

محاسبة المجمعات في ظل معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي
- دراسة حالة مجمع صيدال

*Complexes Accounting in light of international accounting standards
and The accounting financial system – Case Study Saidl Complexe*

أحمد بريك*	أحلام فرج الله
مخبر وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية	مخبر وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية
جامعة سطيف 01-الجزائر-	جامعة سطيف 01-الجزائر-
Ahmed.berrik@univ-setif.dz	Ahlem.ferdjallah@univ-setif.dz

تاريخ النشر: 31/12/2021

تاريخ القبول: 12/12/2021

تاريخ الاستلام: 30/09/2021

الملخص:

يهدف هذا البحث الى معرفة التجميع المحاسبي للقوائم المالية، لما له من أهمية في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المجمع واعتباره عنصرا فعال يساعد في اتخاذ القرار، من خلال توضيح أساليب التجميع المحاسبي للقوائم المالية.

وقد توصلت الدراسة الى أن مجمع صيدال في عملية التجميع المحاسبي للقوائم المالية بالنسبة لطريقة الدمج الكلي يقوم بها على أساس نسبة المساهمة في رأس المال لا على أساس الاتفاقيات المبرمة بينهم كما جاء بها معيار الإبلاغ المالي IFRS10.

الكلمات المفتاحية: التجميع المحاسبي، القوائم المالية الموحدة، السيطرة.

تصنيف JEL: M40 ;M41

Abstract :

This research aims to know the accounting compilation of the financial statements, because of its importance in giving an honest picture of the status of the compound and considering it an effective element that helps in decision-making, by clarifying the methods of accounting compilation of the financial statements.

The study concluded that the Saidal complex in the process of accounting compilation of the financial statements in relation to the method of total consolidation is carried out on the basis of the percentage of capital contribution, not on the basis of the relationships between companies and the agreements concluded between them as stated in the IFRS10.

Keywords: Accounting consolidation, Consolidated financial statements, The control.

JEL classification codes: M40 ;M41

مقدمة

تعتبر القوائم المالية في حالة المجمعات والتي تسمى بالقوائم المالية المجمعة او المدمجة الركيزة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات فالقوائم المالية المدمجة تعطي صورة صادقة على المجمع ككل خلافا للميزانيات الفردية والمعدة أساسا لأغراض الضرائب أو لحساب مؤشرات التوازنات الكبرى للاقتصاد الكلي، كما يعتبر التجميع المحاسبي من أهم الوسائل المحاسبية التي تواجه المؤسسات الام والمؤسسات التابعة، لإعداد قوائمها المالية المجمعة، ونظرا للغموض الذي ينتاب الكثير من المفاهيم في تحديد مفهوم المجمع وتحديد محيط التجميع والطريقة الملائمة للتجميع التي تخدم مصالح المؤسسة الأم او اصحاب الحقوق الاقلية ، التي سمح بها النظام المحاسبي المالي والمستمدة من المعايير المحاسبية الدولية، الذي بدوره يحدد مفهوم السيطرة بغرض الوصول الى قوائم مالية موحدة تفي باحتياجات مستخدميها من أصحاب المصالح، والجزائر شأنها شأن دول العالم تبنت المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الذي تطرق لقواعد التجميع المحاسبي.

1. الاشكالية

على هذا الاساس تبرز معالم الاشكالية الرئيسية في التساؤل التالي:

ما مدى تطبيق مجمع صيدال لتقنيات التجميع المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية؟

2. فرضيات الدراسة

- ❖ تطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي وحدها كفيلة باعداد القوائم المالية المجمعة؛
- ❖ يساهم التجميع المحاسبي في تقديم صورة كاملة للحسابات السنوية تخص الذمة المالية للمؤسسة من خلال إظهار الوضعية الحقيقية لها؛
- ❖ يقوم مجمع صيدال بإعداد القوائم المالية الموحدة وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IFRS10؛

3. أهداف الدراسة

- ❖ تبين طريقة التجميع المحاسبي وفق SCF و IFRS10.
- ❖ الوقوف على بعض الحسابات غير المفسرة من قبل النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالحسابات المدمجة.

- ❖ إبراز مدى تحكم الجيد لمجمع صيدال للمفاهيم والطرق المستعملة في اعداد القوائم المدمجة .

4. منهج الدراسة

- نظرا لطبيعة الدراسة وما تقتضيه، وقصد الاحاطة بجوانبها وحيثيتها، استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي اعتمادا على ما تتوفر من معطيات حول الموضوع من مصادر مختلفة.
5. هيكل الدراسة: للإحاطة بالموضوع تم تقسيم الدراسة الى:

❖ عموميات حول مجمع الشركات.

❖ التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق معيار الإبلاغ المالي IFRS10.

❖ القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي.

❖ دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2020.

I- عموميات حول مجمع الشركات

إن مجمع الشركات في الحقيقة هو موضوع واقعي نظرا لتطوره في الوقت الراهن واكتسابه أهمية اقتصادية عالمية، حيث لعبت هذه الأخيرة دورا هاما في التطوير والنهوض بالاقتصاديات الوطنية والعالمية.

1. مفهوم المجمع

مجمع الشركات هو تشكيل لمجموعة من الشركات لكل منها شخصيتها المعنوية المستقلة عن الأخرى ولكنها مرتبطة على أساس المصلحة أو الفائدة المشتركة، ويخضعون لرقابة الشركة الأم عن طريق حق الرقابة والممنوح للشركة الأم عن طريق السلطة أم عن طريق حقوقها أو الأحداث التي تخول لها حق الرقابة وتضمن لها وحدة القرار. (BEN AMOR, 2006, P.3)

مجمع الشركات هو المجموعة المكونة من عدة شركات، ولكل منها وجودها القانوني الخاص بها، ولكن متحدة مع بعضها البعض من خلال روابط مختلفة بحكم واحد منها، تسمى (الشركة الأم)، والتي تمتلك الشركات الأخرى تحت سيطرتها، وتعطي الأولوية لوحدة صنع القرار. (Francis, 2013, P.15)

2. محيط مجمع الشركات

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

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

1.2 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 الاستراتيجية، فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع. (أحمد، 2006، ص 8)

2.2 الشركة القابضة Le Holding

في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط، تسمى الشركة الأم بالشركة القابضة وهي لا تمارس أي نشاط صناعي أو 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، أو 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 "

3.2. 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.

4.2. المساهمات Participations

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

3. نطاق التجميع

تحديد الشركات التي يمكن توحيدها والشركات التي لا يمكن دمجها.

1.3. الرقابة المطلقة

الرقابة المطلقة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة من أجل الحصول على فوائد من أنشطتها، وينتج هذا النوع من الرقابة بامتلاك الشركة الام الاغلبية في حقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

2.3. الرقابة المشتركة

الرقابة المشتركة هي المشاركة في السيطرة على شركة يتم تشغيلها بشكل مشترك من قبل عدد محدود من الشركاء أو المساهمين ، بحيث تنتج السياسات المالية والتشغيلية عن اتفاقهم.

3.3. التأثير الملحوظ

التأثير الملحوظ (الجوهرى) هو القدرة على المشاركة والتأثير في قرارات السياسات المالية والتشغيلية للشركة دون السيطرة عليها. (Robert & Marie, 2015,P365)

4.3. نسبة 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 وحصة الأقلية، كما تستعمل نسبة المساهمة في مختلف مراحل التجميع (معالجة، إدماج، الإقصاء، التوزيع)، وتعتبر أهم وسيلة لاستعمال التسجيلات الخاصة بالتجميع. (Sophie & Dang , 2002, P57)

حسب المادة 729 من القانون التجاري الجزائري تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء رأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها، إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى، تعد الثانية تابعة للأولى.

4. طرق التجميع المحاسبي

تتمثل عملية الادماج المحاسبي في إحلال قيمة سندات المساهمة في حسابات الشركة الموحدة بقيمة كل العناصر المتعلقة بها، من حسابات الشركة الموحدة ويمكن أن تتم عملية الاحلال من خلال إدماج في حسابات الشركة كل عناصر حسابات الشركة في نطاق القوائم المالية المجمعة، إدماجا كلياً أو نسبياً وذلك وفق نسبة المصلحة في كل شركة وعن طريق الوضع بالمعادلة أو الاعتماد على القيمة المعادلة لقيمة سندات المساهمة في كل شركة .

وبناء على ذلك فإن هناك ثلاث طرق للتجميع المحاسبي:

❖ طريقة التكامل الكلي (Intégration Globale)؛

❖ طريقة التكامل النسبي (Intégration Proportionnelle)؛

❖ طريقة الوضع بالمعادلة (Mise en Equivalence)؛

1.4. طريقة التكامل الشامل (الكلي)

يسمح النظام المحاسبي المالي باستعمال طريقة التكامل الشامل، والمستمدة من المعايير المحاسبية

الدولية، وبالتحديد المعيار IAS27 قبل التعديل والتي أقرها المعيار IFRS10

1.1.4. مفهوم طريقة التكامل الكلي

طريقة التكامل الشامل تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة الاستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية، ونتيجة الدورة لمجموعة الشركات وكأنها تمثل كيان واحد. (Friedrich & autres, 2006, P143)

تهدف هذه الطريقة الى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج في حسابات الشركة المجمعة (الشركة الام). (Robert M. , 2013, P144)

وحسب المادة (02) من القرار رقم 29 المؤرخ بتاريخ 09 أكتوبر 1999 الذي يحدد كيفية إعداد وتجميع حسابات المجمع وفق الجريدة الرسمية رقم 87 سنة 1999 "تعتمد طريقة التكامل الشامل على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة، محل حسابات الميزانية ونتائج الشركات المجموعة المعنية، لإعداد ميزانية واحدة، وجدول حسابات نتائج واحد".

2.4. مبدأ طريقة التكامل الكلي

أهم الخطوات التي تعتمد عليها طريقة الدمج الكلي هي: الجمع، الاقصاء، التسجيل ، توزيع الاموال الخاصة والنتيجة المجمعة، تحديد الاحتياطات المجمعة والنتائج المجمعة، إعداد الحسابات المجمعة.

3.4. طريقة التكامل النسبي

هي حالة خاصة من الاندماج الكلي لأنها توجي الى عبارة ادماج حسابات الشركة التي تخضع الى التجميع وهو يخفض نسبة الفوائد المملوكة من طرف الشركة القائمة بالتجميع. وتطبق طريقة الادماج النسبي على الشركات التي تخضع لمراقبة مشتركة من طرف الشركة الأم، وهذه الطريقة تقوم باستبدال القيمة المحاسبية الصافية لسندات مساهمة الشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط والذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تمتلك عناصر الأصول وخصوص مكنة للأموال الخاصة بهذه الشركات والمحددة وفقا لقواعد التجميع.

4.4 طريقة الوضع المعادلة

تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثير ملحوظا ، كما يتم تطبيقه على التسيير والسياسة المالية للمؤسسة في حالة امتلاك الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على الأقل 20% من حقوق تصويت هذه الشركة، كما يمكن تطبيق هذه الطريقة على الشركات الموجودة تحت رقابة مطلقة أو رقابة مزدوجة، ويكون هيكل حساباتها يتناسب مع هيكل حسابات الشركة الأم.

II- التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق معيار الابلاغ المالي IFRS10

يتم التطرق الى معيار الابلاغ المالي من خلال إعطاء خلفية حول المعيار الى هدف ونطاق المعيار أهم الاجراءات المحاسبية للتجميع.

1. عرض خلفية عامة حول معيار الابلاغ المالي IFRS10

يعتبر معيار الابلاغ المالي IFRS10 القوائم المالية الموحدة من أهم المعايير التي قام بنشرها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB سنة 2011 بهدف إدراج بعض التعديلات على المعيار المحاسبي الدولي IAS27 القوائم المالية المجمعة والمنفصلة، فأصبح بعد 2011 يسمى بالقوائم المالية الفردية.

2. هدف المعيار

هو وضع مبادئ لعرض واعداد القوائم المالية الموحدة عندما تقوم الشركة بالسيطرة على واحدة أو أكثر من الشركات الاخرى، ولتحقيق هذا الهدف يتطلب مايلي:

❖ يتطلب من الشركة الام التي تسيطر على واحدة أو أكثر من الشركات التابعة، عرض القوائم المالية موحدة؛

❖ يعرف مبدأ السيطرة، ويعتبر أن السيطرة هي أساس التوحيد؛

❖ يوضح كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إن كان المستثمر يسيطر على الجهة المستثمر بها، ويجب عليها توحيد الجهة المستثمر بها؛

❖ يوضح متطلبات المحاسبة لإعداد القوائم المالية الموحدة؛

3. نطاق المعيار

يجب على الشركة التي تكون عبارة عن شركة أم عرض قوائمها المالية الموحدة، وينطبق هذا المعيار على جميع الشركات باستثناء:

❖ في حال كانت شركة تابعة مملوكة بالكامل أو شركة تابعة مملوكة بشكل جزئي لشركة أخرى وتم إطلاع جميع مالكيها الآخرين، بمن فيهم الاشخاص الذين لا يحق لهم التصويت، على عدم قيام الشركة الأم بعرض قوائمها المالية الموحدة،

❖ في حالة قدمت الشركة الأم الرئيسية أو الوسيطة قوائم مالية موحدة متاحة لاستخدام الجمهور وتتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ (أصيلة، 2017، ص681)

4. تعريف المصطلحات

❖ القوائم المالية الموحدة: هي تلك القوائم المالية لمجموعة ما التي تعرض فيها الأصول والخصوم (الالتزامات) وحقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة) والمصاريف والإيرادات والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة، كأنها تخص شركة اقتصادية واحدة.

❖ السيطرة على الجهة المستثمر بها: تسيطر الشركة على الجهة المستثمرة بها عندما تحصل على عوائد متغيرة ناتجة من شراكتها مع الجهة المستثمرة بها أو يكون لها حقوق في هذه العوائد، وتكون قادرة على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطتها على الجهة المستثمر بها.

5. المقارنة بين IFRS10 والنظام المحاسبي المالي فيما يخص التجميع المحاسبي

سيتم ابراز أهم الاختلافات بين لنظام المحاسبي المالي والمعيار الابلاغ المالي IFRS10 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): معيار التصنيف بين SCF وIFRS10

معيار التصنيف	معيار الإبلاغ المالي IFRS10	النظام المحاسبي المالي SCF
السيطرة	القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد الشركة المستثمرة أما حقوق التصويت ليست العامل المهيمن في تقييم السيطرة، أي أن السيطرة الفعلية قد تنشأ دون امتلاك أغلبية حقوق التصويت.	الامتلاك المباشر أو غير مباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في شركة أخرى السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق بين الشركاء الآخرين أو المساهمين.
الشكل	ركز فقط على السيطرة	ركز على الرقابة الشاملة في الشركة المراقبة

المصدر: (أصيلة، 2017، ص682)

III- القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي

لأسباب عملية قد تفضل بعض المنشآت إعداد قوائمها المالية لفترة مالية، ونظرا لعدم وجود فروقات ذات أهمية نسبية في هذه الحالة مقارنة مع حالة إعداد القوائم لسنة كاملة فقد سمح المعيار المحاسبي الدولي بذلك.

1. الميزانية وجدول النتيجة المدمج

1.1. الميزانية

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

2.1. الميزانية الفردية

تصنف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتبرز بصفة منفصلة على الأقل الفصول الآتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول، وتتضمن كل من الأصول والخصوم.

3.1. الميزانية المدمجة

وتتضمن مايلي :

❖ المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة؛

❖ الفوائد ذات الأقلية(حصة الأقلية، الحقوق غير المسيطر عليها) وهي حصة الأقلية في صافي

أصول المنشأة التابعة، ويظهر هذا الحساب عند إعداد القوائم المالية الموحدة ضمن بند

حقوق الملكية وفي بند منفصل؛

❖ وصف وطبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات؛

❖ حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة؛

❖ مبالغ للدفع أو الاستلام؛

❖ الشركة الأم؛

❖ الفروع؛

❖ الكيانات المساهمة في المجموع.

4.1. نماذج الكشوف المالية

في حالة الدمج الكلي: الجمع الجبري 100% لكل حساب من الحسابات المكونة للميزانية في جهة الأصول ومن جهة الخصوم فتح حساب باسم حصة ذوي الأقلية أو الحقوق غير المسيطر عليها وجمع الحسابات 100% ماعدا رأس المال وحذف من الحسابات الأخرى الجزء من فوائد الأقلية والمخصصون بنسبة حصة الأقلية (الاحتياطات والنتيجة، ما ينقل من جديد، فارق التقييم، فارق إعادة التقييم). (رشيد، 2018، ص193)

2. إجراءات إعداد جدول التغيرات في الأموال الخاصة

1.2. المعطيات في الأسطر

❖ الأموال الخاصة في بداية السنة: في هذا العمود، كل المعطيات المسجلة والموافقة لكل المعطيات المتعلقة بالسنة السابقة من أجل ضمان استمرارية الأموال الخاصة؛

❖ توزيع النتيجة: للشركات الأجنبية، توزيع النتيجة يكون حسب مبدأ تأسيس النتيجة، كذلك توزيع النتيجة يترجم باستعمال السعر المتوسط للسنة السابقة للشركات التي تستعمل طريقة سعر الأقفال؛

❖ تغيرات أسعار الصرف: في هذا العمود يمكن أن نسجل: التغيرات في فارق الصرف على الأموال الخاصة في بداية السنة؛ فارق الصرف بين النتيجة باستعمال السعر المتوسط والنتيجة باستعمال سعر الإقفال؛ تغيرات أسعار الصرف على التسجيلات المتعلقة بالتجميع؛ تغيرات أسعار الصرف على السندات الممنوحة من طرف الشركات الأجنبية.

❖ تغيرات أخرى: إذا كانت حسابات السنة قد تغيرت بعد إقفال حسابات الدمج، التأثير على النتيجة لا تؤخذ في الحسبان، ويسجل في عمود "تغيرات أخرى"؛

2.2. المعطيات في الأعمدة

كل المعطيات يمكن أن تبرر بالتغير في كل حساب من حسابات الأموال الخاصة بين بداية الفترة ونهاية الفترة، والأحداث الرئيسية التي يمكن أن تبرر التغيرات في هذا الجزء من :

- ❖ توزيع النتيجة : هذا الجزء يمكن يوزع إلى الاحتياطات، والجزء الأخر إلى تقسيمات الأرباح؛
- ❖ عمليات رفع رأس المال والتي يمكن أن تنتج عن طريق امتصاص الاحتياطات، أو ما ينقل من جديد أو رفع رأس المال عن طريق الاكتتاب النقدي أو عن طريق الحصص العينية في إطار الاندماج؛
- ❖ تخفيض رأس المال إما عن طريق امتصاص ما ينقل من جديد، أو عن طريق استرجاع الأسهم أو الحصص للمساهمين أو الشركاء؛ (رشيد، 2018، ص200)
- ❖ التغيرات في فارق إعادة التقييم للشركات التي بررة إعادة التقييم في الحسابات المدمجة؛
- ❖ التغيرات في فارق الحيازة للشركات الأجنبية باستعمال عملة الدمج؛
- ❖ التغيرات الأخرى والتي أساسا تتمثل في الفروقات في النتيجة في سنة عن الأخرى، خاصة في حالة حسابات السنة السابقة ليست نهائية. (COLINET & PAOLI, 2005, P414)

3. قائمة تدفقات الخزينة

1.3. تصنيفات تدفقات الخزينة

تتضمن قائمة التدفقات النقدية البنود المتعلقة بالنشاطات التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية على النحو التالي:

- ❖ التدفقات التشغيلية : وهي النشاطات التي تقوم بها المنشأة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها والتي لا تعتبر في ذات الوقت نشاطات استثمارية أو تمويلية، بذلك تشمل النشاطات التشغيلية.
- ❖ التدفقات الاستثمارية : وهي التدفقات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها إضافة للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة.
- ❖ التدفقات التمويلية : النشاطات التي تخص رأس المال المملوك وهيكل الاقتراض في المنشأة.

2.3. التدفقات النقدية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

يتم عرض قائمة تدفقات الخزينة بموجب طريقتين وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة :

- ❖ قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة : تتمثل الطريقة المباشرة الموصى بها حسب النظام المحاسبي والمالي الجديد (في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية الزبائن والموردون، الضرائب....)، قصد إبراز تدفق مالي صافي، وكذا تقريب هذا التدفق المالي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

❖ قائمة تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة : تمتاز هذه الطريقة بأنها اقل تكلفة من الطريقة المباشرة وتقوم على أساس إجراء تسوية لصافي دخل المنشأة وتدفقاتها النقدية يرجع الاختلاف بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة راجع إلى كيفية تقديم تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تنتج إيرادات والنشاطات الأخرى غير مرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل).

3.3. قائمة تدفقات الخزينة المدمجة

يتم الجمع الجبري لقوائم التدفقات الخزينة الفردية للشركات الخاضعة للدمج عن طريق الدمج الكلي مع الأخذ بعين الاعتبار المنهجية المعتمدة في إعداد الميزانية وجدول النتيجة وتتمثل هذه المعالجات في تسجيل التدفقات حسب كل صنف (عملياتي، استثماري، تمويلي) وإقصاء التدفقات البينية المتمثلة في عمليات الشراء والبيع (ديون، حقوق) وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (01): المنهجية المعتمدة في إعداد قائمة تدفقات الخزينة



المصدر: (رشيد، 2018، ص 207)

4. الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءاً لا يتجزأ منها، إذا أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم، فأن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية:

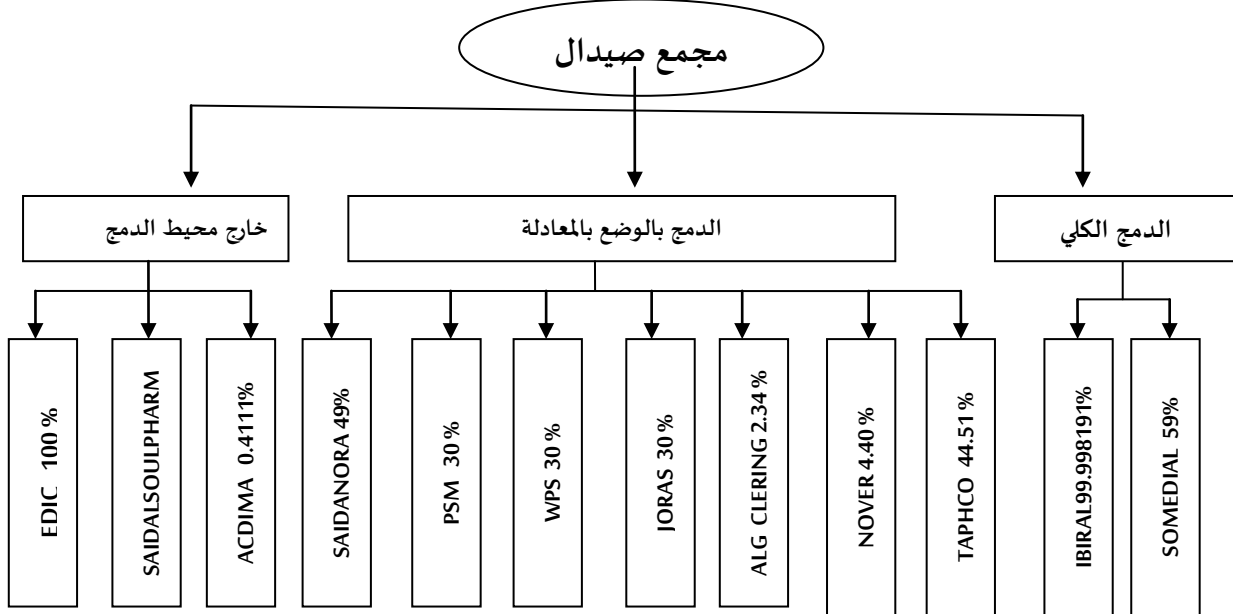
- ❖ تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة في إعداد القوائم.
- ❖ الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية (تغير الأموال الخاصة) وقائمة التدفقات النقدية.
- ❖ الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية .

IV- مجمع صيدال واجراءات التجميع

1. محيط التجميع حسب مجمع صيدال

يتكون محيط التجميع لمجمع صيدال من كل الشركات المذكورة أسفله في الشكل الخاص بالمساهمات والتصنيفات، ويقسم محيط التجميع الى عدة تقسيمات من طرف المجمع حسب طرق التجميع المعتمدة او الشركات التي لا تخضع للتجميع فقسم بمحيط التجميع الى الشركات التي تخضع لطريقة الدمج الكلي او الشامل والتي تملك رقابة حصرية على الشركات الأخرى، الشركات التي تخضع لطريقة الوضع بالمعادلة وهي الشركات الصديقة والشركات المقصاة من محيط التجميع لأسباب مختلفة منها نسبة المساهمة، أو أنها في طور التصفية، وهي مبينة وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم (07): محيط التجميع وفق مجمع صيدال



المصدر: (رشيد، 2018، ص258)

2. سيرورة التجميع

يتبع المجمع أسلوب التجميع بالأرصدة حيث يتم تجميع الميزانيات الفردية للشركات التابعة والمساهمات فالشركة الأم في نهاية الدورة حيث يتم تجميعها ثم تخضع لعدة تعديلات من إعادة المعالجة وإقصاء.

3. سياق التجميع

يتبع المجمع الطريقة المباشرة في سياق التجميع حيث ان كل الشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع موجودة في نفس المستوى تبعا للبنية الهرمية المتبعة من طرف مجمع صيدال وبالتالي تقنية التجميع المباشر هي الأسهل، فعملية التجميع لكل شركة من شركات المجمع تكون مباشرة في الشركة الأم وذلك في عملية واحدة حيث أن نسبة الفائدة هي نفسها نسبة الرقابة .

4. إعداد القوائم المالية المدمجة من طرف مجمع صيدال

إن العمل المقدم مأخوذ من مصلحة التجميع لمجمع صيدال والذي كان إعداداه تحت إشراف المباشر لمحافظي الحسابات للمجمع وللذكر إن القوائم المالية المدمجة من المقرر المقدم للمصادقة في الجمعية العامة قبل 2021/06/30 .

5. طرق وإجراءات التجميع لمجمع صيدال

1.5. طريقة التجميع

في كل مرة تعد القوائم المالية المدمجة من طرف رئيس مصلحة التجميع، يقوم محافظي الحسابات بإصدار تحفظات تخص عملية الدمج لتتم إعادة المعالجة المحاسبية وسنقوم بسرد مراحل إعداد القوائم المالية المدمجة في كل فترة من فترات الإعداد حتى تاريخ 2020/12/31 ليتم إصدار القوائم المالية المدمجة والمصادقة عليها ، وذلك ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): طريقة الدمج الكلي (الشامل) « INTEGRATION GLOBAL »

المساهمات	رأس المال الاجتماعي		المساهمات الممنوحة		المساهمة %
	عدد الأسهم	المبلغ	عدد الأسهم	المبلغ	
IBERAL	55 276	552 760 000,00	55 275	552 750 000,00	99.99%
SOMEDIAL	21 718	2 171 800 000,00	12 813	1380 100 000,00	63.54%
المجموع		2.724.560.000,00		1.932.850.000,00	

المصدر: حسب تقرير مجلس الإدارة لسنة 2020

2.5. المعالجة المحاسبية للتجميع

1.2.5. طريقة الدمج الكلي للشركات المدمجة

يمكن توضيح المعالجة المحاسبية لطريقة الدمج الكلي للشركات المدمجة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): الشركات المدمجة باستعمال طريقة الدمج الكلي (IBIRAL+ SOMEDIAL)

الأصول	قبل المعالجة	المعالجة		بعد المعالجة
		المدين	الدائن	
مساهمات أخرى وحقوق ملحقه	3.038.500.175,00	0,00	1.932.850.000,00	1 105 650 175,00
العملاء	5.585.231.042,12	0,00	43.873.293,98	5 911 959.706,26
مدينين آخرين	2.165.104.062,53	0,00	236.875.759,97	1.316.384.098,56

الخصوم	قبل المعالجة	المعالجة		بعد المعالجة
		المدين	الدائن	
رأس المال مكتتب- محرر مدفوع	2.500.000.000,00	00	00	2.500.000.000,00
علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة	14.634.151.624,90	00	00	14.634.151.624,90
فارق إعادة التقييم	12.131.706,74	4.973.999,76	00	7.157.706,98
النتيجة الصافية	234.370.276,88	0,00	592.334,84	233.777.942,04
ما ينقل من جديد	-797.268.702,03	00	00	-797.268.702,03
فوائد الأقلية	00	00	43.841.600,71	43.841.600,71
الموردون والحسابات الملحقه	2.673.402.874,66	43.873.293,98	00	2.629.529.580,68
ديون أخرى	3.749.803.618,74	236.875.759,97	00	3.512.927.858,77

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المجمع لسنة 2020

الجدول رقم (04) جدول النتيجة في 2020/12/31

جدول النتيجة	المعالجة		قبل المعالجة	بعد المعالجة
	الدائن	المدين		
رقم الأعمال	00	00	9.809.929.760,98	9.809.929.760,98
المشتريات المستهلكة	0,00	00	-4.245.356.684,94	-4.245.356.684,94
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	00	00	-910.765.524,13	-910.765.524,13
النتيجة الصافية	592.334,84	0,00	234.370.276,88	189.936.341,33

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المجمع لسنة 2020

جدول رقم (05) حساب فائدة الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليها)

المبلغ النهائي	SOMEDIAL		IBERAL		البيان
	نسبة الأقلية 36.45%	المبالغ	نسبة الأقلية %0.0018	المبلغ	
791.621.100,00	791.621.100,00	2.171.800.000,00	994.968,00	552.760.000,00	رأس المال مكتتب- محور مدفوع
221.768.535,46	221.768.535,46	608.418.478,62	00	00	احتياطات وعلاوات مرتبطة برأس المال
122.447.083,90	122.447.083,90	335.931.643,1	00	00	فارق إعادة التقييم
-592.334,84	-592.334,84	1.625.949,27	-2.179.961,35	-1.211.089.638,88	النتيجة الصافية
-310.761.748,56	-310.761.748,56	-852.569.954,9	00	00	أموال خاصة أخرى
824.482.635,96	825.667.629,31	2.265.206.116,09	-1.184.993,35	-658.329.638,88	المجموع

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على تقرير مجلس الادارة لمجمع صيدال لسنة 2020

6. إعداد القوائم المالية الأساسية المجمعة لمجمع صيدال (الميزانية، جدول النتيجة المجمع)

1.6 الميزانية

ويمكن تلخيصها في الجداول التالية:

الجدول رقم (06) الميزانية المدمجة لمجمع صيدال في 2020/12/31

المبالغ			الأصول
ق م ص	اهتلاكات و مؤونات	القيمة الإجمالية	
			اصول غير جارية
141.648.564,00	00	141.648.564,00	فارق الاقتناء
125.327.090,76	343.249.100,26	468.576.191,02	تثبيتات معنوية
4.398.481.823,42	00	4.398.481.823,42	الأراضي
7.417.264.109,47	5.844.143.212,84	13.261.407.322,31	المباني
5.416.183.100,46	15.362.335.010,59	20.778.518.111,59	تثبيتات عينية أخرى
00	00	00	تثبيتات في شكل امتياز
3.523.900.855,21	00	3.523.900.855,21	تثبيتات جاري انجازها
632.578.120,03	58.940.054,97	691.518.175,00	مساهمات أخرى وديون دائنة
2.134.015.175,22	00	2.134.015.175,22	السندات الموضوعة موضع المعادلة-المؤسسات المشاركة
2.002.300.000,00	00	2.002.300.000,00	السندات والقسائم
14.614.749,45	00	14.614.749,45	تثبيتات مالية أخرى اقراض
352.717.927,73	00	352.717.927,73	ضرائب مؤجلة-اصول
25.802.976.942,60	21.609.143.352,35	47.412.120.294,95	مجموع الأصول غير الجارية
			اصول جارية
6.550.453.532,15	641.539.237,02	7.191.992.769,17	حسابات المخزون
4.024.729.980,18	1.887.229.726,08	5.911.959.706,26	الزبائن

1.316.376.598,39	7500,00	1.316.384.098,39	الحسابات الأخرى المدينة
188.887.081,60	00	188.887.081,60	الضرائب
18.559.989,19	00	18.559.989,19	الفوائد المنظرة
2.785.566.352,32	82.435.666,36	2.868.002.018,68	الخزينة
14.884.573.533,83	2.611.212.129,46	17.495.758.663,29	مجموع الأصول الجارية
40.687.550.476,43	24.220.355.481,81	64.907.905.958,24	المجموع العام للأصول

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المجمع لسنة 2020

الجدول رقم (07) الميزانية المدمجة لمجمع صيدال في 2020/12/31

المجموع	الخصوم
	الأموال الخاصة
2.500.000.000,00	رأس المال
411.677.000,00	علاوات مرتبطة برأس المال
14.634.151.624,90	الاحتياطات
00	فارق التقييم
3.063.429.710,90	فارق إعادة التقييم
189.936.341,33	النتيجة
1.408.146.175,93	فارق المعادلة
-797.268.702,03	ما يرسل من جديد - خسائر
824.482.635,96	فوائد الأقلية
27.464.009.197,27	مجموع الأموال الخاصة
	الخصوم غير الجارية
10.404.842.508,14	قروض و ديون مالية
00	ديون أخرى غ جارية
24.094.670,27	ضرائب مؤجلة
1.1.626.040.712,04	مؤونات ومنتجات مقيدة مسبقا
12.054.977.890,45	مجموع الخصوم غير الجارية
	الخصوم الجارية
1.247.407.073,70	موردون وحسابات ملحقه
175.915.917,23	ضرائب
4.052.684.542,80	ديون أخرى
922.010.265,30	خزينة سلبية
6.398.017.799,03	مجموع الخصوم الجارية
40.687.550.476,43	المجموع العام للخصوم

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المجمع لسنة 2020

2.6. جدول النتيجة المدمج لمجمع صيدال

يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): النتيجة المدمج لمجمع صيدال في 2020/12/31

المجموع	جدول النتيجة
9.809.929.760,98	رقم الأعمال
264.531.468,40	الإنتاج المخزون
10.074.461.229,38	إنتاج السنة المالية
-4.245.356.684,94	المشتريات المستهلكة
-910.765.524,13	الخدمات الخارجية الأخرى
-5.156.122.209,07	استهلاك السنة المالية
4.918.339.020,31	القيمة المضافة
-3.609.396.024,60	اعباء المستخدمين

الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-201.768.850,04
الفائض الاجمالي للاستغلال	1.107.174.145,67
منتوجات عملياتية	205.038.628,58
اعباء عملياتية	-109.057.603,04
مخصصات الإهلاكات والمؤونات	-1.088.338.701,82
استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	214.605.132,80
النتيجة العملياتية	329.421.601,86
منتوجات مالية	129.016.705,12
أعباء مالية	-154.762.522,08
النتيجة المالية	-25.745.816,96
النتيجة العادية قبل الضرائب	303.675.784,90
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	-88.374.651,00
الضرائب المؤجلة	-19.069.142,98
اجمالي المنتوجات على الأنشطة العادية	10.623.121.695,58
اجمالي الاعباء على الأنشطة العادية	-10.388.751.418,70
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	234.370.276,88
عناصر غير عادية - منتوجات	00
عناصر غير عادية - أعباء	00
النتيجة غير العادية	00
النتيجة الصافية	234.370.276,88
حصة الأقلية من النتيجة	-592.334,84
حصة النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة	-43.841.600,71
النتيجة الصافية	189.936.341,33

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على تقرير مجلس الادارة لمجمع صيدال لسنة 2020

V- الخاتمة

من خلال هذه الدراسة والتي تم فيها توضيح قواعد واجراءات التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعياري الابلاغ المالي IFRS10 الذي قام بإصداره مجلس معايير المحاسبة الدولية، بإسقاط الحالة على مجمع صيدال باعتباره واجهة اقتصادية للجزائر، مما يجعل من القوائم المالية التي تصدرها تلعب دورا كبيرا في تحريك عجلة الاقتصاد الوطني، وجعلها مصدرا مهما للمعلومات المالية واتخاذ القرار، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

❖ يساهم التجميع المحاسبي في تقديم صورة كاملة للحسابات السنوية التي تخص الذمة المالية من خلال إظهار الوضعية الحقيقية لما تمثله سندات المساهمة التي تظهر في الاصول الغير جارية للشركة المجموعة، وإظهار الالتزامات التي يتم إقصاؤها من الحسابات المجمعة للوقوف على حقيقة الالتزامات اتجاه المتعاملين الخارجيين، كما تقوم بإظهار حسابات النتائج المتعلقة بنشاط الدورة للمجمع من خلال إظهار رقم الاعمال والنتيجة الخاصة بالمجمع وذلك بعد القيام بإقصاء كل العمليات الداخلية.

❖ يعتمد النظام المحاسبي المالي على طريقة التكامل الكلي عند إعداد القوائم المالية المدمجة وذلك وفقا لما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية التي تنص على أنه في الميزانية يتم الأخذ بعناصر

ممتلكات المؤسسة المدمج فيما عدا سندات المؤسسة المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير مأخوذ بها مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه المؤسسات المحددة حسب قواعد الإدماج.

❖ نصوص النظام المحاسبي المالي وحدها غير كافية بإعداد القوائم المالية المجمعة ، لما جاء به النظام المحاسبي المالي من صيغة سردية لكل الحسابات ، بما فيها الحسابات المدمجة حيث غلب عليها الطابع القانوني الملزم بالتطبيق ، لكن تقنيات العمل والتسجيل المحاسبي معدومة، مما جعل من محاسبة التجميع عملية معقدة تعقد العلاقات بين الشركات المكونة للمجمع ،فهي تخضع لمنهجية عمل معينة لايمكن لنصوص القانونية أن تقيد هذه العملية ،على مستوى الميزانية المجمعة خاصة في حساب إعادة التقييم بمبلغ 3.063.429.710,90 دج، وحساب فارق التقييم ونقص المساهمات في تحديد محيط التجميع مثل تحديد فارق المعادلة بمبلغ 1.408.146.175,93 دج، وفارق الاقتناء بمبلغ 141.648.564,00 دج .

❖ إن عملية التجميع المحاسبي أو القوائم المالية هي عملية تتطلب التحكم الجيد للمفاهيم والطرق المستعملة، حيث من خلال هذه الدراسة تم تسليط الضوء على الأساس النظري لعملية التجميع وإسقاطها على مجمع صيدال، لاحضنا اختلافات كثيرة في المفاهيم والقيم التي لم يتم الفصل فيها على غرار الاختلاف الجوهرى في التشريع الجزائري بين القانون التجاري والتشريع الجبائي.

❖ في عملية المعالجة من أجل إعداد القوائم المالية المدمجة لم يقصى الأثر المزدوج لتقسيمات الأرباح فهي مسجلة في النتيجة سواء للشركات التابعة أو الكيانات المشاركة في سنة 2019 وبالتالي يجب إقصاؤها من النتيجة في سنة 2020.

الإقتراحات:

❖ ضرورة التوفيق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وذلك عن طريق مراعاة التنسيق والتوفيق بينهما في إعداد القوائم المالية المجمعة .

❖ ضرورة استكمال مراجعة النصوص التشريعية بما يتلائم ويحقق التوافق ما بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري والمعايير المحاسبية الدولية.

❖ ضرورة تحيين النصوص التشريعية والمتعلقة بالتجميع المحاسبي في النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير التي ألغيت أو عدلت بعد تطبيق هذا النظام.

VI- المراجع

1.المراجع باللغة الأجنبية:

- ❖ BEN AMOR, H. (2006). *La consolidation des bilans*. Tunisie: Raouf Yaich.

- ❖ COLINET, F., & PAOLI, S. (2005). *Pratique des comptes consolidés*. Paris : Dunod.
- ❖ Elisabeth, B., & autres. (2013). *Comptabilité et Audit*. Alger: Berti Editions.
- ❖ Francis , L. (2013). *Groupes de sociétés Mémento pratique*. Paris: Dunod.
- ❖ Friedrich , M., & autres. (2006). *Financement Trésorerie, Externe, Consolidation Corrige*. Vanves: Edition Foucher.
- ❖ Jean , M., & do Carmo, S. (2012). *Gestion Juridique Fiscale et Sociale*. Paris: Dunod.
- ❖ Robert, M. (2013). *Comptabilité Approfondie en 32 fiches* . Paris: Dunod.
- ❖ Robert, o., & Marie, P. (2015). *Comptabilité approfondie*. Paris: Dunod.
- ❖ Sophie, d., & Dang , P. (2002). *La consolidation des comptes* . France: ellipses.

2.المراجع باللغة العربية:

- ❖ عريوة رشيد. (2018). إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
- ❖ العمري أصيلة. (2017). التجميع المحاسبي للقوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي IFRS10. *مجلة العلوم الانسانية*، 17 (46)، 673-685.
- ❖ مقدمي احمد . (2006). النظام المحاسبي والجبايي لمجمع الشركات (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر.