

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

## الموضوع

مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)  
-دراسة حالة مجمع صيدال-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

نوبلي نجلاء

إعداد الطالبان:

قسامية فارس

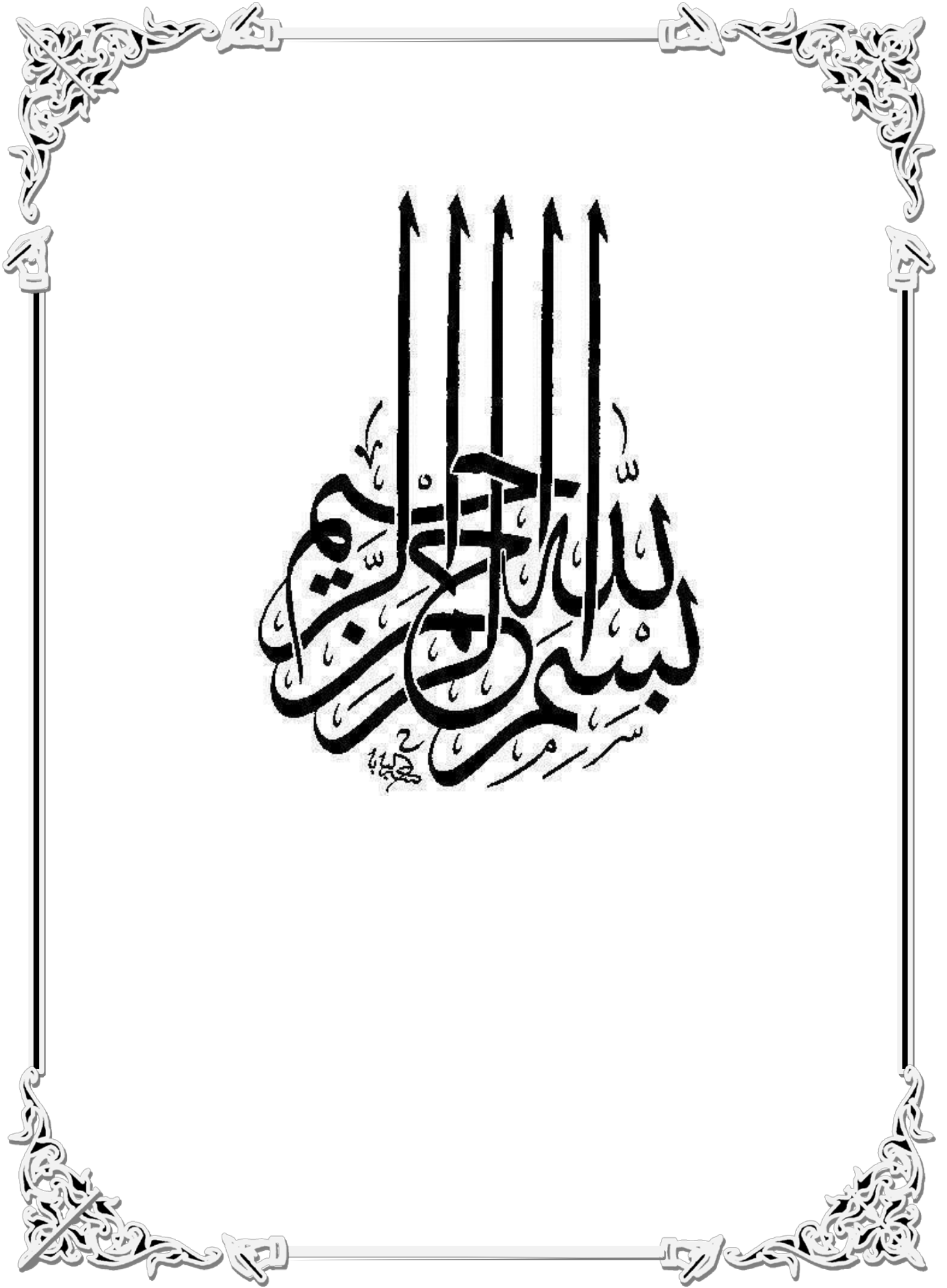
ساسوي حاتم

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	قطاف نبيل		رئيسا	جامعة بسكرة
2	نوبلي نجلاء		مشرفا	جامعة بسكرة
3	جوامع اسماعيل		ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## الاهـداء

اهدي هذا العمل المتواضع الى الشمعة المقدسة التي تضيء ليل الحياة بتواضع ورقة وحنان الى النسمة  
التي طبعت صورتها على قاموس حياتي

" امي الغالية "

كلّ ما أذا، وكلّ ما أريد أن أكونه، مدين به لكى ،الله يرزقك الصحة والعافية ان شاء الله...

اليك يا سدي في هذه الحياة الذي ضحى واختبره في مشارق الأرض ومغاربها،

إليك يا من زرعت في طموحا صار يدفعني نحو الأمام إلى مستقبل ناجح

"ابى حفظه الله"...

الى اخوتي الأعزاء و اختي الوحيدة ، الى ائلى انسان ،دون ان انسى أبناء اخوتي وعائلتي من اعمام واخوال  
القريب والبعيد الذين دعمونا و كانوا سندا لنا ادامهم الله ..

الى اخوة الروح و الدين ...

الى كل اصدقائي دون استثناء...

الى كل زملائي واخوتي في مسيرتي الجامعية.

إلى كل النفوس الطيبة والإبراداد المنيرة التي وقفتم إلى جانبنا وإلى كل من لقننا من العلم حرفاً،

وإلى جميع أساتذتنا الكرام.

قسمية فارس

## الأهداء

اللهم كفاني فخرا أن تكون لي ربا، أنت كما تريد فجعني كما تريد  
إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

.....والدي العزيز.....

إلى معنى الحب وإلى معنى العنان ، إلى بسمه الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها  
سر ناجحي

.....أمي الحبيبة ....

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتد، إلى شموع متقدة تنير ظلم حياتي، إلى من  
بوجودهم اكتسبت قوة ومحببة

لا حدود لها، إلى من عرفتك معهم معنى الحياة

....أقاربي خاصة جدتي....

إلى إخوتي الذين لم تلدهم أمي إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا  
بالوفاء والعطاء، إلى يناعي الصدق الصافي

.....زملائي.....

إلى جميع أصدقائي و زملائي دفعة 2020/2019 سنة  
ماستر محاسبة إلى كل الأساتذة الذين تابعوني في مشواري  
الدراسي و لم يبخلوا علي بالنصيحة إلى كل من علمني حرفا و  
أسدي إلي النصيحة وأحب لي الخير

إلى كل من إتسع لهم قلبي و لم تتسع له هذه الورقة

إلى كل من أعرفه عن قريب أو بعيد.

ساسوي حاتم

# شكر و عرفان

نشكر الله رب العالمين الذي خلق و هدى و سدد الخطى فأخرج هذا العمل المتواضع  
بعونه و توفيقه  
نحمده حمداً كثيراً.

أما بعد انطلاقاً من قوله تعالى : " ومن شكر فإنما يشكر  
لنفسه " (النمل 40) ومن قوله صلى الله عليه و سلم : " من  
لم يشكر الناس لم يشكر الله عزوجل "

لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل و العرفان والتقدير لكل من مد  
يد العون  
والمساعدة.

وفي مقدمتهم من قبلت بكل تواضع الإشراف على المذكرة و النصي  
أمدتنا بنصائحها الاستاذة  
المشرفة " نوبلي نجلاء".

كما لا يفوتنا أن أتوجه بالشكر الخالص إلى الطالبة لونيس امينة التي ساعدتنا بملاحق  
الدراسة الميدانية لاتمام هذا البحث

وأخيراً نسدي عبارات العرفان لكل من ساهم سواء من قريب أو بعيد في  
إتمام هذا العمل

المتواضع نشكر كل هؤلاء و جزاهم الله عنا كل خير.

### ملخص:

تتناول هذه الدراسة موضوعا هاما من موضوعات المحاسبة المتقدمة و الذي اثار اهتمام العديد من الباحثين و هو تجميع الحسابات ، يعرف هذا الموضوع بالعديد من المصطلحات العلمية التي تعبر على نفس المفهوم كتوحيد الحسابات و الحسابات المدمجة ، الحسابات المدمجة هي القوائم المالية لشركة تملك مجموعة من الشركات التابعة او شركات تساهم فيها بنسب كبيرة تمارس عليها ما يسمى بالتأثير الفعال ، ففي مثل هذه الكيانات يجب على مسيري الشركة الام ان يقدمو هذه القوائم لاعطاء نظرة اقتصادية و مالية حقيقية لمجمع الشركات ، فهي تساعد مستخدمي القوائم المالية ، من مساهمين ، مستثمرين ، مراقبي التسيير ، الموردون في اتخاذ قراراتهم .

بعد التطرق الى الجانب النظري المتعلق بمزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي جاءت الدراسة العملية من خلال اختيارنا لمجمع صيدال وذلك لمعرفة مدى تطبيق المجمع للأسس والقواعد الذي نص عليها المشرع الجزائري، واكتشاف المزايا الممنوحة للمجمع، وعلى ذكر هذا أظهرت نتائج الدراسة أن مجمع صيدال يطبق إجراءات وأسس تجميع الحسابات لإعطاء صورة صادقة للقوائم المالية المدمجة، كما يستفيد المجمع من مزايا جبائية.

**الكلمات المفتاحية:** المجمع، القوائم المالية المدمجة، النظام المحاسبي المالي (SCF)، شركة التابعة.

### *Absnct :*

This study tackles a crucial subject of advanced accounting that has aroused the interest of several researchers, which is the complication of accounts .This subject is known of several scientific terms that expresses the same concept like the integration of accounts and consolidation of accounts. The latter, is the financial accounts of a company that owns a group of subsidiary companies or companies that contributes in large proportions, exerting the so-called the efficient influence. In such entities, the parent's company managers should introduce these accounts to provide an actual perspective both economically and financially to the group corporate, it assists financial accounts users during their decisions making like, shareholders, investors, controllers, and suppliers.

After discussing the theoretical aspect , that is related to the advantages of compiling accounts according to the financial accounting system .The practical study was reached through our selection of saydal group , in order to know the

extent to which the group applies the principles and rules stipulated by the Algerian legislature and discover the advantages of the group. Based on this, the results of the study reveals that saydal group applies the procedures and principles of compiling accounts to provide a sincere image to the collected financial accounts, as the group benefits also from the tax advantages.

**Key words:** Affiliate company, consolidated financial accounts, financial accounting system (SCF), group corporate.

# محتوى الفهرس



## محتوى الفهرس

الصفحة	المحتوى
VI	قائمة المحتويات
VI	قائمة الأشكال
VI	قائمة الجداول
VI	قائمة الملاحق
أ - ز	مقدمة
82-1	<b>الفصل الأول : مزيا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)</b>
1	<b>تمهيد</b>
2	المبحث الأول: المجمعات الاقتصادية.
2	المطلب الأول: ماهية المجمعات.
2	أولاً: مفهوم المجمعات.
5	ثانياً: مصطلحات.
8	ثالثاً: خصائص مجمع الشركات.
9	رابعاً: أهمية مجمع الشركات.
10	المطلب الثاني: تصنيف المجمعات.
10	أولاً: التصنيف حسب الطبيعة.
11	ثانياً: التصنيف حسب البنية.
13	المطلب الثالث: نشأة التجمع.
13	أولاً: طرق تكوين المجمع.
16	ثانياً: الاستحواذ.
17	ثالثاً: الرقابة.
21	<b>المبحث الثاني : تجميع الحسابات وفق النظام الحاسبي المالي (SCF)</b>
21	المطلب الأول : ماهية تجميع الحسابات.
21	أولاً : لمحة تاريخية عن الحسابات المجمعة.
23	ثانياً :تعريف التجميع المحاسبي.
24	ثالثاً: أهمية التجميع المحاسبي.
30	رابعاً :محيط التجميع.
30	خامساً: اهداف تجميع الحسابات.
33	المطلب الثاني : طرق و تقنيات التجميع المحاسبي.

## محتوى الفهرس

33	أولاً: خطوات التجميع
34	ثانياً: طرق التوحيد المحاسبي
47	ثالثاً: تقنيات التجميع المحاسبي
49	رابعاً: سيرورة التجميع.
50	خامساً : كيفية التجميع.
54	المطلب الثالث :إجراءات التجميع المحاسبي.
54	أولاً : الإجراءات التمهيديّة.
59	ثانياً: إجراءات تجميع الحسابات HIER ( التجانس و الادمج).
64	المطلب الثالث: الاستبعادات و التوزيع.
64	أولاً: الاستبعادات.
65	ثانياً: التوزيع.
70	المبحث الثالث: القوائم المالية المجمعّة ومزايا تجميع الحسابات.
70	المطلب الأول: القوائم المالية المجمعّة.
70	أولاً: مفهوم القوائم المالية المجمعّة.
70	ثانياً: مراحل إعداد القوائم المالية المجمعّة.
73	ثالثاً: عرض القوائم المالية المجمعّة.
78	المطلب الثاني : مزايا التجميع المحاسبي.
79	المطلب الثالث : مزايا التجميع وفق التشريع الجزائري .
82	خلاصة الفصل
115-85	الفصل الثاني : دراسة حالة مجمع صيدال.
85	تمهيد
86	المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال.
86	المطلب الأول : التعريف بالمجمع.
86	أولاً : نشأة صيدال.
87	ثانياً:تنظيم مجمع صيدال.
91	المطلب الثاني : النظام المحاسبي المطبق داخل الشركة.
91	أولاً: النظام المحاسبي المطبق داخل الشركة.
93	ثالثاً: بنية مجمع صيدال.
96	المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية المجمعّة الخاصة بمجمع صيدال.
96	المطلب الأول: طرق وإجراءات تجميع الحسابات المنتهجة من طرف مجمع صيدال.

## محتوى الفهرس

96	أولاً: محيط وطريقة التجميع المستعملة.
97	ثانياً: تقديم حسابات مجمع صيدال قبل عملية التجميع.
102	المطلب الثاني: إتمام عملية تجميع الحسابات للمجمع صيدال.
102	أولاً: الإجراءات العملية لتجميع الحسابات.
106	ثانياً: توزيع الأموال الخاصة لشركات التابعة .
109	المبحث الثالث: عرض القوائم المالية المجمعة و مزايا اعدادها.
109	المطلب الاول: عرض القوائم المالية المجمعة لمجمع صيدال.
109	أولاً: عرض الميزانية المجمعة لمجمع صيدال.
112	ثانياً: عرض جدول حسابات النتائج لمجمع صيدال.
113	المطلب الثاني : المزايا التشريعية المحققة من التجميع.
115	خلاصة الفصل
117	خاتمة
121	قائمة المراجع
127	الملاحق

## قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(01)	مفهوم مجمع الشركات حسب القانون التجاري الجزائري	3
(02)	مفهوم مجمع الشركات حسب النظام المحاسبي المالي	5
(03)	مقارنة بين الشركة التابعة والشركة الفرعية	8
(04)	أنواع الرقابة	18
(05)	يبيّن نوع الرقابة وطريقة التجميع حسب النسب	19
(06)	أهم حسابات المقارنة	57
(07)	كيفية اقضاء العمليات البنينة (حقوق/ديون)	65
(08)	الحسابات الجديدة بين الميزانية الفردية والميزانية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي	74
(09)	مختلف المديرية لمجمع صيدال	87
(10)	المساهمات في 2016/12/31	94
(11)	ميزانية شركة صيدال المقفلة في 2016/12/31	98
(12)	ميزانية شركة Somédial المقفلة في 2016/12/31	99
(13)	ميزانية شركة Ibéral المقفلة في 2016/12/31	100
(14)	جدول حسابات النتائج لشركة صيدال وشركات التابعة لسنة 2016	101
(15)	حسابات الحقوق والديون المتبادلة في 2016/12/31	104
(16)	حسابات الأعباء والإيرادات المتبادلة في 206/12/31	105
(17)	توزيع رؤوس الأموال الخاصة	106
(18)	حساب فارق المعادلة للمساهمات الموضوعة تحت التأثير الفعال	108
(19)	الميزانية المدمجة لمجمع صيدال في 2016/12/31	110
(20)	جدول النتيجة المدمج لمجمع صيدال في 2016/12/31	112

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
11	البنية الهرمية للمجمعات	(01)
12	البنية الشعاعية للمجمعات	(02)
12	البنية الدائرية للمجمعات	(03)
13	البنية المركبة للمجمعات	(04)
34	طرق التجميع استنادا على نوع الرقابة	(05)
47	تقنية التجميع بالتدرج	(06)
48	تقنية التجميع المباشر	(07)
52	سيرورة التجميع المركزي	(08)
53	سيرورة التجميع اللامركزي	(09)
60	إجراءات تجميع الحسابات	(10)
68	حساب الفرق الأول للحيازة	(11)
76	المنهجية المعتمدة في اعداد قائمة سيولة الخزينة	(12)
92	الوحدات والفروع و المساهمات المشكلة لمجمع صيدال	(13)
93	هيكل مجمع صيدال	(14)
95	محيط التجميع وفق مجمع صيدال	(15)

رقم الملحق	عنوان الملحق
(01)	محفظة مساهمات الشركة الأم SAIDAL SPA
(02)	ميزانية الشركة الأم
(03)	ميزانية الشركة التابعة Somédial
(04)	ميزانية الشركة التابعة Ibéral
(05)	حساب النتائج للشركة الأم
(06)	حساب النتائج للشركة التابعة Somédial
(07)	حساب النتائج للشركة التابعة Ibéral
(08)	الحقوق والديون المتبادلة بين الشركة الأم و Ibéral
(09)	الحقوق والديون المتبادلة بين الشركة الأم و Somédial
(10)	توحيد الحقوق والديون بين شركات المجمع
(11)	الإيرادات والأعباء المتبادلة بين الشركة الأم و Ibéral
(12)	التسجيلات المحاسبية لعمليات إعادة المعالجة في المجمع
(13)	الأصول الموحدة للمجمع
(14)	الخصوم الموحدة للمجمع
(15)	حساب النتائج الموحد للمجمع

# مقدمة

شهد العالم في نهاية القرن الماضي تطورا هاما في مجال الاقتصاد نظرا لظاهرة العولمة التي جعلت العالم سوقا واحدا وعند ذكر الاقتصاد والعولمة يجب أن لا نهمل الشركات المتعددة الجنسيات التي أجبرت الاقتصاد على مواكبة التطورات التي جاءت بها هاته الشركات لقدرتها الهائلة على خلق الثروة في البلدان التي تنشط فيها هذا التطور الحاصل أدى الى الحاجة لوسائل محاسبية جديدة لتتوافق هذا النوع من الشركات الكبرى.

لا يخفى عليكم أيضا أن مع تقدم الزمن أصبحت هناك حاجة إلى تعدد النشاط لنفس الشركات للمنافسة و البقاء في قمة السوق فالتطور و ليد الحاجة و هو الأخ الشقيق للاقتصاد و انتاج الثروة ، حيث كان لهذه العائلة الفضل و الدور الكبير في انشاء العديد من الشخصيات المعنوية المستقلة أو اندماجها تحت لواء واحد وهي الشركة الام هذا ما يطلق عليه بمجمع الشركات، أي مجموعة اقتصادية مكونة من شركة أم وشركات تابعة لكل منها شخصيتها المعنوية، حيث واكبت الأنظمة المحاسبية هذا التطور الحاصل في السوق العالمية منذ سنة 1904 في أول مؤتمر بالولايات المتحدة الأمريكية بخصوص الحسابات المجمع المعدة في سنة 1892 من طرف شركة (NATIONAL LEAD)، جاء التأطير والتنظيم لمثل هذه الممارسات المحاسبية على يد لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) باصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS03 و المتضمن الحسابات المجمع و المطبق ابتداء من جانفي 1977 ، لكن لم يكن كافيا لمواكبة التقدم الحاصل في السنوات الموالية حيث الغي و عوض سنة 1989 بالمعايير IAS27 ، IAS28 ، IAS31 و استمرت سلسلة المعايير في ارتداء حلة جديدة في كل مرة عبر السنين الى ان وصلت الى الشكل الجديد باسم المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS من أهمها IFRS 10 ، IFRS11 ، طول هذه السنوات المشرع الجزائري لا يزال غائبا عن الوعي بقوانين جافة لا تتناسب مع الحاضر ولا تقود عجلة الاقتصاد الى أي مكان في أنحاء عام 1996 مع اول قانون يحدد معالم و مفاهيم المجمعات، تلك الدفعة الأولى بنية اللحاق و الركوب بقطار المستقبل ، الطريق استمر بتبني النظام المحاسبي المالي SCF بصدور مشروعه اول مرة سنة 2007 كوسيلة تطور للمحاسبة الجزائرية والذي أجبر من خلاله الكيانات الاقتصادية الكبرى في الجزائر، ما يسمى بالمجمعات، على اعداد القوائم المالية المجمع مبينا لهم الكيفيات و الوسائل، هذا لاعطاء صورة مختصرة للمجمع . فالقوائم المالية لشركة الام لوحدها عاجزة تماما على توفير المعلومات الكافية و اعطاء الصورة الصادقة التي يحتاجها المتعاملين الاقتصاديين ،مما استوجب اعداد قوائم مالية موحدة تجمع فيها الحسابات حتى تتمكن هذه القوائم من أداء دورها بالشكل المطلوب عن طريق التعرف على القواعد والطرق الواجب اتباعها لإنجازها.

السوق الجزائري يحتوي على العديد من الاقتصاديات التي واكبت حصريات المحاسبة نخص بالذكر مجمع "صيدال" الذي هو موضوع دراستنا، و من اهم المشاكل التي تواجه المجمعات في بلادنا كيفيات اعداد القوائم



المالية للمجمع كونه وحدة محاسبية واحدة وفي الوقت ذاته لا ينفى قيام كل وحدة من وحدات المجمع بإعداد قوائمها المالية وحساباتها بصفتها كيان محاسبي مستقل قائم بذاته.

اعطى المشرع الجزائري قدر من الاهتمام لهذه المجمعات جزاء تقيدهم بما نصهم عليه في النظام المحاسبي المالي تمثل هذا الاهتمام في مجموعة من التسهيلات ميزتها عن غيرها من الكيانات الاقتصادية ومن ذلك نخرج بالإشكالية التالية:

**فيما تتمثل مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي؟**

ومن هذه الإشكالية طرح التساؤلات التالية :

- فيما تتمثل خطوات اعداد القوائم المالية المبيعة وفق النظام المحاسبي المالي؟
- ماهي المزايا التي قدمها النظام المحاسبي المالي للشركات المطبقة لتجميع الحسابات ؟
- كيف تعد مؤسسة صيدال قوائمها المالية المبيعة؟

### الفرضيات

- يعمل النظام المحاسبي المالي على تسهيل اعداد القوائم المالية للمبيعات.
- تطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي يمكن المبيعات من الحصول على مزايا جبائية واقتصادية .
- يتم اعداد قوائم مالية لكل فرع من فروع مجمع "صيدال" ثم تجميع هذه القوائم في قائمة مالية واحدة تعبر عن المجمع كوحدة واحدة.

### أهمية الموضوع

تكمن أهمية الموضوع في أن تنظيم مجمع الشركات يمكن أن يلعب دورا فعالا في رفع من قيمة الاقتصاد الوطني كما قامت المبيعات العالمية من تغيير في معطيات اقتصاد العالمي، وهذا ما دفع بالمشرع الجزائري الى تقديم تحفيزات مهمة لهذا التنظيم وذلك لتكثيف من الشركات المبيعة التي تزيد من الاستثمارات على المستوى الوطني.

### اهداف الموضوع

اهم هدف هو الاجابة على الاشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية بالاضافة الى ذلك:

- معرفة مكانة القوائم المالية المبيعة في النظام المحاسبي المالي.

- التعرف على أهم الإجراءات العملية الخاصة بتجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي.
- اكتشاف تقنيات المحاسبية المأخوذ بها على أرض الواقع .
- التعرف على واقع ممارسة المحاسبية في الشركات الممثلة للمجموعة الجزائرية والمزايا الجبائية التي تحظى بها.
- تحديد مدى احترام مجمع صيدال لقواعد وإجراءات وطرق اعداد القوائم المالية المجمعة.

## أسباب اختيار الموضوع

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في:

- ارتباط الموضوع بالتخصص.
- اشباع المهارات المحاسبية، الفكرية والتقنية في مجال تجميع الحسابات.
- إعتبار هذا الموضوع من مواضيع المحاسبة المتقدمة.
- أن تطبيق هذا النظام سيجعل من المجمعات الوطنية أكثر تنافسية ويمكنها لا محالة من كسب الرهانات التي يجب على الاقتصاد الوطني كسبها لمواجهة التحديات الراهنة.

## حدود الدراسة

- 1- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة من حيث المجال الجغرافي ببسكرة دون التنقل الى مجمع صيدال وهو شركة ذات اسهم تقع بالجزائر العاصمة بالمنطقة الصناعية واد السمار.
- 2- **الحدود الموضوعية:** تم اختيار مجمع صيدال لانه يستوفي شروط عديدة خلافا للمجمعات الاخرى و التي هي:

- مجمع صيدال له جزء كبير من راس المال تمتلكه الدولة اي انه ينتمي الى القطاع العام فهو اكثر التزاما في توفير المعلومات بالمقارنة مع القطاع الخاص.
- مجمع صيدال من اكبر الشركات المدرجة في البورصة بعد الرياض سطيف في سنة 1988.
- اسهم مجمع صيدال نشطة في البورصة و بالتالي بياناته المالية حصرية.
- المجمعات بالقطاع الخاص لا تقوم الافصاح عن قوائمها المالية لطلبية.

3- **الحدود الزمانية:** تمت دراسة الحالة للفترة 2016

## منهج الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي عند تناولنا للجانب النظري للموضوع، في حين تم استخدام منهج دراسة حالة في الجانب الميداني للمؤسسة محل الدراسة وذلك بالاعتماد على الوثائق التي ستقدم من طرف المؤسسة محل الدراسة.

## صعوبات الدراسة:

- عدم قبول المؤسسات للطلبة المترشحين بسبب جائحة كورونا COVID-19.
- المجمعات في القطاع الخاص لا تقوم بإعداد القوائم المالية المبيعة في ولاية بسكرة فهي تطلق على نفسها تسمية مجمع فقط ولا ينعكس على جوهرها.
- المجمعات في القطاع الخاص لا تفصح بقوائمها المالية للطلبة بسبب التحقيقات المالية والمتابعة القضائية الحاصلة في الآونة الأخيرة.
- بعد المسافات وتوقف وسائل النقل مما لا يسمح بتنقل الى المجمعات الوطنية بالعاصمة.

## هيكل الدراسة

تم تقسيم هذا البحث الى فصلين، سيتم التطرق الى مزايا التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF يحتوي الفصل الاول على ثلاث مباحث :

المبحث الاول: المجمعات الاقتصادية.

المبحث الثاني: تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF).

المبحث الثالث: القوائم المالية المبيعة و مزايا تجميع الحسابات.

الفصل الثاني نتطرق من خلاله الى دراسة حالة مجمع صيدال يتضمن هذا الفصل ثلاث مباحث تعالج بدورها :

المبحث الاول: التعريف بمجمع صيدال.

المبحث الثاني: اعداد القوائم المالية المبيعة الخاصة بمجمع صيدال .

المبحث الثالث: عرض القوائم المالية المبيعة و المزايا المحققة من اعدادها.

## الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة لتطرق لمواضيع ذات علاقة مع موضوع البحث منها:

1. عريوة رشيد 2018، رسالة دكتوراه: إعداد القوائم المالية الجمعة وفق نظام المحاسبي المالي (SCF) في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS-دراسة حالة مجمع صيدال-، كلية العلوم التجارية، تخصص علوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة المكانة التي تحتلها الميزانيات المدمجة في المحاسبة كونها المادة الإعلامية الأحسن على مستوى المجمعات خاصة أن القوائم المالية المدمجة يعتمد عليها في توزيع الأرباح.

وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- خصوصية الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الدولية والغموض الذي يحيط بها والمناقشات على المستوى الدولي في توضيح مدى استجابة النموذج المحاسبي الدولي للتجميع لاحتياجات المجمعات دون المساس بمصلحة باقي الأطراف ذوي العلاقة.
- في عمليات المعالجة من اجل إعداد القوائم المالية المدمجة لم يقص الأثر المزدوج لتقسيمات الأرباح في مسجلة في النتيجة سواء للشركات التابعة او الكيانات المشاركة في سنة 2015.
- خيار النموذج المحاسبي للتجميع يجب ان يراعي في بناءه تحقيق التوازن بين مصلحة مختلف الأطراف المعنية كأساس لصون المصلحة الوطنية، خاصة فرضية ترجيح خيار الجباية المتعلقة بأنشطة المجمعات عن المحاسبة.

2. صامري خالد 2013، مذكرة ماستر: القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة مجمع طهراوي-، كلية العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة الى معرفة القواعد القانونية والتقنيات المحاسبة الخاصة التي تنظم حسابات مجمع الشركات وتساعد في ترشيد قرارات مستخدميها.

وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- مجمع الشركات عبارة عن مجموعة من الشركات المرتبطة فيما بينها اقتصاديا والمستقلة عن بعضها البعض بحيث تتمتع كل منها بشخصية معنوية مستقلة وكل هذه الشركات تكون تحت إدارة وسيطرة الشركة الأم.

- إن التجميع المحاسبي هو تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج المجمع بشكل موحد.
  - تعد القوائم المالية المجمع في الجزائر ظاهرة حديثة النشأة تترجم واقع الاقتصاد الجزائري، فالمشروع الجزائري لم يخصص نصوصا لتنظيم محاسبة المجمعات الا حديثا.
  - إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي خصوصا ما تعلق بالبادئ والقواعد المحاسبية الخاصة بالقوائم المالية المجمع، من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية المجمع من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية.
3. بن عبد رحمان خالد 2017، مذكرة ماستر: القوائم المالية المجمع-دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة و الإتصال-، كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة بومرداس، الجزائر.
- تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على التحيينات الحاصلة في القانون المحاسبي الجزائري في إطار إعداد القوائم المالية المجمع، و كذا أهم الإجراءات الخاصة بعملية التجميع المحاسبي و كيفية إعداد القوائم المالية المجمع حسب النظام المحاسبي المالي.

وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- عدم مواكبة المجمعات الجزائرية و حتى النظام المحاسبي المالي للتغيرات الحاصلة التي طرأت في المعايير الدولية، من خلال فرض طريقة الإدماج الكلي أو الشامل و بالتالي فإنه لا يترك المجال أمام المستثمرين.
  - بيئة عمل المجمعات الجزائرية العمومية مازالت و كأنها في الإقتصاد الموجه باعتبارها مجمعات تابعة لوزارات وصية ملزمة بتطبيق المخططات الحكومية عكس المعايير الدولية التي أعدت في إطار اقتصاد السوق.
4. خالد زعباط 2013، مذكرة ماستر: أهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي، كلية العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر.
- تهدف هذه الدراسة الى تقييم مدى تأثير القوائم المالية الموحدة على تلبية احتياجات الإفصاح المحاسبي، ومحاولة تقديم الإفصاح المحاسبي وأهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة.

وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- يعتبر الإفصاح المحاسبي من المفاهيم الملازمة للمحاسبة هدفها الأساسي هو تحسين عملية الاتصال.

- استطاعت بعض المنظمات الدولية للمحاسبة إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي وتسوية الاختلافات الموجودة في الممارسات المحاسبية من خلال إصدار المعايير المحاسبية الدولية.
- يعاني مستعملو القوائم المالية الموحدة من بعض الغموض في تلك القوائم وهذا يرجع لنقص الخبرة في تطبيق طرق الإلءاء عن الوقائع الاقتصادية في ظل الطبيعة الجديدة للاقتصاد الجزائري من نقائص عديدة.

### مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

في هذه الدراسة سلطنا الضوء على المجمعات الاقتصادية، حيث تم التطرق مفاهيم الخاصة بالمجمع من ناحية القانونية وكيفية اعداد القوائم المالية الممعة التي حاولنا عرضها من خلال دراسة ميدانية تطبيقية وذلك بتطبيق النظام المحاسبي SCF، وطرق تجميع الحسابات بين شركات المجمع للوصول الى الكشوف المالية الممعة التي تفيد المستخدمين، وبصفة خاصة اكتشاف مزايا التي تستفيد منها هاته المجمعات خاصة الجبائية منها.

# الفصل الاول:

مزايا تجميع الحسابات وفق النظام

المحاسبي المالي (SCF) .

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

---

تمهيد:

على مستوى الدول النامية و منها دول المغرب العربي التي تعرف حاليا مرحلة انتقالية، فهي بصدد إجراء إصلاحات عديدة لإحلال التوازنات الاقتصادية والمالية، وتحقيق التنمية الشاملة عن طريق تحفيز الشركات العالمية بفتح شركات تابعة أو فروع لها في بلدانها وهو ما يعرف بالاستثمار الدولي المباشر، أو عن طريق تشجيع تكوين مجتمعات شركات محلية تقوم بإنشاء مشاريع ذات المردودية وهذا على غرار الدول المتقدمة.

والجزائر بانتمائها لهذه الدول فهي كذلك تشهد تحولات جذرية أصبحت من خلالها مجبرة على تبني إصلاحات اقتصادية ومنها الاعتراف بمجمع الشركات حتى يتسنى لهذا التنظيم دفع دوايب الاقتصاد الوطني نحو التقدم والازدهار، وهذا ما جعلنا نسلط الضوء على هذا التنظيم من خلال دراستنا في هذا الفصل للماهية المجتمعات ونشأتها وتصنيفها ، وطرق وتقنيات وإجراءات التميع المحاسبي ، والمزايا التي يستفد منها هذا التنظيم.



## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### المبحث الأول: المجمعات الاقتصادية .

من مظاهر التكتلات الاقتصادية برز ما يعرف بالمجمعات، التي تعبر عن مجموع الشركات التي ترتبط فيما بينها لتحقيق منافع اقتصادية و استراتيجية، ومن هذا المنطلق تناولنا في هذا المبحث مفهوم المجمعات و خصائصه و أهميته وتصنيفه بالإضافة إلى ذلك الرقابة على المجمعات.

### المطلب الأول: ماهية المجمعات .

سيتم في هذا المطلب التعرف على المجمع من الناحية الاقتصادية والقانونية وبعض مصطلحات الخاصة بالمجمع.

### أولاً: مفهوم المجمعات

دراسة مفهوم المجمعات تقودنا بالضرورة بالتطرق للمداخل المختلفة والتي فسرت هذه الظاهرة منها المدخل الاقتصادي، المدخل القانوني، المدخل الجبائي، المدخل المحاسبي، فيعرف المجمع على أنه: "مجموعة من الشركات يطلق عليها الفروع أو الشركات التابعة والتي تحتفظ بشخصيتها المعنوية المستقلة، وتخضع لشركة أخرى مسيطرة يطلق عليها الشركة الأم أو القابضة، بحيث يعود لهذه الأخيرة قرار تحديد السياسات المالية والإدارية والتسويقية للمجمع، مع العلم أن الهدف من انشاء هذه التجمعات هو من أجل مواجهة المنافسة الكبيرة التي يتميز بها الاقتصاد العالمي، وتمكين هذه الشركات من الاستفادة من الخبرات التقنية والتكنولوجية وإدارية والمالية والتجارية لبعضها البعض". (سي محمد، 2017، صفحة 299)

أما المدخل الاقتصادي يرى بعض المختصين في المجال الاقتصادي مجمع الشركات على أنه "مجموعة من الشركات، قد تختلف عن بعضها البعض من حيث الغرض، غير أنها تتميز بميزة التكامل، بحيث تشكل الشركة القابضة مع شركاتها التابعة مشروعاً اقتصادياً كبيراً ترعاه الشركة القابضة". (أوروان، 2015، صفحة 142) كما يمكن القول أن المجمع هو مجموعة من الشركات مرتبطة مالياً واقتصادياً فيما بينها تابعة إلى شركة تضمن لها حسن الإدارة و التسيير.

- الشركة المسيرة (The parent company) : هي عادة المؤسسة الأم حيث تقوم بمراقبة فروع الشركات وإدارتها.

- الشركات التابعة (affiliates): تكون المؤسسة تابعة للمؤسسة الأم وفقاً لدرجة انتماء الأولى إلى الثانية. (أحمد قايد ، محاسبة الشركات الاندماجية، 2014، صفحة 21)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

ومن هذا نقول ان المجمع من المنظور الاقتصادي يهدف إلى البحث الدائم على أفضل استخدام للموارد بأحسن فعالية.

والمدخل القانوني عرف ووضع شروط لتجمع الشركات من خلال مجموعة من المواد القانونية نلخصها في الجدول التالي:

**الجدول رقم 01: مفهوم مجمع الشركات حسب القانون التجاري الجزائري.**

المادة	نص المادة
796	يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا، ولفترة محدودة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته.
797	يحدد عقد التجمعات تنظيم التجمع مع مراعاة أحكام هذا القانون، ويتم اعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، ويتضمن البيانات التالية: - اسم التجمع؛ - اسم الشركة أو موضوعها والشكل القانوني وعنوان المقر الرئيسي للشركة، وإذا اقتضى الأمر رقم تسجيل كل عضو من التجمع في السجل التجاري، -المدة التي أنشئ لأجلها التجمع، -موضوع التجمع، -عنوان مقر التجمع، وتتم جميع تعديلات العقد وتنتشر حسب شروط العقد نفسه. ولا تصبح قابلة للاحتجاج بها على الغير إلا ابتداء من تاريخ الإشهار.
798	يجب أن ينص عقد التجمع كذلك على ما يأتي: - شروط قبول الأعضاء الجدد وعزلهم، - صلاحيات جمعية أعضاء التجمع، - كيفيات مراقبة التسيير، - كيفية الحل و التصفية.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

799	لا يؤدي التجمع من تلقاء نفسه إلى تحقيق الفوائد واقتسامها ويمكن أن يؤسس بدون رأسمال. ولا يمكن تمثيل حقوق أعضائه بواسطة سندات قابلة للتداول، و يعتبر كل شرط مخالف كأن لم يكن.
799 مكرر	يتمتع التجمع بشخصية معنوية وبالأهلية التامة ابتداء من تاريخ تسجيله في السجل التجاري، ويحدد العقد الخاضع للإشهار القانوني شروط التجمع وموضوعه.
799 مكرر 1	أعضاء التجمع ملزمون بتسديد ديونه وذلك من ثروتهم الخاصة وهم متضامنون إلا إذا وجد اتفاق مخالف مع المتعاقدين الآخرين. لايجوز توجيه لدائني التجمع متابعة تسديد الديون ضد عضو من الأعضاء إلا إذا تم توجيه إنذار للتجمع عن طريق وثيقة غير قضائية.
799 مكرر 2	يسير التجمع شخص واحد أو أكثر ويمكن أن يعين شخص معنوي قائم بإدارة التجمع مع مراعاة تعيين ممثل دائم يتحمل نفس المسؤوليات المدنية والجزائية كما لو كان قائما بالإدارة باسمه الخاص. يلزم القائم بإدارة التجمع في علاقاته مع الغير، من خلال كل عمل يدخل في موضوع هذا الأخير ويكون كل تحديد للسلطات غير قابل للاحتجاج به على الغير.
799 مكرر 3	يجوز للتجمع اصدار سندات الاستحقاق بموجب الشروط العامة المتعلقة بإصدار هذه السندات من الشركات، ويتكون هذا التجمع فقط من شركات تستوفي الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
799 مكرر 4	يمكن تحويل كل شركة أو جمعية يكون موضوعها متناسبا مع تعريف التجمع كما هو منصوص عليه في المادة 796 إلى تجمع دون أن يؤدي إلى حل أو تأسيس شخص معنوي جديد.

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على (القانون التجاري، 2018، الصفحات 331-332).

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

أما المدخل المحاسبي نص النظام المحاسبي والمالي SCF (قانون رقم 2011/07 المؤرخ في 2007/11/25) والذي بدأ العمل به ابتداء من جانفي 2010 في المواد من ( 1-132 إلى 21-132 ) والمتعلقة بالإدماج - تجميع الكيانات - الحسابات المدمجة، وتم التطرق الى تعريف المجمع في المواد التالية:

### الجدول رقم 02: مفهوم مجمع الشركات حسب النظام المحاسبي المالي

المادة	نص المادة
1-132	تهدف الحسابات المجمعة الى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الامر بكيان وحيد.
2-132	كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الاقليم الوطني ويراقب كيان آخر أو عدة كيانات عليه بنشر كل سنة القوائم المالية المجمعة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات.

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 15).

وفي الأخير المدخل الجبائي لم يعترف التشريع الجبائي الجزائري بالمجمع إلا بصور قانون المالية لسنة 1997 حيث عرفت المادة 14 من هذا القانون المجمع على أنه "كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها - الشركة الأم- تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من الرأسمال الاجتماعي، والذي لا يكون رأسمال كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركة أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم. (يحياوي ، 2018 ، صفحة 427)

### ثانيا: مصطلحات :

توجد عدة مصطلحات لها ارتباط بالمجمع منها:

➤ **التركيز الاقتصادي (Economic Concentration):** قد يتحقق التركيز الاقتصادي بوسائل عديدة منها الاندماج، والمشروع المشترك، والشركة الوليدة، ومجمعات الشركات (قائد الايرياني، 2013، صفحة 29) ، و التركيز الاقتصادي يعني إنشاء مجتمعات اقتصادية باختلاف أشكالها وصيغها القانونية، تستعمل لتحقيق أغراض اقتصادية، سواء في المجال الصناعي او المالي، يمتد نشاطها في الكثير من الأحيان الى خارج حدود الدولة التي نشأت فيها هذه المجتمعات ، ويوجد ثلاثة أنواع من التركيز الاقتصادي، التركيز الأفقي ويكون في حالة تجمع عدة شركات يكون نشاطها الرئيسي متشابهها، ويكون التركيز عموديا عندما يكون نشاط كل شركة من الشركات المتجمعة يكمل نشاط الشركة الأخرى ،أما النوع الثالث من عمليات التركيز الاقتصادي

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

يسمى التركيز المتنوع، وهو مصطلح يطلق على مجموعة من الشركات متجمعة يكون نشاط كل منها مختلفا ومتباينا عن نشاط الشركة الأخرى. (أوروان، 2015، الصفحات 135-136)

➤ **الشركة الأم (The Parent Company) :** الشركة الأم مصطلح من صنع الفقه الفرنسي وهي تشبه الشركة القابضة، وهي الشركة التي تكون على رأس المجمع حيث تقوم بمراقبة عدة شركات فرعية، كما يمكن اعتبارها المركز الاستراتيجي لمجمع الشركات حيث تتخذ فيه القرارات الجوهرية التي من شأنها رسم حركة جميع الشركات الداخلة في تكوين المجمع. (ساسي ، 2013/2014، صفحة 9)

"الشركة الام هي شركة توجد في قمة هرم المجمع وهي التي تمارس سلطة الإدارة والمراقبة على الشركات التابعة أو الفروع" (أحمد قايد ، محاسبة الشركات الاندماجية، 2014، صفحة 24)

"يقصد بالشركة الأم الشركة التي تملك الوحدة الإنتاجية أو المشروع المستثمر فيه ملكية تامة دون أن يشاركها فيه أحد ولو بنسبة ضئيلة" (مدور، 2016، صفحة 409)

"وهي أيضا شركة مستثمرة قامت بشراء أكثر من 50% من الأسهم العادية لشركة ، فعندئذ تصبح شركة قابضة أو شركة أم ، بينما تصبح الشركة المستثمر فيها شركة تابعة ، وتظل هذه الأخيرة وحدة قانونية مستقلة." (أحمد قايد ، محاسبة الشركات الاندماجية، 2014، صفحة 24)

➤ **الشركة القابضة (The Holding Company) :** عندما تلعب الشركة الأم حصريا دورا ماليا يطلق عليها اسم الشركة القابضة وهو مصطلح من صنع الفقه الأنجلو أمريكي حيث يطلق هذا المصطلح على الشركة المهيمنة على بقية الشركات من خلال السيطرة المالية والادارية أو بالاتفاق مع غالبية المساهمين داخل الشركة. (ساسي ، 2013/2014، صفحة 9)

تعرف الشركة القابضة بأنها شركة تملك اسهما في عدة شركات اخرى تسمى بالشركات التابعة، تتمتع بالقدر الكافي بممارسة السيطرة على ادارة الشركة بتقرير ممن يتولى إدارة الشركات التابعة وكيفية تسيير امورها وآلية ادارتها. (المساعدة، 2014، صفحة 111)

كما عرف المشرع الأردني الشركة القابضة في المادة 204 من القانون بأنها " شركة مساهمة عامة تقوم بالسيطرة المالية و الإدارية على شركة أو شركات أخرى تدعى الشركات التابعة ". (ملحم و الطروانة، 2011، صفحة 525)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

أما بالنسبة للمشرع الجزائري فقد عرف الشركة القابضة حسب المادة 731 من قانون 18-05 مؤرخ في 10 مايو سنة 2018 يتعلق بالتجارة الالكترونية "تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى قصد تطبيق أحكام هذا القسم:

- عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمالها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة هذه الشركة.
  - عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة.
  - عندما تتحكم في الواقع، بموجب حقوق التصويت التي تملكها في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة. تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.
- تسمى الشركة التي تراقب شركة أو عدة شركات وفقا للفقرات السابقة قصد تطبيق هذا القسم، "الشركة القابضة".  
(القانون التجاري، 2018)

➤ **الشركة التابعة (Affiliate):** تتمتع الشركات التابعة عن الشركة القابضة بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة التي تجمع بين حقوقها والتزاماتها، فلها اسم تجاري خاص بها مشتق من أغراضها، وعنوان مستقل، وهيئات خاصة تتولى مهمة إدارة نشاطها وأعمالها، هذه الشخصية القانونية المستقلة التي تتمتع بها هي مستمدة من القانون . (سماتي، 2020، صفحة 228)

اما المعايير المحاسبة الدولية وفق المعيار رقم 28 فقد عرف الشركة التابعة على انها " عبارة عن شركة تسيطر عليها شركة أخرى". (أحمد قايد، محاسبة الشركات، 2015، صفحة 77)

أما بالنسبة للمشرع الجزائري فقد عرف الشركة القابضة حسب المادة 729 من قانون 18-05 مؤرخ في 10 مايو سنة 2018 يتعلق بالتجارة الالكترونية "إذا كانت لشركة أخرى أكثر من 50% رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى". (القانون التجاري، 2018)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

جدول رقم 03 :مقارنة بين الشركة التابعة والشركة الفرعية

الشركة الفرعية Succursale	الشركة التابعة Filiale
- ليس له شخصية معنوية	- شخصية معنوية مستقلة
- لديها محاسبة لكن ليس لها ميزانية خاصة	- لديها محاسبة و دفاتر محاسبية وميزانية خاصة
- لا يخضع لضريبة على أرباح الشركات	- تخضع لضريبة على أرباح الشركات
- لا وجود لصفقات أي تنتقل السلع فيما بينها بدون حدث مالي	- يمكن ابرام صفقات بين شركة الأم وشركات التابعة

المصدر: محاضرات مقياس محاسبة الشركات سنة أولى ماستر محاسبة(نوبلي، 2018/2019).

### ثالثاً: خصائص مجمع الشركات

يمكن تلخيص أهم خصائص مجمع الشركات في العناصر التالية:

● **المجمع كوحدة اقتصادية:** يرتكز هدف إقامة مجمع على فكرة أساسية والتي هي فرض على الشركات "وحدة

القرار" مع المحافظة على نوع من المرونة.

إن وحدة القرار هذه والتي يرتكز عليها مفهوم المجمع تستوجب وجود علاقة تبعية بين وحدة القرار

والشركات المختلفة المكونة للمجمع، هذه التبعية يمكن أن تأخذ أشكالاً مختلفة: (مقدمي، 2006/2005،

صفحة 16)

- **التبعية ذات الطابع المالي:** تنتج هذه العلاقة التي تربط الشركة الأم (صاحبة القرار) والشركات الأخرى المكونة

للمجتمع عن طريق امتلاك الشركة الأم بصفة مباشرة لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة، كما أن

هذه التبعية تنشأ كذلك بعد امتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة

شركة أو أكثر مراقبة وهي في نفس الوقت تراقب الشركة أخرى.

- **التبعية ذات الطابع الإداري:** تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية

(مجلس الإدارة)، وفي بعض الحالات يتحصل عليها حتى في غياب سلطة الرقابة الدالية، فمثلاً بتوزيع أغلبية

الأسهم على الأفراد (أسهم شركة من قبل مدخرين صغار هدفهم الوحيد هو الحصول على توظيفات مالية)، أو

بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل المسؤوليات التسيير. (بلعربي، 2015/2014، الصفحات 12-

13)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

- **التبعية ذات الطابع التعاقدية:** تنتج هذه التبعية عن طريق اتفاقيات مع الشركة ( عقود التصرف المطلق الإلزامي)، أو باتفاقيات مع بعض المساهمين (اتفاقيات التصويت، تعيين الأعضاء الإداريين)، كما قد تنتج هذه التبعية عن طريق القوانين التأسيسية للشركة.

- **التبعية ذات الطابع الإقتصادي:** ينتج هذا النوع من الإرتباط في حالة شبه احتكارية للمجمع، أو في النشاطات المتعلقة بالمقولة من الباطن لشركة تعمل أساسا في المجمع.

### • الاستقلالية في مجمع الشركات:

تعتبر الاستقلالية كمبدأ أساسي وضروري لإنشاء المجمعات فالمجمع ليس له شخصية إعتبارية خاصة به، وهذه الخاصية - الإستقلالية- تخص كل شركة داخلية في محيط المجمع في حد ذاتها، بإعتبار أن الشخصية المعنوية شرط أساسي يسمح لها بالانضمام إلى المجمع. (بن عبد الرحمان، 2017، الصفحات 16-17)

### رابعا: أهمية مجمع الشركات

يمكن التطرق إلى أهمية مجمع الشركات من جانبين: (أوروان، 2015، صفحة 137، 140)

**1- الأهمية الاقتصادية:** أصبحت مجمعات الشركات في وقتنا الحاضر تمثل النموذج الأمثل للتركيز والتكامل الإقتصادي وآلية التوازن الإقتصادي بين مختلف الوحدات الاقتصادية، كما أنها تعتبر عامل تأثير على الإقتصاد القومي والدولي حيث تتميز هذه المجمعات بالقدرة على تركيز رؤوس الأموال والقيام بأعباء المشاريع الاقتصادية الضخمة التي تعجز بعض دول عن القيام بها.

كما نجد أن ظاهرة المجمعات أصبحت تلعب دورا متميزا في شتى المجالات الصناعية والمالية وحتى العقارية، كما أن الأهمية الاقتصادية للمجمع تختلف من كيان لآخر بداية من المشاريع العائلية إلى غاية شركات متعددة الجنسيات.

هناك بواعث متعددة تحفز الشركات التجارية من خلال الاستفادة كل شركة من الامتيازات التي تملكها بقية الشركات المنتمة لنفس المجمع المتمثلة في المؤهلات التكنولوجية والتقنية وأساليب التسويق والمهارات الإدارية والتي يمكنها من تعزيز قدراتها وبسط نفوذها في السوق.

**2- الأهمية القانونية:** يمثل مجمع الشركات الوسيلة القانونية للعلومة سواء في جانبها الإقتصادي أو القانوني، ويعتبر إطارا قانونيا للمشاركة في رأس المال والرقابة في الإدارة وكذلك يعتبر الوسيلة القانونية لاتحاد رؤوس الأموال من خلال توحيد القرارات المكونة للمجمع بالسيطرة على قرارات مجلس إدارة الشركات التابعة.



## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

إن من بين أهم مميزات لجوء الشركات للعمل في إطار المجمع هو بقاء الشخصية المعنوية للشركات بحيث تحتفظ كل شركة باسمها التجاري وموطنها وجنسياتها و ذمتها المالية المستقلة، كما يعتبر مجمع الشركات الوسيلة الأيسر تصورا والأكثر استعمالا لقيام شركة متعددة الجنسيات، و ذلك لأن امتداد النشاط الاقتصادي للمجمع على صعيد الدولي لا يواجه صعوبات سواء ذات طبيعة فنية أو حتى قانونية بحيث يستطيع إنشاء شركات تابعة في أي دولة بشرط أن يكون قانون الوطني لشركة القابضة يسمح بتملك لاسهم شركات أجنبية.

### المطلب الثاني: تصنيف المجمعات

يتم تأسيس المجمعات حسب حاجة كل مجمع وهذا لأسباب تتعلق بنشاط الشركات مما يفرض عليها نمط معين من التصنيف، كما تختلف الروابط بين مختلف الشركات في المجمع، ومنه نميز بين صنفين من المجمعات فقد تصنف حسب طبيعتها أو حسب بنيتها.

### أولاً: التصنيف حسب الطبيعة

حسب هذا التصنيف يوجد عدة أشكال منها:

#### 1- المجمعات الصناعية ( Industrial Groups )

في هذا الشكل من المجمعات تمارس الشركة الأم نشاطا صناعيا أو تجاريا، ويتم تشكيل المجمعات بغرض توسيع النشاطات، ويحدث ذلك بإنشاء شركات تابعة، أو بشراء شركات موجودة. (بن عبد الرحمان، 2017، صفحة 7)

#### 2- المجمعات المالية ( Financial Groups )

هو مجموعة من الشركات تتكون من شركة أم و شركة أو شركات تابعة مراقبة من طرف الشركة الأم، و يتميز هذا النوع من المجمعات بمساهمتها في رأسمال المؤسسات التابعة لها. (بلعربي ، 2015/2014، صفحة 9)

#### 3- المجمعات الشخصية ( Parsonal Groups )

تتكون المجمعات الشخصية على مجموعة الشركات التي تكون فيها وحدة القرارات ناجمة من مسيرين، تربط بينهم علاقات شخصية قوية أو عائلية تدفعهم إلى التجمع.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### 4- المجمعات التعاقدية (Contractual Groups)

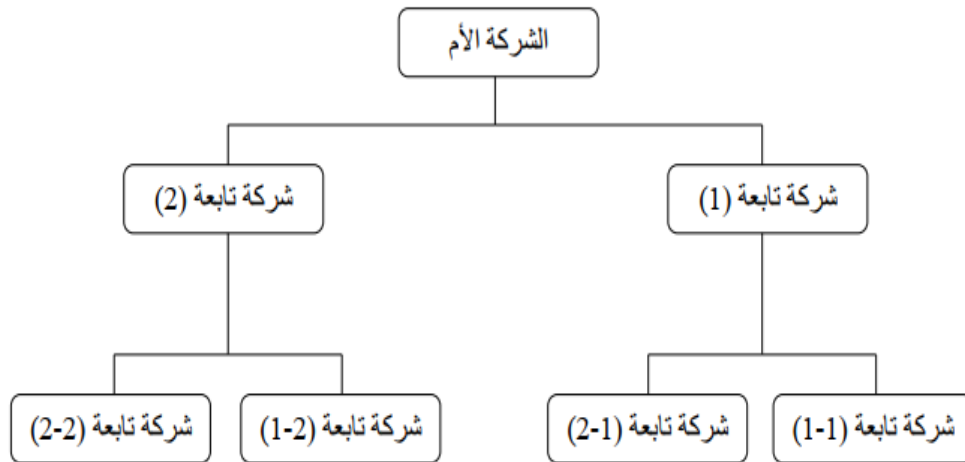
يتكون هذا النوع عند إبرام مختلف العقود بين الشركات بحيث تسمح هذه العقود بممارسة رقابة من طرف الشركة الأم على الشركة المتعاقدة. (لونيس، 2018، صفحة 12)

#### ثانياً: التصنيف حسب البنية

يمكن أن تؤسس هذه المجمعات على أساس النشاط أو على أساس الموقع الجغرافي مما يفرض ببنية معقدة أو مركبة ناتجة عن تداول الأسهم في السوق المالي، ومنه يوجد عدد من البنيات للمجمعات قد تكون هرمية، شعاعية، دائرية، مركبة.

1- عندما تمتلك الشركة الأم مساهمات في شركات تابعة تمتلك هي بدورها مساهمات في شركات تابعة أخرى. وهي تعتبر من الهياكل القديمة التي عرفت للمجمعات. (عريوة، 2018، صفحة 11)

الشكل رقم 01: البنية الهرمية للمجمعات (Hierarchical Structure).



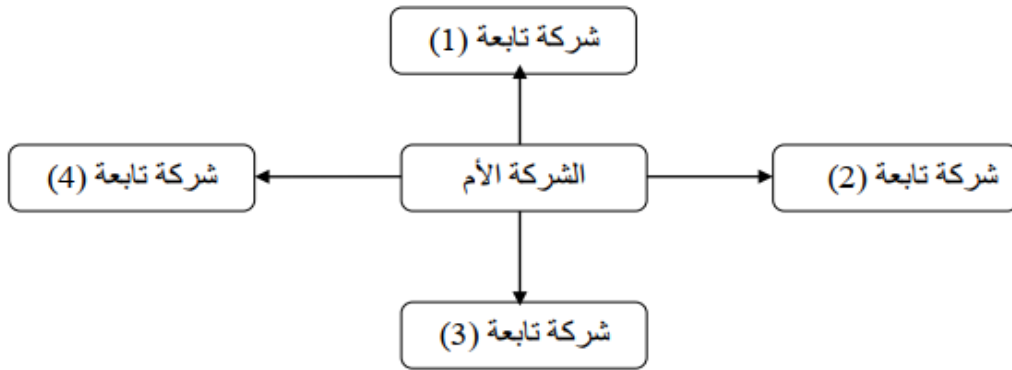
المصدر: (أحمد قايد، محاسبة الشركات الاندماجية، 2014، صفحة 27).

### 2- البنية الشعاعية (Radial Structure) :

عندما تمتلك الشركة الأم مساهمات في عدة شركات منفصلة ماليا بعضها عن بعض ولكنها تمارس عليها رقابة مباشرة ولكن الشركات التابعة ليست لها علاقة ببعضها البعض أي لا توجد شركات تابعة ثانوية. (عريوة، 2018، صفحة 12)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

الشكل رقم 02: البنية الشعاعية للمجمعات

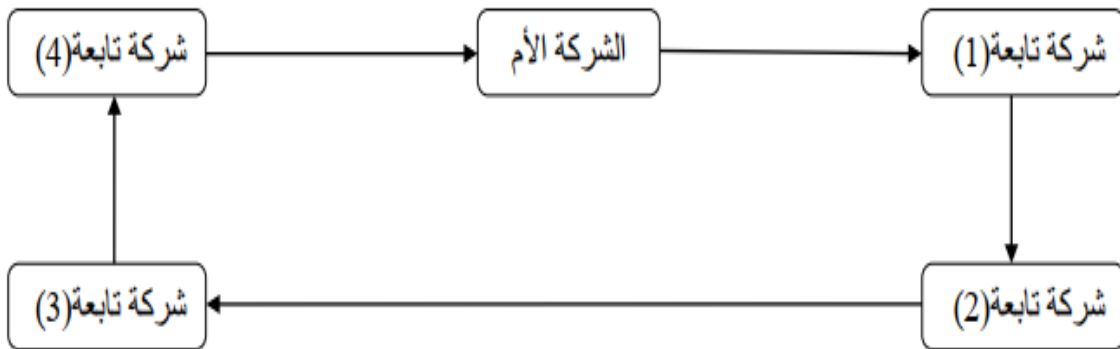


المصدر: (أحمد قايد ، محاسبة الشركات الاندماجية، 2014، صفحة 28)

### 3- البنية الدائرية (Circular Structure) :

حسب هذه البنية فإن الشركة الأم تمتلك مساهمات في شركات أخرى، وهذه الشركات تمتلك بدورها مساهمات في شركات أخرى، 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. (بن عبد الرحمان، 2017، صفحة 9)

الشكل رقم 03: البنية الدائرية للمجمعات

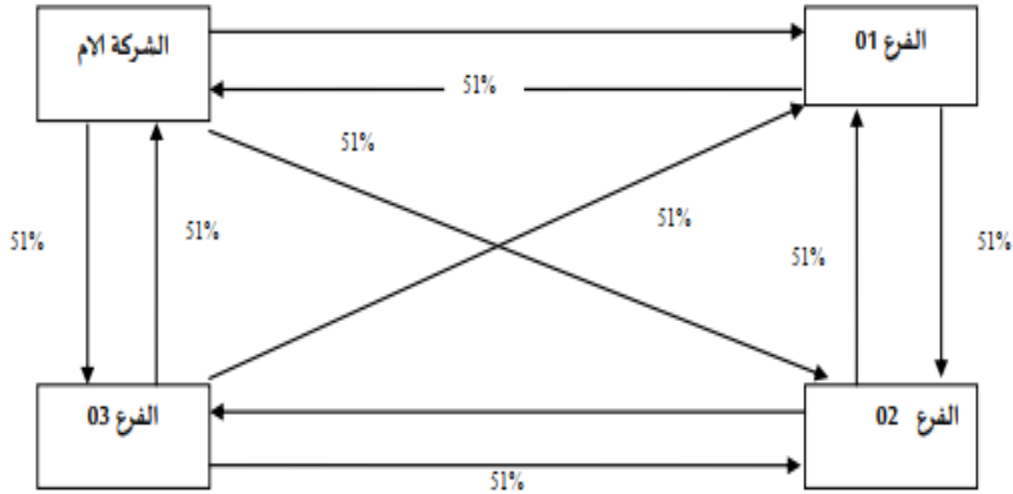


المصدر: (أحمد قايد ، محاسبة الشركات الاندماجية، 2014، صفحة 28)

### 4- البنية المركبة ( Composite Structure ) :

وهي هيكل مختلط بين الأنواع المذكورة أعلاه أي بين البنية الهرمية والشعاعية والدائرية وتفسر قوة الاستثمار داخل هذا النوع من الهياكل ويكون هذا الهيكل في اقتصاد نشط. (عريوة ، 2018، صفحة 13)

الشكل رقم 04: البنية المركبة للمجمعات



المصدر: (عريوة ، 2018 ، صفحة 14)

### المطلب الثالث: نشأة التجمع

في هذا المطلب سوف نتطرق الى طرق تكوين المجمع وأنواع الرقابة على شركات التابعة للمجمع.

#### أولاً: طرق تكوين المجمع

في ظل المنافسة الكبيرة بين مختلف الشركات في عصرنا الحاضر، سواء على المستوى المحلي، أو على المستوى العالمي بات من الضروري السعي إلى التكتل في شكل مجتمعات تدافع عن مصالحها، كي تحافظ على كيانها، وتضمن بقاءها، وقد أخذ في تكوين هذه المجتمعات طرقاً شتى، نذكر منها ما يأتي:

**1- عقود التعاون بين المؤسسات:** تستطيع شركة أن تتعاون مع شركة أخرى و هذا على أساس تعاقدية دون أن يكون لذا صلة مالية تربطها بها، و فيما يلي أهم العقود التي يمكن أن تعتمد عليها الشركات للتعاون:

- **المقاوله من الباطن:** ويقصد بذلك تكليف مؤسسة لأخرى بتنفيذ جزء من عقود الإنتاج والخدمات لصالحها، بينما تحتفظ هي من خلال هذه العقود بالمسؤولية الإقتصادية النهائية، ومن ثمة فالشركة المقالة من الباطن لا يمكنها أن تتصرف بحرية وإنما تبقى تحت سيطرة الشركة المكلفة لها. (بن عبد الرحمان، 2017، صفحة 11)
- **عقد الصناعة بالاشتراك:** يتم من خلاله مساهمة مؤسستين أو أكثر في صناعة منتج أو عدة منتجات هذه المنتجات تتم بصفة عامة إما باستعمال وحدة إنتاج مشتركة أو بالتنظيم العقلاني للمهام.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

إن هذه العقود تتم بين المؤسسات بالإضافة إلى عقود أخرى، تهدف لتطوير الإنتاجية و من شأنها أن تكون كتمهيد مسبق لإنشاء علاقات تفوق إطار تعاون بسيط و تهيء لتجمع الشركات. (بلعربي ، 2014/2015، صفحة 14)

### 2- المساهمة:

يعرف القانون الجزائري في مادة 729 من قانون 18-05 مؤرخ في 10 مايو 2018 على أنها " تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها. (القانون التجاري، 2018، صفحة 308)

كما تناولت المادة 206 من قانون الأردني حول طرق تأسيس الشركات القابضة " تأسيس شركة مساهمة عامة كشركة قابضة ثم تأسيس شركات تابعة لها". (ملحم و الطروانة، 2011، صفحة 528)

وقد تأخذ المساهمة الأشكال التالية:

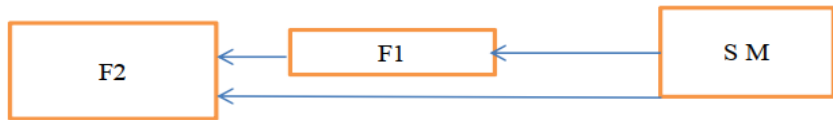
#### ✓ المساهمة المباشرة (Direct contribution)



المصدر: (سي محمد، 2017، صفحة 299).

في هذه الحالة فإن الشركة الأم (S M) تملك جزء أو كل رأس مال الوحدة (F)

#### ✓ المساهمة غير المباشرة (Indirect contribution)

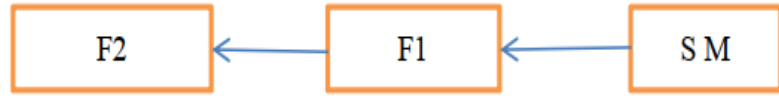


المصدر: (سي محمد، 2017، صفحة 299)

تملك الشركة الأم جزء من رأس مال الفرع (F2) بواسطة مساهمتها في الفرع (F1)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### ✓ المساهمة المباشرة وغير المباشرة (متعددة) (Multiple contributions)



المصدر: (سي محمد، 2017، صفحة 299)

تشكل (F1) مساهمة مباشرة بينما تشكل (F2) مساهمة غير مباشرة بالنسبة للشركة الأم (SM)

### ✓ المساهمة الدائرية أو المتبادلة (Mutual contribution)



المصدر: (سي محمد، 2017، صفحة 299)

يملك الفرع (F1) جزء من رأس مال وتملك الشركة الأم (SM) جزء من رأس مال (F)

### 3- المراقبة (supervision)

تناول النظام المحاسبي المالي الجزائري المراقبة في الفقرة (5-132) على أنها " كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر،
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق الشركاء الآخرين أو المساهمين،
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر،
- سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد،
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان. (الجريدة الرسمية العدد 19،

2009، صفحة 16)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

ركز المشرع الجزائري في تحديد مفهوم المراقبة على مفهوم امتلاك أو السيطرة على حقوق التصويت للحكم على قدرة الشركة الأم في السيطرة على الشركات التابعة من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة. (أحمد قاد و خملول، 2020، صفحة 291)

### 4- الاندماج (integration)

يعتبر الاندماج أحد أهم الوسائل التي اتخذتها الشركات الكبرى لتوحيد سياساته الاقتصادية وضمان مصالحها، وذلك باندماج عدة شركات تنتمي الى مجموعة مالية واحدة في شركة واحدة، أو أن شركة واحدة تعمل على تأسيس شركات اخرى أو تقوم بشراء كامل أسهم الشركات الأخرى، عندئذ تسمى الشركة الأولى الشركة الأم وتصبح الشركات الأخرى شركات تابعة.

ويتم الاندماج من خلال:

➤ **الاندماج بطريق الضم:** يعتبر هذا النوع من الاندماج أحد وسائل زيادة رأسمال الشركة الدامجة بأسهم عينية لأن تلك الأسهم التي تتلقاها لا تنصب على مبلغ معين من المال وإنما تنصب على كافة موجودات الشركة المندمجة. (المساعدة، 2014، صفحة 119)

➤ **تكوين شركة جديدة عن طريق إدماج شركتين أو أكثر قائمتين:** حيث يتم تصفية كل من الشركات المندمجة وتكوين الشركة الجديدة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في القانون، (بن بوتلجة، 2011، صفحة 122) وتصدر الشركة الجديدة أسهمها عينية بقيمة صافي كل شركة مصفاة لتوزع على مساهميها. (زويل، 2012، صفحة 279)

### ثانياً: الاستحواذ (acquisition)

قبل التطرق إلى مفهوم الاستحواذ يجب أن نعلم أن الاستحواذ يعتبر خطوة تمهيدية نحو عملية دمج محتملة، تقوم فيها الشركة بالسيطرة على إدارة شركة أخرى عن طريق الاستحواذ على نسبة كبيرة من أسهمها، والفارق بين الاندماج والاستحواذ يعد جوهريا حيث أن الاندماج يؤدي في النهاية لوجود شركة لها شخصيتها المعنوية وفناء الأخرى أما الاستحواذ يؤدي إلى تجمع الشركات الذي تجسد مفهوم المركز الاقتصادي.

فالاستحواذ من منظور الفقه الأمريكي هو "الإعلان عن شراء أسهم الشركات عن طريق طرح العروض العامة للشراء أو للتبادل بهدف الحصول على عدد أصوات كافية بالجمعية العمومية للشركة المستهدفة من العرض خلال عدد أسهم يحقق تلك الكفاية".

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

ومن منظور الفقه الفرنسي " بأنه العملية التي يعلن بموجبها أحد الأشخاص المعنوية أو الطبيعية بصفة علنية للشركة المستهدفة برغبته في السيطرة الفعلية على إدارة تلك الشركة ".  
ومن خلال التشريعات العربية الاستحواد " بأنه كل اتفاق أو وضع يحقق السيطرة على إدارة الشركات من خلال عرض أو ايجاب معلن من شركة لشركة بعينها، حيث تطمح الشركة الأولى لفرض سيطرتها الإدارية على الشركة هذه الشركة بغرض تكوين مجموعة قائمة بالفعل". (السيد، 2014، صفحة 46،50،56)

### ثالثاً: الرقابة control

الرقابة هي التي تسمح بتحديد الشركات التي تدخل في محيط المجمع

#### 1. أنواع الرقابة (type of censorship)

➤ **الرقابة المطلقة (Exclusive Control)** الرقابة المطلقة هي سلطة تسيير السياسات والتي تكون مالية وعملية بالنسبة للمؤسسة، وذلك من أجل وضع مميزات نشاطها، (أحمد قايد ، محاسبة الشركات الاندماجية، 2014، صفحة 29)، ويمكن التمييز بين أنواع الثلاثة للرقابة المطلقة:

▪ **الرقابة المطلقة القانونية (Exclusive Control of Law)** : ينشأ هذا النوع من الرقابة بحيارة الشركة الأم على أغلبية حقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة، أو غير مباشرة (أكثر من 50%). (بن عبد الرحمان، 2017، صفحة 18)

▪ **الرقابة المطلقة الممارسة بالفعل (Exclusive de facto control)**: في هذه الحالة تمارس

شركة الأم رقابة على الشركة التابعة بالرغم من عدم امتلاكها لأغلبية حقوق التصويت، و لا يوجد عقد مبرم بين الطرفين ويتجلى ذلك عندما:

- يتم تعيين ولمدة سنتين متتابتين لأغلبية الهيآت المسيرة للإدارة،
- ولا يتم هذا إلا بحيارتها على الأقل 40% من حقوق التصويت بشرط أن لا يمتلكها مساهم واحد(المادة 357-1 من قانون 24 جويلية 1967 بفرنسا والفقرة الأولى من التوجيهية الأوروبية السابعة، الفقرة 12 من معيار IAS.27). (مقدمي، 2006/2005، صفحة 22)

▪ **الرقابة التعاقدية (contractual control)** : الحق في ممارسة نفوذ بالسيطرة على الشركة وهذا وفقا لعقد أو لشروط نظامية لذا لا يؤخذ بالضرورة لنسبة المساهمات للشركة المسيطرة سواء كانت مشاركة او مساهمة لا تؤخذ بالحسبان في محيط التجميع. (عريوة ، 2018، صفحة 28)



## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

➤ الرقابة المشتركة (Joint control): هي المشاركة في رقابة شركة مستغلة من طرف عدد محدود من المساهمين أو الشركاء، وتسمى الشركة الخاضعة لهذه الرقابة بالمشروع المشترك (Co-entreprise). (لونيس ، 2018، صفحة 21)

من خلال هذا المفهوم يتضح أن الرقابة المشتركة تشمل ثلاث أفكار رئيسية متكاملة:

- إقتسام الرقابة يشترط أن لا يسيطر المساهمين أو الشركاء على تلك الشركة بمعنى أن تكون هنا مكانة لأي شريك أو مساهم لوحده؛
- يجب أن يكون عدد الشركاء أو المساهمين محدود لكي يتسنى لأعضائه وضع اتفاق مشترك؛
- مفهوم الإستغلال المشترك يشترط أن يكون النشاط معبرا ومحل إدارة جماعية. (بن عبد الرحمان، 2017، صفحة 19)

➤ التأثير الفعال (notable influence): نقول عن شركة ما أنها تمارس تأثيرا فعالا على التسيير و السياسة المالية لشركة أخرى إذا كان لهذه الشركة القدرة على التصرف مباشرة أو بواسطة شركة أخرى في الشركة الثانية وهذا يتحقق إذا كانت تملك على الأقل 20% من حقوق التصويت في هذه الشركة. (بلعربي ، 2015/2014، صفحة 26)

لكن بالإضافة إلى امتلاك 20% من حقوق تصويت يجب أن يكون لها علاقة دائمة مع الشركة الأخرى من ناحية اتخاذ القرارات مثلا:

- المشاركة في إدارة الشركة المملوكة؛

- المشاركة في إيجاد القرارات الإستراتيجية. (بن عبد الرحمان، 2017، صفحة 19)

➤ الرقابة الذاتية (Self control) : يكون هذا النوع من الرقابة عندما تفرض رقابة على الشركة الأم من طرف وسيط أو عدة وسطاء وشركات ، بحيث الشركة الأم لها حق الرقابة على هذه الشركات، الحصص أو الأسهم المملوكة من طرف هذه الشركات في الشركة الأم يطلق عليها حصص أو اسهم الرقابة الذاتية. (أحمد قايد ، محاسبة الشركات الاندماجية، 2014، صفحة 31)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

الجدول رقم 04: أنواع الرقابة.

الشروط	نوع الرقابة
أكثر من 50% من حقوق التصويت	الرقابة المطلقة القانونية
أكثر من 40% من حقوق التصويت وتعيين 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 تعاقدي	الرقابة المشتركة

المصدر: (لونيس، 2018، صفحة 21)

### 2- نسب الرقابة والفائدة

#### ➤ نسبة الرقابة (Control ratio)

تعتبر نسبة الرقابة عن رابط التبعية المباشرة أو غير المباشرة بين الشركة الأم وشركة أخرى، ويتم التدليل عليها بنسبة حقوق التصويت التي تملكها شركة الأم في الشركة المعنية (لونيس، 2018، صفحة 28).

ويتم حساب نسبة الرقابة على أساس جمع حقوق التصويت المملوكة، إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على الشركات الخاضعة للرقابة المطلقة من طرف الشركة التي تقوم بالتجميع. (بن عبد الرحمان، 2017، صفحة 20)

وبناء على نسبة الرقابة تحدد طريقة التجميع الواجب اتباعها بحيث:

• إذا كانت النسبة أكبر من 50% نتبع طريقة التكامل الكلي،

• إذا كانت النسبة أكبر من 40% أو تساويها نكون أمام حالتين:

(1) إذا كانت الشركة الأم تمتلك أكبر نسبة في حقوق التصويت تمارس الرقابة المطلقة نتبع طريقة

التكامل الكلي،

(2) إذا امتلكت شركة الفرعية ما نسبة تساوي أو أكبر من نسبة الشركة الأم تمارس الرقابة المشتركة

نتبع طريقة التكامل النسبي. (أحمد قايد، محاسبة الشركات الاندماجية، 2014، صفحة 60)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

جدول رقم 05: يبين نوع الرقابة وطريقة التجميع حسب النسب

طريقة التجميع المحاسبي	نوع الرقابة	نسبة الرقابة
تكامل كلي	رقابة مطلقة	>50%
تكامل كلي	(1) رقابة مطلقة	>=40%
تكامل نسبي (جزئي)	(2) رقابة مشتركة	>=40%
تعديل السندات بالتكافؤ	تأثير بارز	>=20%
خارج عن مجال التجميع	لا رقابة ولا تأثير	<20%

المصدر: (أحمد قايد ، محاسبة الشركات الاندماجية، 2014، صفحة 62)

### ➤ نسبة الفائدة (Profit ratio)

يعبر معدل الفائدة على حصة الأسهم المملوكة من قبل الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في رأس مال كل شركة تابعة، فهو مفهوم مالي يمكن من حساب حصة الشركة الأم في الأسهم والنتيجة لكل شركة من شركات المجمع. (مقدمي، 2006/2005، صفحة 22)

نسبة الفائدة تساوي لمجموع حاصل جداءات نسب رأس المال الممتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في الشركة الخاضعة للتجميع، ويتم حساب نسبة الفائدة على ثلاث مراحل وهي:

- تشخيص نوع العلاقة التي تربط الشركة الأم و شركة مجمعة،
- حساب جداء نسب ملكية رأس مال كل شركة من شركات التابعة،
- تتحصل على نسبة الفائدة من حساب مجموع هذه الجداءات. (أحمد قايد ، محاسبة الشركات الاندماجية، 2014، صفحة 58)

يتم استعمال نسبة الفائدة في تحديد حقوق الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، وذلك قصد توزيع رؤوس الأموال الخاصة والنتيجة بين الشركة الأم والتي تمثل فوائد الأغلبية، أي فائدة المجمع والأطراف الخارجية، والتي هي فوائد خارج المجمع، أو ما يسمى بفوائد الأقلية. (بن عبد الرحمان، 2017، صفحة 21)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### المبحث الثاني : تجميع الحسابات وفق النظام الحاسبي المالي (SCF).

التجميع المحاسبي لم يكن وليد الصدفة بل نظرا لتراكم العديد من العوامل و المرور على الكثير من المحطات ليصل لشكل الذي هو عليه في الوقت الحالي فالتجميع المحاسبي هو التقنية تساعد على إعطاء صورة اقتصادية واضحة على نشاط مجموعة من الشركات و من هذا المنطق لقد قمنا بتطرق الى مجموعة من المفاهيم التي تساعد على فهم و توضيح المعالم الأساسية لتجميع المحاسبي .

### المطلب الأول : ماهية تجميع الحسابات.

التجميع المحاسبي وليد ظروف اقتصادية وقانونية ولقد تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية والمالية لخدمة اطراف متعددة على فهم مخرجات النظام المحاسبي القائم .

### أولاً: لمحة تاريخية عن الحسابات المجمعّة :

إن إعداد الحسابات المجمعّة و وصولها 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: (عريوة، الحسابات المجمعّة بين النظام المحاسبي المالي SCF و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال، 2017، صفحة 14)

#### 1- في الولايات المتحدة:

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

#### 2- في المملكة المتحدة:

- 1922 نشر أول حسابات مجمعّة.
- 1944 إصدار أول معيار بخصوص الحسابات المجمعّة SSAP14.
- 1948 إلزامية إعداد الحسابات المجمعّة من طرف Company act.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

➤ 1965 إلزامية إعداد الحسابات المجمعّة لشركات الأموال .

➤ 1969 إلزامية إعداد الحسابات المجمعّة للشركات ذات المسؤولية المحدودة .

### 3- في فرنسا:

➤ 1966 إصدار أول حسابات مجمعّة .

➤ 1969 إصدار أول معيار : توصيات للمجلس الوطني للمحاسبة.

➤ 1978 مشروع تقرير للمجلس الوطني للمحاسبة بخصوص الحسابات المجمعّة.

➤ 1985 نشر القانون المتعلق بتجميع الحسابات - إلزامية إصدار الحسابات المجمعّة للمجمعات غير مسجلة في البورصة.

➤ 1998 الإشعار رقم 17 ديسمبر 1998 رقم 98-10 المتعلق بالحسابات المجمعّة.

➤ 1999 القانون رقم 02.99 المؤرخ في 29 أبريل 1999 .

### 4- في المجموعة الاقتصادية الأوروبية CEE:

➤ 1966 إصدار أول حسابات مجمعّة.

➤ 1969 إصدار أول معيار توصيات للمجلس الوطني للمحاسبة.

### 5- المعايير المحاسبية الدولية IFRS IAS المتعلقة بالحسابات المجمعّة:

➤ IAS 01 المعيار المتعلق بإعداد القوائم المالية آخر مراجعة في 2013/01/01.

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

➤ IAS 27 المعيار المتعلق بالقوائم المالية المجمعّة 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 و عوض 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 المجمعّة ، 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.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

6- في الجزائر: (احمد قايد ، 2017)

رغم اهتمام العديد من الدول بتقنية التوحيد المحاسبي إلا أن الجزائر لم تعرف نصوصا متعلقة بالتوحيد المحاسبي إلا حديثا، وظلت الشركات تقدم حسابات فردية غير مصحوبة بحسابات موحدة، حتى وان كانت تلك الشركات على رأس مجموعة من المؤسسات مراقبة لها.

➤ 1996/12/9 ، ظهور أول نص موضوعه توحيد الحسابات الامر رقم 96-27 تحديد مفهوم الرقابة و من يجبر على تقديم الحسابات المجمع .

➤ 1999/10/29 القرار رقم 87 حدد فيه كيفية اعداد و تجميع الحسابات الموحدة .

➤ 1999/12/22 القرار يتضمن توافق المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الشركات القابضة.

➤ 2007/11/25 قانون 11-07 يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد الذي خصص فيه فصل للحسابات الموحدة.

➤ 2009/03/25 القرار 19 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية حيث حدد فيه كيفية اعداد و عرض القوائم المالية المجمع .

**ثانيا :تعريف التجميع المحاسبي :**

**توجد عدة تعاريف منها:**

"التجميع مصطلح مشتق من كلمة "جمع" محاسبيا استعمل مرادف هذه الكلمة للاستدلال على التقنية المحاسبية التي يقصد من خلالها تجميع حسابات المؤسسة في قوائم موحدة، أيضا هو جمع الميزانيات وحسابات النتائج الفردية للشركات التابعة للمجمع قصد الحصول على ميزانية وجول حسابات نتائج مجمع". (عبد اللاوي، زهواني، و وصيف، 2017، صفحة 601)

اعطى بن عمور مجموعة من التعاريف المفصلة منها التجميع هو تقنية محاسبية تسمح بتحويل الحسابات الفردية لمجموعة من الشركات المستقلة قانونيا، إلا أنها تخضع لرقابة شركة ما تدعى الشركة الأم مكونة بذلك حسابات مجمعة تعبر عن الوضعية المالية والاقتصادية والصورة المثالية للمجمع وكأنه شركة واحدة. و يجب ان يشمل تجميع الحسابات جميع القوائم المالية ، أي الميزانية ، جدول حسابات النتائج و جدول التدفقات النقدية .

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

تجميع الحسابات يركز على استبدال مبالغ سندات المساهمة المدرجة في ميزانية المؤسسة ، حصة المركز الصافي للشركات المصدرة لهذه السندات و القضاء على ارصدة العمليات التي تمت بين شركات المجمع .

وفي ما يتعلق بتجميع النتائج ، فهي تتمثل في " يتم الاحتفاظ بالنتائج المتراكمة في عملية التجميع و استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركات التابعة لنفس المجمع " (Ben amor, 2006)

إن التوحيد هو بالضبط الأسلوب الذي يمكن من توليد حسابات يقصد بها الكشف عن الحالة الحقيقية لهذه المجموعة وبالتالي السماح بتقدير دقيق لقوتها الاقتصادية والمالية وعملياتها ونتائجها (Mercier, 2015)

التوحيد هو جعل الشيء أكثر قوة وصلابة أو عبارة عن عملية التوحيد أو تجميع الميزانيات هي تقنية محاسبية توضح بطريقة واحدة الميزانية او نتائج نشاطات المجموعة من المؤسسات التابعة لنفس الشركة القابضة. عرف احمد قايد التوحيد بأنه تقنية توضح كل وضعية من وضعيات شركات المجموعة الاقتصادية والمالية بالإضافة إلى حساباتها ونتائجها في شكل كيان واحد مع تمتع كل شركة بالاستقلالية القانونية. (احمد قايد ، 2017، صفحة 35)

وفق القانون التجاري : "يقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية". (القانون التجاري المعدل و المتمم امر رقم 27-96 المادة 732 مكرر 4، 1996، صفحة 150)

### ثالثاً: أهمية التجميع المحاسبي :

هناك العديد من الأسباب التي تجعل من المعلومات التي تقدمها الحسابات المجمع مفيدة و ذات أهمية، أكثر من تلك التي تقدمها الحسابات الفردية (القانونية) لكل شركة من شركات المجموعات. (Mercier, 2015) سنعرض عليكم مجموعة من الأسباب التي تبين أهمية التجميع على المحيط الاقتصادي و المجمعات .

✓ الأول اقتصادي بمعنى أن الجانب الاقتصادي يجب أن يعطى أولوية على الجانب القانوني (مبدأ المحاسبة المعروف بتغليب الجوهر على الشكل الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني): لا يوجد فرق اقتصادي بين الشركة A التي حصلت على شركة B ببساطة عن طريق الاستحواذ على الأسهم أو عن طريق امتلاك

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

أصولها وخصومها فعليًا التمثيل المحاسبي لهاتين الحالتين مختلف وتجميع الحسابات يعزز التمثيل الاقتصادي لها.

✓ والسبب الثاني يتعلق بمبدأ الصورة الصادقة ، وسنعرض سلسلة من الأمثلة البسيطة لإثبات أن الحسابات الفردية يمكن أن تكون مضللة بشأن الحالة الحقيقية للمجموعة.

✓ والثالث، متصل بالأسباب السابقة، وهو تلبية الاحتياجات من المعلومات الداخلية والخارجية على حد سواء.

**1- السبب الاقتصادي :**

لننظر في حالة شركتين A و B؛ الأولى ترغب في إعادة شراء الثانية بالقيمة الدفترية لأسهمها (40,000). يمكن القيام بعملية إعادة الشراء هذه بطريقتين: (Mercier, 2015)

✓ اما عن طريق حصول الشركة A على أصول وخصوم B: وتصبح مالكا للأصول لتحل محل B في تسوية ديون هذه الأخيرة .

✓ و اما عن طريق شراء A اسهم الشركة B التي تمثل اغلبية راس مال هذه الأخيرة و في ميزانية الشركة A، B تمثل بمشاركة مالية .

**مثال :** بالنظر الى ميزانية كل من A و B قبل الشراء : لناخذ بعين الاعتبار ميزانية الشركتان A و B.

▪ الشركة A : الميزانية بتاريخ N/12/31

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
تثبيبات المادية	50000	الأموال الخاصة	50000
تثبيبات مالية	0	الاحتياطات	40000
مخزون	10000	نتيجة	10000
القروض	40000	ديون طويلة الاجل	30000
الخزينة	40000	ديون قصيرة الاجل	10000
المجموع	140000	المجموع	140000

الشركة B : الميزانية بتاريخ N/12/31

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
تثبيبات المادية	20000	الأموال الخاصة	20000
تثبيبات مالية	0	الاحتياطات	15000
مخزون	13000	نتيجة	5000
القروض	7000	ديون طويلة الاجل	20000
الخزينة	30000	ديون قصيرة الاجل	10000
المجموع	70000	المجموع	70000



## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

إذا استحوذت A على أصول و خصوم الشركة B بقيمة اجمالية 40000 فان الميزانية سوف تأخذ الشكل التالي :

▪ الشركة A : الميزانية بتاريخ N/12/31

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
تثبيات المادية	70000	الأموال الخاصة	50000
تثبيات مالية	0	الاحتياطات	40000
مخزون	23000	نتيجة	10000
القروض	47000	ديون طويلة الاجل	50000
الخزينة	30000	ديون قصيرة الاجل	20000
المجموع	170000	المجموع	170000

الشركة B لا تزال قائمة و محتفظة بشخصيتها المعنوية لتصبح ميزانيتها على الشكل التالي:

▪ الميزانية بتاريخ N/12/31

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
تثبيات المادية	0	الأموال الخاصة	20000
تثبيات مالية	0	الاحتياطات	15000
مخزون	0	نتيجة	5000
القروض	0	ديون طويلة الاجل	0
الخزينة	40000	ديون قصيرة الاجل	0
المجموع	40000	المجموع	40000

و على العكس ، الطريقة الثانية تقودنا الى الميزانيات التالية:

▪ الشركة A: الميزانية بتاريخ N/12/31

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
تثبيات المادية	50000	الأموال الخاصة	50000
تثبيات مالية	40000	الاحتياطات	40000
مخزون	10000	نتيجة	10000
القروض	40000	ديون طويلة الاجل	30000
الخزينة	0	ديون قصيرة الاجل	10000
المجموع	140000	المجموع	140000

ميزانية الشركة B تبعا كما هي دون ان تحدث أي تغييرات قد تذكر:

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

▪ الشركة B: الميزانية بتاريخ N/12/31

اصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
تثبيات المادية	20000	الأموال الخاصة	20000
تثبيات مالية	0	الاحتياطات	15000
مخزون	13000	نتيجة	5000
القروض	7000	ديون طويلة الاجل	20000
الخزينة	30000	ديون قصيرة الاجل	10000
المجموع	70000	المجموع	70000

لذلك فإن الحسابات السنوية القانونية مختلفة اختلافا كبيرا في حين ينبغي أن تكون الحسابات مطابقة للواقع الإقتصادي.

قانونيا الشركتان A و B تظان كيانين منفصلين لكل منها شخصيتها المعنوية المستقلة .

الحسابات السنوية القانونية للشركات لها الحدود التالية: (Mercier, 2015)

- عرضهم مرتبط تماما مع الهيكل القانوني لشركة الأم.
- يتم تقييم المساهمات على أساس تكلفة الشراء (الإفتقار الى معرفة اصول و نتائج الشركات التابعة).
- أنها لا تعكس ديون المجموعة بأكملها (فقط ديون الشركة الأم).
- حساب النتائج يأخذ في عين الاعتبار أرباح الاسهم وليس نتائج الشركات التابعة.
- المعاملات الداخلية بين شركات التابعة لنفس المجمع غير معروضة بشكل جيد.
- الحسابات المجمع (الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، الملاحق) وجدول التمويل لا تحل أبدا محل الحسابات القانونية الفردية): فهي توفر معلومات إضافية لأطراف ثالثة، فالغرض منها هو أن تعكس الصورة الحقيقية للمجموعة (على المستوى الإقتصادي) .

### 2- احترام مبدأ الصورة الصادقة :

الحسابات القانونية الفردية لا تمثل دائما الوضعية الحقيقية للشركات، حيث تقدم الحسابات الموحدة صورة

اشمل لمجموعة الشركات التي تشكل كيانا اقتصاديا واحدا، وإن كانت مستقلة قانونا . (Mercier, 2015)

مثال: A و B ينتميان إلى نفس المجمع تقوم الشركة A ببيع بضائع بتكلفة 10,000 إلى الشركة "B" بقيمة 15,000:

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### ▪ الشركة A: الميزانية بتاريخ N/12/31.

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
بضاعة	10000	رؤوس الأموال الخاصة	20000
بنك	10000	النتيجة	0
المجموع	20000	المجموع	20000

### ▪ الشركة B: الميزانية بتاريخ N/12/31.

اصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
بضاعة	10000	رؤوس الأموال الخاصة	20000
بنك	10000	النتيجة	0
المجموع	20000	المجموع	20000

بعد عملية دفع ثمن البضائع المشتراة من الشركة A ميزانية كلى الشركتين تتغير كالآتي :

### ▪ الشركة A: الميزانية بتاريخ N/12/31.

اصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
بضاعة	0	رؤوس الأموال الخاصة	20000
بنك	25000	النتيجة	5000
المجموع	20000	المجموع	25000

### ▪ الشركة B: الميزانية بتاريخ N/12/31.

اصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
بضاعة	15000	رؤوس الأموال الخاصة	20000
بنك	5000	النتيجة	0
المجموع	20000	المجموع	20000

الربح الذي حققته الشركة A من عملية بيع البضائع، قدر بـ 5,000، لكن هذا كله خطأ مصطنع. بحيث لا يستند إلى أي واقع اقتصادي.

وعلى المستوى القانوني، تسمح هذه المعاملة بنقل الربح من شركة إلى أخرى، لأسباب ضريبية على سبيل المثال.

تسمح الحسابات المجمعّة بتحقيق التوقعات التالية:

- القضاء على مشاكل المتعلقة بالتسعير التحويلي (سعر التحويل).

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

- تعطي نظرة أكثر شمولية للوضع الاقتصادية لمجمع الشركات: الحسابات الفردية للشركة تتبع منطق ضريبي في تسجيل المعاملات، اما الحسابات المجمعَة تتبع منطقًا اقتصاديًا أكثر ، حيث تظهر فيها مفاهيم القيمة العادلة والصورة الصادقة.

### 3- نقص المعلومات :

بالنظر إلى حجم المجمعَات العملاقة في وقتنا هذا ، أصبح من المستحيل تقريبًا على قارئ الحسابات القانونية لشركة القابضة في المجموعة أن يحدد الأهمية الاقتصادية والمالية للمجموعة، وأن يعرف أنشطتها، و أهمية الأصول المدارة، وآليات التمويل، وما إلى ذلك.

لذلك أصبحت الحسابات الموحدة ضرورة لضمان توفير معلومات كافية ، خاصة للشركات التي تستخدم سوق الأوراق المالية. حيث أحد الشروط الأساسية التي تسمح للشركة بالدخول إلى البورصة و إدراج أسهمها ، هو انها تقوم بالإفصاح لمستخدمي هذه القوائم بشكل صحيح، وبالتالي تقوم بنشر حساباتها الموحدة لمدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل.

يتم تقديم الحسابات السنوية الموحدة - الميزانية الموحدة، جدول حسابات النتائج الموحدة، والملحق الموحد، و جدول التمويل الموحد لمجموعة من الشركات (المجموعة) كما لو كانت الميزانية ، وحساب النتائج ، و الملاحق، و جدول تمويل لشركة واحدة.

والغرض من الحسابات السنوية الموحدة هو إعطاء صورة شاملة عن نشاط وحالة مجموعة الشركات التي تخضع لإدارة واحدة(الشركة القابضة)، على الرغم من استقلالها القانوني، وبالتالي تشكل كيانا اقتصاديا واحدا.

هناك احتياج داخلي و خارجي للمعلومات و الحسابات الموحدة تلبي هذه الإحتياجات: (Mercier, 2015)

- **الاحتياج الخارجي:** حسابات الشركة الأم وحدها لا توفر معلومات كافية للمستخدمين عن أصول المجموعة وديونها ونتائجها عندما تعمل المجموعة في أعمال متنوعة و مختلفة من خلال الشركات التي تمتلكها ، لا يحصل المستثمرون أو الدائنون أو الهيئات الإشرافية على رؤية موجزة عن ادارة المجموعة من قبل الحسابات الفردية لشركات المختلفة المدرجة في التجميع، ولكن الحسابات الموحدة تسمح بتحقيق هذه الرؤية الشاملة .
- **الاحتياج الداخلي :** إن التجانس المسبق للأصول والديون ونتائج الشركات التابعة يجعل من الممكن تقييم أدائها بشكل أفضل.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### رابعاً: محيط التجميع (Perimeter consolidation) :

يعرف محيط التجميع على أنه مجموعة من الشركات، والتي من خلال قوائمها المالية الفردية يتم إعداد قوائم مالية مجمعة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمجمع وكأنه كيان واحد، ويتكون محيط التجميع من الشركة الأم والشركات التي تمارس عليها الرقابة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، يشمل إضافة إلى الشركة الأم أو القابضة، الشركات التي تمارس عليها الرقابة المطلقة (شركات تابعة)؛ الشركات التي تمارس عليها الرقابة المشتركة مع شركات أخرى (مشاريع مشتركة)؛ الشركات التي تمارس عليها التأثير المعنوي (شركات مساهمة). (عبد اللطيف، زهواني، و وصيف، 2017، صفحة 603)

### خامساً: أهداف تجميع الحسابات :

- يمكن تعداد الأهداف الممكن تحقيقها من إعداد الحسابات المجمعة وهي متعددة منها:
- إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمجمع بحسب المادة 732 مكرر من القانون التجاري "يقصد بالحسابات المجمعة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموع الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة" (القانون التجاري المعدل و المتمم امر رقم 27-96 المادة 732 مكرر 4، 1996)
- الاستجابة لاحتياجات المعلومات القانونية والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرار.
- النظرة الاقتصادية الممتازة للحسابات وهو الهدف المنتظر من تجميع الحسابات القانوني والذي يجب أن يعمد وينشر وفق القوانين المعمول بها. (عريوة، الحسابات المجمعة بين النظام المحاسبي المالي SCF و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال، 2017)
- يعطي نظرة مالية للمجمع، مجردة من كل التمويلات ما بين الشركات داخل نفس المجمع
- تنص المادة 132 مكررة من القرار 08-156 المؤرخ في 2008/07/26
- على ما يلي: « يهدف التجميع المحاسبي إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموع الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد » خطأ (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009)
- القيام بدراسة تحليلية من أجل تمويل الشركة القابضة (ديون طويلة متوسطة وقصيرة الأجل).
- تحسين صورة الشركة القابضة بصفة شاملة وإعطاء التعبير الصادق عنها والسماح لنا بالحصول على التحليل الخاصة والتي لا تكون دائماً في الحسابات الفردية.
- تسهيل عملية تسيير الفروع وتقييمها وذلك بجعل المعلومات والأفكار المرافقة سليمة وطبيعية. (احمد قايد، 2017)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

ثانيا :الاطار القانوني لتجميع :

ويحدد القانون التجاري الجزائري الشروط التي يمكن أن يكون للكيان وجود قانوني ويحكم القواعد التي تحكم عمله. ومع ذلك، فإنه بالنسبة لمجموعة من الكيانات (المجموعة)، لا يقوم رسميا بتعيين شخصية قانونية، ولكنه يركز بشكل أكبر على مفاهيم الشركات الفرعية، ومساهماتها، والشركات الخاضعة للرقابة، التي يعرفها على النحو التالي: (MOKHEFI, 2013)

**المادة 729:** (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996) "إذا كانت الشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى.  
تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء الرأس المال الذي يملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها".

**المادة 731:** (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996) تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى قصد تطبيق أحكام هذا القسم.

❖ عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمال لها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة.

❖ عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة.

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

❖ تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.  
تسمى الشركة التي تراقب شركة أو عدة شركات وفقا للقرارات السابقة، قصد تطبيق هذا القسم، الشركة القابضة.

إن مفهومي الشركة التابعة و القابضة هما مفهومان حديثان في التنظيم الجزائري (المادتان 729 و731

قدمتا عن طريق المرسوم 96-27 المؤرخ 9 ديسمبر 1996 المعدل للقانون التجاري )

وفي حالة عجز إحدى الشركات التابعة لمجموعة ما، يسعى الدائنون عموما إلى تحميل الشركة القابضة المسؤولية عن طريق إثبات أنها تمارس سلطة إدارية على الكيان التابع المتخلف عن السداد الذي لا يتمتع باستقلال إداري .

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

في الجزائر، حيث ان المجموعة غير معروفة قانوناً، لا يمكن أن تكون الشركة الأم مسؤولة عن الالتزامات التي تعاقدها عليها أحد فروعها.

إعداد ونشر الحسابات الموحدة: وفيما يتعلق بالكيانات الاقتصادية الخاضعة لتطبيق الحسابات المجمعّة، تنص المادة 732 مكرر 3: (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996) من القانون التجاري على ما يلي: "تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنياً للإدخار المسعرة في البورصة، بإعداد الحسابات المدعّمة ونشرها كما هو محدد في المادة 732 مكرر 4 من هذا القانون".

إذا، وفقاً للمادة أعلاه، حدد القانون التجاري إعداد الحسابات الموحّدة على الشركات القابضة التي تلجأ إلى الإدخار العلني أو المسعرة في البورصة. قرار مؤرخ في 29 جمادى الثانية عام 1420 الموافق 9 أكتوبر سنة 1999، يحدد كفاءات إعداد وتجميع حسابات المجمع يجب أن تمتثل الشركة القابضة لأحكام هذا المخطط الذي جاء به هذا القرار في الاحتفاظ بحساباتها، وإعداد الوثائق الموجزة وعرضها.

يشير المرسوم في مرفقاته، إلى أساليب التوحيد وفقاً لمستوى التبعية على النحو التالي:

✓ الشركات الخاضعة حصراً لمفهوم المادة 731 من القانون التجاري تعتمد على طريقة التكامل الشامل في تجميع حساباتها.

✓ يتم تجميع حسابات الشركات الخاضعة لسيطرة المشتركة عن طريق طريقة التكامل النسبي.

✓ الشركات التي تتمتع بنفوذ كبير (حيازة ما لا يقل عن خمس حقوق التصويت بشكل مباشر أو غير مباشر) تعتمد طريقة التكافؤ.

✓ فيما يتعلق بتكوين القوائم المالية، ينص المرسوم على إعداد ميزانية، وحساب النتائج، وملاحق للمعلومات، وربما جدول للتمويل.

القرار 42 اتبع بقرار آخر صدر في الجريدة الرسمية رقم 91 الصادرة في 22 ديسمبر 1999 يحمل في طياته مخطط محاسبي للشركات القابضة و المجمعات (القرار 43 المؤرخ في 9 أكتوبر 1999).

هذا المخطط المحاسبي يتألف من قائمة حسابات (الاستثمارات، المخزون، المستحقات، الديون، الأسهم) لتكوين المعاملات داخل المجموعة. المصطلحات التي تتناول بالتفصيل قواعد تشغيل الحسابات الموحدة، مثل حساب 135 "الاحتياطيات الموحدة"، 161 "الفرق الأولى لتوحيد"، 207 "فرق الاقتناء"، 162 "حقوق الأقلية خارج المجموعة".

بالإضافة إلى مجموعة من الوثائق الموجزة (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول التغيير في رأس المال، جدول الاهتلاك، المؤونات...).

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

والى جانب المراسيم الوزارية التي تطبقها هذه الشركات في مختلف قطاعات نشاطها، لم يخضع المخطط المحاسبي الوطني لأي تحديث يذكر منذ إصداره في عام 1975 ولذلك فقد أصبحت غير ملائمة عمليا للحالة الاقتصادية والتجارية الراهنة في الجزائر، و تحقيقا لغاية تحديث المخطط الوطني، أصدرت وزارة المالية في مارس 1998 تعليمات إلى المجلس الوطني للمحاسبة بتنفيذ مخطط محاسبي جديد مستلهم من المعايير المحاسبية الدولية يعني انه مستمد من إطار المعايير الدولية للإبلاغ المالي. واعتمد مشروع القانون المتعلق بالمخطط المحاسبي الجديد المذكور وتم نشره في الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة 25 نوفمبر 2007.

ويتضمن المخطط المحاسبي الجديد في طياته فرعا كاملا يتألف من عدد من المبادئ والالتزامات المتعلقة بإعداد الحسابات الموحدة وكيفية نشرها .  
و في اطار دراستنا ، لن نتطرق اليه سوف نشير فقط إلى أنه يشمل بوجه عام على أحكام المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

### المطلب الثاني : طرق و تقنيات التجميع المحاسبي.

المحاسبة هي مجموعة من الطرق و التقنيات و التجميع المحاسبي جزء لا يتجزء من هذه العمليات التي يجب الاهتمام بها لاعطاء مخرجات ذات جودة عالية .

#### أولا: خطوات التجميع : تتمثل في (Anonyme، 2007)

- ✓ تحديد نطاق التوحيد (مفاهيم المراقبة).
- ✓ تحديد طريقة التوحيد (لكل شركة).
- ✓ تجانس المعطيات.
- ✓ ترجمة القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية .
- ✓ تجميع الميزانيات المعالجة و المترجمة (تجميع البيانات) .
- ✓ استبعاد المعاملات الداخلية للمجموعة.
- ✓ مدخلات التوحيد التي سجلتها خلية التجميع (إلغاء سندات المساهمة ، وتحديد فرق الادماج الاولي، وتوزيع هذا الفرق).
- ✓ تقسيم راس المال ( المجموعة/ حقوق الأقلية).
- ✓ إعداد الحسابات الموحدة (الميزانية العمومية ، وحساب الأرباح والخسائر ، والبيان المرفق ، التقرير السنوي.
- ✓ إعداد الحسابات الموحدة (الميزانية ، وحساب النتائج ، الملاحق).



## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

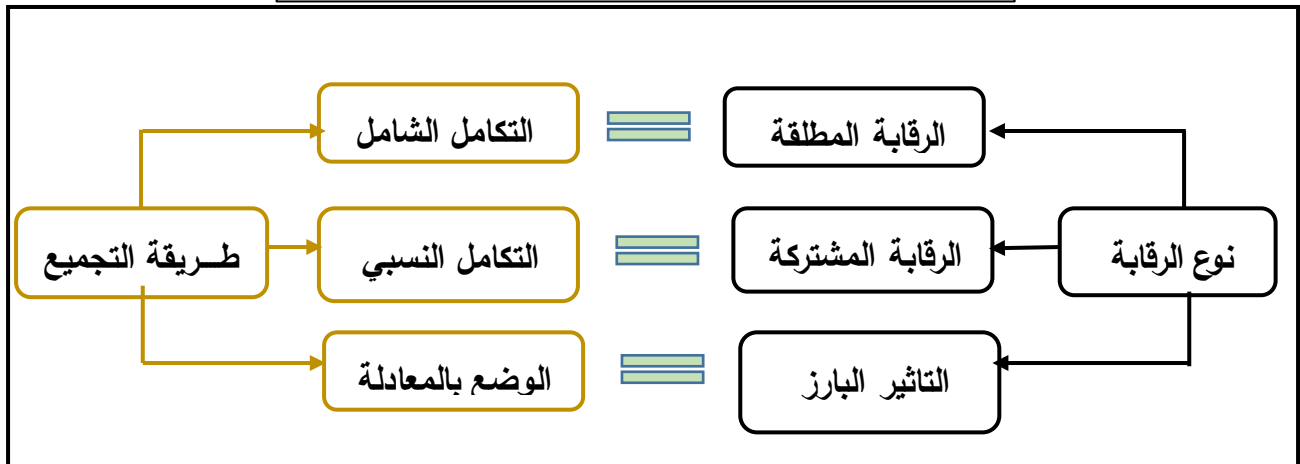
ثانيا: طرق التوحيد المحاسبي (Methods of accounting consolidation):

تعتمد الدول الأكثر تقدما على ثلاثة طرق أساسية في التوحيد والمتمثلة في ما يلي: (احمد قايد ، 2017)

- ✓ طريقة التوحيد بالتكامل الكلي (global integration) .
- ✓ طريقة التوحيد بالتكامل النسبي (الجزئي) (relative integration) .
- ✓ طريقة التوحيد بالتكافؤ (by equity).

وينطلق اختيار طريقة التوحيد من نوع الرقابة المطلقة من طرف الشركة الأم التي تكون محددة بنسبة حقوق التصويت المملوكة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في فروعها، يطبق التوحيد بالتكامل الكلي على الفروع التي تفرض فيها الشركة المسيطرة في الشركة القابضة رقابة التي تعرض عليها رقابة مشتركة وتستعمل طريقة تعديل السندات عندما تفرض الشركة الأم تأثيرا بارزا بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

الشكل رقم 05 : طرق التجميع استنادا على نوع الرقابة.



المصدر: (Antraigue, 2008)

1. طريقة التكامل الشامل (Global itegration) :

1-1. مجال التطبيق :

المادة 7 . 132 تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة، تبعا لطريقة التكامل الشامل.

تتمثل هذه الطريقة: (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 16)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

- ❖ **في الميزانية :** الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج،
- ❖ **في حساب النتائج :** إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.
- تأخذ الكشوف المالية في الحساب، (مصالح غير مصالح ذات الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج. أي عندما تسمح ملكية سندات المساهمة للشركة الأم بممارسة السيطرة الكلية، تعتبر أصول وخصوم المؤسسة التابعة جزءاً لا يتجزأ من أصول المجموعة .

وبالتالي فإن طريقة التكامل الشامل تسمح باستبدال سندات المساهمة المقيدة في ميزانية الشركة الأم بأصول وخصوم الشركة التي اصدرت هذه السندات. (Dandon & Dandon, 1998)

**1-2. مبدأ طريقة التكامل الكلي :** تلجأ الشركة الأم التي لها الرقابة المطلقة على شركات أخرى تابعة، إلى تطبيق طريقة الدمج الكلي، التي تعتمد على تجميع عناصر الميزانية وجدول النتائج للشركات التابعة إلى إتباع خطوات منهجية للوصول إلى إعداد الميزانية المجمعة وجدول النتائج المجمع والقوائم المالية المجمعة الأخرى.

فهذه الطريقة تعتمد على مجموعة من الخطوات التي تتمثل في النقاط التالية : (عريوة ، اعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال، 2018، صفحة 90)

❖ **الجمع:** وهي أول خطوة تتم ضمن هذه الطريقة وفيها يتم وضع حسابات الشركة المجمعة وحسابات الشركات التابعة، فهذه الخطوة تعد أساسية وبسيطة في حد ذاتها، تجعل فيها الحسابات التي هي قيد عملية تجميع الحسابات.

❖ **الإقصاء:** وهي الخطوة الثانية التي تلي طريقة الجمع، بحيث يتم إقصاء حسابات العمليات الداخلية المتبادلة، مثل تلك المتعلقة باختلاف طرق الإهلاكات بين الشركة الأم والشركات التابعة، الفروقات الناتجة عن طرق تقييم المخزونات، عمليات الشراء والبيع بين الشركة الأم والشركات التابعة (الإيرادات، التكاليف)، والحسابات

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

الأخرى كالديون والحقوق الأخرى، تقسيمات الأرباح؛ حيث يمكن تقسيم العمليات إلى عمليات تؤثر على النتيجة المدمجة وعمليات لا تؤثر على النتيجة المدمجة.

❖ **التسجيل:** تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصائها، بحيث أن الضرائب المؤجلة تعدل في النتيجة زيادة أو نقصان، فمثلا معدل 19 % IBS والمبلغ المسجل سواء إيراد أو تكلفة 100 دج فنجد أن الربح / الخسارة حسب الحالة تكون بمقدار  $(100-19) = 81$  دج اما الضريبة على أرباح الشركات فتؤخذ من الميزانية الفردية لكل شركة من الشركات التي تنتمي لمحيط الإدماج.

❖ **توزيع الأموال الخاصة والنتيجة المدمجة:** وفيها يتم الفصل أو التجزئة بين الأموال الخاصة للشركة المدمجة (الأم) والشركات المدمجة (الشركات التابعة)، بمعنى تحديد فوائد المجمع ( فوائد الأغلبية وفوائد الشركات التابعة أو ما يعرف بحقوق الأقلية الحقوق غير المسيطر عليها)، وتحديد فارق التجميع الأولي.

❖ **تحديد الاحتياطات المدمجة والنتائج المدمجة :** وذلك عن طريق الجمع الجبري للاحتياطات حسب نوع الاحتياطي، بعد طرح المبلغ المكاني لفوائد الأقلية، كما أن النتيجة تحسب بإضافة إلى جانب نتيجة الدورة للشركة الأم، نتائج الشركات التابعة مع طرح النتيجة الموافقة لحصة الأقلية.

❖ **إعداد الحسابات المدمجة:** وذلك عن طريق إعداد الميزانية المدمجة وجدول حسابات النتائج المجمع، والقوائم الأخرى كجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛ بعد تحديد الميزانية المدمجة وجدول حسابات النتائج المجمع وتحديد الاحتياطات المدمجة والنتيجة المدمجة، تتم بعدها عملية التسجيل المحاسبي في جدول اليومية.

### 1-3. مثال تطبيقي:

لدينا مجموعة تتألف من الشركة الام A و الشركة B شركة تابعة لها تملك 80 % من أسهمها. لدينا رقابة مطلقة تمارسها الشركة الام على الشركة التابعة اذا عملية التوحيد تتم عبر طريقة التكامل الشامل.

الحسابات السنوية المبسطة للشركتين موضحة كالاتي : (Meslpé-Lassalle, 2006)

▪ الميزانية بتاريخ 31/12/N لشركة A :

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
سندات مساهمة الشركة B	4000	رؤوس الأموال الخاصة	10000
أصول أخرى	8800	احتياطات	2000
		النتيجة	300
		قروض	500
المجموع	12800	المجموع	12800

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

■ الميزانية بتاريخ N/12/31 لشركة B :

مبالغ	خصوم	مبالغ	أصول
5000	رؤوس الأموال الخاصة	6900	أصول أخرى
1000	احتياطات		
100	النتيجة		
800	ديون		
6900	المجموع	6900	المجموع

■ جدول حساب النتائج لشركة A بتاريخ N/12/31

7000	منتجات "7"	6700	مصاريف متنوعة
		300	نتيجة
7000	المجموع	7000	المجموع

■ جدول حساب النتائج لشركة B بتاريخ N/12/31

4800	منتجات "7"	4700	مصاريف متنوعة
		100	نتيجة
4800	المجموع	4800	المجموع

المرحلة الأولى: يتم اخذ حسابات الشركة وفقا لنسبة الرقابة المطبقة وفق عدد الأسهم المسيطر عليها من الشركة الام:

	4000	سندات مساهمة الشركة B	261
	8800	أصول أخرى	
10000		رؤوس أموال خاصة A	
2000		احتياطات A	
300		نتيجة A	
500		قروض A	
		استرداد أصول و خصوم A 100%	

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

5000	6900	أصول أخرى		
1000		رؤوس أموال خاصة B		
100		احتياطيات B		
800		نتيجة B		
		قروض B		
		استرداد أصول و خصوم B		
		مصروفات مختلفة		
		نتيجة A		
		منتجات 7		
	6700			
	300	استرداد حساب نتائج A		
7000				
	4700	مصروفات مختلفة		
	100	نتيجة B		
4800		منتجات 7		
		استرداد حساب نتائج B		
31500	31500	المجموع		

المرحلة الثانية: نقوم بإعداد توزيع الأموال الخاصة لشركة B و نكتشف الفرق الذي يحدث في التجميع .

المجموع	المجموعة (80%)	حقوق الأقلية (20%)	
5000	4000	1000	رؤوس الأموال الخاصة
1000	800	200	احتياطيات
6000	4800	1200	المجموع
4000	4000		استبعاد سندات المساهمة لـ B
2000	800	1200	توزيع الأموال الخاصة
100	80	20	نتيجة B

حصة الأقلية

احتياطيات مجمعة

توزيع رؤوس الأموال الخاصة خارج النتيجة يادي الى فرق في التجميع بقيمة 800 التي مجدها في احتياطيات التجميع و حقوق الأقلية بقيمة 1200.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

المرحلة الثالثة: تسجيل استبعاد سندات مساهمة الشركة B و توزيع نتائجها .

	5000	راس مال الشركة B	261
	1000	احتياطات	
4000		سندات مساهمة الشركة B	
800		احتياطات مجمعة	
1200		حقوق الأقلية على الاحتياطات	
		استبعاد سندات مساهمة الشركة B	
	100	نتيجة B	
80		نتيجة مجمعة	
20		حقوق الأقلية على النتائج	
		إعادة توزيع نتائج B	
	100	نتيجة B	
80		نتيجة مجمعة	
20		نتائج الأقلية	
		إعادة توزيع نتائج B	
6200	6200	المجموع	

المرحلة الرابعة: تسجيل احتياطات و نتيجة A في حسابات الاحتياطات و نتيجة المجموعة للحصول على تسجيلات متجانسة .

	2000	احتياطات A	
	300	نتيجة A	
2000		احتياطات مجمعة	
300		نتيجة مجمعة	
	300	نتيجة A	
300		نتيجة مجمعة	
2600	2600		

المرحلة الخامسة : نقوم بعرض الحسابات المجمعة من خلال جمع التسجيلات المحاسبية في دفاتر التجميع .

▪ الميزانية المجمعة بتاريخ N/12/31:

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
أصول أخرى	15700	رؤوس الأموال الخاصة	10000
		احتياطات المجموعة	2800
		النتيجة المجموعة	380
		حقوق الأقلية	1220
		ديون	1300
المجموع	15700	المجموع	12800

■ جدول حساب نتائج المجموعة بتاريخ N/12/31:

11800	مصاريف مختلفة	11400	نواتج
	نتيجة مجمعة	380	
	نتائج الأقلية	20	
11800	المجموع	11800	المجموع

### 2- طريقة التكامل النسبي (relative integration) :

#### 2-1. مجال التطبيق :

تطبق هذه الطريقة عندما تسمح ملكية سندات المساهمة للشركة الأم بإدارة الشركة التابعة بالاشتراك مع شركاء آخرين ، و للشركاء فيها حقوق متساوية في الأصول . وتحدث الرقابة المزدوجة على وجه الخصوص عندما ينقسم راس المال بالتساوي على شريكين أو اكثر. (Dandon & Dandon, 1998)

#### 2-2. مبدأ طريقة التكامل النسبي :

مبدأ أسلوب التكامل النسبي لا يختلف كثيرا عن مبدأ التكامل الشامل إلا في بعض النقاط التي تخص نسبة فوائد الأقلية التي يتم إقصاؤها تماما.

تعتمد طريقة الإدماج النسبي وفقا لنسبة المساهمة المحصل عليها على إحلال حسابات سندات المساهمة للشركة القابضة محل حسابات الميزانية والنتائج للشركات المجموعة وإعداد ميزانية واحدة وجدول واحد لحسابات نتائج المجمع. (الجريدة الرسمية العدد 87 قرار مؤرخ في 29 جمادى الثانية عام 1420، 1999، صفحة 11) ويمكن تلخيص هذه الخطوات فيما يلي: (عريوة ، اعداد القوائم المالية المجموعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال، 2018، صفحة 95)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

بحيث يتم إدماج في حسابات الشركة المجموعة حصص (quoute-part) من الأصول والديون المتعلقة بنسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، بمعنى أن الحسابات التي تم إدماجها تكون معبرة عن فوائد المؤسسة المالكة لسندات المساهمة، وذلك بعد القيام بمعالجات تخص إقصاء العمليات الداخلية للمجمع. الإقصاء: وفيها يتم إقصاء المساهمات المتعلقة بالشركة الأم في الشركات التابعة من الميزانية المجمعة.

### 2-3. مثال تطبيقي:

لدينا مجمع يتكون من شركة الام A و شركة تابعة B حيث تسيطر الشركة الام على 50% من حقوق التصويت و 50% الأخرى تعود الى مجمع اخر و في هذه الحالة لدينا رقابة مشتركة من قبل A على شركة التابعة B اذا B تجمع عن طريق التكامل الجزئي : (Meslpé-Lassalle, 2006)

▪ الميزانية بتاريخ N/12/31 لشركة A :

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
سندات مساهمة الشركة B	2500	رؤوس الأموال الخاصة	10000
أصول أخرى	10300	احتياطات	2000
		النتيجة	300
		قروض	500
المجموع	12800	المجموع	12800

جدول حسابات النتائج A و حسابات B نفسها المستعملة في المثال السابق.

المرحلة الأولى: يتم اخذ حسابات الشركة وفقا لنسبة الرقابة المطبقة , 100% لشركة A و 50% فقط لشركة B .

261	سندات مساهمة الشركة B	2500
	أصول أخرى	10300
	رؤوس أموال خاصة A	10000
	احتياطات A	2000
	نتيجة A	300
	قروض A	500
	استرداد أصول و خصوم A	
	%100	
	أصول أخرى	
	رؤوس أموال خاصة B	3450
	احتياطات B	2500
	نتيجة B	500



## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

50		قروض B	
400		استرداد أصول و خصوم B %50	
	6700	مصروفات مختلفة	
	300	نتيجة A	
7000		منتجات 7	
		استرداد حساب نتائج A	
	2350	مصروفات مختلفة	
	50	نتيجة B	
2400		منتجات 7	
		استرداد حساب نتائج B	
25650	25650	المجموع	

المرحلة الثانية: نقوم بإعداد توزيع الأموال الخاصة لشركة B و نكتشف الفرق الذي يحدث في التجميع .

التجميع (%50)	المجموع	
2500	5000	رؤوس الأموال الخاصة
500	1000	احتياطات
3000	6000	المجموع
2500	2500	استبعاد سندات المساهمة لـ B
500	3500	توزيع الأموال الخاصة
50	100	نتيجة B

احتياطات مجمعة

المرحلة الثالثة: تسجيل استبعاد سندات مساهمة الشركة B .

	2500	راس مال الشركة B	
	500	احتياطات	
2500		سندات مساهمة الشركة B	
500		احتياطات مجمعة	
		استبعاد سندات مساهمة الشركة B	
3000	3000		

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

المرحلة الرابعة: تسجيل احتياطات و نتيجة A و B في حسابات الاحتياطات و نتيجة المجموعة للحصول على تسجيلات متجانسة .

	2000	احتياطات A		
	300	نتيجة A		
2000		احتياطات مجموعة		
300		نتيجة مجموعة		
	300	نتيجة A		
300		نتيجة مجموعة		
	50	نتيجة B		
50		نتيجة مجموعة		
		عرض نتيجة B		
2650	2650			

المرحلة الخامسة : نقوم بعرض الحسابات المجموعة من خلال جمع التسجيلات المحاسبية في دفاتر التجميع .

▪ الميزانية المجمعة بتاريخ N/12/31:

اصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
		رؤوس الأموال الخاصة	10000
أصول أخرى	13700	احتياطات المجموعة	2500
		النتيجة المجموعة	350
		ديون	900
المجموع	13700	المجموع	13700

▪ جدول حساب نتائج المجموعة بتاريخ N/12/31:

اصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
مصاريف مختلفة	9050	نواتج	9400
نتيجة مجموعة	350		
المجموع	9400	المجموع	9400

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### 3- طريقة الوضع بالمعادلة (by equity):

تنطبق طريقة الوضع بالمعادلة في الحسابات الموحدة على سندات المساهمة للشركات التابعة التي يكون للشركة الأم تأثير كبير عليها . اثر كبير على إدارة السياسات المالية للشركة يفترض ان الشركة الام تملك , بشكل مباشر أو غير مباشر، ما يساوي 20% على الأقل من حقوق التصويت في تلك المؤسسة , وتستخدم هذه الطريقة أيضا في تجميع سندات المساهمة الخاصة بالشركات التابعة التي تخضع لسيطرة الكاملة أو المزدوجة , التي ينبغي أن تكون عادة متكاملة بصورة عامة أو تناسيبا , ولكن نشاطها مختلف كثيرا عن النشاط المهيمن للمجموعة. (Dandon & Dandon, 1998)

**3-1 مبدأ طريقة الوضع بالمعادلة :** (عريوة ، اعداد القوائم المالية المجمععة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال، 2018، صفحة 97) طريقة الوضع بالمعادلة هي عملية إستبدالية للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافؤها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع.

يتم إحلال القيمة المحاسبية الصافية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم محل رأس المال الخاص مضافا إليه نتيجة الدورة، ويمكن توضيح ما يلي:

● **الميزانية المجمععة:** يجب إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة المضاف إليها نتيجة الدورة المحددة حسب قواعد التجميع.

● **جدول النتائج المجمع:** يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات؛ إهمال كل ما متعلق بالشركة والشركات الزميلة والمشاركة فيما يخص العمليات البيئية، الديون والحقوق، الإيرادات والمصاريف.

#### مثال تطبيقي:

لنفترض انه لدينا شركتين , الشركة تمتلك A 25% من رأس مال الشركة B , تم حيازة هذه الأسهم يوم التأسيس بمبلغ 50000 (حساب التثبيتات المالية ) سندات الشركة B و بالنسبة لشركة A فهي تمارس التأثير البارز و بالتالي تسجل بطريقة الوضع بالمعادلة و نعطي ميزانية الشركة الفردية الملخصة في الجدول التالي: (عريوة ، اعداد القوائم المالية المجمععة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال، 2018، صفحة 97)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### ■ ميزانية شركة A بتاريخ N/12/31:

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
التثبيبات المعنوية	80000	رؤوس الأموال الخاصة	1000000
التثبيبات المادية	850000	احتياطات	600000
سندات المساهمة B	450000	النتيجة	160000
تثبيبات مالية أخرى	180000	ديون	1200000
الأصول الجارية	1400000		
المجموع	2960000	المجموع	2960000

### ■ جدول حساب النتائج لشركة A بتاريخ N/12/31:

مصاريف عملياتية	1780000	إيرادات عملياتية	2100000
مصاريف مالية	140000	إيرادات مالية	100000
الضرائب على الأرباح	120000		
النتيجة	160000		
المجموع	2200000	المجموع	2200000

### ■ ميزانية شركة B بتاريخ N/12/31:

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
التثبيبات المعنوية	400000	رؤوس الأموال الخاصة	200000
التثبيبات المادية	460000	احتياطات	180000
		النتيجة	60000
		ديون	420000
المجموع	860000	المجموع	860000

### ■ جدول حساب النتائج لشركة B بتاريخ N/12/31:

مصاريف عملياتية	410000	إيرادات عملياتية	520000
مصاريف مالية	40000	إيرادات مالية	30000
الضرائب على الأرباح	40000		
النتيجة	60000		
المجموع	550000	المجموع	550000

يمكن ان تحسب القيمة المعدلة (المكافئة) لسندات الشركة B المملوكة من طرف الشركة A كما يلي :

الأصول الصافية للشركة B :

راس المال ..... 200000

الاحتياطات ..... 180000

النتيجة ..... 60000

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

المجموع .....440000

نصيب الشركة A في الشركة B  $110000 = 25\% \times 440000$

زيادة القيمة PLUS-VALUE :  $60000 = 50000 - 110000$

التسجيلات المحاسبية لعملية التجميع يمكن ان تسجل وفقا ما يلي :

50000	110000	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة	
45000		سندات الفروع المنتسبة B	
15000		احتياطات B	
		النتيجة B	
15000	15000	نتيجة A	
		نتيجة الشركة المقومة	
		نتيجة B	

■ الميزانية المجمعة بتاريخ N/12/31:

اصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
التثبيبات المعنوية	80000	رؤوس الأموال الخاصة	1000000
التثبيبات المادية	1650000	احتياطات	875000
سندات المساهمة المقومة بالمعادلة	110000	فارق المعادلة	45000
تثبيبات مالية أخرى	180000	نتيجة	250000
الأصول الجارية	2400000	فوائد الاقلية	225000
		نتيجة الاقلية	25000
		ديون	2000000
المجموع	4420000	المجموع	4370000

جدول حساب النتائج المجمع بتاريخ N/12/31:

3820000	إيرادات عملياتية
3340000	مصاريف عملياتية
480000	النتيجة العملياتية
180000	الإيرادات المالية
200000	المصاريف المالية
20000-	النتيجة المالية
460000	النتيجة الجارية للشركات المدمجة
200000	الضرائب على أرباح الشركات

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

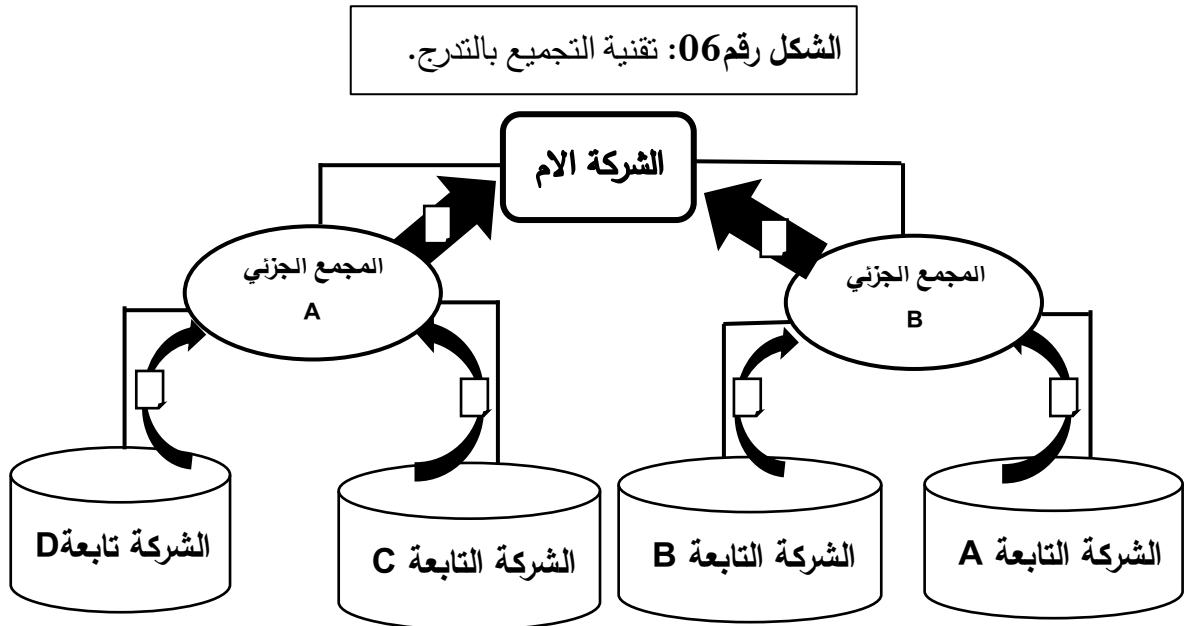
260000	النتيجة للشركات المدمجة
25000	فوائد الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليهم)
15000	نتيجة الشركات المقومة بواسطة المعادلة
250000	النتيجة الصافية (حصة المجمع)

ثالثا: تقنيات التجميع المحاسبي :

التجميع يمكن أن يتم إما على مراحل ( بتدرج ) أو بشكل مباشرة.

### 1. تقنية التجميع بالتدرج (Gradual consolidation) :

التجميع بالتدرج يتمثل في تجميع كل شركة في الشركة التي تمتلك سندات المساهمة الخاصة بها يؤدي ذلك إلى تكوين مجموعات فرعية يتم توحيدها بدورها داخل الشركة الأم. (Ben amor، 2006)



المصدر: (لونيس ، 2018).

### • مزايا التجميع بالتدرج :

- مصدر مهم للمعلومات المالية لأنه يسمح بالحصول على معلومات المناطق جغرافية أو أنشطة معينة حسب وضعية الجميع.

### • صعوبات التجميع بالتدرج :

- وجود مصلحة للتجميع على مستوى كل مجمع فرعي و بالتالي أعباء إضافية تتحملها الشركة .
- صعوبة في إستعمال المعلومات و توقيت وصولها و ذلك لتعقيد الارتباط و تعدد المجمعات الفرعية .

### 2. تقنية التجميع المباشر (Direct consolidation) :

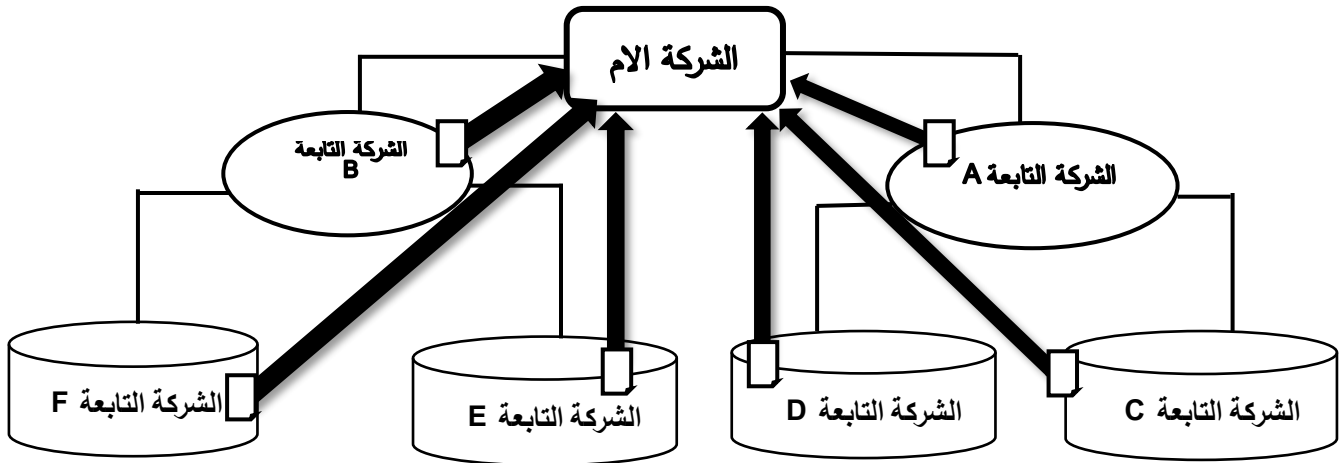
## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

وتتمثل هذه التقنية في التوحيد مباشرة ، على مستوى الشركة الأم ، لجميع الشركات المحتفظ بها في نطاق التوحيد . (Ben amor، 2006)

يتطلب تنفيذ هذه التقنية اربع مراحل أساسية : (Ben amor، 2006)

- حساب نسب فائدة المجموعة.
- تجميع حسابات الشركات التي سيتم توحيدها.
- إعادة تقسيم رؤوس أموال الشركات المجموعة وإلغاء سندات المساهمة المتعلقة بها (باستثناء الشركة الأم).
- تحويل الاحتياطيات والأرباح من الشركة الأم إلى احتياطيات وأرباح المجمع.

الشكل رقم 07: تقنية التجميع المباشر .



المصدر: (لونيس ، 2018).

- مزايا التجميع المباشر:
  - يمتاز بالسرعة و غير مكلف و ذلك لعدم استعمال الحسابات المجموعة الوسيطة .
  - تجنب المؤسسة إقامة مصلحة للتجميع على مستوى المجمعات الفرعية .
- شروط التجميع المباشرة :
  - يمثل مساهمي الأقلية في المجمعات الفرعية 10% على الأقل من رأس المال.
- قيود التجميع المباشرة:
  - تتمثل في التعقيد النسبي عند إستبعاد العمليات الداخلية ما بين المجمعات الفرعية.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### • معايير الاختيار ما بين النوعين :

- في حالة الحاجة إلى مجموعات فرعية فإنه يستحسن إختيار التجميع وفق مستويات .
- في حالة وجود هيكل قانوني معقد للمجمع فيكون التجميع المباشر هو الأنسب.
- يكون تحديد رأس المال المجمع، فارق الحيازة و التقييم، فوائد الاقلية و النتائج المحققة في إطار إستعمال طريقة التجميع المباشر هو نفسه عند إستعمال التجميع غير المباشر.

### رابعا: سيرورة التجميع :

#### 1. التجميع عن طريق الأرصدة (Consolidation by balances):

تعتمد هذه العملية عن طريق القوائم المالية لكل مؤسسة من محيط التجميع، وميزان المراجعة وبعد تجميع هذه البيانات يتم تعديلها بعمليات التسوية، إعادة المعالجة أخذا بعين الإعتبار معطيات السنة الجارية والسنوات السابقة

تطبيق هذا السياق يمكن أن يمر عبر المراحل التالية: (بن عبد الرحمان ، 2017)

- ✓ تجميع القيم للأصول والالتزامات والإيرادات والتكاليف للمؤسسات المعنية بالقوائم المالية المجمعة
- ✓ تسجيل عمليات التجميع المحاسبي من التسوية، إعادة معالجة واستبعاد مع تسجيل عمليات السنة الحالية في النتيجة، والسنوات السابقة في الاحتياطات.
- ✓ التوحيد (Centralisation).
- ✓ عرض القوائم المالية المجمعة.
- ✓ سهولة الحصول على ميزان المراجعة والقوائم المالية لكل مؤسسة من نطاق التجميع تعد من إيجابيات هذا السياق، إلا أن خطر النسيان عمليات السنوات السابقة لابد أن يراعى عند إعداد جدول تغير الأموال الخاصة.

#### 2. التوحيد بالتدفقات (Consolidation by flows):

هذه العملية مستوحاة بشكل كبير من مسك المحاسبة العام التي تفرض أن إقفال الحسابات يكون في نهاية الدورة والاستئناف من جديد بداية الدورة الموالية وتسجل العمليات المحاسبة بشكل يومي بحيث تكون خطوات العمل كما يلي: (احمد قايد ، 2017)

- ✓ الاستئناف من جديد للتوحيد.



## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

- ✓ تسجيل التدفقات لقيم (الأصول، الخصوم، الاستخدامات والموارد) للشركة الموحدة الدورة ( النتيجة وكذا لشركات الموحدة بتعديل السندات.
- ✓ مركز العمليات.
- ✓ تقديم الحسابات الموحدة.

### خامسا : كيفية التجميع :

في حالة اختيار سياق التجميع وكيفية تجميع الحسابات ، يبقى من الضروري تعيين مراحل العمل، أن سيرورة التجميع مرتبطة بقواعد التنظيم المحاسبي المطبق في المجمع ، فنجد سيرورة التجميع مستلهمة من اتجاهين : (عريوة ، اعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال، 2018، صفحة 23)

- **التنظيم المركزي (Central organization) :** مصلحة التجميع تهتم بالتحكم الكلي في عمليات التجميع وهذا باستعمال المعطيات لكل شركة من شركات المجمع وفي الأخير إعداد ميزان المراجعة.
- **التنظيم اللامركزي (Decentralized organization) :** معناه كل سلسلة أعمال التجميع والتحضير لها مفوضة لكل شركة من شركات المجمع وهذا من أجل تخفيض وتضييق إلى أدنى حد لأعمال التجميع .
- 1. **التجميع المركزي (consolidation centralized) :** في حالة استعمال طريقة سيرورة التجميع المركزي ، الشركة الأم أو الشركة الدامجة تضطلع بالكامل بعمليات التجميع ، وفق المراحل الرئيسية التالية : (عريوة ، اعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال، 2018، صفحة 23)
- **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.
  - ✓ لمعلومات المتعلقة بسندات المساهمة للشركات المدمجة.
  - ✓ المعلومات المتعلقة بالعمليات المحققة بين شركات المجمع.
  - ✓ تغيرات الأموال الخاصة.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

- ✓ المعطيات المستخدمة في إعادة المعالجة و الإقصاءات.
- ترجمة الحسابات للشركات الأجنبية المدمجة : كل حسابات الشركات التي تقع خارج حدود النول (استراتيجيات التدويل) يجب 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 اجل تعديل الحسابات ما بين المجمع intra groupe أي العمليات المتبادلة بين شركات المجمع أو بين المجمع وشركاته و حذف وإقصاء الاستخدام المزدوج والنتائج الداخلية المحققة داخل المجمع .
- الضرائب المؤجلة (Deferred taxes) : ما دام طرق التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة غير مطبقة أثناء إعداد الحسابات الفردية يجب إعادة المعالجة باستخدام الضرائب المؤجلة.
  - ✓ التغيير في محيط التجميع كل العمليات التي تغير في محيط التجميع يمكن أن تقود المجمع إلى تسجيل فروق التقييم.
  - ✓ وفروق الحيازة عند الحيازة على سندات المساهمة، أو تصحيح فوائض أو نواقص القيم عند التنازل عن سندات المساهمة للشركات المدمجة.
  - ✓ إقفال الأموال الخاصة من الضروري عند إعداد وتقديم الحسابات المجمع أن تقدم بالأرصدة.
  - ✓ عرض وتقديم الحسابات المجمع هي نتاج أعمال التجميع.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

شكل رقم 08: سيرورة التجميع المركزي .

تحديد الهيكل التنظيمي و محيط التوحيد

جمع البيانات

ترجمة حسابات الشركة الأجنبية

✓ سعر الصرف عند الاقفال  
✓ راس المال و الاحتياطات : سعر الصرف التاريخي

التسجيل المحاسبي للتوحيد

✓ إعادة المعالجة  
✓ تسويات  
✓ اقصاءات

الضرائب المؤجلة

تغيرات المحيط و الأموال الخاصة

✓ شراء (اقتناء)  
✓ تنازل  
✓ تعديل راس المال

تركيز و عرض القوائم المالية

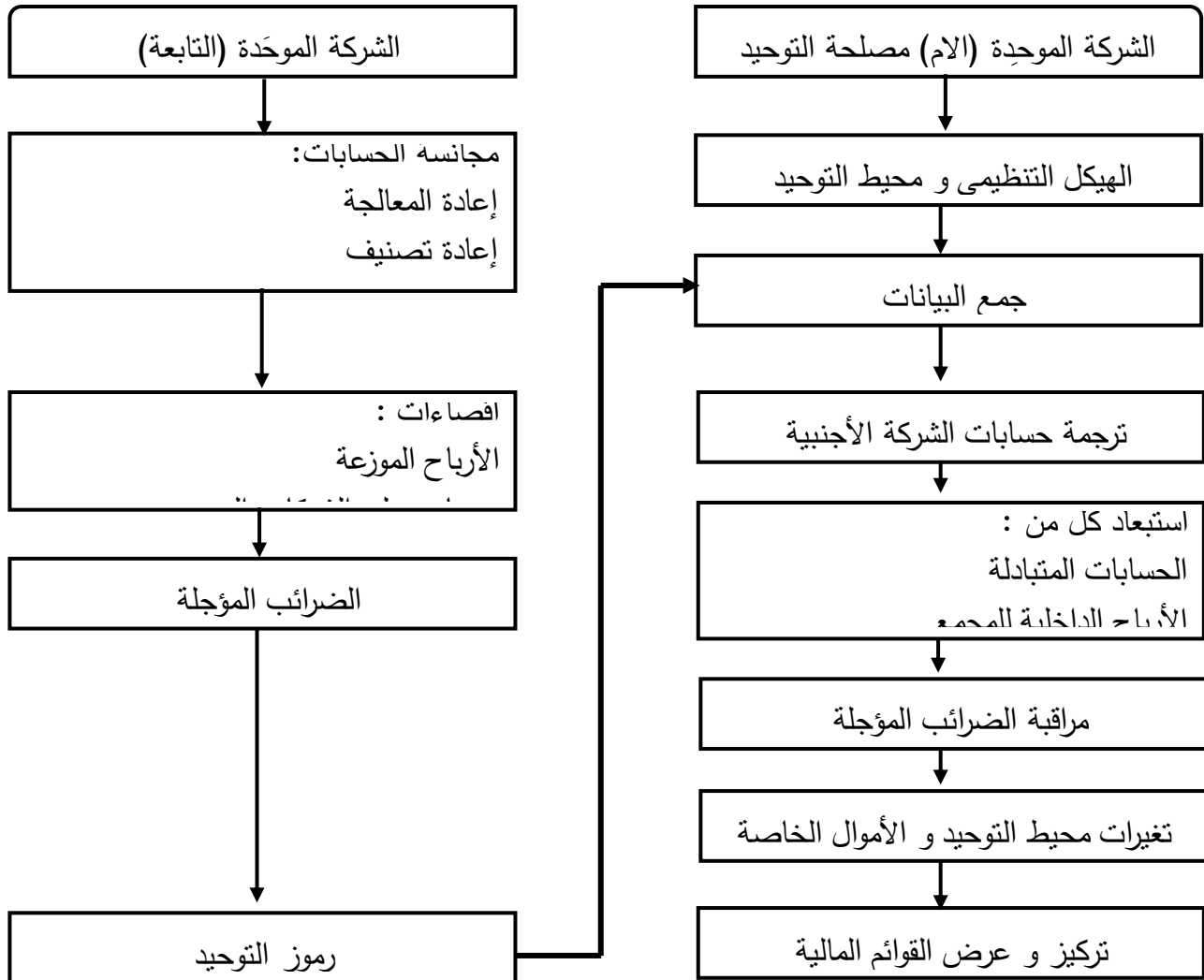
المصدر: (لونيس ، 2018).

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### 2. التجميع اللامركزي (consolidation Decentralized):

كل شركة تعيد حسابات خاضعة لإعادة المعالجة وموافقة لقواعد العرض والتقييم للمجمع ، كما أن مصلحة التجميع بعد المراقبة تستوجب المعطيات وإتمام عملية التجميع المجمع الشركات الداخلة في محيط التجميع ، المعطيات ترسل إلى مصلحة التجميع في الشركة الأم أو الشركة الدامجة هذه الأخيرة تحضر وفق القواعد التقييم المتبعة من طرف المجمع والتي بالضرورة تتبع الشركة الأم. (عريوة، الحسابات المجمعة بين النظام المحاسبي المالي scf و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال، 2017، صفحة 381)

الشكل رقم 09: سيرورة التجميع اللامركزي .



المصدر: (لونيس ، 2018).

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### المطلب الثالث : إجراءات التجميع المحاسبي :

للقيام بعملية التجميع يجب اخذ بالاعتبار مجموعة من الإجراءات التي لا بد منها فهي خطوة من خطوات عملية التجميع و هي تمس الجانب الإداري و المحاسبي لهذه العملية .

#### أولاً : الإجراءات التمهيديّة.

الجانب الإداري لعملية التجميع يأتي في المقام الأول حيث يمهد للعمليات المحاسبية و يعتبر نقطة انطلاق للتجميع المحاسبي .

#### 1. إعداد الهيكل التنظيمي للمجمع:

يمكن الإعتماد على الهيكل التنظيمي للمجمع، أثناء القيام بتجميع الحسابات، و ذلك بحصر عملية سيرورة الحسابات المجمعة في شكل مخطط تنظيمي فعال، وفيه يتم تحديد الوظائف والمصالح المختصة بكل مرحلة من مراحل التجميع، مع الإشارة أنه يعد من أولويات الشركة الأم التي تتولى مهام تجميع الحسابات. (الطيب ، 2015، صفحة 102)

#### 2. توزيع المهام بين الشركة الأم والشركات التابعة :

بعد التطرق إلى الهيكل التنظيمي للمجمع، يتضح بأن الشركة الممثلة في الشركة الأم، هي التي تبادر بتحديد الوظائف وتوزيعها وذلك عن طريق : (الطيب ، 2015، صفحة 102)

- ✓ تحضير و إرسال رسالة توجيه مباشرة في عملية تجميع حسابات المجمع.
- ✓ تنشيط وربط الأعمال المتعلقة بالتجميع بالنسبة للمجمع وذلك عن طريق التركيز على عملية المقاربة للأرصدة وكل العمليات الخاصة بالشركات التابعة.
- ✓ الرقابة وإثبات صحة الملاحق التجميعية المستلمة من طرف الشركات المعنية بالتجميع.
- ✓ تجميع الحسابات عن طريق جمع حسابات الشركات المعنية بالتجميع.
- ✓ تجميع الحسابات الخاصة بالمجمع ككل، المتكونة من حسابات الفروع، والشركة الأم، مع التركيز على حسابات الشركات التابعة، و إقصاء سندات المساهمة.
- ✓ إظهار الحسابات الممثلة للمجمع، الفروع والشركة الأم.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

كما أن الشركات التابعة التي تخضع للتجميع هي الأخرى معنية ببعض المهام التي يمكن استنتاجها من خلال الهيكل التنظيمي الذي تطرقنا إليه:

✓ مقارنة أرصدة الشركات التابعة.

✓ المعالجات المحتملة للحسابات الفردية (الاجتماعية).

✓ إعداد وإرسال ملاحق التجميع.

### 3. إعداد ملاحق التجميع:

#### مفهومها:

ملاحق التجميع نقصد بها تلك الملفات الخاصة بالتجميع، فهي تتشكل من مجموعة وثائق محاسبية تم التأشير عليها من طرف مصلحة المحاسبة للشركات المجموعة، والتي سترسل إلى مصلحة التجميع المحاسبي.

ويمكن القول أن الملاحق التجميعية تعد القاعدة التي تسهل الإتصال بين مختلف مصالح المحاسبة للشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع، فهي تضمن البيانات المحاسبية الرسمية والملحقة للهيئة. (الطيب ، 2015 ، صفحة 103)

#### أهدافها:

إن سيرورة الحسابات المجموعة تركز على تنظيم وإعداد الملاحق التجميعية بغض النظر عن التقنيات الأخرى المستخدمة ومن بين الأهداف التي يمكن الوقوف عليها ما يلي : (الطيب ، 2015 ، صفحة 103)

- التنسيق في إظهار الميزانية وجدول حسابات النتائج مع الاقتراح لشركات المجمع نموذج خاص بها.
- إحصاء المعلومات الجوهرية، التي تخص مرحلة الإقضاء : الحقوق والديون المتعلقة بالشركات التابعة، كذلك مصاريف وإيرادات هذه الأخيرة، والحصص المقدمة والمستلمة، و تحليل محفظة سندات المساهمة.
- تسمح بالتنسيق بين مختلف أساليب التقييم المحاسبي داخل المجمع، وذلك بإعداد يومية خاصة بالمعالجات والملاحق المتعلقة بالبيانات الضرورية للمعالجة.
- تسمح بإنشاء الملاحق الخاصة بالحسابات المجموعة.
- تسهل من عملية إعداد جدول تمويل المجمع، وذلك نظرا لدوره في تيسير القراءة المباشرة للتغيرات الخاصة بالميزانية، والتي تتعدى السنة المالية كما تسمح بإعداد جدول التغيرات للأموال الخاصة.

### 4. مقارنة الحسابات الداخلية :

إن عملية المقارنة للحسابات الداخلية يتم تنفيذها على المستوى الداخلي وبصفة مباشرة من قبل الشركات التابعة، إذ أنها تسعى للحصول على تجانس في المبادئ والطرق المطبقة على مجمل شركات المجمع، وكذا لتسهيل عملية الإقصاء للعمليات والحسابات البيئية. حيث تلزم كل شركة من شركات المجمع التي هي موضوع للتجميع المحاسبي بإرسال للشركة الجامعة (مصلحة التجميع الحسابات البيئية المعالجة وفق الشكل والطرق والآجال الخاصة بالمجمع). (مقدمي ، 2006، صفحة 50)

#### 1.4. مسار عملية المقارنة:

إن تطبيق مسار مقارنة منظم يمكّن من تطوير نوعية المعلومات المرتبطة بالعمليات البيئية، ويمكن أن يتجسد في المراحل التالية : (مقدمي ، 2006، صفحة 51)

- ✓ طلب تأكيد الأرصدة.
- ✓ الرد على طلب التأكيد.
- ✓ دراسة الرد على طلب التأكيد.
- ✓ تنسيق ومعالجة الاختلافات إن وجدت.

#### 1.1.4. طلب تأكيد الأرصدة : (مقدمي ، 2006)

الشركة التابعة التي لها حقوق أو ديون اتجاه شركة أخرى من المجمع تقوم وكخطوة أولى بتقديم (إرسال) "طلب تأكيد الأرصدة" وهذا في الآجال المحددة من قبل المجمع، مع إرفاقه بـ:

- وثيقة مقارنة الأرصدة للحقوق والديون الداخلية.

- وثيقة مقارنة التكاليف والإيرادات الداخلية.

وعلى العموم فإن وثائق المقارنة تعيد سرد الحقوق، المبيعات وكذا الخدمات المحققة خلال الدورة بتعيين كل الحسابات البيئية، وهذا من خلال محاسبة الشركة الدائنة في نهاية الدورة (12/31/ن) ويمكن تلخيص أهم حسابات المقارنة في الجدول التالي:

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

جدول رقم 06: أهم حسابات المقاربة.

رقم الحساب	نوع الحقوق/او العملية	مصدر المعلومات
comptes	Nature de la créance de l'opération	source des informations
حقوق و تسبيقات مختلفة	مختلف السنوات و التسبيقات	استخلاص الأرصدة عن طريق تحليل الحسابات المذكورة .
حقوق على الزبائن	حقوق تجارية ( مبيعات و أداء خدمات )	إعادة ارصدة حسابات الزبائن لكل شركة
مبيعات و تقديم خدمات	مبيعات و خدمات الدورة	مبالغ المبيعات و الخدمات يمكن استخلاصها ( استنتاجها ) عن طريق : <ul style="list-style-type: none"> <li>• الرصيد الإجمالي لحساب الزبائن لكل شركة .</li> <li>• من احصائيات المبيعات.</li> </ul>
إيرادات مختلفة	فوائد (intérêt) و إيرادات أخرى	استخلاص الرصيد عن طريق تحليل حساب الإيرادات المختلفة

المصدر: (مقدمي ، 2006، صفحة 51).

### 2.1.4. الرد على طلب تأكيد الأرصدة:

الشركة التابعة المدينة مقيدة بفترة زمنية محددة لمراجعة حساباتها وتقدر هذه المدة ب 10 أيام بغرض المعاينة وإعادة إرسال وثيقة مقارنة الأرصدة مع إرفاقها بكشف يبين فيه التباين والاختلاف الحاصل، وهنا نميز بين عمليتين هما ترحيل الأرصدة ومقاربة الأرصدة. (معانقي و حمراني ، 2019، صفحة 71)

- **ترحيل الأرصدة:** يعاد تسجيل الأرصدة التي كانت مسجلة في وثيقة المقاربة وفقا للحسابات المشتركة والتي تخص الديون والنفقات وذلك في نفس تاريخ تسجيلها في الشركة الدائمة .



## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

- **مقاربة الأرصدة:** إن مصلحة المحاسبة للشركة المدينة تقوم بإعداد وثائق المقاربة المتعلقة بالأرصدة ويمكن أن نميز حالتين :
  - **الحالة الأولى :** أرصدة حسابات وثيقة المقاربة هي نفسها الحسابات المسجلة لدى الشركة المدينة: في هذه الحالة مصلحة المحاسبة لدى الشركة المدينة تضع موافقتها وتعيد إرسالها في الأجل المحددة لمصلحة المحاسبة للشركة الدائنة.
  - **الحالة الثانية:** الأرصدة في وثيقة المقاربة فيها اختلاف جزئي أ و كلي ومنه إذا كانت الاختلافات ناجمة عن خطأ يكون التصحيح فوري أما إذا كانت هذه الاختلافات ناجمة عن عمليات هي محل نزاع يجب شرحها وتبريرها وقيمتها تسجل في عمود الملاحظات ، كل الحالات تسجل في كشف الاختلافات للملحق الخاص بمقاربة الأرصدة وفي الأخير يعاد إرسال الوثيقة للشركة التابعة الدائنة مع الاحتفاظ بنسخة منها للاستعانة بها لاحقاً. (معانقي و حمراني ، 2019، صفحة 71)
  - إذا كانت الاختلافات ناجمة عن سهو أو خطأ فالتصحيح يجب أن يكون فوري.
  - إذا كانت الاختلافات ناجمة عن عمليات هي محل نزاع، يجب شرحها وتبريرها، وقيمتها تسجل في عمود الملاحظات.
  - كل حالات الاختلاف تسجل في كشف الاختلافات للملحق الخاص بمقاربة الأرصدة، وفي الأخير يعاد إرسال الوثيقة للشركة التابعة الدائنة. (مقدمي ، 2006، صفحة 53)
- 5. **دراسة الرد على طلب التأكيد:** إن مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة تدرس الرد وتحدد الاختلافات الحاصلة إن وجدت ، كما انها تبين الشركات المدينة التي لم ترد على طلب التأكيد ، وتشكل ملف الاختلافات والذي يتم دراسته لاحقاً على مستوى اجتماع المراقبة للوصول إلى الانسجام والمصالحة بين جميع الأطراف والذي تنظمه مصلحة المحاسبة للشركة المعنية . (معانقي و حمراني ، 2019، صفحة 71)
- 6. **التنسيق ومعالجة الاختلافات:**
  - ممثلي شركات المجمع والتي تكون أرصدها موضوع عدم الانسجام، يجتمعون تحت إشراف مصلحة المحاسبة بالتجميع، وهذا للتنسيق والمقاربة لكل الحسابات البينية (Intra-groupe) .
  - إن عملية التنسيق ومعالجة الاختلافات تعتبر ضرورية لأنها: (مقدمي ، 2006، صفحة 53)
  - تسهل إقصاء الحسابات والعمليات البينية.
  - تطبق مبدأ الحيطة والحذر والذي يكرس تخصيص النفقات حتى في حالة عدم التأكد.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

وانطلاقاً من هذين المبدأين فمصلحة التجميع تقوم بتصحيح الاختلافات عن طريق:

- ✓ مطابقة أرصدة الحسابات للشركة المدينة والشركة الدائنة وهذا بتطبيق مبدأ الحيطة والحذر.
- ✓ التسجيل المحاسبي للبضائع المرسله وتحويلات الأموال حتى وإن لم تصل بعد (في طريقها للوصول) في قيود الشركات المرسله والمستفيدة.

إن التسجيلات المحاسبية لإلغاء الاختلاف تسجل على وثائق خاصة، وهذا بموافقة وإجماع الممثلين للشركات المعنية ومسؤول مصلحة التجميع للمجمع.  
وعلى الشركات المعنية الالتزام برزنامة وأجال محددة لتصفية تامة لهذه الحسابات.

### ثانياً: إجراءات تجميع الحسابات HIER (التجانس و الادمج)

بعد المرحلة الأولية التي تطرقنا لها يمكن تقسيم عملية التجميع إلى أربع مراحل رئيسية التي تعرف بـ : HIER.

- ✓ المرحلة الأولى التجانس Homogeneity .
- ✓ المرحلة الثانية الادمج Integration .
- ✓ المرحلة الثالثة الاستبعاد Exclusion .
- ✓ المرحلة الرابعة التوزيع Redistribution .

وبطبيعة الحال، فإن التقيد بالترتيب الزمني للمراحل شرط ضروري لنجاح عملية التجميع. (MOKHEFI,

2013)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### الشكل رقم 10: إجراءات تجميع الحسابات

#### الحسابات الاجتماعية للمؤسسات الداخلة في محيط التجميع

##### المرحلة الأولى

- |   |   |         |
|---|---|---------|
| ✓ | إعادة التصنيف إذا وجد هناك اختلاف في عرض الحسابات الاجتماعية                | التجانس |
| ✓ | أعادة المعالجة إذا كانت الحسابات الاجتماعية تستعمل قواعد و طرق تقييم مختلفة |         |
| ✓ | تحويل حسابات الشركات التابعة الموجودة في الخارج                             |         |

##### المرحلة الثانية

- |   |                  |         |
|---|------------------|---------|
| ✓ | حسابات الميزانية | الادماج |
| ✓ | حسابات النتيجة   |         |

##### المرحلة الثالثة

- |   |   |           |
|---|---|-----------|
| ✓ | اقضاء العمليات التي ليس لها تأثير على النتيجة       | الاستبعاد |
| ✓ | اقضاء العمليات المتبادلة التي لها تأثير على النتيجة |           |
| ✓ | معالجة فرق التوحيد                                  |           |

##### المرحلة الرابعة

- |   |                      |                      |
|---|----------------------|----------------------|
| ✓ | اقضاء سندات المساهمة | توزيع الاموال الخاصة |
| ✓ | فرق التوحيد الاول    | ما بين المجمع و خارج |
| ✓ | توزيع الاموال الخاصة | المجمع               |

##### اعداد القوائم المالية الموحدة :

- |   |                        |
|---|------------------------|
| ✓ | ميزانية موحدة          |
| ✓ | حسابات نتائج موحدة     |
| ✓ | ملاحق للحسابات الموحدة |

المصدر: (لونيس ، 2018).

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### 1- التجانس (Homogeneity).

تعد مرحلة التجانس أولى الخطوات التي ينبغي مراعاتها ، فلإعطاء صورة واضحة للحسابات المجمعة ، يجب تحقيق شرط التجانس و هذا لتسهيل عملية التقييم و ترجمة البيانات المالية ، حيث نص المشرع على ضرورة اعداد هذه الأخيرة في المادة 5 من القرار المؤرخ في 29 جمادى الثاني عام 1420 يحدد كفاءات اعداد و تجميع حسابات المجمع ، يتم اعداد الحسابات المجمعة حسب المبادئ المحاسبية و قواعد التقييم و التسيير المطبقة على الحسابات السنوية الفردية ، ويضمن المخطط المحاسبي للمجمع تجانس قواعد التقييم وهي من أهم المراحل المتبعة من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة. (الجريدة الرسمية العدد 87 قرار مؤرخ في 29 جمادى الثانية عام 1420، 1999، صفحة 12).

وتهدف إلى تجانس العمل من أجل ترابط وتوافق البيانات المحاسبية بين الشركة الأم ومختلف فروعها من أجل إعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالية للمجمع، ويعود عدم التجانس في هذه البيانات إلى الاختلافات في الشكل القانوني وطبيعة النشاط وكذلك مكان المقر الرئيسي لكل من الشركة الأم وفروعها أو وحداتها، وهذا ما يؤثر على قواعد التقييم والتقديم المعتمدة لإعداد القوائم المالية للمجمع. (سي محمد، 2017، صفحة 8)

### 1-1. معايير التي يخضع لها التجانس:

الهدف من هذه المرحلة هو جعل كل القوائم المالية لمؤسسات نطاق التجميع متوافقة مع السياسات المحاسبية للمجمع وبالتالي قابلية التوحيد حيث تميز فيها معيارين و هما : (معانقي و حمراني ، 2019، صفحة 74)

• **تاريخ إقفال القوائم المالية:** إن القوائم المالية الفردية لمؤسسات نطاق التجميع والقوائم المالية المجمعة يجب أن يكون لها نفس تاريخ إقفال وفي حالة وجود اختلاف بين تاريخ إقفال قوائم الشركة التابعة فإن هذه الأخيرة تعد قوائم مالية إضافية خاصة لإعداد القوائم المالية المجمعة بنفس تاريخ إقفال هذه الأخيرة ، وعند عدم إمكانية إعداد القوائم المالية الإضافية فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار تعديلات آثار العمليات والأحداث الهامة بين تاريخ إقفال قوائم الشركة التابعة وتاريخ إقفال القوائم المجمعة ، على أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين 03 أشهر.

• **توحيد طرق التقييم والعرض:** إن استعمال طرق محاسبية موحدة بين كل مؤسسات نطاق التجميع هي من متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، فالمعايير المحاسبية IAS31 ، IAS28 ، IAS27 ، تفرض أن يتم إعداد القوائم المالية المجمعة باستخدام طرق محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة وللأحداث التي تتم في نفس الظرف ، وإذا ما أكدت قوائم مالية لمؤسسة من نطاق التجميع على أساس طرق

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

محاسبية مختلفة فإن ذلك يستدعي إجراء التسويات اللازمة لتلك القوائم عند استخدامها لإعداد القوائم المالية المجمعة " ، وبالتالي فإن توحيد طرق التقييم يخصص فقط الطرق وليس التقديرات المحاسبية ويجب التنبيه إلى أن النظام المحاسبي المالي قد اعتمد نفس التعريف للطرق المحاسبية إلا أن تغييرها لا يتم إلا إذا كان مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بتحسين عرض من القوائم المالية وذلك بعد موافقة الهيئة المديرة المؤهلة.

### 1-2. نماذج المعالجة المتجانسة:

يمكن ان نميز نوعين من المعالجة المتجانسة ، المعالجة الاجبارية و المعالجة الاختيارية .

**1-2-1. المعالجة الإجبارية:** يلتزم المجمع عن طريق المصلحة المختصة بالتجميع المحاسبي عند تطبيقه للمعالجات الإجبارية للأخذ بالمبادئ المتعارف عليها والقوانين الواجبة التطبيق ، بحيث أن هذا النوع من المعالجات لا يطبق إلا في حالات التي لا تؤثر على الذمة المالية والنتيجة معا كما أن النصوص التشريعية تفرض الأخذ بعين الاعتبار قبل الشروع في عملية المعالجة ما يلي: (معانقي و حمراني ، 2019 ، صفحة 75)

- ترتيب عناصر الأصول والخصوم وعناصر التكاليف والإيرادات للشركات المجمعة.
- تقييم معدل المعالجات الضرورية المتعلقة بالأصول والخصوم بالإضافة إلى التكاليف والإيرادات.
- إحصاء التسجيلات المحاسبية المقيدة لتلبية غرض جبائي والأخذ بعين الاعتبار القرض الضريبي المؤجل.

ومن بين أهم دوافع المعالجات الإجبارية نذكر:

- استبعاد إمكانية تحويل أموال الشركات الفروع أو الشركة التابعة.
- منع الشركة الأم من ممارسة الرقابة على الشركات التابعة أو الفروع.
- هذا النوع من المعالجات يستخدم في حالة توفر شروط محددة ، فهي ليست دائما ممكنة التطبيق في كل الحالات ، بل يمكن استعمالها إلا بالنسبة للشركات المستقرة في البلدان التي يتميز نظامها السياسي بالاستقرار.

### 1-2-2. المعالجة الاختيارية:

تعرف المعالجات الإختيارية بأنها عمليات تباشرها المصلحة المختصة بالتجميع وهذا النوع من المعالجات تستخدمه هذه الأخيرة بصفة إختيارية، وذلك حسب نص المادة 8 / 248 من القرار المؤرخ في 23 مارس 1967 ومن بين المعالجات التي تعتمد هذه المصلحة نذكر ما يلي: (الطيب ، 2015 ، صفحة 113)

- معالجة المخزونات وكذا تقييمها بالطرق المتاحة.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

- معالجة قرض الإيجار .
- مؤونة منافع المستخدمين (المعاشات).
- طريقة وتيرة التقدم في الأشغال عند المجاز العقود طويلة الأجل (المادة 133-1 من قانون 2008).
- نشر تكاليف وأقساط القرض على مدته.
- تسجيل نتيجة فارق التحويل المتعلق بالعملة الصعبة.
- تفعيل بعض الأعباء مثل مصاريف التنمية، تكاليف الإنجاز.
- الأخذ بعين الإعتبار مصاريف القرض ضمن تكاليف إنتاج تثبيت أو مخزون.

مع الإشارة أنه من الضروري إثبات هذه العمليات في جداول ملحقة خاصة بكل حساب، وذلك نظرا لأثرها في الميزانية وجدول حسابات النتائج.

### 2- الإدماج (Integration) :

تهدف هذه المرحلة إلى إدماج كل من الميزانيات المختلفة وكذلك حسابات النتائج وإبرازها في شكل موحد ومتجانس، كأن يتم تجميع كل من الأصول غير الجارية لكل من الشركة الأم ومختلف فروعها، ونفس العملية بالنسبة لكل البنود الأخرى سواء في الميزانية أو في حسابات النتائج. (سي محمد، 2017، صفحة 8)

### 2-1. أشكال ادماج القوائم المالية الفردية:

إن إدماج القوائم المالية الفردية في الشركات المجموعة يتم حسب اساليب التجميع المحاسبي وذلك على النحو التالي : (معانقي و حمراني ، 2019، صفحة 81)

- في حالة التجميع الكلي: يتم جمع عناصر الميزانية و حساب النتائج للمؤسسات المجموعة مع عناصر الميزانية وحساب النتائج للشركة الأم بنسبة 100 وعند اقتناء الكيان المدمج كلياً خلال الدورة فلا يأخذ بعين الاعتبار إلا النتيجة المحققة ما بعد اقتناء السندات الى غاية اقتناء الدورة.
- في حالة التجميع النسبي: يتم جمع عناصر الميزانية وحساب النتائج للشركات التابعة مع عناصر الميزانية المجموعة وحساب النتائج للشركة الأم و ذلك في حدود نسبة المساهمة التي تمتلكها الشركة الام.
- في حالة الوضع في التكافؤ: في هذه الحالة لا توجد عملية تجميع للميزانية ولا لحساب النتائج ، بل يتم فقط استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة المملوكة من الشركة المجموعة بالقيمة الحقيقية لوضعية الشركة المجموعة.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### المطلب الثالث: الاستبعادات و التوزيع.

النشاط الاقتصادي يتطلب عمليات التبادل التجاري و هذا لا يقصي الشركات التي تنتمي لنفس المجمع مما يؤدي الى ظهور حسابات متبادلة في نفس المجمع و هذا لا يعكس الوضعية الحقيقية للمجمع مما يتوجب استبعاد هذه العمليات و توزيع سندات كل على حدى .

### أولاً: الاستبعادات (Exclusion):

ويقصد بهذه الخطوة استبعاد كل العمليات البينية بين كل مكونات المجمع من أجل إبراز فقط نتائج العمليات التي تمت بين المجمع والمحيط الخارجي ، إذ أن ذلك يبرز القوة الاقتصادية الحقيقية للمجمع (سي محمد، 2017، صفحة 8) ونميز بين:

✓ عمليات تجارية، على سبيل المثال فروع للإنتاج والتوزيع.

✓ عمليات تمويل على المدى القصير أو البعيد.

✓ عمليات الاستثمار.

➤ أنواع العمليات بين المجمعات:

العمليات المتبادلة بين المجمعات: هي عمليات لا يؤثر فيها الإلغاء على النتيجة المجمعة (كارش ، 2012)

✓ القرض/الاقتراض .

✓ المستحقات/الديون.

✓ الحسابات الجارية.

✓ بيع/شراء. (MOKHEFI, 2013)

العمليات غير المتبادلة بين المجمعات : هي عمليات يؤثر فيها الإلغاء على النتيجة والأموال

الخاصة المجمعة (كارش ، 2012)

✓ القيمة المضافة عن التنازل الداخلي لتثبيتات .

✓ الأرباح الداخلية المسجلة عن المخزونات.

✓ المؤونات على شركات المجمع .

✓ الأرباح الموزعة داخليا. (MOKHEFI, 2013)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

جدول رقم 07: كيفية اقضاء العمليات البيئية (حقوق/ديون).

الشركات المعنية	الاقضاء (حقوق و ديون)
التكامل الكلي	اقضاء كلي
التكامل الكلي	في حدود نسبة ادماج الشركة المدمجة نسبيا
التكامل النسبي	اقل قيمة نسبة المساهمة
الوضع بالمعادلة	لا توجد هناك أي اقضاءات

المصدر: (معانقي و حمراني ، 2019، صفحة 82).

### ثانيا: التوزيع (Redistribution):

إن رؤوس الأموال الخاصة للشركات المجموعة توزع بين المجمع والأقلية المنتمية له ، ويتحدد ذلك عن طريق نسبة الفائدة وهذا ما يؤدي إلى إلغاء المساهمات ولتحديد ذلك لا بد من التأكد من المساواة بين قيمة أوراق المساهمة المالية والجزء من رأس المال الخاص للشركات الخاضعة للتجميع والفرق الذي ينتج عنه يسمى بفرق الإدماج الأول والتأكد من إقضاء أوراق المساهمة واستبدالها بالجزء الخاص برؤوس الأموال الخاصة التابعة للشركات الداخلة في محيط التجميع. (معانقي و حمراني ، 2019، صفحة 85)

و تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل التحضير لإعداد القوائم المالية المجموعة، أين يتم تحديد الراس المال الحقيقي للمجمع، كما يجب إبراز كذلك حقوق الأقلية، وتتلخص أهم الأعمال الواجب القيام بهذا في هذه المرحلة فيما يلي : (سي محمد، 2017، صفحة 9)

- ✓ استبعاد السندات والأموال الخاصة.
- ✓ تسجيل نصيب المجمع من الاحتياطات والنتيجة.
- ✓ تسجيل نصيب حقوق الأقلية في الأموال الخاصة.

### 1. إلغاء سندات المساهمة:

عملية إلغاء سندات المساهمة في إطار التجميع، تكون عن طريق حساب حصة الشركة الأم في الأموال الخاصة للمؤسسة المعنية بالتجميع، لذا تضطر إلى إلغاء السندات مقابل المساهمة المتواجدة في ميزانيتها الفردية. وينتج عن ذلك فرق يسمى (فرق التجميع )، مصدره عنصرين : (كارش ، 2012)



## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### 1.1. فرق تجميع الأموال:

- فرق اكتساب بتاريخ اكتساب المساهمة.
- حصة الشركة الأم في تغيير الأموال الخاصة.

### 2.1. فارق التوحيد الأول:

#### مفهوم فارق التوحيد (الإدماج الأول):

يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين: (رقاد و بوغازي ،

2018، صفحة 141)

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

ويعرف فرق التوحيد الأول على أنه: " الفرق الموجود بين تكلفة شراء المساهمة والحصة التي تمثلها هذه المساهمة في الأموال الخاصة بما في ذلك النتيجة وهذا يكون في نفس التاريخ، ويتم حساب هذا الفرق عند دخول الشركة في مجال التوحيد".

ويتزكب فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة هو ما :

✓ فارق التقييم.

✓ فارق الاقتناء.

❖ مفهوم فارق التقييم:

فارق التقييم هو الفرق بين تكلفة دخول الأصل في الميزانية الموحدة والقيمة المحاسبية لنفس العنصر في الشركة المراقبة (التي تسيطر عليها).

كما يمكن تعريفه على أنه: " فارق التقييم يمثل الحصة التي تعود للمجمع في الاحتياطات المتراكمة من قبل الشركة التابعة من تاريخ التوحيد (وهذا من أجل الاستحواذ أو الإنشاء) ليتم تسجيلها في حساب فرعي".

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

كما يمكن القول أن فارق التقييم يسجل في حساب رصيد الأرباح والخسائر غير المقيدة في النتيجة، والنتيجة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها العادلة وفقا لنظام التقييم المعمول به من خلال إدماج المؤسسات.

فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر قابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.

خلاصة التعاريف ومنه يمكن استنتاج من التعاريف السابقة مايلي: (رقاد و بوغازي ، 2018، صفحة 142)

✓ ينتج فارق التقييم إما من أصول مالية خير جارية مقيمة وفقا للقيمة العادلة أو استثمارات، صافية من شركات فرعية.

✓ يتم تسجيل هذا الفارق في حساب فرعي للأموال الخاصة وهو ح/104.

✓ فارق التقييم هو الفرق بين القيمة المحاسبية والقيمة العادلة للأصل.

### ❖ فارق الاقتناء:

فارق الاقتناء هو الزيادة في تكلفة الاستحواذ على حصة المستحوذ (المشتري) للقيمة العادلة للأصول والخصوم المحددة المقنتاة في تاريخ المعادلة.

كما يمكن تعريفها على أنها: " منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول لا تستطيع تحديد ماهيتها بصورة منفردة ولا يتم الإقرار بها بصفة منفصلة.

يمثل فارق الاقتناء (شهرة الحل) الجزء الاستراتيجي أو الجزء غير المرئي للمجمع معناه إمكانية النمو المأمول (المراد) الذي يعكس الجزء غير الكمي في المحاسبة.

وهو الفرق بين تكلفة اقتناء الأسهم والتقييم الإجمالي (تقييم مجموع) الأصول والخصوم المحددة في تاريخ الاستحواذ.

"هو كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتي ضمن القيمة الحقيقية للأصول والخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل".

خلاصة من التعاريف السابقة يمكن استنتاج مايلي: (رقاد و بوغازي ، 2018، صفحة 142)

✓ فارق الاقتناء هو عبارة عن الجزء الإضافي الذي يدفعه المشتري مقابل الحصول على منافع من الاستحواذ والرقابة على الشركة.

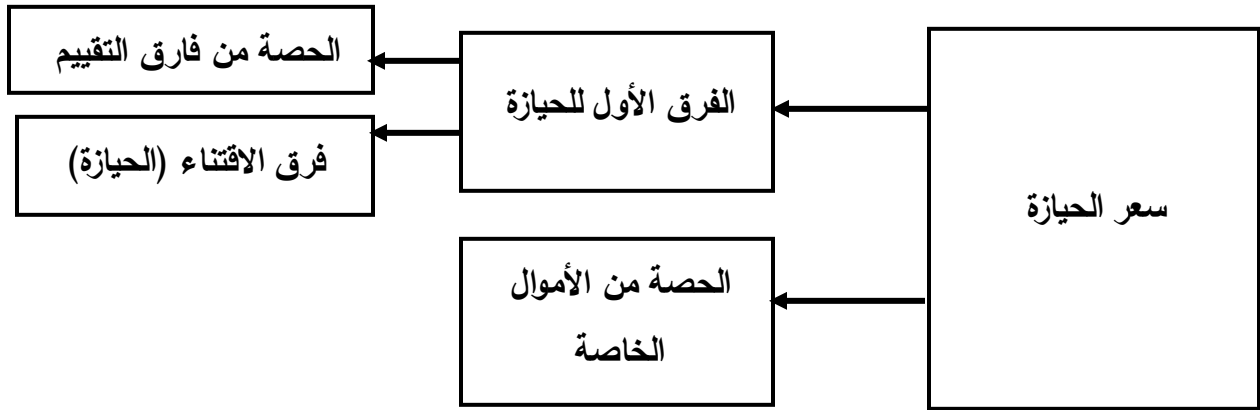
## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

✓ يمثل فارق الاقتناء الجزء الاستراتيجي وغير المرئي لممتلكات الشركة.

✓ في حالة عدم إمكانية تقييم فارق الادماج الأول بين مختلف مكوناته يمكن ادراجه بمبلغه الكامل في حساب فارق الاقتناء .

فارق التجميع الأول = تكلفة الحيازة على السندات - حصة الشركة الحائزة من رؤوس الأموال الخاصة.

الشكل رقم 11: حساب الفرق الأول للحيازة .



المصدر: (عريوة ، اعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال، 2018، صفحة 132)

### • فارق الاقتناء الموجب (Goodwill):

يمثل فارق الاقتناء الايجابي أو Goodwill الزيادة في الثمن بالنسبة إلى تقييم حصة الشركة الام في الأموال الخاصة المعاد تقديرها في الشركة التابعة. فارق الاقتناء الإيجابي يسجل في أصول الميزانية المجمعة قبل الأصول المعنوية، في المقابل القيمة المحاسبية لسندات المساهمة يتم استعادتها في مستوى حصة الشركة الأم في الأموال الخاصة للشركة التابعة المعاد تقديرها بالقيمة العادلة. (الطيب ، 2015 ، صفحة 128)

### • فارق الاقتناء السالب (badwill):

تطرقت المادة 132.17 الى موضوع فارق الاقتناء السلبي badwill حيث نجد: "يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي أو حسن التفاتة سلبية في شكل منتج تبعا لوظيفة أصله." (عريوة ، اعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال، 2018، صفحة 135)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

- ✓ عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات.
- ✓ عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة إقتنائها فإنه يدرج في الحسابات كمنتجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول.
- ✓ عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية ولا بأصول غير نقدية فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتجات.

### ❖ فارق الإقتناء حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

يسجل في الحساب 207 فارق الإقتناء سواء كان ايجابيا (الجانب المدين) أو كان سلبيا ( الجانب الدائن) الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية الإقتناء، إنصهار أو إدماج مؤسسة إلى أخرى، يجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما كان رصيده، فارق الشراء هو أصل غير معروف وعليه يجب أن يميز عن التثبيات المعنوية التي أصولها معرفة. (الطيب ، 2015، صفحة 128)

يتم تقييم فارق الإقتناء كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الإقتناء بمقارنة سعر شراء المؤسسة مع القيمة العادلة لصافي أصولها.

### قانون حساب الشهرة:

الشهرة = سعر الشراء - صافي أصول المنشأة المندمجة مقومة بالقيمة السوقية العادلة (الأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة الجديدة المقومة بالقيمة العادلة

المصدر: (رقاد و بوغازي ، 2018 ، صفحة 146).

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### المبحث الثالث: القوائم المالية المجمعة ومزايا تجميع الحسابات.

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وبالتالي وجب من وجود إطار مفاهيمي يحكم أسس عرض وإعداد البيانات المالية.

#### المطلب الأول: القوائم المالية المجمعة.

سوف نتطرق في هذا المطلب الى مفهوم القوائم المالية المجمعة وخطوات اعدادها وعرضها.

#### أولاً: مفهوم القوائم المالية المجمعة.

هناك من يستخدم مصطلح الحسابات (القوائم المالية) المجمعة (comptes consolidés) ومن يفضل مفهوم حسابات المجمع (comptes de group). من وجهة نظر (Bernard Colasse) يجب التفرقة بين حسابات المجموعة وعملية التجميع (la consolidation) فحسابات المجمع تعبر عن الحسابات الختامية (الميزانية، حساب النتائج، الملحق) التي تبين الوضعية المالية ونجاعة مجمل المؤسسات المكونة للمجمع، وكأنها تكون وحدة واحدة. وأما عملية التجميع فهي الطريقة المحاسبية المعتمدة للوصول إلى مثل تلك الحسابات (حسابات المجمع). (مداني ، 2015، صفحة 54)

كما تم تعريف القوائم المالية المجمعة "هي قوائم فعلية تعد على مستوى المجموعة و التي ترأسها شركة أم تسيطر على شركة أو أكثر تابعة وذلك من منطلق أنها تمثل جميعاً وحدة إقتصادية واحدة إلا أن كل منها يعتبر بمثابة وحدة محاسبية مستقلة". (زعباط ، 2013، صفحة 8)

وكذلك يقصد بالقوائم المالية المجمعة على أنها " حسابات المجموعة تعرض أصول و التزامات و حقوق المساهمين وإيرادات و مصروفات وموارد واستخدمات الشركة القابضة وشركاتها التابعة و كأنها مشروع واحد ". (الفيومي و المليجي، 2000، صفحة 103)

ومن خلال هاته التعاريف يمكننا القول أنها " قوائم مالية لمجموعة من الشركات التابعة لشركة واحدة تدعى الشركة الأم او شركة القابضة ، حيث يتم اعدادها من خلال تجميع القوائم المالية لهذي الشركات على مستوى الشركة الام وهذا لتسهيل اطلاع المستخدمين على قوائم المجموعة لهذا المجمع.

#### ثانياً: مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة.

إن مهمة إعداد القوائم الدالية المجمعة تقع على عاتق محاسب الشركة القابضة الذي يقوم بتحضير عملية التجميع الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركات التابعة لها.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

➤ **مرحلة تجانس المعطيات:** تعد مرحلة تجانس المعطيات أولى الخطوات التي ينبغي القيام بها، ويقصد بها إيجاد نوع من الترابط والتوافق للبيانات المالية باعتبار الترابط يعد من المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات وذلك لإعطاء صورة حقيقية وواضحة للحسابات المجمعة ولتسهيل عملية التقييم وترجمة البيانات المالية، فالشركات الداخلة في محيط التجميع يمكن أن تختلف من حيث شكلها القانوني، قطاع النشاط أو بلد الإقامة، كل هذه العناصر يمكن أن يكون لها تأثير سواء أكان مباشراً أم غير مباشر، على قواعد التقييم والتقديم المستعملة لإعداد الحسابات المجمعة. (يحياوي ، 2018، صفحة 428)

➤ **مرحلة إدماج القوائم المالية:** هي ثاني مرحلة بعد مرحلة مطابقة البيانات ومجانستها، فبعد عملية مجانسة حسابات كل الشركات الداخلة في التجميع، نحصل على حسابات اجتماعية حسب نفس قواعد التقييم و التقديم، وبالتالي تصبح هناك إمكانية ادماج هذه الحسابات الاجتماعية المتجانسة في دفتر اليومية للمجمع. والهدف من هذه المرحلة دمج القوائم المالية للمؤسسات التابعة و المؤسسات المشتركة التي تقرر إدماجها ضمن القوائم المالية لشركة الأم. (صامري ، 2013، صفحة 19)

➤ **تحويل عملة القوائم المالية وفق عملة الشركة الأم (بالنسبة للشركات الأجنبية):** بناء على نص الفقرة 132-8 من القرار المؤرخ في 26 جويلية، 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة الآتية:

- تحول الأصول والخصوم على أساس سعر الاقفال .
- تحول المنتوجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ اجراء التحويلات غير أنه لأسباب عملية يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب.
- تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة الى حين خروج الاستثمار الصافي. (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 16)

### مثال تطبيقي:

لنفرض وجود فرع اجنبي ف4 والذي يمسك حساباته بالليرة و هو مملوك 100% من طرف شركة اوربية "م" والتي تمسك حسابات بالاورو.

حيث ان الميزانية الختامية في تاريخ 31/12/ن كانت كما يلي:

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

ميزانية ف4 ( الوحدة: مليون ليرة)

أصول		خصوم	
500	تثبيبات	100	رأس المال
300	مدينون	200	احتياطات
150	نقديات	50	نتيجة
950		950	

يتم تحويل عناصر الميزانية وفق سعر الصرف تاريخ الاقفال و ذلك باستثناء الأموال الخاصة ( خارج نتيجة السنة) والتي يتم تحويلها وفق معدل الصرف التاريخي.

ان نتيجة السنة توافق تحويل الأعباء والنواتج وفق معدل الصرف المتوسط لكل مدة.

ولدينا المعلومات التالية:

- الليرة هي عملة الفرع ف4.
- تم انشاء الشركة ف4 في تاريخ 31/12/ن-2.
- مصدر الاحتياطات التي تظهر في الميزانية هو نتيجة السنة ن-1.
- معدل الصرف نهاية السنوات الثلاثة هو :
  - 31/12/ن-2: 1000 ليرة = 1,5 أورو.
  - 31/12/ن-1: 1000 ليرة = 1,7 أورو.
  - 31/12/ن : 1000 ليرة = 2 أورو.

ميزانية ف4 (الوحدة: ألف ليرة)

أصول		خصوم	
1000	تثبيبات 2*500	150	رأس المال 1,5*100
600	مدينون 2*300	340	احتياطات 1,7*200
300	نقديات 2*150	90	نتيجة 1,8*50
		120	فارق الصرف (1)
		1200	ديون 2*600
1900		1900	

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

(1) تم حسابه بالفرق بين الأصول الصافية بمعدل صرف الاقفال (600-950) \*2=700 و الأموال الخاصة بسعر الصرف التاريخي (150+340+90)=580 أي 580 - 700 = 120. الفارق في التحويل يتم تسجيله في أموال خاصة أخرى.

➤ **مرحلة توزيع رؤوس الأموال الخاصة واستبعاد الأسهم:** عملية تجميع الحسابات ماهي إلا استبدال أوراق المساهمة التي تظهر في ميزانية أي مؤسسة داخلية في محيط التجميع بما يقابلها من رؤوس الأموال الخاصة للشركة المجموعة، وبذلك يتم إظهار حصة الشركة المجموعة لقاء هذه الأسهم. كما أن رؤوس الأموال الخاصة للشركات المجموعة تكون موزعة بين المجمع والأقلية المنتمية له، ويتحدد ذلك عن طريق نسبة الفائدة، وهذا ما يؤدي إلى إلغاء هذه المساهمات. (يحيوي ، 2018، صفحة 429)

### ثالثاً: عرض القوائم المالية المجموعة.

بناء على نص الفقرة 210-1 من القرار المؤرخ في 26 جويلية، 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسيرها الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوفات مالية وكشوف مالية خاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على:

- الميزانية،
- حساب النتائج،
- جدول سيولة الخزينة،
- جدول تغير الأموال الخاصة،
- ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحسابات النتائج.

(الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 22)

### **1- الميزانية المجموعة:**

تحتوي على عناصر الأصول والخصوم وكل من هذه العناصر لديه أرصدة للسنة الجارية والسنة السابقة، وعملية اعداد الميزانية المجموعة سوف تكون عملية شاقة تتطلب اجراء العديد من التسويات للوصول الى ارقام موحدة مبنية على مبادئ محاسبية و تتمثل أهم البنود في:

**1/ فارق الإقتناء (Goodwill):** يعترف المشتري بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء ، وتقاس مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ اقتناء وهي ماتعرف بالشهرة الموجبة. (أحمد قايد،

محاسبة الشركات، 2015، صفحة 16)

**2/ الإحتياطات المجموعة:** تعرض بصفة مستقلة عن باقي عناصر الأموال الخاصة للمجمع،



## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

3/ حقوق الأقلية: تعبر عن حقوق المساهمين الآخرين في المؤسسات التي تم إدماجها كليا ضمن حسابات المجمع، وتعرض حقوق الأقلية في صافي الأصول منفصلة عن حقوق الأقلية في النتيجة،

4/ الضرائب المؤجلة: تعرض الضرائب المؤجلة المدينة والدائنة (الطويلة الأجل) وبصفة مستقلة ضمن بنود قائمة الميزانية، وفي حالة عرضها في بند واحد فيجب إظهارها (رصيد الإقفال) والتغير خلال السنة لكل منهما ضمن الملاحظات التي تضاف إلى الملاحق. (بن عبد الرحمان، 2017، صفحة 63)

الجدول رقم 08: الحسابات الجديدة بين الميزانية الفردية والميزانية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي

الأصل	ملاحظة	اجمالي N	اهلاك رصيد N	الصافي N	الصافي N-1
سندات موضوعة					

الخصوم	ملاحظة	اجمالي
فارق المعادلة		
حصة الأقلية (الحقوق غير مسيطر عليها)		
النتيجة الصافية (نتيجة الشركة الام + حصة الأقلية من نتيجة + الحصة من النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة)		

المصدر: (عريوة ، 2018 ، صفحة 150)

مثال : شركة أ تملك 60% من رأسمال الشركة التابعة B وقد تضمنت ميزانيتهم العناصر التالية:

### ميزانية الشركة A (الوحدة بالدينار الجزائري)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
معدات صناعية	700000	رأس المال	1200000
بضاعة	300000	الاحتياطات	400000
البنك	380000	قروض	500000
سندات موضوعة	720000		
الإجمالي	2100000	الإجمالي	2100000

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### ميزانية الشركة B (الوحدة بالدينار الجزائري)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
معدات صناعية	500000	رأس المال	1000000
بضاعة	400000	الاحتياطيات	200000
البنك	600000	قروض	300000
الإجمالي	1500000	الإجمالي	1500000

### الميزانية الموحدة

الاصول	شركة A	شركة B	الموحدة	الخصوم	شركة A	شركة B	الموحدة
معدات	700000	500000	1200000	رأس المال	1200000	1000000	1200000
بضاعة	300000	400000	700000	الاحتياطيات	200000	200000	400000
البنك	380000	600000	980000	قروض	300000	300000	800000
سندات	720000	-	-	حقوق الاقلية	-	-	48000
الإجمالي	2100000	1500000	2880000	الإجمالي	2100000	1500000	2880000

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على محاضرات لمقياس محاسبة الشركات.

### 2- حساب النتائج المجمعة:

حسب نص الفقرة 230-1 من القرار المؤرخ في 26 جويلية، 2008 الذي يعرف حساب النتائج على أنه: بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة. (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 24)

و نص الفقرة 230-2 الذي يبين المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج:

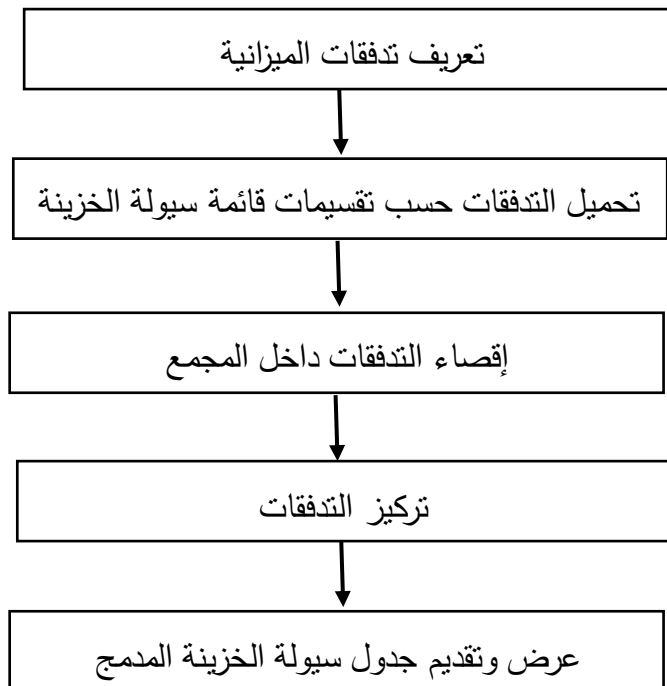
- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال .
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتجات المالية والأعباء المالية.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

- أعباء المستخدمين .
  - الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
  - المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العنوية.
  - نتيجة الأنشطة العادية.
  - العناصر غير العادية ( منتجات و أعباء).
  - النتيجة الصافية لفترة قبل التوزيع.
  - النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة الى شركات المساهمة.
- وفي حالة حساب النتائج المدمج:
- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشاركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.
  - حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية. (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، الصفحات 23-24)
- 3- جدول سيولة الخزينة المجمعة:

يتم الجمع الجبري لقوائم سيولة الخزينة للشركات الخاضعة للدمج عن طريق الدمج الكلي مع الأخذ بعين الاعتبار المنهجية المعتمدة في اعداد الميزانية وجدول النتيجة ويتم تسجيل التدفقات حسب كل صنف (عمليات، استثماري، تمويلي) واقصاء التدفقات داخلية المتمثلة في عمليات الشراء والبيع.

الشكل رقم 12: المنهجية المعتمدة في اعداد قائمة سيولة الخزينة



المصدر: (عريوة ، 2018، صفحة 162).

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### 4- جدول التغيرات الأموال الخاصة المجمع :

من خلال هذا الجدول، يتم تحديد حصة المجمع بحصة حقوق الأقلية، وفيه كذلك يتم عرض مختلف المراحل التي يتم فيها التغير في رأس المال الشركة وعليه يتم عرض حركة رؤوس الأموال التي يمكن تصنيفها إلى صنفين هما: (بن عبد الرحمان، 2017، صفحة 65)

1/ التغيرات الناتجة عن حركية أرصدة المساهمين في الشركة المجمع وتمثل في:

- الحصص الموزعة من طرف الشركة المجمع،
- الزيادة والتخفيض من رأس المال الشركة المجمع،
- الحيازة أو التنازل عن السندات.

2/ التغيرات الناتجة بنتيجة السنة المالية وقيمة الأصول والخصوم المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة وتمثل:

- نتيجة السنة المالية،
- تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء مع دمج آثار التغيير ضمن الأموال الخاصة،
- النواتج والأعباء المسجلة مباشرة ضمن الأموال الخاصة في إطار تصحيح الأخطاء الهامة،
- تأثير سعر الصرف في حالة ما إذا كان المجمع يقوم بتجميع حساباته والتي تعد بالعملة الصعبة.

### 5- ملحق المجمع:

حسب نص الفقرة 230-1 من القرار المؤرخ في 26 جويلية، 2008: "يشمل ملحق الكشوف المالية المدمجة على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من الكيانات المندرجة في الإدماج.

يشمل كذلك جدولاً لتغير محيط الإدماج يبين جميع التعديلات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المئوية لمراقبة الكيانات السابق إدماجها، وبفعل عمليات اقتناء سندات والتنازل عنها". (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 16)

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### المطلب الثاني : مزايا التجميع المحاسبي.

المجمعات الاقتصادية تتحصل على العديد من المزايا في العديد من المجالات منها

#### 1. المزايا الاقتصادية: تتمثل المزايا الاقتصادية في :

✓ يعتبر مجمع الشركات الوسيلة المفضلة لإجراء التركيز الصناعي للشركات، فهو يسمح بتوظيف وتجميع الوسائل التي لا يمكن أن تجمعها أي مؤسسة لوحدها، وكما أن مركزية المراقبة لا تقصي وجود تعدد في النشاطات ووجود تنافس بين الشركات من نفس المجمع. (دنيا، 2019، صفحة 43)

✓ تكوين مجمع الشركات يسمح بتقاسم الأخطار بين شركات المجمع. (معانقي و حمراني ، 2019، صفحة 27).

✓ سهولة التسيير عند تعدد مراكز القرار مع وجود مركزية في تحديد الأهداف، فالإدارة العامة للمجمع تسطر الأهداف التي يجب تحقيقها، وتترك لكل شركة تابعة حرية في وسائل تحقيق البرنامج. (دنيا، 2019، صفحة 43)

✓ كذلك فإن إستراتيجية التوسع والتنويع تتم بتعاون كل شركات المجمع ، حيث أن هذه الإستراتيجية تعتبر كعامل مهم في تقليل المخاطر وهو ما أدى إلى ظهور مجمع شركات متعدد النشاط. (معانقي و حمراني ، 2019، صفحة 27)

✓ تطوير المعرفة يرتبط باستخدام تكنولوجيا معقدة ، و هذا ما يجعل من دخول المنافسين إلى السوق التي يسيطر عليها المجمع أكثر صعوبة و هو يسمح بعولمة النشاط ، حيث أن حكومات البلدان بصفة عامة تسعى للحد من الاستيراد فهي تحفز أكثر لإنشاء فروع وشركات تفتح مناصب عمل جديدة وتضع منتجات التصدير ، و هذا ما أدى بالشركات إلى إنشاء شركات تابعة لها بصفة دائمة .

✓ إن القوة الاقتصادية للمجمع تسهل له توطيد العلاقات مع البنوك والمؤسسات المالية ، لأنه من جهة فهو يكتسب سمعة طيبة تعطيه القدرة على اقتناء المعلومات الكافية ، و لأن له علاقات دائمة مع عدد هام من المسؤولين الاقتصاديين من جهة أخرى.

#### 2. مزايا تشريعية ومالية: وتتمثل هذه المزايا في العنصرين التاليين: (دنيا، 2019، صفحة 43)

أ- مرونة التركيبية: تنوع النشاطات على مستوى وحدات تشريعية مختلفة تسمح بتحكم أكثر في المسؤوليات مع تحمل المخاطر العامة التي يمكن أن تحصل لكل شركة تابعة وهذا باختلاف تشريعات تواجد هاته البلدان، فكل شركة تسيير مسؤوليتها لوحدها، مع تحمل عام للمخاطر المحتملة.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

كما أن التنظيم المرن للمجمع يسمح أيضا بإعادة هيكلة النشاطات وهذا راجع لمرونة العمليات المالية على مستوى مجمع الشركات. فعملية التنازل أو التبادل للأسهم هي أكثر سهولة وأقل تكلفة منها عندما تكون بين شركات لا تنتمي لنفس المجمع.

ب- **المراقبة:** إن قانون تحقق الأغلبية من أجل ممارسة الرقابة في مجالس المساهمين، تسمح بحق ممارسة القرار بدون اكتتاب جميع الأسهم، فيتم إنشاء شركات تابعة برأسمال أقل.

### 3. المزايا الإنسانية والعلاقات:

- من أهم مميزات المجمع هي تعدد تنظيماته وتوسعه ، و لهذا فهو يجلب أحسن المهارات المسيرة التي تستطيع مضاعفة المردودية ، و كذلك يسمح بتوظيف أحسن الإطارات.
- يتيح للشركات التابعة المنشأة حديثا من اكتساب أيدي عاملة كفؤة من شركة أخرى تكون ضمن المجمع
- و فيما يتعلق بجانب العلاقات العملية فإن مجمع الشركات ينظر إليه من قبل المتعاملين الآخرين سواء كانوا متعاملين ماليين أو حتى شركات أجنبية نظرة ثقة و إكبار لحجمه و وسائله المتعددة المتاحة. (معاتقي و حمراني ، 2019)

**4. المزايا التقنية والتنظيمية:** من ضمن أهداف تكوين المجمع، هو جعل من الشركة أكثر مرونة تنظيمية، حيث أن كبر الشركة بشكل كبير يمكن أن يحدث حالة معقدة في التسيير الشركة إذن عندما يزيد حجمها فمن الأجر لها إنشاء فروع أو شركات تابعة لها تتميز بشخصية معنوية خاصة بها وتسير في إطار إستراتيجية وأهداف موحدة، ولهذا فان تبنى تنظيم مرن له أحد من الأهداف التالية: (دنيا، 2019، صفحة 44)

- توثيق الروابط بين الشركات.

- إعطاء أكثر حرية في اتخاذ القرار لكل شركة تابعة.

- إعادة تنظيم الشركات التابعة بمراعاة الظروف المحيطة بها.

**5. التفاعل:** يعتبر هذا العنصر أحد أهم استراتيجيات الشركة ، و يتمثل في تحقيق تناسق و انسجام بين خصائص الشركات ومتطلبات الانتاج و السوق ، و يرمز له غالبا بالترميز  $(5=2+2)$  الذي يعني أن المؤسسة تنتظر نتيجة أفضل من العملية المجراة ، وهذا عن طريق احلال التناسق بين الشركات ، فالشركات الكبرى أو المجمعات الشركات يمكن أن تحقق نتائج هامة عكس الشركات الصغرى ، حيث أنها تستطيع توظيف وسائل بتكاليف أقل و اجلال استثمارات بأقل قيمة يطلق على أو  $(5=2+2)$  العملية التي من خلالها الشركة يمكن أن تحقق من خلال استغلال مواردها ، مردودية أكبر من قيم عناصرها المستخدمة (معاتقي و حمراني ، 2019، صفحة 29).

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

### المطلب الثالث : مزايا التجميع وفق التشريع الجزائري .

يمنح التشريع الجبائي المعمول به مزايا جبائية معتبرة لتجمعات الشركات فيما يخص الضريبة المباشرة والرسوم على رقم الأعمال وحقوق التسجيل :

#### 1. فيما يخص حقوق التسجيل:

الإعفاء من حقوق التسجيل، العقود:

التي تثبت نقل الممتلكات بين الشركات أعضاء التجمع .

التي تثبت تحويلات الشركات من أجل إدماج التجمع (المادة 36 من قانون المالية لسنة 1997) في هذا الصدد، يجدر بالذكر أن الإعفاء من الحقوق لا يخص الإعفاء من إجراء التسجيل، فالعقود تخضع للتسجيل غير أنه لا ينشئ عنها أي دفع للحقوق.

#### 2. فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات :

##### 1.2. توحيد الأرباح :

يمكن من تجميع نتائج المجمع مما يسمح بإجراء مقاصة شاملة بين الأرباح والخسائر المسجلة على مستوى الشركات المكونة للمجمع، ومما ينتج عنه حماية بعض الشركات التي تحقق خسارة من شبح الإفلاس. (2020, mfdgi.gov.dz)

تتمكن الشركة الأم من استخدام الأرصدة الجبائية الخاصة بشركاتها التابعة، وهذا ما يسمح باقتصاد ضريبي. يمكن للشركات المؤهلة لنظام تجمعات الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة. التوحيد يعني به الذي يجمع مجموع حسابات الميزانية وليس الإضافة الحسابية لنتائج الشركات الأعضاء للتجمع. وبعبارة أخرى، يتمثل التوحيد في تقديم وثيقة واحدة موجزة تضم عمليات مجمل شركات التجمعات، تحت حفظ الإلغاءات.

الاختيار يتم من طرف الشركة الأم ويكون مقبول من طرف مجموع الشركات الأعضاء وهو لا يقبل التراجع لمدة أربع (4) سنوات.

## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

2.2. تحديد معدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه على الربح الموحد في حالة الممارسة من طرف شركات أعضاء لتجمع نشاطات تابعة لمختلف معدلات هذه الضريبة (المادة 3 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009) :

تنفيذا لإجراء التبسيط، أدرج قانون المالية التكميلي لسنة 2009 إجراء يرمي إلى توضيح معدل الضريبة على أرباح الشركات، في حالة أنشطة مختلطة ممارسة من طرف مختلف الفروع الأعضاء لتجمع بعنوان الجباية، والذي يطبق على الربح الموحد وعلى الربح الموافق للنشاط الغالب.

فضلا عن هذا، عندما يفوق رقم الأعمال الموحد التابع لمعدل 19 % للضريبة على أرباح الشركات، نسبة 50 %، فإن هذه النسبة هي التي تطبق على الربح الموحد الخاضع للضريبة. في حالة العكس ومن أجل عدم الإضرار بنظام التوحيد، فإن تطبيق المعدلين 19 % و 25 % للضريبة على الدخل الإجمالي مرخص به لكل صنف من رقم الأعمال.

### 3.2. إعفاء الأرباح :

- ✓ هذا النظام لا يدخل العمليات البنينية في الوعاء الخاضع للضريبة على الأرباح.
- ✓ إعفاء الأرباح الموزعة داخليا.
- ✓ بموجب أحكام المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1997، تعفى فوائض القيم عن التنازلات المنجزة في إطار تبادل الممتلكات، بين الشركات الأعضاء لنفس التجمع، من الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ طبقا لأحكام المادة 13 من قانون المالية لسنة 1997 المعدلة و المتممة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفقرة الثالثة "تعفى من الضريبة على أرباح الشركات الأرباح التي تتقاضاها الشركات بعنوان مشاركتها في رأس مال شركات أخرى من نفس التجمع.

### 3. فيما يخص الرسم على النشاط المهني :

تنص أحكام المادة 17 من قانون المالية لسنة 2007 على الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء لنفس تجمع الشركات. (2020, mfdgi.gov.dz)

### 4. فيما يخص الرسم على القيمة المضافة :

1. تستثنى من تطبيق الرسم على القيمة المضافة، العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء لتجمعات الشركات، كما هو منصوص عليه في المادة 27 من قانون المالية لسنة 2007 المتمم للمادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.



## الفصل الأول : مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

2. منح الإمكانية لتجمع الشركات بالمعنى الجبائي التي اختارت الربح الموحد، في أن يخصصوا، حسب نفس الشروط، الرسم على القيمة المضافة، والذي أثقل السلع والخدمات المقتناة من طرف أو لأجل شركات أعضاء التجمع (المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

5. إلغاء شرط تحقيق نتائج إيجابية خلال السنتين الأخيرتين للاستفادة من نظام تجمعات الشركات : بغية تشجيع إدماج الشركات في تجمعات، تعفى الشركات التي ترغب في إختيار النظام الجبائي لتجمع الشركات من إلزامية تبرير تحقيق نتائج إيجابية خلال السنتين الأخيرتين التي تسبق إدماج تجمعات الشركات (المادة 06 من قانون المالية لسنة 2008).

6. إلغاء إقصاء الشركات العاجزة من محيط التوحيد الجبائي: بغية عدم تفويت الاستفادة من المزايا لفائدة الشركات العاجزة والتي تمنح لهم في إطار نظام تجمعات الشركات، نص قانون المالية لسنة 2012 على إلغاء إقصاء الشركات التي تحقق عجزين متتاليين خلال تنفيذ نظام تجمعات الشركات من محيط التوحيد الجبائي. (المادة 06 من قانون المالية لسنة 2012).

### خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم التطرق الى الجانب النظري الخاص بالمجمعات، من خلال ثلاث مباحث حيث تناول المبحث الأول مفهوم المجمعات على أنها مجموعة من الشركات مرتبطة ماليا و اقتصاديا فيما بينها تابعة إلى شركة تضمن لها حسن الإدارة والتسيير ، وكذلك تم ذكر بعض المصطلحات المتعلقة بالمجمع مثل: شركة الأم ، شركة التابعة ، وتصنيف المجمعات ، وكذلك نشأتها من خلال طرق التكوين حسب نسب الرقابة و الفائدة.

أما المبحث الثاني تم العرض فيه تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) ، تم التطرق فيه إلى مفهوم التجميع ومحيطه و كذلك تقنيات وإجراءات الخاصة بالتجميع التي تساعد المحاسب على اعداد القوائم المالية المجمع.

و المبحث الأخير الذي عرض القوائم المالية المجمع التي يتم إعدادها من خلال تجميع القوائم المالية للشركات التابعة، وذلك لتسهيل إطلاع المستخدمين على القوائم المجمع ، وكذلك تم التطرق مختلف المزايا التي يستفيد منها هذا التنظيم في عدة مجالات إقتصادية كانت أو مالية أو تشريعية بصفة خاصة حيث منح المشرع الجزائري عدة امتيازات لها من الناحية الجبائية.

# الفصل الثاني:

دراسة حالة مجمع صيدال.

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

### تمهيد

بعد دراستنا النظرية لتجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، وتطرقنا لمزياء أضطررنا الى الاستعانة بالملاحق التي تحصلت عليهم الطالبة لونيس أمينة من مجمع صيدال لاستكمال الجانب التطبيقي، واكمال هذه الدراسة نظرا لتخصص المحاسبة الذي يعتبر ميدانيا أكثر منه نظريا، وكل هذا بسبب انغلاق المؤسسات على انفسها نظرا لظروف التي تمر بها البلاد بسبب تفشي فيروس COVID 19.

باعتبار مجمع صيدال من اهم المؤسسات الوطنية الكبرى المنضمة الى البورصة حيث تعتبر هذه الأخيرة اهم دافع لاعداد القوائم المالية المجمعة فسرعة التداول و دقة المعاملات اجبرتها على تأقلم مع التحولات التي تحدث في المحيط الاقتصادي المحلي والعالمي خاصة أن قطاع انتاج الأدوية يعتبر من القطاعات ذات الفرص الهامة .

حاولنا في هذا الفصل التعرف على إجراءات وطرق تجميع الحسابات لمجمع صيدال و كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة بالعودة الى البيانات المالية لسنة 2016 و اكتشاف المزايا المحققة وفق المواد القانونية و النظام المحاسبي المالي .

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

### المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال

شركة صيدال شركة ذات أسهم SPA برأسمال قدره 2500.000.000.00 دج 80% من رأسمال شركة صيدال ملك للدولة 20% المتبقية تم التنازل عنها عن طريق الفتح الجزئي لرأس المال في سنة 1999 عن طريق ادراج اسهم الشركة في البورصة والتنازل عنها لفائدة المستثمرين من المؤسسات والأشخاص، تكمن مهمة شركة صيدال في تطوير، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري.

يتمثل الهدف الاستراتيجي لمجمع صيدال في تعزيز مكانته كرائد في إنتاج الأدوية الجينية والمساهمة بشكل فعلي في تجسيد السياسة الوطنية للدواء التي وضعت من قبل السلطات العمومية . ( موقع صيدال)

### المطلب الأول : التعريف بالمجمع.

#### أولا : نشأة صيدال

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

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

في سنة 1993 تم إضفاء تعديلات على القانون الأساسي للشركة، حيث سمح لها بالمشاركة في كل عملية صناعية أو تجارية يمكن أن تكون ذات صلة مع موضوعها الاجتماعي من خلال إنشاء شركات جديدة أو فروع. في سنة 1997 وضعت شركة صيدال مخطط إعادة الهيكلة أسفر على تحويلها إلى مجمع صناعي يضم ثلاث فروع (فارمال، انتيببوتيكال، وبيوتيك).

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

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

في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إماج فروع الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص (انتيببوتكال، فأرمال وبيوتيك).

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

في سنة 2016 رفعت صيدال حصتها في رأسمال شركة ابيرال إلى حدود 99، 99%.

### ثانيا: تنظيم مجمع صيدال.

#### 1- الهيكل التنظيمي لشركة صيدال:

في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروع الأتي ذكرها عن طريق الامتصاص انتيبايوتيكال، فارمال، وبيوتيك، أدى هذا إقرار الذي تمت الموافقة عليه من قبل هيئاته الإدارية إلى تنظيم جديد يتمحور أساسا حول:

#### الجدول رقم 09: مختلف المديرية لمجمع صيدال

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

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات و ملاحق (لونيس، 2018).

#### 2- الشراكات:

➤ وحدات الإنتاج: تمتلك شركة صيدال 09 مواقع للإنتاج بسعة إجمالية قدرها 200 مليون وحدة بيع وتوزيع وفق:

- وحدة المدينة: مختصة في إنتاج المضادات الحيوية البنسيلينية وغير البنسيلينية، ويتوفر على وحدتين خاصتين بالتركيب الجزئي لإنتاج الأدوية التي يتم تناولها عن طريق الفم وعن طريق الحقن.

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

• **وحدة الدار البيضاء:** تقع في المنطقة الصناعية بواد السمار بالجزائر العاصمة، وينتج هذا المصنع تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الأشكال (شراب، محاليل، مراهم وأقراص)، وهي من أقدم الوحدات حيث تعود نشأتها إلى سنة 1958 حيث كانت تابعة للمخبر الفرنسي labaza قبل تأميمها وكانت تابعة قبل سنة 2014 إلى فرع فأرمال.

• **وحدة جسر قسنطينة:** التي بدأت نشاطها منذ سنة 1984، تفوق طاقة إنتاجها 20 مليون وحدة بيع، وهي الوحيدة على المستوى الوطني المتخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة على شكل قارورات وأكياس بتكنولوجيا عالية، يتألف المصنع من خمسة ورشات إنتاج متخصصة في صناعة الأنواع الجالونسية وهي: ورشة التحميلات:

ورشة الأقراص؛

ورشة المحاليل المكثفة على شكل أكياس؛

ورشة المحاليل المكثفة على شكل قارورات؛

رشة الامبولات.

كما يتوفر المصنع على مخبر لمراقبة الجودة مكلف بالتحاليل الفيزيوكيميائية والميكروبيولوجية وخصائص السموم، إلى جانب التسيير التقني والوثائقي .

• **وحدة الحراش:** دشنت سنة 1971، ويتوفر على أربع ورشات إنتاجية وهي:

ورشة للأشربة؛

ورشة المحاليل؛

ورشة الأقراص والملبسات؛

ورشة المراهم.

وكانت تابعة قبل سنة 2014 إلى فرع بيوتيك .

• **وحدة شرشال:** تقع بالمنطقة الصناعية واد بلاح بشرشال، تتربع على مساحة 3120م<sup>2</sup> وتتكون من ثلاث

ورشات وهي :

ورشة الأشربة؛

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

ورشة الإنتاج الأشكال الجافة (أقراص، مسحوق في اكياسو كبسولات) ؛

ورشة المحاليل المكثفة.

وكانت تابعة قبل سنة 2014 إلى فرع بيوتيك .

- **وحدة قسنطينة:** تم تحويلها إلى وحدة فأرمال بعد حل
- Ecopharm في 31/12/1997 تقع في المنطقة الصناعية بقسنطينة، وهي مختصة في صناعة الصيغ السائلة وقد تم انشاء مصنع للأنسولين انطلق في الإنتاج في 2006/04/01 .
- **وحدة عنابة:** انضمت إلى صيدال سنة 1998 وتختص في إنتاج الأشكال الجافة من أقراص وكبسولات وكانت تابعة لفرع فأرمال.
- **وحدة باتنة :** مختصة في إنتاج التحاميل.

### ➤ الوحدات التجارية:

- **الوحدة التجارية للوسط UCC:** وهي أول وحدة تجارية أنشئت في الوسط سنة 1996 مقرها بالمحمدية بالجزائر العاصمة، تهتم بتسويق وتوزيع منتجات مجمع صيدال .
- **الوحدة التجارية للشرق UCE:** تم تأسيسها في 1998/10/15 بباتنة وأسندت لها مهمة تموين 18 ولاية في شرق الجزائر بصورة مستمرة.
- **الوحدة التجارية للغرب UCO :** تم تأسيسها في جويلية سنة 2000 بوهران مكلفة بتغطية 19 ولاية غرب الجزائر.
- **مركز البحث والتطوير CRD :** انشئ في 1999/07/24 مقره بالمحمدية (الحراش) ويتوفر على أحدث المعدات وعلى كفاءات بشرية مؤهلة، ويشرف على كل ما هو بحث علمي وتطوير للأدوية. **3. الشركات التابعة:**
- **شركة سوميديال:** التجمع الصيدلاني الأوروبي - صيدال : تم إبرام الاتفاق بين صيدال والمجمع الصيدلاني الأوروبي سميت بسوميديال SOMEIDIAL يساهم فيها مجمع صيدال 37% ويقع مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية بواد السمار، باشرت عملية الإنتاج في الثلاثي الأول من سنة 2001، وتختص في إنتاج الأشكال الجافة والسائلة والعجينة (PATEUSE) لمختلف الأصناف العلاجية التالية: موانع الحمل، مضادات السعال والان تملك شركة صيدال نسبة 59% من شركة سوميديال.



## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

- شركة ابيرال : هي شركة ذات اسهم نابعة عن الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص بين مجموعة صيدال 40% و جلفار (الامارات العربية المتحدة) 40% و فلاش الجزائر المتخصصة في المواد الغذائية 20% ولغاية 2016/12/31 تملك شركة صيدال 100% لشركة ابيرال ويهدف هذا المشروع الصناعي الى تحقيق مايلي :

صناعة الأدوية الجنيصة؛

تغليف الادوية (الاشكال الصلبة) ؛

توفير خدمة التغليف ومراقبة الجودة بناء على طلب المنتجين المحليين.

➤ **اتفاقيات الشراكة المشتركة (JOINT VENTURES):** هذه الاتفاقية متعلقة بإنشاء شركات مشتركة متمثلة

في: فايزر الأمريكية-صيدال (PFIZER – SAIDAL MANUFACTURING PSM) قام المجمع بإبرام

عقد شراكة مع المخبر الأمريكي فايزر في 1998/12/08 يقتضي إنشاء شركة مختلطة صيدال -فايزر

سميت PSM مقره الاجتماعي بالدار البيضاء ولاية الجزائر بتكلفة استثمار تقدر ب912 مليون وحدة بيع

ساهمت فيه صيدال ب30% بدأ المشروع في عملية الإنتاج في 2002./06/23

تتمثل منتجاته في كل الأشكال الجافة والسائلة على الأصناف العلاجية التالية : مضادات الالتهاب، مضادات

حيوية، ومضادات أمراض القلب.

✓ **جوارس فارماستيكل- صيدال SAIDAL – JORAS PHARMACETUCAL:** تنتج هذه المخابر الأصناف

العلاجية التالية: مضادات الالتهاب، مضادات للحساسية، مضادات الحيوية.

✓ **نوفو نورد يسك -بيار فابر صيدال SAIDAL – PIERRE FAPRE – Novo NORDISK:** تم عقد

اتفاق بين مخابر نوفو نورد يسك الدانماركية ومخابر بيارفابر الفرنسية وصيدال في 1999/01/13 وتتص

الاتفاقية على انجاز وحدات لإنتاج الأنسولين ومقومات السرطان بواد عيسى - تيزي وزو، قدرت تكلفة هذا

المشروع 2670 مليون مقسم على صيدال ب10% ومخابر نوفو نورد يسك ب45% ومخابر بيارفابر هي الأخرى

ب45% وهي تنتج 75 منتج متعلقة ب16 صنف علاجي وهي مرض السكري، القلب، الحساسية، أمراض

بسيكولوجية وأمراض الحساسية.

✓ **الشركة المشتركة تافكو SAIDAL – ACADIMA – SPIMACO – JPM DIGROMED:** تأسست

هذه الشركة من طرف صيدال- اكديما-سبيماكو- جي بي ام- ديغروماد في 2000/07/08 وأطلق عليها

اسم الشركة الصيدلانية العربية الطاسيلي Tassilli Pharmaceutique Company وتختصر في taphco

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

تقع بالمنطقة الصناعية روية تختص هذه الشركة في صناعة المنتجات الخاصة بأمراض العيون ومنتجات الحقن راسماليها يقدر ب 656 مليون دج وينقسم الى : 45%صيدال و10%ديغروماد و 55% لغير المقيمين اكدىما (شركة تأسست من طرف جامعة الدول العربية) 25%، سبيماكو (المملكة العربية السعودية) 20% و10% JPM (الأردن).

✓ **صيدال صولفارم فارماستيك SAIDAL SOULPHARM PHARMACETIQUE** : تم عقد إنشاء صيدال صولفارم فارمستيك في إطار إستراتيجية الشراكة بين القطاع العام والإطار الخاص ينص على تصنيع المنتجات على الشكل الجاف والحقن فيما يخص الأصناف العلاجية المضادات للروماتيزم والمضادات للسرطان ومواد التخدير تم تأسيس هذه الشركة في 2004/03/09 في ولاية الطارف.

✓ **صيدال-نورث افريكا هولينغ ماوفكتورينغ SNM**: هي نتاج لشراكة أبرمت في سبتمبر 2012 بين مجمع صيدال 49% والشركة الكويتية نورث افريكا مانوفكتورينغ 49% والصندوق الوطني للاستثمار 02 % من اجل إنشاء مركز متخصص في تنمية وتصنيع وتسويق الادوية المضادة للسرطان.

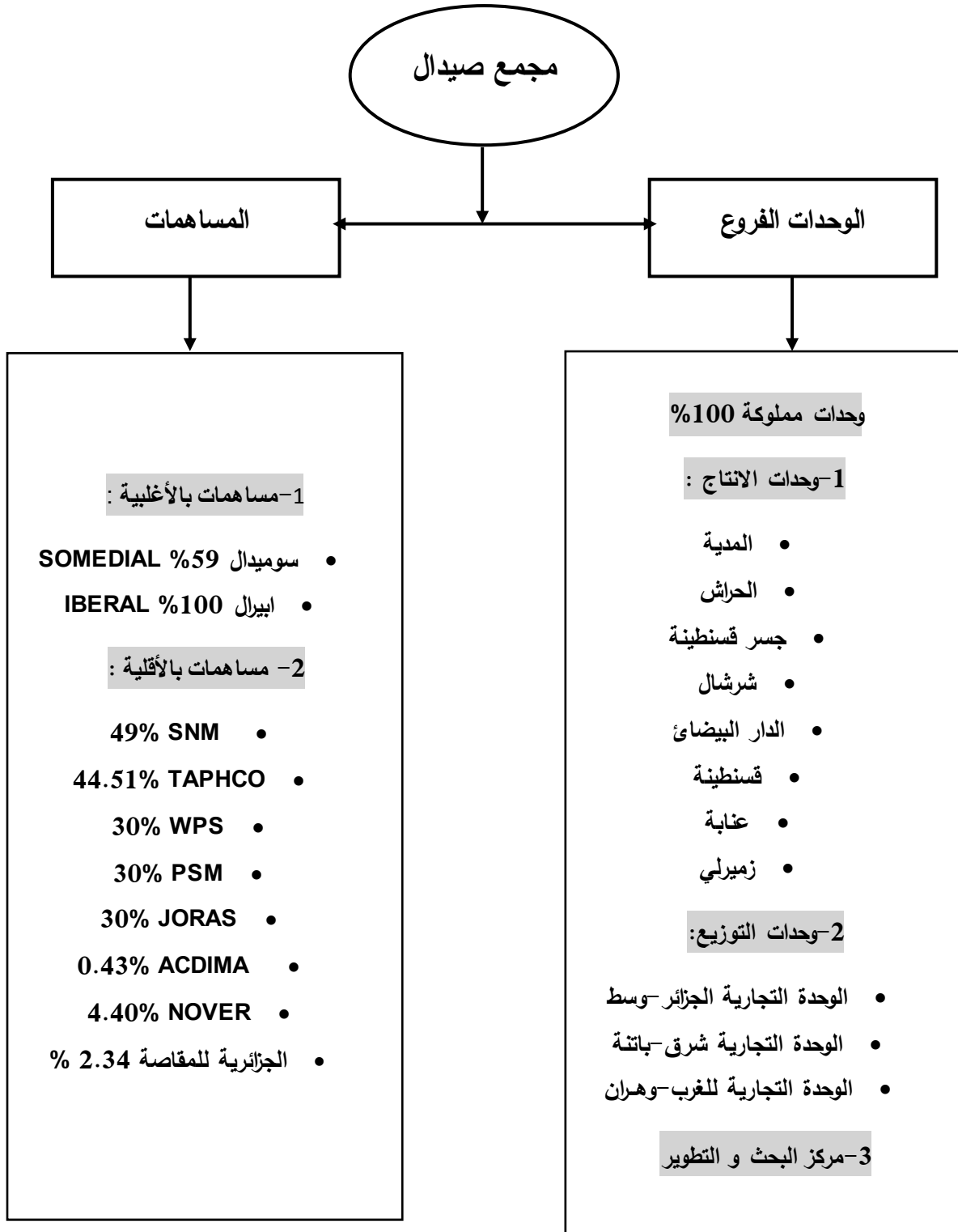
✓ **وينثروب فارما صيدال (WPS)** : تأسست سنة 1999 بين مجموعة صيدال 30% وشركة سانوفي الفرنسية 70% من اجل تصنيع وتجهيز وتسويق في الجزائر المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام البشري انطلقت في عملية الإنتاج سنة 2000 .

**المطلب الثاني: النظام المحاسبي و البنية داخل المجمع.**

### اولا: النظام المحاسبي المطبق داخل الشركة

إن النظام المطبق في المحاسبة هو محاسبة الوحدات Succursales حيث إن الوحدات منتشرة عبر عدد من الولايات ولكل وحدة محاسبة مستقلة عن الأخرى، وفي نهاية كل سنة 12/31 يقوم المقر الاجتماعي بإجراء التجميع للوحدات وإجراء المقاربات بين الوحدات فيما يخص التنازلات والارتباطات بين الوحدات وهذا باستخدام ح/18 تنازلات وارتباطات بين الوحدات المنصوص باستخدامه وفق النظام المحاسبي المالي حيث إن رصيد هذا الحساب بكل حال من الأحوال يجب أن يكون ذو رصيد معدوم بعد التجميع .

الشكل رقم 13: الوحدات والفروع و المساهمات المشكلة لمجمع صيدال



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات و ملاحق (لونيس، 2018).

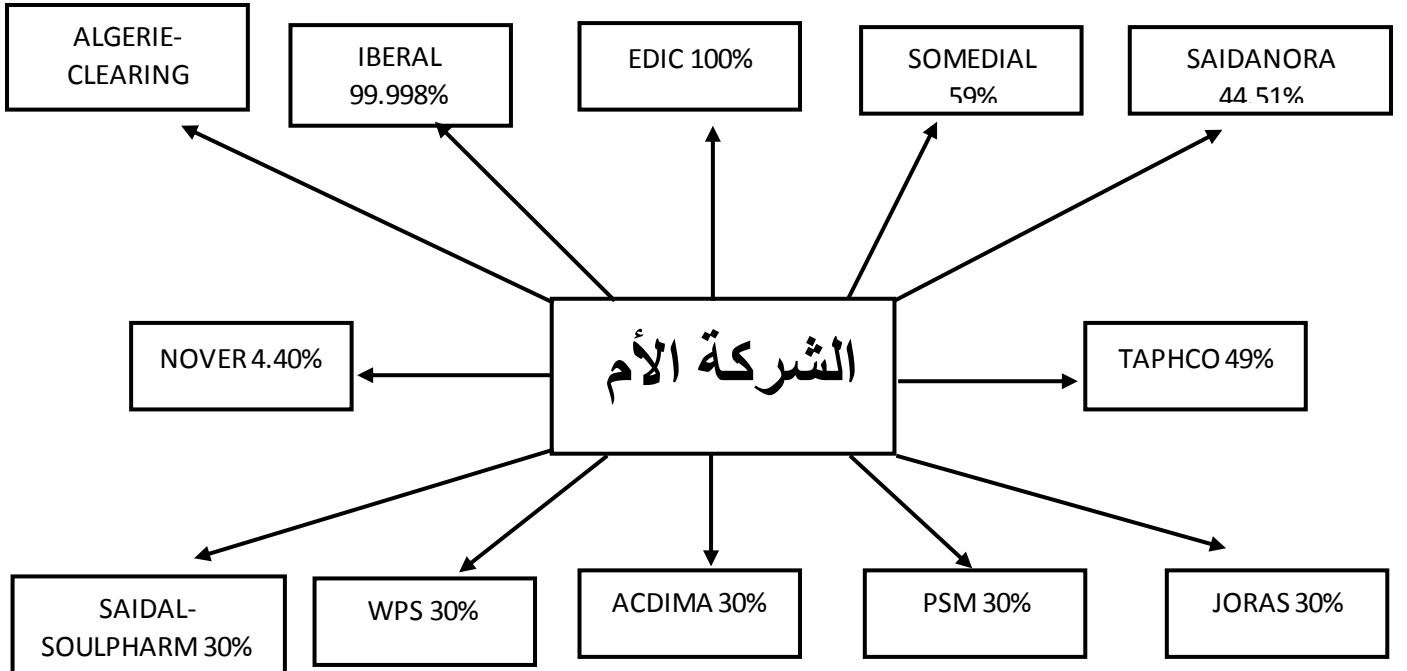
## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

ثانيا: بنية مجمع صيدال.

### 1- هيكل مجمع صيدال.

من خلال الشكل الموضح أسفله نلاحظ أن الشركات التابعة ليست لها ارتباطات مالية فيما بينها و تمتلك الشركة الأم مساهمات في عدة شركات منفصلة ماليا عن بعضها البعض ولكنها تمارس عليها رقابة مباشرة. ولكن الشركات التابعة ليست لها علاقة ببعضها البعض أي لا توجد شركات تابعة ثانوية " sous – filiales " مما يدل على البنية الشعاعية هي البنية المتبناة من طرف المجمع.

الشكل رقم 14: هيكل مجمع صيدال.



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات و ملاحق (لونيس، 2018).

يوضح الشكل البياني أن الشركة الأم هي الوحيدة المؤهلة لتمارس تسيير الفروع و المساهمات.

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

### 2- محيط التجميع حسب مجمع صيدال .

الجدول رقم 10 :المساهمات في 2016/12/31.

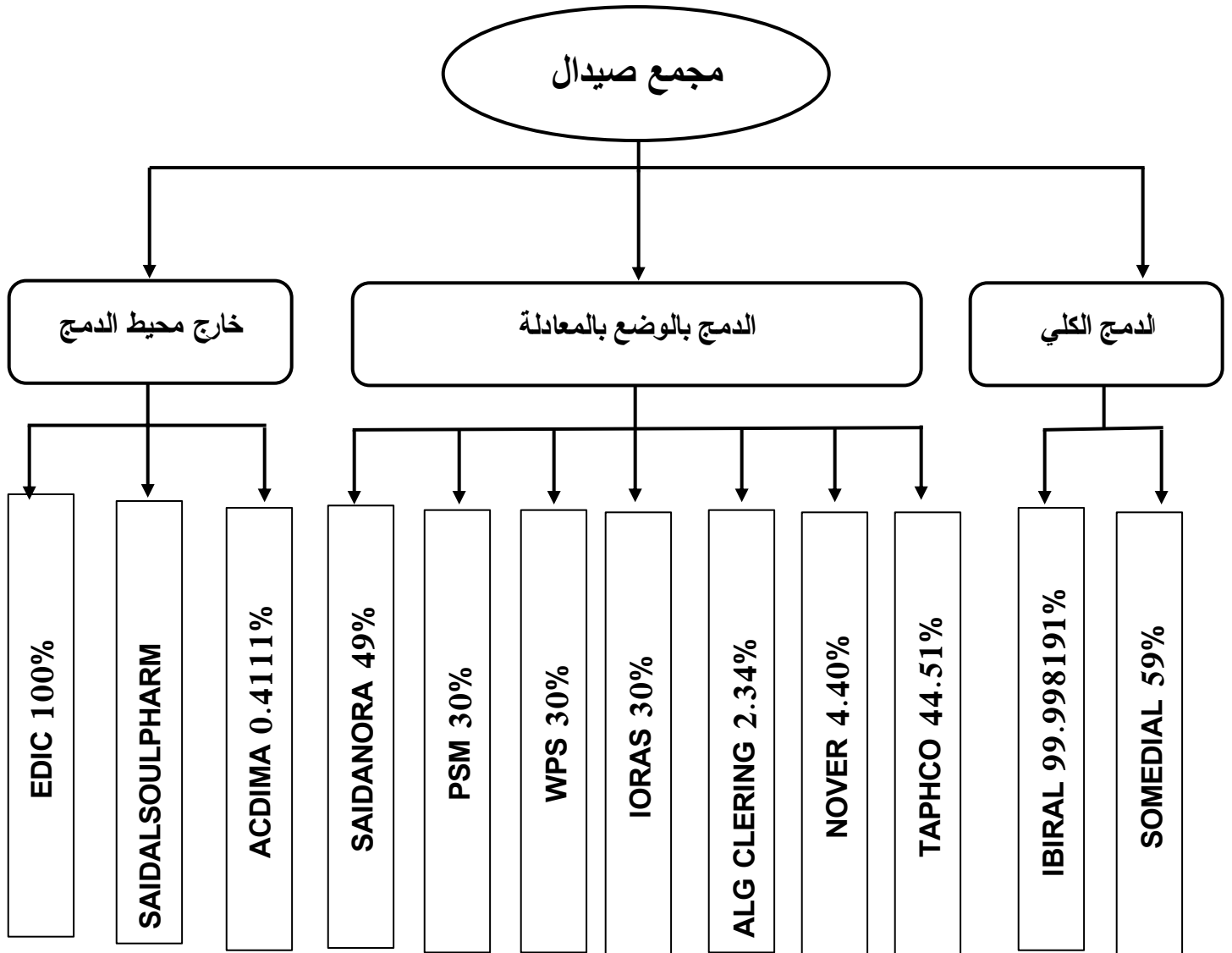
حصة صيدال %	نسبة المساهمة		رأس المال الاجتماعي		البيان
	القيمة	عدد الاسهم	القيمة	عدد الأسهم	
					1-الفروع
100.00%	552 750 000	55 275	552 760 000	55 276	IBERAL
59.00%	1 281 300 000	12 813	2 171 800 000	21718	SOMEDIAL
	<b>1 834 050 000</b>		<b>2 171 800 000</b>		المجموع I
					2-مساهمات اخرى
49.00%	24 500 000	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
	986 050 175		3 353 684 400		المجموع II
	2 819 100 175		6 064 244 400		المجموع العام

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات و ملاحق (لونيس، 2018).

يتكون محيط التجميع لمجمع صيدال من كل الشركات المذكورة أعلاه في جداول المساهمات ويقسم محيط التجميع إلى عدة تقسيمات من طرف المجمع حسب طرق التجميع المعتمدة او الشركات التي لا تخضع للتجميع فيقسم محيط التجميع إلى 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 15: محيط التجميع وفق مجمع صيدال



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات و ملاحق (لونيس، 2018).

### المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية المجمعة الخاصة بمجمع صيدال

بصورة عامة فإن مجمع صيدال يعد قوائمه المالية المجمعة وفقا لاعتبارات اقتصادية ووفقا لحاجة المسيرين والمساهمين للمساعدة في اتخاذ القرارات، والتي من خلالها ستمكن هذه الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي.

#### المطلب الأول: طرق وإجراءات تجميع الحسابات المنتهجة من طرف مجمع صيدال

من أجل إعطاء صورة صادقة عن القوائم المالية المجمعة، فإنه يجب تطبيق طرق وإجراءات التجميع أثناء دمج الحسابات بين الشركة الأم والشركة التابعة وذلك على أساس النظام المحاسبي المالي سابقة الذكر (الفصل الأول).

#### أولاً: محيط وطريقة التجميع المستعملة

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

الشركات NOVER , WPS , PSM , Somedial , IBERAL هي داخل محيط التوحيد.

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

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

- **طرق التوحيد:** يقوم المجمع بتطبيق طريقة التوحيد الكلي بالنسبة للشركات التابعة لIberal و Somedal 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.

ملاحظات بخصوص محيط الإدماج: الشركات خارج محيط الإدماج معناها أن المعالجة للمساهمات تتم على مستوى الميزانيات الفردية وهذا بتقييم المساهمات في 12/31.

الشركات nover و Algeria clearing من المفترض أنهم خارج محيط الإدماج لان نسبة المساهمة اقل من 20% .

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

- **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.
- **سياق التجميع** : يتبع المجمع الطريقة المباشرة في سياق التجميع حيث أن كل الشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع موجودة في نفس المستوى تبعاً 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.

### ثانياً: تقديم حسابات مجمع صيدال قبل عملية التجميع

- فيما يلي عرض ميزانية وحساب النتائج للشركة الأم لمجمع صيدال، بالإضافة ميزانيات الشركات التابعة لها ، وذلك قبل المعالجة وتجميع القوائم المالية.
- 1- ميزانية الشركة القابضة (الأم) صيدال: الجدول التالي يوضح ميزانية الشركة القابضة صيدال (أصول، خصوم) قبل عملية التجميع و المعالجة المحاسبية:



## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

الجدول رقم 11: ميزانية شركة صيدال المقلدة في 2016/12/31

القيمة الاجمالية	الخصوم	الشركة الام			الأصول
		قيمة المحاسبية الصافية	اهتلاكات ومؤونات	القيمة الاجمالية	
	الأموال الخاصة				أصول غير جارية
2 500 000 000	رأس المال	115.414.200,00	-	115.414.200,00	فارق الاقتناء
8 721 856 492,20	علاوات ذات الصلة برأس المال	14.368.243,42	193.065.885,24	207.434.128,66	تثبيات معنوية
12 663 614 184,45	الاحتياطات	9.122.499.237,77	-	9.122.499.237,77	الأراضي
1 578 555 153,30	فارق إعادة التقييم	951.264.701,61	5.112.317.742,42	6.063.582.444,03	المباني
1 614 727 609,14	النتيجة	969.112.389,43	13.145.122.865,38	14.114.235.254,81	تثبيات عينية أخرى
-956 242 037,13	ترحيل من جديد	277.770.251,06	2.252.958,94	280.023.210 ,00	تثبيات في شكل امتياز
26 122 504 401,96	المجموع	10.994.512.248,40	-	10.994.512.248,40	تثبيات جاري إنجازها
-	الخصوم غير الجارية	632.578.120,03	58.940.054,97	691.518.175,00	مساهمات أخرى وديون دائنة
8 496 430 148,11	اقتراضات وديون مماثلة	3.000.000.000,00	-	3.000.000.000,00	السندات والقوائم
0,00	ضرائب مؤجلة	152.406.625,37	-	152.406.625,37	تثبيات مالية أخرى
1 061 401 552,48	ديون أخرى غير جارية	281.381.815,40	-	281.381.815,40	ضرائب مؤجلة أصول
1 311 093 334,58	المؤونات	28.759.489.832,49	18.511.699.506,95	47.271.189.339,44	مجموع الأصول غير الجارية
10 868 925 035,17	المجموع				أصول الجارية
	الخصوم الجارية	4.902.507.528,29	629.232.318,65	5.531.739.846,94	المخزونات
23 73 437 421,34	الموردون والحسابات المرتبطة	3.618.744.739,49	1.664.198.518,72	5.282.943.258,21	الزيتان
761 129 174,14	ضرائب	1.477.500.746,23	377.579,41	1.477.878.325,64	الحسابات الأخرى المدنية
3 428 025 639,43	ديون أخرى	107.258.859,18	11.998.649,03	119.257.508,21	الضرائب
439 878 062,02	الخزينة السالبة	18.559.989,19	-	18.559.989,19	الفوائد المنظرة
7 002 470 296,93	المجموع	5.109.838.039,19	83.275.568,07	5.193.113.607,26	الخزينة
43 993 899 734,06	المجموع العام لمخصوم	15.234.409.901,57	2.389.082.633,88	17.623.492.535,45	مجموع الأصول الجارية
		43.993.899.734,06	20.900.782.140,83	64.894.681.874,89	المجموع العام للأصول

المصدر: ملاحق (لونيس، 2018).

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

2- ميزانية الشركة **Somédial** : الجدول التالي يوضح ميزانية الشركة التابعة (أصول، خصوم) قبل عملية التجميع و العالجة المحاسبية.

### الجدول رقم 12 : ميزانية شركة Somédial المقلدة في 2016/12/31

الأصول	الشركة التابعة			الخصوم	القيمة الاجمالية
	القيمة الاجمالية	اهتلاكات ومؤونات	قيمة المحاسبية الصافية		
أصول غير جارية				الأموال الخاصة	
فارق الاقتناء	-	-	-	رأس المال	2 171 800 000
تثبيات معنوية	4 474 633,07	1 963 249,73	2 511 383,34	علاوات ذات الصلة برأس المال	-
الأراضي	1 260 839 600,00	-	1 260 839 600,00	الاحتياطيات	335 931 643,10
المباني	934 834 223,04	443 547 716,60	491 286 506,44	فارق إعادة التقييم	12 131 706,74
تثبيات عينية أخرى	802 832 211,82	480 361 918,03	322 470 293,79	النتيجة	-10 494 715,34
تثبيات في شكل امتياز	-	-	-	ترحيل من جديد	-33 159 105,73
تثبيات جاري إنجازها	20 982 458,00	-	20 982 458,00	المجموع	2 475 909 528,77
مساهمات أخرى وديون دائنة	-	-	-	الخصوم غير الجارية	-
السندات والقسائم	-	-	-	اقتراضات وديون مماثلة	-
تثبيات مالية أخرى	1 926 023,86	-	1 926 023,86	ضرائب مؤجلة	17 509 995
ضرائب مؤجلة أصول	9 637 022,71	-	9 637 022,71	ديون أخرى غير جارية	-
مجموع الأصول غير الجارية	3 035 526 172,50	925 872 884,36	2 109 653 288,14	المؤونات	26 323 462,65
أصول الجارية	-	-	-	المجموع	43 833 457,65
المخزونات	825 211 383,41	-	825 211 383,41	الخصوم الجارية	-
الزيتان	308 484 778,61	242 570 587,63	65 914 190,98	الموردون والحسابات المرتبطة	104 165 613,60
الحسابات الأخرى المدينة	14 413 358,98	-	14 413 358,98	ضرائب	961 902,03
الضرائب	30 844 758,61	-	30 844 758,61	ديون أخرى	62 666 898,29
الفوائد المنظرة	-	-	-	الخزينة السالبة	370 285 382,39
الخزينة	11 785 802,61	-	11 785 802,61	المجموع	538 079 796,31
مجموع الأصول الجارية	1 190 740 082,22	242 570 587,63	1 190 740 082,22	المجموع العام لمخصوم	3 057 822 782,73
المجموع العام للأصول	4 226 266 254,72	1 168 443 471,99	3 300 393 370,36		

المصدر: ملاحق (لونيس، 2018).

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

3- ميزانية الشركة **Ibéral**: الجدول التالي يوضح ميزانية الشركة التابعة (أصول، خصوم) قبل عملية التجميع و  
العالجة المحاسبية.

### الجدول رقم 13 : ميزانية شركة Ibéral المقلدة في 2016/12/31

الأصول	الشركة التابعة			القيمة الاجمالية
	الخصوم	قيمة المحاسبية الصافية	اهتلاكات ومؤونات	
أصول غير جارية	الأموال الخاصة			
فارق الاقتناء	رأس المال	-	-	552 760 000
تثبيات مغنوية	علاوات ذات الصلة برأس المال	00	195 240,00	195 240,00
الأراضي	الاحتياطات	-	-	-
المباني	فارق إعادة التقييم	250 349 067,43	81 181 741,44	331 530 808,87
تثبيات عينية أخرى	النتيجة	7 770 607,67	173 169 386,38	180 939 994,05
تثبيات في شكل امتياز	ترحيل من جديد	-	-	-790 998 231,57
تثبيات جاري إنجازها	المجموع	173 805 065,61	-	173 805 065,61
مساهمات أخرى وديون دائنة	الخصوم غير الجارية	-	-	-
السندات والقسائم	اقتراضات وديون مماثلة	-	-	476 799 478,45
تثبيات مالية أخرى	ضرائب مؤجلة	-	-	-
ضرائب مؤجلة أصول	ديون أخرى غير جارية	-	-	-
مجموع الأصول غير الجارية	المؤونات	431 924 740,71	254 546 367,82	686 471 108,53
أصول الجارية	المجموع			484 470 002,87
المخزونات	الخصوم الجارية	1 622 858,62	-	1 622 858,62
الزيان	الموردون والحسابات المرتبطة	6 268 269,00	-	6 268 269,00
الحسابات الأخرى المدينة	ضرائب	51 061,34	-	51 061,34
الضرائب	ديون أخرى	35 696 084,81	-	35 696 084,81
القوائد المنظرة	الخزينة السالبة	-	-	-
الخزينة	المجموع	9 376 546,54	-	9 376 546,54
مجموع الأصول الجارية	المجموع العام لمخصوم	53 014 820,31	00	53 014 820,31
المجموع العام للأصول		484 939 561,02	254 546 367,82	739 485 928,84

المصدر: ملاحق (لونيس، 2018).

### 3- جدول حسابات النتائج للشركات المكونة لمجمع صيدال

فيما يلي عرض جدول حسابات النتائج للشركة الأم في مجمع صيدال، بالإضافة على جدول حسابات النتائج للشركات التابعة لها، وذلك قبل المعالجة وتجميع القوائم المالية.

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

جدول رقم 14 : جدول حسابات النتائج لشركة صيدال وشركات التابعة 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- لنتيجة 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	-
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-	-	-	-
عناصر غير عادية -أعباء-	-	-	-
9- النتيجة غير العادية	-	-	-
10- النتيجة الصافية	1 614 727 609,14	-10 794 715,34	-36 895 123,48

المصدر: ملاحق (لونيس، 2018).

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

### المطلب الثاني: إتمام عملية تجميع الحسابات للمجمع صيدال

بعد التعرف على محيط المجمع، وتحديد طريقة التجميع المتمثلة في التكامل الكلي، تقوم مصلحة التجميع على مستوى الشركة الأم بالتكفل بجميع إجراءات الإلزمة من أجل اعداد قوائم المالية المجمع.

#### أولاً: الإجراءات العملية لتجميع الحسابات

كما رأينا في الجانب النظري أنه يمكن تقسيم عملية التجميع إلى أربع مراحل رئيسية التي تعرف بـ : HIER

✓ المرحلة الأولى التجانس

✓ المرحلة الثانية الادمج

✓ المرحلة الثالثة الاستبعاد

✓ المرحلة الرابعة التوزيع

#### 1- المرحلة الأولى التجانس

تتلخص هذه المرحلة في توحيد طرق التقييم في شركات المجمع، حيث تهدف من هذه المرحلة هو جعل كل القوائم المالية لمؤسسات نطاق التجميع متوافقة مع السياسات المحاسبية للمجمع وبالتالي قابلية التوحيد.

• **التثبيات :** تقييم الإهتلاكات للتثبيات المادية والمعنوية التي تظهر في الميزانية بطريقة الإهتلاك الخطي حيث تلتزم الشركات التابعة بإعداد مخطط إهتلاك للتثبيات المادية والمعنوية المتشابهة التي تملكها وفق نفس الطريقة ونفس المدة المتبعة من الشركة الأم.

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

• **المؤونات :** يعمل مجمع صيدال كل سنة على تحيين المؤونات أي زيادة أو إلغاء في السنة الجارية وهي كالاتي:

✓ 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).

• **الضرائب المؤجلة:** تنشأ الضرائب المؤجلة في مجمع صيدال من المؤونات وهذا بتطبيق معدل 19%ضريبة على أرباح الشركات كالتالي:

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

مؤونة التقاعد: 215 195 460.42 = 19% \* 1 132 607 686.40

مؤونة العطل السنوية : 31 976 375.26 = 19% \* 148 707 733.21

مؤونة الضمان الاجتماعي : 28 254 469.31 = 19% \* 31 344 792.52

مؤونات إستثنائية: 5 955 510.58 = 19% \* 168 296 711.92

مجموع الضرائب المؤجلة = 281 381 815.57

تسجيل الضرائب المؤجلة محاسبيا كالتالي:

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

### 2- المرحلة الثانية الادمج

تهدف هذه المرحلة إلى إدماج كل من الميزانيات المختلفة وكذلك حسابات النتائج وإبرازها في شكل موحد ومتجانس، كأن يتم تجميع كل من الأصول غير الجارية لكل من الشركة الأم ومختلف فروعها، ونفس العملية بالنسبة لكل البنود الأخرى سواء في الميزانية أو في حسابات النتائج.

وبمأن مجمع صيدال يتبع أسلوب التجميع الكلي يتم جمع عناصر الميزانية و حساب النتائج للمؤسسات المجموعة مع عناصر الميزانية وحساب النتائج للشركة الأم بنسبة 100%.

من هذه الحسابات نذكر مايلي:

د/ تثبيتات جاري إنجازها لدى شركة الأم و شركة Iberal وشركة Somedial مجموعهم يساوي 11.189.299.772,01 وهذا الإجمالي يوضع في الميزانية المجموعة.

يجدر نكر أن الحسابات الفردية للشركات الزميلة لا تخضع لإدماج ولا إقصاء العمليات المتبادلة بينيا وبين أعضاء المجمع الآخرين لأن توحيدها يتعلق بإعادة تقييم سندات المساهمة فيها.

### 3- المرحلة الثالثة الاستبعاد

ويقصد بهذه الخطوة استبعاد كل العمليات البينية بين كل مكونات المجمع من أجل إبراز فقط نتائج العمليات التي تمت بين المجمع والمحيط الخارجي ، حيث تقوم مصلحة المحاسبة و المالية، العمليات الداخلية التي تمت بين شركات مجمع صيدال، ليتم فيما بعد إلغاءها، وتجميع الأرصدة الباقية.

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

➤ العمليات التجارية (عملاء، موردين): هناك كمية من السلع تداولت بين شركات مجمع صيدال هذه السلع لم يتم تسديد قيمتها، بمعنى أنها بقية داخل مكونات المجمع الى تاريخ اعداد الميزانيات الختامية المنفصلة.

### الجدول رقم 15 : حسابات الحقوق والديون المتبادلة في 2016/12/31

Somedial		Lberal		الشركة الأم		البيان
الديون	الحقوق	الديون	الحقوق	الديون	الحقوق	
6089045	7004852	2784249	240975887	-	-	الشركة الأم
-	-	-	-	240975887	2784249	Lberal
-	-	-	-	7004852	6089045	Somedial

المصدر: ملاحق (لونيس، 2018).

يمثل الجدول أعلاه مجموع الحقوق (الموردون) والديون (الزبائن) المتبادلة بين شركات المجمع وهذا حسب الملحق رقم 08.09.

تخص معالجة الديون والحقوق على مستوى صيدال حسابات 411 الزبائن مع 401 الموردون، حساب 415 عمليات المجمع وحساب 419 التسبيقات بمبلغ إجمالي 49978282.02 للزبائن/الموردون ومبلغ 236875759.97 المدينون الآخرون وهذا حسب الملحق رقم 10.

		2016/12/31	
	49978282.02	د/موردو المخزونات بين شركات المجمع	401
	236875759.97	د/عمليات المجمع	451
49978282.02		د/زبائن بين شركات المجمع	411
236875759.97		د/عمليات المجمع	451
		اقضاء الحقوق وديون المتبادلة	

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

الجدول رقم 16 : حسابات الأعباء والإيرادات المتبادلة في 206/12/31

somedial		Lberal		الشركة الأم		البيان
عبء	ايراد	عبء	ايراد	عبء	ايراد	
-	-	-	11186300	-	-	الشركة الأم
-	-	-	-	-	11186300	Lberal
-	-	-	-	-	-	Somedial

المصدر: ملاحق (لونيس، 2018).

القيمة التي في الجدول 11186300 هي إيراد لشركة lberal اتجاه الشركة الأم صيدال أو عبء لشركة صيدال اتجاه lberal وهي تمثل تقديم لتحاليل المنتجات الصيدلانية.

11186300	11186300	2016/12/31	706
		د/خدمات مقدمة	
11186300	11186300	د/خدمات خارجية	621
		اقصاء الإيرادات المتبادلة ل lberal اتجاه الشركة الام	

#### 4- المرحلة الرابعة التوزيع

تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل التحضير لإعداد القوائم المالية المجمعة، أين يتم تحديد الراس المال الحقيقي للمجمع، كما يجب إبراز كذلك حقوق الأقلية.

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:

- د/ 457000 الشركاء-الحصص الواجب دفعها: 400000000
- د / 468200 أعباء واجب دفعها: 4770000
- د/423000 مشاركة الاجراء في النتيجة: 124489261.53
- د/106 الاحتياطات: 129219310.48 (تم تخصيصها كليا في الحساب 106)



## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

القيود المحاسبية التالي يبين هذه العملية:

		2017/12/31		
	658478572.01	د/الترحيل من جديد	457	11
400000000		د/الشركاء-الحصص الواجب دفعه	468	
4770000		د/أعباء واجبة الدفع	423	
124489261.53		د/ مشاركة الاجراء في النتيجة	106	
129219310.48		د/ الاحتياطات		
		توزيع النتيجة		

ثانيا: توزيع الأموال الخاصة لشركات التابعة و نكتشف الفرق الذي يحدث في التجميع

إن رؤوس الأموال الخاصة للشركات المجموعة توزع بين المجمع والأقلية المنتمية له ، ويتحدد ذلك عن طريق نسبة الفائدة.

جدول رقم 17 : توزيع رؤوس الأموال الخاصة

حقوق الأقلية لـ	حقوق الأقلية لـ	
Somedial	Lberal	
890 500 000	10 000	رأس المال
137 731 973.67	-	الاحتياطات
4 973 999.76	-	فارق إعادة التقييم
13 595 233.35	14 309.98	ترحيل من جديد
667.47	4 425 833.29	النتيجة
1 046 801 874.25	4 450 143 .27	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على ملاحق (لونيس، 2018).

- حقوق الأقلية لـ Lberal = رأس المال \* (1- عدد اسهم الممثلة من صيدال/عدد اسهم لـ lberal)
- حقوق الأقلية لـ Somedial = رأس المال \* (1- عدد اسهم الممثلة من صيدال/عدد اسهم لـ Somedia)

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

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

		2017/12/31	
	10794715.34	د/ترحيل هن جديد Ibéral	11
	36895123.48	د/ترحيل هن جديد Somédial	11
	790998231.57	د/النتيجة الصافية Somédial	12
	33159105.73	د/النتيجة الصافية Ibéral	12
198199669.49		د/ الاحتياطات Somédial	106
7157706.98		د/ فرق إعادة التقييم Somédial	105
6368882.05		د/ النتيجة الصافية Somédial	12
36894456.01		د/ النتيجة الصافية Ibéral	12
790983921.59		د/ترحيل هن جديد الموحد"	11
19563872.28		د/ ترحيل هن جديد الموحد	11
10000		د/حقوق الأقلية رأس المال Ibéral	19
890500000		د/حقوق الأقلية رأس المال Somédial	19
137731973.67		د/حقوق الأقلية الاحتياطات Somédial	19
4973999.76		د/حقوق الأقلية فرق إعادة التقييم Somédial	19
4425833.29		د/ حقوق الأقلية النتيجة Somédial	19
667.47		د/ حقوق الأقلية النتيجة Ibéral	19
14309.98		د/حقوق الأقلية ترحيل هن جديد Ibéral	19
13595233.35		د/حقوق الأقلية ترحيل هن جديد Som	19

### إقصاء سندات المساهمة

يقوم مجمع صيدال باقتناء سندات المساهمة في رأس مال الشركة التابعة **Ibéra** 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 لشركة التابعة **Ibéral** والتي تمت في **2016/05/23** مع العلم أن صيدال باشرت بشراء أسهم هذه الشركة ابتداء من سنة **2014**.

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

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

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

		2016/12/31	
	552750000	د/رأس المال Ibéral	101
	2171800000	د/ رأس المال Somédial	101
	335931643.10	د/الاحتياطات Somédial	106
	12131706.74	د/فرق إعادة التقييم Somédial	105
1281300000		د/سندات الفرع Somédial	261
552750000		د/ سندات الفرع Ibéral	262

### وضعية سندات الشركات الزميلة للمعادلة

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

### الجدول رقم 18: حساب فارق المعادلة للمساهمات الموضوعية تحت التأثير الفعال

الشركة	رأس المال إلى 2116/12/31	اجمالي عدد الاسهم	الأسهم المسيطرة من طرف صيدال	رأس المال الاجتماعي	%	حصة صيدال	القيمة المحاسبية للاسهم	فائض القيمة
P.S.M	2580704272.31	9120	2736	912000000	30	774211283.79	273600000	500611283.79
W.P.S	1884562803.96	42620	12786	42620000028	30	565368841.19	127860000	437508841.19
NOVER	1121147650.19	288000	12672	8000000	4.4	49330496.61	12672000	36658496.61
	414132000	1388910621.59	1626200000	5586414733.46	المجموع	974778621.59	414132000	1388910621.59
								974778621459
فرق المعادلة								

المصدر: ملاحق (لونيس، 2018).

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

974778621.5

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

القيد المحاسبي التالي يبين استبدال قيمة السندات:

		2016/05/23		
414132000	1388910621.59	د/سندات المساهمة (الشركات الزميلة)	265	
		د/سندات أخرى	262	
974778621.59		د/فارق معادلة	107	
	62302666.02	د/العناصر غير العادية-أعباء	67	
62302666.02		د/ فارق المعادلة	107	

**المبحث الثالث: عرض القوائم المالية المجمعة و مزايا التشريعية المحققة.**

عرض القوائم المالية جزء لا يتجزء من عملية تجميع الحسابات فهو يمثل النتائج و الهدف من هذه العملية و هي القوائم المالية المجمعة.

**المطلب الاول: عرض القوائم المالية المجمعة لمجمع صيدال**

تمثل القوائم المالية المجمعة عنصر من العناصر الأساسية التي يقدم من خلالها حوصلة نشاط المجمع في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية.

**أولاً: عرض الميزانية المجمعة لمجمع صيدال**

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

الجدول رقم 19: الميزانية المدمجة لمجمع صيدال في 2016/12/31

الأصول	المبالغ	
	القيمة الاجمالية	اهتلاكات ومؤونات
أصول غير جارية		
فارق الاقتناء	115.414.200,00	00
تثبيات مغنوية	212.104.001,73	195.224.374,97
الأراضي	10.383.338.837,77	00
المباني	7.329.947.475,94	5.637.047.200,46
تثبيات عينية أخرى	15.098.007.460,68	13.798.654.169,79
تثبيات في شكل امتياز	280.023.210 ,00	2.252.958,94
تثبيات جاري إنجازها	11.189.299.772,01	
مساهمات أخرى وديون دائنة	691.518.175,00	58.940.054,97
السندات الموضوعة موضع المعادلة-المؤسسات المشاركة	1.388.910.621,59	00
السندات والقسائم	3.000.000.000,00	00
تثبيات مالية أخرى	154.332.649,23	00
ضرائب مؤجلة أصول	291.018.838,11	00
مجموع الأصول غير الجارية	50.133.916.242,06	19.692.118.769,13
أصول الجارية		
المخزونات	6.358.574.088,97	629.232.318,65
الزبائن	5.547.718.013,80	1.906.769.106,35
الحسابات الأخرى المدينة	1.255.466.985,99	377.579,41
الضرائب	185.798.351,63	11.998.649,03
الفوائد المنطرة	18.559.989,19	00
الخزينة	5.214.275.956,41	83.275.568,07
مجموع الأصول الجارية	18.580.393.395,99	22.323.771.980,64
المجموع العام للأصول	68.714.308.638,05	22.323.771.980,64

المصدر: ملاحق (لونيس، 2018).

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

الأصول	الخصوم
	الأموال الخاصة
2.500.000.000,00	رأس المال
8.721.856.492,20	علاوات مرتبطة برأس المال
12.861.813.853,88	الاحتياطات
-	فارق التقييم
1.585.712.860,28	فارق إعادة التقييم
1.509.161.605,06	النتيجة
1.037.081.287,61	فارق المعادلة
-1.766.796.831,10	ما يرحل من جديد - خسائر
1.015.179.929,35	فوائد الأقلية
27.464.009.197 ,27	مجموع الأموال الخاصة
	الخصوم الغير جارية
8.973.229.626,56	قروض وديون مالية
17.509.995,00	ديون أخرى غير جارية
1.061.401.552,48	ضرائب مؤجلة
1.345.087.321,65	مؤونات ومنتجات مقيدة سابقا
11.397.228.495,69	مجموع الخصوم الغير جارية
	الخصوم الجارية
2.430.054.019,90	موردون وحسابات الملحقة
776.153.641,37	ضرائب
3.512.927.858,77	ديون أخرى
810.163.444,41	خزينة سلبية
7.529.298.964,45	مجموع الخصوم الجارية
46.390.536.657	مجموع العام للخصوم

المصدر: ملاحق (لونيس، 2018).

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

ثانياً: عرض جدول حسابات النتائج لمجمع صيدال

الجدول رقم 20 : جدول النتيجة المدمج لمجمع صيدال في 2016/12/31

اسم الحساب	الشركة الأم
رقم الأعمال	10 223 411 484.28
الإنتاج المخزن	265 663 623.51
11- إنتاج السنة المالية	10 489 175 107.79
المشتريات المستهلكة	-3 663 777 474.24
الخدمات الخارجية الأخرى	-928 780 089.72
12- استهلاك السنة المالية	-4 592 557 563.96
13- القيمة المضافة	5 896 517 543.83
أعباء المستخدمين	-3 023 474 168.42
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-173 817 524.53
14- إجمالي فائض الاستغلال	2 699 225 851.88
منتجات عملياتية	72 651 701.08
أعباء عملياتية	-99 258 043.60
مخصصات الإهلاكات والمؤونات	-1 299 102 638.36
استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	719 627 105.07
15- لنتيجة العملياتية	2 193 143 975.07
منتجات مالية	183 271 195.24
أعباء مالية	-177 710 456.40
16- النتيجة المالية	5 561 738.84
17- النتيجة العادية قبل الضرائب	2 198 714 713.91
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	-628 653 272
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
18- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	1 567 137 771.32
عناصر غير عادية -منتجات-	0,00
عناصر غير عادية -أعباء-	0,00
19- النتيجة غير العادية	00
10- النتيجة الصافية	1 567 137 771.32
نتيجة الأقلية	4 426 500.76
الحصة في نتيجة الشركات الزميلة	-62 302 666.02
النتيجة الصافية للنشاط	1 509 161 605.06

المصدر: ملاحق (لونيس، 2018).

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

### المطلب الثاني: المزايا التشريعية المحققة من التجميع.

لقد ركزنا على المزايا الضريبية لان المحاسبة الجزائرية هي محاسبة جبائية اكثر منها مالية فأى اضافة تقوم بها الشركات هي لاجل الامتيازات الضريبية و التشريعية، عند اختيار مجمع صيدال لنظام التجميع المحاسبي فهي تلقائيا تستفيد من المزايا الضريبية التالية:

الاعفاءات من حقوق التسجيل التسجيل لعقود تحويل الشركات و هي التي تثبت نقل الممتلكات بين الشركات الاعضاء .

**توحيد الأرباح:** يسمح لشركات داخل نطاق التجميع مما يسمح باجراء مقاصة شاملة بين الأرباح و الخسائر المسجلة على مستوى الشركات المكونة للمجمع حيث نلاحظ في دراستنا لمجمع صيدال ان الشركتان IBERAL و SOMEDIAL كلاهما حقق نتائج سالبة لعامين متتاليين كالآتي :

البيان	السنة	2015	2016
SAIDAL SPA		1 172 407 473.19	1 614 727 609.14
IBERAL		-54 272 248.71	-36 895 123.48
SOMEDIAL		-18 428 551.79	-10 794 715.34

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على ملاحق (لونيس، 2018).

حيث يتم اجراء مقاصة بين النتائج و هذا بعد القيام بالتعديلات اللازمة يستثنى خلالها العمليات الداخلية لشركات داخل المجمع حيث ان توحيد النتائج ينتج عنه حماية بعض الشركات من شبح الافلاس .

تستفاد من معدل الضريبة الموحد وهو معدل الضريبة لنشاط الغالب للمجمع و هو معدل الضريبة على الانتاج 19% .

تعفى العمليات البنينية من الرسم على القيمة المضافة حيث ان مجمع صيدال لديه حقوق متبادلة داخل شركات المجمع كما يلي :

240975887 ديون على الشركة الام صيدال اتجاه الشركة التابعة ابيبرال ناتجة عن عمليات متبادلة داخل المجمع حيث تنتج عنها رسم على القيمة المضافة بنسبة 19% اي TVA 45785419 مسترجعة لشركة ابيبرال يجب عليها تسويتها في وثيقة G50 لكن من مزايا التجميع ان الشركات داخل المجمع تعفى من هذا رسم الناتج عن العمليات البنينية .



## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

كذلك في ديون الشركة الام اتجاه صوميدال المقدرة بـ 7004852 دج تنتج عنها TVA بقيمة 1330922 معفات.

نفس الشيء في تبادل الخدمات حيث قدمت شركة ايبيرال خدمة لشركة الام بقيمة 11186300 دج ينتج عنها TVA مسترجعة بقيمة 21253970 دج لا تحسب لانها معفات .

الرسم على النشاط المهني يعفى رقم الاعمال المحققة ضمن العمليات البينة من الرسم على النشاط المهني وهذا يخص كل ما سبق ذكره من عمليات بيع بين شركات المجمع يقدر رسم على النشاط المهني بـ 1% من رقم الاعمال برجوع الى العملية البينية الاولى  $240975887 \times 0.01 = 2409759$  اي ان المجمع لا يقوم بتسديد هذا المبلغ و التصريح عنه في وثيقة G50 . هنا يظهر تاثير النظام الجبائي على مزاي المجمععات.

كما قام المشرع بالغاء شرط تحقيق نتائج ايجابية خلال سنتين الاخرتين للاستفادة من هذه المزايا الجبائية وفق المادة 06 من قانون المالية لسنة 2008 .

ايضا مجمع صيدال استفاد من ميزة الغاء اقصاء الشركات العاجزة من محيط التجميع و الاستفادة المزايا الجبائية الممنوحة حيث ان الشركتان صوميدال و ايبيرال حققتا عجز لدورتين متتاليتين لآكن تم ادراجهما في نطاق التجميع و استفاد المجمع ككل من هذا وذلك من خلال الغاء الرسوم في العمليات البينية و المقاصة للعجز الحاصل في الميزانيات.

## الفصل الثاني: دراسة حالة مجمع صيدال

### خلاصة الفصل:

مجمع صيدال هو مجمع صناعي ينشط في مجال صناعة الأدوية ويتكون من عشر شركات، شركة الأم التي تقوم بأعمال الإدارية ومراقبة السياسات المالية والتشغيلية لشركات التابعة التي تشارك في اتخاذ القرارات، شركتين تابعتين وسبع شركات زميلة.

وعلى العموم يعبر مجمع صيدال على المجمعات الجزائرية، من خلال تطبيقه لتقنية التجميع المحاسبي وذلك وفق طريقة التكامل الكلي من خلال جمع عناصر القوائم المالية الفردية مع الغاء العمليات التجارية الداخلية و تحديد حقوق الأقلية لشركات التابعة وحصص السندات لشركة الأم وبعدها تقوم مصلحة المالية والمحاسبة باعداد وعرض القوائم المالية المجمعة ، باشراف محافظي الحسابات.

كما استنتجنا من خلال دراسة الحالة أن مجمع صيدال يستفيد من مزايا ضريبية منها خضوعه لمعدل ضريبة TVA 19% و الإعفاءات من TVA أثناء تبادل الخدمات بين شركة تابعة وصيدال.

# الخاتمة

تحتل القوائم المالية المراجعة مكانة هامة في المحاسبة المالية، فهي تهدف إلى خدمة مستخدميها في معرفة الوضعية المالية للمجمع. ويعتبر إعداد القوائم المالية المراجعة عمل مشترك بين كل من محضري القوائم المالية للشركات التابعة وكذا مكتب المحاسبة المعتمد في إطار المعايير المحاسبية الدولية. هذه الأخيرة كانت قد تبنتها الجزائر من خلال تغيير نظامها المحاسبي وجعله موافقا لها. ومن هذا المنطلق تمت محاولة الإجابة على السؤال الرئيسي في هذا الموضوع والمتمحور حول فيما تتمثل مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي لذلك تم افتتاح هذا الموضوع بعرض المفاهيم الأساسية ذات الصلة بالموضوع المدروس كمفهوم مجمع الشركات ومكوناته ومحيطه وطرق التجميع التي أخذ بها النظام المحاسبي المالي الجزائري ثم تم التطرق في الفصل الثاني تم إجراء دراسة حالة على مجمع صيدال من خلال وثائق تام الحصول عليها من دراسة سابقة.

### نتائج اختبار الفرضيات

من خلال دراسة الموضوع المتعلق بمزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، تم اختبار الفرضيات:

- تتمثل الفرضية الأولى في: "تطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي يمكن المجمعات من الحصول على مزايا جبائية واقتصادية"، هذه الفرضية صحيحة وقد تم التطرق في الجانب النظري لكل المزايا التي حددها المشرع الجزائري لفائدة المجمعات عند الالتزام بالنصوص القانونية، وتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- تتمثل الفرضية الثانية في: "يعمل النظام المحاسبي المالي على تسهيل اعداد القوائم المالية للمجمعات"، هذه الفرضية صحيحة حيث وضع المشرع الجزائري إجراءات ومراحل التجميع المتمثلة في مرحلة التجانس، ثم الاندماج، الاقصاء، ثم التوزيع وكذلك طرق المحاسبية للتجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي هي الاندماج الشامل او الكلي والطريقة المعادلة الصادرة في 2009 والمعدلة في 2011 والتي دخلت حيز التنفيذ سنة 2014، كل هذا ساعد المجمعات على اعداد القوائم المالية المراجعة بصورة صادقة، ووفق الأطر القانونية.
- تتمثل الفرضية الثالثة في: "يتم اعداد قوائم مالية لكل فرع من فروع مجمع "صيدال" ثم تجميع هذه القوائم في قائمة مالية واحدة تعبر عن المجمع كوحدة واحدة"، هذه الفرضية صحيحة، حيث تم التطرق اليه في الجانب التطبيقي للدراسة، وذلك عند قيام مصلحة المحاسبة والمالية بتجميع القوائم المالية المنفصلة لشركات التابعة، وشركة الأم "صيدال"، وهذا بالاعتماد على إجراءات التجميع بقواعد التنظيم المحاسبي المطبقة في المجمع للوصول الى القوائم المالية المراجعة تتميز بالمصادقية وتعبير عن صورة الصادقة لكي تفيد مستخدمي هذه القوائم بالمعلومات.

## نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة تم الوصول الى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها كما يلي:

- المجمع يعتبر كيان اقتصادي واحد لا يملك شخصية قانونية كشخص معنوي وحيد وانما مجموعة من الشخصيات المعنوية المستقلة عن بعضها البعض ترتبط اقتصاديا بنسبة يطلق عليها نسبة الرقابة.
- البنية التي يشكلها المجمع تأثر على عملية تجميع الحسابات واختيار أساليب التجميع .
- للقيام بعملية التجميع يجب الاحاطة بالنظام المالي المحاسبي الذي يعتبر المرجعية الأساسية والذي يستمد مضمونه من معايير المحاسبة الدولية دون التقيد التام بها.
- تقدم القوائم المالية المجمعة معلومات أفضل من القوائم المالية الفردية و الصورة الصادقة للوضع المالية للمجمع تعكس الوضعية الاقتصادية الفعلية له.
- القوائم المالية المجمعة لا تشكل الزاما في الجزائر فمن خلال دراسة المواد القانونية تكمن اهميتها عندما تكون الشركة مدرجة في البورصة .
- تغيير شكل الميزانية المجمعة عن الشكل المعتاد في الميزانية الفردية المعتادة بظهور حسابات جديدة .
- تحصل المجمع على العديد من المزايا الاقتصادية والجبائية جراء التزامها بإعداد الحسابات المجمعة.
- قامت مصلحة التجميع لمجمع صيدال بإجراء التجميع المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي على مستوى الشركة الأم و استتنت المساهمات الاقل من 20% و الشركات المنظمة حديثا .
- تكون محيط توحيد مجمع صيدال من الشركات الخاضعة لرقابة المطلقة التي استعملت في عملية تجميعها طريقة التوحيد الكلي و الشركات الزميلة الخاضعة للتأثير الفعال التي طبقت عليها طريقة المعادلة .
- الميزانية المجمعة لشركة صيدال أبرزت المزايا الاقتصادية التي تستفاد منها المجمع من أهمها توحيد النتائج الذي غطى عن العجز الحاصل في الشركات التابعة .

## الاقتراحات

- من خلال الدراسة النظرية و دراسة الحالة يمكن إدراج بعض الاقتراحات التي يمكن ان تساهم في ابراز و تحسين موضوع تجميع الحسابات و المزايا التي يمكن الاستفادة منها و هي كالآتي:
- اعطاء المزيد من الاهتمام و العناية بمواضيع المحاسبة المتقدمة لتحكم و التسيير الحسن لشركات الكبرى فهي تمثل عجلة النمو في أي دولة حيث أن معظم الشركات الأجنبية هي عبارة عن مجععات حين نتكلم عن المجمع فانك تتحدث عن التركيز الاقتصادي الذي يمثل منبع الثروة، القوانين الجزائرية لم تصل الى ذلك القدر من التفتح الذي يصنع هذا التركيز الاقتصادي الحقيقي في بلدنا نفتح توسيع الحلقة التشريعية للمجمع الاقتصادية لتشجيعها على تشكيل المزيد و دفع المؤسسات الصغيرة على الارتقاء .

- منح المزيد من المزايا الاقتصادية للمجمعات و تشجيعها على مثل هذه التكتلات مع الصرامة في الرقابة الجبائية عليها.
- اصدار قوانين من شأنها أن تلزم المجمعات على اعداد القوائم المالية المجمععة والافصاح عليها فتركها اختيارية لا يخدم الاقتصاد الوطني .
- توحيد المصطلحات الاكاديمية و تأطيرها عن طريق تحديد المفاهيم في النظام المحاسبي المالي تسهيلا لعمليات البحث و التواصل .
- إصدار قوانين من شأنها أن تسهل على الطلبة إجراء تریصات في الشركات العامة و الخاصة من اجل إتمام دراساتهم لإنتاج إطارات مستقبلية متخصصة .

### أفاق الدراسة

بعد القيام بهذه الدراسة تم الخروج بمجموعة من الأفكار لمواضيع بحثية مستقبلية يمكن ان ندرسها كالأتي :

- النظام الجبائي للمجمعات .
- أنظمة المعلومات في المجمعات الاقتصادية.
- اثر القوائم المالية المجمععة على اتخاذ القرار.
- تجميع الحسابات في ظل المعايير المحاسبة الدولية بين الواقع و تطبيق.

# قائمة المراجع

### الكتب العربية:

1. أمينة بن بوتلجة. (2011). *محاسبة الشركات*. الجزائر: متيجة للطباعة.
2. باسم محمد ملحم، و بسام حمد الطروانة. (2011). *الشركات التجارية*. عمان: المسيرة للنشر و التوزيع.
3. محمد الفيومي، و فؤاد السيد المليجي. (2000). *المحاسبة المالية المتقدمة*. الاسكندرية: الجامعة الجديدة للنشر.
4. محمد أمين زويل. (2012). *أصول محاسبة الشركات*. الإسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية.
5. محمود صالح قائد الارياني. (2013). *اندماج الشركات كظاهرة مستحدثة*. الاسكندرية: دار الفكر الجامعي.
6. نهاد أحمد إبراهيم السيد. (2014). *الاستحواد على الشركات التجارية*. القاهرة: النهضة العربية .
7. نور الدين أحمد قايد . (2014). *محاسبة الشركات الاندماجية*. عمان: زهران لنشر وتوزيع.
8. نور الدين احمد قايد . (2017). *محاسبة الشركات القابضة*. عمان: الاعصار العلمي.
9. نور الدين أحمد قايد. (2015). *محاسبة الشركات*. بسكرة: علي بن زيد للطباعة و النشر.

### الكتب بالفرنسية:

1. Ben amor, H. (2006). *La consolidation des bilans* (éd. 1). sfax: Les éditions Raouf yaich.
2. Dandon , O., & Dandon, P. (1998). *LA CONSOLIDATION Méthodologie et pratiques*. paris: EXPERT COMPTABLE MEDIA.
3. Ben amor, H. (2006). *La consolidation des bilans* (éd. 1). sfax: Les éditions Raouf yaich.
4. ercier, S. (2015). *La consolidation* (éd. 4ème édition). Liège: edipro.
5. Meslpé-Lassalle, D. (2006). *LA CONSOLIDATION DES COMPTES Normes IFRS et comparaison avec les principes français actuels*. paris: MAXIMA LAURENT DU MESNIL.

### مقالات باللغة العربية:

1. أحمد محمود المساعدة. (2014). *العلاقة القانونية للشركة القابضة مع الشركات التابعة لها*. لأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الانسانية، 109-122.



2. الخضر سي محمد. (2017). الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 318-175.
3. جميلة مدور. (2016). استراتيجية الشركة الأم والشركة القابضة في الاستثمار الأجنبي ومصالح الدول المضيفة. الحقوق والحريات، 420-408.
4. رشيد عريوة. (2017). الحسابات المجمعة بين النظام المحاسبي المالي scf و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع صيدال. مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية (18)، 374-391.
5. رقاد سليمة ، بوغازب زينب .اهمية التعديلات المحاسبية على توحيد حسابات المجموعة دراسة حالة مجمع صيدال مجلة الحقوق و العلوم الانسانية - دراسات اقتصادية. 67-80.
6. سعيدة سماتي. (2020). الشركات التابعة للشركة القابضة "سونغاز" بين الاستقلالية والتبعية. المجلة الجزائرية للعلوم القانونية ، السياسية و الإقتصادية، 240-222.
7. سليمة رقاد ، و زينب بوغازي (المحررون). (2018). مدى أهمية فارق التوحيد (الادماج) الاول في توحيد حسابات المجموعة وفقا لكل من النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية. مجلة الحقوق و العلوم الانسانية -دراسات اقتصادية، 36(2)، 140-147.
8. سي محمد، لخضر . (2017). الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة دراسة حالة مجمع سيفيتال بجاية .مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية.. 175-318.
9. عبد اللاوي يحي ، زهواني رضا، اوصيف فايز خير دين . (2017). إدارة تجميع الحسابات في المجمعات الاقتصادية: الإجراءات، التنظيمات دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري. مجلة الدراسات المالية و المحاسبية 598-614، 8.
10. نصيرة يحيوي . (31 ديسمبر، 2018). تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق. الصفحات 440-424.
11. نور الدين أحمد قايد، و محمد بلقايد خملول. (2020). دور أهمية إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية . افاق للعلوم، 296-285.
12. هارون أوران. (2015). الإطار المفاهيمي لمجمع الشركات. صوت القانون.

مقالات بالفرنسية:

1. Abou El Jaouad. (s.d.). Consolidation des comptes de groupe.

2. AMOURA, D. (Éd.). (2012). L'importance de la consolidation des états financiers sur la pertinence des informations financières (étude comparative). *revue Reformes Economiques et Intégration en Economie Mondiale*, 7, 89-107.
3. MOKHEFI, A. (Éd.). (2013, 05). La communication financière et le processus de consolidation des comptes des groupes Algérie a-t-elle anticipé? *revue DIRASSAT*, 4(2).

### المذكرات الأكاديمية:

1. رشيد عريوة . (2018). إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS . المسيلة : كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة بوزياف أطروحة لنيل شهادة دكتوراه تخصص علوم التسيير .
2. سارة ساسي . (2014/2013). الشركة القابضة والشركة الأم والشركة التابعة في القانون الجزائري. أم البواقي: كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة العربي ابن مهدي أم البواقي مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر.
3. خالد صامري . (2013). القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي . بسكرة: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي.
4. خالد زعباط . (2013). أهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي. ورقة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مباح ورقة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة.
5. خالد بن عبد الرحمان. (2017). القوائم المالية المجمعة. بومرداس: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية قسم علوم التسيير جامعة بومرداس مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر.
6. أمينة لونيس. (2018). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة المجمعات. المسيلة: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة المسيلة مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق.
7. الطيب مداني. (2015). القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة حالة مجمع المؤسسات الوطنية للخدمات في الآبار. (ENSP) مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير قسم العلوم التجارية جامعة ورقلة , الجزائر.
8. أحمد مقدمي. (2005). النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات. الجزائر: آلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر مذكرة الحصول على شهادة الماجستير.

9. كارش , سعيد .(2012). ادماج الحسابات في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مجمع سوديانف منكرة ماجستير .كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير قسم العلوم التجارية جامعة الجزائر 03, الجزائر .
10. معانقي جميلة , حمراني حياة ,(2019). تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية . منكرة ماستر .كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم المالية و المحاسبة جامعة البويرة , الجزائر .
11. نوال بلعربي . (2015). القوائم المالية المجمعة في ظل النظام المالي المحاسبي. مستغانم: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص تدقيق محاسبي.
12. دنيا حمودي،(2019) نظام الجبائي للمجمعات دراسة حالة المجمع شرقي للدواجن ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم التجارية والاقتصادية ، تخصص علوم مالية والمحاسبية ،جامعة ام البواقي ، الجزائر .

### مذكرات باللغة الفرنسية:

1. Anonyme. (2007). L'approche d'audit des comptes consolidés : Cas de la société ROYAL TELECOM. cote d ivoire
2. Antraigue, D. (2008). Comptabilité des sociétés et des groupes - Consolidation des comptes : Méthodes cours 18. Université de Limoges, france.

### قوانين ومراسيم:

1. القانون التجاري المعدل و المتمم امر رقم 27-96 . (09 ديسمبر , 1996). الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
2. الجريدة الرسمية قانون رقم 11-07 . (25 11 , 2007). مؤرخ في 15 نذي القعدة عام 1428 يتضمن النظام المحاسبي المالي، 74 . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
3. الجريدة الرسمية قرار مؤرخ في 29 جمادى الثانية عام 1420 . (9 10 , 1999). يحدد كفايات اعداد و تجميع حسابات المجمع، 87. وزارة المالية، الجزائر .
4. الجريدة الرسمية . (25 مارس , 2009). النظام المحاسبي المالي.
5. القانون التجاري. (10 ماي , 2018). قانون رقم 18-05 . الجزائر .

### محاضرات:

نجلاء نوبلي. (2019/2018). محاضرات مقياس محاسبة الشركات. السنة الأولى ماستر محاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير جامعة بسكرة .

### مواقع الانترنت:

. وزارة المالية مديرية العامة للضرائب الجزائر MFDGI.GOV.DZ (2020) .

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	%
	<b>1 FILIALES</b>					
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%
	<b>S/ TOTAL (01)</b>		<b>2 729 560 000,00</b>		<b>1 839 050 000,00</b>	
	<b>2 AUTRES SOCIETES</b>					
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%
	<b>S/ TOTAL (02)</b>		<b>3 353 682 400,00</b>		<b>1 100 650 175,00</b>	
	<b>TOTAL (01)+(02)</b>		<b>6 083 242 400,00</b>		<b>2 939 700 175,00</b>	

# الملحق رقم 02: ميزانية الشركة الأم



ACTIF	31/12/2016			31/12/2015
	MONTANTS	AMORTS OU	MONTANTS	
	BRUTS	PROVISIONS	NETS	
<b>ACTIF NON COURANT</b>				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	87 341 040,00
<b>Immobilisations incorporelles</b>	207 434 128,66	193 065 885,24	14 368 243,42	18 599 199,87
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains	9 122 499 237,77	0,00	9 122 499 237,77	3 253 653 353,87
Bâtimens	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
<b>Immobilisations financières</b>				
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
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>47 271 189 339,44</b>	<b>18 511 699 506,95</b>	<b>28 759 489 832,49</b>	<b>13 823 533 523,17</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>	5 531 739 846,94	629 232 318,65	4 902 507 528,29	4 376 143 808,49
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
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
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
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
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>17 623 492 535,45</b>	<b>2 389 082 633,88</b>	<b>15 234 409 901,57</b>	<b>18 430 125 657,82</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>64 894 681 874,89</b>	<b>20 900 782 140,83</b>	<b>43 993 899 734,06</b>	<b>32 253 659 180,99</b>

PASSIF	31/12/2016	31/12/2015
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotation de l'état	0,00	2 586 812 200,00
Autres fonds propres	8 721 856 492,20	
Primes et réserves -(réserves consolidées)	12 663 614 184,45	12 053 616 670,00
Écarts de réévaluation	1 578 555 153,30	138 087 920,00
Écart d'équivalence	0,00	
Résultat Net	1 614 727 609,14	1 172 407 470,00
Autres capitaux propres -report à nouveau	-956 249 037,13	427 302 930,00
Liaison inter unités	0,00	
<b>TOTAL I</b>	<b>26 122 504 401,96</b>	<b>18 878 227 210,00</b>
<b>PASSIF NON COURANT</b>		
Emprunts et dettes financières	8 496 430 148,11	4 190 157 590,00
Impôts (différés et provisionnés)	0,00	267 823 000,00
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	1 580 101 120,00
<b>TOTAL PASSIF NON COURANT II</b>	<b>10 868 925 035,17</b>	<b>7 099 483 270,00</b>
<b>PASSIF COURANT</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 373 437 421,34	1 926 054 180,00
Impôts	761 129 174,14	385 749 960,00
Autres dettes	3 428 025 639,43	3 543 560 340,00
Trésorerie passif	439 878 062,02	420 584 190,00
<b>TOTAL PASSIF COURANT III</b>	<b>7 002 470 296,93</b>	<b>6 275 948 670,00</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	<b>43 993 899 734,06</b>	<b>32 253 659 180,99</b>





**الملحق رقم 03: ميزانية الشركة التابعة Somédial**

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2016			31/12/2015
		MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
	<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
	Écart d'acquisition (ou goodwill)			-	
	<b>Immobilisations incorporelles</b>	4 474 633,07	1 963 249,73	2 511 383,34	2 988 948,15
	<b>Immobilisations corporelles</b>			-	
	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			-	
	<b>Immobilisations en cours</b>	20 982 458,00		20 982 458,00	1 581 769,73
	<b>Immobilisations financières</b>			-	
	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
	<b>TOTAL ACTIFS NON COURANTS</b>	<b>3 035 526 172,50</b>	<b>925 872 884,36</b>	<b>2 109 653 288,14</b>	<b>2 172 872 228,39</b>
	<b>ACTIFS COURANTS</b>				
	<b>Stocks et encours</b>	825 211 383,41	0,00	825 211 383,41	588 097 495,75
	<b>Créances et emplois assimilés</b>			-	
	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			-	
	<b>Disponibilités et assimilés</b>			-	
	Placements et autres actifs financiers courants			-	
	Trésorerie	11 785 802,61		11 785 802,61	56 811 642,28
	<b>TOTAL ACTIFS COURANTS</b>	<b>1 190 740 082,22</b>	<b>242 570 587,63</b>	<b>948 169 494,59</b>	<b>835 197 910,26</b>
	<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>4 226 266 254,72</b>	<b>1 168 443 471,99</b>	<b>3 057 822 782,73</b>	<b>3 008 070 138,65</b>

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	<b>-10 794 715,34</b>	<b>-18 428 551,79</b>
	Autres capitaux propres -report à nouveau	<b>-33 159 105,73</b>	
	<b>TOTAL I</b>	<b>2 475 909 528,77</b>	<b>2 501 434 798,05</b>
	<b>PASSIFS NON COURANTS</b>		
	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
	<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>	<b>43 833 457,65</b>	<b>148 135 430,63</b>
	<b>PASSIFS COURANTS</b>		
	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
	<b>TOTAL PASSIF COURANT III</b>	<b>538 079 796,31</b>	<b>358 499 909,97</b>
	<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	<b>3 057 822 782,73</b>	<b>3 008 070 138,65</b>

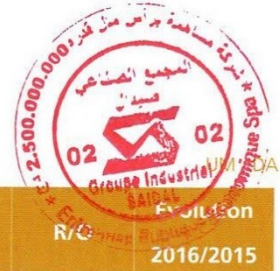


الملحق رقم 04 : ميزانية الشركة التابعة Ibéral

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	#REF!			#REF!
		MONTANTS BRUTS	AMORTS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
	<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
	Écart d'acquisition (ou goodwill)			0,00	
	<b>Immobilisations incorporelles</b>	195 240,00	195 240,00	0,00	2,00
	<b>Immobilisations corporelles</b>			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	
	<b>Immobilisations en cours</b>	173 805 065,61		173 805 065,61	173 805 065,61
	<b>Immobilisations financières</b>			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	
	<b>TOTAL ACTIFS NON COURANTS</b>	<b>686 471 108,53</b>	<b>254 546 367,82</b>	<b>431 924 740,71</b>	<b>446 269 582,76</b>
	<b>ACTIFS COURANTS</b>				
	<b>Stocks et encours</b>	1 622 858,62		1 622 858,62	1 658 714,89
	<b>Créances et emplois assimilés</b>			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	
	<b>Disponibilités et assimilés</b>			0,00	
	Placements et autres actifs financiers courants			0,00	
	Trésorerie	9 376 546,54		9 376 546,54	12 843 076,95
	<b>TOTAL ACTIFS COURANTS</b>	<b>53 014 820,31</b>	<b>0,00</b>	<b>53 014 820,31</b>	<b>52 031 763,48</b>
	<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>739 485 928,84</b>	<b>254 546 367,82</b>	<b>484 939 561,02</b>	<b>498 301 346,24</b>

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2016	31/12/2015
	<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
	Capital émis	552 760 000,00	552 760 000,00
	Capital non appelé		
	Primes et réserves -(réserves consolidées)		
	Écarts 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
	<b>TOTAL I</b>	<b>-275 133 355,05</b>	<b>-238 238 231,57</b>
	<b>PASSIFS NON COURANTS</b>		
	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
	<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>	<b>484 470 002,87</b>	<b>526 200 788,27</b>
	<b>PASSIFS COURANTS</b>		
	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		
	<b>TOTAL PASSIF COURANT III</b>	<b>275 602 913,20</b>	<b>210 338 789,54</b>
	<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	<b>484 939 561,02</b>	<b>498 301 346,24</b>

## الملحق رقم 05 : حساب النتائج للشركة الأم



COMPTE DE RESULTATS	31/12/2016	31/12/2015	R/C 2016/2015	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	/	/
<b>I - PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>9 844 770 251,03</b>	<b>9 432 801 501,93</b>	<b>89,30%</b>	<b>4,37%</b>
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%
<b>II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE</b>	<b>-4 255 997 232,49</b>	<b>-4 181 058 704,89</b>	<b>101,51%</b>	<b>1,79%</b>
<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION ( I - II )</b>	<b>5 588 773 018,54</b>	<b>5 251 742 797,04</b>	<b>81,80%</b>	<b>6,42%</b>
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%
<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>2 550 215 327,57</b>	<b>2 186 801 320,18</b>	<b>68,67%</b>	<b>16,62%</b>
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%
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>2 084 517 394,33</b>	<b>1 476 440 803,45</b>	<b>75,39%</b>	<b>41,19%</b>
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%
<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>	<b>62 851 276,13</b>	<b>40 087 471,06</b>	<b>-261,41%</b>	<b>56,79%</b>
<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT ( V + VI )</b>	<b>2 147 368 670,46</b>	<b>1 516 528 274,51</b>	<b>78,35%</b>	<b>41,60%</b>
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%
<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>1 614 727 609,14</b>	<b>1 172 407 473,19</b>	<b>72,73%</b>	<b>37,73%</b>
Eléments extraordinaires (produits) ( à préciser )	0,00	0,00	/	/
Eléments extraordinaires (charges) ( à préciser )	0,00	0,00	/	/
<b>IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>/</b>	<b>/</b>
<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>1 614 727 609,14</b>	<b>1 172 407 473,19</b>	<b>72,73%</b>	<b>37,73%</b>

## 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		
	<b>I - PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>642 256 286,76</b>	<b>534 168 040,00</b>
	Achats consommés	-288 865 702,75	-245 901 848,11
	Services extérieurs et autres consommations	-49 109 992,14	-42 602 844,67
	<b>II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE</b>	<b>-337 975 694,89</b>	<b>-288 504 692,78</b>
	<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION ( I - II )</b>	<b>304 280 591,87</b>	<b>245 663 347,22</b>
	Charges de personnel	-134 501 244,35	-125 708 228,37
	Impôts, taxes et versements assimilés	-8 854 525,19	-7 164 366,81
	<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>160 924 822,33</b>	<b>112 790 752,04</b>
	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
	<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>37 366 287,14</b>	<b>9 194 243,71</b>
	Produits financiers	1 589 557,31	4 599 872,19
	Charges financières	-50 724 677,52	-32 250 539,09
	<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>	<b>-49 135 120,21</b>	<b>-27 650 666,90</b>
	<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT ( V + VI )</b>	<b>-11 768 833,07</b>	<b>-18 456 423,19</b>
	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		<b>-652 385,00</b>
	Impôts différés ( variation ) sur résultat ordinaires	-974 117,73	<b>-680 256,40</b>
	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
	<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>-10 794 715,34</b>	<b>-18 428 551,79</b>
	Eléments extraordinaires (produits) ( à préciser )		
	Eléments extraordinaires (charges) ( à préciser )		
	<b>IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		
	<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>-10 794 715,34</b>	<b>-18 428 551,79</b>

## الملحق رقم 07 : حساب النتائج للشركة التابعة Ibéral

N° DE COMPTES	DESIGNATIONS	31/12/2016	31/12/2015
	Chiffre d'affaires	13 234 870,00	17 187 186,88
	Variation stocks produits finis et en cours		
	Production immobilisée		
	Subvention d'exploitation		
	<b>I - PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>13 234 870,00</b>	<b>17 187 186,88</b>
	Achats consommés	- 3 090 435,26	- 3 649 461,44
	Services extérieurs et autres consommations	- 6 680 501,32	- 6 160 645,89
	<b>II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE</b>	<b>-9 770 936,58</b>	<b>-9 810 107,33</b>
	<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION ( I - II )</b>	<b>3 463 933,42</b>	<b>7 377 079,55</b>
	Charges de personnel	- 15 036 781,04	- 24 477 954,20
	Impôts, taxes et versements assimilés	- 341 451,40	- 371 894,73
	<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>-11 914 299,02</b>	<b>-17 472 769,38</b>
	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	-
	<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>-28 739 706,40</b>	<b>-51 826 805,62</b>
	Produits financiers	36 479,80	19 047,51
	Charges financières	- 8 191 896,88	- 2 454 490,60
	<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>	<b>-8 155 417,08</b>	<b>-2 435 443,09</b>
	<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT ( V + VI )</b>	<b>-36 895 123,48</b>	<b>-54 262 248,71</b>
	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
	<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>-36 895 123,48</b>	<b>-54 272 248,71</b>
	Eléments extraordinaires (produits) ( à préciser )		
	Eléments extraordinaires (charges) ( à préciser )	0,00	
	<b>IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
	<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>-36 895 123,48</b>	<b>-54 272 248,71</b>



الملحق رقم 08 : الحقوق والديون المتبادلة بين الشركة الأم و Ibéral

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 (Traités détenu )	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
		<b>TOTAL CREANCES</b>	<b>537 556,50</b>	<b>692 640,00</b>	<b>1 315 372,50</b>	<b>168 480,00</b>	<b>70 200,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2 784 249,00</b>
		<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
		<b>TOTAL DETTES</b>	<b>5 000 000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>235 975 887,01</b>	<b>240 975 887,01</b>
		<u>SOLDE</u>	<b>-4 462 443,50</b>	<b>692 640,00</b>	<b>1 315 372,50</b>	<b>168 480,00</b>	<b>70 200,00</b>	<b>-235 975 887,01</b>	<b>-238 191 638,01</b>

# 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	COMPTES	DESIGNATION	GROUPE SIEGE	UC CENTRE	BIOTIC EL HARRACH	SITE DE PRODUCTION CHERCHELL	SITE DE PRODUCTION PHARMAL CONSTANTINE	SITE DE PRODUCTION PHARMAL DAR EL BIEDJA	SITE DE PRODUCTION BIOTIC GUE DE CONSTANTINE	ANTIBIOTICAL
		<b>CREANCES</b>								
	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						
		<b>TOTAL CREANCES</b>	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
		<b>DETTES</b>								
	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
	309	Avance fournisseur	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	351	Operation groupe	899 872,96		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
		<b>TOTAL DETTES</b>	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 : الإيرادات والأعباء المتبادلة بين الشركة الأم و Ibéral

## ETAT DE CONSOLIDATION CHARGES ET PRODUITS AU 31 DECEMBRE 2016

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	
I B E R A L	<b>PRODUITS</b>							
	70	Ventes et produits annexes	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
		<b>TOTAL PRODUITS</b>	<b>999 450,00</b>	<b>1 603 000,00</b>	<b>8 379 850,00</b>	<b>144 000,00</b>	<b>60 000,00</b>	<b>11 186 300,00</b>
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	
S P A	<b>CHARGES</b>							
	60	Achats consommés	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
	61	Services extérieurs et autres consommati	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 nouve	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
	<b>TOTAL CHARGES</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		<b>0,00</b>	





## 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 char	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 char	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 char	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
<b>Total Piece</b>					<b>4 242 510 867.95</b>	<b>4 242 510 867.95</b>

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
<b>Total Piece</b>					<b>1 451 213 287.61</b>	<b>1 451 213 287.61</b>

## الملحق رقم 13 : الأصول الموحدة للمجمع

ACTIF	31/12/2016			31/12/2015
	MONTANTS	AMORTS OU	MONTANTS	
	BRUTS	PROVISIONS	NETS	
<b>ACTIF NON COURANT</b>				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	87 341 040,00
<b>Immobilisations incorporelles</b>	212 104 001,73	195 224 374,97	16 879 626,76	21 588 150,02
<b>Immobilisations corporelles</b>				
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
<b>Immobilisations financières</b>				
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
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>50 133 915 242,06</b>	<b>19 692 118 759,13</b>	<b>30 441 796 482,93</b>	<b>15 767 186 133,72</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>	6 358 574 088,97	629 232 318,65	5 729 341 770,32	4 965 900 019,13
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
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
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
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
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>18 580 393 395,99</b>	<b>2 631 653 221,51</b>	<b>15 948 740 174,48</b>	<b>19 154 714 686,96</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>68 714 308 638,05</b>	<b>22 323 771 980,64</b>	<b>46 390 536 657,41</b>	<b>34 921 900 820,68</b>





## الملحق رقم 14 : الخصوم الموحدة للمجمع

PASSIF	31/12/2016	31/12/2015
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
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
<b>TOTAL I</b>	<b>27 464 009 197,27</b>	<b>20 465 934 577,15</b>
<b>PASSIF NON COURANT</b>		
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
<b>TOTAL PASSIF NON COURANT II</b>	<b>11 397 228 495,69</b>	<b>7 773 819 493,64</b>
<b>PASSIF COURANT</b>		
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
<b>TOTAL PASSIF COURANT III</b>	<b>7 529 298 964,45</b>	<b>6 682 146 749,89</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	<b>46 390 536 657,41</b>	<b>34 921 900 820,68</b>





## 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	/	/
<b>I - PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>10 489 075 107,79</b>	<b>9 972 150 634,01</b>	<b>88,13%</b>	<b>5,18%</b>
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%
<b>II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE</b>	<b>-4 592 557 563,96</b>	<b>-4 466 777 605,00</b>	<b>96,94%</b>	<b>2,82%</b>
<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>	<b>5 896 517 543,83</b>	<b>5 505 373 029,01</b>	<b>82,30%</b>	<b>7,10%</b>
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%
<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>2 699 225 850,88</b>	<b>2 282 709 108,04</b>	<b>70,01%</b>	<b>18,25%</b>
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%
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>2 093 143 975,07</b>	<b>1 433 808 241,54</b>	<b>74,14%</b>	<b>45,98%</b>
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%
<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>	<b>5 560 738,84</b>	<b>10 001 361,07</b>	<b>-8,03%</b>	<b>-44,40%</b>
<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)</b>	<b>2 098 704 713,91</b>	<b>1 443 809 602,61</b>	<b>76,21%</b>	<b>45,36%</b>
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%
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>11 464 625 109,18</b>	<b>10 738 510 276,29</b>	<b>94,23%</b>	<b>6,76%</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>-9 897 587 338,86</b>	<b>-9 638 803 603,60</b>	<b>99,48%</b>	<b>2,68%</b>
<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>1 567 037 770,32</b>	<b>1 099 706 672,69</b>	<b>70,67%</b>	<b>42,50%</b>
Eléments extraordinaires (produits) ( à préciser )	0,00	0,00	/	/
Eléments extraordinaires (charges) ( à préciser )	0,00	0,00	/	/
<b>IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>/</b>	<b>/</b>
<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>1 567 037 770,32</b>	<b>1 099 706 672,69</b>	<b>70,67%</b>	<b>42,50%</b>
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%
<b>RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>1 509 161 605,06</b>	<b>1 143 817 990,89</b>	<b>67,88%</b>	<b>31,94%</b>

