإقتناء لسندات المساهمة وتقييم الحصة من الأموال الخاصة التي تمثلها هذه السندات، مكونة ما يعرف بفارق الإقتناء³.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 57.

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.

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".¹؛

خامسا : المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء

تتم معالجة فارق الاقتناء بطريقة مختلفة حسب طبيعته سواء كان ايجابيا أو سلبيا 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 إهلاكه في مدة تعكس الإمكانيات المعقولة والفرضيات والأهداف المسطرة عند الحياة.²
في المعيار IFRS3 الفقرة 55B فإن الشهرة المكتسبة عند تجميع المؤسسات لا يمكن إهلاكها 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 حسب SCF:³

تطرق المادة 17.132 الى موضوع فارق الاقتناء السلبي أو Badwill حيث نجد: يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي أو حسن التفاتة سلبية في شكل منتج 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 الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة إقتنائها فإنه يدرج في الحسابات كمنتجات 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 منتجات.

تسجيل فارق الاقتناء حسب التشريع الفرنسي:⁴ 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:⁵

أولا: إعادة تقدير وتحديد وتقييم الأصول والخصوم المحددة والمحتملة القابلة للتعيين للشركة المقتناة وإعادة قياس تكلفة الاقتناء.

¹ Alain Burlaud, Op. Cit., P. 274.

² Richard Effantin, Op. Cit., P. 86.

³ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 17-18.

⁴ Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et audit manuel et application**, Op.Cit., P. 315.

⁵ Richard Effantin, Op.Cit., P. 316.

ثانيا: الاعتراف محاسبيا على الفور بالأرباح بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقدير.

الفرع الثاني: التغيير في نسبة المصلحة ومحيط التجميع

هناك عدة أسباب للتغيير في نسبة المصلحة بعضها يؤثر على محيط التجميع والبعض الآخر لا يؤثر عليه ويعتبر تعديلات على رأس المال.

أولا: أسباب التغيير في محيط التجميع

يلخص الجدول التالي الأسباب الرئيسية لتغيير محيط الإدماج والنتائج عن عمليات رفع رأس المال، الاندماج،... الخ والممثلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (08) : الأصناف الأساسية للعمليات المعنية بتغيير محيط الادماج

العمليات	الحالات
شراء أسهم خارج المجمع؛ إكتتاب زيادة في رأس المال؛ مساهمة جزئية في أصول أو اندماج؛ إلتزامات قابلة للتحويل أو التغيير.	الحياسة
بيع أسهم خارج المجمع؛ مساهمة جزئية في أصول أو اندماج؛ انخفاض نسبة المراقبة بعد الاندماج؛ تصفية المؤسسة المجمع.	التنازل
الحياسة على أسهم إضافية؛ رفع رأس المال غير المكتتب من طرف المجمع. تنازل جزئي عن الأسهم تغير نسبة الفائدة	التغيير في نسبة المصلحة

SOURCE : Richard Effantin, *les comptes de groupe*(France: édition l'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 آخر مختلف عن تاريخ نقل الأسهم"

" تخرج المؤسسة من محيط التجميع في تاريخ إنقضاء المراقبة أو التأثير الملحوظ"

ثانيا : نتائج التغيير في محيط المجمع

الدخول إلى محيط التجميع

هو أول حالة تغيير 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.

¹ Robert Obert, Op.Cit., P. 344.

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 يمكنه 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 الأولي التي يعاد تشكيلها مع إلغاء فائض أو نقص القيمة عند التنازل¹.

التنازلات الداخلية للسندات المدمجة خارج المجمع

هناك حالتان تؤخذ بعين الاعتبار:²

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 Jean Michal Palou, Op.Cit., P. 506-507.

² Robert Obert, Op.Cit., P. 137.

خلاصة الفصل :

الإمام 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 البيئية، 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 تاريخاً مستمراً ومعبراً 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 وفقاً للأهداف التي تسعى تلك الأطراف لتحقيقها.

وتعتبر القوائم المالية في حالة المجمعات والتي تسمى بالقوائم المالية المجمعة أو المدمجة الركيزة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات فالقوائم المالية المدمجة تعطي صورة صادقة على المجمع ككل خلافاً للميزانيات الفردية والمعدة أساساً لأغراض الضرائب أو 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 نظراً 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 حالياً 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 06،07،08 من القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 .

المطلب الأول: الغرض من القوائم المالية ذات الهدف العام

يعالج الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام وهي القوائم التي تعدها منشآت 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؛

المنشأة معدة التقرير "لم يصدر بعد وهو قيد الإنجاز حتى نهاية 2012"؛

الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛

الإطار عام 1989 الأجزاء التي بقيت كما هي من الإطار المفاهيمي لعام 1989.

أولاً : أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة

يتضمن هذا المحور بيان مستخدمي التقارير المالية وحاجتهم من المعلومات، والمعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة 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: أناهم 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 الأمان 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 تساعد 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 إنتاج 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 تساعد في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين 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 المنشأة (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 المنشأة، المحللون الماليون، السوق المالي، المنافسون والمحامون.

وقد ورد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية أن المستثمرين هم الجهة التي تزود المنشأة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر وبالتالي فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه

مستخدمو القوائم المالية من معلومات، فإن القوائم المالية ذات الغرض العام تركز على تلبية المعلومات التي تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية.

أخيراً فإن عملية إعداد وعرض القوائم المالية يعتبر بشكل أساسي من مسؤولية إدارة الشركة (مجلس الإدارة).

ثالثاً: المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول المركز المالي للمنشأة والتي تشمل معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة 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 المنشأة بالموارد الاقتصادية؛

أن تقديم معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد تساعد مستخدمي تلك المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف المالية. حيث يتم تقييم سيولة المنشأة ودرجة اليسر المالي لديها؛

أن التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها تنتج عن الأداء المالي للمنشأة أي نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وكذلك من الأحداث والعمليات الأخرى مثل إصدار أسهم أو سندات.

وليتمكن مستخدمي المعلومات من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، يحتاج مستخدمي المعلومات إلى التمييز بين التغير في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها الناتجة عن الأداء المالي (ربح أو 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 أو خسارة والتدفقات النقدية للمنشأة، 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)؛

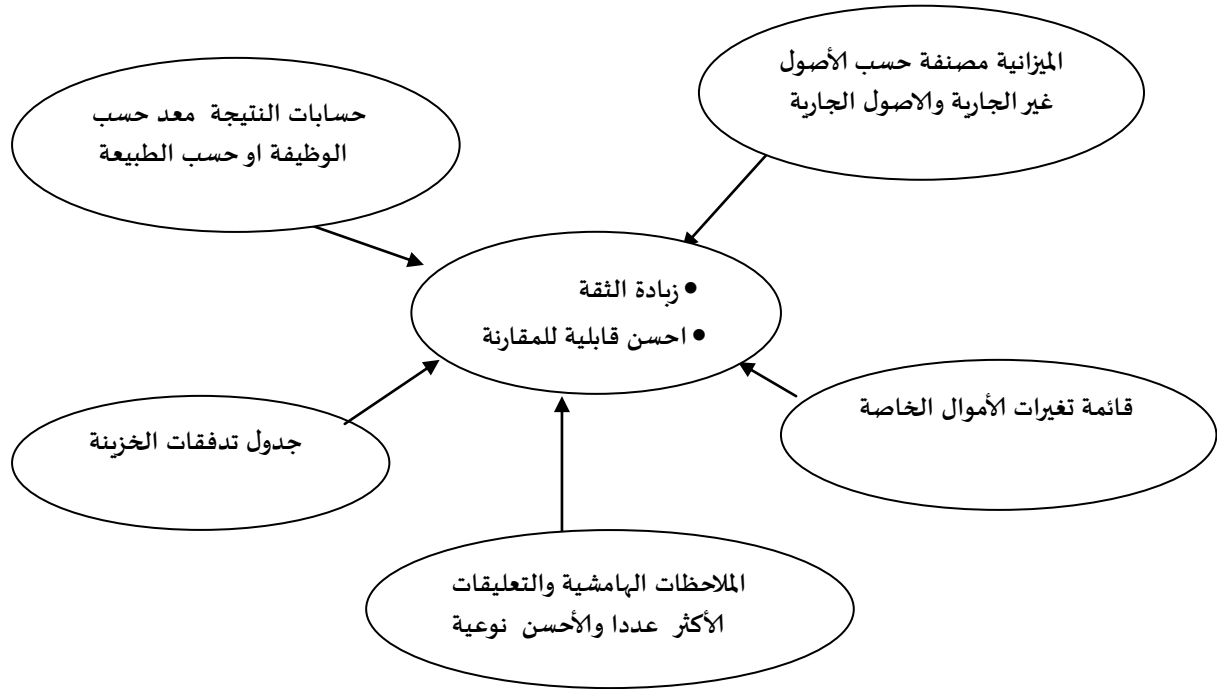
قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛

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 (2^{ème} 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 بيان 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 وتحديث 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 للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة أما القيمة

¹ جمعة حميدات وابراهيم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

التأكيدي 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 المنشأة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

التمثيل الصادق: حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب تمثيلها، 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 ممكن¹.

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 وبيان 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 المنشأة 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 المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة 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 المنشأة أو مقارنة القوائم المالية لمنشأة أخرى لنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة 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، المحاسبة 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 فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلا يتم التنبؤ 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 المنشأة 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 لا يعني 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 أكبر حد ممكن، ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي او جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة اذا كانت تلك المعلومات لا تتصف باللائمة والتمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية سالفه الذكر.

الفرع الثاني : القيود على الملائمة والموثوقية للمعلومات

أولاً: 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

ثانياً: 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 المنشأة أو 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 غالباً كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار أو حصة السهم من الأرباح، أن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات، وأن الاعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئياً على مفهومي راس المال والحفاظ على راس المال المستخدماً من قبل المنشأة لإعداد بياناتها المالية .

الدخل: وهو زيادة المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلية أو زيادات في الأصول أو نقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية، كما يتضمن تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب ويتحقق الإيراد انطلاقاً من عمليات البيع والرسوم والفوائد والإيجار أما المكاسب تمثل بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، مثل مكاسب التنازل عن الأصول الثابتة.

المصروفات: هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاد الأصول أو تكبد التزامات التي ينشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية، يتضمن تعريف المصروفات والخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع على سبيل المثال تكلفة المبيعات الأجرور، الاهتلاك، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو استنفاد الأصول مثل النقد وما يعادل النقد، والمخزون والممتلكات المصانعة والمعدات.

تمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، وتمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولاختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، وعليه لا يعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار، مثل خسائر الحريق الفيضانات، كما يشمل تعريف المصروفات كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال، تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر صرف العملة الأجنبية فيما يتعلق باقتراض المنشأة بتلك العملة.

ثالثاً: أساليب قياس عناصر القوائم المالية

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدم 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 أو في بعض الظروف بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحاضر وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر¹.

صافي القيمة القابلة للتحقق: يمثل مبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة وتقييد الالتزامات بقيم سدادها، أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط².

¹ Robert Obert, Op.Cit., P. 65.

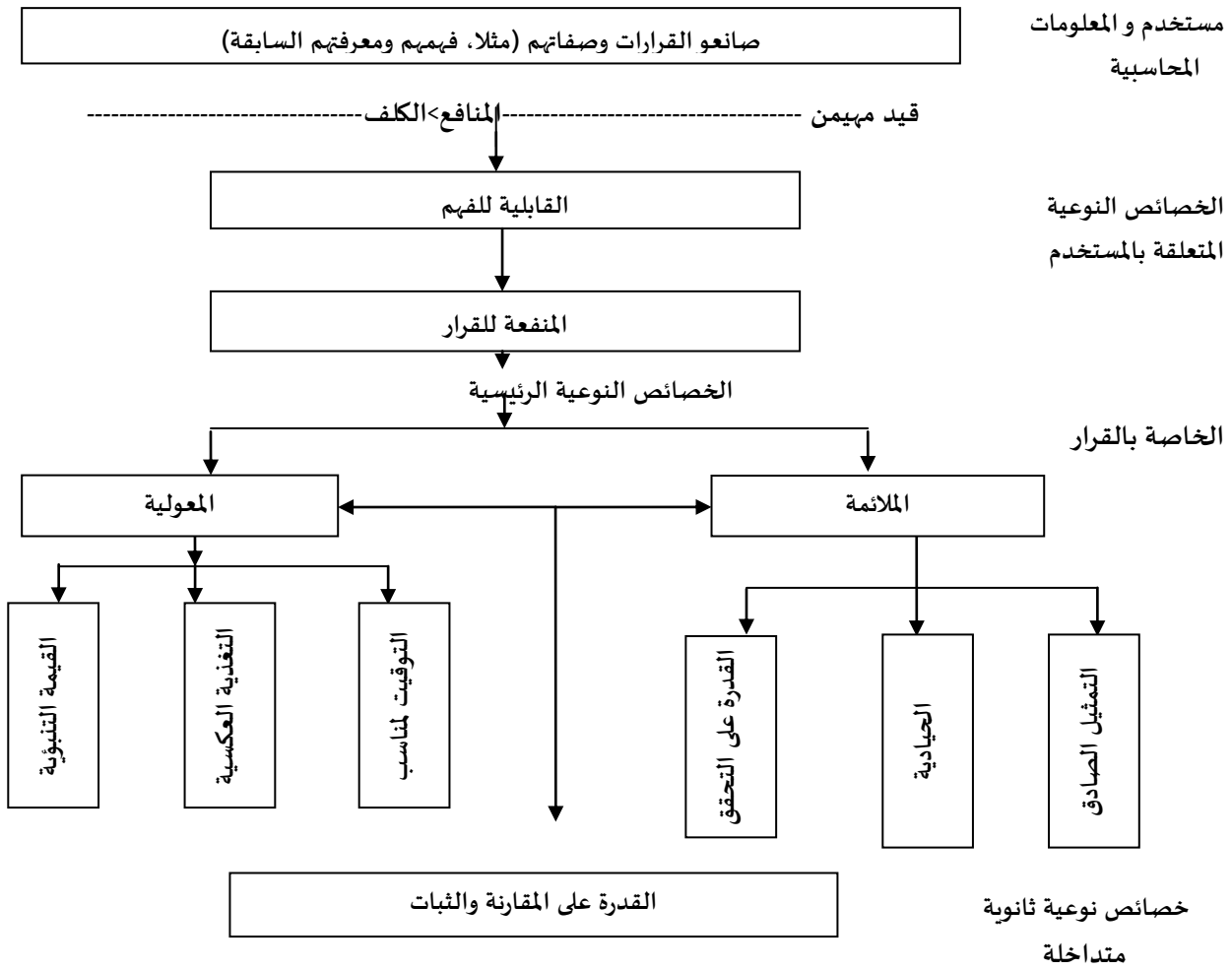
² جمعة حميدات وبرايم النخالة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

القيمة الحالية (قيمة المنفعة): تقيد الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط وتفيد الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط¹.

القيمة العادلة: هي عبارة عن القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها أو تسديد التزامات على المنشأة 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 أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أعلى.

الشكل رقم (20) : الخصائص النوعية للمعلومات المالية



عتبة الاعتراف الأهمية النسبية

المصدر : احمد رياحي بلكاوي، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله ومراجعة طلال الججاوي (عمان، الأردن: دار البازوري، 2009)، ص 273.

¹ Eric Ducasse et autres, Op.Cit., P. 130.

المبحث الثاني: مكونات القوائم المالية المحاسبية المدمجة

يجب على المنشأة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنوياً على الأقل وعند تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها تعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن سنة، فأن على المنشأة الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية، والسبب وراء استخدام فترة أطول أو أقل 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، ونظراً 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 إفصاحات 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 المنشأة 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 بالآلاف الدنانير أو بمئات الآلاف).

الفرع الأول : الميزانية :

تعبر الميزانية عن الملكية أو الإرث على طول حياة الشركة والمقدرة ب99 سنة وهي من اهم القوائم المالية الاساسية.

أولاً: 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 المنشأة التابعة، ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند حقوق الملكية وفي بند منفصل.

المادة 2-220 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008- يبرز عرض الأصول والخصوم في الميزانية التمييز بين عناصر جارية وعناصر غير جارية.

المادة 3-220 - معلومات أخرى تظهر في الميزانية وفي الملحق:

وصف وطبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات؛

حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة؛

مبالغ للدفع أو الاستلام؛

الشركة الأم؛

الفروع؛

الكيانات المساهمة في المجموع.

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 أو الحقوق غير المسيطر عليها وجمع الحسابات 100% ماعدا راس المال وحذف من الحسابات الأخرى الجزء من فوائده الأقلية والمخصص بنسبة حصة الأقلية (الاحتياطات والنتيجة، ما ينقل من جديد، فارق التقييم فارق إعادة التقييم)

حالة الدمج بالوضع بالمعادلة : استبد الحساب التثبيات المالية في حساب سندات موضوعة موضع المعادلة من جهة الأصول باستعمال طريقة التكلفة أو 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	إجمالي N	إهلاك رصيد N	الصافي N	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 بالثبوتات المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية الجديدة

الأصل	ملاحظة	إجمالي N	إهلاك رصيد N	الصافي N	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 المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة وقد استخدم معيار المحاسبة الدولي رقم (01) ضمن التعديل الذي تم إدخاله عام 2003، مصطلح الربح أو الخسارة بدلا من صافي الربح أو الخسارة للدلالة على الرقم الأخير الذي يظهر في قائمة الدخل.

أولاً: المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج الفردي

تعتبر قائمة الدخل على التغير في نشاط استغلال معطى لسنة معينة، وهو بالتأكيد يتغير من سنة إلى سنة أخرى لتغير الظروف المحيطة بالشركة كأسعار المواد الأولية، العمالة، تغير قوانين الضرائب..... الخ.

جدول حساب النتيجة الفردي

تحليل الأعباء حسب طبيعتها أو 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 ماييلي :

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 ماييلي:

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

المبالغ N-1	المبالغ N	الحسابات
		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 تكتسبه في 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 المنشأة 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 آثار 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 رأس المال) والتوزيعات على المالكين والتغير في حقوق المالكين في الشركات التابعة التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة على الشركة التابعة؛

تأثيرات تغيرات معدلات (أسعار) الصرف¹؛

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 يجب على عدة أسئلة ومنها:

أمنية sécurité : وذلك بضمان استمرارية الأموال الخاصة المدمجة؛

إعلامية information : تعطي بدقة تطور الأموال الخاصة ؛

تساهمية 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 والنتيجة 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 أساساً بوجهين:

عن طريق اقتطاع على الاحتياطات في حالة رفع رأس المال المجاني؛

عن طريق الاكتتاب في الجهة الأخرى، الأسهم المحررة من طرف المجمع أو 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 مسبقاً على شكل تسبيقات، الحلول لهذه الاقتطاعات الضريبية يمكن أن تسجل في هذا العمود عن طريق تأسيس انطلاقاً 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 أو 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 أجل 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:

الحياسة أو التنازل على السندات خارج المجمع ؛

التغير في معدل الفائدة للمجمع المرتبط بالحياسة أو التنازل غير المباشر ؛

عمليات الاندماج للشركات المتضمنة التنوع 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 الاحتميات 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 الحياسة، حصة الأقلية، حصة المجمع.

في اكبر المجمعات، إهلاك فارق الحياسة (الاقتناء) يسجل في الجدول المتعلق بحصر الأموال الخاصة للشركة المانحة

للمساهمة ؛

في المجمعات الصغيرة إهلاك فارق الحياسة 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 يمكن 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 الآخر 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، أو عن طريق استرجاع الأسهم أو الحصص للمساهمين أو الشركاء؛

التغيرات في فارق إعادة التقييم للشركات التي بررة إعادة التقييم في الحسابات المدمجة؛

التغيرات في فارق الحيابة 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 نهائية¹.

ثالثا: حالات خاصة

الدخول في محيط الإدماج: عند دخول الشركة في محيط الإدماج، كل توجد حالات خاصة تتعلق بالتغير في إستراتيجية الشركة أما بالحيابة على أسهم إضافية أو التنازل على الأسهم، الأمر الذي يغير في نسبة المساهمة، ويغير أيضا في طرق التجميع قبل وبعد عملية الحيابة أو 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 بالحيابة 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 (09): نموذج جدول تغيرات الأموال الخاصة وفق النظام المحاسبي المالي

الاحتياطات والنتيجة	فارق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال الشركة	ملا	
						الرصيد في N-2/12/31
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح او الخسائر غير مدرجة في الحسابات الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في N-2/12/31
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح او الخسائر غير مدرجة في الحسابات الحصص المدفوعة زيادة رأس المال 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 لمنشأة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية.

فالجداول 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 العملية، الاستثمارية والتمويلية¹.

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 7 IAS 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 للحسابات².

وفقا للمعيار IAS07 في الفقرة 4 "جدول تدفقات الخزينة، يستعمل مع القوائم المالية الأساسية فهو يقدم معلومات مالية تسمح لمستعملها 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 ألعلمياتي 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 المنشأة 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 والأجور؛

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 النتائج¹.

وتعتبر النشاطات التشغيلية هي النشاطات الأكثر أهمية في المنشأة 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 المنشأة 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 رأس المال المملوك وهيكل الاقتراض في المنشأة 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 (10) : عناصر الأنشطة المكونة لقائمة تدفقات الخزينة

التدفقات		الأنشطة
التدفقات النقدية الخارجة	التدفقات النقدية الداخلة	
مشتريات البضاعة الرواتب والأجور الفوائد المدفوعة شراء الأوراق التجارية نقدا المصاريف الأخرى	مبيعات السلع والخدمات الفوائد المستلمة حصص الأرباح المستلمة بيع الأوراق التجارية مقابل النقدية مصادر الإيراد الأخرى غير المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية	الأنشطة التشغيلية
شراء عقارات ومعدات شراء الاستثمارات المالية	بيع عقارات ومعدات بيع الاستثمارات المالية	الأنشطة الاستثمارية
شراء سندات الخزينة دفع الديون (أصل الدين فقط) دفع حصص الأرباح النقدية	إصدار أسهم رأس المال إصدار سندات	الأنشطة التمويلية

المصدر: منير شاكر محمد، وآخرون، 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 تقرب 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 ينشأ 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(11): جدول تدفقات سيولة الخزينة

الفترة من.....إلى.....

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية 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 التشغيلية(أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمارية المسحوبات عن اقتناء تقيتات مادية أو غير مادية..... التحصيلات عن عمليات بيع تقيتات مادية أو غير مادية..... المسحوبات عن اقتناء تقيتات مالية..... التحصيلات عن عمليات بيع تقيتات 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 2008 /07/26 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 (إهلاكات، 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 المنشأة وتدفعاتها النقدية.

الجدول رقم (12): جدول تدفقات سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة منإلى.....

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية صافي نتيجة السنة المالية تصحیحات 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 (أ) تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تثبيات تحصيلات التنازل عن تثبيات تأثير تغيرات محيط الإدماج(1)
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار(ب) تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار القروض تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات 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 2008 /07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 ليوم 25 مارس 2009.

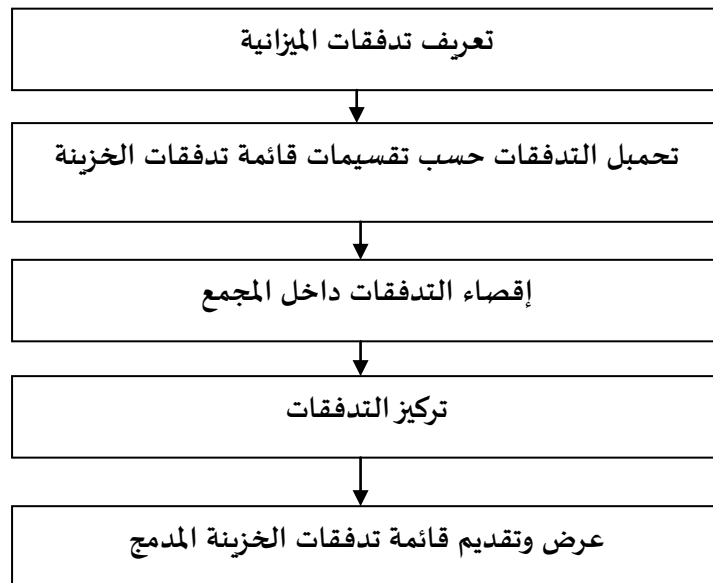
يرجع الاختلاف بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة راجع إلى كيفية تقديم تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تنتج إيرادات والنشاطات الأخرى غير مرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)، فالطريقة المباشرة تشكل عنصر رئيسي لدخول وخروج السيولة الإجمالية للزبائن 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 والزيائن 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 وتمثل هذه المعالجات في تسجيل التدفقات حسب كل صنف (عملياتي، استثماري، تمويلي) وإقصاء التدفقات البيئية 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 consolidés (4^{ème} édition; Paris: Dunod, 2005), P.465.

الفرع الثالث: الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءاً لا يتجزأ منها، إذا 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 فإن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية:

تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة في إعداد القوائم المالية.

الإفصاح عن أي بيانات أو 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 أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية .

المطلب الرابع: حالات تطبيقية شاملة حول إعداد القوائم المالية الأساسية

الفرع الأول : قائمة التغيرات في الأموال الخاصة

الشركة A تملك 60% من رأسمال الشركة B تمت الحيازة بتكلفة تقدر بـ 600.000 دج. قامت الشركة A بالتنازل عن 20% من أسهم الشركة B بمبلغ يقدر بـ 1000.000 دج في N/09/30 ؛

في يوم الاكتتاب لـ 60% لأسهم الشركة B، الأموال الخاصة للشركة B قدرت بـ 700.000 دج .

الشركة A تمتلك حتى السنة N 40% من رأس مال الشركة D بمبلغ يقدر بـ 500.000 دج (بالتأكيد على أن هذه السندات تمت الحيازة عليها عند تأسيس الشركة D، وتمت الحيازة على 20% إضافية بمبلغ 700.000 دج في N/06/30؛

الشركة D دفعت تقسيمات الأرباح في N/09/01 بمبلغ يقدر بـ 100.000 دج .

الشركة A تملك 70% من رأس مال الشركة C والمقدرة بـ 7000 سهم، خلال السنة الشركة C برفع رأس المال مبلغ رفع رأس المال قدر بـ 4000 سهم بسعر اكتتاب يقدر بـ 150 دج /سهم .

الشركة A قامت في كل الأسهم بدون إعادة النظر في التكلفة الخاصة المرتبطة بإيصالات الاكتتاب، المكتتبين الآخرين أخذوا حقوق الاكتتاب أثناء الاكتتاب؛

الشركة A تملك منذ N-1/06/30 نسبة 55% من سندات الشركة E، وهي شركة :إنجليزية بمبلغ 600.000 دج، الطريقة المستعملة في تحويل الحسابات بالعملة الأجنبية هي طريقة سعر الإقفال " COURS DE CLOTURE" مع التأكيد أن النتيجة للشركة E تحول بالسعر المتوسط، والجدول الموالي يبين لنا الكشف على بعض أسعار الصرف.

سعر الإقفال في N-1/12/31	1 = 1.21 اورو
سعر الإقفال في N/12/31	1 = 1.30 اورو
السعر المتوسط للسداسي الثاني N-1	1 = 1.10 اورو
السعر المتوسط للسنة N	1 = 1.20 اورو
سعر الصرف في N-1/06/30	1 = 1.15 اورو

كانت الأموال الخاصة كما يلي: في N-1/12/31 و N/12/31

في N/12/31			في N-1/12/31			
النتيجة	الاحتياطات	رأس المال	النتيجة	الاحتياطات	رأس المال	
2000000	2200000	900000	1500000	1000000	9000000	A
500000	600000	1000000	200000	400000	1000000	B
200000	800000	1100000	320000	280000	700000	C
-100000	630000	1500000	230000	500000	1500000	D
200000	200000	600000	100000	100000	600000	E

عند الحيازة عن الأسهم لا يوجد أي فرق بين القيم في الميزانية والقيمة العادلة، كما أن اختبار القيمة لفارق الاقتناء goodwill الملاحظة في N وفي N-1، والتي قيمت بالنقص للشركات B و C و D أما الشركة E فأن اختبار القيمة المبني على الوحدة التي تخلق النقد UGT أعطت لنا فارق اقتناء ايجابي، بإجمالي خسارة تقدر بـ 5% من فارق الاقتناء الإجمالي.

الشركة A دفعت في السنة N مبلغ 300000 تقسيمات الأرباح للمساهمين.

من اجل وضع وتبسيط لا توجد أي معالجة، وتصويبات أو اقصاءات، الضريبة على أرباح الشركات على تقسيمات الأرباح تؤخذ بعين الاعتبار.

الحل:

معالجة الشركة B:

كل ما يتعلق بالتنازل الجزئي للسندات خاصة ما يتعلق بتغيير طرق التجميع لأن الشركة B في السنة N الوضع بالمعادلة.

حساب فارق الاقتناء

	600000	تكلفة شراء السندات
420000 = 60% × 700000	420000	حصة الشركة المقتناة في الأموال الخاصة 60% (1)
	00	تحويل الأصول والخصوم
	180000	فارق الاقتناء للمجمع
	300000	فارق الاقتناء الإجمالي

حساب سعر التكلفة المدمج:

سعر التكلفة للتنازل المدمج		
20%	320000	الحصة من الأموال الخاصة
20%	75000	الحصة من النتيجة لغاية N/09/30
20%	60000	الحصة من فارق الاقتناء QUOTE-PART DU GOODWILL
	455000	المجموع

التسجيل المحاسبي للتجميع

المقارنة مع نتيجة التنازل	الحسابات الفردية لـ A	الحسابات المدمجة
سعر التنازل	100000	1000000
سعر التكلفة	200000	455000
نتيجة التنازل	800000	545000
الفرق		(255000)

128	النتيجة المدمجة	255000
1068	الاحتياطات المدمجة	255000
	تصحيح نتيجة التنازل	

حساب تصحيح نتيجة وفق مايلي:

2618	سندات B بالوضع بالمعادلة	960000
128	النتيجة المدمجة ابتداء من 10/01	50000
128	النتيجة المدمجة إلى غاية من 06/30	150000
1068	الاحتياطات المدمجة	360000
261	سندات الشركة B	400000

	960000	الوضع بالمعادلة لسندات الشركة B في N/12/31
	640000	الحصة من الأموال الخاصة في N-1
$0.40 \times 12/3 \times 500000$	50000	الحصة من النتيجة للسنة N من 10/01 إلى 12/31
$12/9 \times 500000 \times \%40$	150000	الحصة من النتيجة للسنة N من 01/01 إلى 09/30
0.40×300000	120000	فارق الاقتناء على السندات (0.40×300000)

جدول الفردي للأموال الخاصة للشركة B

رؤوس الأموال الخاصة N	تغيرات أخرى	فارق التحويل	فارق إعادة التقييم	تغيير الطرق المحاسبية	نتيجة السنة	تقسيمات الأرباح مقبوضة	تقسيمات الأرباح مدفوعة	تغيرات % ومحددات تجميع	تغيرات رأس المال	توزيع النتيجة	الأموال الخاصة N-1	الشركة	
												N	N-1
												ME	IG
												40%	100%
40%	60%	نسبة الإدماج	معدل الفائدة										
1600000										200000	1400000	رأس المال والاحتياطيات	
00												فارق التحويل	
00												ماينقل من جديد	
500000				500000						-200000	200000	النتيجة	
3700000				500000			1600000				1600000	رؤوس الأموال الخاصة الفردية %100	
840000				**200000			*-960000				1600000	%الإدماج	
840000							-960000				1600000	الأموال الخاصة بعد المعالجة	
120000				200000			-180000				300000	فارق الاقتناء (+)	
*960000							-1140000				1900000	الأموال الخاصة الصافية	
400000				200000			-200000				600000	إقصاء سندات المساهمة (-)	
**560000				200000			-180000				540000	حصة المجمع	
00							-760000				760000	فائدة خارج المجمع	

$$960000 = \%60 \times 1600000^*$$

$$** \%40 \text{ من النتيجة } (500000 \times 0.40)$$

+ قيمة سندات المقومة بالوضع بالمعادلة

++الاحتياطيات المجمع والنتيجة

معالجة الشركة C:

يتعلق الأمر هنا بالبحث عن اثر رفع رأس المال المحقق من طرف الشركة C خلال السنة وتسجيل التأثير على إدماج الحسابات .

على تأثير تغير رأس المال للشركة C :

المجموع	قبل رفع رأس المال	رفع رأس المال	بعد رفع رأس المال
1300000	600000	1900000	
10000	4000	14000	
130	150	135.71	
7000	4000	11000	
70%	100%	78.57%	
910000	*582857.14	1492857.14	
-700000	-600000	-1300000	
210000	** -17142.86	192857.14	
390000	17142.86	407142.86	

* تحسب بالفرق بين حصة المجمع قبل الزيادة في رأس المال والحصة قبل الزيادة في رأس المال

** احتياطات المجمع انخفضت بـ 17142.86 نتيجة التخفيض في رأس المال

تسجيل عمليات التجميع

1700000	1013	راس المال واحتياطات الشركة C في N/12/31
200000	103	علاوات الاصدار
200000	12	نتيجة الشركة C
17142.86*	2078	فارق الاقتناء
1300000	261	سندات الشركة C
**210000	1068	الاحتياطات المجمعة
407142.86	148	فائدة الاقلية - الاحتياطات
157142.86	128	النتيجة المجمعة ($78.57\% \times 200000$)
42857.14	1482	النتيجة المجمعة ($21.43\% \times 200000$)
		اقصاء سندات الشركة C

* افقار المجمع يسجل في فارق الاقتناء

** الاحتياطات المجمعة تحتفظ قيمتها قبل رفع رأس المال مع تسجيلها في فارق الاقتناء

جدول الفردي للأموال الخاصة للشركة C

رؤوس الأموال الخاصة N	تغيرات أخرى	فارق التحويل	فارق إعادة التقييم	تغيير الطرق المحاسبية	نتيجة السنة	تقسيمات الأرباح مقبوضة	تقسيمات الأرباح مدفوعة	تغيرات % ومحددات تجميع	تغيرات رأس المال	توزيع النتيجة	N	N-1	الشركة
											IG	IG	طريقة الدمج
											100%	100%	نسبة الإدماج
											78.57%	70%	معدل الفائدة
1700000									400000	320000	98000	راس المال والاحتياطات	
200000									200000			علاوة الإصدار	
												فارق التحويل	
00												ماينقل من جديد	
200000				200000						320000-	320000	النتيجة	
2100000				200000			00	600000	00		1300000	ر- الأموال الخاصة الفردية 100%	
2100000				200000			00-	600000	00		1300000	% الإدماج	
												التنازل على الأسهم	
												قسايم الأرباح المستلمة	
												نقص في فارق الاقتناء	
											1300000	النتيجة قبل الحيابة	
2100000				200000				600000				الأموال الخاصة بعد المعالجة	
							17142.86					فارق الاقتناء(+)	
2117142.86				200000			17142.86	600000			1300000	الأموال الخاصة الصافية	
1300000								600000			700000	اقصاء سندات المساهمة(-)	
367142.86				157142.86							210000	حصة المجمع	
450000				42857.14			17142.86				390000	فائدة خارج المجمع	

(50000)	نتيجة المجمع $(50000 \times 60\% -) + (50000 \times 40\%)$
(20000)	نتيجة الاقلية $(-50000 \times 40\%)$
(30000)	النتيجة السابقة $(-50000 \times 20\%) - (50000 \times 40\%)$

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	ر-ح
	440000	فارق الاقتناء 207
264000		سندات الشركة D 261
176000		فوائد الأقلية 1481
		تأسيس فارق الاقتناء D

معالجة الشركة D: كل ما يتعلق بالبحث عن تأثير الحيازة الإضافية للسندات الشركة D خلال السنة وتسجيل التأثير على عملية التجميع، طريقة التجميع بالمرور من طريقة الوضع بالمعادلة إلى طريقة التكامل الكلي (الدمج الشامل).

حساب فارق الاقتناء: أن عملية الشراء الأولى للسندات كانت عند تأسيس الشركة D لأول مرة مما ينفي وجود فارق للاقتناء للتسجيل.

قيود التجميع ← 20% (12/6×100000-2230000)

	2230000	رأس المال والاحتياطات	1013
*30000		نتيجة D قبل تاريخ الرقابة	12
70000		نتيجة D ابتداء من تاريخ الرقابة	12
936000		سندات D (264000-500000+700000)	261
392000		الاحتياطات المدمجة (500000-2230000×0.40)	1068
	50000	النتيجة المدمجة (50000-)(0.60)+(50000-)×(0.40)	128
872000		فوائد الأقلية - احتياطات (0.40(2230000+50000-	1481
	20000	فوائد الأقلية - النتيجة (0.40×50000-	1482
		إقصاء سندات D	
	40000	النتيجة المدمجة	128
40000		الاحتياطات المدمجة	1068
		إقصاء تقسيمات الأرباح المستلمة من طرف A والممنوحة من طرف B	

*20% المشتركة + 40% الأقلية × (12/6×100000-)

700000	تكلفة شراء السندات
436000	الحصة من الأموال الخاصة والمقدرة بـ 20%
00	التوزيع على الأصول والخصوم
264000	فارق الاقتناء للمجمع
440000	فارق الاقتناء الإجمالي
176000	فارق الاقتناء للأقلية 40%

جدول الفردي للأموال الخاصة للشركة D

رؤوس الأموال الخاصة N	تغيرات أخرى	فارق التحويل	فارق إعادة التقييم	تغيير الطرق المحاسبية	نتيجة السنة	تقسيمات الأرباح مقبوضة	تقسيمات الأرباح مدفوعة	تغيرات % ومحددات تجميع	تغيرات رأس المال	توزيع النتيجة	الأموال الخاصة N-1	الشركة	
												N	N-1
												IG	ME
												40%	100%
60%	40%												
2130000										230000	2000000	رأس المال والاحتياطيات	
												فارق التحويل	
												ماينقل من جديد	
-100000					-100000					-230000	230000	النتيجة	
2030000					-100000	-40000				00	2230000	ر- الأموال الخاصة الفردية 100%	
2090000					-100000	-40000	1338000				892000	% الإدماج	
												تسجيلات الإدماج وتسجيلات أخرى	
					30000							نتيجة قبل عملية حيازة الأسهم	
2090000					-70000	-40000	1308000				892000	الأموال الخاصة بعد المعالجة	
440000												فارق الاقتناء (+)	
2530000					-70000	-40000	1748000				892000	الأموال الخاصة الصافية	
1200000							700000				500000	إقصاء سندات المساهمة (-)	
**302000					-50000	-40000	00				392000	حصة المجمع	
1028000					-20000	00	*1048000				00	فائدة خارج المجمع	

*فارق الاقتناء الإجمالي.

+ أنظر كيفية الحساب في الجدول التحضيري.

÷ الحصة في فارق الاقتناء لمبلغ 176000 و 872000 على الأموال الخاصة.

** الاحتياطات المجمعة بمبلغ 392000، النتيجة المدمجة بمبلغ 50000 وتوزيعات الأرباح المدفوعة .

معالجة الشركة E:

وهي تتعلق بتأثير فارق سعر التحويل على الأموال الخاصة المدمجة للسندات E، الشركة E قامت بالتحويل باستخدام

طريقة سعر الإقفال (La Méthode De Cours De Clôture).

حساب فارق التحويل والشروع في ظهور فارق هذا الفرق بين السنوات N-1 والسنة N.

الأورو	السعر	LIVRE	تحويل الأموال الخاصة نهاية N-1
805000	1.15	700000	راس المال والاحتياطيات
57500	1.15	50000	النتيجة قبل 30 جوان
55000	1.1	50000	النتيجة ابتداء من 06/30
917500		800000	المجموع
968000	1.21	800000	التحويل بسعر الإقفال
50500			فارق التحويل N-1

الاورو EUROS	السعر COURS	LIVRE	تحويل الأموال الخاصة نهاية N-1
805000	1.15	700000	راس المال والاحتياطات
57500	1.15	50000	النتيجة قبل 30 جوان
55000	1.1	50000	النتيجة ابتداء من 06/30
917500		800000	المجموع
240000	1.2	200000	النتيجة للسنة N
1157500		1000000	المجموع
1300000	1.30	1000000	التحويل بسعر الإقفال
142500			فارق التحويل N
*92000			تغير فارق التحويل

*يفسر فارق التحويل بالتغير الأموال الخاصة خارج النتيجة: 800000(1.21-1.30) والتغير في فارق التحويل للنتيجة للسنة N : 200000(1.20-1.30)

600000		تكلفة شراء السندات
474375		الحصة من الأموال الخاصة 55%
	805000	الاحتياطات والنتيجة (1.15×700000)
	57500	النتيجة (12/6×1.15×100000)
125625		فارق الاقتناء للمجمع
228409.09		فارق الاقتناء الإجمالي

قيود التجميع

	228409.09	فارق الاقتناء	207
125625		سندات E	261
102784.09		فوائد الأقلية والاحتياطات	1481
		تأسيس فارق الاقتناء	
	917500	راس المال والاحتياطات E في N/12/31	1013
	142500	فارق التحويل	1052
	240000	نتيجة E	12
474375		سندات المساهمة E(600000-125625)	261
30250		الاحتياطات المدمجة(917500×0.55)-474375	1068
477000		فوائد الأقلية - الاحتياطات (917500+142500)×0.45	1481
132000		النتيجة المدمجة(240000×0.55)	128
108000		النتيجة المدمجة - النتيجة(240000×0.45)	1482
38375		فارق التحويل للمجمع(142500×0.55)	1052
		تحويل سندات E	
	11420.45	نقص فارق الاقتناء على E(228409.09×5%)	29078
6281.25		النتيجة المدمجة	128
5139.20		فوائد الأقلية - النتيجة	1481
		تأسيس نقص قيمة فارق الاقتناء	

انظر لجدول حصر الأموال الخاصة للشركة A

جدول الفردي للأموال الخاصة للشركة E

رؤوس الأموال الخاصة N	تغيرات أخرى	فارق التحويل	فارق إعادة التقييم	تغيير الطرق المحاسبية	نتيجة السنة	تقسيمات الأرباح مقبوضة	تقسيمات الأرباح مدفوعة	تغيرات % ومحددات تجميع	تغيرات رأس المال	توزيع النتيجة	الأموال الخاصة N-1	الشركة	
												N	N-1
												IG	IG
												100%	100%
100%	100%	معدل الفائدة											
11200000							-300000			1500000	10000000	رأس المال والاحتياطات	
												علاوة الإصدار	
												فارق التحويل	
												ما ينقل من جديد	
2000000					2000000					1500000-	1500000	النتيجة	
13200000					2000000		300000-				11500000	ر- الأموال الخاصة الفردية 100%	
13200000					2000000		300000-				11500000	% الإدماج	
												تسجيلات الإدماج وتسجيلات أخرى	
					255000-			255000				التنازل عن سندات الشركة B	
					40000-	40000						تقسيمات الأرباح المستلمة من D	
11420.45-					11420.45-							نقص قيمة فارق الاقتناء	
13188579.50					1693580	40000	300000-	255000			11500000	الأموال الخاصة بعد المعالجة فارق الاقتناء(+)	
13188579.50					1693580	40000	300000-	255000			11500000	الأموال الخاصة الصافية إقصاء سندات المساهمة(-)	
13193718.75					1693580	40000	300000-	255000			11500000	حصة المجمع	
5139.20-					5139.20-		00					فائدة خارج المجمع	

جدول تغيرات الأموال الخاصة للمجمع

الأرقام الظاهرة في جدول تغيرات الخزينة مقربة إلى الوحدة النقدية الأقرب، وهو جدول شامل لكل جداول تغيرات الأموال الخاصة الفردية، ويبين تغيرات الأموال الخاصة للميزانية المدمجة بين سنوات N-1 والسنة N، مع تنبيه حسب المعيار IAS01 الذي ينص على تقديم ودمج حصص الأقلية في الجزء المتعلق بالأموال الخاصة.

جدول تغيرات الأموال الخاصة للمجمع

رؤوس الأموال الخاصة N	حصة الأقلية	حصة المجمع	أخرى	سندات الشركات المندمجة	فارق إعادة التقييم	فارق التحويل	نتيجة الدورة	الاحتياطيات المجمعة	الشركة	
									N	N-1
									IG	IG
									100%	100%
									100%	نسبة الإدماج
									100%	معدل الفائدة
14388409	1688384	12700025				50500	2167000	3170909	9000000	الوضعية في N-1/12/31
										تغيرات الارصدة
										تغير راس المال للشركات المندمجة
380143	305142.86	75000						380143		تغيرات محيط الإدماج
							-2167000	2167000		توزيع النتيجة
										تأثير فارق إعادة التقييم
2263580	125718	2137862					2263580			النتيجة المدمجة للسنة المالية
-300000		-300000					-300000			تقسيمات الأرباح الصافية
92000	41400	50600				92000				تغيرات فارق التحويل
										تغير الطرق المحاسبية
16824131	2160645	1466487				142500	1963580	5718052	9000000	الوضعية في N/12/31

الفرع الثاني : حالة شاملة لإعداد جدول تدفقات الخزينة المدمج

الشركة A هي شركة أم لمجمع مكون من الشركة B وهي تملك فيها نسبة 70% من راس المال، والشركة C هي شركة مقومة بواسطة المعادلة وهي تملك نسبة 40% من رأس المال، أسهم الشركة B و C تمت الحيازة أثناء التأسيس، كما أن شركات المجمع تتبع نفس السياسات المحاسبية.

في N/12/31 الشركة A تمت الحيازة على 60% من سندات المساهمة للشركة D بتكلفة حيازة قدرة ب 650000 .

معطيات الشركة A :

رفع رأس المال عن طريق امتصاص جزء من الاحتياطيات كحد أقصى بمبلغ 300000 و عن طريق دفعات نقدية للمساهمين بمبلغ 200000؛

الاكتتاب في قرضين بمبلغ 200000 خلال السنة والقرض الثالث في N/12/15 بمبلغ 400000 من اجل تمويل عملية الحيازة على الشركة D ؛

الحيازة على تثبيات جديدة مقومة بتكلفة تقدر بـ 450000 وديون تقدر بمبلغ 50000 باقية بخصوص عملية الحيازة على التثبيات في N/12/31 ؛

دفع تقسيمات الأرباح للمساهمين بمبلغ 50000؛

في مخزونات الشركة A لا توجد أي عملية بين الفروع مع الشركة B في السنة N-1، لكن في N/12/31 مخزون بمبلغ 80000 في عملية بيع داخلية مع الشركة B بهامش يقدر بـ 20000 محقق مع الشركة B .

معطيات الشركة B :

دفع تقسيمات الأرباح خلال السنة لمبلغ 150000 لمختلف المساهمين؛
 الحيازة على تثبيات جديدة بقيمة 150000، ديون على التثبيات بمبلغ 70000 بقيت ديون لغاية N/12/31؛
 الاكتتاب بقرض بقيمة 100000؛
 التنازل على تثبيات بمبلغ 300000 لشركة خارج المجمع الحقوق على عملية التنازل تقدر بـ 50000 في أنتظار
 القبض لغاية N/12/31 ؛
 بيع للشركة A بضائع في السنة N بمبلغ إجمالي يقدر بـ 300000 عند عملية الشراء B حقوق على الشركة A بمبلغ
 تقدر بـ 100000 في N/12/31، تظهر هذه الحقوق في الحسابات المتبادلة للشركة A، في N-1/12/31 لا توجد اي ديون او
 حقوق متبادلة ملاحظة.

معطيات الشركة C :

دفع خلال السنة مبلغ 100000 تقسيمات الأرباح لمختلف المساهمين.

معطيات الشركة D :

أن عملية إعادة التقييم والتي كانت بالقيمة العادلة للأصول والخصوم أسفرت على فارق إعادة التقييم بمبلغ
 300000 على التثبيات المادية.

انطلاقاً من الميزانية المدمجة للسنة N-1 وميزان المراجعة للشركات A,B,C,D والمطلوب إعداد الميزانية
 المدمجة، جدول تدفقات الخزينة .

الميزانية المدمجة في N-1/12/31

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1500000	راسمال مكتب مدعو مدفوع	3680000	التثبيات المادية
1260000	الاحتياطات المدمجة	(700000)	الاهتلاكات
530000	النتيجة المدمجة	640000	سندات C مقومة بالمعادلة
450000	فوائد الأقلية	300000	المخزونات
3740000	رؤوس الأموال المدمجة	(40000)	مؤونة نقص المخزونات
400000	القروض	300000	حقوق العملاء
130000	ديون الموردون	(400000)	نقص قيمة العملاء
60000	الديون الجبائية	190000	البنك
4330000	المجموع	4330000	المجموع

الميزانية للشركة D في N-1/12/31

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
500000	راس مال مكتتب مدعو مدفوع	1000000	التثبيات المادية
200000	الاحتياطات المدمجة	(250000)	الاهتلاكات
100000	فوائد الأقلية	180000	المخزونات
200000	القروض	100000	حقوق العملاء
50000	ديون الموردون	50000	البنك
30000	ديون جبائية		
1080000	المجموع	1080000	المجموع

ميزان المراجعة للشركة A في N/12/31

الأرصدة		المجاميع		الرصيد في 01/01		الحسابات
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
2000000		500000		1500000		رأس المال
450000		150000	300000	600000		الاحتياطات
			200000	200000		النتيجة
750000		600000	150000	300000		القروض
	2530000		450000		2080000	تثبيات مادية
708000		208000		500000		الاهتلاكات
	400000				400000	سندات B
	300000				300000	سندات C
	650000		650000			سندات D
	500000	200000	500000		200000	المخزونات
40000				40000		المؤونات نقص المخزونات
430000		1800000	1450000	80000		ديون الموردون
50000		50000				ديون التثبيات
	300000	2400000	2500000		200000	حقوق العملاء
40000		20000		20000		نقص القيم - العملاء
50000		50000				ديون اجتماعية
50000		50000	40000	40000		ديون جبائية
	117000	3328000	3345000		100000	البنك
	1500000		1500000			مشتريات مستهلكة
300000		300000				تغير المخزون
	300000		300000			مصاريف خارجية
	150000		150000			ضرائب
	500000		500000			مصاريف المستخدمون
	38000		38000			مصاريف مالية
	208000		208000			مخصصات الاهتلاكات
	20000		20000			مخصصات المؤونات ون قيم
2500000		2500000				رقم الأعمال
145000		145000				إيرادات مالية - تقسيمات الأرباح
7513000	7513000	12301000	12301000	3280000	3280000	المجموع

ميزان المراجعة للشركة B في N/12/31

الأرصدة		المجاميع		الرصيد في 01/01		الحسابات
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
1000000				1000000		راس المال
350000		150000		200000		الاحتياطات
			300000	300000		النتيجة
180000		100000	20000	100000		القروض
	1450000	300000	150000		1600000	تثبيتات مادية
410000		260000	50000	200000		الاهتلاكات
	250000	100000	250000		100000	المخزونات
20000		20000				المؤونات نقص المخزونات
100000		900000	850000	50000		ديون الموردون
70000		70000				ديون التثبيتات
	400000	1700000	2000000		100000	حقوق العملاء
20000		20000				نقص القيم - العملاء
	50000		50000			حقوق على التثبيتات
40000		40000				ديون اجتماعية
30000		30000	20000	20000		ديون جبائية
	190000	1950000	2050000		90000	البنك
	900000		900000			مشتريات مستهلكة
150000		150000				تغير المخزون
	250000		250000			مصاريف خارجية
	130000		130000			ضرائب
	500000		500000			مصاريف المستخدمون
	20000		20000			مصاريف مالية
	260000		260000			مخصصات الاهتلاكات
	20000		20000			مخصصات المؤونات ون قيم
						القيمة الباقية للتثبيتات متنازل عنها
2000000		2000000				رقم الأعمال
300000		300000				إيرادات مالية - تقسيمات الأرباح
4670000	4670000	8070000	8070000	1890000	1890000	المجموع

ميزان المراجعة للشركة C في N/12/31

الأرصدة		المجاميع		الرصيد في 01/01		الحسابات
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	
900000				900000		رأس المال
600000		200000		400000		الاحتياطيات
			300000	300000		النتيجة
150000			50000	200000		القروض
	1750000				1750000	تثبيبات مادية
420000		170000		250000		الاهتلاكات
	200000	150000	200000		150000	المخزونات
20000		10000		10000		المؤونات نقص المخزونات
170000		820000	700000	50000		ديون الموردون
	300000	1560000	1700000		160000	حقوق العملاء
20000				20000		نقص القيم - العملاء
		10000			10000	حقوق جبائية
			20000	20000		ديون جبائية
	290000	1360000	1570000		80000	البنك
	800000		800000			مشتريات مستهلكة
50000		50000				تغير المخزون
	100000		100000			مصاريف خارجية
	90000		90000			ضرائب
	300000		300000			مصاريف المستخدمون
	20000		20000			مصاريف مالية
	170000		170000			مخصصات الاهتلاكات
	10000		10000			مخصصات المؤونات ون قيم
1700000		1700000				رقم الأعمال
4030000	4030000	6030000	6030000	2150000	2150000	المجموع

الحل النموذجي: قيود الإدماج

	105000	النتيجة المدمجة	128
105000		الاحتياطيات المدمجة	1068
		إقصاء تقسيمات الأرباح المستلمة من الشركة B	
	30000	مبيعات البضائع	707
30000		المشتريات المستهلكة	607
		اقصاء العمليات البنينة (شراء-بيع)	
	100000	ديون الموردون	401
100000		حقوق العملاء	411
		اقصاء الحقوق والديون المتبادلة	

إقصاء هامش الربح

	9333.33	النتيجة المدمجة	128
	6666.67	حقوق الضرائب المؤجلة	4418
	4000	فائدة الأقلية-النتيجة	148
20000		مخ البضائع	37
		إقصاء هامش المخزون	
		تغيرات المخزون	6037
20000	20000	البضائع المستهلكة	607
		تصحيح قيمة الشراء.	
		مبيعات البضائع	707
	20000	ضرائب مؤجلة	692
6666.67		فائدة الأقلية-النتيجة	881
4000		النتيجة المدمجة	882
9333.33		إقصاء هامش المخزون	

إقصاء سندات المساهمة B

خارج المجمع	المجمع	المجموع	تقسيم الأموال الخاصة لـ B
300000	700000	1000000	راس المال
105000	245000	350000	الاحتياطيات
405000	945000	1350000	المجموع
	(400000)	(400000)	سندات المساهمة B
405000	545000	950000	تقسيم الأموال الخاصة
36000	84000	1200000	نتيجة الشركة B

	1000000	راس المال	1013
	350000	الاحتياطيات	106
	120000	نتيجة الشركة B	12
400000		سندات المساهمة B	
545000		الاحتياطيات المدمجة	261
405000		فوائد الأقلية-الاحتياطيات	1068
84000		النتيجة المدمجة	1481
36000		فوائد الأقلية-النتيجة	128
		إقصاء سندات الشركة B	1482

الوضع المعادلة لسندات الشركة C

المبالغ	الوضع بالمعادلة للشركة C
900000	راس المال
600000	الاحتياطات
600000	المجمع
300000	سندات المساهمة C
300000	احتياطات مدمجة
104000	النتيجة 40%
704000	قيمة السندات C

	704000	سندات C مقومة بالمعادلة	2168
300000		سندات الشركة D	261
300000		الاحتياطات المدمجة	1068
104000		النتيجة المدمجة	128
	104000	الوضع بالمعادلة لسندات الشركة C النتيجة المدمجة	881
104000		الحصة من النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة تأسيس الحصة من النتيجة للشركة C	7558

حساب وتأسيس فارق الاقتناء وإقصاء سندات الشركة D

السعر المدفوع		
650000		الأموال الخاصة المشتراة والمقدرة ب60%
600000		
	500000	رأس المال
	200000	الاحتياطات
	100000	النتيجة
	200000	فارق التقييم الصافي من الضريبة (3/2×300000)
50000		فارق الاقتناء للمجمع
83333.33		فارق الاقتناء الإجمالي

	83333.33	فارق الاقتناء	207
50000		سندات الشركة D	261
33333.33		فوائد الأقلية-احتياطات تأسيس فارق الاقتناء على الشركة D	1481

	500000	راس المال	10
	200000	الاحتياطيات	106
	100000	نتيجة الشركة D	12
	300000	التثبيات المعنوية	21
100000		ديون الضرائب المؤجلة	1558
600000		سندات الشركة D	161
00		الاحتياطيات المدمجة	1068
400000		فوائد الأقلية - احتياطيات	1481
		الوضع بالمعادلة لسندات الشركة C	

الميزانية المدمجة في N/12/31 :

يتم إعداد الميزانية انطلاقاً من ميزان المراجعة للشركة A.B وC وميزانية الشركة D، حيث تم إعادة المعالجة للحسابات الفردية، وتقديم القيود المتعلقة بالإدماج والمقدمة سابقاً .

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
2000000	راس المال	83333.33	فارق الاقتناء
1400000	الاحتياطيات المدمجة	5280000	التثبيات المادية
302666.67	النتيجة المدمجة	(1368000)	الاهتلاكات
870333.33	فوائد الأقلية	704000	سندات C مقومة بالمعادلة
4573000	الأموال الخاصة المدمجة	910000	المخزونات
100000	ضرائب مؤجلة - خصوم	(60000)	مؤونة نقص المخزونات
1130000	قروض	700000	حقوق العملاء
480000	ديون الموردون	(60000)	مؤونة نقص العملاء
120000	ديون على التثبيات	50000	حقوق على التنازلات
90000	ديون اجتماعية	6666.67	ضرائب مؤجلة - أصول
110000	ديون جبائية	357000	البنك
6603000	المجموع	6603000	المجموع

المبالغ	الإيرادات	المبالغ	التكاليف
4180000	رقم الأعمال	2080000	المشتريات المستهلكة
40000	تقسيمات الأرباح	(430000)	تغيرات المخزون
104000	الحصة من النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة	550000	خدمات خارجية
300000	إيرادات الاستثمارات المتنازل عنها	280000	الضرائب
		1000000	مصاريف المستخدمين
		58000	المصاريف المالية
		468000	مخصصات الاهتلاكات
		40000	مخصصات المؤونات ونقص القيم
		250000	القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها
		(6666.67)	الضرائب المؤجلة
		302666.67	نتيجة المجمع
		32000	النتيجة خارج المجمع
4624000	المجموع	4624000	المجموع

إعداد جدول تدفقات الخزينة : أن حسابات الخزينة للمجمع في N-1/12/31 قدرت بـ190000 والمأخوذة من الميزانية المدمجة للسنة N-1.

الخزينة في N/12/31 تحولت من 190000 إلى 357000 حيث أن جدول تدفقات الخزينة يشرح ويبين هذه التغيرات والمقدرة بـ(190000-357000) وتساوي 167000.

1- وفق الطريقة غير المباشرة :

يجب أولاً حساب التغيرات رأس المال العامل (BFR) للأنشطة التشغيلية، يبدأ الحساب انطلاقاً من التغير في الحسابات المتعلقة بالاحتياج في رأس المال العامل (المخزونات، الحقوق والديون المتعلقة بالاستغلال) بين ميزانيتين مدمجتين بين N وN-1 .

وفي حالة أخرى الشركة D والتي تمت الحيازة فيها في N/12/31 وبالتالي لم تساهم في نشاط المجمع في السنة N، وهي غير مؤثرة على التغير في رأس المال العامل ومنه التغير في رأس المال العامل لا يحسب انطلاقاً من الميزانيتين ولكن انطلاقاً من ميزان المراجعة المعدل بواسطة القيود المحاسبية للشركتين A وB.

تخفيض BFR	رفع BFR	N-1	N	
	430000	300000	730000	المخزونات
	300000	300000	600000	حقوق العملاء
300000		130000	430000	ديون الموردون
20000		60000	80000	الديون الجبائية
90000		00	90000	الديون الاجتماعية
41000	730000	790000	1930000	المجموع
320000				النقص في احتياج رأس المال العامل

يتم إعداد هذا الجدول انطلاقاً من جدول النتيجة المدمج وميزان المراجعة الفردي لكل شركة معدل حسب الحالة بقيود الإدماج.

الأرصدة	المجاميع	تدفقات الخزينة المتعلقة بالأنشطة العملية
	334666.67	النتيجة الصافية للشركات المندمجة Intégrées
	00	الخزينة
	468000	الاهتلاكات والمؤونات (1)
	(6666.67)	تغيرات الضرائب المؤجلة
	(50000)	فوائض القيم الناتجة عن التنازل على التثبيتات
	(104000)	الحصة من النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة
642000		الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي للشركات المندمجة
	40000	تقسيمات الأرباح المستلمة من الشركات المقومة بالمعادلة
	(320000)	تغيرات الاحتياج من رأس المال العامل BFR المتعلق بالاستغلال (2)
362000		التدفق الصافي للخزينة للأنشطة العملية
		التدفق الصافي للخزينة المتعلق بالأنشطة الاستثمارية
	(480000)	الحياسة على التثبيتات
	250000	التنازل عن التثبيتات
		تقسيمات الأرباح المستلمة
	(600000)	الحياسة على أسهم الشركات
(830000)		التدفق الصافي للخزينة المتعلق بالأنشطة الاستثمارية
	200000	رفع رأس المال النقدي
	(50000)	تقسيمات الأرباح المدفوعة من طرف الشركة A
	(45000)	تقسيمات الأرباح المدفوعة من طرف الشركة B للمساهمين الأقلية
	700000	إصدار القروض
	(170000)	تسديد القروض
635000		التدفق الصافي للخزينة المتعلق بالأنشطة التمويلية
167000		تغير الخزينة
190000		الخزينة في N/01/01
357000		الخزينة في N/12/31
00		تأثير تغيرات الأسعار بالعملة الأجنبية

إعفاء مؤونة نقص القيم على الأصول المتداولة لأنها تعتبر نقص قيمة خسارة حقيقية

تقسم او تجزى على أكبر حسابات (المخزونات، حقوق الاستغلال، ديون الاستغلال).

وفق الطريقة المباشرة:

في البداية يجب مسبقا التحضير لكل المبالغ والعمليات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات خلال السنة والمرتبطة بالإيرادات والمصاريف، حيث عمليات الحساب تكون انطلاقا من إيرادات ومصاريف الشركات A وB والمعدلة بالتغيرات على الحقوق والديون الموافقة، هذه التعديلات تسمح بالعمل على أن المصاريف والإيرادات تكون حقيقية وترجم بالتدفقات النقدية (تدفقات الخزينة) وفق مايلي:

تدفقات الخزينة	تغيرات الحقوق والديون	B	A	عناصر الإيرادات والمصاريف العملية
4100000	400000	2000000	2500000	مقبوضات المبيعات
(2550000)	400000	1150000	1800000	مدفوعات على المشتريات والمصاريف الخارجية
(260000)	20000	130000	150000	مدفوعات على الضرائب
(910000)	90000	500000	500000	مدفوعات على مصاريف المستخدمين
(58000)	00	20000	38000	مدفوعات على الفوائد

الأرصدة	المجاميع	تدفقات الخزينة المتعلقة بالأنشطة العملية
		منتوجات عملية مقبوضة خلال الدورة
	4100000	مبيعات
		منتجات عملية أخرى
	40000	تقسيمات الأرباح المستلمة من الكيانات المشاركة
		مصاريف عملية مدفوعة خلال السنة
	(2550000)	مشتريات ومصاريف خارجية
	(260000)	ضرائب
	(910000)	مصاريف المستخدمين
	(58000)	الفوائد البنكية
362000		التدفق الصافي للخزينة للأنشطة العملية
		التدفق الصافي للخزينة المتعلق بالأنشطة الاستثمارية
	(480000)	الحياسة على التثبيتات
	250000	التنازل عن التثبيتات
		تقسيمات الأرباح المستلمة
	(600000)	الحياسة على أسهم الشركات
(830000)		التدفق الصافي للخزينة المتعلق بالأنشطة الاستثمارية
	200000	رفع رأس المال النقدي
	(50000)	تقسيمات الأرباح المدفوعة من طرف الشركة A
	(45000)	تقسيمات الأرباح المدفوعة من طرف الشركة B للمساهمين الأقلية
	700000	إصدار القروض
	(170000)	تسديد القروض
635000		التدفق الصافي للخزينة المتعلق بالأنشطة التمويلية
167000		تغير الخزينة
190000		الخزينة في N/01/01
357000		الخزينة في N/12/31
00		تأثير تغيرات الأسعار بالعملة الأجنبية

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 سنة 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 ونظام 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 65-566J ل12 جويلية 1962، ثم بعد ذلك في السنوات 1982، 1989، 1978 و 1992.

يهدف نظام الشركة الأم وشركاتها 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 أكبر 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 أجل حساب الضريبة على أرباح الشركات، هذه المداخيل والتي هي في صورة تقسيمات الأرباح وتكون موضوع تخفيض (Dédutions) خارج المحاسبة (EXTRA COMPTABLE) وفي حالة تقسيمات الأرباح المستلمة من فرع أو شركة تابعة أجنبية .

ولتوضيح كيفية المعالجة نأخذ المثال التالي بافتراض أن شركة جزائرية M تملك مساهمات في حدود 10% في راس مال شركة أجنبية مع دولة أمضت معها اتفاقية جبائية مع الجزائر استلمت الشركة الجزائرية من الشركة التابعة الأجنبية تقسيمات الأرباح للسنة N تقدر بـ 20000 ون تخضع للاقتطاع من المصدر في حدود 10% والمقدرة بـ 2000 ون، إذا 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 الأجنبية يساوي إلى الفرق بين تقسيمات الأرباح الصافية والحصة من مصاريف والتكاليف والمقدرة بـ : $18000 - (20000 \times 10\%) = 16000$.

بما أن الإعفاء لتقسيمات الأرباح ليس كلياً في حالة نظام الشركة الأم وشركاتها التابعة يجب أن تضاف (Réintégrations) إلى النتيجة الجبائية بحصة المصاريف والمقدرة بـ 10% .

ايضا حسب المادة 13 من قانون المالية لسنة 1997 المكمل لأحكام المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة (CID)، تقسيمات الأرباح المستلمة من طرف الشركة على سبيل مساهماتها في راس مال شركات أخرى 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 إضافة 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%	وهران-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 بـ 6300 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 « Alberta » تخضع 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 « Alberta » مساهمات .

الشركات التابعة	تخضع لـ IBS	شروط على الأقل 10%	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:

$$221 = 0.10 \times ((391/0.85) + (342/0.90) + (620 + 540 + 210))$$

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 فإن مبدأ المجال الإقليمي للضريبة يعد كحاجز أمام تكتل و توسع الشركات الفرنسية نحو الخارج. أما على المستوى الخارجي فإن تبني الدول الأوروبية و الولايات المتحدة لنظام الأرباح المجمعة جعل الشركات العالمية الكبرى تميل أكثر نحو هاته البلدان.

ولهذا ولمعالجة هذه الوضعية تم إصدار قانون في 12 جويلية 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 الجزائر¹
الفرع الأول: تعرفه

وفق أحكام المادة 209 من القانون العام للضرائب (CGI) فإنه 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 فهذا النظام يهدف لإلغاء الازدواج الضريبي في داخل نفس 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 و خسائر 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 26 ديسمبر 1997.

وكذلك التعليمية الإدارية لـ 16 مارس 1995 المنشورة في الجريدة 95 - 4 - BOI 4H لـ 31 مارس 1995.

¹ Ibid., P. 494.

أولاً: 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.

ثانياً: 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 ومدته

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 إنشاء 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 التعليمات 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 5 سنوات 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 تقيدها 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 نسبة 50%، إلا في حالة أن المشرع المحلي أين تقيم الشركة التابعة يقر بنسبة أكبر من ذلك، أو إذا نصت معاهدة دولية على نسبة أقل.

وفيما يتعلق بمجال تطبيق هذا النظام فهو يشترط ويلزم 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.

أولاً: طريقة حساب النتيجة الإجمالية

لحساب الوعاء الخاضع للضريبة تقوم الشركة الأمر المعتمدة بجمع نتائج الشركات الممثلة 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 الإيجابية 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 تحصل 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 مصادف الدول المتقدمة، وهذا ما ألزم على تبني نظام جديد أكثر تماشيا مع متطلبات التطور الاقتصادي.

المطلب الثالث: نظام الإدماج الجبائي

على عكس نظام الأرباح الممثلة 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 المملوكة لأسهم شركات أخرى تعرف بشركتها 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 البنينة 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 أنشأ وفق قانون المالية لسنة 1997 بنص المادة 13 و 14 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 رأس 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.

أولاً: 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 .

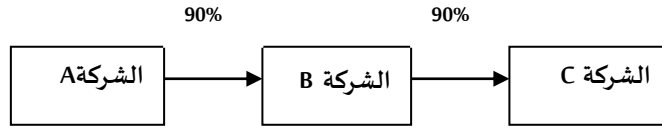
شروط التطبيق للشركة الأم

للشركة الأم او الشركة التي تمثل قمة المجمع، يجب أن تملك بصفة مباشرة او غير مباشرة 90% على الأقل من شركة اخرى لها شخصية معنوية تخضع للضريبة على أرباح الشركات تحت شروط القانون العام. وعليه فإن 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

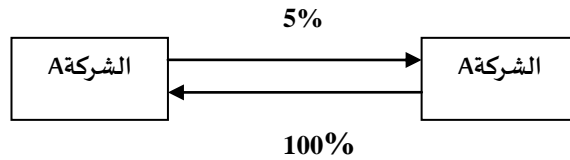
كيفية تحديد محيط الإدماج الجبائي:

مثال 01 : بافتراض أن الشركة A تملك 90% من رأس مال الشركة B، والشركة B تملك 90% من رأسمال الشركة C .



الشركات B وC يحققوا شروط تطبيق نظام الإدماج الجبائي لأن نسبة المساهمة الممنوحة لـ A في الشركة B وللشركة B في 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، الشركة B يمكن بأن تكون في قمة المجمع. لا يمكن للشركة B أن تشكل تجمع مع الشركة C حتى ولو ملكت اكثر من 90% من رأس مال الشركة C لأن الشركة A تملك 90% من رأسمالها.

مثال 02 : وجود مساهمات تبادلية

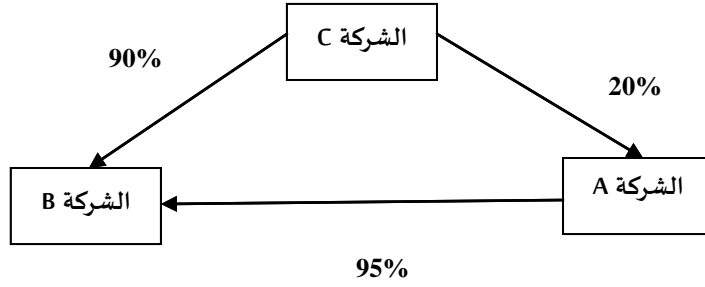


لا يمكن للشركة A أن تشكل مجمع بالمفهوم الجبائي مع الشركة B حتى ولو ملكت اكثر من 90% من رأسمالها لأن الشركة A تملك 5% من رأسمال الشركة B بطريقة مباشرة.

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 جزءاً 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 أو غير مباشرة نسبة 90% على الأقل من رأس المال، في حلة المساهمة غير المباشرة، الإدماج الجبائي يخضع بفعل المساهمة عن طريق وساطة شركة أو أكثر، فقيمة المجمع تملك مساهمات على الأقل في حدود 90% على الأقل والتي تجعلها ضمن محيط الإدماج الجبائي .

لهذا السبب هذه الشروط، المجمع يثبت تحرير عدد الشركات التابعة التي تريد الإدماج الجبائي، ولا يوجد أي 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.

أولاً: تحديد النتائج للشركات في نظام الإدماج الجبائي¹

من أجل 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 وإجراء تصحيحات الخاصة بالعمليات البنائية، والهدف هو ازالة مفعول وتأثير الإيرادات الخاضعة للضريبة والمصاريف المقبولة الخصم والتي تحدث داخل المجمع (أي 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) والموزع من طرف الشركات التابعة. مختلف هذه التأثيرات على النتيجة الجبائية تكون منقولة في التصريحات للنتيجة الجبائية الفردية لكل شركة بما فيها الشركة الأم.

ثانياً: تحديد الضريبة لمجموع الشركات الداخلة في نظام الإدماج الجبائي

تحديد الضريبة على أرباح الشركات

عند إجراء تصحيح على المجموع الجبائي للنتائج الفردية للشركات الداخلة في محيط الإدماج الجبائي، اعداد وضعية من طرف المجمع بالنتائج المحققة لكل شركات المجمع بالمفهوم الجبائي.

¹ Ibid., P. 513.

إذا كانت نتيجة المجمع (النتيجة المجمع) 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 لأنهاء 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 على الشركات المكونة للمجمع بالإخضاع 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 الحالات 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**, (2^{ème} 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 وكأنها غير منظمة إلى النظام الجبائي لمجمع الشركات، تسجل الشركة الأم ضمن مصاريفها وإيراداتها 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 المجمعات¹.

رابعا : مثال تطبيقي

مجمع يخضع لنظام الإدماج الجبائي مكون من الشركة الأم A وشركتين تابعتين B و C في النتيجة المحاسبية للسنة N والمثلة 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.

المجموع	الشركة D	الشركة C	الشركة B	الشركة A	
2600	800	1500	(600)	900	النتيجة الجبائية قبل IBS

في المرحلة الأولى نحسب الضريبة على أرباح الشركات لكل شركة على حدى بشكل منفصل وهذا معناه (غياب الإدماج الجبائي) بتطبيق معدل 19% .

المجموع	الشركة D	الشركة C	الشركة B	الشركة A	
2600	800	1500	(600)	900	النتيجة الجبائية قبل IBS
494	152	285	00	171	IBS في غياب الإدماج الجبائي

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 B يجب أن تخفض من نتيجة المجمع وهي اقتصاد ضريبي (الفرق بين مصاريف IBS الإجمالية في حالة غياب الإدماج الجبائي ومصاريف IBS الناتجة عن تطبيق مبادئ الإدماج الجبائي).

المجموع	الشركة D	الشركة C	الشركة B	الشركة A	
2600	800	1500	(600)	900	النتيجة الجبائية قبل IBS
608	152	285	00	171	IBS في غياب الإدماج الجبائي.....(1)
494					IBS في حالة تطبيق نظام الإدماج الجبائي.....(2)
114					اقتصاد الضريبة(1)-(2)

التسجيل المحاسبي في حالة غياب نظام الإدماج الجبائي :

التسجيل في الشركة C في N/12/31

285	285	ض على أرباح الشركات للنسبة N	695
		الدولة - ضرائب IBS مستحقة	444
		ضريبة مستحقة على الأرباح	

¹ Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khalassi, Op.Cit., P. 515.

التسجيل في الشركة D في N/12/31

152	152	على أرباح الشركات للنسبة N الدولة - ضرائب IBS مستحقة ضريبة مستحقة على الأرباح	695 444
-----	-----	-------------------------------------------------------------------------------------	------------

التسجيل في الشركة A في N/12/31

171	171	على أرباح الشركات للنسبة N الدولة - ضرائب IBS مستحقة ضريبة مستحقة على الأرباح	695 444
-----	-----	-------------------------------------------------------------------------------------	------------

2. التسجيل المحاسبي في حالة نظام الإدماج الجبائي :

التسجيل في الشركة C

285	285	الإدماج الجبائي-مصاريف عمليات المجمع-الشركة الأم A ضريبة مستحقة على الأرباح	6981 4511
-----	-----	-----------------------------------------------------------------------------------	--------------

التسجيل في الشركة D

152	152	الإدماج الجبائي-مصاريف عمليات المجمع-الشركة الأم A ضريبة مستحقة على الأرباح	6981 4512
-----	-----	-----------------------------------------------------------------------------------	--------------

التسجيل في الشركة الأم A

494	285	عمليات المجمع-الشركة C	4511
	152	عمليات المجمع-الشركة D	4512
	57	الإدماج الجبائي-مصاريف	6981
		الدولة- ضرائب مستحقة على الأرباح ضريبة مستحقة على الأرباح	444

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 إعادة خصم خسائر السنوات السابقة .

الفرع الثالث : الاستثناءات من هذا النظام

يجب أن لا يتعلق العمل الرئيسي للشركة بميدان النقل ولا بتحويل أو 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 الأقل أن تستفيد من نظام مجمع الشركات بصفة شركة ام، وهذا بتوفر الشروط القانونية الأخرى.¹

¹ مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 120.

أولاً: إجراءات اختيار نظام الإدماج الضريبي

وفق أحكام المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتممة 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 ل يبقى ساري المفعول لمدة 04 سنوات وبدون رجعة¹.

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 ورئيس مجلس الإدارة أو 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 فإنه تم الغاء البند الخاص بتحقيق نتائج ايجابية للسنتين الاخيرتين كشرط للدخول لمجمع الشركات الجبائي وبالتالي الاستفادة من نظام الإدماج الجبائي.

ثانياً : الإجراءات المتخذة لتشجيع الانضمام نظام الإدماج الجبائي

بالإضافة إلى الإعفاءات فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، وفوائض القيم الناتجة على التنازل عن التثبيات والرسم على النشاط المهني، للعمليات البيئية (بين شركات المجمع) وتوضيح أنه في حالة اختلاف معدلات الضريبة على أرباح الشركات مثلاً 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 بتحفيظات عن طريق الغاء قوانين كانت موجودة ومنها:

إلغاء شرط تحقيق نتائج ايجابية (أرباح) خلال السنتين الأخيرتين

للاستفادة من نظام الإدماج الجبائي قام المشرع الجبائي الجزائري حسب المادة 06 من قانون المالية لسنة 2008 بإلغاء شرط تحقيق نتائج ايجابية خلال السنتين الاخيرتين قبل طلب الانضمام إلى نظام الإدماج الجبائي؛

الغاء شرط اقضاء الشركات العاجزة من الانضمام لنظام الإدماج الجبائي

جاء في نص المادة رقم 06 من قانون المالية لسنة 2012 على الغاء اقضاء 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 لها اقليمياً 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 والمستقبل¹

أولاً: الفروق التي تحدث بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية:

الفروق الدائمة: هي الفروق التي تنشأ بين النتيجة المحاسبية والنتيجة 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: وهي 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 أو سداد المبالغ المسجلة للأصول (الخصوم)؛

فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع: وهي 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.

ثانياً : الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية:

تبدأ النتيجة الجبائية من نقطة النهاية للنتيجة المحاسبية وذلك بعد إصدار المؤسسة للقوائم المالية ربحاً أو خسارة، حيث تعطى النتيجة الجبائية وفق العلاقة التالية المستخرجة، انطلاقاً 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 وتحليل الاسترداد التي هي أعباء مقبولة محاسبياً ولكن مرفوضة جبائياً، كما يتطلب دراسة وتحليل التخفيضات التي هي إيرادات مقبولة محاسبياً ولكن يجب إعادة النظر فيها من الناحية الجبائية.⁴

ومن خلال محتويات جدول حساب النتيجة الجبائية (الجدول رقم9) نجد أن النتيجة الجبائية تحدد انطلاقاً 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 أعمار، الضريبة على أرباح الشركات (الجزائر: دارهومة للنشر والتوزيع، 2010)، ص 122-123.

³ بوعلام ولهي، جباية المؤسسة (الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، 2018)، ص55.

⁴ لطفي شعباني، جباية 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 إسهاري مالم تتجاوز قيمة كل منها مبلغ 500 دج مع حد أقصى يقدر بـ 1000000 دج؛

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 ومهرجانات؛
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 ؛
مؤهلات 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 مخالفين 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 والودائع والكفالات وأتاوى الامتياز أو التنازل عن رخصة الاستغلال وبراءات الاختراع، أو بيع علامات الصنع أو طرق الإنتاج وغيرها من الحقوق المماثلة المسددة والمستحقة 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 والاهتلاك 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 ويجب أن توضح في جدول منفصل يلحق بالجدول رقم 09¹.

2. التخفيضات: وتعلق 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 تثبيات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات، ابتداء من اختتام هذه السنة المالية، وتحدد بـ:

35% إذا تعلق الأمر بفوائض القيم قصيرة الأجل؛

70% إذا تعلق الأمر بفوائض القيم طويلة الأجل؛²

المداهيل 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 ويجب أن توضح في جدول منفصل يلحق بالجدول رقم 09³.

3. العجز (الخسارة):

حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن 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 فإن 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، ص 39.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تمت دراسته في هذا الفصل والمتعلق بإعداد القوائم المالية المجمعة وهي القوائم المالية الأساسية (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 إعداد 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 إعداد هذه القوائم .

وبما أن الضرائب موضوع لصيق بالمحاسبة تم دراسة أيضا الأنظمة الجبائية للمجمعات لأن الأمتيازات الجبائية الموجودة في نظام عن الآخر 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 إعداد القوائم المالية المدمجة خاصة قائمة تدفقات الخزينة وتغيرات الأموال الخاصة وكذا للضرائب على أرباح الشركات ووجود فرص لتحسين المدروية 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 هيكلية 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 للدخار او ما يسمى بالاكنتاب العام للجمهور . من شروط بورصة الجزائر للاكنتاب 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 لـ SCF، كما ان القوائم المالية المجمعة هي القوائم المطلوبة من لجنة تنظيم عمليات البورصة وليس الميزانيات الفردية، وتوزيعات الأرباح المقررة من طرف مجلس الادارة تقرر انطلاقا من القوائم المالية المجمعة.

مجمع صيدال من المجمعات القليلة التي تتم فيها محاسبة الوحدات واعداد ميزانية ا المقر 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 أسهم SPA برأسمال 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 اسهم الشركة 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 وتطوير 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 الجنيسة.

في طبيعة هذه الخطوط يظهر مخطط شامل ومتكامل للتنمية يرافق توسع المجمع والذي يتمركز حول تامين 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 EBE تتميز باستقلالية التسيير.

في سنة 1993 تم إضفاء تعديلات على القانون الأساسي للشركة، حيث سمح لها بالمشاركة في كل عملية صناعية أو تجارية يمكن أن تكون ذات صلة مع موضوعها الاجتماعي من خلال إنشاء شركات جديدة او فروع. في سنة 1997 وضعت شركة صيدال مخطط إعادة الهيكلة أسفر على تحويلها إلى مجمع صناعي يضم ثلاث فروع (فارمال، انتيبوتيكال، 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% إلى 44.51%.

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

في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعها الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص (انتيببوتكال، 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 فروعها الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص انتيببوتيكال، فارمال، وبيوتيك، أدى هذا إقرار الذي تمت الموافقة عليه من قبل هيئاته الإدارية إلى تنظيم جديد يتمحور أساسا حول:

الجدول رقم (13) : مختلف المديرية لمجمع صيدال

المديرية العامة للمجمع-المقر الاجتماعي وتشمل :	
مديرية التدقيق الداخلي	مديرية ضمان الجودة
مديرية إدارة 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 :

سياسة صيدال في الشراكة :

فيما يخص مجمع صيدال التي يعمل حاليا على برنامج طموح للتوسع، فان تنمية الشراكة يمثل محورا يتوافق مع احتياجاته، واقع السوق، وكذا أهداف شركائه استخلاصا للعبء من التحالفات السابقة قام المجمع بتنقيح المسعى من خلال إقامة علاقات شراكة جديدة مبنية على التكامل بين الشركاء، المرادوية واستدامة العمليات التي تمت مباشرتها .

يتواجد مجمع صيدال بصفة مساهم رئيسي في شركة واحدة :

مساهم رئيسي وبالغلبية في 03 شركات:

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 وامتيياز الرخص وإنشاء شركات مشتركة .

1.1 وحدات الإنتاج:

تمتلك شركة صيدال 09 مواقع للإنتاج بسعة إجمالية قدرها 200 مليون وحدة بيع وتوزيع وفق :

1.1.1 وحدة المدينة: مختصة في إنتاج المضادات الحيوية البنسيلينية 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 السمارة بالجزائر العاصمة، وينتج هذا المصنع تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الأشكال (شراب، محاليل، مرهم وأقراص)، وهي من أقدم الوحدات حيث تعود نشأته إلى سنة 1958 حيث كانت تابعة للمخبر الفرنسي labaza قبل تأميمها وكانت تابعة قبل سنة 2014 إلى فرع فأرمال.

3.1.1 وحدة جسر قسنطينة : التي بدأت نشاطها منذ سنة 1984، تفوق طاقة إنتاجها 20 مليون وحدة بيع، وهي الوحيدة على 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 الأمبولات.

كما يتوفر المصنع على مخبر لمراقبة الجودة مكلف بالتحاليل الفيزيوكيميائية والميكروبيولوجية 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 الأقراص والملبسات؛

ورشة المراهم.

وكانت تابعة قبل سنة 2014 إلى فرع ببيوتيك .

5.1.1 وحدة شرشال: تقع بالمنطقة الصناعية واد بلاح بشرشال، تربع على مساحة 2م3120 وتتكون من ثلاث ورشات وهي :

ورشة الأشربة؛

ورشة لإنتاج الأشكال الجافة (أقراص، مسحوق في أكياسو كبسولات) ؛

ورشة المحاليل المكثفة.

وكانت تابعة قبل سنة 2014 إلى فرع ببيوتيك .

6.1.1 وحدة قسنطينة: تم تحويلها إلى وحدة فأرمال بعد حل Ecopharm في 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 إلى 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 للوسط UCC: 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 للغرب UCO: تم تأسيسها في جويلية سنة 2000 بوهران مكلفة بتغطية 19 ولاية غرب الجزائر.

4.2.1 مركز البحث والتطوير CRD: انشئ في 1999/07/24 مقره بالمحمدية (الحراش) ويتوفر على أحدث 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 ايرال : هي شركة ذات اسهم نابعة عن الشراكة بين الطاع العام والقطاع الخاص بين مجموعة صيدال 40% و جلفار (الامارات العربية المتحدة) 40% وفلاش الجزائر المتخصصة في المواد الغذائية 20 % ولغاية 2016/12/31 تملك شركة صيدال 100 % لشركة ايرال ويهدف هذا المشروع الصناعي الى تحقيق مايلى :
صناعة الادوية الجنيصة:

تغليف الادوية (الأشكال 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 PSM مقره الاجتماعي بالدار البيضاء ولاية الجزائر بتكلفة استثمار تقدر بـ 912 مليون وحدة بيع ساهمت فيه صيدال بـ 30% بدء المشروع في عملية الإنتاج في 2002/06/23 تتمثل منتجاته في كل الأشكال الجافة والسائلة على الأصناف العلاجية التالية : مضادات الالتهاب، مضادات حيوية، ومضادات أمراض القلب.

جوارس فارماستيكل- صيدال SAIDAL - JORAS PHARMACETUCAL

تنتج هذه المخابر الأصناف العلاجية التالية: مضادات الالتهاب، مضادات للحساسية، مضادات الحيوية.

نوفو نورد يسك - بيار فابر - صيدال - NOVO NORDISK - PIERRE FAPRE-SAIDAL

تم عقد اتفاق بين مخابر نوفو نورد يسك الدانماركية ومخابر بيارفابر الفرنسية وصيدال في 13/01/1999 وتنص الاتفاقية على انجاز وحدات لإنتاج الانسولين ومقومات السرطان بواد عيسى - تيزي وزو، قدرت تكلفة هذا المشروع 2670 مليون مقسم على صيدال بـ 10% ومخابر نوفو نورد يسك بـ 45% ومخابر بيارفابر هي الأخرى بـ 45% وهي تنتج 75 منتج متعلقة بـ 16 صنف علاجي وهي مرض السكري، القلب، الحساسية، أمراض بيكولوجية وأمراض الحساسية .

الشركة المشتركة تافكو SAIDAL-ACADIMA-SPIMACO-JPM DIGROMED: تأسست هذه الشركة من طرف صيدال - اكدىما-سبىماكو- جي بي ام -ديغروماد في 08/07/2000 وطلق عليها اسم الشركة الصيدلانية العربية الطاسيلي Tassilli Pharmaceutique Company وتختصر في taphco تقع بالمنطقة الصناعية روية تختص هذه الشركة في صناعة المنتجات الخاصة بأمراض العيون ومنتجات الحقن راسماليا يقدر بـ 656 مليون دج وينقسم الى : 45% صيدال و10% ديغروماد و 55% لغير المقيمين اكدىما (شركة تأسست من طرف جامعة الدول العربية) 25%، سبىماكو (المملكة العربية السعودية) 20% و 10% JPM (الأردن) .

صيدال صولفارم فارماستيك SAIDAL SOULPHARM PHARMACETIQUE: تم عقد إنشاء صيدال-صولفارم فارماستيك في إطار إستراتيجية 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 09/03/2004 في ولاية الطارف.

صيدال-نورث افريكا هولدينغ ماوفكتورينغ SNM: 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 .

أولاً: محاسبة الوحدات

تستخدم شركة صيدال نظام محاسبة الوحدات حيث كل وحدة لها محاسبة مستقلة تجمع في نهاية السنة باستعمال المقاربات بين الوحدات ومن ثمة 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.

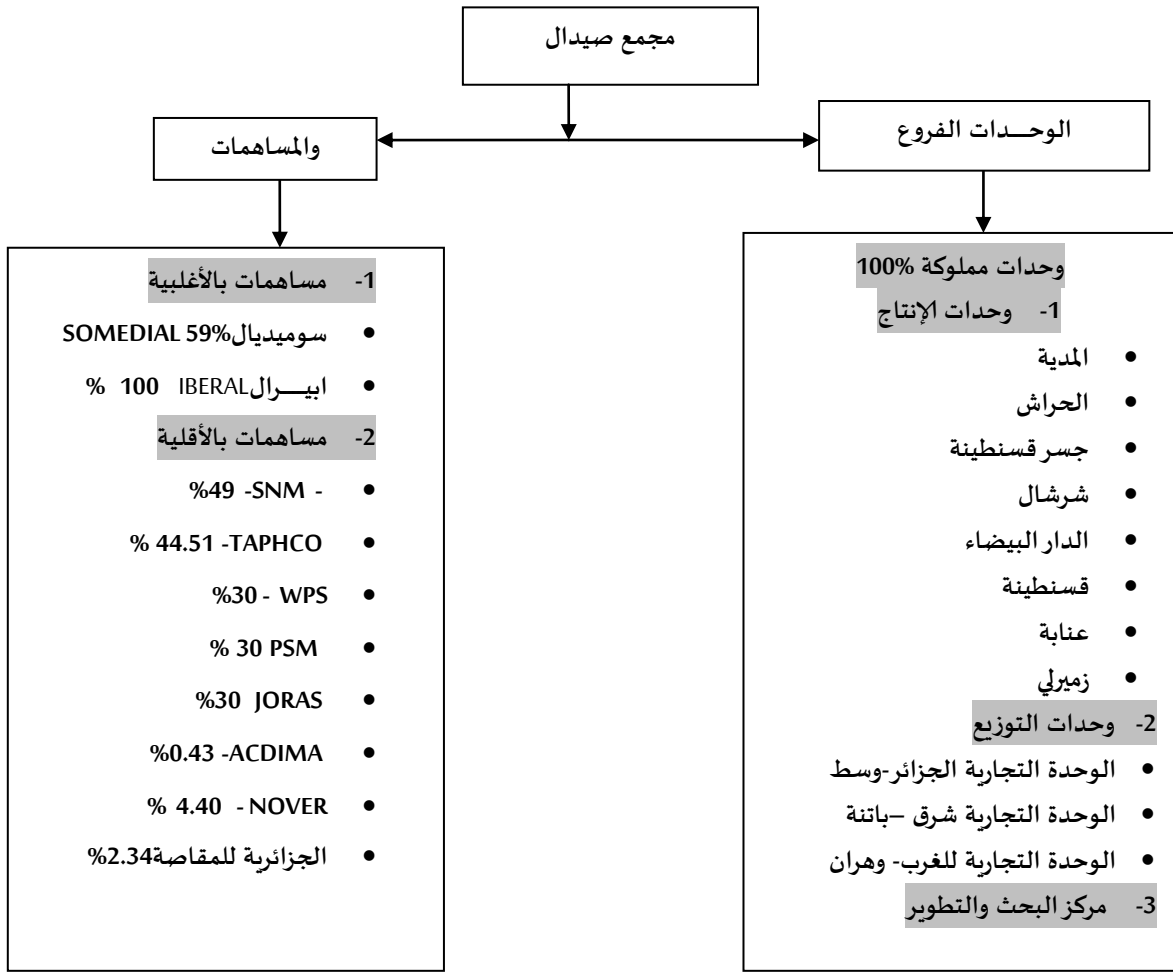
ان نظام المحاسبة في الوحدات يمكن ان يكون مركزي اي كل العمليات التي تتم في الوحدات يتم تسجيلها محاسبيا في المقر الاجتماعي وكل الوثائق المتعلقة بالتصريحات الجبائية وشبه الجبائية تعد على مستوى الوحدة ثم تحول هذه الوثائق (الثبوتية) إلى المقر الاجتماعي ليتم التسجيل المحاسبي.

كما يمكن ان تكون الوحدة مستقلة محاسبيا عن المقر الاجتماعي وباقي الوحدات الأخرى التي تنتهي 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 والضرائب، 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 البنينية 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

تم 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 (14) حسابات التنازلات/الارتباطات بين الوحدات وحساب النتيجة الاجمالية للمقر الاجتماعي

النتيجة الإجمالية	المقاربة بين الوحدات	ح/18 تنازلات بين الوحدات	المقاربة بين الوحدات
-1 122 859 753,30	المقر الاجتماعي	-8 219 617 824,44	المقر الاجتماعي
175 940 620,24	UCO	1 197 646 943,30	UCO
352 928 163,02	UCC	4 336 055 977,78	UCC
-50 356 865,68	S p cherchel	60 192 782,73	S p cherchel
764.196.429.97	S p gue const	-134 396 535,33	S p gue const
523 198 369,25	antibiotical	285 262 288,31	Antibiotical
962 911 264,50	S p El harrache	5 938 242,68	S p El harrache
413 021 922,70	S p dar el Beida	214 988 375,57	S p dar el Beida
-1 277 344,14	Direction transit	124 654 027,96	Direction transit
-436 794 622,52	S p Constantine	877 470 792,88	S p Constantine
38 932 904,26	S p Annaba	109 646 582,26	S p Annaba
165 777 573,86	UCE	1 142 158 346,30	UCE
1 785 618 662,16	المجموع	00	المجموع

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

أولاً: 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 (15) : الاستثمار في فروع بأكبر من 50%

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 (16) : الاستثمار في العقود المشتركة

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

المصدر : تقرير مجلس الإدارة لسنة 2016

الجدول رقم (17) : المساهمات الأخرى

قطاع النشاط	نسبة المساهمة	تاريخ التأسيس	تعيين
مؤسسة مالية	0.43 %	1999	ACDIMA
مؤسسة مالية	02.34%	2000	Algérie-Clearing
صناعة الزجاج	04.40%	1995	NOVER

المصدر : تقرير مجلس الإدارة لسنة 2016

الجدول رقم (18) : المساهمات في الشركات الزميلة في طور التصفية

قطاع النشاط	نسبة المساهمة	تاريخ التأسيس	تعيين
الصناعة الصيدلانية	%35	1999	SAIDAL-SOLUPHARM
	%35		EDIC

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 :

أولاً: إستراتيجية التكامل الأفقي

تتجلى هذه الإستراتيجية في المساهمات في لشركات المنافسة أي التي تنتهي إلى نفس حقل النشاط (النشاط الإنتاج الصيدلاني الموجه للاستعمال البشري) لآو هذه الشركات هي IBERAL ، SOMEDIAL ، WPS(Sanofi) ، Psm(pfizer) ، Soidal-soulpharm ، JORAS ، SNM(Koweit) ، Taphco (spimaco-ACDIMA-JPM)

ثانياً: إستراتيجية التكامل العمودي

تتجلى هذه الاستراتيجية في شركة NOVER المتخصصة في الزجاج وهي شركة قام مجمع صيدال باقتناء مساهمات تقدر به 4.4% وهذه الشركة لها دور أساسي في صناعة مواد التعبئة المتعلقة بالقارورات الزجاجية ومختلف الاستعمالات الأخرى لمجمع صيدال.

ثالثاً: إستراتيجية التكامل المختلط

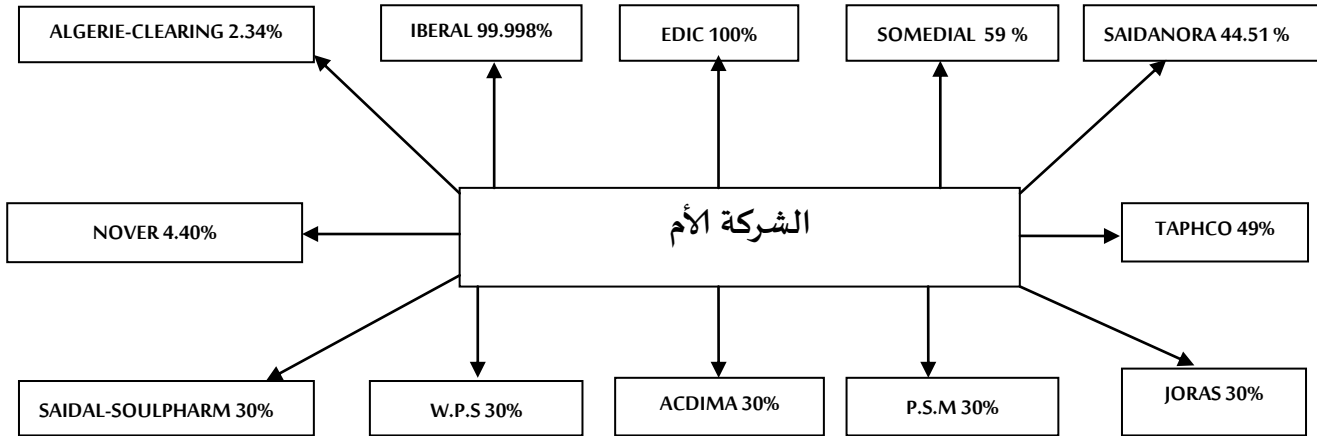
هذه الاستراتيجية مطبقة من خلال المساهمات في شركات ACDIMA و Algérie-Clearing وهما شركتان تنشط في القطاع المالي، قام مجمع صيدال بالمساهمة في رأسمالهم بنسبة 0.43% و 2.34% على التوالي والهدف الأساسي هو تنويع المحفظة المالية وامتصاص السيولة الفائضة عن احتياجات المجمع .

الفرع الثالث : بنية مجمع صيدال واجراءات التجميع

أولاً: 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



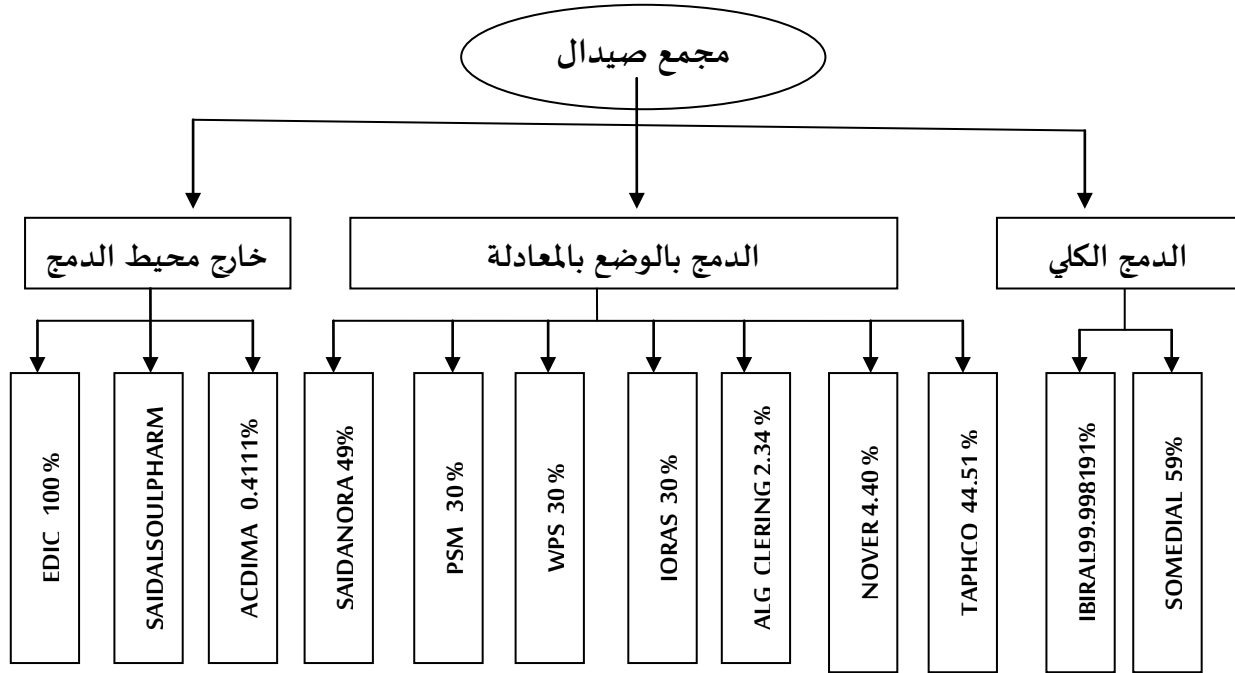
المصدر : من إعداد الطالب بناء على جدول المساهمات

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 اقل من 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 تنتهي إلى محيط التجميع موجودة 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 المجمع 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 المجمع .

خامسا : جدول رقم (19) : المساهمات في 2016/12/31

المساهمات الممنوحة		رأس المال الاجتماعي		المساهمات
المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	الفروع
5 000 000,00	500	5 000 000,00	500	EDIC
552 750 000,00	55 275	552 760 000,00	55 276	IBERAL
1 281 300 000,00	12 813	2 171 800 000,00	21 718	SOMEDIAL
1839050 000,00		2 729560 000,00		المجموع I
				مساهمات أخرى
73 500 000,00	2 450	150 000 000,00	5 000	SAIDANORA
416 625 600,00	63 510	1 083 484 400,00	165 165	TAPHCO
52 500 000,00	5 250	150 000 000,00	15 000	SAIDAL SOULPHARM
273 600 000,00	2 736	912 000 000,00	9 120	P.S.M
127 860 000,00	12 786	426 200 000,00	42 620	W.P.S
27 000 000,00	4 500	90 000 000,00	15 000	JORAS
12 672 000,00	12 672	288 000 000,00	288 000	NOVER
5 625 000,00	5 625	240 000 000,00	240 000	ALGERIE CLEARING
44 667 575,00	37		9 000	ACDIMA
1.002.482.600,00		3 189 684 400,00		المجموع II
2 836352600,00		5.914.244.400,00		المجموع الكلي

المصدر : تقرير مجلس الإدارة للمجمع لسنة 2016

سادسا: جدول رقم (20): تحليل رأس المال للشركات التابعة والمساهمات

المبلغ	الجزء غير المحرر	الجزء المحرر	1-الفروع
5 000 000,00		5 000 000,00	EDIC
552 750 000,00	110.552.000,00	442.198.000,00	IBERAL
1 281 300 000,00		1 281 300 000,00	SOMEDIAL
1839050 000,00	110.552.000,00	1 728 498 000,00	المجموع I
			2-مساهمات أخرى
44.667.575,00		44.667.575,00	ACDIMA
73 500 000,00		24.500.000,00	SAIDANORA
416.625.600,00		416.625.600,00	TAPHCO
52.500.000,00	39.375.000,00	13.125.000,00	SAIDAL SOULPHARM
273.600.000,00		273.600.000,00	P.S.M
127.860.000,00		127.860.000,00	W.P.S
27.000.000,00		27.000.000,00	JORAS
12.672.000,00		12.672.000,00	NOVER
5.625.000,00		5.625.000,00	ALGERIE CLEARING
1.002.482.600,00	39.375.000,00	3 189 684 400,00	المجموع II
2 836 352 600,00		5.914.244.400,00	المجموع الكلي

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 .

أولاً: الجدول رقم (21): طريقة الدمج الكلي (الشامل) « INTEGRATION GLOBAL »

المساهمة %	المساهمات الممنوحة		رأس المال الاجتماعي		المساهمات الفروع
	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	
99.99 %	552 750 000,00	55 275	552 760 000,00	55 276	IBERAL
59 %	1 281 300 000,00	12 813	2 171 800 000,00	21 718	SOMEDIAL
	1.834.050. 000,00		2. 724.560 .000,00		المجموع

المصدر: حسب تقرير مجلس الإدارة لسنة 2016

ثانياً: الجدول رقم (22) : طريقة الوضع بالمعادلة (التكافؤ) "MISE EN EQUIVALENCE"

المساهمة %	المساهمات الممنوحة		رأس المال الاجتماعي		المساهمات -مساهمات أخرى
	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	
49 %	24 500 000,00	2 450	150 000 000,00	5 000	SAIDANORA
44.51 %	416 625 600,00	63 510	1 083 484 400,00	165 165	TAPHCO
30 %	273 600 000,00	2 736	912 000 000,00	9 120	P.S.M
30 %	127 860 000,00	12 786	426 200 000,00	42 620	W.P.S
30 %	27 000 000,00	4 500	90 000 000,00	15 000	JORAS
4.40 %	12 672 000,00	12 672	288 000 000,00	288 000	NOVER
2.34 %	5 625 000,00	5 625	240 000 000,00	240 000	ALGERIE CLEARING
	953 482 600,00		3 189 684 400,00		II المجموع

المصدر: حسب تقرير مجلس الإدارة لسنة 2016

حسب النظام المحاسبي المالي تخضع المساهمات التي تفوق الـ 20%، والتي تخضع للتأثير الهام او الفعال او المشاريع المشتركة او الشركات الزميلة، إلى طريقة الدمج بالوضع بالمعادلة، وهذا بحسب 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 آخر 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 27 IAS المعدل وهذا باستخدام مدخل القيمة العادلة او مدخل التكلفة .

ثالثا: الجدول رقم (23): شركات خارج محيط التجميع (نسبة المساهمة)

%المساهمة	المساهمات الممنوحة		رأس المال الاجتماعي		المساهمات مساهمات أخرى
	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	
0.411111%	44 667 575,00	37	00	9 000	ACDIMA
	44 667 575,00		00		المجموع

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 آخر 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 (24): شركات خارج محيط التجميع (شركات في إطار التصفية)

% المساهمة	المساهمات الممنوحة		رأس المال الاجتماعي		المساهمات مساهمات أخرى
	المبلغ	%المساهمة	المبلغ	عدد الأسهم	
100%	52 500 000,00	5 250	150 000 000,00	15 000	SAIDAL SOULPHARM
35%	5 000 000,00	500	5 000 000,00	500	EDIC
	57.500.000,00		155.000.000,00		المجموع

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 IAS27 المعدل 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 مملوكة 100% 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

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	الخصوم
	الدائن	المدين		
2.500.000.000,00	00	2.724.560.000,00	5.22.560.000,00	راس المال مكتتب- محرر مدفوع
12.861.813.853,83	0,00	137.731.973,67	12.999.545.827,55	علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة
7.157.706,98	00	4.973.999,76	12.131.706,74	فارق إعادة التقييم
1.742.355.324,10	4.426.500,76	0,00	1.737.928.823,34	النتيجة الصافية
-392.938.698,31	13.609.543,33	00	-406.548.241,64	ما ينقل من جديد
1.015.179.929,35	1.015.179.929,35	00	00	فوائد الأقلية
2.629.529.580,68	00	43.873.293,98	2.673.402.874,66	الموردون والحسابات الملحقة
3.512.927.858,77	00	236.875.759,97	3.749.803.618,74	ديون أخرى

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	جدول النتيجة
	الدائن	المدين		
10.223.411.484,28	00	11.186.300,00	10.234.597.784,28	رقم الأعمال
-3.663.777.474,24	0,00	00	-3.663.777.474,24	المشتريات المستهلكة
-934.125.177,66	11.186.300,00	00	-945.311.477,66	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى
1.742.355.324,10	4.426.500,76	0,00	1.737.928.823,34	فوائد الأقلية

حساب فائدة الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليها)

المبلغ النهائي	SOMEDIAL		IBERAL		البيان
	نسبة الأقلية 59%	المبالغ	نسبة الأقلية	المبلغ	
890.500.000,00	890.500.000,00	2.171.800.000,00	10000	552.760.000,00	رأس المال مكتتب- محرر مدفوع
137.731.973,67	137.731.973,67	335.931.643,10	00	00	احتياطات وعلاوات مرتبطة برأس المال
4.973.999,76	4.973.999,76	12.131.706,74	00	00	فارق إعادة التقييم
-4.426.500,76	-4.425.833,29	-10.794.715,34	-667,47	-36.895.123,48	النتيجة الصافية
-13.609.543,33	-13.595.233,25	-33.159.105,73	-14.309,98	-790.998.231,57	أموال خاصة أخرى
1.015.179.929,35	1.015.184.906,80	2.475.909.528,77	4.977,45	-275.133.355,05	المجموع

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	الحسابات
	الدائن	المدين		
1.067.126.870,62	1.067.126.870,62	0,00	0,00	فارق المعادلة
1.650.007.075,06	0,00	87.921.748,28	1.737.928.823,34	النتيجة الصافية
-392.938.698,31	13.609.543,33	0,00	-406.548.241,64	ما ينقل من جديد
1.015.179.929,35	1.015.179.929,35	0,00	0,00	فوائد الأقلية
2.629.529.580,68	0,00	43.873.293,98	2.673.402.874,66	العملاء
3.512.927.858,77	0,00	236.875.759,97	3.749.803.618,74	المدينون الآخرون

عناصر حسابات خصوم الميزانية الخاضعة للمعالجة

جدول النتيجة في 2016/12/31

المبالغ	الحسابات
1 737 928 823,34	النتيجة الصافية للسنة المالية
4 426 500,76	نتيجة الأقلية
-92 348 249,04	حصة الشركات في الوضع بالمعادلة في النتيجة الصافية
1 650 007 075,06	النتيجة الصافية للسنة المالية

ثانيا: العمليات البيئية:

الجدول رقم (25): وضعية التجميع للحقوق والديون المتبادلة بين مجمع صيدال والشركة التابعة سوميدبال 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	انتيبوتكال
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	
	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 رقم 10 ص 347.

الجدول رقم (26): وضعية التجميع للحقوق والديون المتبادلة بين مجمع صيدال والشركة التابعة ايبيرال في 2016/12/31

فرع ايبيرال SPA IBERAL	رقم الحساب	البيان	حقل الإنتاج الدار البيضاء	جسر قسنطينة بيوتيك	حقل الإنتاج عناية	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	
	على المبيعات TVA	169.906,50	272.510,00	1.424.574,50	24.480,00	10.200,00	1.901.671,00	

المصدر: انظر الملحق رقم 10 ص 347.

الجدول رقم (27): وضعية التجميع للمصاريف والإيرادات المتبادلة بين مجمع صيدال والشركة التابعة ايبيرال في 2016/12/31

المجموع	المقر الاجتماعي مجمع صيدال	حقل الإنتاج - CRD	حقل الإنتاج الحراش	حقل الإنتاج عناية	حقل الإنتاج بيوتيك جسر قسطنطينة	حقل الإنتاج الدار البيضاء	البيان	ر-ح	فرع ايبيرال SPA IBERAL
2.784.249,00	00	70.200,00	168.480,00	1.315.372,50	692.640,00	537.556,50	حقوق العملاء	411	
2.784.249,00	00	70.200,00	168.480,00	1.315.372,50	692.640,00	537.556,50	مجموع الحقوق		
5.000.000,00	00	00	00	00	00	5.000.000,00	تسبيقات الموردون	419	
235.975.887,01	235.975.887,01	00	00	00	00	00	ح ج للشركاء	455	
240.975.887,01	235.975.887,01	00	00	00	00	5.000.000	مجموع الديون		
238.191.638,01-	-235.975.887,01	70.200,00	168.480,00	1.315.372,50	692.640,00	-4.462.443,50	الرصيد		

المصدر: انظر الملحق رقم 01 ص 347.

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 في 2016/12/31.

الشركات	الأموال الخاصة 31/12/2016	مجموع الأسمم	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 ملحقه		414 132 000,00
107000	فارق المعادلة		974 778 621,59
107000	فارق المعادلة	92 348 249,04	
670300	حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في ن ص		92 348 249,04

المعالجة المحاسبية للمساهمات في الشركات الموضوعية موضع المعادلة « MISE E N EQUIVALENCE »

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	الأصول
	الدائن	المدين		
1.388.910.621,59		1.388.910.621,59	00	سندات مقومة بالوضع بالمعادلة
691.518.175,00	414.132.000,00	00	1.105.650.175,00	مساهمات أخرى وحقوق ملحقة

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	الخصوم
	الدائن	المدين		
1.067.910.621,59	1.067.910.621,59	00	00	فارق بالمعادلة
1.650.007.075,06	-92.348.249,04	00	1.742.355.324,10	النتيجة الصافية

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	جدول النتيجة
	الدائن	المدين		
-92.348.249,04		-92.348.249,04	00	حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في ن ص

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 :

حصة صيدال	نسبة المساهمة	النتيجة الصافية	المساهمات
-4.914.984,82	%4.4	-111.704.200,46	NOVER
-146.384.617,14	%30	487.948.723,80-	PSM
-33.698.424,89	%44.51	-75.709.784,00	TAPCHO
-1.628.041,63	%49	-3.322.533,93	SNM
5.696.791,61	%30	18.989.305,35	JORAS
-415.242,68	%2.34	-17.745.413,77	ALG CLEARING
88.996.935,94	%30	296.656.453,13	WPS
92.374.583,58-		-380.784.897,48	المجموع

تمت إعادة النظر في حساب فارق المعادلة /حـ/ 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 (آخر تعديل):

حسب توصيات محافظي الحسابات للمجمع والتي تقضي بإعادة قاعدة حساب فارق المعادلة والتي تم الأخذ 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 فهم 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 AS28 انص 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

المبالغ	الحسابات
2,35670377701	النتيجة الصافية للسنة المالية
4 426 500,76	نتيجة الأقلية
2,03026662 6-	حصة الشركات في الوضع بالمعادلة في النتيجة الصافية
,065091616051	النتيجة الصافية للسنة المالية

المعالجة المحاسبية بواسطة طريقة الدمج الكلي « INTEGRATION GLOBAL »

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	الأصول
	الدائن	المدين		
1 105 650 175,00	1834.050.000,00	000	2939.700.175,00	مساهمات أخرى وحقوق ملحقة
5 547718023,80	49.978.282,02	000	5597.701.257,52	العملاء
1255.466.985,99	236.875.759,97	00	1492.342.745,96	مدينين آخرين

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	الخصوم
	الدائن	المدين		
2.500.000.000 ,00	00	2.724.560.000,00	5.22.560.000,00	راس المال مكتتب- محجر مدفوع
12.861.813.853,83	0,00	137.731.973,67	12.999.545.827,55	علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة
1.585.712.860,28	00	4.973.999,76	1.590.686.860,04	فارق إعادة التقييم
1.571.464.271,08	4.426.500 ,76	0,00	1.567.037.770,32	النتيجة الصافية
-1.766.796.831.10	13.609.543,33	00	-1.780.406.374,43	ماينقل من جديد
1.015.179.929,35	1.015.179.929,35	00	00	فوائد الأقلية
2.430.054.019,90	00	49.978.282,02	2.480.032.301,92	الموردون والحسابات الملحقة
3.512.927.858,77	00	236.875.759,97	3.749.803.618,74	ديون أخرى

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	جدول النتيجة
	الدائن	المدين		
10.223.411.484,28	00	11.186.300 ,00	10.234.597.784,28	رقم الأعمال
3.663.777.474,24	0,00	00	-3.663.777.474,24	المشتريات المستهلكة
-928.780.089,72	11.186.300 ,00	00	-939.966.389,72	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى
1.571.464.271,08	4.426.500 ,76	0,00	1.567.037.770,32	النتيجة الصافية

الفرع الثاني : حساب فائدة الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليها)

المبلغ النهائي	SOMEDIAL		IBERAL		البيان
	نسبة الأقلية 59%	المبالغ	نسبة الأقلية (سهم واحد)	المبلغ	
890.500.000,00	890.500.000,00	2.171.800.000,00	10000	552.760.000,00	رأس المال مكتتب- محرر مدفوع
137.731.973,67	137.731.973,67	335.931.643,10	00	00	احتياطات وعلاوات مرتبطة برأس المال
4.973.999,76	4.973.999,76	12.131.706,74	00	00	فارق إعادة التقييم
-4.426.500,76	-4.425.833,29	-10.794.715,34	-667,47	-36.895.123,48	النتيجة الصافية
-13.609.543,33	-13.595.233,25	-33.159.105,73	-14.309,98	-790.998.231,57	أموال خاصة أخرى
1.015.179.929,35	1.015.184.906,80	2.475.909.528,77	4.977,45	-275.133.355,05	المجموع

عناصر حسابات خصوم الميزانية الخاضعة للمعالجة

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	الحسابات
	الدائن	المدين		
1.067.126.870,62	1.067.126.870,62	0,00	0,00	فارق المعادلة
1.650.007.075,06	0,00	87.921.748,28	1.737.928.823,34	النتيجة الصافية
-392.938.698,31	13.609.543,33	0,00	-406.548.241,64	ماينقل من جديد
1.015.179.929,35	1.015.179.929,35	0,00	0,00	فوائد الأقلية
2.629.529.580,68	0,00	43.873.293,98	2.673.402.874,66	العملاء
3.512.927.858,77	0,00	236.875.759,97	3.749.803.618,74	المدينون الآخرون

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 في 2016/12/31.

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 ملحقه		414.132.000,00
107000	فارق المعادلة		974.778.621,59
107000	فارق المعادلة	62.302.666,02	
670300	حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في ن ص		62.302.666,02

المعالجة المحاسبية للمساهمات في الشركات الموضوعة موضع المعادلة « MISE EN EQUIVALENCE »

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	الأصول
	الدائن	المدين		
1.388.910.621,59		1.388.910.621,59	00	سندات مقومة بالوضع بالمعادلة
691.518.175,00	414.132.000,00	00	1.105.650.175,00	مساهمات أخرى وحقوق ملحقة

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	الخصوم
	الدائن	المدين		
1.037.081.287,61	974 778 621,59	62.302.666,02	00	فارق بالمعادلة
1.509.161.605,06	62.302.666,02-	00	1.571.464.271 ,08	النتيجة الصافية

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	جدول النتيجة
	الدائن	المدين		
62.302.666,02-		62.302.666,02-	00	حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في ن ص

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) ويحسب 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 ايرال

تحليل التغير في حساب فارق الاقتناء

التغير	2015	2016	الحساب
28.073.160,00	87.341.040,00	115.414.200,00	ح/ 207 فارق الاقتناء (goodwill)

جاء في اللائحة رقم 13 للدورة التكميلية 147 بتاريخ 2016/03/24 لمجلس مساهمات الدولة المتضمن الحيازة على أسهم

شركة ايرال من طرف مجمع صيدال حيث نص:

الحيازة على 40% من أسهم شركة ايرال 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 ايرال بمبلغ 142.593.880,00 دج :
- 01 سهم من رأس مال شركة ايرال مملوكة من طرف السيد بو معراف حسان بمبلغ 12.610 ,00 دج؛
- 7998 سهم مملوكة من طرف السيد بومعراف عبد الرحيم في رأسمال شركة ايرال بمبلغ 100.854.780 ,00 دج؛
- 2758 سهم مملوكة من طرف السيد بومعراف عبد الرزاق في رأسمال شركة ايرال 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(28): تحرير اسهم شركة ايرال 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 الحيازة في 2016/06/06:

عملية 2016/06/02

الحساب	المدين	الدائن
261	63.984.000	سندات المساهمة - شركة ايرال
207	16.699.824	فارق المعادلة - شركة ايرال
512		البنك
		80.683.824

عملية 2016/06/06

الحساب	المدين	الدائن
261	15.996.000	سندات المساهمة - شركة ايرال
207	4.174.956	فارق المعادلة - شركة ايرال
512		البنك
		20.170.956

جدول يبين الحيازة على أسهم ايرال 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	5.516.000	سندات المساهمة - شركة ايرال
207	1.439.676	فارق المعادلة - شركة ايرال
512		البنك
		6.955.676

عملية 2016/06/06

الحساب	المدين	الدائن
261	22.064.000	سندات المساهمة - شركة ايرال
207	5.758.704	فارق المعادلة - شركة ايرال
512		البنك
		27.822.704

الفرع الخامس : إعداد القوائم المالية الأساسية المجمعة

أولاً: الميزانية المدمجة لمجمع صيدال في 2016/12/31

المبالغ			الأصول
ق م ص	اهتلاكات و مؤونات	القيمة الإجمالية	
			اصول غير جارية
115.414.200,00.	00	115.414.200,00	فارق الاقتناء
16.879.626,76	195.224.374,97	212.104.001,73	تثبيتات معنوية
10.383.338.837,77	00	10.383.338.837,77	الأراضي
1.692.900.275,48	5.637.047.200,46	7.329.947.475,94	المباني
1.299.353.290,89	13.798.654.169,79	15.098.007.460,68	تثبيتات عينية اخرى
277.770.251,06	2.252.958,94	280.023.210,00	تثبيتات في شكل امتياز
11.189.299.772,01		11.189.299.772,01	تثبيتات جاري انجازها
632.578.120,03	58.940.054,97	691.518.175,00	مساهمات اخرى وديون دائنة
1.388.910.621,59	00	1.388.910.621,59	السندات الموضوعه موضع المعادلة-المؤسسات المشاركة
3.000.000.000,00	00	3.000.000.000,00	السندات والقسائم
154.332.649,23	00	154.332.649,23	تثبيتات مالية اخرى اقراض
291.018.838,11	00	291.018.838,11	ضرائب مؤجلة-اصول
30.441.796.482,93	19.692.118.769,13	50.133.916.242,06	مجموع الأصول غير الجارية
			اصول جارية
5.729.341.770,32	629.232.318,65	6.358.574.088,97	حسابات المخزون
3.640.948.917,45	1.906.769.106,35	5.547.718.013,80	الزبائن
1.255.089.406,58	377.579,41	1.255.466.985,99	الحسابات الاخرى المدينة
173.799.702,60	11.998.649,03	185.798.351,63	الضرائب
18.559.989,19	00	18.559.989,19	الفوائد المنظرة
5.131.000.388,34	83.275.568,07	5.214.275.956,41	الخزينة
15.948.740.174,48	22.323.771.980,64	18.580.393.395,99	مجموع الأصول الجارية
46.390.536.657,41	22.323.771.980,64	68.714.308.638,05	المجموع العام للأصول

ثانيا: الميزانية المدمجة لمجمع صيدال في 2016/12/31

المجموع	الخصوم
	الأموال الخاصة
2.500.000.000,00	راس المال
8.721.856.492,20	علاوات مرتبطة براس المال
12.861.813.853,88	الاحتياطيات
00	فارق التقييم
1.585.712.860,28	فارق إعادة التقييم
1.509.161.605,06	النتيجة
1.037.081.287,61	فارق المعادلة
-1.766.796.831,10	ما يرحل من جديد - خسائر
1.015.179.929,35	فوائد الأقلية
27.464.009.197,27	مجموع الأموال الخاصة
	الخصوم غير الجارية
8.973.229.626,56	قروض و ديون مالية
17.509.995,00	ديون أخرى غ جارية
1.061.401.552,48	ضرائب مؤجلة
1.345.087.321,65	مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا
11.397.228.495,69	مجموع الخصوم غير الجارية
	الخصوم الجارية
2.430.054.019,90	موردون وحسابات ملحقة
776.153.641,37	ضرائب
3.512.927.858,77	ديون أخرى
810.163.444,41	خزينة سلبية
7.529.298.964,45	مجموع الخصوم الجارية
46.390.536.657,41	المجموع العام للخصوم

جدول النتيجة المدمج لمجمع صيدال في 2016/12/31

المجموع	جدول النتيجة
10.223.411.484,28	رقم الأعمال
265.663.623,51	الإنتاج المخزون
10.489.075.107,79	إنتاج السنة المالية
-3.663.777.474,24	المشتريات المستهلكة
-928.780.089,72	الخدمات الخارجية الأخرى
-4.592.557.563,96	استهلاك السنة المالية
5.896.517.543,83	القيمة المضافة
-3.023.474.168,42	أعباء المستخدمين
-173.817.524,53	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
2.699.225.850,88	الفائض الإجمالي للاستغلال
72.651.701,08	منتوجات عملياتية
-99.258.043,60	أعباء عملياتية
-1.299.102.638,36	مخصصات الإهلاكات والمؤونات
719.627.105,07	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
2.093.143.975,07	النتيجة العملياتية
183.271.195,24	منتوجات مالية
-177.710.456,40	أعباء مالية
5.560.738,84	النتيجة المالية
2.098.704.713,91	النتيجة العادية قبل الضرائب
-628.653.272,00	الضرائب المستحقة على النتيجة العادية
96.986.328,41	الضرائب المؤجلة
11.464.625.109,18	إجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية
-9.897.587.338,86	إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية
1.567.037.770,32	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
00	عناصر غير عادية - منتوجات
00	عناصر غير عادية - أعباء
00	النتيجة غير العادية
1.567.037.770,32	النتيجة الصافية
4.426.500,76	حصة الأقلية من النتيجة
-62.302.666,02	حصة النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة
1.509.161.605,06	النتيجة الصافية

ثالثا: جدول تدفقات الخزينة لسنة 2011 (الطريقة المباشرة)

المجموع	ايرال	سوميديال	صيدال	ملاحظة
				تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
10.258.952.908,35	83.044.112,86	640.687.265,71	9.535.221.529,78	التحصلات المقبوضة من عند الزبائن
-6.946.345.316,05	-86.510.643,27	-499.016.591,58	-6.360.818.081,20	المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين
-2.441.741.163,41		-41.477.648,09	-2.400.263.515,32	الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
			00	الضرائب على النتائج المدفوعة
			00	تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
				تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
870.866.428,89	-3.466.530,41	100.193.026,04	774.139.933,26	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)
				تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
-461.982.067,20		-5.291.542,8	-456.690.524,52	المسحوبات عن اقتناء تقييدات عينية او معنوية
1.932.147,74			1.932.147,74	التحصلات عن عمليات التنازل عن تقييدات عينية او معنوية
-142.619.452,95			-142.619.452,95	المسحوبات عن اقتناء تقييدات مالية
00			00	التحصلات عن عمليات التنازل عن تقييدات مالية
22.500.000,00			22.500.000,00	الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
39.802.995,41			39.802.995,41	الحصص والإقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
-540.366.377,00		-5.291.542,8	-535.074.834,32	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
00			00	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
00			00	التحصلات في أعقاب إصدار أسهم
-340.067.274,00			-340.067.274,00	الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
201.937.587,93		163.369.570,44	38.568.017,49	التحصلات المتأتية من القروض
-1.218.740.861,26		-365.332.510,80	-853.408.350,46	تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة
-1.356.870.547,33		-201.962.940,36	-1.154.907.606,97	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
-1214.06		-1214.06	00	تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولت وشبه السيولت
-1.026.371.709,50	-3.466.530,41	-107.062.671,06	-915.482.508,03	تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
4.294.408.723,14	12.843.076,95	-251.436.908,72	4.533.002.554,21	أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
3.268.037.013,64	9.376.546,54	-358.499.579,78	3.617.160.046,88	أموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية
-1.026.371.709,50	-3.466.530,41	-107.062.671,06	-915.842.508,03	تغير أموال الخزينة خلال الفترة
				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 :

المبالغ	حسابات الخزينة
4.753.235.545,24	حسابات الخزينة في الميزانية
3.617.160.046,88	حسابات الخزينة في جدول تدفقات الخزينة TFT
1.136.075.498,36	الفرق

المصدر: مصلحة التجميع للمجمع لسنة 2016

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	الحسابات
378.932.207,26		518600
9.999.001,98		541000
	1.042.684.893,00	542000
	3.251.181,96	511000
	495.553.473,65	5111000
	6.378.686,13	511300
22861527,14		519000
411.792.736,38	1.547.868.234,74	المجموع

تحليل الفرق حسب الحسابات

تم إعداد جدول تدفقات الخزينة المدمج لمجمع صيدال بالجمع الجبري لجدول 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 لتدخل 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.

رابعاً: 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 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 الأقلية					-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

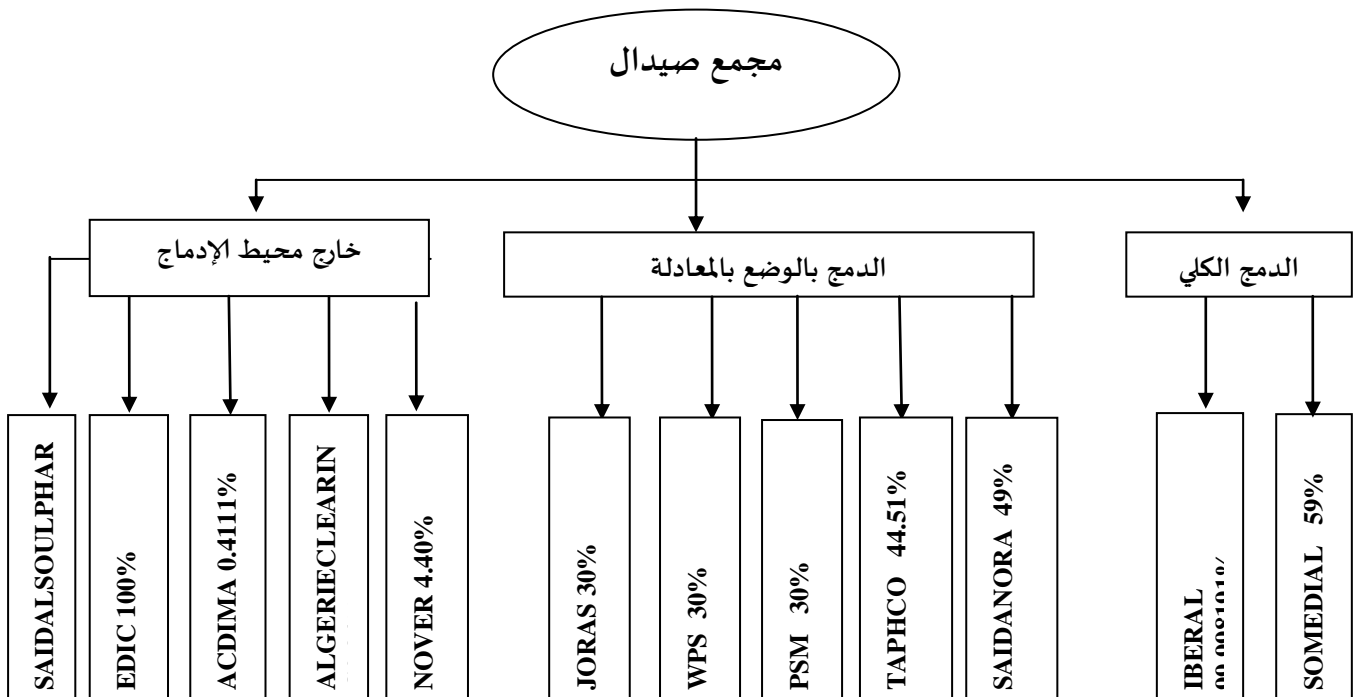
ان الاعداد الجيد للميزانية الفردية يسهل من عملية اعداد الحسابات المجمعة ، خاصة في الجانب المتعلق بالتقييم في نهاية السنة بالنسبة لمختلف المساهمات سواء للشركات التابعة، الزميلة ، او المساهمات التي هي خارج محيط التجميع، فكل هذه المعالجات التي تتم على مستوى الميزانية الفردية، تستبعد عند اعداد الحسابات المجمعة.

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 يلزم النظام المحاسبي المالي، مما يبرر ضرورة تبني الجزائر لمعايير وطنية للمحاسبة من شأنها 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 قوائمته 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 2016 والتي سندرستها 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 نعتد على المعطيات بتاريخ 2016/12/31 ونعي ان كل التسويات والعمليات المختلفة تسجل في مرحلة واحدة.

أولاً: التثبيات المالية

إن التثبيات المالية مصنفة حسب النظام المحاسبي المالي إلى 03 أصناف:

سندات الفروع المنتسبة Titres De Filiales وهي المساهمات في الشركات التابعة (سوميديال ، ابيرال).

المساهمات في الكيانات المشاركة والشركات الزميلة (Saida Nora ، Taphco ، Psm ، Wps ، Joras)

المساهمات الاخرى خارج محيط الادماج وتعالج في الميزانية الفردية (Edic ، Acdima ، AlgClering ، Nover)

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 فالمؤونات لنقص القيم على التثبيات 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 و 104 تلغى نهائيا عند إعداد الحسابات المدمجة .

والملاحظ أن مجمع صيدال لم يسجل نهائيا المؤونات 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 حساب IBS.

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 الفوائض 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 شركة PSM,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 2016/12/31 والمتراكمة والذي قدرت بمبلغ 128.871.455,42 دج والتي من المفروض حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 IAS قبل التعديل والمعيار IAS27 المعدل والقابل للتطبيق ابتداء من 2013/01/01 يجب أن يسجل النقص في قيمة المساهمات عن القيمة الاسمية بطريقة التكلفة او طريقة القيمة العادلة وتعتبر مؤونة نقص قيمة السندات مؤونة 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 .

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-ح
	128.871.455,42	ما ينقل من جديد-مخصصات نقص القيم على الأسهم TAPHCO-JORAS-	119
128.871.455,42		نقص القيم على الأسهم لشركة TAPHCO-JORAS	296

مساهمات خارج محيط الدمج

وهي السندات التي تعالج فقط في الميزانية الفردية ولا تخضع لدمج الحسابات وهم الشركتان الجزائرية للمقاصة وشركة الزجاج NOVER وتسجل بالطريقة التالية:

جدول يبين حساب نواقص القيم للمساهمات خارج محيط الإدماج باستعمال طريقة التكلفة

نواقص المساهمات	المساهمات الموافقة	الحصة من الأموال الخاصة	نسبة المساهمة	مجموع الأموال الخاصة	المساهمات
3.815.275 ,69	5 625 000,00	1.809.724,31	%2.34	77.338.645,86	ALG CLEARING
3.815.275 ,69	5 625 000,00	1.809.724,31		77.338.645,86	المجموع

التسجيل المحاسبي

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-ح
	3.815.275 ,69	مخصصات مؤونة نقص قيم الأسهم-شركة الجزائرية للمقاصة	686
3.815.275 ,69		مؤونة نقص قيم الأسهم- شركة الجزائرية للمقاصة	296

جدول بين حساب فوائض القيم للمساهمات خارج محيط الإدماج باستعمال طريقة التكلفة

فوائض المساهمات	المساهمات الموافقة	الحصة من الأموال الخاصة	نسبة المساهمة	مجموع الأموال الخاصة	المساهمات
36.658.496 ,61	12 672 000,00	49.330.496,61	%4.4	1.121.147.650,19	NOVER
36.658.496 ,61	12 672 000,00	49.330.496,61		1.121.147.650,19	المجموع

التسجيل المحاسبي

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-الحساب
	36.658.496 ,61	سندات الفروع المنتسبة -شركة نوفر NOVER	261
36.658.496 ,61		فارق التقييم -شركة NOVER	104

لاستحالة تسجيل نقص القيم والنتائج 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 متطلبات 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 119 ما ينقل 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 2010 والذي عدل المادة 147 من نفس القانون، ووجود فرضية تحقيق نتيجة ربح في السنوات المستقبلية ابتداء من سنة 2016، ويكون القيد وفق مايلي:

الدائن	المدين	ر-ح
728.664.251,14	728.664.251,14	119 ما ينقل من جديد- خسائر ن ق المساهمات
		296 ن ق المساهمات
	138.446.207	133 ض م أصول- ن ق المساهمات سنوات سابقة
138.446.207		692 ض م أصول

عدم الأخذ بعين الاعتبار الضرائب المؤجلة: وهذا على اعتبار أن نقص القيم المسجل في حساب 119 ما ينقل من جديد - خسائر لا يقبل للخصم من الربح الجبائي لسنة 2016 ولا يخضع للخصم عند تحديد الربح الجبائي من خلال الجدول رقم 09 من الميزانية الجبائية والمتعلق بتحديد الربح الجبائي لسنة 2016، ويكون القيد كما يلي :

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-ح
	728.664.251,14	مخصصات مؤونة نقص قيم الأسهم - شركة الجزائرية للمقاصة	686
728.664.251,14		مؤونة نقص قيم الأسهم - شركة الجزائرية للمقاصة	296

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 مؤونة 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.

أولاً: الشركات التابعة :

شركة ايرال :

من خلال الميزانية لشركة ايرال في 2016/12/31 تبين أن مجموع الأموال الخاصة ظهر بإشارة سالبة أي كل مبلغ المساهمات بخصوص المساهمة في شركة ايرال 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 ايرال وفق القيد التالي مع عدم الأخذ بعين الاعتبار الضرائب المؤجلة :

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-ح
552.750.00,00	552.750.00,00	ما ينقل من جديد -مخصصات نقص القيم على الأسهم-ايرال	119
		نقص القيم على الأسهم لشركة ايرال	296

شركة سوميدال :

من خلال الميزانية في 2016/12/31 والتي تبين قيمة رياضية (حقوق الملكية) قيمة موجبة عكس شركة ايرال حيث سجلت مبلغ فائض قيمة وبحسب بالطريقة الآتية:

- القيمة الرياضية الموافقة للمساهمة في سوميدال 2.475.909.528,77 * 59% = 1.460.786.621,97 ؛

- مبلغ المساهمات في شركة سوميدال=1.281.300.000,00

- فائض /نقص المساهمات = 179.486.621,97

وتكون المعالجة المحاسبية وفق القيد التالي:

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-ح
179.486.621,97	179.486.621,97	سندات الفروع المنتسبة -شركة سوميدال	261
179.486.621,97		فارق التقييم -على شركة سوميدال	104

ثانياً : 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 الخاصة 2015	المساهمات الموافقة	فوائض ونواقص المساهمات
سوميدال	2.501.434.798,05	59%	1.475.846.530,85	1.281.300.000,00	194.546.530,85
ايرال	-238.238.231,57	99,998%	-238.216.790,13	552.750.000,00	-790.966.790,13

فوائض ونواقص القيم لسنتي 2015 و2016

المساهمات	فوائض ونواقص المساهمات 2016	فوائض ونواقص المساهمات 2015	التغير في المساهمات في 2016/12/31
سوميدال	1.460.786.621,97	1.475.846.530,85	15.059.908,88

لا يوجد أي تغيير أو 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 الخاصة 2015	نسبة المساهمة	الحصة من الأموال الخاصة 2015	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 الخاصة 2015	نسبة المساهمة	الحصة من الأموال الخاصة 2015	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 لسنتي 2015 و 2016

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 2016/01/02 والمتعلقة 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 المنتسية - 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

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-الحساب
	66.328.740,26	سندات الفروع المنتسبة - شركة WPS	261
66.328.740,26		فارق التقييم - شركة WPS	104

نواقص القيم للشركات في 2016/12/31 والمتعلقة بالنقص في المساهمات لسنة 2016 للشركات TAPHCO وSNM وPSM

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-ح
	198.659.042,09	مخصصات مؤونة نقص قيم الأسهم - TAPHCO وSNM,PSM	686
	1.628.041,65	فارق التقييم - شركة SNM	104
200.287.083,74		مؤونة نقص قيم الأسهم - TAPHCO وSNM,PSM	296

استرجاع نواقص القيم للشركات في 2016/12/31 والمتعلقة بالنقص في المساهمات لسنة 2016 للشركة JORAS.

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-الحساب
	5.696.791,60	مؤونة نقص قيم الأسهم - JORAS	296
5.696.791,60		استرجاع مؤونة نقص قيم الأسهم - JORAS	78

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 في 2015/01/02

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-الحساب
	41.424.758,55	سندات الفروع المنتسبة - شركة NOVER	261
41.424.758,55		فارق التقييم - شركة NOVER	104

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 في 2015/01/02

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-ح
	3.400.033,00	مخصصات مؤونة نقص قيم الأسهم - ALGERIE CLEARING	119
3.400.033,00		مؤونة نقص قيم الأسهم - ALGERIE CLEARING	296

التسجيل المحاسبي لسنة 2016 للشركات خارج محيط الإدماج:

المقارنة بين فوائض ونواقص القيم لسنتي 2016 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 في 2016/12/31

ر-الحساب	اسم الحساب	المدين	الدائن
104	فارق التقييم شركة NOVER	4.766.261,94	
296	نقص القيم للمساهمات - شركة NOVER		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 ACDIMA والتي مساهمتها تقدر بـ 0.411111% 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 أهملت محاسبة مجمع صيدال في ميزانية المقر الاجتماعي مقدار المساهمة :

في الشركة EDIC والتي مساهمتها تقدر بـ 35% 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 بـ 100%. والتي من المفروض أن تكون المحاسبة باستخدام طريقة الدمج الشامل، 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 .

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) 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
مؤونة نقص القيم للمساهمات المسجلة في ميزانية 2016/12/31	-58.940.054,97
المؤونة 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 مؤونة 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

أولاً: 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 الآتي:

فارق إعادة التقييم :

يعتبر إعادة تقييم التثبيتات تطبيقاً لمبدأ القيمة العادلة والمنصوص عليه وفق المعيار IFRS13، 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 الأرباح IBS.

ويوجد إعادة التقييم الحر والذي تقوم به الشركات لإعادة تقييم تثبياتها المنقولة وغير المنقولة من طرف خبير مختص، ويخضع هذا النوع للضرائب على أرباح الشركات وهذا بالنسبة للأصول القابلة للاهلاك بقسمة فارق التقييم على العمر المتبقي للتثبيت المعني او افتراض عمر تقديري للتثبيت يتماشى مع وتيرة الاهلاكات، والعناصر الغير قابلة للاهلاك توزع على 10 سنوات .

وفي مجمع صيدا نلاحظ أن عملية إعادة التقييم في سنة 2016 كانت وفق الجدول التالي:

تحليل التغير في حساب فارق إعادة التقييم

التغير	2015	2016	الحساب
1.440.467.225,15	138.087.928,15	1.578.555.153,30	ح/105 فارق التقييم

وبما أن عملية إعادة التقييم لم يتم الإفصاح عن الفارق في التثبيتات القابلة للاهلاك و التثبيتات غير القابلة للاهلاك 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 لأن هناك علاقة مباشرة بين الاستثمار و الاهتلاك بتطبيق نفس المعامل لإعادة التقييم والذي يحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{معامل إعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة العادلة للتثبيت المعني/القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المعني}}{\text{الاهتلاك المتراكم بعد إعادة التقييم بالطريقة الآتية}}$$

ونحسب الاهتلاك المتراكم بعد إعادة التقييم بالطريقة الآتية

$$\text{الاهتلاك المتراكم} = \text{الاهتلاك المتراكم للتثبيت المعني} \times \text{معامل إعادة التقييم}$$

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 للإهلاك وغير قابل للإهلاك. أهم لمجمع صيدال استغلال القواعد الجبائية في معالجة فارق إعادة التقييم من الناحية الجبائية مما اثار على مردودية الشركة او المجمع فالضريبة على أرباح الشركات لسنة 2015 قدرت بـ 328.046.833,30 دج وفي سنة 2016 قدرت بـ 628.653.272,00 دج فتأثير فارق إعادة التقدير في الضريبة على أرباح الشركات IBS كان بمقدار $(0.19 \times 1.440.467.225,15) = 273.688.772,00$ 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 :

الدائن	المدين	اسم الحساب	ر-ح
	273.688.772,00	فارق إعادة التقييم	105
273.688.772,00		ضرائب مؤجلة خصوم	134

المعالجة المحاسبية:

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	الخصوم
	الدائن	المدين		
1.304.866.381,30	00	273.688.772,00	1.578.555.153,30	فارق إعادة التقييم
273.688.772,00	273.688.772,00	00	00	الضرائب المؤجلة -خصوم

المعالجة الجبائية :

يتم تحميل فارق إعادة التقييم سنويا في الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد الربح الجبائي بمبلغ يساوي إلى 10/1.304.866.381,30 = 130.486.638,13 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 أكبر من الدور الحسابي للربح الجبائي لذلك يجب أولاً 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(29): جدول حساب النتيجة الجبائية لمجمع صيدال 2016

السنوات	المبالغ	المبالغ بعد التصحيح
النتيجة المحاسبية (النتيجة العادية+ النتيجة غير العادية)	2.147.368.670	1.954.821.662
II.الاستردادات		
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
المداهيل 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
	خسارة	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(30): جدول حساب النتيجة الجبائية المعدل لمجمع صيدال 2016

السنوات	المبالغ	بعد التصحيح
I. النتيجة الصافية للسنة (حسابات نتائج)	ربح	1.914.151.612,34
	خسارة	1.614.727.609
II. الاستردادات		
أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال	00	00
حصص الهدايا الإشرافية 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	164.021.127
	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	-123.381.087,68
غرامات وعقوبات	8.306.569	8.306.569
الاستردادات الأخرى	658.427.082	1.954.847.584
مجموع الاستردادات	1.145.855.368,32	2.934.235.882
III. التخفيضات		
فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات	2.601.157	2.601.157
المداخل 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	956.249.037	00
خسارة سنة 2015	956.249.037	00
النتيجة الجبائية	ربح	863.495.882
	خسارة	00

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف المجمع لسنة 2016

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 15,225.467.144/10 = 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.

الدائن	المدين	ر-ح
27.368.877	27.368.877	134
		693

ثانيا : الضريبة على أرباح الشركات

مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المصرح به من طرف مجمع صيدال والمقدر بـ 628.653.272,00 دج 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 الأرباح يخفض من الربح الخاضع للضريبة في الجدول رقم 09 في السنة التي حدث فيها تقسيم للأرباح في الخانة المخصصة للمداخل 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 بـ 99.997% 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 إعادة التقييم، نقص مبلغ المساهمات..... الخ والمبينة كالتالي:

فروقات إعادة التقييم :

مؤونات نقص القيم والملاحظة 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 الجبائي المصرح.

تصحيح الضريبة على أرباح الشركات وفق الجدول التالي:

المصححة IBS	معدل IBS	الفروق	القاعدة المصححة	القاعدة الخاضعة IBS	البيان
246.319.895,00	19%	1.296.420.502,54	144.046.722	1.440.467.225,15	فارق إعادة التقييم
-37.745.218,00	19%	198.659.042,09	198.659.042,09	00	نقص قيم المساهمات
181.687.317,00	19%	956.249.037,13	956.249.037,13	00	خسائر سنوات سابقة
1.161.286,00	19%	6.112.034,29	6.112.034,29	00	استرجاع م ن القيم
391.423.280,00					المجموع

الفرع الثاني : التسجيلات باستخدام طريقة الجداول

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	الأصول
	الدائن	المدين		
4.311.325.369,24	00	1.371.625.194 ,24	2.939.700.175,00	ح/261 مساهمات أخرى والحقوق الملحقه
958.128.741,56	905.300.720,88	6.112.034 ,29	58.940.054,97	ح 296 نقص القيم للمساهمات

الأرصدة بعد التصحيح	التصحيح		المبالغ قبل التصحيح	الخصوم
	الدائن	المدين		
1.365.230.890 ,65	1.371.625.194 ,24	6.394.303,59	00	ح/104 فارق التقييم
1.304.866.381,30	00	273.688.772,00	1.578.555.153 ,30	ح/105 فارق إعادة التقييم
1.656.316.412,33	00	700.067.375,20	956.249.037,13	ح/119 ماينقل من جديد
246.319.895,00	273.688.772	27.368.877	00	ح/134 ضرائب مؤجلة خصوم
296.497.029,14	164.021.127	628.653.272	761.129.174,14	ح/444 ضرائب مستحقة على الأرباح

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	جدول النتيجة
	الدائن	المدين		
1.358.353.263,80	00	198.659.042,09	1.159.694.221,71	ح/686 مخصصات مؤونات ونقص القيم
164.021.127	628.653.272,00	164.021.127	628.653.272,00	ح/695 الضريبة على أرباح الشركات
123.381.087,68	27.368.877	00	96.012.210,68	ح/693 ضرائب مؤجلة خصوم
722.381.159,30	6.112.034 ,29	00	716.269.125,01	ح/78 استرجاع مؤونات ونقص القيم

الفرع الثالث: إعداد القوائم المالية الفردية الأساسية

أولاً: الميزانية

الميزانية الفردية المعدلة (المقر الإجمالي) في 2016/12/31

اسم الحساب	القيمة الإجمالية	الاهتلاكات والمؤنات ونقص القيم	القيمة المحاسبية الصافية	إعادة التصحيح	القيمة الإجمالية	الاهتلاكات مؤنات و ن قيم المصححة	القيمة المحاسبية الصافية المصححة
اصول غير جارية							
فارق الاقتناء	115.414.200,00.	00	115.414.200,00.	11.414.200,00	11.414.200,00	00	115.414.200,00.
تثبيات معنوية	207.434.128,66	193.065.585,24	14.368.243,42	207.434.128,66	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	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	6.063.582.444,03	5.112.317.742,42	951.264.701,61
تثبيات عينية اخرى	14.114.235.254,81	13.145.122.865,38	969.112.389,43	14.114.235.254,81	14.114.235.254,81	13.145.122.865,38	969.112.389,43
تثبيات في شكل امتياز	280.023.210,00	2.252.958,94	277.770.251,06	280.023.210,00	280.023.210,00	2.252.958,94	277.770.251,06
تثبيات جاري الجازها	10.994.512.248,40	00	10.994.512.248,40	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	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	3.000.000.000,00	00	3000.000.000,00
اقراض تثبيات مالية اخرى	152.406.625,37	00	152.406.625,37	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	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	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	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	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	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	119.257.508,21	11.998.649,03	107.258.859,18
الفوائد المتوقعة	18.559.989,19	00	18.559.989,19	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	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	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	66.266.307.069,14	21.799.970.827,02	44.466.336.241,71

القوائم المالية الفردية -الخصوم للمقر الاجتماعي صيدال 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 وديون 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

ثانياً: 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 والمؤونات	-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

أولاً: 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 ايرال لل40% المتبقية.

تحليل التغير في حساب فارق الاقتناء

التغير	2015	2016	الحساب
28.073.160,00	87.341.040,00	115.414.200,00	ح/207 فارق الاقتناء (goodwill)

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 ايرال	80.683.824,00	
512	البنك		80.683.824,00

في تاريخ 2016/06/06

الحساب	اسم الحساب	المدين	الدائن
261	المساهمة في شركة ايرال	00,956.170.20	
512	البنك شيك رقم 6693165 لفائدة بومعروف		00,956.170.20

جدول يبين الحيازة على أسهم ايرال 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

ففي

تاريخ 2016/06/02

الحساب	اسم الحساب	المدين	الدائن
261	سندات المساهمة - شركة ايرال	6.955.676,00	
512	البنك		6.955.676,00

في تاريخ 2016/06/02

الحساب	اسم الحساب	المدين	الدائن
261	سندات المساهمة - شركة ايرال	27.822.704	
512	البنك		27.822.704

ثانياً: المعالجة المحاسبية لعملية اقتناء أسهم ايرال

إن التسجيلات المحاسبية بخصوص عمليات اقتناء أسهم ايرال 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 أو 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 ح/512 البنك وهذا وفق التسجيلات أعلاه ؛

إذا سجلنا ح/207 في الميزانية الفردية فان عملية تقييم الأسهم في 12/31 بطريقة التكلفة تكون أكبر من حساب المساهمة ذاتها لأنها منقوصة بمبلغ فارق الاقتناء مما يدل على وجود فائض قيمة للمساهمات يسجل في الميزانية الفردية من ح/26 المعني إلى ح/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 أي ان تسجيل عمليات اقتناء الأسهم تكون مباشرة من ح/26 الى ح/ الخزينة المعني ؛

بافتراض ان تقييم شركة ايرال من طرف خبراء مجمع صيدال كان على أساس المعطيات المستخلصة من ميزانية 2015 وهذا لان عملية التنازل عن أسهم شركة ايرال لصالح مجمع صيدال كان في الثلاثي الأول من سنة 2016 وبالتالي يمكننا مقارنة 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 أساساً على إعادة تقييم أصول وخصوم الشركة وهذا ما لم يتم القيام به من طرف مجمع صيدال عند شرائه لشركة ايرال مما ترك سعر الشراء غير مفسر وليس له أي معنى اقتصادي ؛

حساب قيمة المردود انطلاقاً من الأرباح المحققة أو 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 يمكننا من تسديد التزامات الشركة تجاه دائنيها 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 ايرال بسعر 12.610,00 دخولا يوجد أي إفصاح من طرف مجمع صيدال على الأساس المستعمل لقياس قيمة شركة ايرال فالسعر المدفوع من طرف مجمع صيدال مقابل الحيازة على 40% المتبقية من أسهم ايرال مبلغ مبالغ فيه بالنظر إلى الظروف المحيطة المتعلقة بمؤشرات تقويم الشركات .

كما أن المبلغ النظري والمدفوع لاقتناء أسهم شركة ايرال هو 12.610,00 دج أما المبلغ الحقيقي يساوي إلى (55275/238.238.231,57)=4310.05 دج للسهم +12610,00 دج وتساوي إلى 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 إلى فارق التقييم مضاف إليه فارق الاقتناء، فعملية الحيازة على أسهم ايرال هي عملية مهمة 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 الفايز الخام للاستغلال EBE سالب بمبلغ 17.472.769,32 وهذا ما يؤكد أن شركة ايرال لها مشاكل ليس على مستوى النتيجة فحسب بل حتى على المستوى العملياتي.

وبالتالي قيمة شراء أسهمها مبالغ فيه حسب معرفتنا للأمر 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 لا يهتك بل يخضع لاختبار القيمة، وتقييمه 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 فروعها ومساهماته أثرت على النتيجة بالسلب مما يؤكد أن استخدام المفاهيم المالية في التقييم لمثل هذه العمليات لا يقودونا إلى أي نتيجة في مثل الوضعية الراهنة للمجمع .

الوضعية الحالية لشركة ايرال 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

الميزانية المجمعة بما فيها المساهمات	الميزانية المجمعة مع الشركات التابعة	قبل التجميع (المقر الاجتماعي)	الحسابات
1.650.007.075,16	1.742.355.324,10	1.785.618.662,16	النتيجة
21.295.158.939,17	20.320.380.317,58	19.953.654.143,86	مجموع الأموال الخاصة
7.748 %	8.574 %	8.949 %	المردودية المالية

الميزانية المجمعة بما فيها المساهمات	الميزانية المجمعة مع الشركات التابعة	قبل التجميع (المقر الاجتماعي)	الحسابات
1.650.007.075,16	1.742.355.324,10	1.785.618.662,16	النتيجة
21.295.158.939,17	20.320.380.317,58	19.953.654.143,86	مجموع الأموال الخاصة
19.645.151.864,00	18.578.024.993,00	18.168.035.481,00	الأموال الخاصة قبل النتيجة
8.40 %	9.38 %	9.83 %	المردودية المالية

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 للثبتيات 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 تؤثر على المعلومات المقدمة على مستوى القوائم المالية المدمجة رغم ان فارق التقييم المقدرب 1.440.467.225، 25 دج المصدر الأساسي لهذا الفارق متأتي من الثبتيات 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 رفع حصة الأموال الخاصة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فارق المعادلة وبالتالي يحسن في القيمة الرياضية او القيمة على أساس الملكية لكن يؤثر بالسلب على المردودية المالية للشركة، فنفس النتيجة لكن بإمكانيات أكبر 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
المردودية المالية	7.50 %	7.14 %

المبالغ	السنوات
427.898.054,65	2013
211.470.238,71	2014
138.087.928,15	2015
-289.810.126	التغير بين 2013 و2015
-73.382.310	تغير سنة 2016
-363.193.436	إجمالي التغير

- فارق إعادة 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، واثرت التغيير 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 والجبائية فالمعايير ركزت على الجانب المحاسبي والمالي وعلى مصالح الجبائية 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 للجبائية 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 لا تؤثر على الدور الإعلامي للقوائم المالية وسنبين الطريقة التي تمت بها المعالجة المحاسبية والطريقة الصحيحة وفق مايلي:

الجدول رقم (31): 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 ولأغراض جبائية نسجل من ح/105 إلى ح/75 حسب عدد السنوات المفترضة للاهلاك ونلاحظ تغلب الدور الجبائي على الدور أعلوماتي للمحاسبة هذه الطريقة كانت معتمدة في المخطط الوطني للمحاسبة .
ما يجب ان يكون	من ح/2 المعني الى ح/105 ثم من ح/105 الى ح/282 المعني والضرائب المؤجلة والمحتمل تسديدها في المستقبل بمناسبة فارق إعادة التقييم مضروب في معدل الضريبة على اربا ح 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 للاهلاك 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 المدمجة.

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 سوميدال و ايرال (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 صيدال في 2016/12/31

قبل الدمج

			اسم الحساب
ق م ص	اهتلاكات و مؤونات	القيمة الإجمالية	
			أصول غير جارية
414.200,00.5.11	00	11.414.200,00	فارق الاقتناء
14.368.243,42	193.065.585 ,24	207.434.128,66	تثبيتات معنوية
9.122.499.237,77	00	9.122.499.237,77	الأراضي
951.264.701,61	5.112.317.742,42	6.063.582.444 ,03	المباني
969.112.389,43	13.145.122.865,38	14.114.235.254,81	تثبيتات عينية اخرى
277.770.251,06	2.252.958,94	280.023.210,00	تثبيتات في شكل امتياز
10.994.512.248,40	00	10.994.512.248,40	تثبيتات جاري انجازها
2.914.433.826,33	66.091.107,22	2.981.124.933,55	مساهمات اخرى وديون دائنة
3000.000.000,00	00	3.000.000.000,00	السندات والقسائم
152.406.625,37	00	152.406.625,37	تثبيتات مالية أخرى- إقراض
281.381.815,40	00	281.381.815,40	ضرائب مؤجلة-أصول
28.793.163.538,79	18.519.450.559,20	47.312.614.097,44	مجموع الاصول غير الجارية
			اصول جارية
4.902.507.528,29	629.232.318,65	5.531.739.846,94	حسابات المخزون
3.618.744.739,49	1.664.198.518,72	5.282.943.258,21	الزبائن
1.477.500.746,23	377.579,41	1.477.878.325,64	الحسابات الأخرى المدينة
107.258.859,18	11.998.649,03	119.257.508,21	الضرائب
18.559.989,19	00	18.559.989,19	الفوائد المنظرة
5.109.838.039,19	83.275.568,07	5.193.113.607 ,26	الخزينة
15.234.409.901,57	2.389.082.633 ,88	17.623.492.535,45	مجموع الأصول الجارية
36,440.573.02744.	20.908.533.193,08	64.931.106.633,44	المجموع العام للأصول

الخصوم للمقر الاجتماعي صيدل بعد إقضاء الحسابات للشركات التابعة والمشاركة في 2016/12/31

القيمة الإجمالية	اسم الحساب
	الأموال الخاصة
2.500.000.000,00	رأس المال
8.721.856.492,20	علاوات مرتبطة برأس المال
12.663.614.184,45	الاحتياطيات
36.658.496,61	فارق التقييم
1.304.866.381,30	فارق إعادة التقييم
2.107.102.873,83	النتيجة
-959.649.070,13	ما يرحد من جديد - خسائر
26.374.449.358,26	مجموع الأموال الخاصة
	الخصوم غير الجارية
8.496.430.148,11	قروض وديون مالية
1.061.401.552,48	ديون أخرى غ جارية
246.319.895 ,00	ضرائب مؤجلة
1.311.093.334,58	مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا
10.868.925.035,17	مجموع الخصوم غير الجارية
	الخصوم الجارية
2.373.437.421,34	موردون وحسابات ملحقه
296.538.029,14	ضرائب
3.428.025.639 ,43	ديون أخرى
439.878.062,02	خزينة سلبية
6.537.879.151,93	مجموع الخصوم الجارية
44.027.573.440,36	المجموع العام للخصوم

الفرع الثاني: جدول النتيجة

جدول النتيجة - للمقر الاجتماعي صيدال بعد إقصاء الحسابات للشركات التابعة والمشاركة في 2016/12/31

المبالغ قبل التصحيح	اسم الحساب
9.609.290.222,17	رقم الأعمال
235.480.028,86	الإنتاج المخزون
9.844.770.251,03	إنتاج السنة المالية
-3.371.821.336,23	المشتريات المستهلكة
-884.175.896,26	الخدمات الخارجية الأخرى
-4.255.997.232,49	استهلاك السنة المالية
5.588.773.018,54	القيمة المضافة
-2.873.936.143,03	أعباء المستخدمين
-164.621.547,94	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
2.550.215.327,57	الفائض الإجمالي للاستغلال
57.975.481,11	منتوجات عملياتية
-80.248.317,65	أعباء عملياتية
-1.159.694.221,71	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
716.269.125,01	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
2.084.517.394,33	النتيجة العملياتية
181.645.158,13	منتوجات مالية
-118.793.882,00	أعباء مالية
62.851.276,13	النتيجة المالية
2.147.368.670,46	النتيجة العادية قبل الضرائب
-164.021.127	الضرائب المستحقة على النتيجة العادية
123.381.087,68	الضرائب المؤجلة
10.800.660.015,28	إجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية
-9.185.932.406,14	إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية
2.107.102.873,83	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
00	عناصر غير عادية - منتوجات
00	عناصر غير عادية - أعباء
00	النتيجة غير العادية
2.107.102.873,83	النتيجة الصافية

الفرع الثالث : طرق التجميع

أولاً: 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 شأنه التأثير على المعلومة المالية، كما ان عدم الأخذ بالاعتبار الشركات التي هي في طور التصفية عند إعداد القوائم المالية المدمجة من شأنه ان يخفي معلومات مهمة بإمكانها التأثير السلبي على القوائم المالية المدمجة، كما لم تتمكن 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 صيدال والشركات التابعة في 2016/12/31 قبل الدمج

الجمع الجبري للمقر للاجتماعي والشركات التابعة ايرال و سوميدال			اسم الحساب
ق م ص	إهلاكات و مؤونات	القيمة الإجمالية	
			أصول غير جارية
115.414.200,00.	195.240,00	115.609.440,00	فارق الاقتناء
16.879.626,76	195.029.137,97	211.908.761,73	تثبيتات معنوية
10.663.687.902,20	81.181.741,44	10.714.869.646,64	الأرضي
1.450.321.815,72	5.729.034.845,40	7.179.356.661,12	المباني
1.291.582.683,22	13.625.484.783,41	14.917.067.466,63	تثبيتات عينية أخرى
451.575.316,67	2.252.958,94	453.828.275,61	تثبيتات في شكل امتياز
11.015.494.706,40	00	11.015.494.706,40	تثبيتات جاري انجازها
2.194.433.826,33	66.691.107,22	2.981.124.933,55	مساهمات أخرى وديون دائنة
3.000.000.000,00	00	3.000.000.000,00	السندات والقسائم
154.332.649,23	00	154.332.649,23	اقراض تثبيتات مالية أخرى
281.018.838,11	00	281.018.838,11	ضرائب مؤجلة-أصول
31.334.741.567,54	19.699.869.811,38	51.034.611.379,02	مجموع الأصول غير الجارية
			أصول جارية
5.729.341.770,32	629.232.318,65	6.358.574.088,97	حسابات المخزون
3.690.927.199,47	1.906.769.106,35	5.597.696.305,82	الزبائن
1.491.965.166,55	377.579,41	1.492.342.745,96	الحسابات الأخرى المدينة
173.799.702,60	11.998.649,03	185.798.351,63	الضرائب
18.559.989,19	00	18.559.989,19	الفوائد المنظرة
5.131.000.388,34	83.275.568,07	5.214.275.956,41	الخزينة
16.235.594.216,47	2.631.653.221,51	18.867.247.437,98	مجموع الأصول الجارية
47.570.335.784,11	22.331.523.032,89	69.901.858.817,00	المجموع العام للأصول

القوائم المالية الفردية -الخصوم للمقر الاجتماعي صيدال والشركات التابعة في 2016/12/31 قبل الدمج

اسم الحساب	المقر الاجتماعي صيدال	سوميديال	ايرال	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
الاحتياطيات	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 يرحد 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 ملحقه	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 والشركات التابعة في 2016/12/31 بعد التعديل

اسم الحساب	المقر الاجتماعي- صيدال	سوميدال	ايرال	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 والمؤونات	-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 ايرال وسوميدال 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 JORAS ، TAPHCO ، NOVER ، ALGERIE CLEARING ، SAIDANORA ما عدا الشركات PSM ، و WPS حققت أرباح خلال السنة 2016 مما استدعى تقسيمات للأرباح في حدود 16.200.000,00 دج و 22.668.195,00 دج على التوالي بمبلغ إجمالي 39.802.995,00 دج 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 بـ 39.802.995,00 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 بالمساهمات WPS و PSM إلغاء تقسيمات الأرباح المتعلقة بالمساهمات		39.802.995

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 IBS أعلى النتيجة وهذا باستخدام القيد الآتي:

الحساب	اسم الحساب	المدين	الدائن
76	منتجات مالية - حصص تقسيمات الأرباح لـ WPS و PSM	39.802.995,00	
106	الاحتياطيات المجمع -تقسيمات الأرباح.PSM		16.200.000,00
106	الاحتياطيات المجمع -تقسيمات الأرباح.WPS إلغاء تقسيمات الأرباح المتعلقة بالمساهمات		22.668.195,00

أو باستخدام طريقة الجداول وفق مايلي:

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	جدول النتيجة
	الدائن	المدين		
143.468.200,24	00	39.802.995,00	183.271.195,24	المنتجات المالية

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	الخصوم
	الدائن	المدين		
12.901.616.848,83	39.802.995,00	00	12.861.813.853,88	الاحتياطيات المجمع

حساب فائدة الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليها)

المبلغ النهائي	SOMEDIAL		IBERAL		البيان
	نسبة الأقلية 59%	المبالغ	نسبة الأقلية (سهم واحد)	المبلغ	
890.500.000,00	890.500.000,00	2.171.800.000,00	10000	552.760.000,00	رأس المال مكتتب- محرر مدفوع
137.731.973,67	137.731.973,67	335.931.643,10	00	00	احتياطات وعلاوات مرتبطة برأس المال
4.973.999,76	4.973.999,76	12.131.706,74	00	00	فارق إعادة التقييم
-4.426.500,76	-4.425.833,29	-10.794.715,34	-667,47	-36.895.123,48	النتيجة الصافية
-13.609.543,33	-13.595.233,25	-33.159.105,73	-14.309,98	-790.998.231,57	أموال خاصة أخرى
1.015.179.929,35	1.015.184.906,80	2.475.909.528,77	4.977,45	-275.133.355,05	المجموع

المطلب الثاني: إعداد القوائم المالية المدمجة لسنة 2016.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية بواسطة طريقة الدمج الكلي « INTEGRATION GLOBAL »

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	الأصول
	الدائن	المدين		
1.147.074.933,53	1.834.050.000,00	0,00	2.981.124.933,53	مساهمات أخرى وحقوق ملحقه(1)
5.547.718.023,80	49.978.282,02	0,00	5.597.696.305,82	العملاء
1.255.466.985,99	236.875.759,97	0,00	1.492.342.745,96	مدينين آخرين

يحذف من حساب المساهمات الأخرى والحقوق الملحقه الشركات التابعة: ح/ 261 للشركات التابعة (سوميديال) و ابييرال و المقدر بـ 1.834.050.000,00 دج والموجودة في الجدول رقم (أ) أعلاه .

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	الخصوم
	الدائن	المدين		
2.500.000.000,00	00	2.724.560.000,00	5.224.560.000,00	راس المال مكتتب- محرر مدفوع
12.901.616.848,87	39.802.995,00	137.731.973,67	12.999.545.827,55	علاوات واحتياطات -احتياطات مدمجة
1.312.024.088,28	00	4.973.999,76	1.316.998.088,04	فارق إعادة التقييم
-1.770.196.864,10	13.609.543,33	00	1.783.806.407,43	ماينقل من جديد
1.015.179.929,35	1.015.179.929,35	00	00	فوائد الأقلية
2.430.054.019,90	00	49.978.282,02	2.480.032.301,92	الموردون والحسابات الملحقه
3.512.927.858,77	00	236.875.759,97	3.749.803.618,74	ديون أخرى

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	جدول النتيجة
	الدائن	المدين		
10.223.411.484,28	00	11.186.300,00	10.234.597.784,28	رقم الأعمال
928.780.089,72	11.186.300,00	00	939.966.389,72	خدمات خارجية واستهلاكات أخرى
4.426.500,76	4.426.500,76	00	00	حصة الأقلية من النتيجة

أولاً: الميزانية المدمجة لمجمع صيدال الشركة الأم والشركات التابعة (سوميديال و ايرال) 2016/12/31

			اسم الحساب
ق م ص	اهتلاكات و مؤونات	القيمة الإجمالية	
			اصول غير جارية
115.414.200,00.	195.240,00	115.609.440,00	فارق الاقتناء
16.879.626,76	195.029.137,97	211.908.761,73	تثبيتات معنوية
10.663.687.902,20	81.181.741,44	10.714.869.646,64	الأراضي
1.450.321.815,72	5.729.034.845,40	7.179.356.661,12	المباني
1.291.582.683,22	13.625.484.783,41	14.917.067.466,63	تثبيتات عينية أخرى
451.575.316,67	2.252.958,94	453.828.275,61	تثبيتات في شكل امتياز
11.015.494.706,40		11.015.494.706,40	تثبيتات جاري انجازها
1.080.383.826,33	66.691.107,22	1.147.074.933,55	مساهمات أخرى وديون دائنة
3.000.000.000,00	00	3.000.000.000,00	السندات والقسائم
154.332.649,23	00	154.332.649,23	تثبيتات مالية أخرى إقراض
291.018.838,11	00	291.018.838,11	ضرائب مؤجلة-أصول
29.500.691.567,64	19.699.869.811,38	49.200.561.379,02	مجموع الأصول غير الجارية
			أصول جارية
5.729.341.770,32	629.232.318,65	6.358.574.088,97	حسابات المخزون
3.690.927.199,47	1.906.769.106,35	5.597.696.305,82	الزبائن
1.491.965.166,55	377.579,41	1.492.342.745,96	الحسابات الأخرى المدينة
173.799.702,60	11.998.649,03	185.798.351,63	الضرائب
18.559.989,19	00	18.559.989,19	الفوائد المنظرة
5.131.000.388,34	83.275.568,07	5.214.275.956,41	الخزينة
15.948.740.174,48	2.631.653.221,51	18.580.393.395,99	مجموع الأصول الجارية
45.449.431.742,12	23.331.523.032,89	67.780.954.775,01	المجموع العام للأصول

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 يرحد 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 صيدال الشركة الأم والشركات التابعة (سوميديال و ايرال) في 2016/12/31

المجموع	اسم الحساب
10.223.411.484,28	رقم الأعمال
265.663.623,51	الإنتاج المخزون
10.489.075.107,79	إنتاج السنة المالية
-3.663.777.474,24	المشتريات المستهلكة
-928.780.089,72	الخدمات الخارجية الأخرى
-4.592.557.563,96	استهلاك السنة المالية
5.896.517.543,83	القيمة المضافة
-3.023.474.168,42	اعباء المستخدمين
-173.817.524,53	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
2.699.225.850,88	الفائض الاجمالي للاستغلال
72.651.701,08	منتجات عملياتية
-99.258.043,60	اعباء عملياتية
-1.299.102.638,36	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
720.042.347,76	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
2.093.559.217,76	النتيجة العملياتية
143.468.200,24	منتجات مالية
-177.710.456,40	أعباء مالية
-34.242.256 ,16	النتيجة المالية
2.059.316.961,60	النتيجة العادية قبل الضرائب
-164.021.127,00	الضرائب المستحقة على النتيجة العادية
124.355.205,41	الضرائب المؤجلة
	اجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية
	اجمالي الاعباء على الأنشطة العادية
2.059.316.961,60	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
00	عناصر غير عادية - منتوجات
00	عناصر غير عادية - أعباء
00	النتيجة غير العادية
2.059.316.961,60	النتيجة الصافية
4.426.500,76	حصة الأقلية من النتيجة
00	حصة النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة
2.024.036.540,77	النتيجة الصافية

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 NOVER و 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 رأس 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)	فوائض 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 الموضوعية موضع المعادلة « MISE EN EQUIVALENCE »

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	الأصول
	الدائن	المدين		
1.724.839.299,53	00	1.724.839.299,53		سندات مقومة بالوضع بالمعادلة
162.889.333,53	984.185.600,00	00	1.147.074.933,53	مساهمات أخرى وحقوق ملحقة (1)

إقصاء المساهمات في الشركات المشاركة أو الزميلة والمقدرة بـ 984.185.600,00 دج.

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	الخصوم
	الدائن	المدين		
827.671.055,64	827.671.055,64	00	00	فارق بالمعادلة

الأرصدة بعد المعالجة	إعادة المعالجة		المبالغ قبل المعالجة	جدول النتيجة
	الدائن	المدين		
-87.017.356,11	00	87.017.356,11	00	حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في ن ص

التسجيلات المحاسبية لطريقة الوضع بالمعادلة

الدائن	المدين	اسم الحساب	الحساب
	1.724.839.299,53	سندات مقومة بالوضع بالمعادلة - الشركات المشاركة	265000
984.185.600,00		مساهمات أخرى وحقوق ملحقة	262000
740.653.699,53		فارق المعادلة (فوائض القيم)	107000
	87.017.356,11	فارق المعادلة (الحصة من النتيجة)	107000
87.017.356,11		الحصة من النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة	670300

فارق المعادلة = حصة الشركات المقومة بواسطة الوضع بالمعادلة - حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة

فارق المعادلة = 87.017.356,11 + 1.724.839.299,53

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 لأن الشركات موضوع المساهمة غير مدرجة في البورصة :

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	الخصوم
	الدائن	المدين		
827.671.055,64	1.724.839.299,53	-87.017.356,11	00	فارق بالمعادلة

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/IFRS ولا يوجد نص صريح يشير الى الطريقة التي تمت بها المعالجة من طرف المجمع.

جدول مقارنة المردودية المالية قبل المعالجة وبعد المعالجة

الفرق	الميزانية المجمع بما فيه المساهمات بعد المعالجة	الميزانية المجمع بما فيه المساهمات قبل المعالجة	الحسابات
427.857.579	1.937.019.184	1.509.161.605	النتيجة
17.820.094	27.481.829.291	27.464.009.197	مجموع الأموال الخاصة
410.037.485	25.544.810.107	25.954.847.592	الأموال الخاصة قبل النتيجة
	%7.58	%5.81	المردودية المالية%

الفرع الثالث: إعداد القوائم المالية المدمجة

أولاً: الميزانية المدمجة وجدول النتيجة المدمج لمجمع صيدال الشركة الأم والشركات التابعة والمشاركة في 2016/12/31

			الأصول
ق م ص	اهتلاكات و مؤونات	القيمة الإجمالية	
			اصول غير جارية
115.414.200,00.	195.240,00	115.609.440,00	فارق الاقتناء
16.879.626,76	195.029.137,97	211.908.761,73	تثبيات معنوية
10.663.687.902,20	81.181.741,44	10.714.869.646,64	الأراضي
1.450.321.815,72	5.729.034.845,40	7.179.356.661,12	المباني
1.291.582.683,22	13.625.484.783,41	14.917.067.466,63	تثبيات عينية أخرى
451.575.316,67	2.252.958,94	453.828.275,61	تثبيات في شكل امتياز
11.015.494.706,40		11.015.494.706,40	تثبيات جاري انجازها
1.080.383.826,33	66.691.107,22	1.147.074.933,55	مساهمات أخرى وديون دائنة
1.724.839.299,53	00	1.724.839.299,53	السندات الموضوعه موضع المعادلة-المؤسسات المشاركة
3.000.000.000,00	00	3.000.000.000,00	السندات والقسائم
154.332.649,23	00	154.332.649,23	تثبيات مالية أخرى إقراض
291.018.838,11	00	291.018.838,11	ضرائب مؤجلة-اصول
30.241.345.267,17	19.699.869.811,38	49.941.215.078,55	مجموع الأصول غير الجارية
			اصول جارية
5.729.341.770,32	629.232.318,65	6.358.574.088,97	حسابات المخزون
3.690.927.199,47	1.906.769.106,35	5.597.696.305,82	الزبائن
1.491.965.166,55	377.579,41	1.492.342.745,96	الحسابات الأخرى المدينة
173.799.702,60	11.998.649,03	185.798.351,63	الضرائب
18.559.989,19	00	18.559.989,19	الفوائد المنظرة
5.131.000.388,34	83.275.568,07	5.214.275.956,41	الخزينة
15.948.740.174,48	2.631.653.221,51	18.580.393.395,99	مجموع الأصول الجارية
46.190.085.441,65	22.331.523.032,89	68.521.608.474,54	المجموع العام للأصول

المجموع	الخصوم
	الأموال الخاصة
2.500.000.000,00	رأس المال
8.721.856.492,20	علاوات مرتبطة برأس المال
12.901.616.848,87	الاحتياطات
36.658.496,61	فارق التقييم
1.312.024.088,28	فارق إعادة التقييم
1.937.019.184,66	النتيجة
827.671.055,64	فارق المعادلة
-1.770.196.864,10	ما يرحد من جديد - خسائر
1.015.179.929,35	فوائد الأقلية
27.481.829.231,51	مجموع الأموال الخاصة
	الخصوم غير الجارية
8.496.430.148,11	قروض و ديون مالية
1.538.201.030,93	ديون أخرى غ جارية
263.829.890,00	ضرائب مؤجلة
1.345.087.321,65	مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا
11.643.548.390,69	مجموع الخصوم غير الجارية
	الخصوم الجارية
2.430.054.019,90	موردون وحسابات ملحقة
311.521.496,37	ضرائب
3.512.927.858,77	ديون أخرى
810.163.444,41	خزينة سلبية
7.064.707.819,45	مجموع الخصوم الجارية
46.190.085.441,65	المجموع العام للخصوم

ثانيا : جدول النتيجة المدمج لمجمع صيدال الشركة الأم والشركات 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
منتجات عملياتية	72.651.701,08
أعباء عملياتية	-99.258.043,60
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-1.299.102.638,36
استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	720.042.347,76
النتيجة العملياتية	2.093.559.217,76
منتجات 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)

المبالغ بعد المعالجة	المعالجة	المجموع	ملاحظة
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
9.972.098.866,36	-286.854.041,99	10.258.952.908,35	التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
-6.659.491.274,06	286.854.041,99	-6.946.345.316,05	المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين
-2.441.741.163,41		-2.441.741.163,41	الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
			الضرائب على النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
870.866.428,89		870.866.428,89	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
-461.982.067,20		-461.982.067,20	المسحوبات عن اقتناء تقييدات عينية او معنوية
1.932.147,74		1.932.147,74	التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات عينية او معنوية
-142.619.452,95		-142.619.452,95	المسحوبات عن اقتناء تقييدات مالية
00		00	التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات مالية
22.500.000,00		22.500.000,00	الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
39.802.995,41		39.802.995,41	الحصص والإقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
-540.366.377,00		-540.366.377,00	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)
00		00	تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
00		00	التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم
-340.067.274,00		-340.067.274,00	الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
201.937.587,93		201.937.587,93	التحصيلات المتأتية من القروض
-1.218.740.861,26		-1.218.740.861,26	تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة
-1.356.870.547,33		-1.356.870.547,33	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)
-1214,06		-1214,06	تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولت وشبه السيولت
-1.026.371.709,50		-1.026.371.709,50	تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
4.294.408.723,14		4.294.408.723,14	أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
3.268.037.013,64		3.268.037.013,64	أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
-1.026.371.709,50		-1.026.371.709,50	تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			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 بتدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية، 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 الخاصة المدمج 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 ايرال وشركة سوميدال 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 لمحاولة 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	: 400.000.000.00 دج
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	: 784.102.685.96 دج
النتيجة المجمعة:	1.477.751.553.22 دج

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	: 400.000.000.00 دج
بدل الحضور Tantième	: 00.4.320.000 دج
حصص العمال من الارباح	: 217.420.000.00 دج
الاحتياطات الاختيارية بالباقي	: 550.667.473.19 دج

بقي حصص العمال من الأرباح غير المدفوعة في السنوات السابقة والمحولة للاحتياطي الاختياري : 59.330.039,52 دج
النتيجة المجمعة : 1.143.817.990,89 دج

رابعاً: جدول رقم (33): قائمة التغير في الأموال الخاصة المدمج المعدل وفق دراسة الطالب لمجمع صيدال- في 2016/12/31

جدول حصر التغيرات في الاموال الخاصة

المجموع	فوائد الألفية	النتيجة	ما ينقل من جديد	فارق المعادلة	فارق عادة لتقييم	فارق لتقييم	احتياطات	أموال خاصة أخرى	ر من المال	الرصيد في 2014/12/31	تغير الطرق المحاسبية	تصحيح الأخطاء الهامة	إعادة تقييم التقييمات	تقسيمات الأرباح	بدل الحضور	حصة العمال من الأرباح	تغير مصحح الأرباح " رأس المال "	تغير مصحح الأرباح " رأس المال "	تغير مصحح الأرباح " رأس المال "	تغير مصحح الأرباح " رأس المال "	تغير مصحح الأرباح " الاحتياطات "	فارق لمعادلة	تأثير مصحح الأرباح النتيجة المجمعة والتفردية	صافي نتيجة السنة المالية -التفردية	الأرصدة المجمعة بتاريخ 2015/12/31	تصحيح الأخطاء الهامة	إعادة تقييم التقييمات	تقسيمات الأرباح	بدل الحضور	حصة العمال من الأرباح	تغير مصحح الأرباح " رأس المال "	تغير مصحح الأرباح " رأس المال "	تغير مصحح الأرباح " رأس المال "	تغير مصحح الأرباح " الاحتياطات "	فارق لمعادلة	تأثير مصحح الأرباح النتيجة المجمعة والتفردية	صافي نتيجة السنة المالية -التفردية	الأرصدة المجمعة بتاريخ 2016/12/31
17.498.855.519,19	961.690.080,29	1.385.942.685,96	371.301.668,91	778.627.191,02	218.627.945,68	00	11.282.665.927,33	00	2.500.000.000,00	2014/12/31														2.586.812.201,59														
			537.353.988,42-		73.382.310,55-																																	
		400.000.000,00-																																				
		3.180.000,00.																																				
		198.660.000,00																																				
	113.534.000,00-																																					
	3.430.649,70																																					
	5.969.936,27																																					
	128.582.488,87																																					
	784.102.685,96-			246.379.666,14																																		
		28.589.482,30																																				
		1.172.407.473,19																																				
20.465.934.577,16	979.287.855,73	1.143.817.990,89	166.052.299,51-	1.025.006.852,16	145.245.635,13	00	12.251.816.341,17	2.586.812.201,59	2.500.000.000,00	2015/12/31																												
			-1.604.144.564,59		1.166.778.453,15	36.658.496,61	59.330.039,52	6.135.044.290,61																														
		400.000.000,00-					39.802.994,99																															
		4.320.000,00																																				
		217.420.000,00-																																				
	107.560.000,00.																																					
	13.690.870,20																																					
	129.761.203,43																																					
		-550.667.473,19		-197.335.796,55			550.667.473,19																															
		93.804.368,05																																				
		2.059.413.035,01																																				
27.481.829.231,48	1.015.179.9298,36	1.937.019.184,66	1.770.196.864,10	827.671.055,51	1.312.024.088,25	36.658.496,61	12.901.616.848,87	8.721.856.287,61	2.500.000.000,00	2016/12/31																												

من طرف الطالب- حسب مجمع صيدال- في 2016/12/31 المصحح رابعا: جدول (34): قائمة التغير في الأموال الخاصة المدمج

جدول حصر التغيرات في الأموال الخاصة

المجموع	قوائد الاقلية	النتيجة	ما ينقل من جديد	فارق المعادلة	فارق إعادة التقييم	فارق التقييم	احتياطيات	أموال خاصة أخرى	رأس المال	الرصيد في 2014/12/31
17.498.855.519,19	961.690.080,29	1.477.751.553,22	371.301.668,91	778.627.191,02	218.627.945,68	00	11.282.665.927,33	00	2.500.000.000,00	2014/12/31
			537.353.988,42-		73.382.310,55-			2.586.812.201,59		تغير الطرق المحاسبية
										تصحيح الأخطاء الهامة
		400.000.000,00-								إعادة تقييم التثبيتات
		3.180.000,00-								تقسيمات الأرباح
		198.660.000,00-								بدل الحضور
	113.534.000,00-									حصة العمال من الأرباح
	3.430.649,70-									تغير معيظ الأرباح "رأس المال"
	5.969.936,27									تغير معيظ الأرباح "رأس المال"
	128.582.488,87									تغير معيظ الأرباح "ما ينقل من جديد"
										تغير معيظ الأرباح "الاحتياطيات"
		784.102.685,96-		246.379.666,14			784.102.685,96			فارق المعادلة
		-120.398.349,56								تأثير معيظ الأرباح-النتيجة المجمعة والفردية
		1.172.407.473,19								صافي نتيجة السنة المالية-الفردية
20.465.934.577,16	979.287.855,73	1.143.817.990,89	166.052.299,51-	1.025.006.852,16	145.245.635,13	00	12.251.816.341,17	2.586.812.201,59	2.500.000.000,00	2015/12/31
			1.600.744.531,59-				59.330.039,52			تصحيح الأخطاء الهامة
					1.440.467.225,15			6.135.044.290,61		إعادة تقييم التثبيتات
		400.000.000,00-								تقسيمات الأرباح
		4.320.000,00-								بدل الحضور
		217.420.000,00-								حصة العمال من الأرباح
	107.560.000,00-									تغير معيظ الأرباح "رأس المال"
	13.690.870,20									تغير معيظ الأرباح "رأس المال"
	128.761.203,43									تغير معيظ الأرباح "ما ينقل من جديد"
										تغير معيظ الأرباح "الاحتياطيات"
		-550.667.473,19		12.074.435,45			550.667.473,19			فارق المعادلة
		76.976.521,78-								تأثير معيظ الأرباح-النتيجة المجمعة والفردية
		1.614.727.609,14								صافي نتيجة السنة المالية-الفردية
27.464.009.197,29	1.015.179.9298,36	1.509.161.605,06	1.766.796.831,10-	1.037.081.287,61	1.585.712.860,28		12.861.813.853,88	8.721.856.287,61	2.500.000.000,00	2016/12/31

الفرق بين فارق المعادلة لسنة 2016 و2015 = (1025006852.16-1037081287.61) = 12.074.435

**الفرق بين (-217420000+.59330039.52) = 158.089.96048

+تساوي الى حصة الاقلية للحسابات ما ينقل من جديد + النتيجة +الاحتياطيات = 137.731.973,67- 4.426.500,76- 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 والحياسة خاصة فيما يتعلق بفارق الاقتناء ح/207 فارق الاقتناء وكيفية ابرام صفقات شراء الشركات خاصة فيما يتعلق بتقييم الشركات المشتراة وبالتالي سعر الشراء لشركة ايرال 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 استثني أيضا الشركات بنفس 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 الوطني PCN 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/IFRS لنتيجة لضغوطات ومتطلبات العولمة والدخول في التقييس ، 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 2009/12/31 من PCN الى SCF ، ولاحتمال نهضة وشيكة للاقتصاد الوطني بالاعتماد على الاكتتاب العام واللجوء للدخار 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 والامام الجيد بالنظام المحاسبي المالي بكل مقوماته والتي تجعل منه ذو منفعة على الامد المتوسط والبعيد.

ويعتبر إعداد الحسابات المجمع 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 لتقليل 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 كفيلا بإعداد القوائم المالية المجمع ، 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 ولا 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 تضمها 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 المدمجة النهائية.

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 سنة 2012 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 آخر 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 الممهي، 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 تشارك 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 الشركات ، 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 2015 و2016 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 الضريبة IBS 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 EDIC وACDIMA 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 ،فوجد ان المجمع رغم عدم تحقيقها لأي مردودية في السنوات الثلاثة الأخيرة والقيمة الرياضية السالبة في السنوات الثلاثة الأخيرة قام المجمع بشرائها بمبلغ تقريبا 16940 دج 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، فماعداء 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 المديّة مازالت تسجل فارق إعادة التقييم بالطريقة المعتمدة في PCN وهذا 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،IFRS12 نظرا للظروف المحيطة بالشركة 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 بالمجمع 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 جزءا 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 ، فإنه يمكن اقتراح بعض المواضيع والمتمثلة في:

التحليل المالي للحسابات المجمعة:

دراسة الجدوى الضريبية للمجمعات؛

تقويم المجمعات؛

التحليل الديناميكي والوظيفي للحسابات المجمعة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- القاضي، حسين. ومأمون، حمدان. المحاسبة الدولية. الأردن: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، 2000.
- الجعارات خالد جمال. معايير التقارير المالية الدولية 2007. الطبعة 01؛ عمان، الأردن: إثراء للنشر والتوزيع، 2008.
- العامري، سعود جايد. المحاسبة الدولية. عمان، الاردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2010.
- بلكاوي، احمد رياحي. نظرية المحاسبة. ترجمة رياض العبد الله ومراجعة طلال الججاوي، الطبعة الأولى؛ عمان: اليازوري، 2009.
- بلولة، الطيب. قانون الشركات. ترجمة محمد بن بوزة. الطبعة 2؛ الجزائر: إصدارات بارتي، 2013.
- بن أعمار، منصور. الضريبة على أرباح الشركات. الجزائر: دار هومة للنشر والتوزيع، 2010.
- تشوي، فرديريك. آن فروست، كارول. جاري مبيك. المحاسبة الدولية. ترجمة أ.د. زايد، محمد عصام الدين. ومراجعة حجاج، احمد حامد. السعودية: دار المريخ، 2004.
- حماد، طارق عبد العال. اندماج وخصخصة البنوك. القاهرة: الدار الجامعية، 1999.
- د. حميدات، جمعة. والأستاذ نخالة، إبراهيم. منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. عمان: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014.
- شعباني، لطفي. حياة المؤسسة. الجزائر: الصفحة الزرقاء، 2017.
- د. غادر، محمد ياسين. مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية. القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2016.
- كيسو، دونالد. وويجان، جيري. المحاسبة المتوسطة. ترجمة حجاج، احمد حامد. تقديم السلطان، سلطان المحمد. الجزء الاول؛ السعودية: دار المريخ، 1999.
- محرز، أحمد محمد. اندماج الشركات. القاهرة: دار النهضة العربية، 1997.
- محمد، منير شاكر. وإسماعيل، إسماعيل. نور، عبد الناصر. التحليل المالي. الطبعة 2؛ عمان: دار وائل للنشر، 2008.
- ولهي، بوعلام. حياة المؤسسة. الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، 2018.

المراجع باللغة الأجنبية

- AASRI, Mohamed Rachid. Ingénierie financière. Maroc: les Editions Toubkal, 2002.
- BACHY, Bruno. SION, Michel. Analyse Financière Des Comptes Consolidés Normes IFRS. 2^{ème} édition; Paris: Dunod, 2009.
- BAILLY, Jean Michel. COSTE, Philippe. SIMONS, Pascal. La consolidation des comptes. France: édition d'organisation, 1986.
- BARNETO, Pascal. NORMES IFRS. 2^{ème} Edition; Paris: Dunod, 2006.
- _____. GREGORIO, Georges. Finance. Paris: Dunod, 2007.
- BEN AMOR, Hamadi. La consolidation des bilans 2006. 1^{ère} édition; Tunisie: Raouf Yaich, 2006.

- BENAIBOUCHE, Mohand cid. **Comptabilité Des Sociétés**. Tome 01; Alger: OPU, 2013.
- BERTIN, Elisabeth. GODOWSKI, Chrisophe. KHALASSI, Rédha. **Comptabilité et Audit**. Alger: Berti, 2013.
- BONNIER, C. Delville, 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.
- BOUBIR, Djelloul. **Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS**. Alger: edition sahel, 2013.
- Burlaud, Alain. **Comptabilité et Audit, Manuel et Applications**. Paris: Edition Foucher, 2007.
- COLINET, François. et PAOLI, Simon. **Pratique des comptes consolidés**. 4^{eme} édition; Paris : Dunod, 2005.
- CORRE, Jean. **La consolidation des bilans**. 3^{eme} édition; Paris: Dunod, 1982.
- DANDON, Odile. DIDELOT, Laurent **Maitriser les IFRS**. 2^{eme} édition; Paris: Groupe Revue Fiduciaire, 2006.
- DANDON, Philippe. **Mise En Place D'Une Consolidation**. France: les éditions Foucher, 2004.
- DE OLIVEIRA LEITE, Sophie. et Pham, Dang. **La consolidation des comptes**. France: ellipses, 2002.
- DO CARMO SILVA, Jean-Michel. GROSCLAUDE, Laurent. **Gestion Juridique, Fiscale et Sociale**. 5^{eme} édition; Paris: Dunod, 2012.
- DUCASSE, Eric. AUGUSTE, Anne-Jallet. OUVRADR, Stephane. PRAT DIT HAURET, Christian. **Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**. Bruxelles: de Boeck, 2005.
- EFFANTIN, Richard. **les comptes de groupe**. France: Ed l'harmattan, 2010.
- FRIEDERICH, Micheline. LANGLOIS, Georges. BURLAUD, Alain. **Comptabilité Approfondie**. Vanves: Edition Foucher, 1997.2007.
- FRIEDRICH, Micheline. LANGLOIS, Georges. BONNAULT, René. BURLAUD, Alain. **Comptabilité Et Audit Manuel et Applications**. Vanves: Edition Foucher, 2007.
- FRIEDRICH, Micheline. LANGLOIS, Georges. MOLLET, Michèle. **Financement Trésorerie, Financement Externe, Financement Propre, Consolidation Corrigé**. Vanves: Edition Foucher, 2006.
- GURFEIN, Evelyne. **Comptes Consolidés, IAS/IFRS et Conversion Monétaire**. Paris: édition D'organisation, 2006.
- HAMINI, Allal. **Bilan Comptable**. Alger: Berti Edition, 2013.
- HERGLI, Mohamed Naji. **Maitriser la consolidation des comptes**. non publiée, Tunisie: 2007.
- JULIAN, Jean- Jacques. **Normes Comptables IAS-IFRS**. 2^{eme} édition; Vanves: Edition Foucher, 2007.

- MAILLET-BAUDRIET, Catherine. LE MANH, Anne. **Les Normes Comptables Internationales IAS-IFRS**. 5^{eme} Edition; Vanves: Edition Foucher, 2007.
- MEDJOUBI, Abdesselam. **Syseteme Comptable Financier**. 1^{er} Edition; Setif: Ben Guelil, 2010.
- Memonto, Expert. **Comptes consolidés** (France: édition Francis Lefebvre, 2013
- Mercier Stephane, **la consolidation**. 3^{eme} édition, Belgique: l'édition Professionnelle, 2013
- MESPLE-LASSALLE, Dominique. **La consolidation des comptes**. Paris: Maxima, 2006.
- Morgenstern, Patrick. **Initiation à l'intégration Fiscale**. 2^{eme} Edition; Paris: Groupe Revue Fiduciaire, 2006.
- OBERT, Robert. **Pratique des normes IFRS**. 4^{eme} édition; Paris: Dunod, 2008.
- _____. **Pratique des normes IFRS**. 5^{eme} édition; Paris: Dunod, 2013.
- _____. **Comptabilité et Audit Manuel et Application**. 3^{eme} édition; Paris: Dunod, 2010.
- _____. **fusion consolidation en 25 fiches**. 03^{eme} edition; Paris: Dunod, 2013.
- _____. MAIRESSE, Marie- Pierre. **Comptabilité et audit manuel et application**. 2^{eme} édition; Paris: Dunod, 2009.
- _____. **Comptabilité et audit, Manuel et Applications**. Paris: Dunod, 2007.
- Palou, jean- Michael. **Manuel de consolidation**. Paris: Groupe revue Fiduciaire, 2003.
- RAFFOURNIER, Bernard. **Les Normes Comptables Internationales (IFRS/IAS)**. 2^{eme} édition; Paris: Ed Economica, 2005.
- RALAZA, Tokiniaina Rananjason. ROSIER, Marie-Christine. SABY, guillaume. **Comptabilité et Audit**. Paris: Eyrolles, 2015.
- MAESO, Robert. **Comptabilité, Approfondie en 32 fiches**. 3^{eme} edition; Paris: Dunod, 2013.
- Tort, Erice. **le reporting financier aspect comptable fiscaux et de gestion**. Paris: Dunod, 2006.

اطروحات ورسائل باللغة العربية

طيار، خليل. **تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية**. اطروحة دكتوراه: غير منشورة، جامعة ورقلة، 2016.

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.

قائمة المراجع

مقدمي، احمد. النظام المحاسبي والجبايي لمجمع الشركات. رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية: غير منشورة، جامعة الجزائر، 2006.

مداني، الطيب. القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية. رسالة ماجستير: غير منشورة، جامعة ورقلة، 2015.

زرموت خالد. إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر. رسالة ماجستير في العلوم التجارية: تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010 .

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.

اوماطة امال فريال. تقنية تجميع الحسابات: حالة الشركة القابضة سونطراك . رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية: جامعة الجزائر، 2004.

اطروحات ورسائل باللغة الأجنبية

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.

مراجع اخرى

Application des Normes IFRS, 10-11-12 , Conférence call 18 avril 2013 Disponible sur: www.Finance.veolia.com. P. 29.

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

Lexique finance, (2012), définition norme comptable. repere14/01/2017 à <http://www.trader-finance.fr/lexiquefinance/defenition-lettre-n/norme-comptable.html/>.

Deloitte,2011, une vision Claire des IFRS, consulté le:20 /03/2018.

Lexique finance, (2012), définition norme comptable. repère 14/01/2017 à <http://www.trader-finance.fr/lexique finance/ defenition-lettre-n/norme-comptable.html/>.

Grant Thornton ,2012, a practice guide to IFRS10.

المذكرات الاعلامية:

Notice d'information, ERIAD-SETIF/SPA, BOAL ,sous le numéro 61du31 octobre 1998.

قائمة المراجع

القوانين والنصوص الرسمية:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 87 المؤرخ في 1999/10/09 يحدد كفيات تجميع حسابات المجمع
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي
القانون التجاري، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2001.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 27 المؤرخ في 2009/03/05 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة
ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 المؤرخ في 2008/05/28 المتضمن المرسوم التنفيذي رقم 08-
- 156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق احكام القانون 11-07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام
المحاسبي المالي

GRUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

BILAN SOCIETE MERE

ACTIF	31/12/2016			31/12/2015
	MONTANTS	AMORTS OU	MONTANTS	
	BRUTS	PROVISIONS	NETS	
ACTIFS NON COURANTS				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	87 341 040,00
Immobilisations incorporelles	207 434 128,66	193 065 885,24	14 368 243,42	18 599 199,87
Immobilisations corporelles	0,00	0,00	0,00	0,00
Terrains	9 122 499 237,77	0,00	9 122 499 237,77	3 253 653 353,87
Bâtiments	6 063 582 444,03	5 112 317 742,42	951 264 701,61	847 360 897,56
Autres immobilisations corporelles	14 114 235 254,81	13 145 122 865,38	969 112 389,43	825 307 373,29
Immobilisations en concession	280 023 210,00	2 252 958,94	277 770 251,06	278 103 983,68
Immobilisations en cours	10 994 512 248,40	0,00	10 994 512 248,40	5 188 598 357,17
Immobilisations financières	0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalences - entreprises associées	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	2 939 700 175,00	58 940 054,97	2 880 760 120,03	2 725 481 076,01
Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	152 406 625,37	0,00	152 406 625,37	135 653 591,34
Impôts différés actif	281 381 815,40	0,00	281 381 815,40	463 434 650,38
TOTAL ACTIFS NON COURANTS	47 271 189 339,44	18 511 699 506,95	28 759 489 832,49	13 823 533 523,17
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	5 531 739 846,94	629 232 318,65	4 902 507 528,29	4 376 143 808,49
Créances et emplois assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
Clients	5 282 943 258,21	1 664 198 518,72	3 618 744 739,49	3 748 973 002,80
Autres débiteurs	1 477 878 325,64	377 579,41	1 477 500 746,23	1 211 075 073,54
Impôts	119 257 508,21	11 998 649,03	107 258 859,18	116 717 205,01
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	40 666 666,67
Disponibilités et assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	3 018 559 989,19
Trésorerie	5 193 113 607,26	83 275 568,07	5 109 838 039,19	5 917 989 912,12
TOTAL ACTIFS COURANTS	17 623 492 535,45	2 389 082 633,88	15 234 409 901,57	18 430 125 657,82
TOTAL GENERAL ACTIF	64 894 681 874,89	20 900 782 140,83	43 993 899 734,06	32 253 659 180,99

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

BILAN SOCIETE MERE

PASSIF	31/12/2016	31/12/2015
<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'état	0,00	2 586 812 201,59
Autres fonds propres	8 721 856 492,20	0,00
Primes et réserves -(réserves consolidées)	12 663 614 184,45	12 053 616 671,74
Ecarts de réévaluation	1 578 555 153,30	138 087 928,15
Écart d'équivalence	0,00	0,00
Résultat Net	1 614 727 609,14	1 172 407 473,19
Autres capitaux propres -report à nouveau	-956 249 037,13	427 302 936,60
Liaison inter unités	0,00	0,00
TOTAL I	26 122 504 401,96	18 878 227 211,27
<u>PASSIFS NON COURANTS</u>	0,00	
Emprunts et dettes financières	8 496 430 148,11	4 190 157 590,77
Impôts (différés et provisionnés)	0,00	267 823 005,95
Autres dettes non courantes	1 061 401 552,48	1 061 401 552,48
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 311 093 334,58	1 580 101 125,54
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	10 868 925 035,17	7 099 483 274,74
<u>PASSIFS COURANTS</u>		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 373 437 421,34	1 926 054 185,99
Impôts	761 129 174,14	385 749 968,56
Autres dettes	3 428 025 639,43	3 543 560 345,02
Trésorerie passif	439 878 062,02	420 584 195,41
TOTAL PASSIF COURANT III	7 002 470 296,93	6 275 948 694,98
TOTAL GENERAL PASSIF	43 993 899 734,06	32 253 659 180,99

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et

Comptabilité

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

BILAN SOCIETE MERE

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT	31/12/2016	31/12/2015
Chiffre d'affaires	9 609 290 222,17	9 507 148 649,95
Variation stocks produits finis et en cours	235 480 028,86	-74 347 148,02
Production immobilisée	0,00	0,00
Subvention d'exploitation	0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	9 844 770 251,03	9 432 801 501,93
Achats consommés	-3 371 821 336,23	-3 220 928 148,25
Services extérieurs et autres consommations	-884 175 896,26	-960 130 556,64
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-4 255 997 232,49	-4 181 058 704,89
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	5 588 773 018,54	5 251 742 797,04
Charges de personnel	-2 873 936 143,03	-2 905 838 062,46
Impôts, taxes et versements assimilés	-164 621 547,94	-159 103 414,40
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	2 550 215 327,57	2 186 801 320,18
Autres produits opérationnels	57 975 481,11	165 800 341,55
Autres charges opérationnelles	-80 248 317,65	-100 210 602,71
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-1 159 694 221,71	-1 188 926 338,34
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	716 269 125,01	412 976 082,77
V - RESULTAT OPERATIONNEL	2 084 517 394,33	1 476 440 803,45
Produits financiers	181 645 158,13	137 836 001,57
Charges financières	-118 793 882,00	-97 748 530,51
VI - RESULTAT FINANCIER	62 851 276,13	40 087 471,06
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	2 147 368 670,46	1 516 528 274,51
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-628 653 272,00	-328 046 833,00
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-96 012 210,68	16 073 968,32
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	10 800 660 015,28	10 149 413 927,82
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 185 932 406,14	-8 977 006 454,63
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 614 727 609,14	1 172 407 473,19
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 614 727 609,14	1 172 407 473,19

الملحق رقم (02): ميزانية الشركات التابعة – SOMEDIAL

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

SOMEDIAL

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

N° DE CPTS	DESIGNATIONS	31/12/2016			31/12/2015
		MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
	<u>ACTIFS NON COURANTS</u>				
	Écart d'acquisition (ou goodwill)			-	
	Immobilisations incorporelles	4 474 633,07	1 963 249,73	2 511 383,34	2 988 948,15
	Immobilisations corporelles			-	
	Terrains	1 260 839 600,00		1 260 839 600,00	1 260 839 600,00
	Bâtiments	934 834 223,04	443 547 716,60	491 286 506,44	538 323 113,64
	Autres immobilisations corporelles	802 832 211,82	480 361 918,03	322 470 293,79	355 649 868,03
	Immobilisations en concession			-	
	Immobilisations en cours	20 982 458,00		20 982 458,00	1 581 769,73
	Immobilisations financières			-	
	Titres mis en équivalences - entreprises associées			-	
	Autres participations et créances rattachées			-	
	Autres titres immobilisés			-	
	Prêts et autres actifs financiers non courants	1 926 023,86		1 926 023,86	4 826 023,86
	Impôts différés actif	9 637 022,71		9 637 022,71	8 662 904,98
	TOTAL ACTIFS NON COURANTS	3 035 526 172,50	925 872 884,36	2 109 653 288,14	2 172 872 228,39
	<u>ACTIFS COURANTS</u>				
	Stocks et encours	825 211 383,41	0,00	825 211 383,41	588 097 495,75
	Créances et emplois assimilés			-	
	Clients	308 484 778,61	242 570 587,63	65 914 190,98	82 297 534,53
	Autres débiteurs	14 413 358,98		14 413 358,98	78 235 249,55
	Impôts	30 844 758,61		30 844 758,61	29 755 988,15
	Autres actif courant			-	
	Disponibilités et assimilés			-	
	Placements et autres actifs financiers courants			-	
	Trésorerie	11 785 802,61		11 785 802,61	56 811 642,28
	TOTAL ACTIFS COURANTS	1 190 740 082,22	242 570 587,63	948 169 494,59	835 197 910,26
	TOTAL GENERAL ACTIF	4 226 266 254,72	1 168 443 471,99	3 057 822 782,73	3 008 070 138,65

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

SOMEDIAL

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

N° DE CPTS	DESIGNATIONS	31/12/2016	31/12/2015
	Capital émis	2 171 800 000,00	2 171 800 000,00
	Capital non appelé		
	Primes et réserves -(réserves consolidées)	335 931 643,10	335 931 643,10
	Ecart de réévaluation	12 131 706,74	12 131 706,74
	Écart d'équivalence		
	Résultat Net	-10 794 715,34	-18 428 551,79
	Autres capitaux propres -report à nouveau	-33 159 105,73	
	TOTAL I	2 475 909 528,77	2 501 434 798,05
	<u>PASSIFS NON COURANTS</u>		
	Emprunts et dettes financières		108 817 142,75
	Impôts (différés et provisionnés)	17 509 995,00	17 509 995,00
	Autres dettes non courantes		
	Provisions et produits comptabilisés d'avance	26 323 462,65	21 808 292,88
	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	43 833 457,65	148 135 430,63
	<u>PASSIFS COURANTS</u>		
	Fournisseurs et comptes rattachés	104 165 613,60	16 459 820,10
	Impôts	961 902,03	1 160 123,08
	Autres dettes	62 666 898,29	32 631 415,79
	Trésorerie passif	370 285 382,39	308 248 551,00
	TOTAL PASSIF COURANT III	538 079 796,31	358 499 909,97
	TOTAL GENERAL PASSIF	3 057 822 782,73	3 008 070 138,65

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

SOMEDIAL

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2016	31/12/2015
	Chiffre d'affaires	612 072 692,11	471 714 015,68
	Variation stocks produits finis et en cours	30 183 594,65	62 454 024,32
	Production immobilisée		
	Subvention d'exploitation		
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	642 256 286,76	534 168 040,00
	Achats consommés	-288 865 702,75	-245 901 848,11
	Services extérieurs et autres consommations	-49 109 992,14	-42 602 844,67
	II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-337 975 694,89	-288 504 692,78
	III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	304 280 591,87	245 663 347,22
	Charges de personnel	-134 501 244,35	-125 708 228,37
	Impôts, taxes et versements assimilés	-8 854 525,19	-7 164 366,81
	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	160 924 822,33	112 790 752,04
	Autres produits opérationnels	12 374 943,18	36 187 691,22
	Autres charges opérationnelles	-18 313 374,53	-38 617 436,71
	Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-117 947 367,70	-109 359 558,92
	Reprises sur pertes de valeurs et provisions	327 263,86	8 192 796,08
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	37 366 287,14	9 194 243,71
	Produits financiers	1 589 557,31	4 599 872,19
	Charges financières	-50 724 677,52	-32 250 539,09
	VI - RESULTAT FINANCIER	-49 135 120,21	-27 650 666,90
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	-11 768 833,07	-18 456 423,19
	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-652 385,00
	Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-974 117,73	-680 256,40
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	656 548 051,11	583 148 399,49
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-667 342 766,45	-601 576 951,28
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-10 794 715,34	-18 428 551,79
	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-10 794 715,34	-18 428 551,79

الملحق رقم (03): ميزانية الشركات التابعة – IBERAL

GRUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

IBERAL

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

N° DE CPTS	DESIGNATIONS	31/12/2016			31/12/2015
		MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
	ACTIFS NON COURANTS				
	Écart d'acquisition (ou goodwill)			0,00	
	Immobilisations incorporelles	195 240,00	195 240,00	0,00	00
	Immobilisations corporelles			0,00	
	Terrains			0,00	
	Bâtiments	331 530 808,87	81 181 741,44	250 349 067,43	258 637 337,60
	Autres immobilisations corporelles	180 939 994,05	173 169 386,38	7 770 607,67	13 827 177,55
	Immobilisations en concession			0,00	
	Immobilisations en cours	173 805 065,61		173 805 065,61	173 805 065,61
	Immobilisations financières			0,00	
	Titres mis en équivalences - entreprises associées			0,00	
	Autres participations et créances rattachées			0,00	
	Autres titres immobilisés			0,00	
	Prêts et autres actifs financiers non courants			0,00	
	Impôts différés actif			0,00	
	TOTAL ACTIFS NON COURANTS	686 471 108,53	254 546 367,82	431 924 740,71	446 269 582,76
	ACTIFS COURANTS				
	Stocks et encours	1 622 858,62		1 622 858,62	1 658 714,89
	Créances et emplois assimilés			0,00	
	Clients	6 268 269,00		6 268 269,00	4 582 590,64
	Autres débiteurs	51 061,34		51 061,34	
	Impôts	35 696 084,81		35 696 084,81	32 947 381,00
	Autres actif courant			0,00	
	Disponibilités et assimilés			0,00	
	Placements et autres actifs financiers courants			0,00	
	Trésorerie	9 376 546,54		9 376 546,54	12 843 076,95
	TOTAL ACTIFS COURANTS	53 014 820,31	0,00	53 014 820,31	52 031 763,48
	TOTAL GENERAL ACTIF	739 485 928,84	254 546 367,82	484 939 561,02	498 301 346,24

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA
Direction des Finances et Comptabilité
IBERAL

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2016	31/12/2015
	<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
	Capital émis	552 760 000,00	552 760 000,00
	Capital non appelé		
	Primes et réserves -(réserves consolidées)		
	Ecart de réévaluation		
	Écart d'équivalence		
	Résultat Net	- 36 895 123,48	- 54 272 248,71
	Autres capitaux propres -report à nouveau	- 790 998 231,57	- 736 725 982,86
	TOTAL I	-275 133 355,05	-238 238 231,57
	<u>PASSIFS NON COURANTS</u>		
	Emprunts et dettes financières	476 799 478,45	522 538 272,07
	Impôts (différés et provisionnés)		
	Autres dettes non courantes		
	Provisions et produits comptabilisés d'avance	7 670 524,42	3 662 516,20
	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	484 470 002,87	526 200 788,27
	<u>PASSIFS COURANTS</u>		
	Fournisseurs et comptes rattachés	2 429 266,98	2 429 266,98
	Impôts	14 062 565,20	15 597 231,87
	Autres dettes	259 111 081,02	192 312 290,69
	Trésorerie passif		
	TOTAL PASSIF COURANT III	275 602 913,20	210 338 789,54
	TOTAL GENERAL PASSIF	484 939 561,02	498 301 346,24

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

IBERAL

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2016	31/12/2015
	Chiffre d'affaires	13 234 870,00	17 187 186,88
	Variation stocks produits finis et en cours		
	Production immobilisée		
	Subvention d'exploitation		
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	13 234 870,00	17 187 186,88
	Achats consommés	- 3 090 435,26	- 3 649 461,44
	Services extérieurs et autres consommations	- 6 680 501,32	- 6 160 645,89
	II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-9 770 936,58	-9 810 107,33
	III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	3 463 933,42	7 377 079,55
	Charges de personnel	- 15 036 781,04	- 24 477 954,20
	Impôts, taxes et versements assimilés	- 341 451,40	- 371 894,73
	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-11 914 299,02	-17 472 769,38
	Autres produits opérationnels	2 301 276,79	747 809,39
	Autres charges opérationnelles	- 696 351,42	- 4 447 993,54
	Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	- 21 461 048,95	- 30 653 852,09
	Reprises sur pertes de valeurs et provisions	3 030 716,20	-
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	-28 739 706,40	-51 826 805,62
	Produits financiers	36 479,80	19 047,51
	Charges financières	- 8 191 896,88	- 2 454 490,60
	VI - RESULTAT FINANCIER	-8 155 417,08	-2 435 443,09
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	-36 895 123,48	-54 262 248,71
	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		- 10 000,00
	Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	0,00	
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	18 603 342,79	17 954 043,78
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-55 498 466,27	-72 226 292,49
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-36 895 123,48	-54 272 248,71
	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-36 895 123,48	-54 272 248,71

الملحق رقم (04): ميزانية المساهمات شركة -SNM

SAIDAL NORAH MANUFACTURING					
Bilan Actif					
Du 01/01/2016 au 31/12/2016					
ACTIF	NOTE	Montant brut	AMORT.PROV	Montant NET	Net 2015
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Batiments					
Autres immobilisations corporelles	01	201 006,00	23 341,50	177 664,50	0,00
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	02	56 119 701,39	0,00	56 119 701,39	9 340 862,85
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence - entreprises associée					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prets et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés: actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		56 320 707,39	23 341,50	56 297 365,89	9 340 862,85
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs	03	0,00	0,00	0,00	51 000 000,00
Impôts					
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		144 349 014,97	0,00	144 349 014,97	97 380 523,35
TOTAL ACTIF COURANT		144 349 014,97	0,00	144 349 014,97	148 380 523,40
TOTAL GENERAL ACTIF		200 669 722,36	23 341,50	200 646 380,86	157 721 386,20

Bilan Passif

Du 01/01/2016 au 31/12/2016

PASSIF	NOTE	Montant 2016	Montant 2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		150 000 000,00	150 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves -(réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation			
Resultat Net		-3 322 533,93	-279 805,38
Autres capitaux propres - Report ... nouveau		-2 789 649,32	-2 509 843,94
Liaisons inter-unités		0,00	0,00
TOTAL I		143 887 816,75	147 210 350,68
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	04	35 094 681,26	0,00
Impôts		0,00	10 000,00
Autres dettes	05	21 663 882,85	10 501 035,52
Tresorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		56 758 564,11	10 511 035,52
TOTAL GENERAL PASSIF		200 646 380,86	157 721 386,20

Tableau des Comptes de Resultat
Du 01/01/2016 au 31/12/2016

RUBRIQUE	NOTE	Montant 2016	Montant 2015
Ventes et produits annexes Prestations de transport Variation stocks produits finis et en cours Production immobilisée Subventions d'exploitation Cessions matières premières Cessions produits finis			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		0,00	0,00
Achats consommés Cessions matières premières Cessions produits Services extérieurs et autres consommations	06	54 444,73 1 493 451,07	1 910,00 222 337,67
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		1 547 895,80	224 247,67
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		-1 547 895,80	-224 247,67
Charges de personnel Impots , Taxes et Versements Assimilés	07	1 375 746,09 38,94	118 048,82 21 000,00
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-2 923 680,83	-363 296,49
Cessions produits Autres produits opérationnels Autres charges op,rationnelles Cessions charges Dotations aux amortissements , provisions et pertes de valeur Reprises sur pertes de valeur et provisions		2,06 375 513,66 23 341,50	292 495,75 199 004,64 0,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-3 322 533,93	-269 805,38
Produits financiers Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	0,00
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)		-3 322 533,93	-269 805,38
Impots exigibles sur résultats ordinaires Impots différés (Variations) sur résultats ordinaires TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		0,00 2,06 3 322 535,99	10 000,00 292 495,75 572 301,13
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-3 322 533,93	-279 805,38
Eléments extraordinaires (produits) (... préciser) Eléments extraordinaires (charges) (... préciser)		0,00 0,00	0,00 0,00
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-3 322 533,93	-279 805,38

الملحق رقم (05): ميزانية المساهمات شركة - JORAS

JORAS EN LIQUIDATION

Route de Baraki Gue de Constantine Alger

N° D'IDENTIFICATION:099916000863124

EDITION DU: 03/04/2017 15:29

EXERCICE: 01/01/2016 AU 31/12/2016

PERIODE DU: 01/01/2016 AU 31/12/2016

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET 2016	NET 2015
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				23 400,00
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles				3 613 573,56
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT				3 636 973,56
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	2 038 936,95	2 038 936,95		
Créances et emplois assimilés				
Clients	8 085 821,31	8 085 821,31		
Autres débiteurs	25 045 000,00		25 045 000,00	1 210 245,72
Impôts et assimilés				100 122,00
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	24 496,16		24 496,16	4 496,48
TOTAL ACTIF COURANT	35 194 254,42	10 124 758,26	25 069 496,16	1 314 864,20
TOTAL GENERAL ACTIF	35 194 254,42	10 124 758,26	25 069 496,16	4 951 837,76

JORAS EN LIQUIDATION

Route de Baraki Gue de Constantine Alger

N° D'IDENTIFICATION:099916000863124

EDITION DU: 03/04/2017 15:35
01/01/2016 AU

EXERCICE: 31/12/2016

01/01/2016 AU
PERIODE DU: 31/12/2016**BILAN (PASSIF)**

LIBELLE	2016	2015
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	90 000 000,00	90 000 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	3 111 382,89	3 111 382,89
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	18 989 305,35	-12 989 713,84
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-109 881 387,77	-96 891 673,93
TOTAL I	2 219 300,47	-16 770 004,88
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II		
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	20 879 608,94	19 399 679,23
Impôts	690 245,00	890 245,00
Autres dettes	1 280 341,75	1 417 129,12
Trésorerie passif		14 789,29
TOTAL III	22 850 195,69	21 721 842,64
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	25 069 496,16	4 951 837,76

JORAS EN LIQUIDATION

Route de Baraki Gue de Constantine Alger

N° D'IDENTIFICATION:099916000863124

EDITION DU: 03/04/2017 15:42

EXERCICE: 01/01/2016 AU 31/12/2016

PERIODE DU: 01/01/2016 AU 31/12/2016

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	2016	2015
Ventes et produits annexes		3 469 860,92
Variation stocks produits finis et en cours		-6 616 552,43
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		-3 146 691,51
Achats consommés	-25 120,00	-687 287,15
Services extérieurs et autres consommations	-1 663 222,87	-3 611 016,30
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-1 688 342,87	-4 298 303,45
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	-1 688 342,87	-7 444 994,96
Charges de personnel	-904 861,23	-1 781 850,04
Impôts, taxes et versements assimilés		-52 556,89
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-2 593 204,10	-9 279 401,89
Autres produits opérationnels	25 319 605,01	459 683,06
Autres charges opérationnelles	-3 737 095,56	-690 189,14
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-3 469 874,87
Reprise sur pertes de valeur et provisions		69,00
V- RESULTAT OPERATIONNEL	18 989 305,35	-12 979 713,84
Produits financiers		
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER		
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	18 989 305,35	-12 979 713,84
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-10 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	25 319 605,01	-2 686 939,45
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-6 330 299,66	-10 302 774,39
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	18 989 305,35	-12 989 713,84
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	18 989 305,35	-12 989 713,84

الملحق رقم (06): ميزانية المساهمات شركة - NOVER

Dossier : NOVER	- B I L A N -	- N° de Registre de Commerce -
	(Exercice clos le : 31/12/2016)	- N° Identifiant Fiscal (NIF)

P A S S I F	Note	N	N-1
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis (ou comptes de l'exploitant)		288 000 000,00	288 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - (Réserves consolidées (1))		643 263,57	643 263,57
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	5	-111 704 200,46	-147 006 376,42
Autres capitaux propres - Report à nouveau		944 208 587,08	1 229 471 875,32
Comptes de liaisons des établissements et sociétés en participation			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 121 147 650,19	1 371 108 762,47
<u>PASSIFS NON COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières		1 341 473 703,85	1 360 710 266,93
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		31 822 582,59	35 179 520,16
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		1 373 296 286,44	1 395 889 787,09
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		434 715 030,57	430 425 396,78
Impôts		2 170 687,88	1 867 861,55
Autres dettes		638 138 524,37	640 124 988,79
Trésorerie Passif	6	228 030 201,73	28 562 651,34
TOTAL PASSIFS COURANTS III		1 303 054 444,55	1 100 980 898,46
TOTAL GENERAL PASSIF		3 797 498 381,18	3 867 979 448,02

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

B.C.S. Informatique Oran Tél. : 041 42 90 39 / 0661 23 98 87 / Fax : 041 53 01 06



Dossier : NOVER	- B I L A N -	- N° de Registre de Commerce :
	(Exercice clos le : 31/12/2016)	- N° Identifiant Fiscal (NIF) :

P A S S I F	Note	N	N-1
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis (ou comptes de l'exploitant)		288 000 000,00	288 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - (Réserves consolidées (1))		643 263,57	643 263,57
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	5	-111 704 200,46	-147 006 376,42
Autres capitaux propres - Report à nouveau		944 208 587,08	1 229 471 875,32
Comptes de liaisons des établissements et sociétés en participation			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 121 147 650,19	1 371 108 762,47
<u>PASSIFS NON COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières		1 341 473 703,85	1 360 710 266,93
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		31 822 582,59	35 179 520,16
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		1 373 296 286,44	1 395 889 787,09
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		434 715 030,57	430 425 396,78
Impôts		2 170 687,88	1 867 861,55
Autres dettes		638 138 524,37	640 124 988,79
Trésorerie Passif	6	228 030 201,73	28 562 651,34
TOTAL PASSIFS COURANTS III		1 303 054 444,55	1 100 980 898,46
TOTAL GENERAL PASSIF		3 797 498 381,18	3 867 979 448,02

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

B.C.S. Informatique Cron Tél. : 041 42 99 39 / 0661 23 99 67 / Fax : 041 53 01 66



Dossier : NOVER

- COMPTE DE RESULTAT -
(Par nature)
(Période du 01/01/2016 au 31/12/2016)

- N° de Registre de Commerce :
- N° Identifiant Fiscal (NIF):

	Note	N Net	N-1 Net
Chiffre d'affaire	7	413 549 229,74	314 457 071,13
Variation stocks produits finis et en-cours		94 961 738,29	-15 455 959,32
Production immobilisée		9 332 212,14	61 670 152,97
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		517 843 180,17	360 671 264,78
Achats consommés		-275 418 446,66	-171 652 208,27
Services extérieurs et autres consommations		-45 726 538,37	-40 882 643,40
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-321 144 985,03	-212 534 851,67
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	8	196 698 195,14	148 136 413,11
Charges de personnel		-237 456 443,34	-225 280 021,43
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 556 479,13	-5 177 068,88
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-45 314 727,33	-82 320 677,20
Autres produits opérationnels		26 032 797,06	17 369 317,07
Autres charges opérationnelles		-2 026 200,95	-2 198 592,77
Dotations aux amortissements et aux provisions		-101 810 856,43	-90 721 963,92
Reprise sur pertes de valeur et provisions		16 379 399,59	13 043 005,42
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-106 739 588,06	-144 828 911,40
Produits financiers		236 118,85	1 255 163,66
Charges financières		-5 434 864,25	-3 427 628,68
VI - RESULTAT FINANCIER		-5 198 745,40	-2 172 465,02
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V - VI)		-111 938 333,46	-147 001 376,42
Impôts exigibles sur résultat ordinaires		-10 000,00	-5 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		560 491 495,67	392 338 750,93
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-672 439 829,13	-539 345 127,35
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-111 948 333,46	-147 006 376,42
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		244 133,00	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		244 133,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-111 704 200,46	-147 006 376,42
Part dans les résultats nets des sociétés mise en équivalences (1)			
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

B.C.S. Informatique Oran Tél : 041 42 90 39 / 0661 23 98 87 / Fax : 041 53 01 06



PSM

EDITION DU
EXERCICE
PERIODE DU:

N° D'IDENTIFICATION:



BILAN (PASSIF)



LIBELLE	NOTE	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		912 000 000.00	912 000 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (2 138 242 427.89	2 200 342 427.89
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		487 948 723.80	18 410 575.22
Autres capitaux propres - Report à nouveau		18 410 575.22	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		2 580 704 279.31	3 130 753 003.11
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		412 418 508.96	412 418 508.96
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		412 418 508.96	412 418 508.96
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		3 302 796 392.72	3 416 036 890.59
Impôts		7 438 859.70	5 339 159.81
Autres dettes		282 884 029.11	242 229 874.53
Trésorerie passif		940 218 798.26	732 241 533.00
TOTAL III		4 533 338 079.79	4 395 847 457.93
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		7 526 460 868.06	7 939 018 970.00

51

EDITION DU 13/03/2017 11:57
EXERCICE 01/01/16 AU 31/12/16
PERIODE DU 01/01/16 AU 31/12/16

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2015
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		738 778 52	554 083 90	184 694 62	449 423 56
Immobilisations corporelles					
Terrains		115 475 752 60		115 475 752 60	115 475 752 60
Bâtiments		298 189 211 23	207 489 992 77	90 699 218 46	253 002 264 36
Autres immobilisations corporelles		1 727 229 290 04	1 127 176 741 41	600 052 548 63	437 327 206 39
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		320 820 006 79		320 820 006 79	151 035 411 05
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		622 080 00		622 080 00	592 080 00
Impôts différés actif		98 230 103 52		98 230 103 52	98 230 103 52
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 561 305 222,70	1 335 220 818,08	1 226 084 404,62	1 056 112 241,48
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		3 315 509 359 31	35 053 394 63	3 280 455 964 68	4 986 771 550 91
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 351 222 635 82		2 351 222 635 82	1 430 219 593 47
Autres débiteurs		6 893 846 22		6 893 846 22	43 790 493 42
Impôts et assimilés		439 461 459 14		439 461 459 14	284 835 545 62
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		222 342 557 59		222 342 557 59	137 289 545 10
TOTAL ACTIF COURANT		6 335 429 858,08	35 053 394,63	6 300 376 463,45	6 882 906 728,52
TOTAL GENERAL ACTIF		8 896 735 080,78	1 370 274 212,71	7 526 460 868,07	7 939 018 970,00

N° D'IDENTIFICATION

COMPTES DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2016	2015
Ventes et produits annexes		6 385 647 307 12	6 416 159 761 83
Variation stocks produits finis et en cours		-267 508 532 54	150 862 190 12
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		6 118 138 774.58	6 567 021 951.95
Achats consommés		-5 424 474 556 49	-5 001 429 743 44
Services extérieurs et autres consommations		-590 130 710 06	695 772 884 72
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-6 014 605 266.55	-5 697 202 628.16
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		103 533 508.03	869 819 323.79
Charges de personnel		239 432 672 99	-197 699 107 51
Impôts, taxes et versements assimilés		-67 965 912 14	-85 336 621 80
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-203 865 077.10	586 783 594.48
Autres produits opérationnels		4 748 962 41	2 519 942 37
Autres charges opérationnelles		-12 979 242 11	-77 406 497 15
Dotations aux amortissements provisions et		-165 502 734 72	-222 995 879 42
Reprise sur pertes de valeur et provisions		21 391 295 48	372 766 369 90
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-356 206 796.04	661 667 530.18
Produits financiers		34 034 056 58	6 819 407 77
Charges financières		-165 775 984 34	-633 830 851 27
VI-RESULTAT FINANCIER		-131 741 927.76	-627 011 443.50
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPC		-487 948 723.80	34 656 086.68
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			-16 245 511 46
Impôts différés (Variations) sur résultats ord			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		6 178 313 089.05	6 949 127 671.99
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		-6 666 261 812.85	-6 930 717 096.77
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES OR		-487 948 723.80	18 410 575.22
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-487 948 723.80	18 410 575.22

الملحق رقم (08): ميزانية المساهمات شركة TAPHCO-

1. Bilan

Actif

ACTIF	NOTE	N (2016)			N-1
		BRUT	AMO/PROV	NET	NET N-1
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		228 425 007	3 072 979	225 352 028	373 633
Immobilisations corporelles					
Terrains		85 678 530	-	85 678 530	85 678 530
Bâtiments		1 715 606 971	2 849 097	1 712 757 874	-
Autres immobilisations corporelles		1 058 019 200	29 080 211	1 028 938 988	8 439 918
Immobilisations en concession				-	-
Immobilisations en cours		-	-	-	2 798 192 248
Immobilisations financières				-	-
Titres mis en équivalence				-	-
Autres participations et créances rattachées				-	-
Autres titres immobilisés				-	-
Prêts et autres actifs financiers non courants		-	-	-	-
Impôts différés actif					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 087 729 708	35 002 288	3 052 727 421	2 892 684 330
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		146 540 696	371 122	146 169 574	25 130 284
Créances et emplois assimilés				-	-
Clients		24 217 411	8 638 126	15 579 285	-
Autres débiteurs		2 766 762	-	2 766 762	1 977 815
Impôts				-	30 467 561
Autres actifs courants				-	-
Disponibilités et assimilés				-	-
Placements et autres actifs financiers Crt				-	-
Trésorerie		168 057 057	85 136 303	82 920 754	85 978 644
TOTAL ACTIF COURANT		341 581 927	94 145 551	247 436 375	143 554 305
TOTAL GENERAL ACTIF		3 429 311 635	129 147 839	3 300 163 796	3 036 238 634

2. Tableau des Comptes de Résultats

Compte de résultats	Note	N (2016)	N-1
Ventes et produits annexes		9 799 124	
Variation stocks produits finis et en cours		26 083 668	17 528 352
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		35 882 791	17 528 352
Achats consommés	-	46 910 699	29 046 803
Services extérieurs et autres consommations	-	24 987 452	14 737 520
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-	71 898 151	43 784 323
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	-	36 015 360	26 255 972
Charges de personnel	-	9 516 770	7 753 458
Impôts, taxes et versements assimilés	-	18 816	11 510
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-	45 550 946	34 020 940
Autres produits opérationnels		1 498 091	102 051
Autres charges opérationnelles	-	14 315 671	5 471 608
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-	16 912 430	2 997 579
Reprise sur pertes de valeur et provisions			4 703 789
V- RESULTAT OPERATIONNEL	-	75 280 956	37 684 287
Produits financiers		262 212	105 385
Charges financières	-	801 324	
VI-RESULTAT FINANCIER	-	539 112	105 385
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	-	75 820 068	37 578 901
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		37 643 094	22 439 578
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-	113 463 162	60 018 479
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-	75 820 068	37 578 901
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		110 284	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-	75 709 784	37 578 901

1. Bilan

Passif

PASSIF	Note	N (2016)	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 083 482 400	1 083 482 400
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence			
Résultat net - Résultat net du groupe		- 75 709 784	- 37 578 901
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 302 114 664	- 264 535 763
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL I		705 657 952	781 367 736
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes		2 478 891 824	2 240 518 710
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		2 478 891 824	2 240 518 710
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		82 345 484	2 165 833
Impôts		6 523 951	3 154 671
Autres dettes		26 744 585	9 031 686
Trésorerie passif			
TOTAL III		115 614 021	14 352 189
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		3 300 163 796	3 036 238 634

Les états financiers

I. L'actif du bilan

Désignation	NOTE	Au 31/12/2016			Au 31/12/2015
		Brut	Amo/Prov	Net	Net
ACTIF NON COURANT	1				
Immobilisations incorporelles	2	21 627 507,04	20 348 582,23	1 278 924,81	909 108,44
Logiciels informatiques et assimilés		21 627 507,04	20 348 582,23	1 278 924,81	909 108,44
<i>Logiciels informatiques</i>		<i>457 000,00</i>	<i>308 800,00</i>	<i>148 200,00</i>	<i>211 100,00</i>
<i>Licences d'exploitations</i>		<i>21 170 507,04</i>	<i>20 039 782,23</i>	<i>1 130 724,81</i>	<i>698 008,44</i>
Immobilisations corporelles	3	37 698 889,40	36 152 315,42	1 546 573,98	1 428 244,86
Installations techniques		1 489 799,00	1 489 799,00		25 146,34
Autres immobilisations corporelles		36 209 090,40	34 662 516,42	1 546 573,98	1 403 098,52
<i>Agencements et installations</i>		<i>7 066 246,58</i>	<i>6 922 217,16</i>	<i>144 029,42</i>	<i>215 450,82</i>
<i>Matériel de transport</i>		<i>1 788 888,89</i>	<i>1 788 888,89</i>		<i>46 648,24</i>
<i>Équipements de bureau</i>		<i>1 798 761,71</i>	<i>1 763 781,21</i>	<i>34 980,50</i>	<i>44 837,92</i>
<i>Matériels informatiques et d'impression</i>		<i>22 965 361,99</i>	<i>21 730 605,65</i>	<i>1 234 756,34</i>	<i>845 440,89</i>
<i>Équipements sociaux</i>		<i>55 912,56</i>	<i>55 912,56</i>		
<i>Équipements de communication</i>		<i>2 533 918,67</i>	<i>2 401 110,95</i>	<i>132 807,72</i>	<i>250 720,65</i>
Immobilisations en cours		1 180 000,00		1 180 000,00	1 180 000,00
Immobilisations financières		70 000 000,00		70 000 000,00	70 000 000,00
Total actif non courant		130 506 396,44	56 500 897,65	74 005 498,79	73 517 353,30
ACTIF COURANT	4				
Stocks et encours		140 563,00		140 563,00	149 590,00
Créances et emplois assimilés		303 255 469,85	285 912 311,18	17 343 158,67	35 387 278,24
Clients	5-6	295 973 013,93	285 912 311,18	10 060 702,75	29 217 040,11
Autres débiteurs	7	6 929 751,26		6 929 751,26	5 786 266,18
Impôts et assimilés	8	352 704,66		352 704,66	383 971,95
Disponibilités		39 869 491,50		39 869 491,50	30 329 079,06
Caisse		153 425,00		153 425,00	11 069,36
Banque		39 716 066,50		39 716 066,50	30 318 009,70
Total actif courant		343 265 524,35	285 912 311,18	57 353 213,17	65 865 947,30
TOTAL GENERAL		473 771 920,79	342 413 208,83	131 358 711,96	139 383 300,60

II. Le passif du bilan

Désignation	NOTE	au 31/12/2016	au 31/12/2015	Évolution	
I - CAPITAUX PROPRES					
Capital social	9	240 000 000,00	240 000 000,00	-	-
Résultat de l'exercice - déficit		-17 745 413,77	-8 683 948,65	-9 061 465,12	104,35%
Report à nouveau	10	-144 915 940,37	-136 231 991,72	-8 683 948,65	6,37%
TOTAL I		77 338 645,86	95 084 059,63	-17 745 413,77	-18,66%
II - PASSIFS NON-COURANTS		-	-	-	-
TOTAL II		-	-	-	-
III - PASSIFS COURANTS	11				
Fournisseurs et comptes rattachés	12	3 328 914,35	2 927 502,47	401 411,88	13,71%
Fournisseurs de biens et services		1 948 314,35	1 546 902,47	401 411,88	25,95%
Fournisseurs d'immobilisations		1 380 600,00	1 380 600,00	-	-
Impôts	13	45 428 191,97	38 128 412,46	7 299 779,51	19,15%
État, impôts sur les résultats		10 000,00	10 000,00	-	-
État, taxes sur le chiffre d'affaires		45 064 024,57	37 779 272,82	7 284 751,75	19,28%
Autres impôts, taxes et versements assimilés		354 167,40	339 139,64	15 027,76	4,43%
Autres dettes	14	5 262 959,78	3 243 326,04	2 019 633,74	62,27%
Personnel et comptes rattachés		4 014 493,61	2 616 928,93	1 397 564,68	53,40%
Organismes sociaux et comptes rattachés		1 248 466,17	626 397,11	622 069,06	99,31%
TOTAL III		54 020 066,10	44 299 240,97	9 720 825,13	21,94%
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		131 358 711,96	139 383 300,60	-8 024 588,64	-5,76%

III. Le Compte de résultats

Désignation	NOTE	Exercice 2016	Exercice 2015	Évolution	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	15	97 083 756,15	92 363 712,20	4 720 043,95	5,11%
Achats consommés	16	1 060 660,01	777 437,25	283 222,76	36,43%
Services extérieurs	17	21 682 844,86	17 407 659,53	4 275 185,33	24,56%
<i>Services extérieurs</i>		<i>11 869 311,42</i>	<i>11 982 416,12</i>	<i>-113 104,70</i>	<i>-0,94%</i>
<i>Autres services extérieurs</i>		<i>9 813 533,44</i>	<i>5 425 243,41</i>	<i>4 388 290,03</i>	<i>80,89%</i>
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		22 743 504,87	18 185 096,78	4 558 408,09	25,07%
III-VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I-II)		74 340 251,28	74 178 615,42	161 635,86	0,22%
Charges de personnel	18	25 292 943,90	21 282 717,05	4 010 226,85	18,84%
Impôts, taxes et versements assimilés	19	1 612 958,22	1 053 213,85	559 744,37	53,15%
IV-EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION		47 437 942,70	51 842 684,52	-4 404 741,82	-8,50%
Autres produits opérationnels	20	92 069,69	259 507,00	-167 437,31	-64,52%
Autres charges opérationnelles	21	1 719 263,75	1 697 973,28	21 290,47	1,25%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	22	100 289 127,99	62 557 051,90	37 732 076,09	60,32%
Reprise sur pertes de valeur et provisions	23	35 190 441,02	2 205 114,52	32 985 326,50	1495,86%
V- RÉSULTAT OPÉRATIONNEL		-19 315 138,33	-9 947 719,14	-9 367 419,19	94,17%
Produits financiers	24	1 575 000,00	1 273 770,49	301 229,51	23,65%
Charges financières		18 881,90	0,00	18 881,90	
VI-RÉSULTAT FINANCIER		1 556 118,10	1 273 770,49	282 347,61	22,17%
VII-RÉSULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS (V+VI)		-19 291 531,87	-9 947 719,14	-9 343 812,73	93,93%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		10 000,00	10 000,00	-	-
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES		133 941 266,86	96 102 104,21	37 839 162,65	39,37%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITÉS ORDINAIRES		151 686 680,63	104 786 052,86	46 900 627,77	44,76%
VIII-RÉSULTAT NET DES ACTIVITÉS ORDINAIRES		-17 745 413,77	-8 683 948,65	-9 061 465,12	104,35%
IX-RÉSULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-	-	-
X-RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE		-17 745 413,77	-8 683 948,65	-9 061 465,12	104,35%

الملحق رقم (10): العمليات البينية - ديون/ حقوق

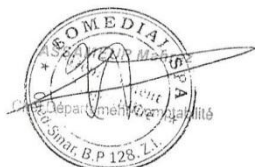
ETAT DE CONSOLIDATION CREANCES ET DETTES AU 31 DECEMBRE 2016

IBERALS SPA	CPTS	DESIGNATION	SITE DE PRODUCTION D.E.B DU GROUPE SAIDAL	SITE DE PRODUCTION G.D.C DU GROUPE SAIDAL	SITE DE PRODUCTION ANNABA DU GROUPE SAIDAL	SITE PRODUCTION EL HARRACH	SITE PRODUCTION C.R.D	GROUPE SAIDAL	TOTAL
	CREANCES								
41	Clients	537 556,50	692 640,00	1 315 372,50	168 480,00	70 200,00	0,00	2 784 249,00	
45/46	Autres débiteurs	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
413	Clients (Traités détenu)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
TOTAL CREANCES		537 556,50	692 640,00	1 315 372,50	168 480,00	70 200,00	0,00	2 784 249,00	
DETTES									
40	Fournisseurs et comptes rattachés	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
4190	Acomptes et avances reçus	5 000 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5 000 000,00	
455000	Associés comptes courants	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	235 975 887,01	235 975 887,01	
TOTAL DETTES		5 000 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	235 975 887,01	240 975 887,01	
SOLDE		-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	

SOMEDIAL SPA
FILIALE DU GROUPE SAIDAL

ETAT DE CONSOLIDATION DETTES/CREANCE AU 31 DECEMBRE 2016

FILIALE SOMEDIAL	COMPTES	DESIGNATION	GROUPE SIEGE	UC CENTRE	BIOTIC EL HARRACH	SITE DE PRODUCTION CHERCHELL	SITE DE PRODUCTION PHARMAL CONSTANTINE	SITE DE PRODUCTION PHARMAL DAR EL BIEDA	SITE DE PRODUCTION BIOTIC GUE DE CONSTANTINE	ANTIBIOTICAL
	CREANCES									
411	Créances/clients	0,00	0,00	730 225,90	855 734,53	2 503,94	4 468 070,15	20 068,96	12 441,50	
419	Avance client	0,00	50 000 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
TOTAL CREANCES		0,00	50 000 000,00	730 225,90	855 734,53	2 503,94	4 468 070,15	20 068,96	12 441,50	
DETTES										
404	Dettes d'investissements	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
401	Dettes de stocks	0,00	0,00	909 149,88	65 625,69	4 192 631,17	669 217,25	92 309,95	175 754,12	
409	Avance fournisseur	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
451	Operation groupe	899 872,96	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
TOTAL DETTES		899 872,96	0,00	909 149,88	65 625,69	4 192 631,17	669 217,25	92 309,95	175 754,12	



الملحق رقم (11): الجمع الجبري لميزانية الشركة الام والشركات التابعة (SOMEDIAL+IBERAL)

GRUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

CONSOLIDATION GLOBALE

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

N° DE CPTS	DESIGNATIONS	31/12/2016			31/12/2015
		MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
	ACTIFS NON COURANTS				
	Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	87 341 040,00
	Immobilisations incorporelles	212 104 001,73	195 224 374,97	16 879 626,76	21 588 150,02
	Immobilisations corporelles	0,00	0,00	0,00	0,00
	Terrains	10 383 338 837,77	0,00	10 383 338 837,77	4 514 492 953,87
	Bâtiments	7 329 947 475,94	5 637 047 200,46	1 692 900 275,48	1 644 321 348,80
	Autres immobilisations corporelles	15 098 007 460,68	13 798 654 169,79	1 299 353 290,89	1 194 784 418,87
	Immobilisations en concession	280 023 210,00	2 252 958,94	277 770 251,06	278 103 983,68
	Immobilisations en cours	11 189 299 772,01	0,00	11 189 299 772,01	5 363 985 192,51
	Immobilisations financières	0,00	0,00	0,00	0,00
	Titres mis en équivalences - entreprises associées	0,00	0,00	0,00	0,00
	Autres participations et créances rattachées	2 939 700 175,00	58 940 054,97	2 880 760 120,03	2 725 481 076,01
	Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	0,00
	Prêts et autres actifs financiers non courants	154 332 649,23	0,00	154 332 649,23	140 479 615,20
	Impôts différés actif	291 018 838,11	0,00	291 018 838,11	472 097 555,36
	TOTAL ACTIFS NON COURANTS	50 993 186 620,47	19 692 118 759,13	31 301 067 861,34	16 442 675 334,32
	ACTIFS COURANTS				
	Stocks et encours	6 358 574 088,97	629 232 318,65	5 729 341 770,32	4 965 900 019,13
	Créances et emplois assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
	Clients	5 597 696 305,82	1 906 769 106,35	3 690 927 199,47	3 835 853 127,97
	Autres débiteurs	1 492 342 745,96	377 579,41	1 491 965 166,55	1 289 310 323,09
	Impôts	185 798 351,63	11 998 649,03	173 799 702,60	179 420 574,16
	Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	40 666 666,67
	Disponibilités et assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
	Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	3 018 559 989,19
	Trésorerie	5 214 275 956,41	83 275 568,07	5 131 000 388,34	5 987 644 631,35
	TOTAL ACTIFS COURANTS	18 867 247 437,98	2 631 653 221,51	16 235 594 216,47	19 317 355 331,56
	TOTAL GENERAL ACTIF	69 860 434 058,45	22 323 771 980,64	47 536 662 077,81	35 760 030 665,88

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA
Direction des Finances et Comptabilité
CONSOLIDATION GLOBALE

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2016	31/12/2015
	<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
	Capital émis	5 224 560 000,00	5 224 560 000,00
	Dotation de l'état	0,00	2 586 812 201,59
	Autres fonds propres	8 721 856 492,20	0,00
	Primes et réserves -(réserves consolidées)	12 999 545 827,55	12 389 548 314,84
	Ecart de réévaluation	1 590 686 860,04	150 219 634,89
	Écart d'équivalence	0,00	0,00
	Résultat Net	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69
	Autres capitaux propres -report à nouveau	-1 780 406 374,43	-309 423 046,26
	TOTAL I	28 323 280 575,68	21 141 423 777,75
	<u>PASSIFS NON COURANTS</u>		
	Emprunts et dettes financières	8 973 229 626,56	4 821 513 005,59
	Impôts (différés et provisionnés)	17 509 995,00	285 333 000,95
	Autres dettes non courantes	1 061 401 552,48	1 061 401 552,48
	Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 345 087 321,65	1 605 571 934,62
	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	11 397 228 495,69	7 773 819 493,64
	<u>PASSIFS COURANTS</u>		
	Fournisseurs et comptes rattachés	2 480 032 301,92	1 944 943 273,07
	Impôts	776 153 641,37	402 507 323,51
	Autres dettes	3 749 803 618,74	3 768 504 051,50
	Trésorerie passif	810 163 444,41	728 832 746,41
	TOTAL PASSIF COURANT III	7 816 153 006,44	6 844 787 394,49
	TOTAL GENERAL PASSIF	47 536 662 077,81	35 760 030 665,88

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA
Direction des Finances et Comptabilité
CONSOLIDATION GLOBALE

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

	DESIGNATIONS	31/12/2016	31/12/2015
	Chiffre d'affaires	10 234 597 784,28	9 996 049 852,51
	Variation stocks produits finis et en cours	265 663 623,51	-11 893 123,70
	Production immobilisée	0,00	0,00
	Subvention d'exploitation	0,00	0,00
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	10 500 261 407,79	9 984 156 728,81
	Achats consommés	-3 663 777 474,24	-3 470 479 457,80
	Services extérieurs et autres consommations	-939 966 389,72	-1 008 894 047,20
	II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-4 603 743 863,96	-4 479 373 505,00
	III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	5 896 517 543,83	5 504 783 223,81
	Charges de personnel	-3 023 474 168,42	-3 056 024 245,03
	Impôts, taxes et versements assimilés	-173 817 524,53	-166 639 675,94
	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	2 699 225 850,88	2 282 119 302,84
	Autres produits opérationnels	72 651 701,08	202 735 842,16
	Autres charges opérationnelles	-99 258 043,60	-143 276 032,96
	Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-1 299 102 638,36	-1 328 939 749,35
	Reprises sur pertes de valeurs et provisions	719 627 105,07	421 168 878,85
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	2 093 143 975,07	1 433 808 241,54
	Produits financiers	183 271 195,24	142 454 921,27
	Charges financières	-177 710 456,40	-132 453 560,20
	VI - RESULTAT FINANCIER	5 560 738,84	10 001 361,07
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	2 098 704 713,91	1 443 809 602,61
	Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-628 653 272,00	-328 709 218,00
	Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-96 986 328,41	15 393 711,92
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11 475 811 409,18	10 750 516 371,09
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 908 773 638,86	-9 650 809 698,40
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69
	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00
	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69

الملحق رقم (12): المعالجة بطريقة الدمج الكلي

GRUPE INDUSTRIEL SAIDAL
SPA
Direction des Finances et
Comptabilité

TRAITEMENT COMPTABLE "INTERGATION GLOBALE" 31/12/2016

ACTIF	AVANT RETRAITEMENT	RETRAITEMENT		APRES RETRAITEMENT
		DEBIT	CREDIT	
Autres participations et créances rattachées	2 939 700 175,00		1 834 050 000,00	1 105 650 175,00
Clients	5 597 696 305,82		49 978 282,02	5 547 718 023,80
Autres débiteurs	1 492 342 745,96		236 875 759,97	1 255 466 985,99

PASSIF	AVANT RETRAITEMENT	RETRAITEMENT		APRES RETRAITEMENT
		DEBIT	CREDIT	
Capital émis	5 224 560 000,00	2 724 560 000,00	-	2 500 000 000,00
Primes et réserves -(réserves consolidées)	12 999 545 827,55	137 731 973,67	-	12 861 813 853,88
Ecart de réévaluation	1 590 686 860,04	4 973 999,76		1 585 712 860,28
Résultat Net	1 567 037 770,32		4 426 500,76	1 571 464 271,08
Autres capitaux propres -report à nouveau	- 1 780 406 374,43		13 609 543,33	- 1 766 796 831,10
Intérêts minoritaires			1 015 179 929,35	1 015 179 929,35
Fournisseurs et comptes rattachés	2 480 032 301,92	49 978 282,02	-	2 430 054 019,90
Autres dettes	3 749 803 618,74	236 875 759,97	-	3 512 927 858,77

TCR	AVANT RETRAITEMENT	RETRAITEMENT		APRES RETRAITEMENT
		DEBIT	CREDIT	
Chiffre d'affaires	10 234 597 784,28	11 186 300,00		10 223 411 484,28
Achats consommés	- 3 663 777 474,24			- 3 663 777 474,24
Services extérieurs et autres consommations	- 939 966 389,72		11 186 300,00	- 928 780 089,72
Résultat minoritaires	1 567 037 770,32	-	4 426 500,76	1 571 464 271,08

CALCULE DES DROITS MINORITAIRES

DESIGNATION	IBERAL		SOMEDIAL		TOTAL
	MONTANT	0,00180910%	MOANTANT	41%	
CAPITAL EMIS	552 760 000,00	10 000,00	2 171 800 000,00	890 500 000,00	890 510 000,00
CAPITAL NON APPELE					-
PRIMES ET RESERVES			335 931 643,10	137 731 973,67	137 731 973,67
ECART DE REEVALUATION			12 131 706,74	4 973 999,76	4 973 999,76
RESULTAT NET	-36 895 123,48	- 667,47	- 10 794 715,34	- 4 425 833,29	- 4 426 500,76
AUTRES CAPITAUX PROPRES	-790 998 231,57	- 14 309,98	- 33 159 105,73	- 13 595 233,35	- 13 609 543,33
CAPITAUX PROPRES	- 275 133 355,05	- 4 977,45	2 475 909 528,77	1 015 184 906,80	1 015 179 929,35

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA
Direction des Finances et Comptabilité
DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

الملحق رقم (13): القوائم المالية المجمعة للشركة الام والشركات التابعة

BILAN GROUPE

ACTIF	31/12/2016			31/12/2015
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIFS NON COURANTS				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	87 341 040,00
Immobilisations incorporelles	212 104 001,73	195 224 374,97	16 879 626,76	21 588 150,02
Immobilisations corporelles	0,00	0,00	0,00	0,00
Terrains	10 383 338 837,77	0,00	10 383 338 837,77	4 514 492 953,87
Bâtiments	7 329 947 475,94	5 637 047 200,46	1 692 900 275,48	1 649 608 532,26
Autres immobilisations corporelles	15 098 007 460,68	13 798 654 169,79	1 299 353 290,89	1 189 497 235,41
Immobilisations en concession	280 023 210,00	2 252 958,94	277 770 251,06	278 103 983,68
Immobilisations en cours	11 189 299 772,01	0,00	11 189 299 772,01	5 363 985 192,51
Immobilisations financières	0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalences - entreprises associées	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	1 105 650 175,00	58 940 054,97	1 046 710 120,03	998 991 076,01
Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	154 332 649,23	0,00	154 332 649,23	140 479 615,20
Impôts différés actif	291 018 838,11	0,00	291 018 838,11	472 097 555,36
TOTAL ACTIFS NON COURANTS	49 159 136 620,47	19 692 118 759,13	29 467 017 861,34	14 716 185 334,32
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	6 358 574 088,97	629 232 318,65	5 729 341 770,32	4 965 900 019,13
Créances et emplois assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
Clients	5 547 718 023,80	1 906 769 106,35	3 640 948 917,45	3 822 680 037,51
Autres débiteurs	1 255 466 985,99	377 579,41	1 255 089 406,58	1 139 842 768,95
Impôts	185 798 351,63	11 998 649,03	173 799 702,60	179 420 574,16
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	40 666 666,67
Disponibilités et assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	3 018 559 989,19
Trésorerie	5 214 275 956,41	83 275 568,07	5 131 000 388,34	5 987 644 631,35
TOTAL ACTIFS COURANTS	18 580 393 395,99	2 631 653 221,51	15 948 740 174,48	19 154 714 686,96
TOTAL GENERAL ACTIF	67 739 530 016,46	22 323 771 980,64	45 415 758 035,82	33 870 900 021,28

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

BILAN GROUPE

PASSIF	31/12/2016	31/12/2015
<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'état	0,00	2 586 812 201,59
Autres fonds propres	8 721 856 492,20	
Primes et réserves -(réserves consolidées)	12 861 813 853,88	12 251 816 341,17
Ecart de réévaluation	1 585 712 860,28	145 245 635,13
Écart d'équivalence	0,00	0,00
Résultat Net	1 571 464 271,08	1 117 824 043,65
Autres capitaux propres -report à nouveau	-1 766 796 831,10	-166 052 299,51
Intérêts minoritaires	1 015 179 929,35	979 287 855,72
TOTAL I	26 489 230 575,68	19 414 933 777,75
<u>PASSIFS NON COURANTS</u>		
Emprunts et dettes financières	8 973 229 626,56	4 821 513 005,59
Impôts (différés et provisionnés)	17 509 995,00	285 333 000,95
Autres dettes non courantes	1 061 401 552,48	1 061 401 552,48
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 345 087 321,65	1 605 571 934,62
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	11 397 228 495,69	7 773 819 493,64
<u>PASSIFS COURANTS</u>		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 430 054 019,90	1 931 770 182,61
Impôts	776 153 641,37	402 507 323,51
Autres dettes	3 512 927 858,77	3 619 036 497,36
Trésorerie passif	810 163 444,41	728 832 746,41
TOTAL PASSIF COURANT III	7 529 298 964,45	6 682 146 749,89
TOTAL GENERAL PASSIF	45 415 758 035,82	33 870 900 021,28

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA**Direction des Finances et Comptabilité****DATE DE CLOTURE : 31/12/2016****BILAN GROUPE**

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT	31/12/2016	31/12/2015
Chiffre d'affaires	10 223 411 484,28	9 984 043 757,71
Variation stocks produits finis et en cours	265 663 623,51	-11 893 123,70
Production immobilisée	0,00	0,00
Subvention d'exploitation	0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	10 489 075 107,79	9 972 150 634,01
Achats consommés	-3 663 777 474,24	-3 470 479 457,80
Services extérieurs et autres consommations	-928 780 089,72	-996 298 147,20
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-4 592 557 563,96	-4 466 777 605,00
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	5 896 517 543,83	5 505 373 029,01
Charges de personnel	-3 023 474 168,42	-3 056 024 245,03
Impôts, taxes et versements assimilés	-173 817 524,53	-166 639 675,94
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	2 699 225 850,88	2 282 709 108,04
Autres produits opérationnels	72 651 701,08	202 735 842,16
Autres charges opérationnelles	-99 258 043,60	-143 865 838,16
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-1 299 102 638,36	-1 328 939 749,35
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	719 627 105,07	421 168 878,85
V - RESULTAT OPERATIONNEL	2 093 143 975,07	1 433 808 241,54
Produits financiers	183 271 195,24	142 454 921,27
Charges financières	-177 710 456,40	-132 453 560,20
VI - RESULTAT FINANCIER	5 560 738,84	10 001 361,07
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	2 098 704 713,91	1 443 809 602,61
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-628 653 272,00	-328 709 218,00
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-96 986 328,41	15 393 711,92
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11 464 625 109,18	10 738 510 276,29
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 897 587 338,86	-9 638 803 603,60
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69
Résultat minoritaires	4 426 500,76	18 117 370,96
part dans le Résultat dans Stes mises en équivalence	0,00	
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 571 464 271,08	1 117 824 043,65

الملحق رقم (14): طرق التجميع المعتمدة من طرف المجمع

GRUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA
Direction des Finances et
Comptabilité

INTEGRATION GLOBALE

DESIGNATIONS	CAPITAL SOCIAL		PARTICIPATION DETENUE		%
	NOMBRE	MONTANT	NOMBRE	MONTANT	
	D'ACTIONS		D'ACTIONS		
1 FILIALES					
IBERAL	55 276	552 760 000,00	55 275	552 750 000,00	99,998191%
SOMEDIAL	21 718	2 171 800 000,00	12 813	1 281 300 000,00	58,997145%
TOTAL		2 724 560 000,00		1 834 050 000,00	

MISE EN EQUIVALENCE

DESIGNATIONS	CAPITAL SOCIAL		PARTICIPATION DETENUE		%
	NOMBRE	MONTANT	NOMBRE	MONTANT	
	D'ACTIONS		D'ACTIONS		
2 AUTRES SOCIETES					
SAIDANORA	5 000	150 000 000,00	2 450	24 500 000,00	49,00%
TAPHCO	165 165	1 083 484 400,00	73 510	482 225 600,00	44,51%
P.S.M	9 120	912 000 000,00	2 736	273 600 000,00	30,00%
W.P.S	42 620	426 200 000,00	12 786	127 860 000,00	30,00%
JORAS	15 000	90 000 000,00	4 500	27 000 000,00	30,00%
NOVER	288 000	288 000 000,00	12 672	12 672 000,00	4,40%
ALGERIE CLEARING	240 000	240 000 000,00	5 625	5 625 000,00	2,34%
TOTAL		3 189 684 400,00		953 482 600,00	

PARTICIPATION NON INTEGREES AU PERIMETRE DE CONSOLIDATION

DESIGNATIONS	CAPITAL SOCIAL		PARTICIPATION DETENUE		%	OBS
	NOMBRE	MONTANT	NOMBRE	MONTANT		
	D'ACTIONS		D'ACTIONS			
ACDIMA	9 000		37	44 667 575,00	0,411111%	non transmis
TOTAL		0,00		44 667 575,00		

PARTICIPATION NON INTEGREES AU PERIMETRE DE CONSOLIDATION

DESIGNATIONS	CAPITAL SOCIAL		PARTICIPATION DETENUE		%	OBS
	NOMBRE	MONTANT	NOMBRE	MONTANT		
	D'ACTIONS		D'ACTIONS			
EDIC	500	5 000 000,00	500	5 000 000,00	100,00%	
SAIDAL SOLUPHARM	15 000	150 000 000,00	5 250	52 500 000,00	35,00%	En liquidation
TOTAL		150 000 000,00		52 500 000,00		

TABLEAU CALCULE DE L'ECART D'EQUIVALENCE AU 31/12/2016

Entités	Entités	%	MONTANT
TAPHCO		44,51%	-
P.S.M	- 487 948 723,80	30,00%	- 146 384 617,14
W.P.S	296 656 453,13	30,00%	88 996 935,94
SNM		49,00%	-
NOVER	- 111 704 200,46	4,40%	- 4 914 984,82
ALGERIE CLEAR		2,34%	-
JORAS		30,00%	-
	- 302 996 471,13		- 62 302 666,02

TABLEAU CALCULE DE L'ECART D'EQUIVALENCE AU 31/12/2016

Entités	Capitaux propres au 31/12/2016	TOTAL ACTIONS	ACTIONS DETENUS PAR SAIDAL	Capital social	% détenu	quote	Valeur comptable des titres	Plus-value	perte de valeur
						part Groupe SAIDAL			
TAPHCO		165 165	73 510		44,51%	0,00	0,00		0,00
P.S.M	2 580 704 279,31	9 120	2 736	912 000 000,00	30%	774 211 283,79	273 600 000,00	500 611 283,79	
W.P.S	1 884 562 803,96	42 620	12 786	426 200 000,00	30%	565 368 841,19	127 860 000,00	437 508 841,19	
SNM		5 000	2 450		49%	0,00	0,00		0,00
JORAS		15 000	4 500		30%	0,00	0,00		0,00
NOVER	1 121 147 650,19	288 000	12 672	288 000 000,00	4,40%	49 330 496,61	12 672 000,00	36 658 496,61	
ALGERIE CLEAR		240 000	5 625		2,34%	0,00	0,00		0,00
	5 586 414 733,46			1 626 200 000,00		1 388 910 621,59	414 132 000,00	974 778 621,59	0,00
Ecart d'équivalence								974 778 621,59	

TRAITEMENT COMPTABLE "Mise en Equivalence" EXERCICE 2016

ACTIF	AVANT RETRAITEMENT	RETRAITEMENT	APRES RETRAITEMENT
		DEBIT	CREDIT
Titres mis en équivalences - entreprises associées		1 388 910 621,59	1 388 910 621,59
Autres participations et créances rattachées	1 105 650 175,00		414 132 000,00
			691 518 175,00

PASSIF	AVANT RETRAITEMENT	RETRAITEMENT		APRES RETRAITEMENT
		DEBIT	CREDIT	
Écart d'équivalence *		-	1 037 081 287,61	1 037 081 287,61
Résultat Net	1 571 464 271,08		- 62 302 666,02	1 509 161 605,06

* ECART D'equivalence	974 778 621,59
Resultats	- 62 302 666,02
Constatation ecart d'équivalence	1 037 081 287,61

TCR	AVANT RETRAITEMENT	RETRAITEMENT		APRES RETRAITEMENT
		DEBIT	CREDIT	
part dans le Résultat dans Stes mises en équivalence		- 62 302 666,02		- 62 302 666,02

الملحق رقم (16): القوائم المالية المدمجة للشركة الام و الشركات التابعة والمساهمات

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

BILAN GROUPE RETRAITEMENT

PASSIF	31/12/2016	RETRAITEMENT 2 semestre 2016		31/12/2016
		DEBIT	CREDIT	
<u>CAPITAUX PROPRES</u>				
Capital émis	5 224 560 000,00	2 724 560 000,00	0,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'état	0,00	0,00		0,00
Autres fonds propres	8 721 856 492,20	0,00		8 721 856 492,20
Primes et réserves -(réserves consolidées)	12 999 545 827,55	137 731 973,67		12 861 813 853,88
Écarts de réévaluation	1 590 686 860,04	4 973 999,76		1 585 712 860,28
Écart d'équivalence	0,00	0,00	1 037 081 287,61	1 037 081 287,61
Résultat Net	1 567 037 770,32	0,00	57 876 165,26	1 509 161 605,06
Autres capitaux propres -report à nouveau	-1 780 406 374,43	0,00	13 609 543,33	-1 766 796 831,10
Intérêts minoritaires	0,00	0,00	1 015 179 929,35	1 015 179 929,35
TOTAL I	28 323 280 575,68	2 867 265 973,43	2 007 994 595,02	27 464 009 197,27
<u>PASSIFS NON COURANTS</u>				0,00
Emprunts et dettes financières	8 973 229 626,56	0,00	0,00	8 973 229 626,56
Impôts (différés et provisionnés)	17 509 995,00	0,00	0,00	17 509 995,00
Autres dettes non courantes	1 061 401 552,48	0,00	0,00	1 061 401 552,48
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 345 087 321,65	0,00	0,00	1 345 087 321,65
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	11 397 228 495,69	0,00	0,00	11 397 228 495,69
<u>PASSIFS COURANTS</u>				0,00
Fournisseurs et comptes rattachés	2 480 032 301,92	49 978 282,02	0,00	2 430 054 019,90
Impôts	776 153 641,37	0,00	0,00	776 153 641,37
Autres dettes	3 749 803 618,74	236 875 759,97	0,00	3 512 927 858,77
Trésorerie passif	810 163 444,41	0,00	0,00	810 163 444,41
TOTAL PASSIF COURANT III	7 816 153 006,44	286 854 041,99	0,00	7 529 298 964,45
TOTAL GENERAL PASSIF	47 536 662 077,81	3 154 120 015,42	2 007 994 595,02	46 390 536 657,41

Direction des Finances et Comptabilité

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

BILAN GROUPE RETRAITEMENT

TCR	31/12/2016	RETRAITEMENT 2 semestre 2016		31/12/2016
		DEBIT	CREDIT	
Chiffre d'affaires	10 234 597 784,28	11 186 300,00	0,00	10 223 411 484,28
Variation stocks produits finis et en cours	265 663 623,51	0,00	0,00	265 663 623,51
Production immobilisée	0,00	0,00	0,00	0,00
Subvention d'exploitation	0,00	0,00	0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	10 500 261 407,79	11 186 300,00	0,00	10 489 075 107,79
Achats consommés	-3 663 777 474,24	0,00	0,00	-3 663 777 474,24
Services extérieurs et autres consommations	-939 966 389,72	0,00	11 186 300,00	-928 780 089,72
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-4 603 743 863,96	0,00	11 186 300,00	-4 592 557 563,96
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	5 896 517 543,83	11 186 300,00	11 186 300,00	5 896 517 543,83
Charges de personnel	-3 023 474 168,42	0,00	0,00	-3 023 474 168,42
Impôts, taxes et versements assimilés	-173 817 524,53	0,00	0,00	-173 817 524,53
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	2 699 225 850,88	11 186 300,00	11 186 300,00	2 699 225 850,88
Autres produits opérationnels	72 651 701,08	0,00	0,00	72 651 701,08
Autres charges opérationnelles	-99 258 043,60	0,00	0,00	-99 258 043,60
Dotations aux amortissements ,provisions et pertes de valeur	-1 299 102 638,36	0,00	0,00	-1 299 102 638,36
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	719 627 105,07	0,00	0,00	719 627 105,07
V - RESULTAT OPERATIONNEL	2 093 143 975,07	0,00	0,00	2 093 143 975,07
Produits financiers	183 271 195,24	0,00	0,00	183 271 195,24
Charges financières	-177 710 456,40	0,00	0,00	-177 710 456,40
VI - RESULTAT FINANCIER	5 560 738,84	0,00	0,00	5 560 738,84
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	2 098 704 713,91	0,00	0,00	2 098 704 713,91
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-628 653 272,00	0,00	0,00	-628 653 272,00
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-96 986 328,41	0,00	0,00	-96 986 328,41
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11 475 811 409,18	11 186 300,00	0,00	11 464 625 109,18
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 908 773 638,86	0,00	11 186 300,00	-9 897 587 338,86
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 567 037 770,32	11 186 300,00	11 186 300,00	1 567 037 770,32
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)				0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)				0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 567 037 770,32	11 186 300,00	11 186 300,00	1 567 037 770,32
Résultat minoritaires	0,00		4 426 500,76	4 426 500,76
part dans le Résultat dans Stes mises en équivalence	-		- 62 302 666,02	-62 302 666,02
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 567 037 770,32	11 186 300,00	- 46 689 865,26	1 509 161 605,06

Direction des Finances et Comptabilité

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

BILAN CONSOLIDE DES FILIALES DU GROUPE ET PARTICIPATIONS MINORITAIRES

ACTIF	31/12/2016			31/12/2015
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIFS NON COURANTS				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	87 341 040,00
Immobilisations incorporelles	212 104 001,73	195 224 374,97	16 879 626,76	21 588 150,02
Immobilisations corporelles	0,00	0,00	0,00	0,00
Terrains	10 383 338 837,77	0,00	10 383 338 837,77	4 514 492 953,87
Bâtiments	7 329 947 475,94	5 637 047 200,46	1 692 900 275,48	1 649 608 532,26
Autres immobilisations corporelles	15 098 007 460,68	13 798 654 169,79	1 299 353 290,89	1 189 497 235,41
Immobilisations en concession	280 023 210,00	2 252 958,94	277 770 251,06	278 103 983,68
Immobilisations en cours	11 189 299 772,01	0,00	11 189 299 772,01	5 363 985 192,51
Immobilisations financières	0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalences - entreprises associées	1 388 910 621,59	0,00	1 388 910 621,59	1 465 132 799,40
Autres participations et créances rattachées	691 518 175,00	58 940 054,97	632 578 120,03	584 859 076,01
Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	154 332 649,23	0,00	154 332 649,23	140 479 615,20
Impôts différés actif	291 018 838,11	0,00	291 018 838,11	472 097 555,36
TOTAL ACTIFS NON COURANTS	50 133 915 242,06	19 692 118 759,13	30 441 796 482,93	15 767 186 133,72
ACTIFS COURANTS	0,00	0,00		
Stocks et encours	6 358 574 088,97	629 232 318,65	5 729 341 770,32	4 965 900 019,13
Créances et emplois assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
Clients	5 547 718 023,80	1 906 769 106,35	3 640 948 917,45	3 822 680 037,51
Autres débiteurs	1 255 466 985,99	377 579,41	1 255 089 406,58	1 139 842 768,95
Impôts	185 798 351,63	11 998 649,03	173 799 702,60	179 420 574,16
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	40 666 666,67
Disponibilités et assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	3 018 559 989,19
Trésorerie	5 214 275 956,41	83 275 568,07	5 131 000 388,34	5 987 644 631,35
TOTAL ACTIFS COURANTS	18 580 393 395,99	2 631 653 221,51	15 948 740 174,48	19 154 714 686,96
TOTAL GENERAL ACTIF	68 714 308 638,05	22 323 771 980,64	46 390 536 657,41	34 921 900 820,68

GRUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

**BILAN CONSOLIDE DES FILIAES DU GROUPE ET PARTICIPATIONS
MINORITAIRES**

PASSIF	31/12/2016	31/12/2015
<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'état	0,00	2 586 812 201,59
Autres fonds propres	8 721 856 492,20	0,00
Primes et réserves -(réserves consolidées)	12 861 813 853,88	12 251 816 341,17
Ecart de réévaluation	1 585 712 860,28	145 245 635,13
Écart d'équivalence	1 037 081 287,61	1 025 006 852,16
Résultat Net	1 509 161 605,06	1 143 817 990,89
Autres capitaux propres -report à nouveau	-1 766 796 831,10	-166 052 299,51
Intérêts minoritaires	1 015 179 929,35	979 287 855,72
TOTAL I	27 464 009 197,27	20 465 934 577,15
<u>PASSIFS NON COURANTS</u>	0,00	
Emprunts et dettes financières	8 973 229 626,56	4 821 513 005,59
Impôts (différés et provisionnés)	17 509 995,00	285 333 000,95
Autres dettes non courantes	1 061 401 552,48	1 061 401 552,48
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 345 087 321,65	1 605 571 934,62
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	11 397 228 495,69	7 773 819 493,64
<u>PASSIFS COURANTS</u>	0,00	
Fournisseurs et comptes rattachés	2 430 054 019,90	1 931 770 182,61
Impôts	776 153 641,37	402 507 323,51
Autres dettes	3 512 927 858,77	3 619 036 497,36
Trésorerie passif	810 163 444,41	728 832 746,41
TOTAL PASSIF COURANT III	7 529 298 964,45	6 682 146 749,89
TOTAL GENERAL PASSIF	46 390 536 657,41	34 921 900 820,68

GROUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

**BILAN CONSOLIDE DES FILIALES DU GROUPE ET PARTICIPATIONS
MINORITAIRES**

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT	31/12/2016	31/12/2015
Chiffre d'affaires	10 223 411 484,28	9 984 043 757,71
Variation stocks produits finis et en cours	265 663 623,51	-11 893 123,70
Production immobilisée	0,00	0,00
Subvention d'exploitation	0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	10 489 075 107,79	9 972 150 634,01
Achats consommés	-3 663 777 474,24	-3 470 479 457,80
Services extérieurs et autres consommations	-928 780 089,72	-996 298 147,20
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-4 592 557 563,96	-4 466 777 605,00
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	5 896 517 543,83	5 505 373 029,01
Charges de personnel	-3 023 474 168,42	-3 056 024 245,03
Impôts, taxes et versements assimilés	-173 817 524,53	-166 639 675,94
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	2 699 225 850,88	2 282 709 108,04
Autres produits opérationnels	72 651 701,08	202 735 842,16
Autres charges opérationnelles	-99 258 043,60	-143 865 838,16
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-1 299 102 638,36	-1 328 939 749,35
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	719 627 105,07	421 168 878,85
V - RESULTAT OPERATIONNEL	2 093 143 975,07	1 433 808 241,54
Produits financiers	183 271 195,24	142 454 921,27
Charges financières	-177 710 456,40	-132 453 560,20
VI - RESULTAT FINANCIER	5 560 738,84	10 001 361,07
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	2 098 704 713,91	1 443 809 602,61
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-628 653 272,00	-328 709 218,00
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-96 986 328,41	15 393 711,92
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11 464 625 109,18	10 738 510 276,29
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 897 587 338,86	-9 638 803 603,60
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69
Résultat minoritaires	4 426 500,76	18 117 370,96
part dans le Résultat dans Stes mises en équivalence	-62 302 666,02	25 993 947,24
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 509 161 605,06	1 143 817 990,89

الملحق رقم (17): الميزانية الجبائية

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION				
N.I.F 098226010016645				
Désignation de l'entreprise : GROUPE SAIDAL SPA				
.....				
Activité : Production Pharmaceutique				
Adresse : BP 141 Route de wilaya n°11 Dar el Beida				
Exercice clos le 31/12/16				
BILAN (ACTIF)				
				Série G, n°2 (2010)
ACTIF	N	N	N	N - 1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif	115 414 200		115 414 200	87 341 040
Immobilisations incorporelles	207 434 129	193 065 885	14 368 243	18 599 199
Immobilisations corporelles			-	-
Terrains	9 122 499 238		9 122 499 238	3 253 653 354
Bâtiments	6 063 582 444	5 112 317 742	951 264 702	847 360 897
Autres immobilisations corporelles	14 114 235 255	13 145 122 865	969 112 389	825 307 372
Immobilisations en concession	280 023 210	2 252 959	277 770 251	278 103 984
Immobilisations en cours	10 994 512 248		10 994 512 248	5 188 598 357
Immobilisations financières			-	-
Titres mis en équivalence			-	-
Autres participations et créances rattachées	2 939 700 175	58 940 055	2 880 760 120	2 725 481 076
Autres titres immobilisés	3 000 000 000		3 000 000 000	-
Prêts et autres actifs financiers non courants	152 406 625		152 406 625	135 653 591
Impôts différés actif	281 381 815		281 381 815	463 434 650
TOTAL ACTIF NON COURANT	47 271 189 339	18 511 699 507	28 759 489 832	13 823 533 520
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	5 531 739 847	629 232 319	4 902 507 528	4 376 143 809
Créances et emplois assimilés			-	-
Clients	5 282 943 258	1 664 198 519	3 618 744 739	3 748 973 004
Autres débiteurs	1 477 878 326	377 579	1 477 500 746	1 211 075 073
Impôts et assimilés	119 257 508	11 998 649	107 258 859	116 717 205
Autres créances et emplois assimilés			-	40 666 667
Disponibilités et assimilés			-	-
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989	-	18 559 989	3 018 559 989
Trésorerie	5 193 113 607	83 275 568	5 109 838 039	5 917 989 912
TOTAL ACTIF COURANT	17 623 492 535	2 389 082 634	15 234 409 902	18 430 125 659
TOTAL GENERAL ACTIF	64 894 681 875	20 900 782 141	43 993 899 734	32 253 659 179

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 098226010016645

Désignation de l'entreprise : GROUPE SAIDAL SPA

Activité : Production Pharmaceutique

Adresse : BP 141 Route de wilaya n°11 Dar el Beida

Exercice clos le 31/12/2016

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N - 1
<u>CAPITAUX PROPRES :</u>		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000
Capital non appelé		-
Dotation de l'état		2 586 812 202
Autres fonds propres	8 721 856 492,20	
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	12 663 614 184	12 053 616 672
Ecarts de réévaluation	1 578 555 153	138 087 928
Ecart d'équivalence (1)	-	-
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	1 614 727 609	1 172 407 473
Autres capitaux propres - Report à nouveau	- 956 249 037	427 302 936
Part de la société consolidante (1)	-	-
Part des minoritaires (1)	-	-
TOTAL I	26 122 504 402	18 878 227 211
<u>PASSIFS NON-COURANTS :</u>		
Emprunts et dettes financières	8 496 430 148	4 190 157 591
Impôts (différés et provisionnés)		267 823 006
Autres dettes non courantes	1 061 401 552	1 061 401 552
Provisions et produits constatés d'avance	1 311 093 335	1 580 101 125
TOTAL II	10 868 925 035	7 099 483 274
<u>PASSIFS COURANTS :</u>		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 373 437 421	1 926 054 186
Impôts	761 129 174	385 749 968
Autres dettes	3 428 025 639	3 543 560 345
Trésorerie Passif	439 878 062	420 584 196
TOTAL III	7 002 470 297	6 275 948 694
TOTAL PASSIF (I+II+III)	43 993 899 734	32 253 659 179

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION					
		N.I.F 098226010016645			
Désignation de l'entreprise : GROUPE SAIDAL SPA					
.....					
Activité : Production Pharmaceutique					
Adresse : BP 141 Route de Wilaya n°11 Dar el Beida					
Exercice du		01/01/2016	au	31/12/2016	
		COMPTE DE RESULTAT			
Rubriques	N		N-1		
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	
Ventes de marchandises	-	150 923 809	-	502 591 999	
Production vendue	Produits fabriqués	-	10 116 108 872	-	
	Prestations de services	-	2 196 000	-	
	Vente de travaux	-	-	-	
	Produits annexes	-	-	-	
Rabais, remises, ristournes accordés	659 938 458	-	722 326 577	-	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises,		9 609 290 222		9 507 148 650	
Production stockée ou déstockée		235 480 029	74 347 148		
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice		9 844 770 251		9 432 801 502	
Achats de marchandises vendues	140 648 118	-	382 475 262	-	
Matières premières	1 718 180 240	-	1 459 271 068	-	
Autres approvisionnements	1 343 884 108	-	1 196 047 790	-	
Variations des stocks	-	-	-	-	
Achats d'études et de prestations de services	-	-	-	-	
Autres consommations	186 144 512	-	261 678 813	-	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	-	17 035 642		78 544 784	
Services extérieurs	Sous-traitance générale	13 663 578	-	5 763 870	-
	Locations	16 333 665	-	24 068 971	-
	Entretien, réparations et maintenance	102 612 598	-	82 349 382	-
	Primes d'assurances	102 080 738	-	112 981 598	-
	Personnel extérieur à l'entreprise	8 396 241	-	57 959 712	-
	Rémunération d'intermédiaires et	178 936 549	-	180 763 891	-
	Publicité	109 973 432	-	157 472 529	-
	Déplacements, missions et réceptions	65 673 437	-	64 320 174	-
Autres services	286 505 659	-	274 450 432	-	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services	-	-	-	-	
II-Consommations de l'exercice	4 255 997 232		4 181 058 706		
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		5 588 773 019		5 251 742 796	
Charges de personnel	2 873 936 143	-	2 905 838 062	-	
Impôts et taxes et versements assimilés	164 621 548	-	159 103 414	-	
IV-Excédent brut d'exploitation		2 550 215 328	-	2 186 801 320	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 098226010016645

Désignation de l'entreprise : GROUPE SAIDAL SPA

Activité : Production Pharmaceutique

Adresse : BP 141 Route de Wilaya n°11 Dar el Beida

Exercice du 01/01/2016 au 31/12/2016

COMPTE DE RESULTAT

Autres produits opérationnels		57 975 481	-	165 800 340
Autres charges opérationnelles	80 248 318		100 210 603	-
Dotations aux amortissements	362 536 256		427 279 021	-
Provision	368 466 766		525 072 793	-
Pertes de valeur	428 691 200		236 574 521	-
Reprise sur pertes de valeur et provisions		716 269 125	-	412 976 081
V-Résultat opérationnel		2 084 517 394	-	1 476 440 803
Produits financiers		181 645 158	-	137 836 002
Charges financières	118 793 882		97 748 531	-
VI-Résultat financier	-	62 851 276	-	40 087 471
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		2 147 368 670		1 516 528 274
Eléments extraordinaires (produits) (*)	-	-	-	-
Eléments extraordinaires (Charges) (*)	-	-	-	-
VIII-Résultat extraordinaire		2 147 368 670		1 516 528 274
Impôts exigibles sur résultats	628 653 272		328 046 833	-
Impôts différés (variations) sur résultats		96 012 211	16 073 968	
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 614 727 609		1 172 407 473
(*) A détailler sur état annexe à joindre.				-

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION			
		N.I.F098226010016645	
Désignation de l'entreprise : GROUPE SAIDAL SPA			
Activité : Production Pharmaceutique			
Adresse : BP 141 Route de Wilaya n°11 Dar el Beida			
		Exercice du 01/01/16	au 31/12/2016
9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :			
I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)		Bénéfice	1 614 727 609
		Perte	
II. Réintégrations			
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation			-
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles			1 466 600
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles			22 986 526
Frais de réception non déductibles			-
Cotisations et dons non déductibles			13 222 673
Impôts et taxes non déductibles			32 183 135
Provisions non déductibles			368 466 766
Amortissements non déductibles			114 967
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles			-
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)			-
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)			-
Impôts sur les bénéfices des sociétés		Impôt exigible sur le résultat	628 653 272
		Impôt différé (variation)	- 96 012 211
Pertes de valeurs non déductibles			8 306 569
Amendes et pénalités			-
Autres réintégrations (*)			1 954 847 584
Total des réintégrations			2 934 235 882
III. Déductions			
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)			2 601 157
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.			-
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)			39 802 995
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)			-
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)			-
Complément d'amortissements			370 682 551
Autres déductions (*)			827 175 357
Total des déductions			1 240 262 061
IV. Déficit antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)			
Déficit de l'année 20			-
Déficit de l'année 20			-
Déficit de l'année 20			-
Déficit de l'année 20			-
		Total des déficits à déduire	-
Résultat fiscal (I+II-III-IV)		Bénéfice	3 308 701 430
		Déficit	
(*) A détailler sur état annexe à joindre.			

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 098226010016645

Désignation de l'entreprise : GROUPE SAIDAL SPA

Activité : Production Pharmaceutique

Adresse : BP 141 Route de Wilaya n°11 Dar el Beida

Exercice du 01/01/2016 au 31/12/2016

10/ Tableau d'affectation du résultat et des réserves (N-1) :

		Montants
Origine	Report à nouveau de l'exercice N-1 (à détailler)	
	Résultat de l'exercice N-1	1 172 407 473
	Prélèvements sur réserves (à détailler)	
	TOTAL	1 172 407 473
Affectation	Réserves (à détailler)	550 667 473
	Augmentation du capital	
	Dividendes, Tantièmes et Prime d'encouragement	621 740 000
	Report à nouveau (à détailler)	
	TOTAL	1 172 407 473

11/ Tableaux des participations (filiales et entités associées) :

Filiales et entités associées	Capitaux propres	Dont capital	Quote-part de capital détenu %	Résultat Dernier exercice	Prêts et avances accordées	Dividendes encaissés	Valeur comptable des titres détenus
Filiales							
SOMEDIAL	2 475 909 529	2 171 800 000	59	- 18 428 552			1 460 786 622
IBERAL	- 275 133 355	552 760 000	99,99	- 54 272 249			- 275 105 842
Entités associées							
TAPHCO	705 657 952	1 083 482 400	44,51	- 37 578 901	1 047 641 240		314 067 242
SAIDAL SOLUPHARM	150 000 000	150 000 000	35				52 500 000
PFIZER PSM	2 580 704 279	912 000 000	30	18 410 575		16 200 000	774 211 284
WPS	1 884 562 804	426 200 000	30	251 868 838		22 668 195	565 368 841
JORAS	2 219 300	90 000 000	30	- 12 989 714			665 790
NOVER	1 121 147 650	288 000 000	4,40	- 147 006 376			49 330 497
ALGERIE CLEARING	77 338 646	240 000 000	2,34	- 8 683 949		934 800	1 812 625
SAIDAL NORAH MANUFAC	143 887 817	150 000 000	49	- 279 805,38			70 505 030
GRP		1 000 000	14				-

BILAN GROUPE RETRAITEMENT AU 31/12/2016

ACTIF	31/12/2016			31/12/2015	RETRAITEMENT 2 semestre 2016 RET	31/12/2016			31/12/2015
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS			MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIFS NON COURANTS									
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	87 341 040,00		115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	87 341 040,00
Immobilisations incorporelles	212 104 001,73	195 224 374,97	16 879 626,76	21 588 150,02		212 104 001,73	195 224 374,97	16 879 626,76	21 588 150,02
Immobilisations corporelles	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
Terrains	10 383 338 837,77	0,00	10 383 338 837,77	4 514 492 953,87		10 383 338 837,77	0,00	10 383 338 837,77	4 514 492 953,87
Bâtiments	7 329 947 475,94	5 637 047 200,46	1 692 900 275,48	1 644 321 348,80		7 329 947 475,94	5 637 047 200,46	1 692 900 275,48	1 649 608 532,26
Autres immobilisations corporelles	15 098 007 460,68	13 798 654 169,79	1 299 353 290,89	1 194 784 418,87		15 098 007 460,68	13 798 654 169,79	1 299 353 290,89	1 189 497 235,41
Immobilisations en concession	280 023 210,00	2 252 958,94	277 770 251,06	278 103 983,68		280 023 210,00	2 252 958,94	277 770 251,06	278 103 983,68
Immobilisations en cours	11 189 299 772,01	0,00	11 189 299 772,01	5 363 985 192,51		11 189 299 772,01	0,00	11 189 299 772,01	5 363 985 192,51
Immobilisations financières	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalences - entreprises associées	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	2 939 700 175,00	58 940 054,97	2 880 760 120,03	2 725 481 076,01	1 834 050 000,00	1 105 650 175,00	58 940 054,97	1 046 710 120,03	998 991 076,01
Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	0,00		3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	154 332 649,23	0,00	154 332 649,23	140 479 615,20		154 332 649,23	0,00	154 332 649,23	140 479 615,20
Impôts différés actif	291 018 838,11	0,00	291 018 838,11	472 097 555,36		291 018 838,11	0,00	291 018 838,11	472 097 555,36
TOTAL ACTIFS NON COURANTS	50 993 186 620,47	19 692 118 759,13	31 301 067 861,34	16 442 675 334,32	1 834 050 000,00	49 159 136 620,47	19 692 118 759,13	29 467 017 861,34	14 716 185 334,32
ACTIFS COURANTS	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
Stocks et encours	6 358 574 088,97	629 232 318,65	5 729 341 770,32	4 965 900 019,13		6 358 574 088,97	629 232 318,65	5 729 341 770,32	4 965 900 019,13
Créances et emplois assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
Clients	5 597 696 305,82	1 906 769 106,35	3 690 927 199,47	3 835 853 127,97	49 978 282,02	5 547 718 023,80	1 906 769 106,35	3 640 948 917,45	3 822 680 037,51
Autres débiteurs	1 492 342 745,96	377 579,41	1 491 965 166,55	1 289 310 323,09	236 875 759,97	1 255 466 985,99	377 579,41	1 255 089 406,58	1 139 842 768,95
Impôts	185 798 351,63	11 998 649,03	173 799 702,60	179 420 574,16		185 798 351,63	11 998 649,03	173 799 702,60	179 420 574,16
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	40 666 666,67		0,00	0,00	0,00	40 666 666,67
Disponibilités et assimilés	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	3 018 559 989,19		18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	3 018 559 989,19
Trésorerie	5 214 275 956,41	83 275 568,07	5 131 000 388,34	5 987 644 631,35		5 214 275 956,41	83 275 568,07	5 131 000 388,34	5 987 644 631,35
TOTAL ACTIFS COURANTS	18 867 247 437,98	2 631 653 221,51	16 235 594 216,47	19 317 355 331,56	286 854 041,99	18 580 393 395,99	2 631 653 221,51	15 948 740 174,48	19 154 714 686,96
TOTAL GENERAL ACTIF	69 860 434 058,45	22 323 771 980,64	47 536 662 077,81	35 760 030 665,88	2 120 904 041,99	67 739 530 016,46	22 323 771 980,64	45 415 758 035,82	33 870 900 021,28

GRUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

BILAN GROUPE RETRAITEMENT

PASSIF	31/12/2016	31/12/2015	RETRAITEMENT 2 semestre 2016		31/12/2016	31/12/2015
			DEBIT	CREDIT		
<u>CAPITAUX PROPRES</u>						
Capital émis	5 224 560 000,00	5 224 560 000,00	2 724 560 000,00		2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'état	0,00	2 586 812 201,59			0,00	2 586 812 201,59
Autres fonds propres	8 721 856 492,20	0,00			8 721 856 492,20	
Primes et réserves -(réserves consolidées)	12 999 545 827,55	12 389 548 314,84	137 731 973,67		12 861 813 853,88	12 251 816 341,17
Ecart de réévaluation	1 590 686 860,04	150 219 634,89	4 973 999,76		1 585 712 860,28	145 245 635,13
Écart d'équivalence	0,00	0,00			0,00	0,00
Résultat Net	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69		4 426 500,76	1 571 464 271,08	1 117 824 043,65
Autres capitaux propres -report à nouveau	-1 780 406 374,43	-309 423 046,26		13 609 543,33	-1 766 796 831,10	-166 052 299,51
Intérêts minoritaires				1 015 179 929,35	1 015 179 929,35	979 287 855,72
TOTAL I	28 323 280 575,68	21 141 423 777,75	2 867 265 973,43	1 033 215 973,43	26 489 230 575,68	19 414 933 777,75
<u>PASSIFS NON COURANTS</u>					0,00	
Emprunts et dettes financières	8 973 229 626,56	4 821 513 005,59			8 973 229 626,56	4 821 513 005,59
Impôts (différés et provisionnés)	17 509 995,00	285 333 000,95			17 509 995,00	285 333 000,95
Autres dettes non courantes	1 061 401 552,48	1 061 401 552,48			1 061 401 552,48	1 061 401 552,48
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 345 087 321,65	1 605 571 934,62			1 345 087 321,65	1 605 571 934,62
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	11 397 228 495,69	7 773 819 493,64	0,00	0,00	11 397 228 495,69	7 773 819 493,64
<u>PASSIFS COURANTS</u>					0,00	
Fournisseurs et comptes rattachés	2 480 032 301,92	1 944 943 273,07	49 978 282,02		2 430 054 019,90	1 931 770 182,61
Impôts	776 153 641,37	402 507 323,51			776 153 641,37	402 507 323,51
Autres dettes	3 749 803 618,74	3 768 504 051,50	236 875 759,97		3 512 927 858,77	3 619 036 497,36
Trésorerie passif	810 163 444,41	728 832 746,41			810 163 444,41	728 832 746,41
TOTAL PASSIF COURANT III	7 816 153 006,44	6 844 787 394,49	286 854 041,99	0,00	7 529 298 964,45	6 682 146 749,89
TOTAL GENERAL PASSIF	47 536 662 077,81	35 760 030 665,88	3 154 120 015,42	1 033 215 973,43	45 415 758 035,82	33 870 900 021,28

BILAN GROUPE RETRAITEMENT

PASSIF	31/12/2016	31/12/2015	RETRAITEMENT 2 semestre 2016		31/12/2016	31/12/2015
			DEBIT	CREDIT		
Chiffre d'affaires	10 234 597 784,28	9 996 049 852,51	11 186 300,00		10 223 411 484,28	9 984 043 757,71
Variation stocks produits finis et en cours	265 663 623,51	-11 893 123,70			265 663 623,51	-11 893 123,70
Production immobilisée	0,00	0,00			0,00	0,00
Subvention d'exploitation	0,00	0,00			0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	10 500 261 407,79	9 984 156 728,81	11 186 300,00	0,00	10 489 075 107,79	9 972 150 634,01
Achats consommés	-3 663 777 474,24	-3 470 479 457,80		-	-3 663 777 474,24	-3 470 479 457,80
Services extérieurs et autres consommations	-939 966 389,72	-1 008 894 047,20		11 186 300,00	-928 780 089,72	-996 298 147,20
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-4 603 743 863,96	-4 479 373 505,00	0,00	11 186 300,00	-4 592 557 563,96	-4 466 777 605,00
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	5 896 517 543,83	5 504 783 223,81	11 186 300,00	11 186 300,00	5 896 517 543,83	5 505 373 029,01
Charges de personnel	-3 023 474 168,42	-3 056 024 245,03			-3 023 474 168,42	-3 056 024 245,03
Impôts, taxes et versements assimilés	-173 817 524,53	-166 639 675,94			-173 817 524,53	-166 639 675,94
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	2 699 225 850,88	2 282 119 302,84	11 186 300,00	11 186 300,00	2 699 225 850,88	2 282 709 108,04
Autres produits opérationnels	72 651 701,08	202 735 842,16			72 651 701,08	202 735 842,16
Autres charges opérationnelles	-99 258 043,60	-143 276 032,96			-99 258 043,60	-143 865 838,16
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-1 299 102 638,36	-1 328 939 749,35			-1 299 102 638,36	-1 328 939 749,35
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	719 627 105,07	421 168 878,85			719 627 105,07	421 168 878,85
V - RESULTAT OPERATIONNEL	2 093 143 975,07	1 433 808 241,54	11 186 300,00	11 186 300,00	2 093 143 975,07	1 433 808 241,54
Produits financiers	183 271 195,24	142 454 921,27			183 271 195,24	142 454 921,27
Charges financières	-177 710 456,40	-132 453 560,20			-177 710 456,40	-132 453 560,20
VI - RESULTAT FINANCIER	5 560 738,84	10 001 361,07	0,00	0,00	5 560 738,84	10 001 361,07
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	2 098 704 713,91	1 443 809 602,61	11 186 300,00	11 186 300,00	2 098 704 713,91	1 443 809 602,61
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-628 653 272,00	-328 709 218,00			-628 653 272,00	-328 709 218,00
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-96 986 328,41	15 393 711,92			-96 986 328,41	15 393 711,92
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11 475 811 409,18	10 750 516 371,09	11 186 300,00	0,00	11 464 625 109,18	10 738 510 276,29
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 908 773 638,86	-9 650 809 698,40	0,00	11 186 300,00	-9 897 587 338,86	-9 638 803 603,60
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69	11 186 300,00	11 186 300,00	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69	11 186 300,00	11 186 300,00	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69
Résultat minoritaires				4 426 500,76	4 426 500,76	18 117 370,96

part dans le Résultat dans Stes mises en équivalence					0,00	0,00
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69	11 186 300,00	15 612 800,76	1 571 464 271,08	1 117 824 043,65

GRUPE INDUSTRIEL SAIDAL SPA

Direction des Finances et Comptabilité

DATE DE CLOTURE : 31/12/2016

BILAN GROUPE RETRAITEMENT

ACTIF	31/12/2016			RETRAITEMENT 2 semestre 2016		31/12/2016		
	MONTANTS	AMORTS OU	MONTANTS	DEBIT	CREDIT	MONTANTS	AMORTS OU	MONTANTS
	BRUTS	PROVISIONS	NETS			BRUTS	PROVISIONS	NETS
<u>ACTIFS NON COURANTS</u>								
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	0	0	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00
Immobilisations incorporelles	212 104 001,73	195 224 374,97	16 879 626,76	0	0	212 104 001,73	195 224 374,97	16 879 626,76
Immobilisations corporelles	0,00	0,00		0	0	0,00	0,00	
Terrains	10 383 338 837,77	0,00	10 383 338 837,77	0	0	10 383 338 837,77	0,00	10 383 338 837,77
Bâtiments	7 329 947 475,94	5 637 047 200,46	1 692 900 275,48	0	0	7 329 947 475,94	5 637 047 200,46	1 692 900 275,48
Autres immobilisations corporelles	15 098 007 460,68	13 798 654 169,79	1 299 353 290,89	0	0	15 098 007 460,68	13 798 654 169,79	1 299 353 290,89
Immobilisations en concession	280 023 210,00	2 252 958,94	277 770 251,06	0	0	280 023 210,00	2 252 958,94	277 770 251,06
Immobilisations en cours	11 189 299 772,01	0,00	11 189 299 772,01	0	0	11 189 299 772,01	0,00	11 189 299 772,01
Immobilisations financières	0,00	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalences - entreprises associées	0,00	0,00	0,00	1 388 910 621,59		1 388 910 621,59	0,00	1 388 910 621,59
Autres participations et créances rattachées	2 939 700 175,00	58 940 054,97	2 880 760 120,03		2 248 182 000,00	691 518 175,00	58 940 054,97	632 578 120,03
Autres titres immobilisés	3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00			3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	154 332 649,23	0,00	154 332 649,23			154 332 649,23	0,00	154 332 649,23
Impôts différés actif	291 018 838,11	0,00	291 018 838,11			291 018 838,11	0,00	291 018 838,11
TOTAL ACTIFS NON COURANTS	50 993 186 620,47	19 692 118 759,13	31 301 067 861,34	1 388 910 621,59	2 248 182 000,00	50 133 915 242,06	19 692 118 759,13	30 441 796 482,93
<u>ACTIFS COURANTS</u>	0,00	0,00				0,00	0,00	
Stocks et encours	6 358 574 088,97	629 232 318,65	5 729 341 770,32	0	0	6 358 574 088,97	629 232 318,65	5 729 341 770,32
Créances et emplois assimilés	0,00	0,00		0	0	0,00	0,00	
Clients	5 597 696 305,82	1 906 769 106,35	3 690 927 199,47	0	49 978 282,02	5 547 718 023,80	1 906 769 106,35	3 640 948 917,45
Autres débiteurs	1 492 342 745,96	377 579,41	1 491 965 166,55	0	236 875 759,97	1 255 466 985,99	377 579,41	1 255 089 406,58
Impôts	185 798 351,63	11 998 649,03	173 799 702,60	0	0	185 798 351,63	11 998 649,03	173 799 702,60
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés	0,00	0,00	0,00	0	0	0,00	0,00	0,00

Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	0	0	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19
Trésorerie	5 214 275 956,41	83 275 568,07	5 131 000 388,34	0	0	5 214 275 956,41	83 275 568,07	5 131 000 388,34
TOTAL ACTIFS COURANTS	18 867 247 437,98	2 631 653 221,51	16 235 594 216,47	0,00	286 854 041,99	18 580 393 395,99	2 631 653 221,51	15 948 740 174,48
			47 536 662 077,81					
	69 860 434 058,45	22 323 771 980,64		1 388 910 621,59	2 535 036 041,99	68 714 308 638,05	22 323 771 980,64	46 390 536 657,41
TOTAL GENERAL ACTIF								

BILAN ACTIF
Exercice Clos Le 31/12/2016

ACTIF	Note	N Brut	N Amrt-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIFS NON COURANT					
Ecarts d'acquisition -goodwill positif ou négatif		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		5 729 604,90	3 878 579,17	1 851 025,73	3 248 557,53
Immobilisations corporelles		1 437 687 237,85	980 623 287,88	457 063 949,97	451 205 817,66
Terrains					
Batiments		429 302 649,62	235 654 746,99	193 647 902,63	199 481 011,64
Autres Immobilisations corporelles		1 008 384 588,23	744 968 540,89	263 416 047,34	251 724 806,02
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		44 671 961,45	0,00	44 671 961,45	50 049 268,43
Immobilisations financières		49 343 145,00	0,00	49 343 145,00	92 732 945,00
Titres mis en équivalence – entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant					
Impôts différés actif		49 343 145,00	0,00	49 343 145,00	92 732 945,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 537 431 949,20	984 501 867,05	552 930 082,15	597 236 588,62
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		936 004 650,86	182 076 038,54	753 928 612,32	799 063 009,82
Créances et emplois assimilés		1 015 890 510,71	56 774 213,53	959 116 297,18	1 267 111 599,58
Clients		599 117 190,78	56 774 213,53	542 342 977,25	651 343 040,78
Autres débiteurs		290 261 352,95	0,00	290 261 352,95	508 906 165,33
Impôts et assimilés		126 511 966,98	0,00	126 511 966,98	106 862 393,47
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et Assimilés		144 064,03	0,00	144 064,03	564 045,89
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie		144 064,03	0,00	144 064,03	564 045,89
TOTAL ACTIF COURANT		1 952 039 225,60	238 850 252,07	1 713 188 973,53	2 066 738 655,29
TOTAL GENERAL ACTIF		3 489 471 174,80	1 223 352 119,12	2 266 119 055,68	2 663 975 243,91

BILAN PASSIF
Exercice Clos Le 31/12/2016

PASSIF	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		426 200 000,00	426 200 000,00
Capital émis non appelé			
Primes et réserves /(Réserves consolidées (1))		1 161 706 350,83	985 398 164,04
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		296 656 453,13	251 868 838,26
Autres capitaux propres – Report à nouveau		0,00	0,00
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 884 562 803,96	1 663 467 002,30
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		17 683 973,13	18 598 379,33
Impôts(différés et provisionnés)		0,00	0,00
Autres passifs non courants		0,00	0,00
Provisions et produits constatés d'avance		10 706 500,00	11 276 500,00
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II		28 390 473,13	29 874 879,33
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		193 441 479,16	142 838 254,73
Impôts		78 619 724,67	192 467 403,78
Autres Dettes		70 063 610,44	64 168 154,02
Trésorerie Passif		11 040 964,32	571 159 549,75
TOTAL PASSIFS COURANTS III		353 165 778,59	970 633 362,28
TOTAL GENERAL PASSIF		2 266 119 055,68	2 663 975 243,91

Designation	IOT	N	N-1	Observation
Ventes et produits annexes		2 150 904 840,83	2 233 733 217,27	Baisse de 4% du CA
Variation stocks produits finis et en cours		#####	(19 971 697,23)	
Production immobilisée		0,00	0,00	
Subventions d'exploitation		0,00	0,00	
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		2 001 788 599,57	2 213 761 520,04	
Achats consommés		1 067 916 638,12	1 064 880 347,28	
Services extérieurs et autres consommations		504 346 373,82	499 283 633,88	Nouveau contrat entretien Labo 7 MDZD
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		1 572 263 011,94	1 564 163 981,16	
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		429 525 587,63	649 597 538,88	
Charges de personnel		322 191 524,15	295 774 783,43	
Impôts, taxes et versements assimilés		41 692 070,68	43 840 978,91	
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		65 641 992,80	309 981 776,54	
Autres produits opérationnels		196 041 388,53	437 111 811,05	Indemnisation 2016 /195 MDZD 2015/ 436 MDZD
Autres charges opérationnelles		18 453 276,80	426 090,67	Sortie d'actif 14,2 MDZD Perte Creance 1,2 MDZD
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		269 800 116,35	396 939 827,42	Baisse des provisions sur stock de 478 MDZD
Reprise sur pertes de valeur et provisions		425 958 675,04	3 582 549,61	et des provisions creances clients 54 MDZD
V - RESULTAT OPERATIONNEL		399 388 663,22	353 310 219,11	
Produits financiers		14 427 868,29	14 803 213,56	Profit de change
Charges financières		17 560 852,20	42 502 248,43	Baisse des frais financiers suite à l'amélioration du Cash flow
VI - RESULTAT FINANCIER (76-66)		(3 132 983,91)	(27 699 034,87)	
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		396 255 679,31	325 611 184,24	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		56 209 426,18	125 641 242,98	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		(43 389 800,00)	51 898 897,00	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 638 216 531,43	2 669 259 094,26	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 341 560 078,30	2 417 390 256,00	
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		296 656 453,13	251 868 838,26	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	0,00	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	0,00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		296 656 453,13	251 868 838,26	
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		0,00	0,00	
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		296 656 453,13	251 868 838,26	Progression de 18% du benefice net
Dont part des minoritaires (1)				
Part du groupe (1)				

ملخص:

تتناول هذه الدراسة موضوعاً 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 أجل إعطاء 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 أو غير مباشرة والتركيز على الجانب التقني المتعلق بكيفية إعداد القوائم المالية المجمعة، واسقاط الدراسة النظرية على دراسة حالة مجمع صيدال خلال السنة المالية 2016.

من أهم النتائج المتوصل إليها، أنه لا يمكن الاعتماد على النظام المحاسبي المالي فقط في إعداد القوائم المالية المجمعة، بل الرجوع إلى 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