

الحسابات المجمع بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

- دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016-

الأستاذ: عربوة رشيد

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة- الجزائر -

Résumé :

Cette recherche traite un des sujets d'intérêt dans le domaine de la comptabilité, consistant à établissement des comptes consolidés, à savoir les états financiers d'une société possédant des filiales. Les dirigeants de la société mère doivent présenter des comptes consolidés pour donner une vision économique et financière sincère de l'ensemble des sociétés en vue de leur utilisation par les utilisateurs des états financiers à savoir: les actionnaires, les investisseurs, les contrôleurs de gestion et les fournisseurs etc...

Cette étude est consacrée à clarifier Si l'application isolée des textes et dispositions du Système Comptable et Financier (SCF) sans se référer aux référentiels internationaux IAS/IFRS, permet d'établir les états financiers consolidés?, et, peut-on dire que le système de comptabilité financière qui tient compte de l'évolution au niveau international, en particulier en ce qui concerne les normes de rapports financiers internationaux IFRS du 01/01/2013 ?, à travers l'étude de cas du complexe SAIDAL durant l'année 2016.

L'étude a aboutie au fait que l'application seule du Système Comptable Financier ne nous permet pas d'établir des comptes consolidés et donc le recours aux référentiels internationaux IAS/IFRS est impératif, et d'envisager l'élaboration de normes comptables nationales.

Mots clés : Le Groupe - Comptes Consolidés – SCF- IAS / IFRS - Méthodes de Consolidation.

ملخص:

يتناول هذا البحث أحد الموضوعات المثيرة للاهتمام في حقل المحاسبة والمتمثل في إعداد الحسابات المجمع، أي القوائم المالية لشركة تملك مجموعة من الفروع أو الشركات التابعة. فعلى مسيري الشركة الأم أن يقدموا الحسابات المجمع من أجل إعطاء النظرة الاقتصادية والمالية الصادقة لمجموع الشركات بهدف استعمالها من طرف مستخدمي القوائم المالية من مساهمين، مستثمرين، مراقبي التسيير وموردين.... الخ.

تختص هذه الدراسة في تسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي SCF وهل تطبيق نصوصه لوحدها يمكن من إعداد القوائم المالية المجمع دون الرجوع إلى نصوص المرجعية الدولية IAS/IFRS، وهل يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يواكب التطورات على المستوى الدولي خاصة فيما يتعلق بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS الصادرة في 2013/01/01 وهذا من خلال دراسة حالة مجمع صيدال خلال سنة 2016 علما.

توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي وحده لا يمكننا من إعداد الحسابات المجمع وبالتالي للجوء إلى المرجعية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية أو العمل على إعداد معايير محاسبية وطنية.

الكلمات المفتاحية: المجمع، الحسابات المجمع، النظام المحاسبي المالي SCF، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، طرق التجميع.

- مقدمة

تعتبر القوائم المالية أو بالأحرى التقارير المالية نقطة البدء للمستخدمين المفترضين للمعلومات المالية حيث يعتمد على التقارير المالية الصادرة من الشركات في اتخاذ القرارات خاصة الاستثمارية منها، إذ يجب على متخذي القرارات الإلمام الجيد بنظام المعلومات المحاسبي خاصة المتعلقة بالمجمعات لأنه يختلف عن النظام المحاسبي المتعلق بالشركات الفردية التي تعتبر جزء من المجمع فمعلومات هذه الأخيرة لا تعكس نهائيا حقيقة المجمع والصورة الصادقة له، لذا وجب الإلمام بمحاسبة المجمعات لأنها وحدها من تعطي حقيقة الوضع المالي ونتائج النشاط لكل المكون من الشركة الأم والشركات التابعة وبالتالي متخذ القرار يجب عليه الاعتماد على القوائم المالية للمجمع دون الحسابات الفردية للشركات.

II- إشكالية وفرضيات الدراسة :

مما تقدم نثير الإشكالية الآتية :

- هل يمكن للشركات التي تمارس نشاطها بالجزائر الاعتماد فقط في إعداد القوائم المالية المجمع على النظام المحاسبي المالي SCF أو إن الرجوع إلى المرجعية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية، وذلك من خلال إسقاطه على حالة مجمع صيدال ؟

انطلاقا من السؤال الرئيسي للدراسة ولحل هذه الإشكالية؛ تمت صياغة الفرضيتين التاليتين:

1. تطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي وحدها كقيلة بإعداد القوائم المالية المجمع .
2. الرجوع إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية لإعداد القوائم المالية المجمع ..

III- حدود الدراسة :

1- الحدود المكانية: تنقيد الدراسة من حيث المجال الجغرافي بمجمع صيدال وهو شركة ذات أسهم تقع بالجزائر؛

2- الحدود الموضوعية: اخترنا مجمع صيدال لأنه يستوفي بعض الشروط خلافا للمجمعات الأخرى والتي هي :

- أن مجمع صيدال ينتهي للقطاع العام فهو أكثر التزاما من القطاع الخاص في توفير المعلومات؛
- إن مجمع صيدال يعتبر أول من فتح راس المال عن طريق البورصة في الجزائر سنة 1999 ؛
- إن أسهم مجمع صيدال تتداول في السوق المالي الجزائري وبالتالي كفاءة السوق المالي مرتبط بتوفر المعلومات المالية .
- إن بإمكاننا تقييم سياسة الشراكات المتبعة من طرف المجمع وهل هي في صالح المجمع أو لا .

3- الحدود الزمنية: يتحدد المدى الزمني لدراسة الحالة لمجمع صيدال ، في الفترة من 2016/01/01 إلى 2016/12/31.

IV-منهجية الدراسة :

يتضمن المنهج الوصفي التحليلي الذي تم الاعتماد عليه في التطرق لما هو كائن من مفاهيم ذات صلة بالدراسة؛ واعتمدنا على منهج دراسة الحالة بالاعتماد على المعطيات المقدمة لنا من طرف مصلحة المحاسبة والمالية لمجمع صيدال للفترة من 2016/01/01 إلى 2016/12/31.

I. ماهية المجمعيات

أولاً: مفهوم المجمع

إن دراسة مفهوم المجمعيات تقودنا بالضرورة بالتطرق للمداخل المختلفة والمفسرة لهذه الظاهرة وهو المدخل الاقتصادي، المدخل القانوني، المدخل الجبائي والمدخل المحاسبي.

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

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

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

1 - المدخل الاقتصادي: على حسب المدخل الاقتصادي المجمع يتجلى في مجموع العلاقات والترابطات المتينة أو الأقل متانة ويمكن أن تؤسس عن طريق :

- انتماء كلي مثل الوحدات « Succursales »

- استقلالية في الحقوق مثل الفروع « Filiales »

- ارتباطات قانونية مثل المساهمات « Participations »

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

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

إن نظام التفرع وكذا المساهمات تحمل عدة أجوبة لمتطلبات الاقتصاد الحديث وهذا بسبب "إن تأسيس فرع، كيان مستقل قانوناً، بفضل اللامركزية التي تشتت وتقلل الأخطار الاقتصادية، والمسجلة ضمناً في منطق التنوع الصناعي، التجاري والمالي وتؤسس كأداة من أدوات تطوير وتنمية المجمعيات".

2 - المدخل القانوني: إن المتبع لنصوص لتشريع الجزائري خاصة في القانون التجاري فيما يتعلق بالشركات التجارية نجد أن المجمع غير معترف

به نظراً لعدم امتلاكه للشخصية المعنوية لكن نص عليه في الفصل الرابع المتعلق بالأحكام المشتركة الخاصة بالشركات التجارية ذات الشخصية المعنوية في القسم الثاني بعنوان الشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996).

3 - المدخل الجبائي: إن مختلف التشريعات التي تبنت تكوين المجمعيات سنة قوانين جبائية تتماشى مع هذه الظاهرة ففي فرنسا على سبيل

المثال في مجال الضريبة على أرباح الشركات أجاز المشرع الجبائي استعمال ثلاث أنظمة :

1-3- نظام الربح العالمي والذي سمح باستخدامه منذ سنة 1965 في المادة رقم 209 من القانون العام للضرائب على الشركات التي لها رخصة من طرف وزارة الاقتصاد والمالية وهذا على حساب الوعاء الضريبي المعد على توزيعات الأرباح وعلى النتائج المحققة خارج فرنسا .

2-3- نظام الربح المجمع طبق هذا النظام من طرف المجمعيات الصناعية الكبرى في فرنسا وهذا برخصة من طرف وزارة الاقتصاد والمالية ويكون بتجميع الأرباح المبيعة الخاضعة للضرائب للنشاط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة والتي تخضع للرقابة من طرف الشركة (وتشمل أيضاً الشركات خارج حدود فرنسا) مع شرط أن لا تقل نسبة المساهمة عن 50% سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، ويكون الربح المجمع هو المجموع الجبري لمجموع النتائج المحققة للشركات الداخلة في عملية التجميع.

3-3- نظام الاندماج الجبائي: هو نظام منصوص عليه وفق المادة 223 من القانون العام للضرائب قابل للتطبيق ابتداء من سنة 1988 لكل الشركات المكونة للمجمع على سبيل الاختيار " sur option " بالنظر للأرباح ذات امتيازات خاصة تقرر العمل على تقديم باسم المجمع تصريح مشترك للضريبة على أرباح الشركات باسم الشركة التي تمثل رأس المجمع "الشركة الأم".

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

أما في الجزائر فان قانون المالية لسنة 1997 تطرق في المادة 14 إلى تعريف المجمع "المجمع كيان اقتصادي مكون من شركتين او أكثر ذات أسهم مستقلة قانوناً، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90% او أكثر من رأس المال

الاجتماعي ،والذي لا يكون رأس المال ممتلك كلياً او جزئياً من طرف هذه الشركات او نسبة 90 % او أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها اخذ طابع الشركة الأم .

وفي سنة 2009 جاء في قانون المالية التكميلي حسب نص المادة 03 فيما يخص المعدل المطبق على الضريبة على أرباح الشركات في حالة تعددها بين شركة وشركة أخرى لنفس المجمع " في حال خضوع فروع المجمع إلى معدلات مختلفة بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتم تطبيق معدل 19% وهذا في حالة كون هذا المعدل هو الذي يمثل أكبر حصة، وفي حالة العكس يتم ترجيح المعدل حسب حصة رقم الأعمال المحقق.

4 - المدخل المحاسبي: إن أول قائمة مالية مجمعة كانت في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية القرن التاسع عشر، حيث في سنة 1904 كان موضوع الحسابات المجمع لأول مؤتمر دولي في المحاسبة، مع نشره في الإطار في سنة 1918 في الولايات المتحدة الأمريكية. كما تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 03 من طرف IASC والمتعلق بالقوائم المالية المجمع والذي اوجب تطبيقه ابتداء من 01 جانفي 1977 . هذا الأخير كان موضوع إلغاء وتعويض بثلاث معايير محاسبية دولية وهي:

- المعيار IAS 27 المتعلق بالقوائم المالية المجمع والفردية
- المعيار IAS 28 المتعلق بالقوائم المالية في حالة المساهمات في الكيانات المشاركة
- المعيار IAS 31 المتعلق بالقوائم المالية في حالة المساهمات في الكيانات الزميلة أو الصديقة

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

المعايير المحاسبية الدولية IAS31-IAS28-IAS27 أيضا موضوع إلغاء وتعويض وتعديل ابتداء من سنة 2011 مع إمكانية التطبيق في 01 جانفي 2013 على النحو التالي:

- المعيار IAS 27 عدل وأصبح IAS 27 تحت اسم الحسابات الفردية وIFRS 10 القوائم المالية المجمع .
- المعيار IAS 28 عدل وأصبح تحت اسم المساهمات في الكيانات المشاركة والزميلة أو الصديقة.
- المعيار IAS 31 الغي نهائياً وحول إلى معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 11 الشركات

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

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

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

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

ثانياً: تركيبة هيكل مجمع الشركات

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

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

1- الشركة الأم la société mère: الشركة الأم هي قمة الهرم داخل المجمع وهي الركيزة التي تمارس الرقابة على الشركات الأخرى والتي تسمى بالشركات التابعة . فتعرف الشركة الأم على أنها الهيكل القانوني التي تجمع القدرة الإستراتيجية ، فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع.

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

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

4- **المساهمات Participation** : في حالة وجود مساهمة تتراوح ما بين 10% إلى 50% تكون في هذه الحالة أمام مساهمات عدا بعض الاستثناءات والمنصوص عليها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 الحسابات المجمع والفردية حيث نص انه في حالة وجود مساهمة في حدود 40% ولا يوجد أي مساهمة تفوق هذه النسبة وكذا المشاركة في مجلس الإدارة بالأغلبية والإطار التقني المسير للشركة في هذه الحالة تسمى بالفرع وليس المساهمة .

II- الحسابات المجمع

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

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

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

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

أولا: إلزامية إعداد الحسابات المجمع

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

1-1- في الولايات المتحدة :

- 1892 أول نشر للحسابات المجمع National Lead
- 1905 المؤتمر الدولي للحسابات المجمع
- 1910 الحسابات المجمع تكون ضمن التقارير السنوية
- 1934 إلزامية إرفاق الحسابات المجمع للتقارير السنوية
- 1959 إصدار المعيار المتعلق بالقوائم المالية المجمع ARB 51
- 1971 إصدار المعيار المتعلق بالوضع بالمعادلة APB

2-1- في المملكة المتحدة

- 1922 نشر أول حسابات مجمع
- 1944 إصدار أول معيار بخصوص الحسابات المجمع SSAP14
- 1948 إلزامية إعداد الحسابات المجمع من طرف Comanie act

3-1- في ألمانيا

- 1965 إلزامية إعداد الحسابات المجمع لشركات الأموال
- 1969 إلزامية إعداد الحسابات المجمع للشركات ذات المسؤولية المحدودة .

4-1- في فرنسا

- 1966 إصدار أول حسابات مجمع
- 1969 إصدار أول معيار: توصيات للمجلس الوطني للمحاسبة
- 1978 مشروع تقرير للمجلس الوطني للمحاسبة بخصوص الحسابات المجمع
- 1985 نشر القانون المتعلق بتجميع الحسابات -إلزامية إصدار الحسابات المجمع للمجمعات الغير مسجلة في البورصة.
- 1998 الإشعار رقم 17 ديسمبر 1998 رقم 98-10 المتعلق بالحسابات المجمع
- 1999 القانون رقم 02.99 المؤرخ في 29 أفريل 1999

5-1- في المجموعة الاقتصادية الأوروبية CEE

- 1966 إصدار أول حسابات مجمع
- 1969 إصدار أول معيار توصيات للمجلس الوطني للمحاسبة.

6-1- المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS المتعلقة بالحسابات المجمع

- 01 IAS المعيار المتعلق بإعداد القوائم المالية، آخر مراجعة في 2013/01/01
- 21 IAS المعيار المتعلق بالعملة الأجنبية، آخر مراجعة في 2009/07/01

- IAS 27 المعيار المتعلق بالقوائم المالية المجمع والفردية، آخر مراجعة في 2013/01/01
- IAS 28 المعيار المتعلق بتسجيل المساهمات في الشركات المشاركة Associées، آخر مراجعة في 2013/01/01.
- IAS 31 المعيار المتعلق بالمساهمات في الشركات الصديقة الغي وعض بـ IFRS 11 ابتداء من 2013/01/01
- IAS 03 المعيار المتعلق بمجمع الشركات آخر تعديل في 2010/07/01
- IFRS 10 المعيار المتعلق بإعداد القوائم المالية المجمع، سريانه ابتداء من 2013/01/01
- IFRS 11 المعيار المتعلق بالترتيبات المشتركة، سريانه ابتداء من 2013/01/01
- IFRS 12 المعيار المتعلق بالإفصاح عن المساهمات في المنشآت الأخرى، سريانه ابتداء من 2013/01/01.

2- تعريف الحسابات المجمع:

المجمع يقدم مجموع الشركات مرتبطة فيما بينها وهي ملزمة بإعداد الحسابات المجمع والمقصود بها تعد الحسابات المجمع من أجل تقديم الملكية، والوضعية المالية والنتائج للمجمع المشكل من طرف الشركة الدامجة والشركات الداخلة في محيط الإدماج كأنها وحدة واحدة. من هذا التعريف نلخص الأهداف:

- توحيد الحسابات لكل الشركات وفق القواعد المتبعة في التقييم للمجمعات؛

- تجميع المعطيات أي الحسابات المتعلقة بالميزانية وجدول حسابات النتائج؛

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

- إقصاء الحصة أو الأسهم الممنوحة داخل المجمع وتوزيع الأموال الخاصة؛

الحسابات المجمع تسمح بإعطاء صورة على الحقيقة المالية لمجمع الشركات والتي تحوي عموماً على الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، والملاحق المكمل لمجموع الوضعية المالية للشركة الأم والفروع كأنها شركة واحدة.

2-1- الأهداف من إعداد الحسابات المجمع:

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

- إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمجمع بحسب المادة 732 مكرر من القانون التجاري "يقصد بالحسابات المجمع، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموع الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة"؛

- الاستجابة لاحتياجات المعلومات القانونية والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرار؛

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

- يعطي نظرة مالية للمجمع، مجردة من كل التمويلات ما بين الشركات داخل نفس المجمع؛

3- قواعد تجميع الحسابات

3-1- الشركات الملزمة بإعداد الحسابات المجمع

إن معايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS خاصة المعايير المباشرة الخمسة وهي IAS 27، IAS 28، IFRS 10، IFRS 11، IFRS 12 والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في مختلف الدول، ومنها الجزائر فحسب النظام المحاسبي المالي SCF القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 «كل شركة أم أو الشركة التي تملك مساهمات في شركات شقيقة أو في شكل مشاريع مشتركة أو عقود مشتركة أو ترتيبات مشتركة هي ملزمة بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة أو مدمجة تضم كل من الشركة الأم والشركات التابعة والمساهمات، وتخضع عملية الإعداد لهذه القوائم إلى نفس قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المحددة في IAS 1 الخاص بتقديم وعرض القوائم المالية.

ووجب الإشارة أن مصطلح القوائم المالية هو جزء من التقارير المالية فكان من الأفضل تسمية القوائم المالية المدمجة باسم التقارير المالية المجمع لأنها مفهوم أوسع وأشمل من القوائم المالية فالتقارير المالية تشمل كل من القوائم المالية بالإضافة إلى الملاحظات والتعليقات الهامشية. وتتكون القوائم المالية كل من القوائم المالية الأساسية والمتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول التغيرات في الأموال الخاصة، والملاحق التي تلعب دور التفسير للقوائم المالية الأساسية.

3-2- المصطلحات الأكثر تداولاً في إعداد الحسابات المجمع

أ- مفهوم السيطرة: حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 في الفقرة 04 «الرقابة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية و العملياتية لشركة ما وفي الأخير الحصول على منافع من أنشطتها».

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

كما إن نسبة الرقابة أو السيطرة تقودنا إلى مصطلح حقوق التصويت والتي ترتبط ارتباطاً قوياً مع نسبة الرقابة.

ب- مفهوم معدل الفائدة (المصلحة): معدل الفائدة أو المصلحة يترجم الفائدة التي تملكها الشركة الأم في الأموال الخاصة والنتيجة في الشركة التابعة أو الفرع وهي مفتاح التوزيع الذي يعتمد عليه في توزيع الأموال الخاصة والنتيجة بين الشركة الأم وحصص الأقلية.

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

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

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

و- حقوق الأقلية: هي النسبة من الربح والخسارة أو صافي الأصول في المنشأة التابعة المتعلقة بحقوق الملكية التي لم يتم امتلاكها من قبل المنشأة الأم.

3-3-تنظيم أعمال إعداد الحسابات المجمعة

في الواقع الممارسة المحاسبية للتحضير لتجميع الحسابات عملية صعبة للغاية إذا ما لم يتم التحضير لها جيدا، وهذا بنوع التنظيم المعمول به والذي يقودونا إلى الإجابة عن الأسئلة المعتادة ما هي المهام؟ من هو المكلف بالمعالجة؟ وما الذي يجب معالجته؟ ومتى يجب القيام بالمعالجة؟ وبالتالي يجب احترام التنظيم المتعلق بإعداد الحسابات المجمعة من طرف الشركات التابعة أي التي تدخل في محيط التجميع. وبالتالي يجب التحديد المسبق للإجراءات واتخاذ القرار بشأن الإجراء الذي سوف يطبق من طرف المجمع أما التجميع عن طريق الأرصدة أو التجميع عن طريق التدفقات، وإذا كان هيكل المجمع يحتوي على شركات تابعة ثانوية **Sous- groups** وبالتالي القرار بشأن اختيار نوع التجميع إما بالتجميع المباشر أو التجميع بالمراحل أو المدرجات.

4- سيرورة تجميع الحسابات

يوجد نوعان أساسيان لإجراءات التجميع، التجميع عن طريق الأرصدة أو عن طريق تراكم الحسابات عن طريق التدفقات. التجميع عن طريق الأرصدة أو عن طريق التدفقات يختلفان في عمق المعالجة أو المبدأ لكن يقودنا إلى نفس النتائج المحققة أي نفس الحسابات المجمعة باستعمال الطريقتين.

4-1- سياق التجميع عن طريق الأرصدة

ترتكز طريقة التجميع بواسطة الأرصدة على المبادئ التالية:

- الحصول على ميزان المراجعة بعد الجرد لكل شركات المجمع أي المحاسبة الفردية أو الحسابات السنوية للشركات التي تدخل في محيط التجميع.
- جمع المبالغ 100 % في حالة تطبيق طريق التكامل الكلي أو الشامل، ونسبة المساهمة المباشرة والغير مباشرة في حالة الإدماج النسبي أو الإدماج بالمعادلة في اليومية الخاصة بالأعمال قبل التجميع أو في يومية التجميع.
- التسجيل المحاسبي في نفس اليومية لكل القيود المتعلقة بالتجميع.
- ثم القيام بعرض الحسابات المجمعة.

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

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

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

4-2- سياق التجميع عن طريق التدفقات

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

- ترحيل ميزان المراجعة للحسابات المجمعة للسنة N-1:

- توزيع النتيجة المجمع للسنة N-1 في حساب الاحتياطات المجمع :
- تسجيل التدفقات مركزيا كمصدر للشركات المدمجة على الأقل مرة واحدة في الشهر :
- التسجيل المحاسبي خاص بالتجميع :
- إعداد ميزان المراجعة الحسابات المجمع :
- ثم القيام بعرض الحسابات المجمع .

إن هذا النظام للتسجيل يضمن عدم المساس بالحسابات المجمع، ويختصر القيود المحاسبية للتجميع بأسلوب جيد لأن وحده التعارض مع السنة الحالية يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار، التعرض السابق هو محفوظ في أرصدة ميزان المراجعة لبداية المدة. بالمقابل هو نظام للتجميع بطيء بحيث يتطلب من المجمع تطبيق نظام حقيقي كلي على طول السنة لأجل التجميع، مع مصلحة التجميع لكل شركة من شركات المجمع، وهي مكلفة بإجراء تقرير شهري للتدفقات عند الاقتضاء بأكثر فعالية باستعمال برمجيات مشتركة للمحاسبة أو للتجميع. إن إجراءات التجميع عن طريق التدفقات هي مخصصة لغاية يومنا هذا رغم الفوائد الأكيدة على صعيد الأمان كأداة للتسيير للمجمعات كبيرة الحجم .

3-4- كيفية تجميع الحسابات

في حالة اختيار سياق التجميع وكيفية تجميع الحسابات، يبقى من الضروري تعيين مراحل العمل، أن سيروية التجميع مرتبطة بقواعد التنظيم المحاسبي المطبق في المجمع، فنجد سيروية التجميع مستلهمة من اتجاهين :

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

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

أ- التجميع المركزي :

- في حالة استعمال طريقة سيروية التجميع المركزي، الشركة الأم أو الشركة الدامجة تضطلع بالكامل بعمليات التجميع، وفق المراحل الرئيسية التالية :
- هيكل المجمع ومحددات التجميع: وهذا بإعداد قائمة الشركات موضوع التجميع وتحديد طريقة التجميع لكل شركة داخلية في محيط التجميع.
 - تجميع المعطيات: في هذه المرحلة من مراحل أعمال التجميع، نقوم بجميع الوثائق الضرورية المستعملة في تجميع المعطيات، وهذه الوثائق تتمثل في:
 - ✓ ميزان المراجعة لكل شركة من شركات المجمع.
 - ✓ المعلومات المتعلقة بسندات المساهمة للشركات المدمجة.
 - ✓ المعلومات المتعلقة بالعمليات المحققة بين شركات المجمع.
 - ✓ تغيرات الأموال الخاصة.
 - ✓ المعطيات المستخدمة في إعادة المعالجة و الاقصاءات.
 - ترجمة الحسابات للشركات الأجنبية المدمجة: كل حسابات الشركات التي تقع خارج حدود الدول (استراتيجيات التدويل) وجب أن تترجم هذه الحسابات إلى عملة الشركة الأم أو الدامجة .
 - التسجيلات المحاسبية والتي يمكن تصنيفها إلى:
 - ✓ إعادة المعالجة والتي تؤدي إلى تجانس في التقييم، وإعادة تقسيم من أجل تقديم متجانس للحسابات .
 - ✓ التعديلات والتسويات من أجل تعديل الحسابات ما بين المجمع (intra-groupe) أي العمليات المتبادلة بين شركات المجمع أو بين المجمع وشركاته .
 - ✓ حذف وإقصاء الاستخدام المزدوج والنتائج الداخلية المحققة داخل المجمع .
 - الضرائب المؤجلة: ما دام طرق التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة غير مطبقة أثناء إعداد الحسابات الفردية يجب إعادة المعالجة باستخدام الضرائب المؤجلة.
 - التغير في محيط التجميع: كل العمليات التي تغير في محيط التجميع يمكن أن تقود المجمع إلى تسجيل فروق التقييم ، وفروق الحيابة عند الحيابة على سندات المساهمة، أو تصحيح فوائض أو نواقص القيم عند التنازل عن سندات المساهمة للشركات المدمجة.
 - إقفال الأموال الخاصة: من الضروري عند إعداد وتقديم الحسابات المجمع أن تقدم بالأرصدة.
 - عرض وتقديم الحسابات المجمع هي نتاج أعمال التجميع.
- ب- التجميع اللامركزي :

كل شركة تعد حسابات خاضعة لإعادة المعالجة وموافقة لقواعد العرض والتقييم للمجمع ، كما أن مصلحة التجميع بعد المراقبة تسترجع المعطيات وإتمام عملية التجميع لمجموع الشركات الداخلة في محيط التجميع ، المعطيات ترسل إلى مصلحة التجميع في الشركة الأم أو الشركة الدامجة هذه الأخيرة تحضر وفق لقواعد التقييم المتبعة من طرف المجمع والتي بالضرورة تتبع الشركة الأم .

III- المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي المتعلقة بتجميع الحسابات:

المعايير هي نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة وهي تختلف عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة .

أولاً- المنظمات المحاسبية الدولية ودورها في إعداد المعايير

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC : هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد البيانات المالية في جميع أنحاء العالم .وقد تم تشكيل اللجنة في عام 1973. وقد أصدرت 41 معيار محاسبيا دوليا IAS منه 03 معايير مباشرة متعلقة بتجميع الحسابات. كما تم إصدار 34 تفسير متعلق بالمعايير المحاسبية الدولية SIC للجنة الدائمة لتفسيرات حتى سنة 2002

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB : بعد حوالي 25 سنة من البدء في تطبيق المعايير وتطويرها بإلغاء البعض وتعديل البعض الآخر ، ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة ، والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالي الدولية ، وقد تم تشكيل اللجنة سنة 2001 لتحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC .

واستبدلت المعايير المحاسبية الدولية IAS بمعايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي IFRS وقد صدر عنها أكثر من 16 معيار منها 03 معايير متعلقة بتجميع الحسابات وتم إلغاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 ليصبح عدد المعايير المتعلقة بالتجميع مباشرة 05 معايير . كما تم استحداث لجنة التفسيرات للمعايير الدولية IFRIC والتي تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة وقد أصدرت أكثر من 20 تفسيراً لحد اليوم .

ثانياً: المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بتجميع الحسابات

1- القوائم المالية المجمعية والفردية IAS 27 : وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 القوائم المالية المجمعية والفردية ، تطبق طريقة الدمج الكلي أو الشامل على الشركات التي تمارس عليها الشركة ما يسمى بالرقابة الحصرية، مما يتيح لها التحكم في السياسات المالية والتشغيلية ويكون هذا بـ :
- الامتلاك المباشر أو غير المباشر لغالبية حقوق التصويت أي ما يفوق 50 % من إجمالي الحقوق .
- امتلاك أكبر من 40% من حقوق التصويت المباشرة أو غير المباشرة من الشركة التابعة ولا يوجد أي شريك يملك بصورة مباشرة أو غير مباشرة أكبر من 40% .

- التمثيل بالأغلبية خلال سنتين متتاليتين في مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو مجلس المديرين حسب الحالة.

- المراقبة الممارسة بالفعل وتتجسد في السيطرة على الشركة وفق عقد أو شروط نظامية.

1-1- إجراءات توحيد الحسابات :

- المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو التجميع الجبري لحسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة بنسبة 100% .
- إقصاء مبلغ سندات المساهمة كلياً من الحسابات المجمعية .
- إقصاء العمليات الداخلية التي جرت بين الشركة الأم والشركات التابعة مثل الشراء، البيع، الحقوق والديون .
- تجانس الطرق المحاسبية المستعملة بين الشركة الأم والشركات التابعة والتي تقضي باستعمال طرق الشركة الأم .
- الأخذ في الحسبان أثناء إجراء عمليات التجانس للطرق المستخدمة وإقصاء الفروق المؤقتة الناتجة من هذه العمليات والتي تعالج بواسطة الضرائب المؤجلة.
- توزيع الأموال الخاصة وهذا بحساب حقوق الملكية ثم استخراج فوائد الأقلية والتي هي من حق الشركات التابعة والتي يجب إقصاءها أثناء عملية تحليل حسابات الشركة الأم أو المجمع.
- تحديد الاحتياطات المجمعية والنتيجة المجمعية والتي هي لصالح الشركة الأم.

2-1- الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية الموحدة :

- طبيعة العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة عندما لأتملك الشركة الأم بشكل مباشر او غير مباشر في الشركات التابعة أكثر من نصف حقوق التصويت.
- أسباب عدم تحقيق السيطرة عندما تكون الملكية بشكل مباشر او غير مباشر من خلال الشركات التابعة لأكثر من نصف حقوق التصويت أو الحقوق المحتملة للتصويت في المنشأة المستثمر فيها .
- تاريخ الإبلاغ عن القوائم المالية للشركة التابعة عندما تستخدم هذه القوائم في إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة الأم ، سواء كانت معدة في تاريخ الإبلاغ أو لفترة تختلف عن تلك التي تخص الشركة الأم، وبسبب استخدام تاريخ إبلاغ آخر أو فترة إبلاغية مختلفة .

2- الحقوق في العقود المشتركة IAS 31 : حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 الحقوق في العقود المشتركة تستخدم طريقة الدمج بالتناسب على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم ، فالأصل لهذه الطريقة يقوم على أساس استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتجميع بنسبة الفائدة على عناصر الأصول وعناصر الخصوم وبالتالي لا وجود لحصص الأقلية أثناء تطبيق هذه الطريقة .

كما أن الرقابة تكون مقسومة بين الشركات المستغلة بالتشارك على عدد محدود من المساهمين أو الشركاء ، كما إن السياسات المالية و العملياتية هي نتاج هذا التشارك أو الاتفاق .

والخلفية وراء إصدار هذا المعيار هو عجز شركة بمفردها عن تمويل استثمار أو عملية معينة ، مما يترك الرغبة في القيام بالتمويل من خلال شراكة تتصف بالاستقلالية ، ويكون البديل الأفضل هو أن يتم تنفيذ ذلك من خلال عقد مشترك ، ويمكن أن تكون هذه المساهمة في أصول لازمة لتنفيذ العقد المشترك مثل الإسهامات الجزئية للأصول ، أو تقديم مساهمات نقدية .

2-1- أنواع العقود المشتركة :

أ. العمليات ذات السيطرة المشتركة :تتعلق العمليات ذات السيطرة المشتركة باستخدام الأصول والموارد الأخرى التي تعود للمتعاقدين وليس بتأسيس شركة مستقلة ،ويقوم كل متعاقد باستخدام أصوله الخاصة به ، ويتحمل المصاريف والالتزامات الخاصة به ، ويتم تحديد الترتيبات التعاقدية بموجب عقد يتفق عليه ويوقع من قبل الأطراف المشتركة .

ب. الأصول ذات السيطرة المشتركة:تتعلق الأصول ذات السيطرة المشتركة بمدى وجود سيطرة مشتركة على مثل هذه الأصول من قبل أكثر من شريك وغالبا ما تكون الملكية مشتركة للأصول الخاصة بالعقد المشترك ، ويمكن لكل متعاقد أن يحصل على حصته من الإيرادات ويتحمل حصته من التكاليف .

ج. الشركة ذات السيطرة المشتركة : يساهم كل متعاقد عادة بنقدية أو أي إسهامات أخرى في شركة ذات السيطرة المشتركة ، ويتم إدراج هذه المساهمات في السجلات المحاسبية للمتعاقد ، ويتم الاعتراف بها في القوائم المالية للمتعاقد كاستثمار في شركة ذات سيطرة مشتركة . إن هذا النوع من العقود المشتركة ينتج عنه تأسيس شركة لها كيانها المستقل ، ولها قوائمها المالية التي تبين نتيجة أعمالها في فترة معينة .

2-2- إجراءات توحيد الحسابات:

- المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو التجميع الجبري لحسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة بنسبة المساهمة المباشرة وغير المباشرة والتي تحسب عن طريق معدل الفائدة .
- إقصاء مبلغ سندات المساهمة كليا من الحسابات المجمعّة .
- إقصاء العمليات الداخلية التي جرت بين الشركة الأم والشركات التابعة مثل الشراء ، البيع ، الحقوق والديون وهذا حسب معدل الفائدة المحسوب من خلال هيكل المجمع .
- تجانس طرق المحاسبة المستعملة بين الشركة الأم والشركات التابعة والتي تقضي باستعمال طرق الشركة الأم .
- الأخذ في الحسبان أثناء إجراء عمليات التجانس للطرق المستخدمة و الإقصاء للعمليات التبادلية ، الفروق المؤقتة الناتجة من هذه العمليات والتي تعالج بواسطة الضرائب المؤجلة .
- تحديد الاحتياطات المجمعّة والنتيجة المجمعّة والتي هي لصالح الشركة الأم .

3- الاستثمارات في الشركات الزميلة IAS 28 :

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة والتي يكون فيها للمستثمر تأثير هام على الجهة التي تم الاستثمار فيها ولكن ليست سيطرة أو سيطرة مشتركة عليها ، ولا ينطبق المعيار على الاستثمارات المملوكة بواسطة منشأة ذات رأسمال متعاقد عليه ، الصناديق المشتركة ، والمنشآت المماثلة التي يتم المحاسبة عنها كمقتناة لإغراض المتاجرة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 واتي يتم قياسها بالقيمة العادلة في الربح أو الخسارة .

3-1- كيفية تحديد الشركة الزميلة:

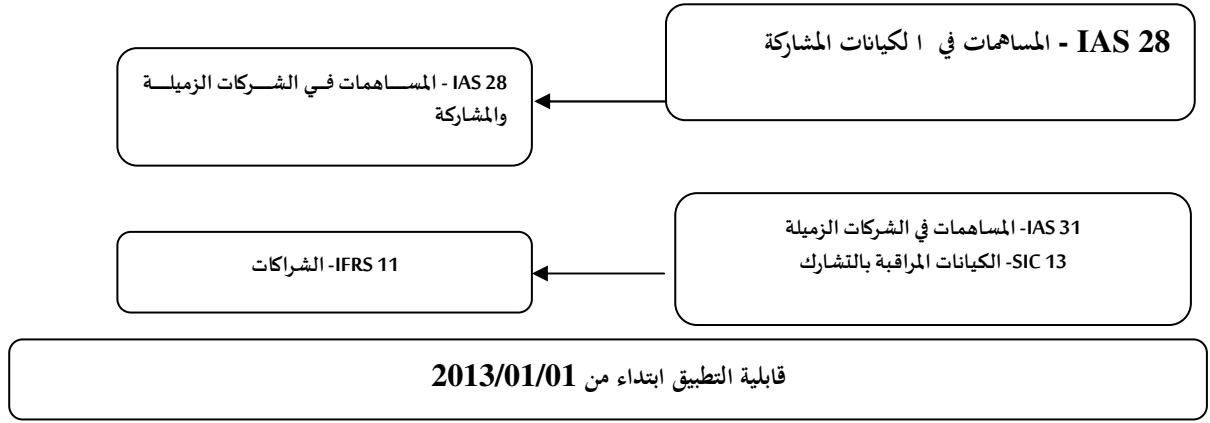
يعتبر اقتناء المستثمر لما نسبته 20% أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر مؤشر على وجود تأثير هام لها عليها إلا إذا تم إثبات عكس ذلك ، وإذا كانت نسبة الملكية المشار إليها أقل من 20% فإنه يفترض بالمستثمر أن لا يكون له تأثير هام على الشركة الزميلة إلا إذا تم إثبات وجود التأثير بوضوح .

وبدل على وجود تأثير هام لدى المستثمر على الشركة الزميلة ما يلي:

- تمثيل المستثمر في مجلس الإدارة أو أي هيئة تحكم الشركة الزميلة .

- مشاركة المستثمر في عملية رسم السياسات في الشركة الزميلة .

- العمليات الهامة بين المستثمر والشركة الزميلة .



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

1- المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي IFRS 10 القوائم المالية المجمععة

جاء هذا المعيار ليعوض المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 و تفسير اللجنة الدائمة SIC12 ويهدف لوضع خطوات إعداد القوائم المالية لكيان يراقب عدة كيانات ،ومن الأسباب التي أدت إلى ظهور هذا المعيار ما يلي :

-اختلاف الممارسة العملية في تطبيق IAS27 و SIC 12 و هذا في اختلاف تطبيق مفهوم السيطرة حيث انه يمكن وجود كيان يسيطر على كيان رغم عدم امتلاكه لأغلبية حقوق التصويت.

-الاختلاف في مفهوم السيطرة بين المعيار رقم IAS 27 و SIC 12 فالمعيار رقم 27 يعرف السيطرة على أنها التحكم في السياسات المالية والتشغيلية بهدف الحصول على منافع من أنشطتها .

أما تفسير اللجنة الدائمة SIC 12 الذي تتكلم على الكيانات ذات الغرض الخاص مثل شركات النقل أو وساطة الشحن أو شركات من اجل نشاط البحث والتطوير والملحقة لنشاط الشركة الرئيسية مع أطراف أخرى فهي تركز على المكافآت والمخاطر .

ترتكز تفسير اللجنة الدائمة رقم 12 على المخاطر والمكافآت والتي يراها بعض مطبقي هذا المفهوم عدم اتساق بين التعريفين لذا يأتي إصدار المعيار IFRS 11 لغرض نزع عدم الاتساق هذا، حيث يتضمن تعريفاً أكثر وضوحاً لمفهوم السيطرة .

1-1- مجال التطبيق والإعفاء

يطبق هذا المعيار على كل الشركات إلا في الحالات التالية:

- كيان تابع كلياً أو جزئياً لكيان آخر مع شرط إبلاغ أصحاب الأقلية.
- لا يتم تداول الأوراق المالية في البورصة
- المساهمة غير المهمة وفق مبدأ الأهمية النسبية
- الرقابة الطرفية
- التكلفة المفرطة لإعداد القوائم المالية المجمععة مقارنة مع بالعائد المنتظر منها .

2-1- الإجراءات المحاسبية

أشارت الفقرة B86 من IFRS10 عن إجراءات التجميع :

- الجمع الكلي لعناصر الأصول والخصوم، الأعباء والإيرادات للشركة الأم والشركات التابعة التي تقع في نفس محيط التجميع.
 - استبعاد الأسهم موضوع التجميع بالإضافة إلى الأسهم المكتتبة الغير مطلوبة .
 - استبعاد العمليات ما بين المجمع وإجراء التجانس في الطرق والسياسات المحاسبية بين المجمع والشركات التابعة.
- إن هذه الإجراءات هي نفسها طريقة الدمج الشامل المنصوص باستخدامها في المعيار 27 قبل التعديل .

2- المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي IFRS 11 الشركات

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 المتعلق بالحقوق في العقود المشتركة أو ما يسمى بالكيان المشارك تطبق طريقة التكامل النسبي او عن طريق المعادلة (حقوق الملكية) ليأتي المعيار المحاسبي IFRS11 ليضع المبادئ المتعلقة بالترتيبات المشتركة ويزيل الخيارات.

من بين الأسباب التي أدت إلى ظهور IFRS 11 نجد :

- إن المعالجة المحاسبية للترتيب المشترك تعتمد على هيكل الترتيب دون جوهر ومضمون الترتيب لذلك هي عرضة لعمليات التدليس من خلال ترتيبات الهيكلية .

-الاختيار بين بديلين في المحاسبة على العقود المشتركة مما يجعل قابلية المقارنة بين القوائم المالية لشركات لهم نفس التركيب عملية مستحيلة .

1-2- مجال التطبيق للمعيار المحاسبي الدولي رقم 11

يطبق هذا المعيار على كل الكيانات التي لها ترتيبات تعاقدية وهي كما يلي :

- الترتيب المشترك: ترتيب يكون لجهة معينة أو أكثر سيطرة مشتركة عليه .
- السيطرة المشتركة: هي المشاركة التعاقدية المتفق عليها للسيطرة على النشاط الاقتصادي والتي لا يكون لأي متعاقد سيطرة عليه بشكل منفرد.
- العملية المشتركة: ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في الأصول أو الالتزامات في المطلوبات المتعلقة بالترتيب ويطلق على هذه الأطراف المشتركة في العملية المشغلين المشتركين.
- العقد المشترك: هو ترتيب تعاقدى يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي معين يخضع لسيطرة مشتركة.
- المتعاقد المشترك: هو طرف في العقد المشترك وله سيطرة مشتركة على العقد المشترك.

3- المعيار المحاسبي الدولي للإبلاغ المالي IFRS 12 الإفصاح حول الحصة في كيانات أخرى

ان الهدف من هذا المعيار هو وصف المعلومات التي ينشرها الكيان والتي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقييم :

- طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمات في الكيانات الأخرى
 - اثر هذه الاستثمارات أو المساهمات على الوضعية المالية والأداء المالي والخزينة على الكيان .
- 1-3- مجال التطبيق: هذا المعيار يجب ان يطبق على كل الشركات أو الكيانات التي تملك مساهمات في شركة أو عدة شركات والمتمثلة في:

-الشركات التابعة:

-الشراكات (الشركات المشتركة أو الصديقة):

-الشركات المشاركة:

-شركات مهيكلّة غير مدمجة؛

2-2- المعلومات الواجب الإفصاح عنها : يجب على الشركة تقديم :

أ -معلومات متعلقة بالإحكام العامة والتي تحدد:

-ما هي السيطرة على الكيانات الأخرى

-ما هو الترتيب المشارك أو النفوذ الملحوظ على الكيانات الأخرى

-نوع الترتيب المشارك

ب- معلومات تتعلق بالاستثمارات في شركات تابعة

-كيفية تكوين المجمع ومساهمة حقوق الأقلية

ج- التقييم

-القدرة في استعمال الأصول والخصوم للمجمع

-طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة ضمن الكيانات الداخلة في محيط التجميع

د-المساهمة في الترتيبات المشاركة والشركات التابعة

-طبيعة وأهمية الأثر المالي للمساهمة

- طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة

هـ-المساهمة في كيان مهيكل لا يدخل ضمن محيط التجميع

-فهم طبيعة وأهمية المساهمات في الكيانات المهيكلّة التي لا تدخل في محيط التجميع

-طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة في الكيانات.

رابعاً: تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي

تبني الجزائر للنظام المحاسبي والمالي SCF (قانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25) والمشتق من المعايير المحاسبية الدولية ،والذي بدأ العمل به ابتداء من جانفي 2010 تطرق في المواد من (31 الى 36) بعنوان الحسابات المجمعّة والحسابات المدمجة والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لقواعد التقييم والمحاسبة في المواد من (132-إلى 132-21) والمتعلقة بالإدماج-تجميع الكيانات-الحسابات المدمجة .

جاء النظام المحاسبي المالي مطابقاً لما ذكر سابقاً على الحسابات المجمعّة وفقاً للمعايير 28، 27 و 31 الشيء الوحيد المختلف عن المعايير المحاسبية الدولية ،ان النظام المحاسبي المالي لم ينص على استعمال طريقة التكامل النسبي ،وهنا يتمشى مع المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي IFRS

التي تجيز تطبيق طريقتين للتجميع وهما الدمج الشامل و الوضع في المعادلة ، رغم الفارق الزمني بين قانون النظام المحاسبي المالي و تاريخ صدور المعايير المحاسبية الجديدة والمعدلة .

لكن الاختلاف اليوم ليس في الطرق المحاسبية فقط ولكن في مضمون المعايير الذي تخطى الشكل وركز على لب وواقع الممارسة أي على مفاهيم ومصطلحات غير موجودة من قبل .

IV- تجميع الحسابات لمجمع صيدال

أولاً: تقديم مجمع صيدال :

شركة صيدال شركة ذات أسهم SPA برأسمال قدره 2500000000 دج ، 80% من رأسمال شركة صيدال ملك للدولة 20% المتبقية تم التنازل عنها عن طريق الفتح الجزئي لرأس المال في سنة 1999 عن طريق الدخول إلى البورصة والتنازل عنها لفائدة المستثمرين من المؤسسات والأشخاص ، تكمن مهمة شركة صيدال في تطوير ، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري .

1- نشأة صيدال : أنشئت صيدال في سنة 1982 عقب إعادة هيكلة الصيدلانية المركزية الجزائرية وقد استفادة في هذا الإطار من نقل مصانع (الحراش ، الدار البيضاء ، جسر قسنطينة) كما حول إليها في سنة 1988 تركيب المضادات الحيوية للمدية الذي كان على وشك الانتهاء من قبل الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية.

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

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

- في سنة 1997 وضعت شركة صيدال مخطط إعادة الهيكلة أسفر على تحويلها الى مجمع صناعي يضم ثلاث فروع (فارمال ، انتيبوتيكال ، وبيوتيك)

- في سنة 2009 رفعت صيدال من حصتها في رأسمال سوميدال الى حدود 59% وفي سنة 2010 قامت بشراء 20% من رأسمال شركة ايبيرال، كما رفعت من حصتها من رأسمال شركة تافكو من 38.75% الى 44.51% .

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

- في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروع الأتي ذكرها عن طريق الامتصاص (انتيبوتيكال ، فارمال و بيوتيك) .

2- النظام المحاسبي المطبق داخل الشركة

إن النظام المطبق في المحاسبة هو محاسبة الوحدات Succursales حيث ان الوحدات منتشرة عبر عدد من ولايات الوطن ولكل وحدة محاسبة مستقلة عن الأخرى وفي نهاية السنة تقوم بإجراء التجميع في المقر الاجتماعي وإجراء المقاربات بين الوحدات فيما يخص التنازلات والارتباطات بين الوحدات وهذا باستخدام ح/18 تنازلات وارتباطات بين الوحدات المنصوص باستخدامه وفق النظام المحاسبي المالي .

3- الشراكات بمجمع صيدال :

3-1- سياسات الشراكة : تنمية الشركة محور استراتيجي فيما يخص مجمع صيدال التي يعمل حالياً على برنامج طموح للتوسع ، فان تنمية الشراكة يمثل محورا يتوافق مع احتياجاته ، واقع السوق ، وكذا أهداف شركائه استخلاصاً للعبر من التحالفات السابقة قمنا بتنقيح المسعى من خلال إقامة علاقات شراكة جديدة مبنية على التكامل بين الشركاء ، المرودية واستدامة العمليات التي تمت مباشرتها . ويتواجد مجمع صيدال بصفة مساهم رئيسي في شركة واحدة كمساهم رئيسي وبالغالبية في 03 شركات ، والمناقشات جارية حالياً مع شركاء آخرين لإنشاء شركتين جديدتين 02 من اجل تغطية أقسام علاجية مختلفة . ان الشراكات التي أقامها المجمع تكتسي أشكال عديدة ، شراكة صناعية وتجارية ، منح وامتياز الرخص وإنشاء شركات مشتركة .

3-2- وحدات شركة صيدال :

الرقم	تسمية الوحدات	الرقم	تسمية الوحدات
01	-المقر الاجتماعي	07	-مركز التوزيع للشرق UCE
02	مركز التوزيع للغرب UCO	08	-موقع الإنتاج الحراش
03	-مركز التوزيع للوسط UCC	09	-موقع الإنتاج الدار البيضاء DEB
04	-موقع الإنتاج شرشال	10	-مديرية العبور
05	-موقع الإنتاج جسر قسنطينة GDC	11	-موقع الإنتاج قسنطينة
06	-انتيبوتيكال	12	-موقع الإنتاج عنابة

3-3- الشركات التابعة

الاستثمار في فروع باكبر من 50%

التعيين	تاريخ التأسيس	المساهمة في رأس المال	قطاع الإنتاج	ملاحظات
SOMEDIAL	1994	59%	الصناعة الصيدلانية	في حالة سير
ايبيرال IBERAL	2003	99.997%	الصناعة الصيدلانية	متوقفة عدا المخبر

4-3- الاستثمار في العقود المشتركة

ملاحظات	قطاع الإنتاج	المساهمة في رأس المال	تاريخ التأسيس	التعيين
في حالة سير	الصناعة الصيدلانية	30%	1999	WPS (sanofi)
في حالة سير	الصناعة الصيدلانية	30%	1999	PSM(pfizer)
في مرحلة الانطلاق	الصناعة الصيدلانية	44.51%	1999	TAPHCO(spimaco-ACDIMA-JPM)
قيد الدراسة	الصناعة الصيدلانية	49%	2012	SNM(koweit)

5-3- المساهمات الأخرى

قطاع النشاط	المساهمة في رأس المال	تاريخ التأسيس	تعيين
مؤسسة مالية	0.43 %	1999	ACDIMA
مؤسسة مالية	% 02.34	2000	Algerie-Clearing
صناعة الزجاج	% 04.40	1995	NOVER

6-3- شركات زميلة في إطار التصفية

قطاع النشاط	المساهمة في رأس المال	تاريخ التأسيس	تعيين
الصناعة الصيدلانية	30%	1999	JORAS
الصناعة الصيدلانية	30%	1999	SAIDAL-SOLUPHARM

4- الاستراتيجيات المتبعة من طرف مجمع صيدال :

من خلال الجداول أعلاه والمتعلقة بالمساهمات نستخلص الاستراتيجيات المتبعة من طرف الشركة وهي على النحو التالي :

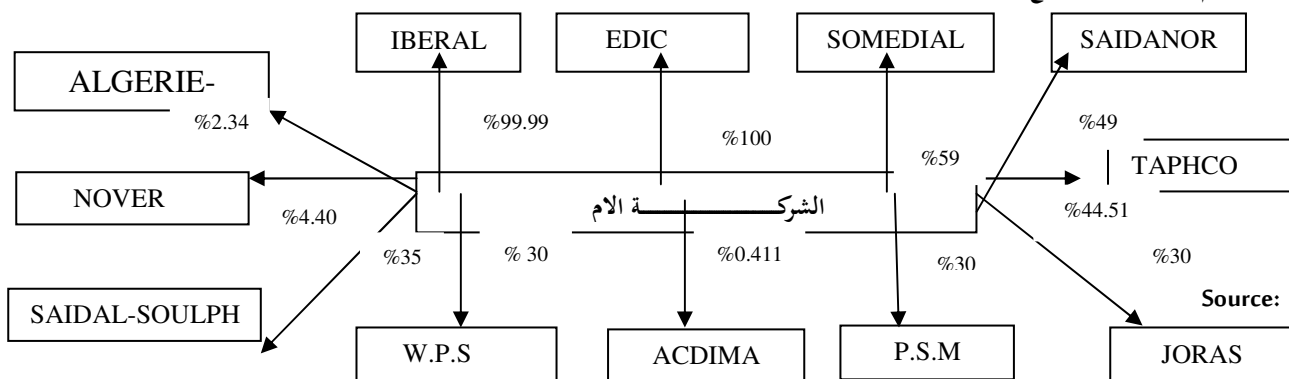
1-4- إستراتيجية التكامل الأفقي : وهي تتعلق بالشركات المنافسة وتنتمي إلى نفس حقل النشاط أي النشاط الإنتاج الصيدلاني الموجه للاستعمال البشري وهذه الشركات هي IBERAL ، SOMEDIAL ، (Sanofi) ، WPS ، Psm(pfizer) ، (spimaco-ACDIMA-JPM) ، Taphco ، SNM(koweit) ، Soidal-soulpharm ، JORAS ،

2-4- استراتيجية التكامل العمودي: تتجلى هذه الإستراتيجية في شركة NOVER المتخصصة في الزجاج وهي شركة قام مجمع صيدال باقتناء مساهمات تقدر بـ 4.4% وهذه الشركة لها دور أساسي في صناعة مواد التعبئة المتعلقة بالقوارورات الزجاجية ومختلف الاستعمالات الأخرى لمجمع صيدال .

3-4- استراتيجية التكامل المختلط : هذه الإستراتيجية في شركة ACDIMA و Algeria -Clearing وهما شركتان تنشطان في القطاع المالي وهما شركتان قام مجمع صيدال بالمساهمة في رأسمالهم بنسبة 0.43% و 2.34% على التوالي والهدف الأساسي هو تنويع المحفظة المالية وهذا لتقليل المخاطرة وامتصاص السيولة الفائضة عن احتياجات المجمع .

5- هيكل المجمع لشركة صيدال: من خلال الشكل الموضح أسفله نلاحظ ان الشركات التابعة ليست لها ارتباطات مالية فيما بينها وتمتلك الشركة الأم مساهمات في عدة شركات منفصلة ماليا بعضها عن بعض ولكنها تمارس عليها رقابة مباشرة. ولكن الشركات التابعة ليست لها علاقة ببعضها البعض أي لا توجد شركات تابعة ثانوية sous- filiales مما يدل على البنية الشعاعية هي البنية المتبناة من طرف مجمع صيدال .

شكل رقم (02) : هيكل مجمع صيدال



من إعداد الطالب بناء على جدول المساهمات

يوضح الشكل البياني أن الشركة الأم أو الشركة القابضة هي الوحيدة المؤهلة لتمارس تسيير المساهمات الممنوحة للفروع 12 .

الجدول رقم (02): مساهمات صيدال في 2016/12/31

المساهمات	رأس المال		الشركات
	عدد الأسهم	المبلغ	
	عدد	المبلغ	
	المبلغ	عدد الأسهم	
			1-الفروع
5 000 000,00	500	5 000 000,00	EDIC
552 750 000,00	55 275	552 760 000,00	IBERAL
1 281 300 000,00	12 813	2 171 800 000,00	SOMEDIAL
1 839 050 000,00		2 729 560 000,00	المجموع I
			2-مساهمات أخرى
24 500 000,00	2 450	150 000 000,00	SAIDANORA
416 625 600,00	63 510	1 083 484 400,00	TAPHCO
52 500 000,00	5 250	150 000 000,00	SAIDAL SOULPHARM
273 600 000,00	2 736	912 000 000,00	P.S.M
127 860 000,00	12 786	426 200 000,00	W.P.S
27 000 000,00	4 500	90 000 000,00	JORAS
12 672 000,00	12 672	288 000 000,00	NOVER
5 625 000,00	5 625	240 000 000,00	ALGERIE CLEARING
44 667 575,00	37		ACDIMA
985 050 175,00		3 339 684 400,00	المجموع II
2 824 100 175,00		6 069 244 400,00	المجموع العام

الجدول رقم (03) : شركات تابعة تخضع للتجميع بطريقة الدمج الكلي (الشامل)

النسبة المئوية	المساهمات المقدمة		رأس المال		الشركات
	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	
					1-الفروع
100,00%	552 750 000,00	55 275	552 760 000,00	55 276	IBERAL
59,00%	1 281 300 000,00	12 813,00	2 171 800 000,00	21 718	SOMEDIAL
	1 834 050 000,00		2 724 560 000,00		المجموع I

الجدول رقم (04) : شركات تابعة تخضع للتجميع بطريقة الوضع بالمعادلة (حقوق الملكية)

النسبة المئوية	المساهمات المقدمة		رأس المال		الشركات
	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	
					2-مساهمات أخرى
49,00%	24 500 000,00	2 450	150 000 000,00	5 000	SAIDANORA
44,51%	482 225 600,00	73 510	1 083 484 400,00	165 165	TAPHCO
30,00%	273 600 000,00	2 736	912 000 000,00	9 120	P.S.M
30,00%	127 860 000,00	12 786	426 200 000,00	42 620	W.P.S
30,00%	27 000 000,00	4 500	90 000 000,00	15 000	JORAS
4,40%	12 672 000,00	12 672	288 000 000,00	288 000	NOVER

%2.34	5 625 000,00	5 625	240 000 000,00	240 000	ALGERIE CLEARING
	953 482 600,00		3 189 684 400,00		المجموع II
	953 482 600,00		5 914 244 400,00		المجموع العام

الجدول رقم (05) : مساهمات غير مدمجة في حدود التجميع

النسبة المنوية	المساهمات المقدمة		رأس المال		الشركات
	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	
0,41111 %	44 667 575,00	37		9 000	ACDIMA

الجدول رقم (06) : مساهمات غير مدمجة في حدود التجميع (شركات قيد التصفية)

النسبة المنوية	المساهمات المقدمة		رأس المال		الشركات
	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	
35,00%	52 500 000,00	5 250	150 000 000,00	15 000	SAIDAL SOULPHARM
100,00%	5 000 000,00	500	5 000 000,00	500	EDIC

المعالجة المحاسبية :

-بالنسبة لطريقة التكامل المذكورة في الجدول رقم (02) يتم التجميع لكل الحسابات 100 % للشركة الأم والشركات التابعة مع حساب فوائد الأقلية .

-أما باقي المساهمات الأكبر من 20 % فتخضع لطريقة الوضع في المعادلة كما هو موضح في الجداول أدناه :

الجدول رقم (07) : حساب فارق المعادلة في 2016/12/31

الشركات	النتائج الصافية	نسبة المساهمة %	المبلغ
TAPHCO	-75 709 784,00	44,51%	-33 698 424,86
P.S.M	-487 948 723,80	30,00%	-146 384 617,14
W.P.S	296 656 453,13	30,00%	88 996 935,94
SNM	-3 322 533,93	49,00%	-1 628 041,63
NOVER	-111 704 200,46	4,40%	-4 914 984,82
ALGERIE CLEARING	-17 745 413,77	2,34375%	-415 908,14
JORAS	18 989 305,35	30,00%	5 696 791,61
المجموع	-380 784 897		-92 348 249

الشركات	الأموال الخاصة 31/12/2016	مجموع الأسهم	رأس المال الاجتماعي	القيمة المحاسبية للسندات	حصة صيدال	زيادة القيم
P.S.M	2 580 704 279,31	30%	912 000 000,00	273 600 000,00	774 211 283,79	500 611 283,79
W.P.S	1 884 562 803,96	30%	426 200 000,00	127 860 000,00	565 368 841,19	437 508 841,19
NOVER	1 121 147 650,19	4,4%	288 000 000,00	12 672 000,00	49 330 496,61	36 658 496,61
المجموع	5 586 414 733,46		1 626 200 000,00	414 132 000,00	1 388 910 621,59	974 778 621,59

المعالجة المحاسبية لفارق المعادلة

الأصول	قبل المعالجة	إعادة المعالجة		بعد المعالجة
		مدین	دائن	
سندات مقومة بالوضع بالمعادلة -الشركات المشاركة	0,00	1 388 910 621,59	0,00	1 388 910 621,59
مساهمات اخرى وحقوق ملحقه	1 105 650 175,00	0,00	414 132 000,00	691 518 175,00
الخصوم	قبل المعالجة	إعادة المعالجة		بعد المعالجة
		مدین	دائن	
فارق المعادلة	0,00	0,00	1 067 126 870,62	1 067 126 870,62

1 650 007 075,06	-92 348 249,04	0,00	1 742 355 324,10	النتيجة الصافية
بعد المعالجة	إعادة المعالجة		قبل المعالجة	جدول حسابات النتائج
	مدین	دائن		
1 650 007 075,06	-92 348 249,04	0,00	1 742 355 324,10	حصفة الشركات الموضوعفة موضع المعادلة في ن ص
				حساب فارق المعادلة
				فارق المعادلة
				النتيجة
				تأسیس فارق المعادلة

التسجیلات المحاسبية لطريقة الوضع بالمعادلة

الحساب	اسم الحساب	المدین	الدائن
265000	سندات مقومة بالوضع بالمعادلة - الشركات المشاركة	1 388 910 621,59	
262000	مساهمات أخرى وحقوق ملحقفة		414 132 000,00
107000	فارق المعادلة		974 778 621,59
107000	فارق المعادلة	92 348 249,04	
670300	حصفة الشركات الموضوعفة موضع المعادلة في ن ص		92 348 249,04
	المجموع	1 481 258 870,63	1 481 258 870,63

عناصر حسابات أصول الميزانية الخاضعة للمعالجة

ق م ص	بعد المعالجة		31/12/2016			الأصول
	الدائن	المدین	ق م ص	اهتلاكات مؤونات ن ق	مبلغ اجمالي	
1 388 910 621,59	0,00	1 388 910 621,59	0,00	0,00	0,00	سندات مقومة بالوضع بالمعادلة - الشركات المشاركة
634 907 299,68	2 248 182 000,00	0,00	2 883 089 299,68	56 610 875,32	2 939 700 175,00	مساهمات أخرى وحقوق ملحقفة
3 798 397 275,03	43 873 293,98	0,00	3 842 270 569,01	1 755 430 688,51	5 597 701 257,52	العملاء
1 251 208 508,56	236 875 759,97	0,00	1 488 084 268,53	0,00	1 488 084 268,53	المدینون الآخرون

عناصر حسابات خصوم الميزانية الخاضعة للمعالجة

31/12/2016	بعد المعالجة		31/12/2016	الخصوم
	الدائن	المدین		
1 067 126 870,62	1 067 126 870,62	0,00	0,00	فارق المعادلة
1 650 007 075,06	0,00	87 921 748,28	1 737 928 823,34	النتيجة الصافية
-392 938 698,31	13 609 543,33	0,00	-406 548 241,64	ما ينقل من جدید
1 015 179 929,35	1 015 179 929,35	0,00	0,00	فوائد الأقلية
2 629 529 580,68	0,00	43 873 293,98	2 673 402 874,66	العملاء
3 512 927 858,77	0,00	236 875 759,97	3 749 803 618,74	المدینون الآخرون

31/12/2016	جدول حسابات النتائج
1 737 928 823,34	النتيجة الصافية للسنة المالية
4 426 500,76	نتيجة الاقلية
-92 348 249,04	حصفة الشركات الموضوعفة موضع المعادلة في ن ص
1 650 007 075,06	النتيجة الصافية للسنة المالية

الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة والمقارنة بين نصوص النظام المحاسبي المالئ وبين المعايير المحاسبية الدولية ومن خلال دراسة الحالة على مجمع صيدال تبین انه من المستحيل إعداد الحسابات المجمعفة انطلاقا من النصوص القانونية المنظمة للتجميع . فالممارسة العملية هي وحدها من تمكن من التحكم في تقنيات التجميع ، كما إن عدم وجود معايير محاسبية وطنية تتماشى مع النظام المحاسبي المالئ وترشد وتوجه الممارسة المحاسبية زادت الأمور تعقيدا .

وبالتالي الرجوع دائما إلى المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها أصبح أمر حتميا للتمكن من إعداد الحسابات المجمع بين من جهة ومن جهة أخرى كل ما يتعلق بالمحاسبة بوجه عام.

قائمة المراجع :

- 1- احمد رياحي بلكاوي، ترجمة رياض العبد الله وآخرون، نظرية المحاسبة، البازوري، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة العدل، القانون التجاري، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2001.
- 3- بلعرومي احمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- 4- محمد ياسين غادر، مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2016.
- 5- خالد جمال الجعارات: معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 6- C.bonnier et all, comptabilité financière des groupes, Gualino éditeur ;paris ,2006
- 7- Eric Ducasse, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Edition Deboeck,Bruxelle, Belgique,2005
- 8- jean Corre ,La consolidation des bilans, Ed.Dunoud 3^{ème} édition 1982 p.3.
- 9- jean Michel bailly, Philippe coste et pascal simons, La consolidation des comptes, édition d'organisation, France, 1986 .
- 10- hamdi ben ameur, La consolidation des bilans ,édition raouf yaich 1^{ère} édition, Tunis, 2006,
- 11- Richard effantin, les comptes de groupe, éd l'harmattan, France, 2010
- 12- Micheline Friedrich Et All, Comptabilité Et Audit, Dscg4, Edition Foucher, Sept 2008, France
- 13- Robert obert, pratique des normes IFRS, 5^{ème} édition , Dunod, paris , 2013
- 14- Robert obert-marie et pierre mairresse, Comptabilité et audit, Dunoud ,2007,paris-France.
- 15- Simon Paoli et François Colinet, La Pratique Des Comptes Consolidées,4^{ème} édition, Edition Dunod, 2005 ,France .