

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية
فرع: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب(ة): لونيس أمينة

تحت عنوان

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة المجمعات
- دراسة حالة مجمع صيدال-

لجنة المناقشة:

رئيسا

جامعة المسيلة

أ/ عريوة رشيد

مشرفا ومقررا

جامعة المسيلة

د/سبتي إسماعيل

مناقشا

جامعة المسيلة

أ/ رزيقات بوبكر

السنة الجامعية: 2018/2017

شكر وتقدير

الشكر أولاً لله عز وجل على توفيقه وعونه لي في دراستي واجراز هذا العمل

كما أقدم خالص الشكر والتقدير للأستاذ المشرف الدكتور "سبتي إسماعيل" على قبوله الإشراف على هذا العمل ونصائحه القيّمة وتوجيهه لي .

كما أقدم باسمي عبارات الشكر والتقدير إلى السيد "جبارة رضا" مكلف بالجميع والرقابة بمجمع صيدال على صبره ومساعدته لي لاسنكمال هذا العمل .

كما لا يفوتني أن أقدم بالشكر إلى السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة وصرّ فهم جزء من وقتهم لأجل قراءتها .

وفي الأخير لا أنسى كل من ساهم في اجراز هذا العمل وعلى كل من مدّني يد العون بأي شكل كان ولو بكلمة طيبة .

والحمد لله رب العالمين .

الإهداء

إلى من تفيض حباً وحناناً، وأغلى ما في الوجود... أمي الغالية أطال الله في
عمرها.

إلى العزيز الغالي أبي أطال الله في عمه الذي شاركني للوصول إلى هذا
المسنوى.

إلى رفيق دربي زوجي الغالي الذي صبر وساندني طيلة فترة الدراسة.

إلى أولادي الأحباء نزيرومراهم.

إلى العزيز أخي زكرياء وأختي أميرة.

إلى أعز صديقة بن ربيع فوزية.

إلى عائلة لويس وعائلة مسدور.

إلى زملائي الذين قاسموني مقاعد الدراسة.

إلى هؤلاء جميعاً أهدي هذا العمل.

لويس أمينة

فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

شكر وتقدير

الإهداء

فهرس المحتويات	١-١
قائمة الجداول والأشكال	١-١
قائمة الملاحق	١
مقدمة عامة	أ-هـ

الفصل الأول: محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	3
المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي وأهدافه	3
المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	5
المبحث الثاني: المجمع والقوائم المالية الموحدة	10
المطلب الأول: مفهوم المجمع والقوائم المالية الموحدة	10
المطلب الثاني: تصنيف المجمعات	11
المطلب الثالث: محيط التوحيد ومفهوم الرقابة	14
المبحث الثالث: عموميات حول التوحيد	27

المطلب الأول: ماهية التوحيد.....27

المطلب الثاني: تنظيم الحسابات الموحدة وأنواع

التوحيد.....29

المطلب الثالث: طرق وإجراءات التوحيد.....34

خلاصة الفصل الأول.....41

الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

تمهيد.....43

المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال.....44

المطلب الأول: التعريف بالمجمع.....44

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال.....46

المطلب الثالث: شركاء صيدال.....50

المبحث الثاني: الإجراءات التقنية لتوحيد الحسابات بمجمع صيدال.....51

المطلب الأول: محيط وطرق التوحيد على مستوى المجمع.....51

المطلب الثاني: تقديم حسابات الشركات الموحدة قبل المعالجة.....51

المبحث الثالث: توحيد حسابات المجمع لسنة 2016.....55

المطلب الأول: الإجراءات التقنية والمعالجة المحاسبية للتوحيد على مستوى المجمع.....55

المطلب الثاني: تقديم حسابات المجمع بعد المعالجة وفقا للنظام المحاسبي المالي.....63

المطلب الثالث: مقارنة إجراءات توحيد الحسابات بمجمع صيدال مع إجراءات التوحيد حسب	
المعايير الدولية IAS/IFRS	66.....
خلاصة الفصل الثاني	70.....
خاتمة عامة	71.....
قائمة المراجع	74.....
الملاحق	77.....
الملخص	

قائمة الجداول

والاشكال



أولاً: قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	المقارنة بين الشركة التابعة والفرعية	15
2-1	نطاق القوائم المالية الموحدة حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري	19
3-1	أنواع الرقابة	21
4-1	الفرق بين نسبة الرقابة و نسبة الفائدة	23
5-1	حساب نسبة الرقابة و نسبة الفائدة لـ M	24
6-1	حساب نسبة الرقابة و نسبة الفائدة	25
7-1	حساب نسبة الرقابة و نسبة الفائدة لـ M	26
8-1	طرق التوحيد	35
1-2	محفظة مساهمات الشركة الأم SAIDAL SPA	49
2-2	أصول شركات المجمع قبل المعالجة	52
3-2	عرض حسابات الخصوم لشركات المجمع قبل المعالجة	53
4-2	عرض جدول حساب النتائج لشركات المجمع قبل المعالجة	54
5-2	الضرائب المؤجلة	56
6-2	حسابات الحقوق والديون المتبادلة في 2016/12/31	58
7-2	حسابات الأعباء والإيرادات المتبادلة في 2016/12/31	59
8-2	حساب فارق المعادلة	61
9-2	الميزانية الموحدة	64
10-2	حساب النتائج الموحد	65
11-2	مقارنة إجراءات التوحيد بين مجمع صيدال والمعايير الدولية IAS/IFRS	66

ثانياً: قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	عناصر الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	5
2-1	تصنيف المجمعات حسب البنية الهرمية	13
3-1	تصنيف المجمعات حسب البنية الشعاعية	13
4-1	التصنيف حسب البنية الدائرية	14
5-1	التصنيف حسب البنية المركبة	14
6-1	مجال تطبيق التوحيد المحاسبي	17
7-1	الروابط المباشرة	23
8-1	الروابط غير المباشرة عبر تسلسل بسيط	24
9-1	الروابط عبر تسلسل متعدد	25
10-1	الروابط الدائرية	26
11-1	السيرورة المركزية لإعداد القوائم المالية الموحدة	29
12-1	الأعمال التي تقوم بها الشركات الموحدة	31
13-1	السيرورة اللامركزية للتوحيد	32
14-1	التوحيد المباشر	33
15-1	التوحيد غير المباشر	34
16-1	الإجراءات الخاصة بعملية التوحيد	38

قائمة الملاحق



قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	محفظة مساهمات الشركة الأم SAIDAL SPA	80
02	ميزانية الشركة الأم	81
03	ميزانية الشركة التابعة Somédial	82
04	ميزانية الشركة التابعة Ibéral	83
05	حساب النتائج للشركة الأم	84
06	حساب النتائج للشركة التابعة Somédial	85
07	حساب النتائج للشركة التابعة Ibéral	86
08	الحقوق والديون المتبادلة بين الشركة الأم و Ibéral	87
09	الحقوق والديون المتبادلة بين الشركة الأم و Somédial	88
10	توحيد الحقوق والديون بين شركات المجمع	89
11	الإيرادات والأعباء المتبادلة بين الشركة الأم و Ibéral	90
12	التسجيلات المحاسبية لعمليات إعادة المعالجة في المجمع	91
13	الأصول الموحدة للمجمع	92
14	الخصوم الموحدة للمجمع	93
15	حساب النتائج الموحد للمجمع	94

مقدمة



مقدمة:

شهد العالم في السنوات الأخيرة ظاهرة شاملة تمس كل المجتمعات والدول المتقدمة منها والمتخلفة وتؤثر في كل المجالات الاقتصادية، الاجتماعية، الثقافية والسياسية، ألا وهي ظاهرة العولمة والتي مفادها جعل العالم قرية واحدة، وتعد الشركات المتعددة الجنسيات من المظاهر الدالة على عولمة الإستثمار والتوظيف والتمويل والإنتاج والتسويق.

باعتبار أن وجود الوحدة الاقتصادية -المؤسسة- يلزمه وجود المحاسبة والتي تُعد ضرورة للتسيير الفعال كما تعد المحاسبة لغة الخطاب المشتركة في عالم المال والأعمال وهي المترجمة للأحداث والعمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة لإعطاء معلومة ذات جودة تفيد إدارة أعمالها، فالمحاسبة تابعة للواقع الاقتصادي متأثرة به ونظرًا لما عرفه الاقتصاد من عولمة وتعاون وشراكة وانفتاح كان لزامًا على المحاسبة أن تتكيف مع كل ذلك، فنكون بصدد التحدث عن عولمة المحاسبة ويعني ذلك محاولة تحقيق التوافق المحاسبي الدولي قدر الإمكان والجزائر كغيرها من الدول كان لزامًا عليها المضي في مسار العولمة الاقتصادية وبالتالي المحاسبية -وهو الموضوع الذي يعنينا- فهذا يتطلب تكييف المعايير والنظم المحاسبية الوطنية مع نظيرتها الدولية، وهذا ما فعلته الجزائر عند إصدارها للقانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري ويعتبر هذا الحدث أول خطوة لسير الجزائر نحو المحاسبة الدولية.

من مجالات المحاسبة التي تطرح إشكاليًا وتعقيدًا في التطبيق والممارسة في المؤسسات نجد مجال إعداد القوائم المالية الموحدة التي تتعلق بوجود مجمع شركات، وهذا في سياق إصدار معايير دولية تحكم إعداد التقارير المالية مع تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد منها.

1- طرح الإشكالية:

مما سبق تتم صياغة وطرح إشكالية الدراسة كما يلي:

ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة المجمعات الجزائرية ؟

للإجابة على الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يستجيب النظام المحاسبي المالي لكل متطلبات توحيد الحسابات ؟
- ما هي طرق إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً للنظام المحاسبي المالي ؟
- كيف يقوم المجمع الجزائري "صيدال" بإعداد قوائمه المالية الموحدة ؟

2- فرضيات الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية نتبنى وضع الفرضيات التالية:

- إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي مُتَحَكَم فيه من طرف مجمع صيدال بشكل جيد.
- حقيقة الميزانية الموحدة تعطي صورة صادقة عن نشاط المجمع أحسن من الميزانيات الفردية لكل شركة على حدا.

3- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تناولها هذا الموضوع الذي يعتبر واقع في عالم الأعمال ويتعلق الأمر بظاهرة واسعة النطاق في جميع القطاعات، وانفتاح السوق الجزائرية أمام المستثمر الأجنبي وذلك بظهور ما يسمى بالمجمعات والتي تستوجب القيام بإنشاء شركات تابعة، فأنت هذه الدراسة لتوضيح عرض القوائم المالية الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي والتي تمكن مستخدميها من اتخاذ القرارات الملائمة.

4- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- إبراز وتحليل محتوى نصوص النظام المحاسبي المالي المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة؛
- توضيح إجراءات وطرق إعداد القوائم المالية الموحدة؛

- الإطلاع على كيفية إعداد المجمع المدروس لقوائمه المالية الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي.

5- حدود الدراسة:

تحدد هذه الدراسة بمجال إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة المالية 2016 بمجمع "صيدال" والمتواجد مقره الاجتماعي بالجزائر العاصمة.

كما تركز الدراسة على أهم قائمتين ماليتين وهما الميزانية الموحدة وحساب النتائج الموحد.

6- المنهج المتبع في الدراسة:

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

7- مبررات اختيار الموضوع:

- تعلق الموضوع بمجال التخصص؛
- الرغبة في الإطلاع على كيفية توحيد الحسابات في المجمعات؛
- تحليل النظام المحاسبي المالي وكيفية إعداد القوائم المالية الموحدة طبقاً له.

8- صعوبات الدراسة:

- قلة أو انعدام المراجع باللغة العربية الخاصة بالموضوع، الأمر الذي أدى إلى الاستعانة بمراجع باللغة الفرنسية ومن ثم ترجمتها إلى اللغة العربية وهذا يتطلب جهد أكثر ووقت أطول؛
- ضيق الوقت المخصص لإتمام المذكرة إذ يعتبر موضوع المجمعات بصفة عامة موضوع معقد يتطلب وقت أكثر.
- عدد الصفحات المحدود في المذكرة لا يتناسب مع عمق الموضوع.

9- هيكل الدراسة:

تمّ تقسيم هذا البحث إلى فصلين، سيتمّ التعرض في الفصل الأول إلى محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي ويحتوي هذا الفصل ثلاث مباحث تتناول على التوالي: ماهية النظام المحاسبي المالي، المجمع والقوائم المالية الموحدة، عموميات حول التوحيد.

أما الفصل الثاني فسيتعرض لدراسة حالة مجمع صيدال ويحتوي هذا الفصل ثلاث مباحث تعالج بدورها على التوالي: تقديم مجمع صيدال، الإجراءات التقنية لتوحيد الحسابات بمجمع صيدال وأخيرا توحيد حسابات المجمع لسنة 2016.

10- الدراسات السابقة:

- صبيعات إبراهيم، إعداد القوائم المالية المجمعّة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية - دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2013.
- تمحورت اشكالية الدراسة حول: هل يسمح تطبيق قواعد التجميع وفق النظام المحاسبي المالي بإعداد قوائم مالية مجمعة متوافقة مع المرجعية المحاسبية الدولية ؟
ومن اهم النتائج المتوصل اليها نجد:
- أعطت المعايير IFRS اهتماما كبيرا لمفهوم الرقابة والتاثير المعتبر لانه يعتبر عنصرا محوريا في تحديد محيط التجميع.
- النظام المحاسبي المالي لم يتعرض الى طريقة الادمج التتاسبي والتي تم الغاؤها من المعايير IFRS في 2011 ولم يقم بتعريف الرقابة المشتركة كما عرفتھا المعايير IFRS.
- أوماطة أمال فريال، تقنية تجميع الحسابات -دراسة حالة الشركة القابضة سونطراك-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.

تمحورت إشكالية الدراسة حول: هل تستطيع شركة سونطراك تكييف التقنيات المحاسبية العالمية للتجميع على سونطراك في ظل الخطوات المتعلقة بالمخطط الوطني المحاسبي ونقص النصوص المعالجة لعملية اقامة حسابات مجمعة ؟

ومن اهم النتائج المتوصل اليها نجد:

- ضعف نصوص التشريع الجزائري أدى الى اللجوء الى مطالعة الانظار الى النصوص المستعملة في فرنسا التي عالجت عملية التجميع.
- انعدام حسابات مجمعة لمجمع سونطراك.
- مقدمي أحمد، النظام المحاسبي والجبايي لمجمع الشركات -دراسة حالة مجمع صيدال-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

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

إن من أهم النتائج المتوصل اليها في هذه الدراسة:

- فيما يتعلق بالجانب الجبايي فان مجمع الشركات يحظى بمعاملة خاصة، إذ اصبحت الشركة المسيطرة على الشركات الاخرى هي المكلفة الوحيدة امام الادارة الجبايية.
- من جانب الواقع الميداني، نجد ان مجمعات الشركات الجزائرية مثل مجمع صيدال الذي يعتبر كصورة صادقة لحالة المجمعات الجزائرية ورغم انه يطبق تقنية التجميع المحاسبي التي توفر له مرآة حقيقية للخدمة المالية لكل الشركات المكونة له، الا انه في الواقع لم يختر تطبيق هذا النظام فكيف اذن يمكن للمجمعات الجزائرية ان تكون اكثر تنافسية وان تلعب الدور الذي تلعبه نظيرتها في الدول الاخرى.

الفصل الأول



محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد

أصبحت المجمعات إستراتيجية مهمة لتطور الشركات، فتكتل الاقتصاديات والأسواق المالية جعل من اندماج الشركات ضرورة للتأقلم مع البيئة المحيطة، ويعتبر تكوين المجمعات من الوسائل التي تستعملها الشركات القوية من أجل تعزيز مكانتها التنافسية في السوق والدخول إلى أسواق جديدة وتتميز مجمعات الشركات بخصائص قانونية وبعيد محاسبي معقد، ويعتبر هذا الأخير موضوع مهم تناوله النظام المحاسبي المالي الذي تبنته الجزائر منذ جانفي 2010، حيث يشكل هذا النظام خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر. من أجل معالجة العناصر أعلاه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث يتناول المبحث الأول ماهية النظام المحاسبي المالي ويخصص الثاني كل المفاهيم المرتبطة بالمجمع والقوائم المالية الموحدة وأما المبحث الثالث فسيعرض إلى عموميات حول التوحيد.

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

باشرت الجزائر على غرار العديد من الدول عملية إصلاح لنظامها المحاسبي، مما نتج عنه إعداد النظام المحاسبي المالي، وذلك بهدف التقارب مع الممارسات المحاسبية الدولية، بما يضمن تعزيز مسيرة الاندماج بالاقتصاد الدولي وتوحيد لغة المحاسبة تماشياً مع التحولات التي أصبحت تفرضها المتغيرات الاقتصادية الدولية.

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي وأهدافه

1-تعريف النظام المحاسبي المالي:

لقد تضمن القانون 11-07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي، وطبقاً لهذا القانون ووفقاً للمادة 3 منه تمّ تعريف النظام المحاسبي المالي كما يلي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".¹

كما عُرِف من الناحية القانونية كما يلي: "نظام المحاسبة المالية هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقاً لأحكام القانون وللمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها".²

2-أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

- يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيقه كما يلي:³
- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- ✓ الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74، 25 نوفمبر 2007، ص3.

² كوتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، جامعة الشلف، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، ص291.

³ برزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011-2012، ص109، 110.

- ✓ الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛
- ✓ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- ✓ محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- ✓ تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية؛
- ✓ العمل في ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات؛
- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- ✓ التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- ✓ المساعدة على نمو ومردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- ✓ تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- ✓ يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
- ✓ المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛

المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يمثل الإطار التصوري للمحاسبة المالية الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض الأحداث وغيرها من المعاملات الاقتصادية غير معالجة بموجب تأويل أو معيار محاسبي.¹

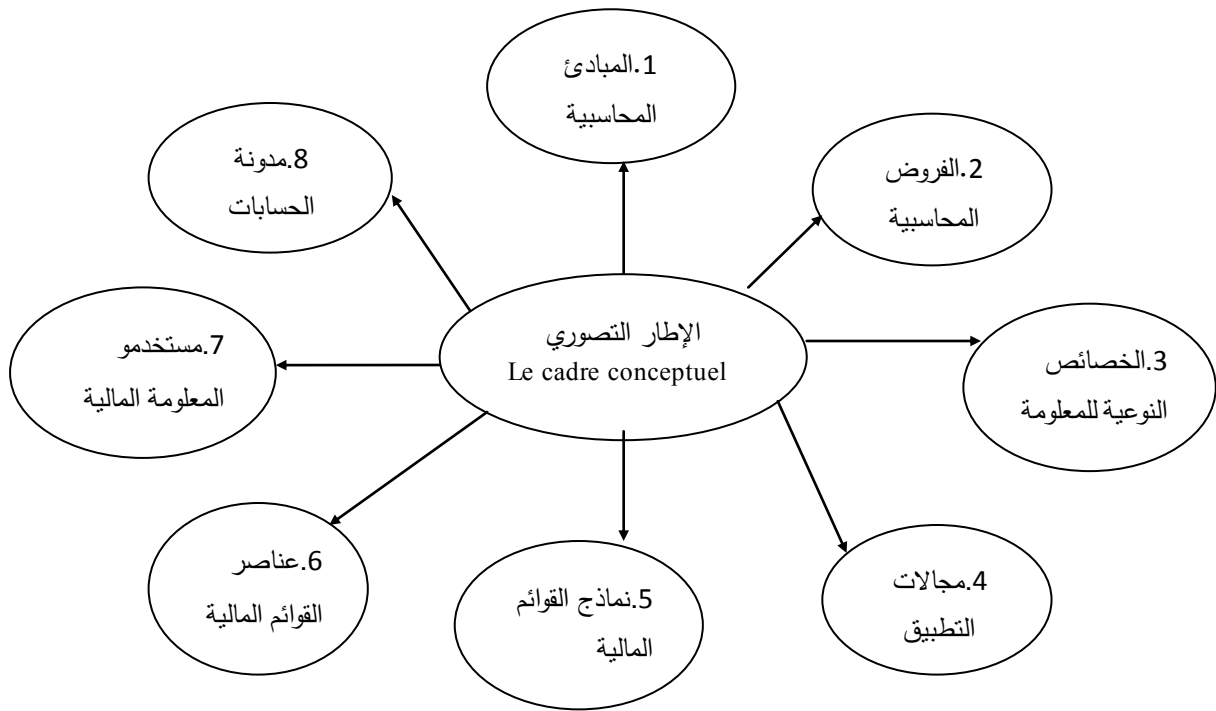
كما يعرف الإطار التصوري ما يلي:

✓ مجال التطبيق

✓ المبادئ و الفروض المحاسبية

✓ مستعملو القوائم المالية

الشكل رقم 1-1: عناصر الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجزائري



المصدر: إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي المجموعة -دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015-2016، ص 154 .

¹ ف. شبلي، النظام المحاسبي المالي، قصر الكتاب، البليدة 2010، ص 7.

1- مجال التطبيق Le champ d' application

تلتزم المؤسسات التالية بمسك المحاسبة المالية:¹

✓ الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

✓ التعاونيات؛

✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

✓ كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

يستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

كما يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين ماليتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط.²

2- المبادئ المحاسبية Les principes comptables

اعتمد النظام المحاسبي المالي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما

على المستوى العام من خلال تبنيه معايير المحاسبة الدولية ولاسيما المبادئ التالية:³

1-2- مبدأ التكلفة التاريخية cout historique: يعني تسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها أو إنتاجها وفي تاريخ حدوثها.

2-2- مبدأ عدم المقاصة Non compensation: ينبغي عدم القيام بمقاصة بيت مختلف عناصر الأصول والخصوم، الإيرادات والأعباء.

2-3- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية Permanence des méthodes comptables: يعني المحافظة والمداومة على أسلوب التقييم المحاسبي المعتمد من سنة مالية إلى أخرى.

¹ المادة 04 من القانون رقم 07-11.

² نفس المرجع، المادة 05.

³ علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات و تطبيقاتها، les pages bleues internationales، الجزائر

2014، ص13، 14.

4-2- مبدأ استقلالية الذمة المالية: يعتبر هذا المبدأ أن المؤسسة وحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها عن الذمة المالية لملاكها.

5-2- مبدأ الأهمية النسبية Importance relative: يعطي هذا المبدأ الأهمية النسبية في تصنيف المعلومات.

6-2- مبدأ استقلالية الدورات المالية Indépendance des exercices: حيث تعتبر كل دورة مالية مستقلة عن الأخرى في تحمل الأعباء والإيرادات.

7-2- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة Intangibilité du bilan d'ouverture: يعني مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية.

كما توجد مبادئ أخرى إضافة إلى هذه المبادئ، يمكن ذكرها في ما يلي:¹

✓ مبدأ الحيطة والحذر (محاسبة التحوط)؛

✓ مبدأ الإفصاح التام؛

✓ مبدأ تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني؛

✓ مبدأ القيد المزدوج؛

✓ مبدأ استمرارية الاستغلال؛

✓ مبدأ الصورة الصادقة (التمثيل الصادق).

3- الفروض المحاسبية Les conventions comptables

تتمثل في ما يلي:

3-1- فرض الدورية: أي أن حياة المؤسسة مقسمة إلى دورات محاسبية (عادة 12 شهر ويمكن أن تكون أكثر أو أقل) ويجب انجاز معلومات مالية متعلقة بكل دورة على حدا.

¹إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس و الإفصاح المحاسبي في المجموعة-دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015-2016، ص156.

3-2- فرض وحدة القياس: يجب أن تسجل الوقائع الاقتصادية بوحدة قياس مشتركة تحظى بالقبول العام وتتمثل في القوة الشرائية للوحدة النقدية المحاسبية المعروفة (الدينار الجزائري)، فحسب المادة 12 من القانون 11-07: "تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية".

3-3- فرض محاسبة الالتزام: تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.¹

3-4- فرض الشخصية المعنوية: أي أن للشركة أو لمجموعة الشركات شخصية معنوية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها.

4- الخصائص النوعية للمعلومة المالية

Les caractéristiques qualitatives de l'information financière

تتمثل في ما يلي:²

4-1- الموثوقية: تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيزي والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما يقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله.

4-2- الملائمة: تتمثل في مدى تمكن مستعملي المعلومات من التنبؤ بأحداث مستقبلية أو اتخاذ القرار على أساس معلومات لأحداث في الماضي أو الحاضر من نفس الطبيعة وهذا في الوقت المناسب لتكون مفيدة، فإن المعلومات يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار.

4-3- قابلية المقارنة: تشير قابلية المقارنة إلى المعلومات التي يمكن مقارنتها عبر الوقت بين المؤسسات ولتحقيق قابلية المقارنة ينبغي محاسبة المعاملات والأحداث المشابهة بنفس الطريقة.

4-4- القابلية للفهم: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المزودة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإن من المفترض أن لدى

¹ نفس المرجع، ص 157.

² حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية علوم التدبير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 7، 8.

المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.

5-مستعملو القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها، حيث صُنف مستعملو القوائم المالية إلى سبعة أصناف، بحيث نجد بالدرجة الأولى المستثمرين (الحاليين والمحتملين) والمقرضون والآخرين بالدرجة الثانية هم: العمال والموظفين، الموردون و دائنون آخرون، الزبائن، الدولة والهيئات العمومية التابعة لها، إضافة إلى الجمهور.¹

¹فضيل لحسن، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحليل المالي-دراسة حالة مؤسسة تجديد و تركيب المعدات الكهربائية SARL REMELEC-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2010-2011، ص13.

المبحث الثاني: المجمع و القوائم المالية الموحدة

سيتم في هذا المبحث إبراز مختلف المفاهيم المتعلقة بمجمع الشركات وتصنيف مجمع الشركات والقوائم المالية الموحدة وتدعيم ذلك بأهم النصوص التشريعية الجزائرية ذات العلاقة.

المطلب الأول: مفهوم المجمع و القوائم المالية الموحدة

تؤدي المجمعات دورًا هامًا في التطوير والنهوض بالاقتصادات الوطنية سواء بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات أو الشركات الوطنية.

1-تعريف المجمع من الناحية القانونية: عرّف المشرع الجزائري المجمع طبقا لنص المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993 كما يلي: "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمعا، بتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي وتنميته".¹

تجمع الشركات ليس له حاليا في الجزائر وجود قانوني (الشخصية المعنوية) ونظريا لا يمكن لشركة أن تتحكم في أخرى لأن لكل واحدة منها مخططاتها، أهدافها والتزاماتها إلا أن وجودها كوحدة اقتصادية هامة احدث انعكاسات قانونية جعلت مختلف التنظيمات تركز على:²

✓ حماية صغار المساهمين؛

✓ حماية المقرضين؛

✓ إعلام المساهمين؛

✓ إعلام الجمهور.

2-تعريف المجمع من الناحية الاقتصادية:

المجمع هو مجموعة من الوحدات المستقلة قانونيا، التابعة لنفس مركز اتخاذ القرار الذي يدعى "الشركة الأم"، حيث أن علاقة التبعية القانونية الناتجة عن المنظمة تتدرج ضمن خطة

¹ القانون التجاري الجزائري 2002، ص500.

² بالرقى تيجاني، محاضرات في محاسبة الشركات، غير منشورة، جامعة سطيف، ص16.

إستراتيجية عامة للتطوير والتي تتحدد عن طريق المساهمة المباشرة أو غير المباشرة لحقوق التصويت للشركات التابعة.¹

3-تعريف المجمع من الناحية المحاسبية:

حسب نص المادة 1-132 من الجريدة الرسمية رقم 19 الصادر في 25 مارس 2009 تنص على ما يلي: "تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".²

4-تعريف القوائم المالية الموحدة:

هناك من يستخدم مصطلح الحسابات (القوائم المالية) الموحدة (comptes consolidés) ومن يفضل مفهوم حسابات المجمع (comptes de groupe)، ومن وجهة نظر Bernard collasse يجب التفرقة بين حسابات المجمع وعملية التجميع la consolidation فحسابات المجمع تعبر عن الحسابات الختامية (الميزانية، حساب النتائج، الملحق) التي تبين الوضعية المالية ونجاعة مجمل المؤسسات المكونة للمجمع، وكأنها وحدة واحدة، وأما عملية التجميع فهي الطريقة المحاسبية المعتمدة للوصول إلى مثل تلك الحسابات (حسابات المجمع).³

المطلب الثاني: تصنيف المجمعات

يمكن تصنيف المجمعات حسب طبيعتها و حسب بنيتها

1-تصنيف المجمعات حسب طبيعتها: تصنف كما يلي:⁴

1-1- المجمع المالي Le groupe financier: تتخذ الشركة على رأس المجمع فيه شكل

¹ Elisabeth BERTIN, Christophe GODOWSKI, Rédha KHELASSI, Manuel comptabilité et audit, Berti édition, Alger 2013, P182.

² الجريدة الرسمية رقم 19، 25 مارس 2009، ص15.

³ الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية -دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار -ENSP-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014-2015، ص70.

⁴ صبيحات إبراهيم، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي في الجزائر -دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري - مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2013، ص30.

شركة قابضة حاضنة (holding pure) التي يقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية فقط، ولا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ولكن تمارس نشاطاً مالياً بحيازة مساهمات في شركات أخرى وتسييرها.

1-2- المجمع الصناعي Le groupe industriel: في هذا النوع تمارس الشركة على رأس

المجمع نشاط صناعي أو تجاري خاص بها زيادة على تسيير المساهمات المالية، وتسمى عادة الشركة الأم أو الشركة القابضة المختلطة (holding mixte).

1-3- مجموعات الأشخاص Le groupe personnel: تتكون مجموعات الأشخاص من مجموعة

من الشركات التي تكون فيها مراكز القرار تابعة لمسيرين تربط بينهم علاقات شخصية و عائلية قوية تدفعهم إلى التجمع، أو عندما تكون مجموعة من الشركات تم تأسيسها ويتم تسييرها من طرف مساهم واحد الذي يقوم بتعيين مسير لكل شركة والتي لا ترتبط فيما بينها لا بعلاقات أعمال ولا تجارة، وتجدر الإشارة إلى أن إعداد القوائم المالية الموحدة غير إلزامي في هذا النوع.

1-4- المجمعات التعاقدية Le groupe contractuel: يتكون هذا النوع عند إبرام مختلف

العقود بين الشركات بحيث تسمح هذه العقود بممارسة رقابة من طرف الشركة الأم على الشركة المتعاقدة.

2- تصنيف المجمعات حسب بنيتها:

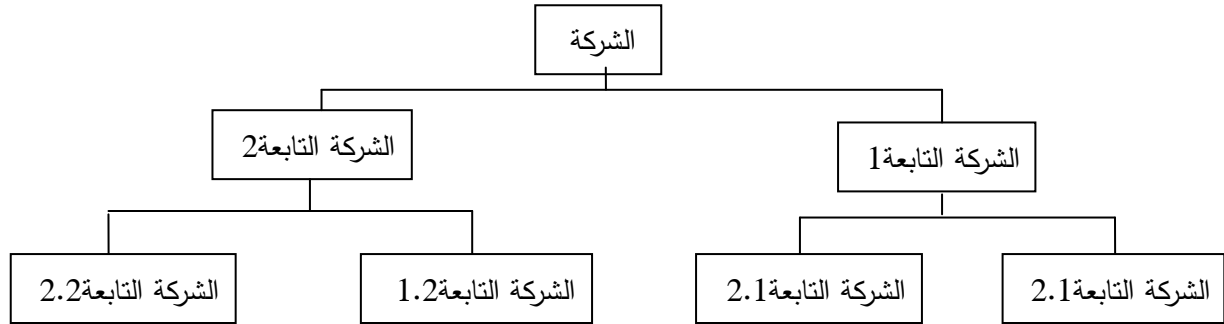
إن من بين أهم البنيات المكونة لمجمع الشركات حسب هذا التصنيف نجد الأنواع التالية:¹

1-2- البنية الهرمية La structure pyramidale: تمتلك في هذا النوع من المجمعات الشركة الأم مساهمات في شركات تابعة والتي بدورها تشكل مساهمة في شركات تابعة أخرى، وتعتبر هذه البنية من أقدم البنيات التي عرفت المجمعات.

¹مقدمي أحمد، النظام المحاسبي والجباي لمجمع الشركات -دراسة حالة مجمع صيدال-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص13، 14، 15.

الشكل رقم 1-2: تصنيف المجمعات حسب البنية الهرمية

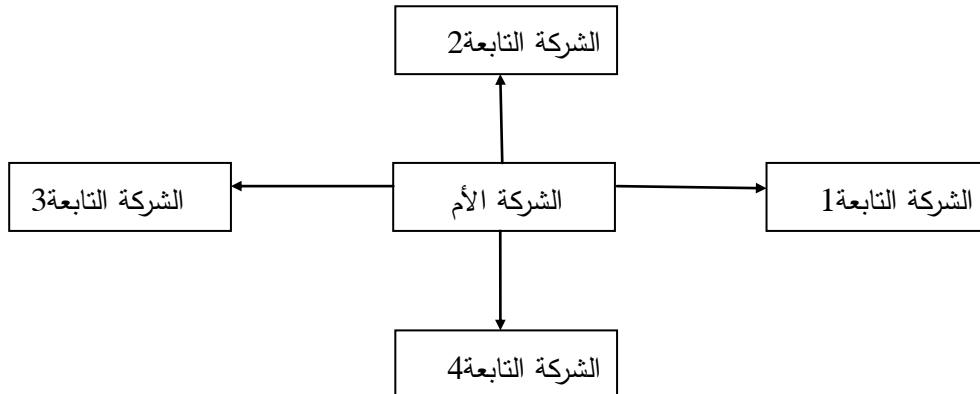


Source : France GUIRMAND, Alin Hérand, *Droit des sociétés*, 6ème édition, DUNOD, France 1999, P451.

2-2- البنية الشعاعية La structure radiale: في هذه البنية تمتلك الشركة الأم مساهمات

مباشرة في عدة شركات وتمارس عليها رقابة مباشرة، حيث أن كل شركة تابعة ليس لها أي علاقة بالشركات التابعة الأخرى.

الشكل رقم 1-3: تصنيف المجمعات حسب البنية الشعاعية

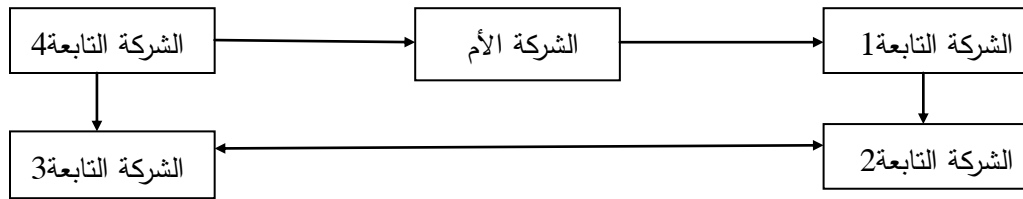


Source : France GUIRMAND, Alin Hérand, *Droit des sociétés*, 6ème édition, DUNOD, France 1999, P451.

3-2- البنية الدائرية La structure circulaire: حسب هذه البنية فإن الشركة الأم تمتلك

مساهمات في شركات مختلفة، وهذه الشركات تمتلك بدورها مساهمات في شركات أخرى، بحيث تصبح الشركة الأم تمتلك بطريقة غير مباشرة مساهمة في الشركات التابعة لتلك التي تملك فيها مساهمات بطريقة مباشرة.

الشكل رقم 1-4: التصنيف حسب البنية الدائرية

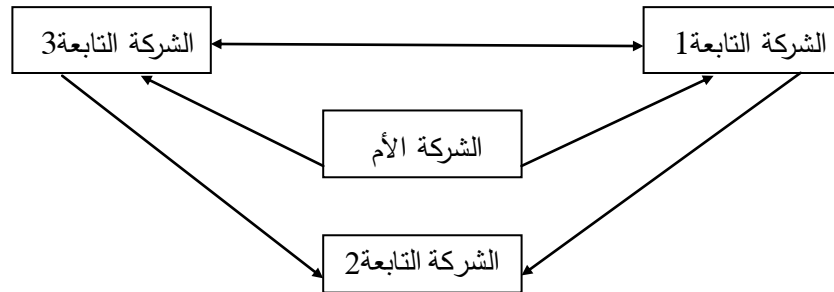


Source : France GUIRMAND, Alin Hérand, *Droit des sociétés*, 6ème édition, DUNOD, France 1999, P452.

4-2 - البنية المركبة *La structure combinée*: تعتبر هذه البنية من أعقد بنيات المجمع

نظرًا لأنها تعتبر مزيج بين البنية الهرمية، الشعاعية والدائرية.

الشكل رقم 1-5: التصنيف حسب البنية المركبة



Source :France GUIRMAND, Alin Hérand, *Droit des sociétés*, 6ème édition, DUNOD, France 1999, P452.

المطلب الثالث: محيط التوحيد و مفهوم الرقابة

يعتمد إعداد القوائم المالية الموحدة على تحديد محيط التوحيد والذي يحدد عدد المؤسسات الداخلة ضمن نطاق التوحيد من خلال نسبة الرقابة والتي تمثل عدد الأصوات في المؤسسة.

1- مكونات المجمع: يتكون المجمع من:

1-1 - الشركة الأم *La société mère*: هي الشركة التي تراقب الشركات التابعة لها، إما

وحدها (رقابة مطلقة) أو مع شركات أخرى (رقابة مشتركة)، كما تقوم الشركة الأم برقابة و تسير المجمع حيث القوائم المالية محل التوحيد.¹

كما يطلق على الشركة الأم اسم الشركة القابضة "Holding" وتتقسم هذه الأخيرة إلى:²

¹Stéphane Mercier, *La consolidation*, édition des cci de Wallonie, Belgique 2005, P47.

² سبتي إسماعيل، مرجع سابق، ص6.

✓ الشركة القابضة الحاضنة

✓ الشركة القابضة غير الحاضنة

2-1- الشركات التابعة: تمارس الشركة الأم نوعاً من الرقابة على الشركات الداخلة في محيط

المجمع وهذه الرقابة تختلف من شركة لأخرى، كما أن هذه الشركات -أي التابعة- هي عبارة عن هيئات تنشط في نطاق المجمع، لكنها تخضع لرقابة قد تكون مطلقة أو مزدوجة أو يمارس عليها نوع من التأثير في سياستها من طرف الشركة الأم التي تملك حصة من رأس مالها.¹

مما جاء في نص الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخ في 25 مارس 2009 المادة 132-

11: "الكيان المشترك هو كيان يمارس فيه الكيان نفوذاً ملحوظاً، وهو ليس بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة".²

من خلال نص هذه المادة نلاحظ أن المشرع أكد على ضرورة التفرقة بين الشركات التابعة (filiale) والشركات الفرعية (Succursale)، والجدول التالي يوضح هذا الفرق.

¹ الطيب مداني، مرجع سابق، ص 72.

² الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 17

الجدول رقم 1-1 : المقارنة بين الشركة التابعة والفرعية

الشركة التابعة	Filiale	الشركة الفرعية	Succursale
- شخصية قانونية مميزة ومستقلة	- دفع الضريبة على الشركات على النتيجة الإجمالية	- عدم وجود استقلالية قانونية	- عدم فرض الضريبة على الشركات على النتيجة الإجمالية وإنما تحول النتيجة إلى الشركة الأم
- وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركة التابعة لذلك يدفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات	- توزيع الأرباح وحساب الرصيد الجبائي وفرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الأم	- عدم وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركة الفرعية، لذلك لا يدفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات	- عدم توزيع النتيجة
- لديها محاسبة خاصة بها		- محاسبتها تتم على مستوى الشركة الأم	

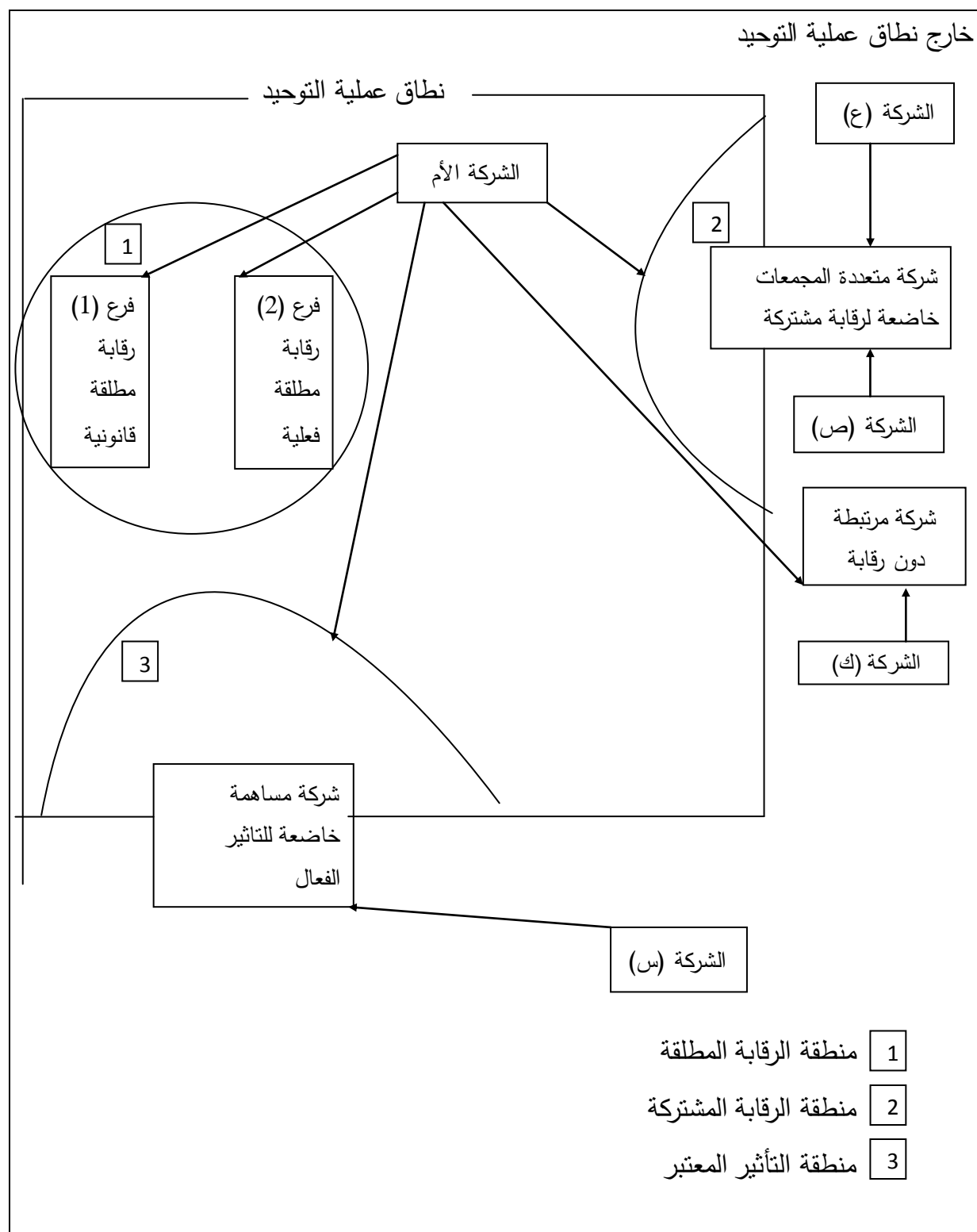
المصدر: مقدمي أحمد، النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات - حالة مجمع صيدال-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص12.

2- نطاق القوائم المالية الموحدة طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري:

إن مفهوم التوحيد ضمن النظام المحاسبي المالي يعتمد على مفهوم الوحدة الاقتصادية، فهو يأخذ بعين الاعتبار كل المؤسسات المتصلة بالشركة الأم والتي تشكل وحدة اقتصادية، كل واحدة منها لها مصلحة في معرفة وضعية المجمع.¹

¹ الطيب مداني، مرجع سابق، ص73.

الشكل رقم 1-6: مجال تطبيق التوحيد المحاسبي



Source :Jean Montier, Gilles Scognamiglio, **Techniques de consolidation**, économéca 1995, P43

1-2- الإعفاء من إعداد القوائم المالية الموحدة:

يفترض النظام المحاسبي المالي وجود حالة واحدة تكون فيها الشركة الأم معفاة من إعداد القوائم المالية الموحدة وهي كون الشركة الأم شركة تابعة مملوكة بصفة كلية لشركة أخرى بشرط الحصول على موافقة الأقلية على ذلك.¹

الحيازة شبه كلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90% من حقوق التصويت.

2-2- استبعاد المؤسسات من نطاق التوحيد:

يحدد النظام المحاسبي المالي حالتين يتم عندهما استبعاد المؤسسة من نطاق القوائم المالية الموحدة:²

✓ إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة ودائمة بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف القدرة على المراقبة أو النفوذ من قبل الشركة الأم؛

✓ إذا كان اقتناء المؤسسة المراقبة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب.

بالتأكيد فإن هذا الإستبعاد يستوجب إعطاء كل التبريرات والتوضيحات في ملحق القوائم المالية الموحدة.

2-3- المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية الموحدة طبقا للنظام المحاسبي المالي:

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 (القانون 07-11).³

¹ المادة 132-4 من قرار وزير المالية بتاريخ 2008/07/26 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 19

الصادرة في 25 مارس 2009، ص16.

² نفس المرجع، المادة 132-6.

³ الجريدة الرسمية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007، ص6.

الجدول رقم 1-2: نطاق القوائم المالية الموحدة حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري

المواد	المادة 40 من المرسوم و 132-5 من القرار	11-132 من القرار	1-131 إلى 4-131 من القرار
الهدف	الوحدات المراقبة	الشركات الشقيقة (الزميلة)	العمليات المشتركة
التسمية الجارية	الشركات التابعة أو الفروع	المساهمات	الشركات المشتركة
نوع الرقابة	الرقابة المطلقة	التأثير الفعال	الرقابة المشتركة
التعريف	هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكيان ما للحصول على منافع من أنشطتها	لم يرد تعريف محدد للتأثير الفعال	هي الرقابة المشتركة لنشاط اقتصادي بموجب اتفاق تعاقدية
الرقابة المطلقة أو التأثير الفعال أو الرقابة المشتركة	1- امتلاك الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال الشركات التابعة، ما يزيد عن 50% من حقوق التصويت لكيان ما 2- التحكم في أكثر من نصف حقوق التصويت تطبيقا لاتفاق مع المستثمرين الآخرين 3- وجود سلطة لتعيين أو عزل أغلبية أعضاء هيئة الإدارة 4- التحكم في السياسات المالية و التشغيلية للكيان وذلك بموجب القانون الأساسي أو عقد 5- وجود القدرة على جمع أغلبية الأصوات في اجتماعات هيئة الإدارة	1- المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت 2- التمثيل في الأجهزة المسيرة 3- المشاركة في وضع السياسات الإستراتيجية 4- وجود معاملات هامة بين المستثمر في الشركة المستثمر فيها، تبادل معلومات فنية وأساسية أو تبادل للإطارات والمسيرين	
طريقة التوحيد	التوحيد الكلي	طريقة المعادلة	

المصدر: الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014-2015، ص79.

3- مفهوم الرقابة

3-1- تعريف الرقابة: تعتبر شركة أم ممارسة للرقابة عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غيرمباشرة

(بواسطة شركاتها التابعة) أكثر من نصف حقوق التصويت في شركة أخرى، ما عدا في ظروف استثنائية أين يمكن إثبات أن هذا التملك لا يسمح بممارسة الرقابة، حيث يظل احتمال وجود الرقابة قائما حتى عندما تمتلك الشركة الأم نصف أو أقل من نصف حقوق التصويت في شركة أخرى مع تمتعها ب:¹

✓ سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة بمقتضى القانون الأساسي أو عقد؛

✓ السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت بمقتضى عقد مع مستثمرين آخرين؛

✓ سلطة تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة؛

✓ سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات مجلس الإدارة.

3-2- أنواع الرقابة: تصنف الرقابة إلى ثلاث أنواع كما يلي:²

3-2-1- الرقابة المطلقة: Le contrôle exclusive

هي القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لشركة ما، وينقسم هذا النوع إلى ثلاث أنواع:

3-2-1-1- الرقابة القانونية: Le contrôle de droit يتحقق هذا النوع من الرقابة عندما

تمتلك الشركة الأم أكثر من 50% من حقوق التصويت في الشركة التابعة.

3-2-1-2- الرقابة الممارسة بالفعل: Le contrôle de fait تظهر هذه الرقابة عندما تعين

الشركة الأم أغلبية أعضاء مجلس الإدارة، أو تمتلك نسبة رقابة تفوق 40% (شرط أن لا يكون

لشريك آخر نسبة اكبر منها)، أما بقية رأس المال فيكون مشتت بين مساهمين آخرين مما

يسهل ممارسة الرقابة الممارسة بالفعل.

¹ Bruno Bachy, Michel Sion, *Analyse financière des comptes consolidés*, 2ème édition, Dunod, Paris 2009, P 27.

² Micheline Friédérich, Georges Langlois, Didier Bensadon, René Bonnault, Alain Burlaud, Catherine Maillet, *comptabilité et audit*, 8ème édition, Foucher, Malakoff 2014, P166, 168, 170

3-1-2-3- الرقابة التعاقدية: le contrôle contractuel يتحقق هذا النوع من الرقابة عندما تمارس شركة تأثير فعال في شركة أخرى طبقا للقانون الأساسي أو عقد.

3-2-2- الرقابة المشتركة: Le contrôle conjoint

هي المشاركة في رقابة شركة مستغلة من طرف عدد محدود من المساهمين أو الشركاء، وتسمى الشركة الخاضعة لهذه الرقابة بالمشروع المشترك (Co-entreprise).

3-2-3- التأثير الفعال: L'influence notable

هو سلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المرتبطة بالسياسة المالية والتشغيلية للمؤسسة المستثمر فيها دون ممارسة الرقابة (المطلقة أو المشتركة) عليها.

يفترض وجود التأثير الفعال إذا كان المستثمر يملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة 20% أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة الحليفة أو الزميلة (Société associée).

الجدول رقم 3-1: أنواع الرقابة

الشروط	نوع الرقابة
أكثر من 50% من حقوق التصويت	الرقابة المطلقة القانونية
أكثر من 40% من حقوق التصويت و تعيين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة	الرقابة المطلقة الممارسة بالفعل
تأثير فعال طبقا للقانون الأساسي أو عقد	الرقابة المطلقة التعاقدية
أكبر أو يساوي 20% من حقوق التصويت	التأثير الفعال
استغلال مشترك لشركة تابعة بوجود اتفاق تعاقدى	الرقابة المشتركة
أقل من 20% من حقوق التصويت	خارج محيط التوحيد

Source :Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, **manuel comptabilité et audit**, Berti édition, Alger 2013, P196 .

4- نسبة الرقابة ونسبة الفائدة:

1-4 - نسبة الرقابة :Pourcentage de contrôle

تعتبر نسبة الرقابة عن رابط التبعية المباشرة أو غير المباشرة بين الشركة الأم وشركة أخرى، ويتم التدليل عليها بنسبة حقوق التصويت المملوكة من طرف الشركة الأم في الشركة المعنية وهو بالتالي يترجم علاقة سلطة.¹

نسبة الرقابة لشركة A على شركة معرفة B بالعلاقة التالية:

حقوق التصويت للشركة A في B/إجمالي حقوق التصويت للشركة B

4-2 - نسبة الفائدة :Pourcentage d'intérêt

تمثل نسبة الفائدة حصة رأس المال المملوكة من طرف المؤسسة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في كل شركة داخل محيط التوحيد.²

ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

عدد الأسهم المملوكة (مباشرة أو غير مباشرة) في الشركة A/العدد الإجمالي لأسهم الشركة A

¹ Stéphane Mercier, op-cit, P46.

² Stéphane Mercier, op-cit, P46.

الجدول رقم 1-4 : الفرق بين نسبة الرقابة و نسبة الفائدة

المفهوم	الطبيعة	الاستعمال
نسبة الرقابة	يعبر عن السلطة (حقوق التصويت)	تحديد محيط التوحيد (قائمة الشركات التي تنتمي لمحيط التوحيد)
نسبة الفائدة	يعبر عن التبعية المالية (المشاركة في رأس المال)	وسيلة لتطبيق التوحيد المحاسبي: - إدماج الحسابات - إقصاء العمليات المتبادلة - توزيع رأس المال والنتائج بين الشركة الأم وأصحاب الأقلية

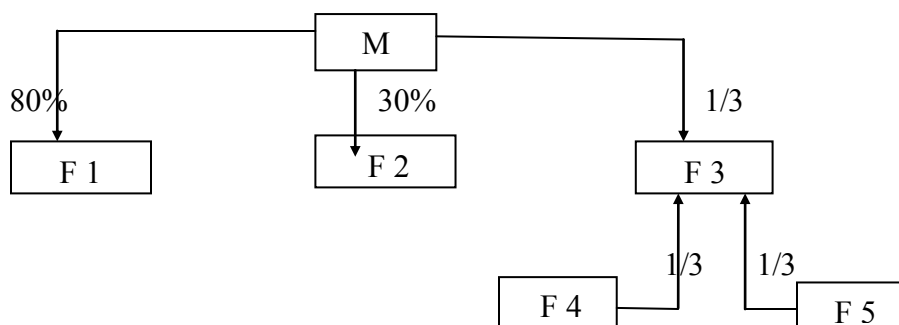
Source : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, *Techniques de consolidation*, économéca 1995, P51.

5- دراسة بعض الروابط الأساسية بين الشركة الأم و الشركات التابعة

الروابط التي يمكن أن توجد بين الشركة الأم والشركات الداخلة في محيط التوحيد يمكن أن تأخذ عدة أنواع وهي كالتالي:

1-5 - الروابط المباشرة Liaisons directes

الشكل رقم 1-7 : الروابط المباشرة



Source : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, *Techniques de consolidation*, économéca 1995, P 52.

يبين الشكل أن الشركة M لها ارتباطات مباشرة مع F1، F2، F3 في هذه الحالة تكون نسبة الرقابة مساوية لنسبة الفائدة.

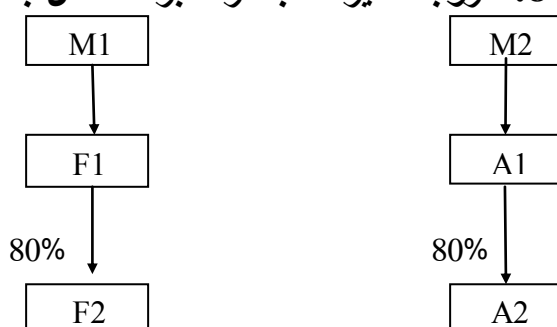
الجدول رقم 1-5: حساب نسبة الرقابة و نسبة الفائدة لـ M

الشركة	نسبة الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة الفائدة
M	100%	التوحيد الكلي	100%
F1	80%	التوحيد الكلي	80%
F2	30%	طريقة المعادلة	30%
F3	33%	التوحيد النسبي	33%

Source : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, *Techniques de consolidation*, économéca 1995, P 52.

2-5- الروابط غير المباشرة عبر تسلسل بسيط:

الشكل رقم 1-8: الروابط غير المباشرة عبر تسلسل بسيط

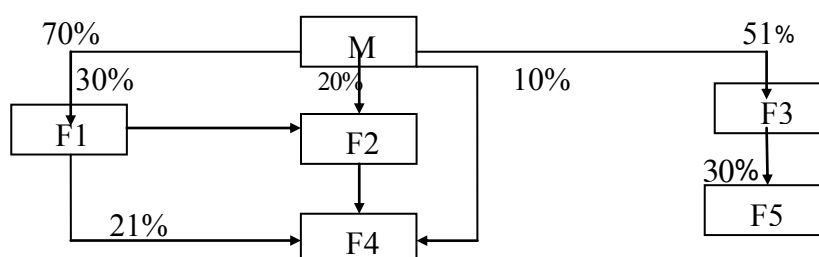


الشركة A2 غير مراقبة من M2 لأن M2 لا تراقب A1

Source : Bruno Bachy, Michel Sion, *Analyse financière des comptes consolidés*, 2ème édition, Dunod, Paris 2009, P29 .

3-5- الروابط المباشرة و غير المباشرة عبر تسلسل متعدد:

الشكل رقم 1-9: الروابط عبر تسلسل متعدد



Source : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, *Techniques de consolidation*, économéca 1995, P 53.

الجدول رقم 1-6: حساب نسبة الرقابة و نسبة الفائدة

الشركة	نسبة الرقابة	نسبة الفائدة	طريقة التوحيد
M	100%	100%	التوحيد الكلي
F1	70%	70%	التوحيد الكلي
F2	50% ^(a)	41% ^(b)	التوحيد الكلي
F3	51%	51%	التوحيد الكلي
F4	51% ^(c)	32,9% ^(d)	التوحيد الكلي
F5	30%	15,3% ^(e)	طريقة المعادلة

Source : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, *Techniques de consolidation*, économéca 1995, P 53.

$$30\% + 20\% = 50\% \text{ (a)}$$

$$20\% + (30\% \times 70\%) = 41\% \text{ (b)}$$

$$10\% + 20\% + 21\% = 51\% \text{ (c)}$$

$$10\% + (70\% \times 30\% \times 20\%) + (20\% \times 20\%) + (70\% \times 21\%) = 32,9\% \text{ (d)}$$

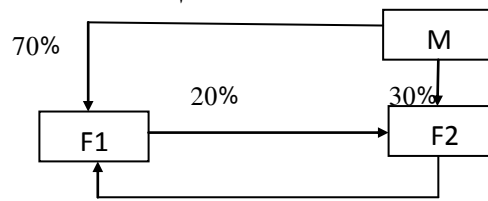
$$51\% \times 30\% = 15,3\% \text{ (e)}$$

عند حساب معدل الرقابة في حالة الروابط غير المباشرة، تؤخذ بعين الاعتبار الرقابة عبر مختلف الشركات ما لم ينقطع التسلسل، وتحسب نسبة الفائدة مهما كان معدل الرقابة وإن انقطع التسلسل.¹

4-5- الروابط الدائرية *Liaisons circulaire*: عند حساب نسبة الفائدة في هذه الحالة، يجب

أن لا نأخذ بعين الاعتبار النسب الدائرية بين مختلف الشركات، أما نسبة الرقابة فتبقى نفس طريقة الحساب.²

الشكل رقم 1-10: الروابط الدائرية



¹ الطيب مداني، مرجع سابق، ص 85.

² Jean Montier, Gilles Scognamiglio, op-cit, P54.

10%

Source : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, **Techniques de consolidation**, économéca 1995, P 55.

الجدول رقم 1-7 : حساب نسبة الرقابة و نسبة الفائدة لـ M

الشركة	نسبة الرقابة	نسبة الفائدة
M	100%	100%
F1	70%	$\%74.5 = \frac{(\%10 \times \%30) + \%70}{(\%10 \times \%20) - 1}$
F2	30%+20%=50%	$\%44.9 = \frac{(\%20 \times \%70) + \%70}{(\%10 \times \%20) - 1}$

Source : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, **Techniques de consolidation**, économéca 1995, P 55.

المبحث الثالث: عموميات حول التوحيد

تهتم تقنية التوحيد بإظهار الحالة المالية ونتائج المجمع المتكونة من الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها كأنها شركة واحدة.

المطلب الأول: ماهية التوحيد

التوحيد وليد ظروف اقتصادية وقانونية، تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة أطراف متعددة تعتمد على مخرجات النظام المحاسبي.

1-لمحة تاريخية عن توحيد الحسابات:

أسست سنة 1832 أول شركة قابضة أمريكية، وفي بداية القرن 19 ظهرت أول بيانات مالية موحدة رغم عدم وجود قواعد قانونية تفرض ذلك، بحيث قامت مجموعة من خبراء المحاسبة الأمريكية بسد هذا الفراغ الذي كانت تعاني منه الحسابات الفردية. وفي 1915 قامت معظم المؤسسات المهمة بإحلال حسابات موحدة محل حساباتها الفردية، وحتى سنة 1929 هذا النوع من المعلومات لم يكن مستندا على قواعد خاصة، وبعد حدوث الانهيار المالي لبورصة نيويورك تم إدخال إجراءات قانونية، وفي سنة 1934 أسست لجنة القيم المنقولة وبسرعة اكتسبت قدرة كبيرة على رقابة تجارة القيم المنقولة وأجبرت الشركات المسعرة في البورصة على نشر حساباتها الموحدة المتمثلة في البيانات المالية الموحدة.¹

أما في بريطانيا بالرغم من نشر أول حسابات موحدة من طرف مؤسسة نوبل للصناعات المحدودة في سنة 1929، إلا أنه لم تكن هناك قواعد رسمية تبين ذلك فتطلب الحال انتظار سنة 1939 لكي تقوم بورصة لندن بإصدار إجراءات ترجع الحسابات الموحدة إجبارية بالنسبة للمؤسسات المسعرة في البورصة بعدها جاء دور معهد خبراء المحاسبة بإنجلترا بنشر تعليمة

¹أوماطة أمال فريال، تقنية تجميع الحسابات - حالة الشركة القابضة سونطراك-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص13.

رسمية تخص إقامة الحسابات الموحدة، وقام قانون الشركات التجارية بتحويل هذه التعليمات إلى نص إجباري.

أما في فرنسا فكان هناك تأخر ملحوظ لأن هذا الموضوع لم يؤخذ بعين الاعتبار في قانون الشركات التجارية المؤرخ في 1966، إلى أن جاء قانون 03 جانفي 1985 الذي قام بمعالجة الحسابات الموحدة.

يمكن الإشارة إلى المادة 248 من المرسوم المؤرخ في 23 مارس 1967 التي تطرقت إلى إمكانية تقديم الشركات الأم بالإضافة إلى الحسابات السنوية حسابات موحدة تُظهر حالة أصول وخصوم شركات المجمع، هذه الحسابات الموحدة تكون مرفقة بملحق يشرح فيه الطرق المستعملة لإقامة هذه البيانات.

كما قامت لجنة عمليات البورصة سنة 1967 خصيصا للمؤسسات المسعرة فقط في البورصة، بغرض نشر بيانات موحدة سنة 1968 على الشركات التي تلجا للدخار، وذلك بنشر بيانات موحدة مرفقة بملحق إعلامية توضح كيفية إقامة البيانات الموحدة، و أساليب التقييم المستعملة في غياب إطار قانوني يعرف كل هذا.

2-تعريف التوحيد المحاسبي على مستوى المؤسسة:

التعريف الأول: التوحيد المحاسبي يقصد به توحيد لحسابات سنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها اقتصاديا وماليا، بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة كاملة للحالة المالية للمجمع.¹

التعريف الثاني: من خلال نص الجريدة الرسمية رقم 19: "تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد".²

¹Tayeb Zitouni, **comptabilité des sociétés**, édition Berti, Alger 2003, P61.

²الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص15.

المطلب الثاني: تنظيم الحسابات الموحدة و أنواع التوحيد

لم يُحدد تنظيم معيّن للحسابات الموحدة للاعتماد عليه وبالتالي يمكن أن يختلف تنظيم الحسابات الموحدة ما بين الدول أو القطاعات أو المؤسسات.

1-تنظيم الحسابات الموحدة: يمكن أن نميز بين نوعين هما:

1-1 - التنظيم المركزي للحسابات الموحدة Démarche centralisée:

تسعى مصلحة التوحيد لدى الشركة الأم إلى التحكم الشامل في عمليات التوحيد، بحيث تضمن مجمل إجراءات التوحيد وفق المراحل المبينة في الشكل التالي:¹

الشكل رقم 11-1: السيرورة المركزية لإعداد القوائم المالية الموحدة



¹ François colinet, **Pratique des comptes consolidés**, 2ème édition, Dunod, Paris 1997, P42.

Source : François colinet, *Pratique des comptes consolidés*, 2ème édition, Dunod, Paris 1997, P41.

تقوم الشركة الموحدة بكل عمليات التوحيد في هذا التنظيم كما يلي:

1-1-1- عملية إحصاء المساهمات: يجب على الشركة الأم أن تقوم بعملية إحصاء

لمساهماتها وهذا من أجل معرفة الصورة الحقيقية لمكونات المجمع (معرفة الهيكل التنظيمي للمجمع) فمن المهم معرفة عدد الأسهم كما يجب كذلك التأكد من أن كل التغيرات الحاصلة على مكونات المجمع قد تم دراستها.¹

1-1-2- عملية جمع المعطيات: على العموم فإن أهم الوثائق الضرورية للحصول على

المعطيات اللازمة تتمثل في:

✓ الميزانية لكل شركة موحدة

✓ المعلومات المتعلقة بسندات الشركات الموحدة

✓ تفاصيل الحسابات والعمليات الداخلية للمجمع

✓ التغيرات الحاصلة في رؤوس الأموال

✓ المعطيات المتعلقة بالمعالجات والاستبعادات

2-1- التنظيم اللامركزي Démarche décentralisée

في هذا التنظيم تقوم الشركات الداخلة في محيط التوحيد بتحضير حسابات معالجة وفق قواعد التقييم و العرض التي يتبعها المجمع، ثم تقوم مصلحة التوحيد بفحصها و تدقيقها، و بذلك يتم تقليص أعمال التوحيد لدى الشركة الأم إلى أقصى حد.²

1-2-1- الأعمال التي تقوم بها الشركات الموحدة: تقوم هذه الشركات بتحضير المعطيات

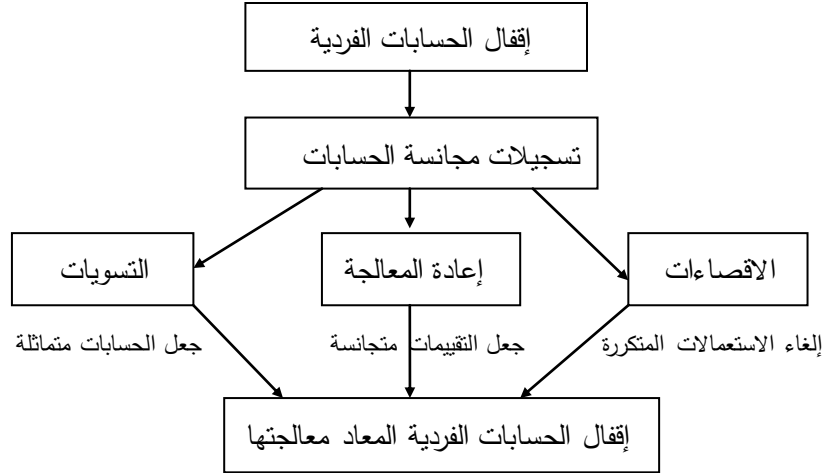
لترسل إلى مصلحة التوحيد على مستوى الشركة الأم (الموحدة) وفق قواعد التقييم المتبعة في المجمع.

الشكل الموالي يبين كيفية إقفال الحسابات الفردية المعاد معالجتها لفائدة عملية التوحيد.

¹مقدمي أحمد، مرجع سابق، ص 43.

² François colinet, op-cit, P38.

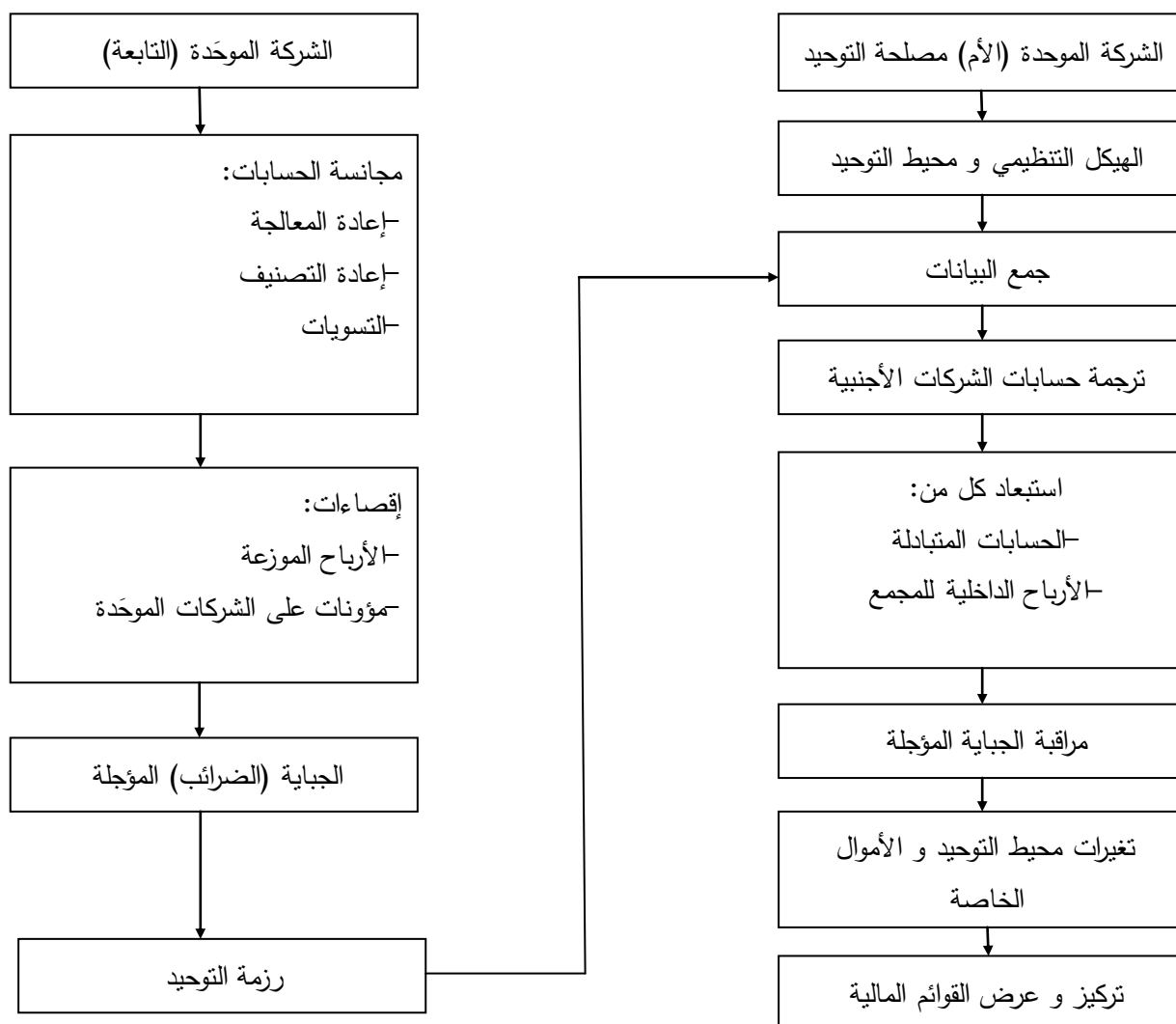
الشكل رقم 1-12: الأعمال التي تقوم بها الشركات الموحدة



Source : François colinet, **Pratique des comptes consolidés**, 2ème édition, Dunod, Paris 1997, P39 .

1-2-2-2- الأعمال التي تتم على مستوى الشركة الموحدة (الأم) : يتم معالجة عمليات التجميع على مستوى الشركة الأم، وتجدر الإشارة إلى أن سيرورة التوحيد اللامركزي هي الأكثر استخداما في المجمعات التي لها عدد كبير من الشركات التابعة، لأنها تسمح بتخفيض الأعباء التي تتحملها مصلحة التوحيد المركزية، وحتى تتم عملية التوحيد بدقة يفترض أن تكون شركات المجمع على دراية وإلمام بقواعد التقييم في المجمع.

الشكل رقم 1-13: السيرورة اللامركزية للتوحيد



Source : François Colinet, *Pratique des comptes consolidés*, 2ème édition, Dunod, Paris 1997, P39.

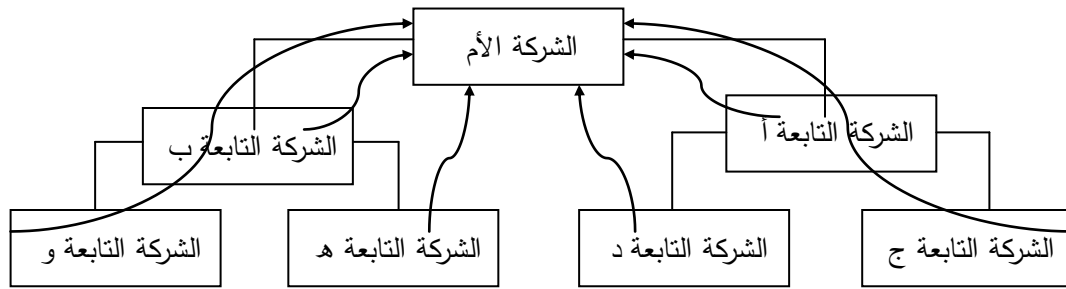
2-أنواع التوحيد:

يوجد أسلوبين للتوحيد في المجمعات التي فيها مساهمات مباشرة ومساهمات غير مباشرة، فيتم استعمال أسلوب التوحيد المباشر أو أسلوب التوحيد غير المباشر.

1-2- التوحيد المباشر: La consolidation directe

يعتمد هذا النوع على القوائم المالية لجميع الشركات تمتلك الشركة الأم النهائية في رأس مالها مساهمات مباشرة أو غير مباشرة، ولا يعتمد على القوائم المالية الموحدة من طرف المجمعات الجزئية (sous-groupe) التي تدخل في محيط توحيد الشركة الأم النهائية، و يعتمد هذا النوع على التحديد المباشر لحقوق المجمع وحقوق الأقلية في رأس مال الشركات الداخلة في محيط التوحيد بالاعتماد على نسبة الفائدة.¹

الشكل رقم 1-14: التوحيد المباشر



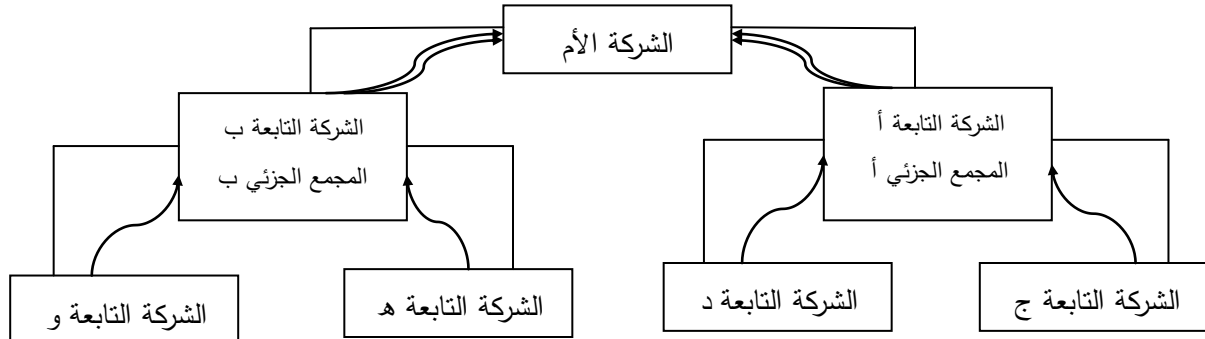
رسالة: إرسال الحسابات الفردية إلى الشركة الأم

المصدر: صبيحات إبراهيم، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي في الجزائر حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2013، ص66.

2-2- التوحيد غير المباشر أو بالتدرج La consolidation par palier

يقوم الوحيد غير المباشر بتوحيد مجموعات جزئية في مجموعات جزئية أكبر منها، حيث يجب البدء من الشركة التابعة الموجودة في أسفل السلسلة ثم الصعود بالتدرج إلى الأعلى.²

الشكل رقم 1-15: التوحيد غير المباشر



¹ François colinet, Simon Paoli, **Pratique des comptes consolidés**, 5ème édition, Dunod, Paris 2008, P33.

² Carol Beau, Eustache Ebondo Wa Mandzila, Riadh Manita, Fabien Masson, Thierry Roy, **Comptabilité et audit**, 3ème édition, Nathan, France 2014, P 297 .

٢: إرسال الحسابات الفردية إلى المجمعات الجزئية
 المصدر: صبيحات إبراهيم، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي في الجزائر - حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري - مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2013، ص 67.

المطلب الثالث: طرق وإجراءات التوحيد

سنتطرق في هذا المطلب الى عرض الطرق الثلاث للتوحيد المحاسبي وكذا إجراءاته.

1- طرق التوحيد

يتحدد اختيار طريقة التوحيد المطبقة في أي مجمع للشركات على معيار أساسي وهو نوع الرقابة المطبقة من طرف الشركة الأم والتي تكون محددة بنسبة حقوق التصويت المملوكة بصفة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في فروعها، وبناءً على ذلك فان هناك ثلاث طرق للتوحيد المحاسبي هي:

✓ طريقة التوحيد الكلي Intégration globale

✓ طريقة التوحيد النسبي Intégration proportionnelle

✓ طريقة المعادلة Mise en équivalence

الجدول رقم 1-8: طرق التوحيد

طريقة التوحيد	نوع الرقابة
التوحيد الكلي	الرقابة المطلقة
التوحيد النسبي	الرقابة المشتركة
طريقة المعادلة	التأثير الفعال

Source : Jean Michel Palou, **Manuel de consolidation**, Groupe Revue Fiduciaire, France 2003, P 57 .

1-1 - طريقة التوحيد الكلي:

تطبق هذه الطريقة نتيجة للرقابة المطلقة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة، مما يسمح للشركة الأم الاستحواذ على أصول وخصوم الشركات التابعة، كما لو تعلق الأمر بأصولها وخصومها الخاصة (مع مساهمة الأقلية).¹

تعتمد هذه الطريقة على ثلاث خطوات هي:

1-1-1- الإدماج: وهي أول خطوة، حيث يتم فيها إدماج مجمل الميزانية وحساب النتائج

للشركات الموحدة في حسابات الشركة الموحدة (وهذا بعد إعادة المعالجة وإقصاء العمليات الداخلية في المجمع) تمثل هذه العملية جمع لميزانية وحساب النتائج للشركات التابعة مع تلك للشركة الأم.

1-1-2- التوزيع: في هذه المرحلة يتم توزيع الأموال الخاصة ونتيجة الشركات التابعة بين فوائد المجمع وفوائد الأقلية.

1-1-2- الإقصاء: في هذه المرحلة يتم إقصاء مساهمات الشركة الأم في الشركة التابعة في الميزانية الموحدة.

2-1- طريقة التوحيد النسبي:

تخص هذه الطريقة توحيد الشركات الواقعة تحت الرقابة المشتركة، حيث لا تختلف كثيرا عن طريقة التوحيد الكلي إلا في بعض النقاط التي تخص حقوق الأقلية التي لا تظهر في هذه الطريقة.²

يمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة فيما يلي:

1-2-1- الإدماج: حيث يتم إدماج في حسابات الشركة الموحدة النسبة الممثلة لفوائد الشركة

المالكة لسندات المساهمة في عناصر الميزانية وحساب النتائج للشركة الموحدة وذلك بعد القيام بإعادة المعالجات.

1-2-2- الإقصاء: يتم فيها إقصاء العمليات والحسابات المتبادلة بين الشركة الأم والشركة

¹ Bruno Bachy, Michel Sion, op-cit, P 61.

² Elisabeth Bertin et autres, op-cit, P 211.

التابعة.

صدر في 2014/01/01 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 11 الذي ألغى المعيار الدولي IAS 31، الأمر الذي أدى إلى إلغاء طريقة التوحيد النسبي في توحيد الحسابات حيث حلت محلها طريقة المعادلة، أما عن النظام المحاسبي المالي فلم يتبنى طريقة التوحيد النسبي منذ صدوره في 2007 .

1-3- طريقة المعادلة: هذه الطريقة تتعلق بالشركات الحليفة (الزميلة) التي يُمارس عليها

تأثير فعال، حيث تقوم هذه الطريقة على استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافئها في الوضعية الصافية للشركة الخاضعة للتوحيد.¹
تعتمد هذه الطريقة على خطوتين هما:

1-3-1- بالنسبة للميزانية الموحدة: يجب إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة مضافا إليها نتيجة الدورة.

1-3-2- بالنسبة لجدول حساب النتائج الموحد: يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات.

2- إجراءات التوحيد

تهدف الحسابات الموحدة إلى عرض النشاط، النتائج والوضعية المالية لمجموعة تتشكل من الشركة الموحدة والشركات الخاضعة لها، كما لو تعلق الأمر بوحدة واحدة.²
و تتلخص إجراءات التوحيد في أربعة مراحل أساسية هي:³

- المرحلة 1: التجانس Homogénéisation

- المرحلة 2: الإدماج Intégration

- المرحلة 3: الاستبعاد Elimination

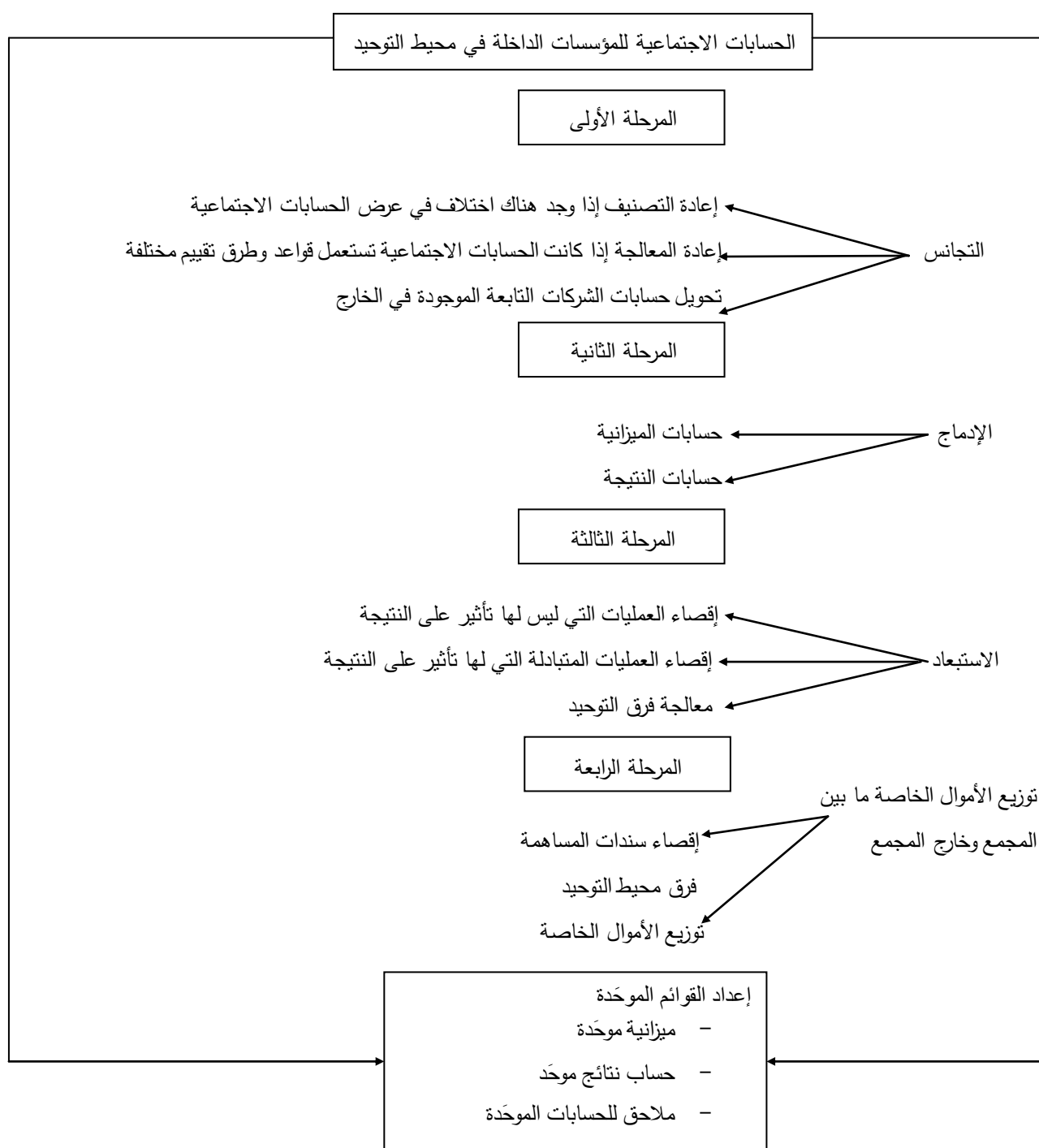
- المرحلة 4: التوزيع Répartition

¹ Bruno Bachy, Michel Sion, op-cit, P 56 .

² Bruno Bachy, Michel Sion, op-cit, P 59.

³ Jean Montier ; Gilles Scognamiglio, op-cit, P 91 .

الشكل رقم 1-16: الإجراءات الخاصة بعملية التوحيد



Source : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, Techniques de consolidation, économéca 1995, P 92.

3- إجراءات توحيد القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي

تمر عملية التوحيد بمراحل من أجل الحصول في النهاية على حسابات متجانسة تعكس بطريقة أفضل الذمة المالية، الوضعية المالية، النتيجة والتدفقات النقدية للشركات المكونة للمجمع، وسوف نتعرض لمراحل التوحيد وفقا للنظام المحاسبي المالي في فرعين، يتناول الأول فرق التحويل وتواريخ القوائم المالية أما الثاني فيتناول فارق الإدماج الأول وفارق الاقتناء.

3-1- معالجة فرق التحويل و تواريخ القوائم المالية:

تكلم النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 25 مارس 2009 عن النقاط الآتية فيما يخص مجانسة الحسابات:¹

✓ تحويل (ترجمة) القوائم المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية يتم وفق الكيفية التالية:

*يتم تحويل الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال؛

*الإيرادات والأعباء يتم تحويلها على أساس سعر الصرف في تاريخ الصفقة غير أنه لأسباب عملية يسمح استعمال سعر صرف متوسط أو مقرب؛

*يتم تسجيل فروق الصرف الناتجة عن هذه المعالجات في الأموال الخاصة بالمجموعة الى غاية خروج الاستثمار الصافي؛

✓ إذا كان تاريخ إقفال حسابات شركة تنتمي إلى محيط التوحيد يسبق تاريخ الإقفال المعتمد

¹صبيحات إبراهيم، مرجع سابق، ص 133.

في التوحيد بأكثر من ثلاثة أشهر، فإن إعداد القوائم المالية الموحدة يتم على أساس حسابات وسيطة تُعد في تاريخ التوحيد ويراقبها محافظ حسابات الشركة الموحدة.

3-2- معالجة فارق الإدماج الأول و فارق الاقتناء:

تعرض النظام المحاسبي المالي إلى فارق الإدماج الأول و فارق الاقتناء من خلال قرار 26 جويلية 2008 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19.¹

3-2-1- تعريف فارق الإدماج الأول و مصدره:

3-2-1-1- تعريفه: يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما إلى محيط التوحيد بالفرق بين:

✓ تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات
✓ والحصة غير المعاد تقييمها في الأموال الخاصة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة
بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول الكيان في محيط التوحيد.

3-2-1-2- مصدره: يتركب فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة (الموحدة):

✓ فارق التقييم الذي يوافق الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر الأصول القابلة للتحديد والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.

✓ فارق الاقتناء (Goodwill) الذي يوافق فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد والمسجل في فصل خاص من الأصل.

عندما لا يتم التمكن من توزيع فارق الإدماج بين مختلف مكوناته، يكون من القبول على سبيل التبسيط إدراجه بمبلغه الكامل في عنوان "فارق اقتناء".

3-2-2- التسجيل المحاسبي لفارق الإدماج الأول: في إطار عملية التوحيد:

✓ تنسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه

¹ الجريدة الرسمية رقم 19، 25 مارس 2009، ص 17، 18.

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.

3-2-3- المعالجة اللاحقة لفارق الاقتناء السالب:

يتم تسجيل فارق الاقتناء السالب في الإيرادات بدلالة مصدره:¹

✓ عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة، يتم تسجيله في الإيرادات بتاريخ حدوث هذه النفقات أو الخسائر.

✓ عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة اقتنائها، فيتم إدراجها في الإيرادات على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول.

✓ عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية ولا بأصول غير نقدية، فإنه يسجل مباشرة في الإيرادات.

¹ الجريدة الرسمية العدد 19، ص 17، 18.

خلاصة الفصل الأول

في هذا الفصل تناولنا ماهية النظام المحاسبي المالي من خلال تعريفه وذكر أهدافه وإطاره التصوري الذي يمثل الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية، كما تطرقنا إلى المفاهيم العامة الخاصة بالمجمع ومكوناته ومختلف أشكاله إضافة إلى القوانين التشريعية التي تنظمه. كما تطرقنا في هذا الفصل إلى المراحل العملية للتوحيد حيث تبدأ من عملية تحديد كل الشركات الداخلة في محيط التوحيد والتي تتحدد بنسبة رقابة الشركة الأم على هذه الشركات ومن ثم تحديد طريقة التوحيد المطبقة على كل شركة، مع إتباع المراحل الخاصة بإجراءات التوحيد والمتمثلة في التجانس، الإدماج، الاستبعاد والتوزيع.

الفصل الثاني



دراسة حالة مجمع صيدال

تمهيد

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

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

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

المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال

تعتبر صيدال شركة ذات أسهم برأس مال قدره 25000000000 دينار جزائري، 80% من رأس مالها ملك للدولة و 20% المتبقية تم التنازل عنها سنة 1999 عن طريق البورصة إلى المستثمرين من المؤسسات والأشخاص.

تكمّن مهمة صيدال في تطوير، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للإستهلاك البشري ويتمثل 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.

المطلب الأول: التعريف بالمجمع

1-لمحة تاريخية :

أنشئت شركة صيدال سنة 1982 نتيجة إعادة هيكلة الصيدلة المركزية الجزائرية بموجب مرسوم 161/82، وقد استفادت في هذا الإطار من نقل مصانع: الحراش، الدار البيضاء وجسر قسنطينة.

كما أسندت لها مهمة إنتاج المضادات الحيوية في أبريل 1987 الذي يوجد مقره الاجتماعي بالمدينة تابع له كل من الوحدات "فرمال"، "بيوتيك" ومركب المدينة.

في فيفري 1989 تبعا لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية، أصبحت صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية تتميز باستقلالية التسيير.¹

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

في فيفري 1996 أختيرت من بين أوائل المؤسسات الوطنية لكي تصبح شركة بالأسهم، أصبحت المؤسسة بموجب إعادة الهيكلة الصناعية تحت وصاية الشركة القابضة العمومية كيمياء-صيدلة.

¹<https://www.Saidalgroup.com> / consulté le 24/03/2018

في سنة 1997 خضعت المؤسسة إلى مخطط إعادة الهيكلة الصناعية حيث تحولت إلى مجمع صناعي يضم ثلاث فروع (فارمال، أنتيببوتيكال وبيوتيك).

في مارس 1998 عُرضت أسهم مجمع صيدال للبيع في بورصة الجزائر حيث قدرت قيمة السهم الواحد بـ 800 دج وكانت أول تسعيرة لأسهم المجمع.

في فيفري 2005 تحصل مجمع صيدال على شهادة الجودة العالمية (إيزو 2000/9001).

في سنة 2009 رفعت صيدال من حصتها في رأس مال سوميدال إلى حدود 59%، وفي سنة 2010 قامت بشراء 20% من رأس مال شركة إبييرال، كما رفعت من حصتها في رأس مال شركة تافكو من 38.75% إلى 44.51%.

في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الإمتصاص: أنتيببوتيكال، فارمال وبيوتيك.

2-الموضوع الإجتماعي للشركة:

إن موضوع الشركة هو:

- ✓ الإنتاج، الإستيراد، التصدير، التسويق ذو الطبيعة الصيدلانية، وكذا المواد الكيميائية في شكلها الأولي أو تامة الصنع أو نصف مصنعة للاستعمال البشري أو البيطري.
- ✓ المشاركة في كل العمليات الصناعية أو التجارية التي يمكن أن ترتبط بالموضوع الإجتماعي عن طريق إنشاء مؤسسات أو فروع جديدة.

إن الموضوع الإجتماعي للمؤسسة قد توسع نطاقه في فيفري 1998 إلى:

- ✓ عمليات البحث في ميدان الطب البشري والبيطري باستعمال عناصر كيميائية جديدة.
- ✓ تكوين سياسة عامة واستراتيجيات مختلفة للمجمع: صناعية ومالية، تسويقية وانسجام العمليات التجارية والانتاجية للمؤسسة.
- ✓ تسيير المحفظة المالية الخاصة بالمجمع.
- ✓ المراقبة الاستراتيجية لجميع الفروع والتكيف فيما بينها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه (انتيبوتيكال، فارمال وبيوتيك) عن طريق الإمتصاص الأمر الذي أدى إلى تنظيم جديد للمجمع يتمحور أساسا حول:¹

1-المديرية العامة للمجمع: يمثل الهيكل الإداري الذي تنطوي عليه المديريات المركزية:

- ✓ مديرية التدقيق الداخلي؛
- ✓ مديرية إدارة البرامج؛
- ✓ مديرية الإستراتيجية والتنظيم؛
- ✓ مديرية التسويق والمبيعات؛
- ✓ مديرية مركز البحث والتطوير؛
- ✓ مديرية مركز التكافؤ الحيوي؛
- ✓ مديرية المشتريات؛
- ✓ مديرية ضمان الجودة؛
- ✓ مديرية الشؤون الصيدلانية؛
- ✓ مديرية أنظمة الإعلام؛
- ✓ مديرية المالية والمحاسبة؛
- ✓ مديرية الممتلكات والوسائل العامة؛
- ✓ مديرية الإتصال؛
- ✓ مديرية العمليات؛
- ✓ مديرية التنمية الصناعية؛
- ✓ مديرية المستخدمين؛
- ✓ مديرية التكوين؛
- ✓ مديرية الشؤون القانونية؛

¹ <https://www.Saidalgroup.com> / consulté le 24/03/2018.

2-مصانع الإنتاج: تمتلك صيدال تسع مصانع للإنتاج وهي:

✓ مصنع المدية: متخصص في إنتاج المضادات الحيوية، يتوفر على وحدتين خاصتين بالتركيب الجزيئي لإنتاج الأدوية التي يتم تناولها عن طريق الفم وعن طريق الحقن ووحدة لإنتاج الاختصاصات الصيدلانية، وكذا مبنيان إحدهما للمنتجات البيئيسيلينية والآخر للمنتجات غير البيئيسيلينية.

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

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

✓ مصنع الحراش: يتكون من ثلاث ورشات إنتاج شراب ومحاليل، مرهم وأقراص.

✓ مصنع شرشال: يتكون من ثلاث ورشات لإنتاج الشراب، الأشكال الجافة (أقراص، كيس مسحوق وكبسولات).

✓ مصنع قسنطينة: يتوفر على ورشتين مختصتين في إنتاج الشراب.

✓ مصنع قسنطينة خاص بالأنسولين: متخصص في إنتاج ثلاث أنواع من الأنسولين البشرية (السرعة، القاعدي والمركب).

✓ مصنع عنابة: متخصص في تصنيع الأشكال الصلبة.

✓ مصنع باتنة: متخصص في إنتاج التحاميل.

3-مراكز التوزيع:

✓ مركز التوزيع - وسط: تأسس سنة 1996 كان أول مركز توزيع للمجمع ويهدف إلى تسويق وتوزيع كافة منتجات المجمع انطلاقا من نقطة بيع واحدة، ومكنت النتائج المشجعة المتحصل عليها من إنشاء مركزين للتوزيع إحداهما بباتنة والآخر بوهران.

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

✓ مركز التوزيع - غرب: تأسس سنة 2000 من أجل ضمان توزيع أفضل للمنتجات في المنطقة الغربية.

4- الفروع والمساهمات:

4-1- الفروع:

✓ **Somédial**: يقع في المنطقة الصناعية واد السمار وهو نتاج شراكة بين مجمع صيدال (59%) والمجمع الصيدلاني الأوروبي.

تتضمن وحدة الإنتاج Somédial ثلاثة أقسام:

- قسم مخصص لإنتاج المنتجات الهرمونية
- قسم لصناعة السوائل (شراب ومحاليل عن طريق الفم)
- قسم لصناعة أشكال الجرعات الصلبة (كبسولات و اقراص)

✓ **Ibéral**: هي شركة ذات أسهم نابعة عن شراكة بين القطاعين العام والخاص بين مجمع صيدال (99.99%) وجلفار.

تكمن المهام الرئيسية لـ Ibéral في إنشاء واستغلال مشروع صناعي لإنتاج المنتجات الصيدلانية الموجهة للإستخدام في الطب البشري.

يهدف المشروع الصناعي Ibéral إلى تحقيق ما يلي:

- صناعة الأدوية الجنيصة (حقن وأشكال جافة)
- تغليف الأدوية (الأشكال الصلبة)
- توفير خدمة التغليف ومراقبة الجودة بناءً على طلب المنتجين المحليين

الجدول رقم 1-2: محفظة مساهمات الشركة الأم SAIDAL SPA

حصة صيدال %	نسبة المساهمة		رأس المال الاجتماعي		البيان
	القيمة	عدد الأسهم	القيمة	عدد الأسهم	
					1- الفروع
100,00%	552 750 000	55 275	552 760 000	55 276	IBERAL
59,00%	1 281 300 000	12 813	2 171 800 000	21 718	SOMEDIAL
	1 834 050 000		2 724 560 000		المجموع 1
					2- مساهمات أخرى
49,00%	24 500 000	2 450	150 000 000	5 000	SAIDANORA
44,51%	416 625 600	63 510	1 083 484 400	165 165	TAPHCO
35,00%	52 500 000	5 250	150 000 000	15 000	SAIDAL SOLUPHARM
30,00%	273 600 000	2 736	912 000 000	9 120	P.S.M
30,00%	127 860 000	12 786	426 200 000	42 620	W.P.S
30,00%	27 000 000	4 500	90 000 000	15 000	JORAS
4,40%	12 672 000	12 672	288 000 000	288 000	NOVER
2,34%	5 625 000	5 625	240 000 000	240 000	ALGERIE CLEARING
0,41%	44 667 575	37		9 000	ACDIMA
7.14%	1 000 000	100	14 000 000	1400	GRP
	986050175		3353684400		المجموع 2
	2 819 100 175		6 064 244 400		المجموع العام

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق من صيدال

المطلب الثالث: شركاء صيدال

تعتبر تنمية الشراكة محور إستراتيجي بالنسبة لما يخص مجمع صيدال الذي يعمل حاليا على برنامج طموح للتوسع، فإن تنمية الشراكة تمثل محورا يتوافق مع احتياجاته، واقع السوق وكذا أهداف شركائه.

1- **ACDIMA-SPIMACO-JPM**: أدت هذه الشراكة المبرمة في 1999 الى إنشاء

شركة **TAPHCO** لتصنيع، تسويق، واستيراد المنتجات الصيدلانية .

2- **JULPHAR**: أول مجمع صيدلاني إماراتي رائد في منطقة الشرق الأوسط وشمال

إفريقيا أبرمت هذه الشراكة في 2014 بإدخال هذه الشركة في رأس مال شركة **Ibéal** (فرع صيدال) وتهدف إلى إنشاء مصنع متخصص في إنتاج الأدوية (الأشكال الجافة والحقن).

3- **NORTH AFRICA HOLDING COMPANY**: هي شركة كويتية تنشط في شمال

افريقيا في قطاعات عديدة، تهدف هذه الشراكة إلى إنشاء شركة جديدة بين صيدال 49%

وشركة شمال إفريقيا القابضة 49% الوطني للاستثمار 2%، مهمتها إنشاء وحدة متخصصة في تنمية، تصنيع وتسويق المنتجات المضادة للسرطان.

4- **Novo nordisk**: هي شركة دانمركية رائدة عالميا في الابتكار وفي مجال علاج مرض

السكري. تهدف الشراكة المبرمة في 2012 الى إنتاج أشكال الأنسولين التابعة لمجموعة

نوفو نورديسك على مستوى مصنع قسنطينة.

5- **Phizer**: مجمع صيدلاني أمريكي، تهدف الشراكة المبرمة في 1997 بين مجمع

صيدال وشركة فايزر فارم الجزائر إلى إنشاء شركة مشتركة فايزر-صيدال مانوفاكتورينغ

(PSM) لتصنيع وتغليف المنتجات الدوائية والكيميائية الخاصة وهي مملوكة من طرف

فايزر (70%) وصيدال 30%.

6- **SANOFI**: أدت الشراكة المبرمة في 1996 بين مجمع صيدال والشركة الفرنسية

صانوفي إلى إنشاء **WINTHROP PHARMA SAIDAL (W.P.S)** لإنتاج خصائص

صيدلانية للاستعمال البشري حيث تملك صيدال 30% من رأس مالها شركة صانوفي

70%.

المبحث الثاني: الإجراءات التقنية لتوحيد الحسابات بمجمع صيدال

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

المطلب الأول: محيط وطرق التوحيد على مستوى المجمع

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

1-محيط التوحيد: الشركات Ibéral, Somédial, PSM, WPS, NOVER داخلي داخل محيط التوحيد.

الشركات ACDIMA, Saidal solupharm فهما خارج محيط التوحيد وهذا لعدم استلام صيدال لقوائمهم المالية الفردية، وشركة GRP لأنها مساهمة جديدة.

الشركات JORAS, Algerie Clearing, TAPHCO, Saidanora أيضا خارج محيط التوحيد لأنها حققت ناقص قيمة في الأسهم وهذا بقرار محافظ حسابات الشركة.

2-طرق التوحيد: يقوم المجمع بتطبيق طريقة التوحيد الكلي بالنسبة للشركات التابعة Ibéral و Somédial لأن نسبة المساهمة فيهما تفوق 50%

كما يطبق طريقة المعادلة على الشركات الزميلة PSM, WPS لأن نسبة المساهمة فيها تتراوح بين 20% و 49% وشركة NOVER رغم المساهمة الضعيفة فإن صيدال تطبق عليها طريقة المعادلة.

المطلب الثاني: تقديم حسابات الشركات الموحدة قبل المعالجة

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

✓ حسابات الميزانية (أصول وخصوم)؛

✓ حساب النتائج؛

الجدول رقم 2-2: أصول شركات المجمع قبل المعالجة لسنة 2016

Ibéral			Somédial			الشركة الأم			إسم الحساب
القيمة الصافية	الاحتلاكات والمؤونات	القيمة الاجمالية	القيمة الصافية	الاحتلاكات والمؤونات	القيمة الاجمالية	القيمة الصافية	الاحتلاكات والمؤونات	القيمة الإجمالية	
0,00	195 240,00	195 240,00	2 511 383,34	1 963 249,73	4 474 633,07	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	أصول غير جارية
									فارق الاقتناء
						14 368 243,42	193 065 885,24	207 434 128,66	تثبيتات معنوية
			1 260 839 600,00		1 260 839 600,00	9 122 499 237,77	0,00	9 122 499 237,77	أراضي
250 349 067,43	81 181 741,44	331 530 808,87	491 286 506,44	443 547 716,60	934 834 223,04	951 264 701,61	5 112 317 742,42	6 063 582 444,03	مباني
7 770 607,67	173 169 386,38	180 939 994,05	322 470 293,79	480 361 918,03	802 832 211,82	969 112 389,43	13 145 122 865,38	14 114 235 254,81	تثبيتات عينية أخرى
						277 770 251,06	2 252 958,94	280 023 210,00	تثبيتات في شكل امتياز
173 805 065,61		173 805 065,61	20 982 458,00		20 982 458,00	10 994 512 248,40	0,00	10 994 512 248,40	تثبيتات جاري انجازها
						2 880 760 120,03	58 940 054,97	2 939 700 175,00	مساهمات وديون دائنة
						3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	السندات والقسائم
			1 926 023,86		1 926 023,86	152 406 625,37	0,00	152 406 625,37	تثبيتات مالية أخرى
			9 637 022,71		9 637 022,71	281 381 815,40	0,00	281 381 815,40	ضرائب مؤجلة - أصول -
431 924 740,71	254 546 367,82	686 471 108,53	2 109 653 288,14	925 872 884,36	3 035 526 172,50	28 759 489 832,49	18 511 699 506,95	47 271 189 339,44	مجموع الأصول غير الجارية
1 622 858,62		1 622 858,62	825 211 383,41	0,00	825 211 383,41	4 902 507 528,29	629 232 318,65	5 531 739 846,94	أصول جارية
6 268 269,00		6 268 269,00	65 914 190,98	242 570 587,63	308 484 778,61	3 618 744 739,49	1 664 198 518,72	5 282 943 258,21	حسابات المخزونات
51 061,34		51 061,34	14 413 358,98		14 413 358,98	1 477 500 746,23	377 579,41	1 477 878 325,64	الزبائن
35 696 084,81		35 696 084,81	30 844 758,61		30 844 758,61	107 258 859,18	11 998 649,03	119 257 508,21	الحسابات الأخرى المدينة
						18 559 989,19		18 559 989,19	ضرائب
9 376 546,54		9 376 546,54	11 785 802,61		11 785 802,61	5 109 838 039,19	83 275 568,07	5 193 113 607,26	الفوائد المنتظرة
									الخزينة
53 014 820,31	0,00	53 014 820,31	1 190 740 082,22	242 570 587,63	1 190 740 082,22	15 234 409 901,57	2 389 082 633,88	17 623 492 535,45	مجموع الأصول الجارية
484 939 561,02	254 546 367,82	739 485 928,84	3 300 393 370,36	1 168 443 471,99	4 226 266 254,72	43 993 899 734,06	20 900 782 140,83	64 894 681 874,89	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق من صيدال

الجدول رقم 2-3: عرض حسابات الخصوم لشركات المجمع قبل المعالجة لسنة 2016

اسم الحساب	الشركة الأم	Somédial	Ibéral
الأموال الخاصة			
رأس المال	2 500 000 000	2 171 800 000	552 760 000
علاوات ذات الصلة برأس المال	8 721 856 492,20		
الاحتياطات	12 663 614 184,45	335 931 643,10	
فارق إعادة التقييم	1 578 555 153,30	12 131 706,74	
النتيجة	1 614 727 609,14	-10 494 715,34	-36 895 123,48
ترحيل من جديد	-956 242 037,13	-33 159 105,73	-790 998 231,57
المجموع 1	26 122 504 401,96	2 475 909 528,77	-275 133 355,05
الخصوم غير الجارية			
اقتراضات وديون مماثلة	8 496 430 148,11		476 799 478,45
ضرائب مؤجلة	0,00	17 509 995	
ديون أخرى غير جارية	1 061 401 552,48		
المؤونات	1 311 093 334,58	26 323 462,65	7 670 524,42
المجموع 2	10 868 925 035,17	43 833 457,65	484 470 002,87
الخصوم الجارية			
الموردون والحسابات المرتبطة	23 73 437 421,34	104 165 613,60	2 429 266,98
ضرائب	761 129 174,14	961 902,03	14 062 565,20
ديون أخرى	3 428 025 639,43	62 666 898,29	259 111 081,02
الخزينة السالبة	439 878 062,02	370 285 382,39	
المجموع 3	7 002 470 296,93	538 079 796,31	275 602 913,20
المجموع العام للخصوم	43 993 899 734,06	3 057 822 782,73	484 939 561,02

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق من صيدال

الجدول رقم 2-4: عرض جدول حساب النتائج لشركات المجمع قبل المعالجة لسنة 2016

اسم الحساب	الشركة الأم	Somédial	Ibéral
رقم الأعمال	9 609 290 222,17	61 2072 692,11	13 234 870,00
الإنتاج المخزن	235 480 028,86	30 183 594,65	
1- إنتاج السنة المالية	9 844 770 251,03	642 256 286,76	13 234 870,00
المشتريات المستهلكة	-3 371 821 336,23	-288 865 702,75	-3 090 435,26
الخدمات الخارجية الأخرى	-884 175 896,26	-49 109 992,14	-6 680 501,32
2- استهلاك السنة المالية	-4 255 997 232,49	-337 975 694,89	-9 770 936,58
3- القيمة المضافة	5 588 773 018,54	304 280 591,87	3 463 933,42
أعباء المستخدمين	-2 873 936 143,03	-134 501 244,35	-15 036 781,04
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-164 621 547,94	-8 854 525,19	-341 451,40
4- إجمالي فائض الاستغلال	2 550 215 327,57	160 924 822,33	-11 914 299,02
منتجات عملياتية	57 975 481,11	12 374 943,18	2 301 276,79
أعباء عملياتية	-80 248 317,65	-18 313 374,53	-696 351,42
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-1 159 694 221,71	-117 947 367,70	-21 461 048,95
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	716 269 125,01	327 263,86	3 030 716,20
5- النتيجة العملياتية	2 084 517 394,33	37 366 287,14	-28 739 706,40
منتجات مالية	181 645 158,13	1 589 557,31	36 479,80
أعباء مالية	-118 793 882,00	-50 724 677,52	-8 191 896,88
6- النتيجة المالية	62 851 276,13	-49 135 120,21	-8 155 417,08
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	2 147 368 670,46	-11 768 833,07	-36 895 123,48
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	-628 653 272,00		
الضرائب المؤجلة	-96 012 210,68	-974 117,73	0,00
إجمالي المنتجات على الأنشطة العادية	10 800 660 015,28	656 548 051,11	18 603 342,79
إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية	-9 185 932 406,14	-667 342 766,45	-55 498 466,27
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	1 614 727 609,14	-10 794 715,34	-36 895 123,48
عناصر غير عادية -منتجات-	0,00	0,00	0,00
عناصر غير عادية -أعباء-	0,00	0,00	0,00
9- النتيجة غير العادية			
10- النتيجة الصافية	1 614 727 609,14	-10 794 715,34	-36 895 123,48

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق من صيدال

المبحث الثالث: توحيد حسابات المجمع لسنة 2016

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

المطلب الأول: الإجراءات التقنية والمعالجة المحاسبية للتوحيد على مستوى

المجمع

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

1- إعادة المعالجة من أجل التجانس: تتلخص هذه المرحلة في توحيد طرق التقييم في شركات المجمع.

1-1- التثبيات: تقيم الإهلاكات للتثبيات المادية والمعنوية التي تظهر في الميزانية بطريقة الإهلاك الخطي حيث تلتزم الشركات التابعة بإعداد مخطط إهلاك للتثبيات المادية والمعنوية المتشابهة التي تملكها وفق نفس الطريقة ونفس المدة المتبعة من الشركة الأم.

1-2- المخزونات: تتبع كل شركات المجمع طريقة FIFO الوارد أولاً الصادر أولاً لتقييم المخزونات ولهذا لا توجد عمليات إعادة معالجة من أجل التجانس.

1-3- المؤونات: يعمل مجمع صيدال كل سنة على تحيين المؤونات أي زيادة أو إلغاء في السنة الجارية وهي كالتالي:

✓ مؤونة التقاعد: 1 132 607 686.40

✓ مؤونة العطل السنوية: 148 707 733.21

✓ مؤونة الضمان الاجتماعي: 31 344 792.52

✓ مؤونات إستثنائية : 168 296 711.92 (وهي تمثل ترقيات يتحصل عليها العامل بصيدال

بعد كل فترة محددة من العمل).

4-1- الضرائب المؤجلة: تنشأ الضرائب المؤجلة في مجمع صيدال من المؤونات وهذا بتطبيق

معدل 19% ضريبة على أرباح الشركات، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 2-5: الضرائب المؤجلة

البيان	قاعدة الحساب	معدل الضريبة	الضرائب المؤجلة
مؤونة التقاعد	1 132 607 686.40	19%	215 195 460.42
مؤونات إستثنائية	168 296 711.92	19%	31 976 375.26
مؤونة العطل السنوية	148 707 733.21	19%	28 254 469.31
مؤونة ضمان الاجتماعي	31 344 792.52	19%	5 955 510.58
المجموع	1 480 956 924.05	19%	281 381 815.57

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق من صيدال

تسجل الضرائب المؤجلة محاسبيا كآآتي:

2016/12/31			
133	ح/ضرائب مؤجلة-أصول	281 381 815.57	
692	ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		281 381 815.57

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

1-2- مقارنة الحسابات ومراجعة حسابات الشركات التابعة: تقوم مصلحة التوحيد بعملية مقارنة الحسابات المتبادلة لكل الشركات التابعة من أجل اكتشاف الأخطاء الممكنة وهذا تمهيدا لعمليات التوحيد الأخرى، تتم المقاربة بين حسابات الحقوق والديون، الأعباء والإيرادات وهنا يجب عدم وجود أي فارق بين هذه العناصر من شركة لأخرى فيما يخص العمليات المتبادلة، أي ما هو حق لدى شركة تابعة وما هو دين على شركة تابعة أخرى يجب أن يكون مقيّد في حسابات الأولى والثانية بنفس المبلغ وإذا تم اكتشاف اختلاف بين أرصدة الحسابات المتبادلة لابد من تصحيح ذلك قبل إتمام عملية التوحيد.

2-2- إدماج الحسابات: يتّبع مجمع صيدال مسار التوحيد المركزي حيث ترسل الشركات التابعة القوائم المالية المقفلة بنفس تاريخ إقفال الحسابات الفردية للشركة الأم (12/31) لتقوم مصلحة التوحيد بإدماج الحسابات الفردية للشركات التابعة والشركة الأم بـ 100%.
يجدر ذكر أن الحسابات الفردية للشركات الزميلة لا تخضع للإدماج ولا إقصاء العمليات المتبادلة بينها وبين أعضاء المجمع الآخرين لأن توحيدها يتعلق بإعادة تقييم سندات المساهمة فيها.

2-3- إقصاء العمليات المتبادلة: بعد التأكد من تناظر الحسابات المتبادلة وصحة الحسابات الفردية يتم إلغاء العمليات المتبادلة حتى لا تظهر في الحسابات الموحدة.

الجدول رقم 2-6: حسابات الحقوق والديون المتبادلة في 2016/12/31

Somédial		Ibéral		الشركة الأم		البيان
اتجاه الديون	اتجاه الحقوق	اتجاه الديون	اتجاه الحقوق	اتجاه الديون	اتجاه الحقوق	
6089045	7004852	2784249	240975887	-	-	الشركة الأم
-	-	-	-	240975887	2784249	Ibéral
-	-	-	-	7004852	6089045	Somédial

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق من صيدال

يمثل الجدول أعلاه مجموع الحقوق والديون المتبادلة بين شركات المجمع وهذا حسب الملحق رقم 08 و 09.

تخص معالجة الديون والحقوق على مستوى صيدال حسابات 411 الزبائن مع 401 الموردون، 451 عمليات المجمع و 419 التسبيقات بمبلغ إجمالي 49978282.02 للزبائن/الموردون ومبلغ 236875759.97 المدينون الآخرون وهذا حسب الملحق رقم 10.

يتم إقصاء الحقوق والديون المتبادلة بالقيد التالي:

2016/12/ 31			
49978282.02	ح/موردو المخزونات بين شركات المجمع	401020	
899872.96	ح/عمليات المجمع	451999	
235975887.01	ح/عمليات المجمع	451999	
	ح/ زبائن بين شركات المجمع		
49978282.02	ح/ عمليات المجمع	411180	
235975887.01	ح/ عمليات المجمع	451999	
899872.96		451999	

الجدول رقم 2-7: حسابات الأعباء والإيرادات المتبادلة في 2016/12/31

Somédial		Ibéral		الشركة الأم		البيان
اتجاه عبء ↑	اتجاه إيراد ↑	اتجاه عبء ↑	اتجاه إيراد ↑	اتجاه عبء ↑	اتجاه إيراد ↑	
-	-	11186300	00	-	-	الشركة الأم
-	-	-	-	00	11186300	Ibéral
-	-	-	-	-	-	Somédial

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق من صيدال

القيمة التي في الجدول 11186300 هي إيراد لشركة Ibéral اتجاه الشركة الأم صيدال أو عبء لشركة صيدال اتجاه Ibéral وهي تمثل تقديم لتحاليل المنتجات الصيدلانية. يتم إقصاء الإيرادات والأعباء المتبادلة بالقيد التالي:

11186300	11186300	2016/12/31 ح/ خدمات مقدمة ح/ خدمات خارجية "إقصاء الإيرادات المتبادلة لـ Ibéral اتجاه الشركة الأم"	621000	706000
----------	----------	--	--------	--------

3-توزيع الأموال الخاصة وإقصاء سندات المساهمة والوضع للمعادلة:

3-1-توزيع الأموال الخاصة: يتم توزيع الأموال الخاصة على أساس نسبة فائدة المجمع في الشركات التابعة مع إثبات حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة.

تقدر النتيجة الصافية للنشاط بـ 1614727609.14 تم تخصيص ما قيمته 956249037.13 ترحيل من جديد، أما الباقي أي 658478572.01 فيمثل نتيجة للتوزيع وهذا حسب قرار الجمعية العامة العادية للمساهمين كما يلي:

- ح/457000 الشركاء-الحصص الواجب دفعها: 400000000

- ح/468200 أعباء واجب دفعها: 4770000

- ح/423000 مشاركة الاجراء في النتيجة: 124489261.53

- ح/106 الاحتياطات: 129219310.48 (تم تخصيصها كلها في الحساب 106)

القيد المحاسبي التالي يبين هذه العملية:

400000000 4770000 124489261.53 129219310.48	658478572.01	2017/12/31	110000
		د/ترحيل من جديد	
		د/الشركاء-الحصص الواجب دفعها	
		د/أعباء واجب دفعها	
		د/مشاركة الاجراء في النتيجة	
		د/الاحتياطات	457000
			468200
			423000
			106200
		"توزيع النتيجة"	

أما عن إقصاء نتيجة الشركات التابعة فهي مبينة في القيد المحاسبي التالي:

198199669.49 7157706.98 6368882.05 36894456.01 790983921.59 19563872.28 10000 890500000 137731973.67 4973999.76 4425833.29 667.47 14309.98 13595233.35	10794715.34 36895123.48 790998231.57 33159105.73	2016/12/31	11 11 12 12 106 105 12 12 11 11 19 19 19 19 19 19 19
		د/ترحيل من جديد Ibéral	
		د/ترحيل من جديد Somédial	
		د/النتيجة الصافية Somédial	
		د/النتيجة الصافية Ibéral	
		د/الاحتياطات Somédial	
		د/فرق إعادة التقييم Somédial	
		د/النتيجة الصافية Somédial	
		د/النتيجة الصافية Ibéral	
		د/ترحيل من جديد الموحد "	
		د/ترحيل من جديد الموحد	
		د/حقوق الأقلية (رأس المال Ibéral)	
		د/حقوق الأقلية (رأس المال Somédial)	
		د/حقوق الأقلية (الاحتياطات Somédial)	
		د/حقوق الأقلية (فرق إعادة التقييم Somédial)	
		د/حقوق الأقلية (النتيجة Somédial)	
		د/حقوق الأقلية (النتيجة Ibéral)	
		د/حقوق الأقلية (ترحيل من جديد Ibéral)	
		د/حقوق الأقلية (ترحيل من جديد Somédial)	

3-2-إقصاء سندات المساهمة: يقوم مجمع صيدال باقتناء سندات المساهمة في رأس مال

الشركة التابعة Ibéral لذلك يظهر في الميزانية الموحدة فارق الاقتناء موجب قيمته الإجمالية

115414200 وهو يمثل الفرق بين القيمة الاسمية وسعر الاقتناء لأسهم Ibéral، وهذا حسب

القيد المحاسبي التالي الذي يمثل جزء من مشتريات الأسهم للشركة التابعة Ibéral والتي تمت في 2016/05/23 مع العلم أن صيدال باشرت بشراء أسهم هذه الشركة ابتداءً من سنة 2014.

27822704	22064000 5758704	2016/05/23 ح/سندات الفرع Ibéral ح/فارق الاقتناء ح/البنك	512	261 207
----------	---------------------	--	-----	------------

كما تقوم مصلحة التوحيد بإقصاء سندات المساهمة التي تمتلكها الشركة الأم في الشركات التابعة الموضوعية تحت الرقابة المطلقة وإقصاء رأس المال والاحتياطات وفقاً للقيد التالي:

1281300000 552750000	552750000 2171800000 335931643.10 12131706.74	2016/12/31 ح/رأس المال Ibéral ح/رأس المال Somédial ح/الاحتياطات Somédial ح/فرق إعادة التقييم Somédial ح/سندات الفرع Somédial ح/سندات الفرع Ibéral	261 261	101 101 106 105
-------------------------	--	---	------------	--------------------------

3-3- وضع سندات الشركات الزميلة للمعادلة: تخضع سندات المساهمة في الشركات الزميلة لطريقة المعادلة حيث يتم استبدال قيمتها المحاسبية بالحصة في الأموال الخاصة للشركة الزميلة بما فيها النتيجة والاحتياطات، الجدول الموالي يبين حساب فرق المعادلة:

الجدول رقم 2-8: حساب فارق المعادلة للمساهمات الموضوعية تحت التأثير الفعال

الشركة	رأس المال إلى 2016/12/31	اجمالي عدد الاسهم	الأسهم المسيطرة من طرف صيدال	رأس المال الاجتماعي	%	حصة صيدال	القيمة المحاسبية للاسهم	فائض القيمة
P.S.M W.P.S NOVER	2580704272.31 1884562803.96 1121147650.19	9120 42620 288000	2736 12786 12672	912000000 42620000028 8000000	30 30 4.4	774211283.79 565368841.19 49330496.61	273600000 127860000 12672000	500611283.79 437508841.19 36658496.61
المجموع	5586414733.46			1626200000		1388910621.59	414132000	974778621.59
فرق المعادلة								
974778621.59								

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق من صيدال

يمثل فارق المعادلة فائض القيمة الذي حققته صيدال بعد استرجاع مساهماتها، اي ان صيدال مسيطرة على مساهمة قدرها 1388910621.59 حيث قيمتها المحاسبية هي 414132000 دج اي تحقيق فائض قيمة بـ 974778621.59.

القيد المحاسبي التالي يبين استبدال قيمة السندات:

2016/12/31				
414132000 974778621.59	1388910621.59	ح/سندات المساهمة (الشركات الزميلة)		265
		ح/سندات أخرى	262	
		ح/فارق المعادلة	107	
62302666.02	62302666.02	ح/العناصر غير العادية-أعباء		67
		ح/فارق المعادلة	107	

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

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

1- عرض الميزانية الموحدة لمجمع صيدال لسنة 2016:

الجدول رقم 2-9: الميزانية الموحدة

الخصوم		الأصول			
القيمة الصافية	اسم الحساب	القيمة الصافية	الاحتلاكات والمؤنات	القيمة الإجمالية	اسم الحساب
الأموال الخاصة		أصول غير جارية			
2 500 000 000,00	رأس المال	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	فارق الاقتناء
8 721 856 492,20	العلاوات ذات الصلة برأسمال	16879626.76	195 224 374,97	212 104 001,73	تثبيتات معنوية
12 861 813 853,88	الاحتياطيات الموحدة	10 383 338 837,77	0,00	10 383 338 837,77	أراضي
1 585 712 860,28	فارق إعادة التقييم	1 692 900 275.48	5 637 047 200,46	7 329 947 475,94	مباني
1 037 081 287.61	فارق المعادلة	1 299 353 290.89	13 798 654 169.79	15 098 007 460.68	تثبيتات عينية أخرى
1 509 161 605,06	النتيجة الصافية	277 770 251,06	2 252 958,94	280 023 210,00	تثبيتات في شكل امتياز
-1 766 796 831.10	ترحيل من جديد	11 189 299 772.01	0,00	11 189 299 772.01	تثبيتات جاري إنجازها
1 015 179 929.35	حقوق الأقلية	1 388 910 621.59	0.00	1 388 910 621.59	سندات المساهمة المقومة بالمعادلة
27 464 009 197.27	المجموع 1	632 578 120.03	58 940 054,97	691 518 175	مساهمات وديون دائنة ملحقه بمساهمات
الخصوم غير الجارية		3 000 000 000,00	0,00	3 000 000 000,00	السندات والقسائم
8 496 430 148,11	اقتراضات وديون مماثلة	154 332 649,23	0,00	154 332 649,23	تثبيتات مالية أخرى
17 509 995	ضرائب مؤجلة	291 018 838,11	0,00	291 018 838,11	ضرائب مؤجلة - أصول -
1 061 401 552,48	ديون أخرى غير جارية	30 441 796 482.93	19 692 118 759.13	50 133 915 242.06	مجموع الأصول غير الجارية
1 345 087 321,65	مؤنات	أصول جارية			
11 397 228 495.69	المجموع 2	5 729 341 770.32	629 232 318.65	6 358 574 088.97	حسابات المخزونات
الخصوم الجارية		3 640 948 917.45	1 906 769 106.35	5 547 718 023.80	الزبائن
2 430 054 019.90	الموردون والحسابات المرتبطة	1 255 466 985.99	377 579,41	1 255 466 985.99	الحسابات الأخرى المدينة
776 153 641.37	ضرائب	173 799 702.60	11 998 649,03	185 798 351.63	ضرائب
3 512 927 858.77	ديون أخرى	18 559 989,19	0.00	18 559 989,19	الفوائد المنتظرة
810 163 444.41	الخزينة السالبة	5 131 000 388.34	83 275 568,07	5 214 275 956.41	الخزينة
7 529 298 964.45	المجموع 3	15 948 740 174.48	2 631 653 221.51	18 580 393 395.99	مجموع الأصول الجارية
46 390 536 657.41	المجموع العام للخصوم	46 390 536 657.41	22 323 771 980.64	68 714 308 638.05	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق من صيدال

2- عرض جدول حساب النتائج الموحد لمجمع صيدال لسنة 2016:

الجدول رقم 2-10: حساب النتائج الموحد

اسم الحساب	الشركة الأم
رقم الأعمال	10 223 411 484.28
الإنتاج المخزن	265 663 623.51
1- إنتاج السنة المالية	10 489 075 107.79
المشتريات المستهلكة	-3 663 777 474.24
الخدمات الخارجية الأخرى	-928 780 089.72
2- إستهلاك السنة المالية	-4 592 557 563.96
3- القيمة المضافة	5 896 517 543.83
أعباء المستخدمين	-3 023 474 168.42
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-173 817 524.53
4- إجمالي فائض الاستغلال	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
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	719 627 105.07
5- النتيجة العملياتية	2 093 143 975.07
منتجات مالية	183 271 195.24
أعباء مالية	-177 710 456.40
6- النتيجة المالية	5 560 738.84
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	2 098 704 713.91
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	-628 653 272.00
الضرائب المؤجلة	-96 986 328.41
إجمالي المنتجات على الأنشطة العادية	11 464 625 109.18
إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية	-9 897 587 338.86
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	1 567 037 770.32
عناصر غير عادية -منتجات-	0,00
عناصر غير عادية -أعباء-	0,00
9- النتيجة غير العادية	00
10- النتيجة الصافية	1 567 037 770.32
نتيجة الأقلية	4 426 500.76
الحصة في نتيجة الشركات الزميلة	-62 302 666.02
النتيجة الصافية للنشاط	1 509 161 605.06

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق من صيدال

المطلب الثالث: مقارنة إجراءات توحيد الحسابات بمجمع صيدال مع إجراءات

التوحيد حسب المعايير الدولية IAS/IFRS

بهدف إثراء هذه الدراسة سنقوم بعرض جدول يبين إجراءات التوحيد في مجمع صيدال الذي يتبع في عملية التوحيد كل الإجراءات التي نصَّ عليها النظام المحاسبي المالي ونقارنها بتلك التي تنصُّ عليها المعايير الدولية IAS27, IAS28, IFRS3.

الجدول رقم 2-11: مقارنة اجراءات التوحيد بين مجمع صيدال والمعايير الدولية

شرح ما يطبق في صيدال	حسب IAS/IFRS
محيط التوحيد محيط التوحيد على مستوى مجمع صيدال يعتمد على مفهوم الرقابة حسب نسبة المساهمة المعبر عنها بحقوق التصويت وكل سهم واحد يقابله حق من حقوق التصويت يراقب مجمع صيدال الشركات التابعة له (Somédial Ibéral) رقابة مطلقة بطريقة مباشرة بنسبة 100% كما يمارس تأثير فعال على الشركات الزميلة.	يرتبط بمفهوم نسبة الرقابة المعبر عنها بحقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .
التوحيد الكلي: الشركتين التابعتين لشركة صيدال Somédial Ibéral تملك فيها 59% و 99.99% على التوالي من حقوق التصويت بطريقة مباشرة وتمارس عليها رقابة مطلقة ويتم توحيد حساباتها بطريقة التوحيد الكلي.	يتم توحيد حسابات كل الشركات التابعة التي تملك فيها الشركة الأم أكثر من 50% من نسبة الرقابة المعبر عنها بحقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشر بطريقة التوحيد الكلي.

- تطبق طريقة التوحيد الكلي في مجمع صيدال على أساس أكثر من 50% من حقوق التصويت.	
ينص القانون الداخلي لمجمع صيدال على توحيد حسابات كل الشركات التي يمارس عليها التأثير الفعال والتي تتراوح نسبة الرقابة فيها بين 2.34% و 50% بطريقة المعادلة ما عدا الشركات ACDIMA, GRP, Saidal Solupharm فهي خارج محيط التوحيد.	طريقة التوحيد بالمعادلة: أي شركة تمارس عليها الشركة الأم تأثير فعال وتملك أكثر من 20% وأقل من 50% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، يتم توحيد الحسابات في هذه الحالة بطريقة التوحيد بالمعادلة، وتتمثل أهم المؤشرات الدالة على التأثير الفعال المشار إليها في الجانب النظري في: - امتلاك أكثر من 20% من حقوق التصويت. - مشاركة المستثمر في عملية رسم السياسات في الشركة الزميلة. - توافر وتبادل المعلومات التقنية الأساسية.
توحيد حسابات كل القوائم الفردية لمجمع صيدال الداخلة في محيط التوحيد.	توحيد القوائم المالية توحيد حسابات كل القوائم الفردية للشركات التابعة الداخلة في محيط التوحيد.
إن السياسات المحاسبية لشركة صيدال متجانسة سواءً في طريقة الاهتلاك أو في طريقة تقييم المخزونات، لذا لا توجد عمليات	تجانس السياسات المحاسبية يجب أن تعد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة وفي حالة وجود مجموعة فرعية تستخدم

إعادة معالجة من أجل التجانس.	سياسات محاسبية مختلفة يجب توضيح أسباب الاختلاف في الملاحق الموحدة والعمل على معالجة وإزالة أثر هذا الاختلاف. يجب إعداد القوائم المالية للشركة الأم والشركات التابعة لها بنفس تاريخ التقارير وفي حالة الاختلاف يجب على الشركة التابعة إعداد قوائم مالية إضافية اعتباراً من نفس تاريخ الشركة الأم ولا ينبغي أن يزيد الفرق بين تواريخ الإقفال عن 3 أشهر.
يعوض مجمع صيدال قيمة سندات المساهمة بالحصة الموافقة لها في رؤوس الأموال الخاصة لشركات التابعة لها مقابل إلغاء قيمة شراء السندات، وتعتبر القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بتاريخ الخروج عن محيط التوحيد بمثابة التكلفة ابتداء من تاريخ التقييم للأصل المالي وفقاً لـ IAS 39	معالجة سندات المساهمة -حذف القيمة المحاسبية لسندات المساهمة لشركة الأم في كل شركة تابعة، وإظهار نصيب الشركة الأم من الأموال الخاصة في كل شركة، وتعتبر القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بتاريخ الخروج من محيط التوحيد بمثابة التكلفة ابتداء من تاريخ التقييم للأصل المالي وفق IAS 39.
يعتمد إلغاء العمليات المتبادلة بين شركات مجمع صيدال على إلغاء كل العمليات المتبادلة سواء مؤثرة على النتيجة أو غير مؤثرة، ومن بينها:	إلغاء كل العمليات المتبادلة قصد الحصول على قوائم مالية تعكس صورة حقيقية للأداء والوضعية المالية لأي مجمع يجب أن يقوم هذا الأخير بعمليات المعالجة والإلغاء سواء كانت هذه الإلغاءات

مؤثرة على النتيجة أم غير مؤثرة.	- إلغاء الديون مع الحقوق -إلغاء التكاليف مع الايرادات
---------------------------------	--

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا إلى المعايير IAS27, IAS28, IFRS3.

خلاصة الفصل الثاني

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

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

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

الحنانة العامة



خاتمة

عالجت هذه الدراسة موضوع من المواضيع المهمة في مجال المحاسبة المالية ويتعلق الأمر بـ: "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة المجمعات" حيث تمّ من خلالها طرح الإشكالية التالية:

ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة المجمعات الجزائرية ؟

تناولت الدراسة فصلين حيث عالج الأول الإطار العام لمجمعات الشركات والقوائم المالية الموحدة ومعالجة إجراءات وطرق التوحيد وفق النظام المحاسبي المالي ومن خلاله خلصنا إلى أن تحديد محيط التوحيد ونسبة الرقابة يمثلان أول مرحلة يجب القيام بها من أجل إعداد القوائم المالية الموحدة، بعد دراسة الجانب النظري تمّ مباشرة القيام في الفصل الثاني بدراسة ميدانية تتمثل في دراسة حالة مجمع صيدال وهذا باستغلال المفاهيم النظرية وإسقاطها على الواقع.

اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكن اختبار الفرضيات كالاتي:

- **الفرضية الأولى:** إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي متحكّم فيه من طرف مجمع صيدال بشكل جيد، فرضية غير مؤكدة لأن المساهمات التي هي أكثر من 50% تُطبق عليها طريقة التوحيد الكلي والمساهمات بين 20% و 50% تطبق عليها طريقة المعادلة وهذا ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، لكن نجد أن المساهمات التي نسبتها أقل من 20% تطبق عليها أيضا طريقة المعادلة حيث من المفروض أن تكون خارج محيط التوحيد حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، حيث تناول هذه الحالة المعيار الدولي IAS39 الأدوات المالية.
- **الفرضية الثانية:** حقيقة الميزانية الموحدة تعطي صورة صادقة عن نشاط المجمع أحسن من الميزانيات الفردية لكل شركة على حدا، فرضية مؤكدة لأنه عند القيام بعملية التوحيد نرى أن النتيجة تغيرت حيث كانت تساوي 1614727609.14 في الميزانية الفردية للشركة

الأم فانخفضت إلى 1567037770.32 عند إدماج نتيجة الشركتين التابعتين وانخفضت أكثر عند إدماج نتيجة الشركات الزميلة لأنها سلبية في سنة 2016 أي مشروع الاستثمار في هاته الشركات غير مربح، ومنه نستنتج أنه يوجد أثر في الميزانية الموحدة وحساب النتائج الموحد للذان يعطيان صورة صادقة عن نشاط المجمع والموجهان لمستعملي القوائم المالية.

نتائج الدراسة:

- البعد الأول للقوائم المالية الموحدة هو مفهوم المجمع الذي يعتبر كيان اقتصادي بدون شخصية قانونية حيث تُعد القوائم المالية الموحدة للمجمع كأنها وحدة اقتصادية واحدة.
- البعد الثاني للقوائم المالية الموحدة هو النظام المحاسبي المالي الذي يمثل مرجعية محاسبية.
- تعطي القوائم المالية الموحدة صورة صادقة ومعلومات أحسن من القوائم الفردية لكل شركة على حدا.
- يتكون محيط التوحيد حسب النظام المحاسبي المالي من الشركات الخاضعة للرقابة المطلقة التي تُطبق عليها طريقة التوحيد الكلي والشركات الزميلة الخاضعة للتأثير الفعال التي تُطبق عليها طريقة المعادلة.
- قامت مصلحة التوحيد على مستوى الشركة الأم لمجمع صيدال بإجراءات التوحيد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي إلا حالة المساهمات أقل من 20% التي طبقت عليها طريقة المعادلة.
- خصص النظام المحاسبي المالي حسابات خاصة بالتوحيد المحاسبي حيث نجد مثلاً في الميزانية حقوق الأقلية وفارق المعادلة ونجد في حساب النتائج الأقلية والحصة في نتيجة الشركات الزميلة وهذه الحسابات لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني.

الاقتراحات:

من خلال ما تمّ القيام به من دراسة نظرية وميدانية يمكن إدراج بعض الاقتراحات سعياً إلى تحسين بعض الوضعيات المتعلقة بموضوع إعداد القوائم المالية الموحدة وهي كالآتي:

- إضافة نصوص في النظام المحاسبي المالي تنص على توحيد الحسابات واستعمال مصطلحات تقنية متعلقة بالتوحيد تكون موحدة مع تلك المستعملة في البحوث العلمية حيث نجد أن النظام المحاسبي المالي قد استعمل على سبيل المثال مصطلح فرع للتعبير عن الشركة التابعة ومصطلح الحسابات المدمجة عن الحسابات الموحدة وطريقة التكامل الشامل للتعبير عن طريقة التوحيد الكلي، وفي هذا المقام نقترح تنسيق الجهود مع الأكاديميين من أجل تقويم وتوحيد المصطلحات المستعملة تسهيلاً للتواصل.
- النص على إلزامية القيام بكامل إجراءات التوحيد التي تطرقت إليها المعايير الدولية ولم يذكرها النظام المحاسبي المالي.

آفاق الدراسة:

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

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

قائمة

المراجع



ا. باللغة العربية:

✓ الكتب:

- 1- ف. شبلي، النظام المحاسبي المالي، قصر الكتاب، البليدة 2010.
- 2- علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها، les pages bleues internationales، الجزائر 2014.

✓ البحوث الجامعية:

- 1- إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة -دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015-2016.
- 2- الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق لنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية -دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014-2015.
- 3- أوماطة امال فريال، تقنية تجميع الحسابات -دراسة حالة الشركة القابضة سونطراك-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 4- برزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011-2012.
- 5- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.
- 6- صبيحات إبراهيم، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية -دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، 2013.

قائمة المراجع

7- لحسن فضيل، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على التحليل المالي -دراسة حالة مؤسسة تجديد وتركيب المعدات الكهربائية-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2010-2011.

8- مقامي أحمد، النظام المحاسبي والجباي لمجمع الشركات -دراسة حالة مجمع صيدال-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

✓ قوانين ونصوص رسمية:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

2- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19 الصادرة في 25 مارس 2009.

3- التجاري الجزائري 2002.

4- القانون 11-07، المواد 4 و 5.

✓ مراجع أخرى:

1- بالرقى تيجاني، محاضرات في محاسبة الشركات غير منشورة، جامعة سطيف.

2- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، جامعة الشلف، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس.

II. باللغة الفرنسية:

- 1- Elisabeth bertin, christophe Godowski, Rédha Khelassi, **Manuel comptabilité et audit**, édition Berti, Alger 2013.
- 2- France Guirmand, Alin Hérand, **Droit des sociétés**, 6ème édition, Dunod, France 1999.
- 3- Stéphane Mercier, **La consolidation**, édition des cci de Wallonie, Belgique 2005.
- 4- Bruno Bachy, Michel Sion, **Analyse financière des comptes consolidés**, 2ème édition, Dunod, paris 2009.
- 5- Jean Montier, Gilles Scognamiglio, **Techniques de consolidation**, écoméca, Paris 1995.

- 6- Micheline Friédérich, Georges Langlois, Didier Bensadon, René Bomnault, Alain Barlaud, Catherine Maillet, **comptabilité et audit**, 8ème édition, Foucher, Malakoff 2014.
- 7- Tayeb Zitouni, **Comptabilité des sociétés**, édition Berti, Alger 2003.
- 8- François Colinet, **Pratique des comptes consolidés**, 2ème édition, Dunod, Paris 1997.
- 9- Carol Beau, Eustache Ebondo Wa Mandzila, Riadh manita, Fabien masson, Thierry Roy, **Comptabilité et audit**, 3ème édition, Nathan, France 2014.
- 10- Jean Michel Palou, **Manuel de consolidation**, Groupe Revue Fiducière, France 2003.

المواقع الالكترونية:

<https://www.Saidalgroup.com/> consulté le 24/03/2018.

الملاحق



الملحق رقم 01 : محفظة مساهمات الشركة الام SAIDAL SPA

Compte	Filiales et entités associées	CAPITAL SOCIAL		PARTICIPATION DETENUE PAR SAIDAL		
		Nombre d'action	Montant	Nombre d'action	Valeurs comptable des titres	%
	1 FILIALES					
261/20	IBERAL	55 276	552 760 000,00	55 275	552 750 000,00	99,998%
261/04	SOMEDIAL	21 718	2 171 800 000,00	12 813	1 281 300 000,00	59,00%
261/05	EDIC (SNIC)	500	5 000 000,00	500	5 000 000,00	100,00%
	S/ TOTAL (01)		2 729 560 000,00		1 839 050 000,00	
	2 AUTRES SOCIETES					
262/02	SAIDANORA	5 000	150 000 000,00	2 450	73 500 000,00	49,00%
261/17	TAPHCO	165 165	1 083 482 400,00	73 510	416 625 600,00	44,51%
261/15	P.S.M	9 120	912 000 000,00	2 736	273 600 000,00	30,00%
261/16	W.P.S	42 620	426 200 000,00	12 786	127 860 000,00	30,00%
261/17	JORAS	15 000	90 000 000,00	4 500	27 000 000,00	30,00%
261/04	NOVER	288 000	288 000 000,00	12 672	12 672 000,00	4,40%
261/18	ALGERIE CLEARING	240 000	240 000 000,00	5 625	5 625 000,00	2,34%
262/03	ACDIMA	9 000		37	44 667 575,00	0,43%
262/19	SAIDAL SOLUPHARM	15 000	150 000 000,00	5 250	52 500 000,00	35%
262/00	GRP ALGERIA CORPORATE UNIVERSITIES	1 400	14 000 000,00	100	1 000 000,00	7,14%
	S/ TOTAL (02)		3 353 682 400,00		1 100 650 175,00	
	TOTAL (01)+(02)		6 083 242 400,00		2 939 700 175,00	

الملحق رقم 02: ميزانية الشركة الأم



ACTIF	31/12/2016			31/12/2015
	MONTANTS	AMORTS OU	MONTANTS	
	BRUTS	PROVISIONS	NETS	
ACTIF NON COURANT				
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				
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				
Titres mis en équivalences - entreprises associées				
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 ACTIF NON COURANT	47 271 189 339,44	18 511 699 506,95	28 759 489 832,49	13 823 533 523,17
ACTIF COURANT				
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				
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				
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 ACTIF COURANT	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

PASSIF	31/12/2016	31/12/2015
CAPITAUX PROPRES		
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
Ecart 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
PASSIF NON COURANT		
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 PASSIF NON COURANT II	10 868 925 035,17	7 099 483 274,74
PASSIF COURANT		
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



الملحق رقم 03: ميزانية الشركة التابعة Somédial

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2016			31/12/2015
		MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
	ACTIFS NON COURANTS				
	Écart d'acquisition (ou godwill)			-	
	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
	ACTIFS COURANTS				
	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

N° DE COMPTES	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
	PASSIFS NON COURANTS		
	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
	PASSIFS COURANTS		
	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

الملحق رقم 04 : ميزانية الشركة التابعة Ibéral

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	#REF!			#REF!
		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	2,00
	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

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2016	31/12/2015
	CAPITAUX PROPRES		
	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
	PASSIFS NON COURANTS		
	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
	PASSIFS COURANTS		
	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

الملحق رقم 05 : حساب النتائج للشركة الأم



COMPTE DE RESULTATS	31/12/2016	31/12/2015	R/C	Evolution 2016/2015
Chiffre d'affaires	9 609 290 222,17	9 507 148 649,95	87,19%	1,07%
Variation stocks produits finis et en cours	235 480 028,86	-74 347 148,02	7324,42%	-416,73%
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	89,30%	4,37%
Achats consommés	-3 371 821 336,23	-3 220 928 148,25	101,08%	4,68%
Services extérieurs et autres consommations	-884 175 896,26	-960 130 556,64	103,21%	-7,91%
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-4 255 997 232,49	-4 181 058 704,89	101,51%	1,79%
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	5 588 773 018,54	5 251 742 797,04	81,80%	6,42%
Charges de personnel	-2 873 936 143,03	-2 905 838 062,46	96,14%	-1,10%
Impôts, taxes et versements assimilés	-164 621 547,94	-159 103 414,40	127,69%	3,47%
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	2 550 215 327,57	2 186 801 320,18	68,67%	16,62%
Autres produits opérationnels	57 975 481,11	165 800 341,55	108,37%	-65,03%
Autres charges opérationnelles	-80 248 317,65	-100 210 602,71	46,08%	-19,92%
Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	-1 159 694 221,71	-1 188 926 338,34	130,54%	-2,46%
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	716 269 125,01	412 976 082,77	1189,82%	73,44%
V - RESULTAT OPERATIONNEL	2 084 517 394,33	1 476 440 803,45	75,39%	41,19%
Produits financiers	181 645 158,13	137 836 001,57	229,94%	31,78%
Charges financières	-118 793 882,00	-97 748 530,51	115,29%	21,53%
VI - RESULTAT FINANCIER	62 851 276,13	40 087 471,06	-261,41%	56,79%
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	2 147 368 670,46	1 516 528 274,51	78,35%	41,60%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-628 653 272,00	-328 046 833,00	120,72%	91,64%
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-96 012 210,68	16 073 968,32	/	-697,31%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	10 800 660 015,28	10 149 413 927,82	96,29%	6,42%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 185 932 406,14	-8 977 006 454,63	102,10%	2,33%
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 614 727 609,14	1 172 407 473,19	72,73%	37,73%
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	1 614 727 609,14	1 172 407 473,19	72,73%	37,73%

الملحق رقم 06 : حساب النتائج للشركة التابعة Somédial

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 07 : حساب النتائج للشركة التابعة Ibéral

N° DE MPTES	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 08 : الحقوق والديون المتبادلة بين الشركة الأم وIbéral

ETAT DE CONSOLIDATION CREANCES ET DETTES AU 31 DECEMBRE 2016

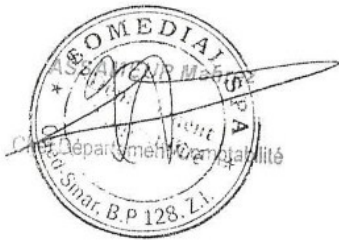
I B E R A L S P A	CPTS	DESIGNATION	SITE DE PRODUCTION D.E.B DU GROUPE SAIDAL	SITE DE PRODUCTION G.D.C DU GROUPE SAIDAL	SITE DE PRODUCTION ANNABA DU GROUPE SAIDAL	SITE PRODUCTION EL HARRACH	SITE PRODUCTION C.R.D	GROUPE SAIDAL	TOTAL
		<u>CREANCES</u>							
	41	Clients	537 556,50 ✓	692 640,00	1 315 372,50 ✓	168 480,00	70 200,00	0,00	2 784 249,00 ✓
	45/46	Autres debiteurs	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	413	Clients (Traites 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
		<u>DETTES</u>							
	40	Fournisseurs et comptes rattaches	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
		<u>SOLDE</u>	-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

الملحق رقم 09 : الحقوق و الديون المتبادلة بين الشركة الأم و Somédial

SOMEDIAL SPA
FILIALE DU GROUPE SAIDAL

ETAT DE CONSOLIDATION DETTES/CREANCE AU 31 DECEMBRE 2016

F I L I A L E S O M E D I A L	COMPTES	DESIGNATION	GROUPE SIEGE	UC CENTRE	BIOTIC EL HARRACH	SITE DE PRODUCTION CHERCHELL	SITE DE PRODUCTION PHARMAI CONSTANTINE	SITE DE PRODUCTION PHARMAI DAR EL BIEDA	SITE DE PRODUCTION BIOTIC GUE DE CONSTANTINE	ANTIBIOTICAL
		<u>CREANCES</u>								
	411	Creances/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		30 000 000,00						
		<u>TOTAL CREANCES</u>	0,00	30 000 000,00	730 225,90	855 734,53	2 503,94	4 468 070,15	20 068,96	12 441,50
		<u>DETTES</u>								
	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	909 449,88	65 625,69	4 192 631,17	669 217,25	92 309,93	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
		<u>TOTAL DETTES</u>	899 872,96	0,00	909 449,88	65 625,69	4 192 631,17	669 217,25	92 309,93	175 754,12



الملحق رقم 10 : توحيد الحقوق و الديون بين شركات المجمع

DESIGNATIONS	SOMEDIAL	IBERAL	TOTAL
Clients	6089044,98	2 784 249,00	8 873 293,98
Autres débiteurs	899 872,96	235 975 887,01	236 875 759,97
avance client			-
Fournisseurs	36 104 988,04	5 000 000,00	41 104 988,04
Chiffre d'affaires			
Achats consommés			
Services			
<i>TOTAL</i>	43 093 905,98	243 760 136,01	286 854 041,99

49 978 282,02

الملحق رقم 11 : الايرادات والأعباء المتبادلة بين الشركة الأم وإبېرال

ETAT DE CONSOLIDATION CHARGES ET PRODUITS AU 31 DECEMBRE 2016

I B E R A L S P A	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 DE PRODUCTION EL HARRACH DU GROUPE SAIDAL	SITE PRODUCTION C.R.D	TOTAL
		<u>PRODUITS</u>						
	70	Ventes et produits annexes	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	706	Autres prestation de services	999 450,00	1 603 000,00	8 379 850,00	144 000,00	60 000,00	11 186 300,00
	75	Autres produits operationnels	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
		TOTAL PRODUITS	999 450,00	1 603 000,00	8 379 850,00	144 000,00	60 000,00	11 186 300,00
	4457	TVA collectée sur ventes	169 906,50	272 510,00	1 424 574,50	24 480,00	10 200,00	1 901 671,00
		<u>CHARGES</u>						
	60	Achats consommés	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00
	61	Services extérieurs et autres consommations	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00
	63	Charges de personnel	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00
	65	Autres charges opérationnelles	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00
	11	Autres capitaux propres - Report à nouveau	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00
		TOTAL CHARGES	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00



الملحق رقم 12 : التسجيلات المحاسبية لعمليات إعادة المعالجة في المجمع

Compte	Tiers	Libelle Compte	Libellé écriture	N° Document	Debit	Credit
706000		Autres prestation de services				
261000	000007	SOMEDIAL	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		552 750 000.00
261000	000020	IBERAL	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		1 281 300 000.00
101100		Apport de l'Etat	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	2 724 560 000.00	
106000		Réserves légales	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	10 383 159.25	
106200		Réserves ordinaires	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	325 548 483.85	
105000		Ecart de réévaluation	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	12 131 706.74	
190000		Intérêts minoritaires	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	36 895 123.48	
190000		Intérêts minoritaires	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	10 794 715.34	
115000		Ajustement résultant de cha	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	810 547 793.97	
190000		Intérêts minoritaires	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	13 609 543.33	
106000		Réserves légales	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		6 126 063.96
106200		Réserves ordinaires	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		192 073 605.47
105000		Ecart de réévaluation	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		7 157 706.98
190000		Intérêts minoritaires	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		6 368 882.05
190000		Intérêts minoritaires	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		36 894 456.01
115000		Ajustement résultant de cha	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		810 547 793.97
190000		Intérêts minoritaires	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		890 510 000.00
190000		Intérêts minoritaires	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		4 257 095.29
190000		Intérêts minoritaires	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		133 474 878.38
190000		Intérêts minoritaires	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		4 973 999.76
770300		CONSOLIDATION	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		4 425 833.29
770300		CONSOLIDATION	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		667.47
115000		Ajustement résultant de cha	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		13 609 543.33
401020		Fournisseurs de stocks intra-	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	49 978 282.02	
451999		CONSOLIDATION	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	899 872.96	
451999		CONSOLIDATION	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	235 975 887.01	
411180		clients inter filiales	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		49 978 282.02
451999		CONSOLIDATION	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		235 975 887.01
451999		CONSOLIDATION	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		899 872.96
706000		Autres prestation de services	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016	11 186 300.00	
621000		Personnel extérieur à l'Entr	RETRAITEMENT INTEGRATION GLOB	12/2016		11 186 300.00
Total Piece					4 242 510 867.95	4 242 510 867.95

Compte	Tiers	Libelle Compte	Libellé écriture	N° Document	Debit	Credit
265000		consolidation	RETRAITEMENT MISE EN EQUIVALEN	12/2016	1 388 910 621.59	
262000	000021	CONSOLIDATION	RETRAITEMENT MISE EN EQUIVALEN	12/2016		414 132 000.00
107000		Ecart d'Équivalence	RETRAITEMENT MISE EN EQUIVALEN	12/2016		974 778 621.59
670300		consolidation	RETRAITEMENT MISE EN EQUIVALEN	12/2016	62 302 666.02	
107000		Ecart d'Équivalence	RETRAITEMENT MISE EN EQUIVALEN	12/2016		62 302 666.02
Total Piece					1 451 213 287.61	1 451 213 287.61

الملحق رقم 13 : الأصول الموحدة للمجمع

ACTIF	31/12/2016			31/12/2015
	MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIF NON COURANT				
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				
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				
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 ACTIF NON COURANT	50 133 915 242,06	19 692 118 759,13	30 441 796 482,93	15 767 186 133,72
ACTIF COURANT				
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				
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				
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 ACTIF COURANT	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



الملحق رقم 14 : الخصوم الموحدة للمجمع

PASSIF	31/12/2016	31/12/2015
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'état		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
PASSIF NON COURANT		
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 PASSIF NON COURANT II	11 397 228 495,69	7 773 819 493,64
PASSIF COURANT		
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



الملحق رقم 15 : حساب نتائج المجمع

COMPTE DE RESULTATS	31/12/2016	31/12/2015	R/O	Evolution 2016/2015
Chiffre d'affaires	10 223 411 484,28	9 984 043 757,71	86,31%	2,40%
Variation stocks produits finis et en cours	265 663 623,51	-11 893 123,70	458,59%	-2333,76%
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	88,13%	5,18%
Achats consommés	-3 663 777 474,24	-3 470 479 457,80	94,99%	5,57%
Services extérieurs et autres consommations	-928 780 089,72	-996 298 147,20	105,49%	-6,78%
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE	-4 592 557 563,96	-4 466 777 605,00	96,94%	2,82%
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	5 896 517 543,83	5 505 373 029,01	82,30%	7,10%
Charges de personnel	-3 023 474 168,42	-3 056 024 245,03	95,38%	-1,07%
Impôts, taxes et versements assimilés	-173 817 524,53	-166 639 675,94	124,52%	4,31%
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	2 699 225 850,88	2 282 709 108,04	70,01%	18,25%
Autres produits opérationnels	72 651 701,08	202 735 842,16	59,17%	-64,16%
Autres charges opérationnelles	-99 258 043,60	-143 865 838,16	54,72%	-31,01%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	-1 299 102 638,36	-1 328 939 749,35	125,64%	-2,25%
Reprises sur pertes de valeurs et provisions	719 627 105,07	421 168 878,85	1195,39%	70,86%
V - RESULTAT OPERATIONNEL	2 093 143 975,07	1 433 808 241,54	74,14%	45,98%
Produits financiers	183 271 195,24	142 454 921,27	225,48%	28,65%
Charges financières	-177 710 456,40	-132 453 560,20	118,08%	34,17%
VI - RESULTAT FINANCIER	5 560 738,84	10 001 361,07	-8,03%	-44,40%
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)	2 098 704 713,91	1 443 809 602,61	76,21%	45,36%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-628 653 272,00	-328 709 218,00	117,17%	91,25%
Impôts différés (variation) sur résultat ordinaires	-96 986 328,41	15 393 711,92	/	-730,04%
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	11 464 625 109,18	10 738 510 276,29	94,23%	6,76%
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-9 897 587 338,86	-9 638 803 603,60	99,48%	2,68%
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 567 037 770,32	1 099 706 672,69	70,67%	42,50%
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	70,67%	42,50%
Résultat minoritaires	4 426 500,76	18 117 370,96	78,32%	-75,57%
part dans le Résultat dans Stes mises en équivalence	-62 302 666,02	25 993 947,24	/	-339,68%
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 509 161 605,06	1 143 817 990,89	67,88%	31,94%



الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة المجمعات، حيث تناولت دراسة حالة مجمع صيدال الذي يعتمد أساساً عند توحيد حساباته على تحديد محيط التوحيد ثم طريقة التوحيد فإلغاء العمليات المتبادلة بين شركات المجمع وصولاً إلى توحيد جميع حسابات الشركة الأم مع الشركات التي تنتمي إلى محيط التوحيد وهذا وفقاً لنصوص النظام المحاسبي المالي المستمد بدوره من المعايير المحاسبية الدولية.

كما توصلت هذه الدراسة إلى إبراز محتوى نصوص النظام المحاسبي المالي المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة وتوضيح إجراءات وطرق إعدادها.

أخيراً تمّ الخروج بمجموعة من الاقتراحات أهمها النص على إلزامية القيام بكامل إجراءات التوحيد التي تطرقت إليها المعايير الدولية ولم يذكرها النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: المجمع - توحيد الحسابات - النظام المحاسبي المالي - القوائم المالية الموحدة.

Absruct :

This study aimed to clarify the impact of the application of the financial accounting system on the groups accounting . Whereas, this study treated the keys of SAIDAL group that bases primerey while the consolidation of it accounts on the identification of the perimeter of the consolidation then the way of consolidation, last to the annulation of the operation between the companies of the group down to the consolidation of all the accounts between the parent company and the companies belonging to consolidation perimeter according to financial accounting system texts derived from international accounting standards.

Also, this study comes up to highlights of the content of the financial accounting system texts related to consolidated financial statments and explain both actions and ways of drafting.

Eventually, it had been found a set of proposals mainly provide for the obligation of the undertaking of all consolidation operations that the international standards dealt with and not mentionned in the financial accounting system.

Key words : group, accounts consolidation, financial accounting system, consolidated financial statements.