

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان

المحاسبة عن المساهمات في الفروع في ظل المعايير المحاسبية الدولية - دراسة تحليلية -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

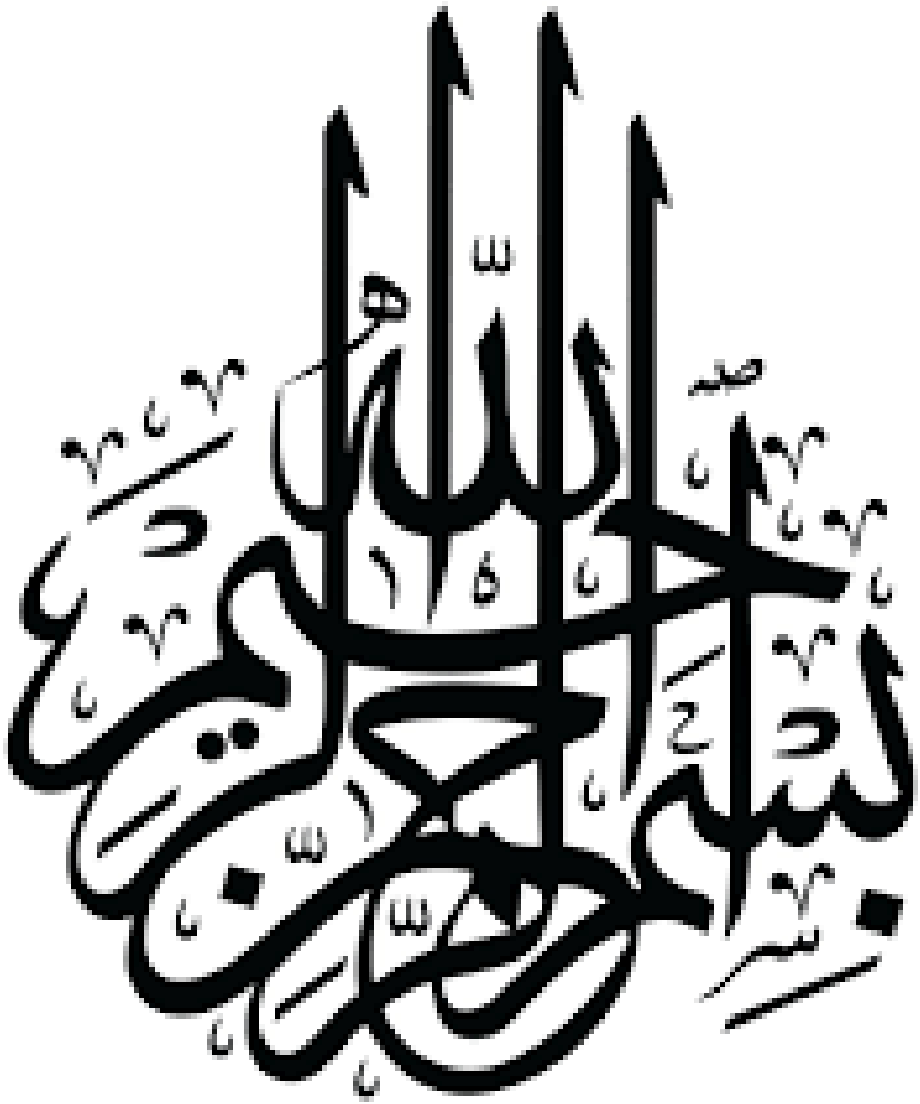
إعداد الطالبة:

ابتسام شباح

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر	محمد بولعسل
مناقشا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر	عبد الرزاق لعريوي
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	أستاذ محاضر	عمر بوجميلة

السنة الجامعية: 2020/2019



شكر وتقدير

الحمد لله الذي أعانني على إتمام هذا العمل

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف " عمر بوجميلة "

لقبوله الإشراف على هذا العمل

أتوجه بالشكر الجزيل والامتنان إلى الأستاذ " عمران بوريب "

على توجيهاته القيمة

كما لا يفوتني أن نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة اللذين تكرموا
وتفضلوا بقراءة هذا البحث وتقويمه وكل من ساهم في إعداد هذا البحث من

قريب أو من بعيد

إهداء

بسم الله والحمد لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع

أتقدم بالإهداء إلى من قال فيهما الرحمان "وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"

الوالدين الكريمين

إلى إخوتي وأخواتي

إلى كل الأصدقاء والزملاء

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
	شكر وتقدير
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال والملاحق
	قائمة المختصرات
أ	مقدمة
الفصل الأول: المحاسبة عن المساهمات في الفروع وتجميع الأعمال	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: الأسس النظرية للمجمعات والمساهمات
08	المطلب الأول: مفاهيم حول مجمع الشركات
10	المطلب الثاني: ماهية المساهمات
13	المطلب الثالث: السيطرة وأنواعها داخل المجمع
21	المطلب الرابع: قياس مجال السيطرة
24	المبحث الثاني: تجميع الأعمال
24	المطلب الأول: عموميات حول تجميع الأعمال
29	المطلب الثاني: المحاسبة عن اندماج الأعمال في إطار طريقة الاستحواذ
43	المطلب الثالث: جوانب أخرى في دمج الأعمال
51	خلاصة
الفصل الثاني: القوائم المالية الموحدة في ظل المعايير المحاسبية الدولية	
53	تمهيد
54	المبحث الأول: إعداد القوائم المالية الموحدة
54	المطلب الأول: عموميات حول التوحيد
55	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لتوحيد القوائم المالية
61	المطلب الثالث: الإطار التقني لتوحيد القوائم المالية
65	المطلب الرابع: المتطلبات المحاسبية لتوحيد القوائم المالية
70	المبحث الثاني: عرض التقارير المالية الموحدة
71	المطلب الأول: الاعتبارات العامة لعرض التقارير المالية

75	المطلب الثاني: هيكل ومحتويات القوائم المالية
80	المطلب الثالث: إيضاحات متممة للقوائم المالية
82	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة تحليلية	
84	تمهيد
85	المبحث الأول: تقديم مجمي صيدال واتصالات الجزائر
85	المطلب الأول: مفهوم مجمع صيدال
89	المطلب الثاني: فروع مجمع صيدال وسياسة شراكته
93	المطلب الثالث: مفهوم مجمع اتصالات الجزائر
96	المطلب الرابع فروع مجمع اتصالات الجزائر وتنظيم المحاسبة على مستواه
97	المبحث الثاني: الإجراءات التقنية لتوحيد الحسابات بمجمعي صيدال واتصالات الجزائر
97	المطلب الأول: أنواع السيطرة المطبقة داخل مجمي صيدال واتصالات الجزائر
99	المطلب الثاني: تنظيم عمليات التوحيد داخل مجمي صيدال واتصالات الجزائر
101	المطلب الثالث: نسبة السيطرة ونسبة الفائدة وطريقة التوحيد
103	المطلب الرابع: محيط التوحيد
107	المبحث الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجمعي صيدال واتصالات الجزائر
107	المطلب الأول: تقديم حسابات الشركات الموحدة قبل المعالجة
114	المطلب الثاني: استبعاد الأرصدة والمعاملات داخل مجمع صيدال
126	المطلب الثالث: مقارنة الحسابات البنينة واقصاءها داخل مجمع اتصالات الجزائر
131	المطلب الرابع: عرض القوائم المالية الموحدة بعد المعالجة
139	خلاصة
141	الخاتمة
146	قائمة المراجع
154	الملخص

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17	أهم التغيرات بين IAS27 و IAS12 و IFRS10	(1-1)
65	طرق التوحيد	(1-2)
102	المساهمات المالية لمجمع صيدال لسنة 2016	(1-3)
103	المساهمات المالية لمجمع اتصالات الجزائر لسنة 2016	(2-3)
105	الفروع الداخلة في محيط التجميع	(3-3)
106	أساليب التجميع المحاسبي المطبقة على الفرعين ATS و ATM	(4-3)
108	الميزانية المجمعة قبل التعديلات - الأصول (مجمع صيدال)	(5-3)
109	الميزانية المجمعة قبل التعديلات - الخصوم (مجمع صيدال)	(6-3)
110	الميزانية المجمعة قبل التعديلات - الأصول (مجمع اتصالات الجزائر)	(7-3)
111	الميزانية المجمعة قبل التعديلات - الخصوم (مجمع اتصالات الجزائر)	(8-3)
112	حسابات النتائج المجمعة قبل التعديلات (مجمع صيدال)	(9-3)
113	حسابات النتائج المجمعة قبل التعديلات (مجمع اتصالات الجزائر)	(10-3)
114	حساب العملاء (الذمم أو الحقوق)	(11-3)
114	حساب الموردين (الديون)	(12-3)
115	حساب المدينين الآخرين	(13-3)
115	حساب الديون الأخرى	(14-3)
116	حسابات الإيرادات	(15-3)
116	حسابات المصاريف	(16-3)
117	الأموال الخاصة في فرع إيبيرال	(17-3)
117	الأموال الخاصة في فرع سوميدال	(18-3)
118	مجموع الأموال الخاصة في الفروع (إيبيرال وسوميدال)	(19-3)
119	إستبعاد المساهمات والأموال الخاصة لفرع إيبيرال	(20-3)
119	الأموال الخاصة في المنشآت المشتركة	(21-3)
121	ورقة العمل لإجراء التعديلات على الميزانيات المجمعة - الأصول	(22-3)
123	ورقة عمل لإجراء التعديلات على الميزانيات المجمعة الخصوم	(23-3)
125	ورقة العمل لإجراء التعديلات على حساب النتائج المجمعة	(24-3)

126	الفروقات بين الشركتين AT و ATS	(25-3)
128	الفروقات بين AT و ATM	(26-3)
130	الفروقات بين ATS و ATM	(27-3)
130	تحديد حقوق الأقلية لـ ATM	(28-3)
132	الميزانية الموحدة لمجمع صيدال - الأصول	(29-3)
133	الميزانية الموحدة لمجمع صيدال - الخصوم	(30-3)
134	حسابات النتائج المجمعة بعد التعديلات	(31-3)
135	ميزانية الأصول المجمعة	(32-3)
136	ميزانية الخصوم المجمعة	(33-3)
137	حسابات النتائج المجمعة بعد التعديلات	(34-3)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
21	التفاعلات بين التصريحات في " حزمة التوحيد "	(1-1)
56	مكونات القوائم المالية	(1-2)
57	المتطلبات العامة للقوائم المالية.	(2-2)
88	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	(1-3)
95	الهيكل التنظيمي لمجمع اتصالات الجزائر	(2-3)
97	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة	(3-3)
104	محيط التوحيد وفق مجمع صيدال	(4-3)
105	محيط التجميع لمجمع اتصالات الجزائر	(5-3)
107	طريقة التوحيد وفق نوع السيطرة الممارسة	(6-3)

المختصرات

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	المصطلح المقابل باللغة العربية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
SIC	Standing Interpretations Committee	الكيانات ذي الأغراض الخاصة
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
AT	Algérie Télécom	اتصالات الجزائر
ATM	Algérie Télécom Mobilis	اتصالات الجزائر موبيليس
ATS	Algérie Télécom Satellite	اتصالات الجزائر الفضائية

المقدمة العامة

1- تمهيد:

في ظل العولمة الاقتصادية والمالية شهد العالم تغيرات كبيرة على المستويين المحلي والعالمي، وذلك من خلال التحولات الجذرية التي مسّت الـرابط بين الشركات المستقلة من خلال عمليات توحيد الأعمال، الاندماجات، الشراكات، الاستحواذات وغيرها، وقد أدت إلى زيادة التدفقات الرأسمالية، وخلق عامل المنافسة، وارتفاع الامتداد

التجاري، كل هذه التحولات صاحبها ظهور ما يعرف بالتكتلات الاقتصادية، التي ساهمت بشكل أو آخر في تجسيد التطور الاقتصادي الحاصل والعولمة بمختلف أبعادها.

تتضمن التكتلات الاقتصادية منشآت ضخمة تعرف بمجمع الشركات، والذي يعبر عن مجموعة من الشركات تجمع بينها روابط مالية وتشغيلية تنشأ نتيجة امتلاك الشركة المسيطرة مساهمات مالية في رأس مال الشركات الأخرى، تمكنها من ممارسة تأثير كبير أو سيطرة على تلك الشركات وهو ما يخول لها الحق في التسيير والمشاركة الفعالة في الإدارة والسياسات المالية، وبهذا تترجم المساهمات المالية طبيعة الـرابط بين شركات المجمع، حيث تشكل احداها المنشأة الأم وهي الشركة المالكة للشركات الأخرى التي تسمى بالشركات التابعة، محدثة بذلك مركزية اتخاذ القرار الاقتصادي

في غضون هذه التطورات طرحت العديد من المشاكل والقضايا المحاسبية على درجة عالية من الأهمية، من أجل إيجاد تقنية محاسبية تولد قوائم مالية ذات مصداقية كبيرة للمسييرين والمستثمرين والمقرضين، كون القوائم المالية المنفردة المعدة من قبل كل شركة تابعة داخل المجمع غير كفيلة باعطاء صورة حقيقية عن المجمع ككل باعتباره وحدة اقتصادية واحدة، ما دفع لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى وضع مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS كمرجعية محاسبية دولية تضم تقنية التجميع المحاسبي التي تعتمد على آلية التوحيد، طرق ومراحل التجميع التي تمكن المحاسبين والمهنيين في تصوير الوضعية المالية للمجمع ككل في قائمة مالية موحدة تضم كل القوائم المالية التي تم اعدادها على مستوى الشركات التابعة في نطاق محيط التوحيد للمجمع كما لو كانت شركة واحدة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تساعد مستخدمي هذه القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

2- الإشكالية:

بناء على ما سبق فإن الإشكالية التي نريد طرحها تتحصر في التساؤل الرئيسي التالي:
هل هناك توافق بين المعالجة المحاسبية للمساهمات في المجمعين صيدال واتصالات الجزائر ومعايير المحاسبة الدولية؟

وللإجابة على هذا التساؤل نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ما المقصود بالمساهمات المالية؟
- ❖ ما مدلول كل من نسبة السيطرة والفائدة في المجمعات؟

- ❖ ما هي المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالمحاسبة عن المساهمات؟
- ❖ كيف يتم إعداد القوائم المالية الموحدة على مستوى مجع صيدال واتصالات الجزائر؟
- ❖ هل هناك توافق في المعالجة المحاسبية للمساهمات بين المجمعين محل الدراسة؟

3- الفرضيات:

- ❖ يوجد توافق في معالجة الحسابات الموحدة وعرضها بين المجمعين محل الدراسة والمعايير المحاسبية الدولية. وتنقسم هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية:
- ✓ يوجد توافق في معالجة الحسابات الموحدة وعرضها بين مجمع صيدال والمعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ يوجد توافق في معالجة الحسابات الموحدة وعرضها بين مجمع اتصالات الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية.
- ❖ هناك توافق في المعالجة المحاسبية للمساهمات بين المجمعين محل الدراسة.

4- أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهمية علمية وعملية نذكرها فيما يلي:

❖ الأهمية العلمية:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في الدور الكبير الذي تقدمه المجمعات على المستوى الاقتصادي، من خلال بروز الاندماجات بين الشركات الأمر الذي تطلب إنشاء فروع وشركات تابعة، ماجعل من موضوع محاسبة المساهمات داخل المجمعات محل اهتمام من قبل المعايير المحاسبية الدولية خصوصا في ظل المشاكل المحاسبية المتعلقة باختلاف نسب المساهمات، وهذا ما سأتناوله بالدراسة في الجانب المحاسبي نظرا للاختلافات التي تميز هذه المجمعات محاسبيا عن باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى، وخضوع هذه الأخيرة لنظام محاسبي فعال يساهم في إعداد قوائم مالية موحدة تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية من جهة، ومن جهة أخرى تعكس الصورة الحقيقية للمجمع.

❖ الأهمية العملية:

تتجلى الأهمية العملية لهذه الدراسة في تسليط الضوء على كل الجوانب المتعلقة بالمحاسبة عن المساهمات في الفروع والمستمدة من أهمية المجمعات التي ستجرى عليها الدراسة التطبيقية المقارنة والمتمثلة في دراسة المجمعين صيدال واتصالات الجزائر في نطاق النظام المحاسبي المالي ومقارنتها مع المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمحاسبة عن المجمعات.

5- أهداف الدراسة:

- يسعى هذا الموضوع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:
- ❖ معرفة المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمساهمات في الفروع والشركات التابعة.
- ❖ معرفة مختلف أنواع الرقابة المطبقة على الشركات التابعة، وإبراز أهمية نسبة السيطرة في تحديد طرق ومحيط التوحيد.

- ❖ التعرف على كيفية قياس نسبة السيطرة والفائدة.
 - ❖ التعرف على معيار الإبلاغ المالي المتعلق بتجميع الأعمال.
 - ❖ معرفة مختلف المفاهيم والإجراءات والقواعد المتعلقة باعداد وعرض القوائم المالية الموحدة في إطار معايير المحاسبة الدولية.
 - ❖ التطبيق العملي على مجعبي صيدال واتصالات الجزائر في إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة في إطار النظام المحاسبي المالي.
 - ❖ معرفة مدى التوافق في معالجة الحسابات وعرضها بين المجمعين محل الدراسة والمعايير المحاسبية الدولية.
 - ❖ دراسة مستوى التوافق بين المجمعين صيدال واتصالات الجزائر في اعداد وعرض القوائم المالية الموحدة.
- 6- منهج الدراسة:**

تستدعي طبيعة البحث استخدام منهجين يناسبان الموضوع محل الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، وعليه تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك من خلال تبيان كل مايتعلق بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة عن المساهمات، إجراءات اعداد وعرض القوائم المالية الموحدة. أما في الجانب التطبيقي تم استعمال المنهج التحليلي تم من خلاله التعرف على كيفية اعداد وعرض القوائم المالية الموحدة في المجمعين صيدال واتصالات الجزائر ومقارنتها مع المعايير المحاسبية الدولية.

7- أسباب اختيار الموضوع:

- هناك عدة أسباب وراء اختيارنا لهذا الموضوع محل الدراسة والتي يمكن إبرازها فيما يلي:
- ❖ الميول الذاتي لصاحب البحث في المواضيع المتعلقة بالمحاسبة بصفة عامة والارتباط الوثيق بمجال التخصص؛
 - ❖ تعطي هذه الدراسة إضافة علمية لمكتبة الجامعة خاصة مع قلة المراجع باللغة العربية واللغة الأجنبية في هذا الموضوع؛
 - ❖ محاولة ابراز كيفية المحاسبة عن المساهمات في الفروع عند إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة.

8- حدود الدراسة:

- ❖ **الحدود الموضوعية:** إن الدراسات المتعلقة بالتجميع المحاسبي على مستوى مجععات الشركات كثيرة في حقيقة الأمر، لكن هذه الدراسة تقتصر فقط على المحاسبة عن المساهمات في الفروع في ظل المعايير المحاسبية الدولية.
- ❖ **الحدود المكانية:** تم اجراء الدراسة التطبيقية على مجععين هما مجمع صيدال ومجمع اتصالات الجزائر.
- ❖ **الحدود الزمانية:** تم الاعتماد على القوائم المالية لكلا المجمعين المشار إليهما سابقا خلال سنة

2016.

9- الدراسات السابقة:

❖ دراسة بعبوش فيصل سنة 2018/2017:

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير بجامعة سطيف -01 - بعنوان: المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية - دراسة حالة- هدفت إلى إبراز أسس وقواعد المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة وتوحيد القوائم المالية في ضوء المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي ومعرفة مستوى التوافق بينهم وذلك بالوقوف عند مجمع صيدال كنموذج، حيث خلصت هذه الدراسة بالعديد من النتائج أهمها أن قواعد المحاسبة عن المساهمات وتوحيد الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي تتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية للتقارير المالية، وأن مجمع صيدال يتحكم في هذه القواعد بالشكل المطلوب. تتمثل أهم نقاط التشابه بين هذه الدراسة ودراستي من خلال قيام الباحث بتسليط الضوء على دراسة المساهمات المالية في الفروع، أما فيما يخص الاختلاف يكمن في عدم تطرقنا إلى التوافق المحاسبي كما لم نركز على معالجة هذه الدراسة في الشركات التابعة بالإضافة إلى قيامه بدراسة حالة التي تناولت عملية التجميع.

❖ دراسة عريوة رشيد سنة 2018/2017:

الدراسة عبارة عن اطروحة دكتوراه بجامعة محمد بوضياف - المسيلة- بعنوان: إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الأساس النظري لعملية تجميع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، حيث توصل الباحث إلى العديد من النتائج أهمها عدم وجود توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في الجانب المتعلق بتجميع الحسابات. تتمثل أهم نقاط التشابه بين هذه الدراسة ودراستي من خلال دراسة القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية والتطرق إلى أهم المعايير المتعلقة بها، أما نقاط الاختلاف فتكمن في الاعتماد على قواعد وأسس إعداد القوائم المالية وفق المرجعية الجزائرية.

❖ دراسة الطيب مداني سنة 2015/2014:

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير بجامعة قاصدي مرباح - ورقلة - بعنوان القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، إذ تناولت هذه الدراسة إدراج مختلف المفاهيم المتعلقة بالتجميع والقوائم المالية المدمجة من خلال اهم ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد و المتعلقة بأسس و قوانين تجميع الحسابات و ذلك بإسقاط دراسة ميدانية بمجمع ENSP ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن النظام المحاسبي المالي غير كافي في اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة بل من الضروري الرجوع الى النصوص التشريعية التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية.

تتشابه هذه الدراسة مع دراستي في تطرق الباحث إلى قواعد واجراءات اعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، أما الاختلاف يكون في اعتماد الباحث على النظام المحاسبي المالي.

10- صعوبات الدراسة:

- ❖ قمة أو انعدام المراجع باللغة العربية الخاصة بالموضوع، الأمر الذي أدى إلى الاستعانة بمراجع باللغة الأجنبية ومن ثم ترجمتها إلى اللغة العربية وهذا يتطلب جهد أكثر ووقت أطول؛
- ❖ عدد الصفحات المحدود في المذكرة لا يتناسب مع عمق الموضوع.

11- هيكل الدراسة:

من أجل الإلمام والإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع وتحليل أبعاده والاجابة عن الإشكالية الرئيسية المطروحة تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول، وذلك بالاعتماد على جانبين أحدهما نظري والآخر تطبيقي:

الفصل الأول تحت عنوان المحاسبة عن المساهمات في الفروع وتجميع الأعمال الذي يعتبر كمدخل لدراستنا، والذي تم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول تناولنا من خلاله الأسس النظرية للمجمعات والمساهمات، أما في المبحث الثاني تطرقت إلى تجميع الأعمال.

أما بالنسبة للفصل الثاني المتعلق بالقوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية تم تقسيمه أيضا إلى مبحثين المبحث الأول كان تحت عنوان إعداد القوائم المالية الموحدة، أما المبحث الثاني تناولت فيه عرض القوائم المالية الموحدة.

فيما يخص الفصل الثالث الذي يحتوي على دراسة مقارنة من خلال إعداد دراستين ميدانيتين سابقتين لاسقاط ما تم دراسته في الجانب النظري على الواقع العملي، واجراء مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد كلاً المجمعين كمرجعية محاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع.

الفصل الأول: المحاسبة عن المساهمات في الفروع وتجميع الأعمال

تمهيد

المبحث الأول: الأسس النظرية للمجمعات والمساهمات

المبحث الثاني: تجميع الأعمال

الخلاصة

تمهيد:

يعتبر نمو الشركات من أهم معايير النجاح في الوقت الحالي، لذلك ترغب معظم الشركات في البقاء والنمو من خلال زيادة حصتها السوقية وتنويع أعمالها أو تحسين التكامل الرأسي لأنشطتها، إذ أصبحت المجمعات استراتيجية مهمة لتطوير الشركات مما أدى إلى انتشارها عبر دول العالم، فقد حظيت محاسبة المجمعات وطبيعة السيطرة المحددة لمحيط التجميع باهتمام متزايد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قصد معالجة التضارب في قواعد التجميع المحاسبي واختلاف تطبيقات كل من المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 وكذلك ترجمة المعيار SIC 12 الذي حل محلها المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية IFRS 10 من أجل توحيد طرق تقديم القوائم المالية التي أصبحت في الوقت الحاضر أكثر أهمية نتيجة لضخامة وشيوع عمليات توحيد الأعمال بين الشركات.

تضافرت الجهود المحاسبية فيما يتعلق بتجميع الأعمال على مستوى الهيئات الدولية المنظمة لمهنة المحاسبة بإصدار IFRS 03 (اندماج الأعمال)، فقد كانت المعالجة المحاسبية لمجموعات الأعمال من منظور معايير التقارير المالية الدولية قضية نوقشت كثيرا واستمر الجدل حتى بعد التغييرات التي أدخلت على محتوى IFRS 03 (إلغاء طريقة تجميع المصالح) واعتماد الطريقة الوحيدة المعترف بها وهي طريقة الاستحواذ، التي خضع تطبيقها العملي لتغييرات بمرور الوقت من أجل تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المنشأة حول دمج الأعمال.

نسلط الضوء في هذا الفصل على مبحثين ذات صلة بعمليات توحيد وتجميع الأعمال بين المنشآت كالتالي:

- المبحث الأول: الأسس النظرية للمجمعات والمساهمات؛

- المبحث الثاني: تجميع الأعمال.

المبحث الأول: الأسس النظرية للمجمعات والمساهمات

إن المبدأ العام للمجمع يتمثل في تدويل نشاطاته من خلال توسيع استثماراته داخليا وخارجيا، الأمر الذي يقوده إلى إنشاء روابط مع عدة منشآت من خلال المساهمة في رأس مالها قصد السيطرة عليها، فتكون هناك منشآت تابعة أو مشتركة أو زميلة، حيث يكون أساس التفرقة بينهم هي نسبة الحقوق التي تمتلكها المنشأة الأم.

المطلب الأول: مفاهيم حول مجمع الشركات

انطلاقا من أهمية المجمعات في الاقتصاد العالمي سنحاول في هذا المطلب ابراز مختلف المفاهيم المتعلقة بالمجمع وتصنيف الشركات المكونة لبنيته والخاضعة لتبعية.

الفرع الأول: تعريف مجمع الشركات

دراسة مفهوم المجمع يقودنا بالضرورة إلى دراسة جانبه " القانوني، الاقتصادي، الجبائي والمحاسبي" لكن سأكتفي بدراسة جانبه الاقتصادي فقط، ويتم تعريف المجمع كمايلي¹:
المجمع هو مجموعة من المؤسسات مرتبطة ماليا واقتصاديا بمؤسسة أخرى وهذه الأخيرة تضمن الإدارة والرقابة.

وفي تعريف اخر: المجمع هو مجموعة من المؤسسات المراقبة بصفة حصرية أو مزدوجة من طرف شركة أخرى أو تمارس عليها هذه الأخيرة التأثير البارز.

حسب IFRS 10 مجمع الشركات هو الشركة الأم وكل فروعها، وفي تعريف آخر: مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات التي لكل منها شخصيتها المعنوية الخاصة بها، لكن تجد نفسها موحدة فيما بينها من خلال روابط مختلفة.

تراقب الشركة الأم باقي الشركات محدثة بذلك وحدة اتخاذ القرارات الاقتصادية.

❖ الجانب الاقتصادي:

تعددت المفاهيم حول المجمع خصوصا من المنظور الاقتصادي له وذلك من دولة لأخرى ومن بين هذه التعاريف نذكر²:

مجمع الشركات هو مجموعة اقتصادية وتشريعية مختلفة ومستقلة فيما بينها ولكنها في الواقع خاضعة لوحدة قرار اقتصادية؛

مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة اقتصادية وتشريعية، مكونة من شركة أم وشركاتها التابعة مع وجود ثلاث خصائص تجمعهم وهي:

❖ وجود ذمم وشخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابع؛

¹ أسماء حزني، تجميع الحسابات في المؤسسات الجزائرية: دراسة حالة مجمع اتصالات الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014/2015، ص 4.

² الطيب المداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي scf ومعايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS: دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في اللآبار، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2014 - 2015، ص 46 - 47.

❖ تبعية الشركات التابعة للشركات الأم عن طريق وجود تقنيات المراقبة؛

❖ الطابع المالي للروابط بين الشركات، رابطة تسمى "المساهمة".

المجمع هو عبارة عن مجموعة متكونة من شركات تابعة من الناحية المالية والإقتصادية لشركة أخرى تدعى "الشركة الأم"، هذه الشركة تضمن الإدارة والمراقبة على مجمل الشركات التابعة. كما نجد أن الهدف الأسمى للتنظيم "المجمع" هو البحث عن أفضل تخصيص للموارد المتاحة على الاستخدامات، ونظام الفروع والمساهمات يمكن أن يؤدي إلى ذلك فهو يحفز على اللامركزية، ويوزع الخطر الاقتصادي كما يتيح التنوع في النشاطات الاقتصادية، التجارية والمالية وهو بذلك أسلوب مفضل لتطور هذا النوع من التنظيم.

الفرع الثاني: بنية مجمع الشركات

من خلال التعاريف التي قد تم تناولها من عدة جوانب، يتضح أن المجمع متكون من¹:

أولاً: الشركة الأم

الشركة الأم هي التي تقوم بمراقبة عدة شركات فرعية أخرى مطلوبة فهي تمثل رأس المجمع تخول لها كل الصلاحيات المتعلقة باتخاذ القرارات، كما تعرف على أنها البنية القانونية التي تجمع القدرة الإستراتيجية، فهي تتحكم في النشاط وتضمن الرقابة داخل المجمع، ومن خلال هذا التعريف نستنتج أن الشركة الأم المسؤولة الوحيدة على إصدار القرارات داخل المجمع والقيام بالرقابة على الفروع.

ثانياً: الشركات التابعة

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

كما أن الشركة التابعة نظامها المحاسبي يختلف عن النظام المحاسبي للشركة الفرع خصوصاً أن هذه الأخيرة تعبر عن الحسابات البنينة للفروع المشكلة، كما أن المحاسبة العامة للشركة التابعة تتم على مستوى الشركة الأم في حين محاسبة الشركة الفرع لديها محاسبة خاصة بها.

ثالثاً: الشركة القابضة

هي شركة مالية لا تنتج سلعا ولا خدمات بنفسها، بل تملك وتسير مساهمات في شركات تابعة لها بهدف مراقبة النشاط أو إعطاء فائض قيمة - value plus - لمالكي الشركات القابضة يمكنهم من تسيير وحدات بنصيب في رأس المال أقل مما كانوا مساهمين في هذه الشركات.

¹ خالد زرموت، ادماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/ 2011، ص ص 8 - 9.

كما يمكن تصنيف الشركات القابضة إلى:

1- **الشركات القابضة المحضة:** هي عبارة عن شركات مالية يقتصر عملها في تسيير محفظة الأوراق تحت اسم المساهمات، بدون تطبيق نشاط صناعي أو تجاري، أو أي نشاط آخر.

2- **الشركات القابضة غير المحضة:** بالإضافة إلى تسيير مساهمتها، تطبق الشركة أيضا نشاطا صناعيا أو تجاريا خاصاً وتتحصل من هذا الأخير على مداخيل يكون مصدرها من تسيير لمساهماتها المالية

الفرع الثالث: التبعية داخل المجمع

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 يركز عليها مفهوم المجمع تستوجب وجود علاقة تبعية بين وحدة القرار والشركات المختلفة المكونة للمجمع، هذه التبعية يمكن أن تأخذ أشكالا مختلفة¹:

أولاً: التبعية ذات الطابع المالي

وهي ناجمة عن طريق الامتلاك المباشر لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة، كما أن التبعية تنشأ بامتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة شركة أو أكثر مراقبة وهي في نفس الوقت تراقب شركة أخرى.

ثانياً: التبعية ذات الطابع الإداري

تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية، وفي بعض الحالات يتحصل عليها حتى في غياب سلطة الرقابة المالية، فمثلا بتوزيع أغلبية الأسهم على الأفراد (أسهم مملوكة من قبل مدخرين صغار هدفهم الوحيد هو الحصول على توظيفات مالية)، أو بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل مسؤوليات التسيير.

ثالثاً: التبعية ذات الطابع التعاقدية

تنتج هذه التبعية عن طريق اتفاقات مع الشركة (عقود التصرف المطلق الإلزامي...) أو اتفاقات مع بعض المساهمين (اتفاقات التصويت، تعيين الأعضاء الإداريين...). هذا النوع من التبعية التعاقدية منتشر كثيرا في ألمانيا، كما قد تنتج هذه التبعية عن طريق القوانين التأسيسية للشركة.

التبعية ذات الطابع الاقتصادي: تنتج هذه التبعية في حالة شبه احتكارية للمجمع أو في نشاط المقاول من الباطن (Soustraitance) لشركة تعمل أساسا في المجمع.

المطلب الثاني: ماهية المساهمات

تسعى المنشأة الأم إلى الاستثمار في أصول المنشآت الأخرى والمساهمة في رأس مالها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة قصد تحقيق الغرض منها لبلوغ الأهداف المسطرة.

¹ أحمد مقدمي، النظام المحاسبي والجبايني لمجمع الشركات: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2006/2005، ص ص

الفرع الأول: تعريف المساهمات

يظهر مفهوم المساهمة في حصة رأس المال المملوك من طرف المنشأة الأم في المنشآت التي تدخل ضمن محيط القوائم المالية الموحدة، وهي تعبر عن حصة الأصول والأرباح التي تعود للمنشأة الأم التي قدمت هذه المساهمات¹.

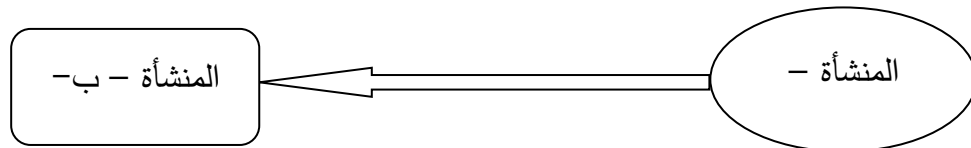
تجسد الأوراق المالية حق المنشأة الأم من رأس المال في المنشآت الأخرى، وتعتبر حيازتها الدائمة مفيدة لنشاط المنشأة لأنها تمكنها من ممارسة تأثير كبير أو سيطرة على المنشأة المدمجة ولكي تكون مهمة يجب أن يترجم التأثير إلى مشاركة فعالة في الإدارة والسياسة المالية للمنشأة الموحدة².

الفرع الثاني: أشكال المساهمات

تتخذ المساهمات من خلال العلاقات المالية الموجودة بين المنشأة الأم ومختلف وحداتها، فالعلاقة التي تربط بينهما تتخذ عدة أشكال، بحيث يمكن تن نميز بين أربع حالات لهذه المساهمات:

أولاً: المساهمات المباشرة **participation directe**

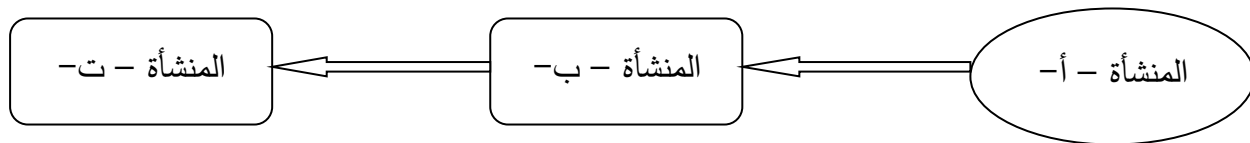
يظهر هذا الشكل من المساهمة عند امتلاك منشأة أسهم بطريقة مباشرة في منشأة أخرى، وفي هذه الحالة الشركة - أ - تملك أسهم في الشركة - ب -.



Source : Mohand Ben Aibouche, **la Comptabilité des Sociétés**, Office des Publications Universitaires, Alger, 2007, p128.

ثانياً: المساهمات غير المباشرة **participation indirectes**

هذا النوع من المساهمات يكون في حالة ما إذا كانت المنشأة - أ - تمتلك جزء من رأس مال المنشأة - ب - أي استحوادها على جزء هام من رأس مالها، في حين أن المنشأة - ب - تمتلك أسهم في المنشأة - ت -.



Source : Béatrice et France Grandguillot, **Comptabilité des Sociétés**, 8^e édition, Gualino Lextenso Edition, Paris, 2010/2011, p 252.

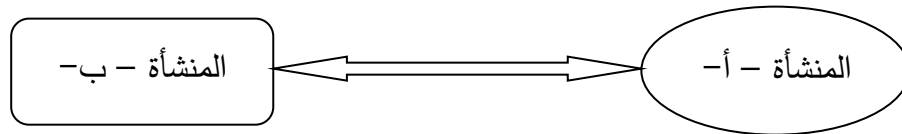
ثالثاً: المساهمات المتبادلة **participation réciproque (ou croisée)**

نجد هذا الشكل من المساهمات عندما تمتلك المنشأة - أ - جزء من رأس مال المنشأة - ب - وهذه الأخيرة تمتلك جزء من رأس مال المنشأة - أ -.

وبالتالي كلاهما يتبادلان المساهمة، ولكن ليس شرط تساوي نسبة المساهمة أو الاستحواذ في رأس المال.

¹ Dominique Mesplé- lassale, **La Consolidation des Comptes Norme IFRS**, 3^{ème} Edition, Maxima, Paris, 2013, p50.

² Kadiata Mory Camara, **Manuel de comptabilité: Eléments de Technique Comptable Approfondie**, Editions L'Harmattan, 2017, Tome 3, p59.

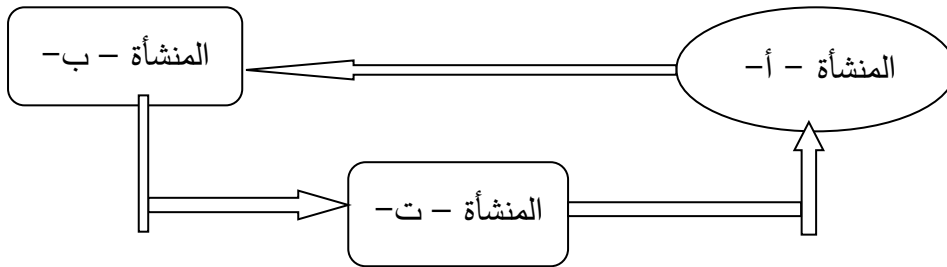


المصدر: سي محمد لخضر، الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة - دراسة حالة مجمع سيفيتال، بجاية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مركز الجامعي بريك، ص 299.

رابعاً: المساهمات الدائرية *participation circulaire*

في هذه الحالة المشأة - أ - تمتلك أسهم في المنشأة - ب -، وهذه الأخيرة تمتلك أسهم الشركة - ت - في حين أن المنشأة - ت - تمتلك أيضاً أسهم في المنشأة - أ -.

نجد أن هذا النوع من المجمعات يعد من أعقد التنظيمات بحكم اتساع محيط، وهو يعبر أيضاً عن البعد الاقتصادي المعاصر الذي وصل اليه الاقتصاد العالمي.



Source : Mohand Ben Aibouche, **La Comptabilité des Sociétés- Conforme aux Normes de Nouveau Système Comptable Financier (SCF)**, Tome 2, office des Publications Universitaires, Alger, 2009, p83.

الفرع الثالث: الهدف من المساهمات

إن الأسباب التي تدفع المنشأة للقيام بالاستثمارات في منشآت أخرى هو أن العائد المتوقع مرتفع بالنسبة للمخاطر المفترضة. ولكن قد تكون هناك اعتبارات أخرى تؤثر على نوع الاستثمار الذي يتم وهي¹:

أولاً: إدارة الخزينة

عادة ما تستثمر المنشأة الأموال النقدية التي تكون فائضة عن متطلبات تشغيلها في الديون قصيرة الأجل للحكومات (سندات الخزنة)، أو الشركات (الأوراق التجارية) أو في الصناديق التي تستثمر في هذه الأوراق المالية (صناديق سوق المال). وقد تستثمر هذه الأموال في محفظة من الأوراق المالية المتداولة بنشاط أيضاً. تختار هذه الاستثمارات لأنها ذات سيولة عالية وتتطوي على مخاطر سعرية صغيرة.

قد يكون حجم هذه الاستثمارات كبيراً حيث تحتفظ المنشأة بمستويات عالية من الأصول الجارية بهدف الاستحواذ على منشآت أخرى.

ثانياً: استراتيجية الأعمال

تهدف المنشأة من الاستثمارات المالية في المنشآت الأخرى إلى الوصول إلى تكنولوجيا جديدة أو التحكم فيها، أو الدفاع عن المنشأة المستثمر فيها لمنع استحواذ جهة أخرى عليها، قد يكون الاستثمار في طبيعة أحد الخيارات

¹ Tim Sutton, **Corporate Financial Accounting and Reporting**, 2nd Edition, Pearson Education Limited, England, 2004, p 395.

لإعطاء الشركة الفرصة لتوسيع حصتها في وقت لاحق إذا ثبت أن الاستثمار الأولي أنه جدير بالاهتمام، وفي حال كانت نسبة المساهمة مرتفعة ستمكن المنشأة من ممارسة النفوذ على المنشأة الأخرى.

ثالثا: الحماية من المخاطر

تهدف المنشأة من الاستثمارات في الأصول المالية إلى التحوط وحماية نفسها من التحركات المعاكسة في أسعار الأصول أو التدفقات النقدية، أو تقلبات الأسهم وأسعار صرف العملات الأجنبية، والملاحظ في هذه الاقتصادي المعاصر الذي وصل إليه الاقتصاد العالمي.

رابعا: تمويل الالتزامات المستقبلية

تخصص المنشأة كل سيولتها أو جزء منها وتستثمرها لمواجهة الالتزامات في المستقبل كتسديد أصل القرض عند استحقاقها، ودفع منافع الموظفين مثل الاستثمارات في صناديق المعاشات أو انشاء صناديق داخلية في المنشأة لتلبية مدفوعات المعاشات التقاعدية المستقبلية للمتقاعدين.

المطلب الثالث: السيطرة وأنواعها داخل المجمع

تسيطر المنشأة الأم على القرارات المالية والتشغيلية للمنشآت الداخلة في محيط التوحيد، حيث تختلف نسبة السيطرة المطبقة من منشأة إلى أخرى باختلاف نسب المساهمات في رأس مال المنشآت المسيطر عليها، هذا ما يؤدي إلى وجود كيانات فرعية، منشآت زميلة وأخرى مشتركة ذلك على حسب نوع السيطرة المطبقة.

الفرع الأول: السيطرة الحصرية Le contrôle exclusif

ارتبط مفهوم السيطرة بالمنشأة الأم المالكة لاسهم المنشآت التابعة لها، نتيجة اعتماد حقوق الملكية كمقياس رئيسي لممارسة التجميع المحاسبي، من أجل إعداد التقارير المالية الموحدة في إطار توحيد الجهة المستثمر فيها، حسب ما نص عليه المعيار الدولي IFRS10.

اختلفت معاني السيطرة بين المعايير المحاسبية الدولية التي تناوتها، حيث وضع مجلس المعايير المحاسبية الدولية في المعيار IAS27 « القوائم المالية الموحدة والمنفصلة » أن مصطلح السيطرة مبني على السلطة والفوائد، لكنه لم يوضح معناها ولم يشرح كيف يجب ربط هذين العنصرين لتشكيل السيطر، كما أن معيار "الحصول على المنافع" يفسر على أنه عائدت إيجابية ولا يتصل إلا بمصلحة الملكية.

وهذا لا يلبي احتياجات كل الكيانات وخصوصا المنشآت ذات الأغراض الخاصة، ما جعل لجنة SIC12 تصدر التفسير المتعلق « بادماج المنشآت ذات الأغراض الخاصة » ، التي قدمت مفهوما خاصا عن السيطرة، حيث استخدمت نموذج "المخاطر والمكافآت" لتحديد مؤشرات التحكم في تقرير ما إذا كان سيتم توحيد كيان ذي غرض خاص (SPE) وهذه المؤشرات لا تحدد بالضرورة علاقة التحكم والسلطة.

وقد تمت مراجعة المعيارين من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية واستمرت التعديلات عليهما إلى غاية إصدار المعيار الدولي IFRS10 « التقارير المالية الموحدة »، في ماي 2011 والذي قدم تعريفا شاملا وموحدا للسيطرة¹.

ولابراز التعريف الجديد للسيطرة (IFES10) سنتطرق أولا إلى التعاريف التي قدمها كل من IAS27 و SIC12. أولا: المعيار المحاسبي الدولي 27 « القوائم المالية الموحدة والمنفصلة »

عرف ISA27 السيطرة في الفقرة 04 على أنها « سلطة توجيه السياسات المالية والتشغيلية للكيان للحصول على فوائد من انشطته ». على

يفترض وجود السيطرة عندما تمتلك المنشأة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة أكثر من نصف (50%) حقوق التصويت للكيان، مالم يكن من الممكن في ظروف استثنائية إثبات أن هذه الحياة لاتسمح بالسيطرة².

توجد السيطرة أيضا عندما يكون لدى المنشأة الأم، التي تمتلك نصف أو أقل من نصف حقوق التصويت لكيان ما³:

- ❖ السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب اتفاق مع مستثمرين آخرين؛
- ❖ صلاحية توجيه السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة بموجب نص تنظيمي أو عقد؛
- ❖ سلطة تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو هيئة ادارية مكافئة؛
- ❖ سلطة الحصول على أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات مجلس الادارة أو أجهزة التسيير الأخرى.

ثانيا: تفسير اللجنة الدائمة SIC12 « بادماج المنشآت ذات الأغراض الخاصة »

يشير تفسير SIC12 إلى السيطرة لضرورة توحيد المنشآت ذات الأغراض الخاصة، وكمبدأ عام، يجب توحيد SPE عندما تشير العلاقة بينهما أن المنشأة تتحكم في SPE، بالإضافة إلى العوامل ذات الصلة التي تشير إلى السيطرة على الرغم من أن الكيان قد لا يمتلك أكثر من 50% من القوة التصويتية للمنشأة ذات الأغراض الخاصة⁴. فإن SIC-12 تنص على يتم تضمين كيان ذي غرض خاص في نطاق التوحيد عندما يكون لمنشأة أو أكثر من المنشآت الخاضعة للسيطرة مضمون بموجب العقود والاتفاقيات، البنود القانونية، والسيطرة على الكيان المذكور⁵.

¹ Tan Liong Tong, **Consolidated Financial Statements**, 1^{er} Edition, CCH a Wolters Kluwer Business asia, china, 2013, P 09.

² Robert Obret, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et audit : Manuel et Application**, 2nd Edition, Dunod, Paris, 2009, p 214.

³ Stéphane Mercier, **La Consolidation**, 4^e Edition, L'édition Professionnelle, Belgique, 2015, p30.

⁴ Maria K. Davis, **Accounting for Real Estate Transactions**, 1^{er} Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2012, p 373.

⁵ Pierre Schevin, **Critères de Comptabilisation et de Consolidation Association ou non du Contrôle et du Modèle des risques et avantages**, Revue de Comptabilisté, Adex Consiel, N 421, Paris, Mai 2009, p 23.

يعطي تفسير SIC12 وجود السيطرة حتى في الحالات التي تمتلك فيها المنشأة الأم حصة صغيرة فقط، إن وجدت، من حقوق ملكية الكيان ذي الغرض الخاص وهي¹:

❖ تنفيذ أنشطة الكيان ذي الأغراض الخاصة نيابة عن الكيان، وفقاً لاحتياجاته التشغيلية المحددة حتى تحصل المنشأة على فوائد نشاط SPE؛

❖ تتمتع المنشأة بصلاحيات اتخاذ القرار للحصول على أغلبية مزايا أنشطة SPE؛

❖ يحق للمنشأة الحصول على أغلبية مزايا الكيان ذي الأغراض الخاصة وبالتالي قد يتعرض لمخاطر تتعلق بأنشطة SPE؛

❖ تحتفظ المنشأة من حيث الجوهر بأغلبية مخاطر الملكية المتبقية أو المتصلة بالكيان ذي الأغراض الخاصة، أو أصولها من أجل الحصول على مزايا من أنشطته.

ثالثاً: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 10 «التقارير المالية الموحدة»

أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية المعيار IFRS10 في ماي 2011، وبدأ سريانه اعتباراً من أول جانفي 2013، وقد حل هذا المعيار محل التفسير SIC12 والمعيار IAS27 حيث فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة لتدرج في هذا المعيار.

"يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة عن شراكة مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق فيها، ويكون قادراً على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها"².

تمتلك المنشأة السيطرة على المنشأة الفرعية المحتملة إذا توفرت جميع الشروط والحالات التالية لتوحيد الكيان.

1- سلطة المستثمر: أي أن المستثمر لديه حقوق موجودة تعطيه القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمستثمر وتمثل فيمايلي³:

❖ شراء وبيع السلع أو الخدمات؛

❖ البحث عن منتجات أو عمليات جديدة وتطويرها؛

❖ تحديد هيكل التمويل أو الحصول على التمويل؛

❖ اختيار الأصول أو حيازتها أو التصرف فيها.

قد تكون قوة التقييم مباشرة عندما يتم الحصول على سلطة المنشأة المستثمر فيها مباشرة وبشكل حصري بحقوق التصويت الممنوحة من قبل أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم، أو من خلال ترتيب تعاقد واحد أو أكثر. وإذا امتلك مستثمران إثنان أو أكثر حقوق قائمة تمنحهم القدرة الفردية على توجيه نشاطان مختلفة ذات صلة،

¹ Barry J. Epstein et Eve K. Jermakowicz, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2010, pp 573 – 574.

² جمعة حميدات، خبير المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص ص 348 – 349.

³ Dieter Christian & Norbert Lüdenbach, **IFRS Essentials**, John Wiley & Sons Ltd, 1st Edition, United Kingdom, 2013, p39.

فإن المستثمر الذي يمتلك القدرة الحالية على توجيه النشاطات الأكثر تأثيراً في عوائد الجهة المستثمر بها هو الذي يمتلك السلطة على الجهة المستثمر بها.

- وفيما يلي أمثلة على الحقوق التي قد تمنح المستثمر سلطة فردية أو مجتمعة على المنشأة المستثمر فيها¹:
 - ❖ الحقوق في شكل حقوق التصويت (أو حقوق التصويت المحتملة) للمستثمر؛
 - ❖ حقوق تعيين أو إزالة أو إعادة تعيين أعضاء من موظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة المستثمر فيها القادرين على توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة؛
 - ❖ حقوق تعيين أو إزالة كيان آخر يوجه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة المستثمر فيها؛
 - ❖ القدرة على توجيه المنشأة المستثمر فيها للدخول في معاملات مهمة تؤثر على عوائد المستثمر أو الاعتراض على مثل هذه المعاملات؛
 - ❖ حقوق أخرى (مثل حقوق صنع القرار المنصوص عليها في عقد إدارة) تمكن حاملها من توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة المستثمر فيها؛
 - ❖ تمثل حقوق الحماية حقوقاً مصممة لحماية مصالح الطرف الحامل لتلك الحقوق دون إعطاء هذا الطرف سلطة على الكيان الذي تتعلق به هذه الحقوق (IFRS10 الملحق A)، ومن الأمثلة على ذلك حق الطرف الذي يملك حصة غير مسيطرة في منشأة مستثمر فيها في الموافقة على إصدار حقوق الملكية أو أدوات الدين (IFRS10 - B28).
- 2- حقوق العوائد المتغيرة:** يتعرض المستثمر أو لديه حقوق إلى عائدات متغيرة من مشاركته مع المنشأة المستثمرة عندما تكون عائدات المستثمر من مشاركته لديها القدرة على التغيير نتيجة لأداء المستثمر. يمكن أن تكون العوائد إيجابية أو سلبية أو كليهما، ويشمل التعرض لعوائد متغيرة مايلي²:
- ❖ الأرباح الموزعة والفوائد الثابتة على سندات الدين التي تعرض المستثمر لمخاطر الائتمان التي ينطوي عليها المصدر، والفوائد المتغيرة على سندات الدين، والتوزيعات الأخرى للمنافع الاقتصادية والتغيرات في قيمة الاستثمار في شركة مستثمر فيها؛
 - ❖ مكافأة مقابل خدمة أصول أو مطلوبات المستثمر، الرسوم والتعرض للخسارة من تقديم دعم الائتمان أو السيولة، الفوائد المتبقية في أصول وخصوم المستثمر عليه عند تصفية ذلك المستثمر، الفوائد الضريبية والحصول على السيولة المستقبلية؛
 - ❖ وفورات الحجم، وفورات التكاليف، المنتجات النادرة، المعرفة الخاصة بالملكية، أوجه التأزر، أو التعرضات الأخرى للعوائد المتغيرة غيرالمتاحة للمستثمرين الآخرين.

¹ Mariya Stefanova, **Private Equity Accounting, Investor Reporting, and Beyond**, Pearson Education, Inc, New Jersey, 2015, p 149.

² Jeremy Barnes & other, **International GAAP 2020**, John Wiley & Sons, Ltd, Kingdom, 2020, p 410.

3- القدرة على التأثير على مبالغ العائدات: جب على المستثمر أن يكون لديه القدرة على استخدام سلطته على المنشأة المستثمر فيها للتأثير على مقدار عائداتها، أي وجود علاقة سببية بين القوة التي تمارس وتباين العوائد. وبالتالي المستثمر صاحب حقوق اتخاذ القرار هو الذي يحدد ما إذا كان هو الأصل أو الوكيل، أي أن المستثمر الذي يعمل وكيلا لا يسيطر على المنشأة المستثمر فيها عندما يمارس حقوق صنع القرار المفوضة إليه (وفقا للفقرات B58-B72 من المعيار الدولي للتقارير المالية 10)، وإنما يتمتع بامتيازات كبيرة ولكن نيابة عن مدير (رئيسي) لديه سلطة حقيقية¹.

الجدول رقم (1-1): أهم التغيرات بين IAS27 و sic12 و IFRS10

موضوع المحاسبة	SIC 12 و IAS27 (2008)	IFRS10 و
النطاق	- IAS27 يطبق على تقييمات السيطرة، ولكن يتم تفسيره بواسطة SIC12 لكيانات ذات الأغراض الخاصة (SPE). - IAS27 يطبق على القوائم المالية المجمعة والنفصلة.	- IFRS10 هو المصدر الوحيد لتوجيه التوحيد لجميع أنواع المنشآت المستثمر فيها، بما في ذلك التي يطبق عليها SIC12. - IFRS10 يطبق على القوائم المالية الموحدة، يتم الاحتفاظ بمتطلبات اعداد القوائم المالية المنفصلة في IAS27.
اعفاءات التجميع	- IAS27 ينص على اعفاء المنشأة الأم من اعداد القوائم المالية المجمعة في كونها منشأة تابعة تابعة لكيان آخر، بالاضافة إلى شروط أخرى صارمة.	- لا يوجد تغيير في المعيار IFRS10.
مفهوم السيطرة	- بموجب IAS27 السيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكيان آخر للحصول على فوئد من أنشطته.	- المعيار IFRS10 يعرض مفهوم جديد للسيطرة يتمثل في " السلطة + العوائد"، لكن التركيز كان حول القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة التي تؤثر بشكل جوهري على العائدات.
اجراءات السيطرة	- يحدد IAS27 اجراءات التجميع على غرار جمع القوائم، وكذلك اقضاء العمليات بين كيانات المجمع بهدف عرض القوائم لوحدة اقتصادية وحيدة. - يتضمن المعيار IAS27 متطلبات التغيرات في الملكية (باستمرار أو فقدان) السيطرة.	- لا يوجد تغيير في المعيار IFRS10.
السيطرة مع أغلبية حقوق التصويت/ السيطرة الفعلية	- IAS27 يتضمن افتراض أن ملكية حقوق التصويت أكثر من 50% تمنح السيطرة للمستثمر. - المعيار ليس لديه توجيهات صريحة بشأن السيطرة من خلال حيازة أقلية حقوق السيطرة (السيطرة الفعلية).	- تمنح السيطرة بأقل من 50% من حقوق التصويت إذا كانت الأنشطة ذات الصلة بالمنشآت المستثمر فيها موجهة عن طريق حقوق التصويت. - IFRS10 يتضمن توجيهات صريحة على امتلاك أقلية كبيرة قد تمنح السيطرة باعتبار أن الحصص الأخرى مشتتة على نطاق واسع.

¹ Odile Barbe et Laurent Didelot, *Maitriser les IFRS*, 6^e Edition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012, p 613.

<p>- الكيانات ذات الغرض الخاص غير معرفة وفق IFRS10. - تطبيق المبادئ العامة ل IFRS10 على الكيانات التي شملها SIC12 سابقا. - المعيار يتضمن توجيهات حول الحالات التي لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المشابهة هي العنصر الرئيسي في تحديد الكيان التابع.</p>	<p>- SIC 12 يحدد المنشآت ذات الأغراض الخاصة ويقدم ارشادات تفسيرية خاصة. - تشمل مؤشرات السيطرة في SIC12 "المخاطر والمنافع" و "القيادة الذاتية".</p>	<p>الكيانات ذات الأغراض الخاصة (SPEs)</p>
<p>- وفق IFRS10 حقوق التصويت تعطي أو تساهم في تحقيق السيطرة إذا كانت جوهرية. - IFRS10 يحتوي على نطاق واسع من المؤشرات لتقييم احتمالية حقوق التصويت الممكنة أنها جوهرية.</p>	<p>- بموجب المعيار IAS27 حقوق التصويت الممكنة قد تعطي أو تساهم في تحقيق السيطرة إذا كانت تمارس حاليا. - الدليل الخاص ب IAS27 جد محدود محدود فيما يخص حقوق التصويت التي تفقد الجوهرية ومثال ذلك الممارسة غير القابلة للتحويل في كل الظروف.</p>	<p>حقوق التصويت المحتملة (PVRs)</p>
<p>- يشمل المعيار على دليل واسع النطاق بشأن ما إذا كان المستثمر رئيسا (الأصل) أم وكيل. - لا يسيطر المستثمر الذي يعمل بشكل أساسي نيابة عن أطراف أخرى (أي الوكيل) على المنشأة المستثمر فيها.</p>	<p>- المعيار لا يحتوي على دليل (Guide) خاص بتفويض السلطة.</p>	<p>تفويض السلطة (الأصل/ الوكيل)</p>

Source: Grand Thornton 'An Instinct for Growth, A Practice Guide to IFRS10 "under controle", Grant Thornton International Ltd, London, 2012, p 03.

الفرع الثاني: التأثير الملحوظ Influence notable

التأثير الكبير هو القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المملوكة، دون ممارسة سيطرة حصرية أو مشتركة على هذه السياسات. غالبا ما يطلق على المنشأة التي تخضع لتأثير كبير اسم "المنشأة المرتبطة"، خاصة عندما يمتلك المستثمر مصلحة كبيرة بشكل مباشر أو غير مباشر دون أن يكون لديه السيطرة التي تمكنه من ممارسة صلاحيات المساهم أو الشريك على إدارة المنشأة، وبالتالي يفترض تأثير ملحوظ إذا كانت المنشأة تمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر 20% على الأقل من حقوق التصويت، ما لم تثبت خلاف ذلك. إذا كانت الحصة أقل من 20%، يمكن للمنشأة القابضة أن تثبت أن لها نفوذا. يتضمن حساب حقوق التصويت المحتملة التي يمكن أن تكون متاحة بعد تحويل السندات إلى أسهم أو ممارسة أوامر الاكتتاب في الأسهم¹.

ويدل على وجود نفوذ ملحوظ لدى المنشأة الأم المستثمرة على المنشأة الزميلة مايلي²:

❖ التمثيل في مجلس الإدارة أو أي هيئة تحكم المنشأة الزميلة؛

❖ التمشركة في عملية رسم السياسات في المنشأة الزميلة؛

¹ Wolfgang Dick et Missonier Piera, **Comptabilité Financière en IFRS**, 2^e Edition, Pearson Education, France, 2009, p 242.

² خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 226.

- ❖ تبادل الموظفين الإداريين بين المنشأة الأم والمنشأة المستثمر؛
- ❖ الإحتياطات المتعلقة بالمعلومات الفنية الضرورية؛
- ❖ حدوث معاملا هامة وكبيرة بين الكيانين؛
- ❖ حقوق التصويت المحتملة، من خلال ملكية ضمانات أسهم أو خيارات أسهم وما شابه ذلك في الاعتبار عند تقييم ما إذا كان للكيان نفوذ كبير، وحينما لا تكون حقوق التصويت المحتملة قابلة لممارسة حالية لن تأخذ في الاعتبار.

الفرع الثالث: السيطرة المشتركة Le contrôle conjoint

حسب المعيار المحاسبي IAS31 السيطرة المشتركة هي مشاركة السيطرة على نشاط اقتصادي بموجب اتفاقية تعاقدية، وهو موجود فقط عندما تتطلب القرارات المالية والتشغيلية الاستراتيجية المقابلة للنشاط موافقة بالإجماع من الأطراف التي تتشارك السيطرة (المنشآت المشتركة)، وقد تم استبدال المعيار IAS31 بالمعيار IFRS11 سنة 2011، الذي يقترض الكثير من المعيار IFRS10، ويتشارك مع هذا الأخير في المفهومين الأساسيين للسلطة والأنشطة ذات الصلة، وكذلك الروابط مع العائدات التي تتدفق منها هذه القوة. الفرق هو أن ممارسة هذه السلطة على الأنشطة ذات الصلة تتطلب موافقة اجماعية من أطراف الاتفاقية: وبالتالي فهي "سيطرة حصرية يمارسها العديد من الشركاء"¹.

وتبعا للمعيار IFRS11 السيطرة المشتركة هي ترتيبات تعاقدية، يتم بمقتضاها تقاسم السيطرة لمنشأة مستغلة من قبل عدد محدود من الشركاء أو المساهمين، بحيث تنتج السياسات المالية والعملياتية عن اتفاقهم. وهناك عنصران أساسيان لوجود سيطرة مشتركة²:

- ❖ عدد محدود من الشركاء أو المساهمين الذي يشتركون في السيطرة، ويتطلب تقاسم السيطرة أنه لا يوجد شريك أو مساهم وحد قادر على ممارسة السيطرة الحصرية بفرض قرارته على الآخرين، ولا يستبعد وجود سيطرة مشتركة وجود شركاء أقلية أو حملة أسهم لا يشاركون في السيطرة المشتركة؛
- ❖ اتفاق تعاقدي ينص على ممارسة السيطرة المشتركة وتتطلب موافقة كل الأطراف المتعاقدة على النشاط الإقتصادي للمنشأة المشتركة.

من خلال دراسة أنواع السيطرة نستنتج أن الاستثمارات داخل المجمع تنقسم إلى ثلاث فئات رئيسية وهي³:

أولا: استثمارات أقل من 20%

¹ Robert Obret, **Pratique des normes IFRS**, 5^e Edition, Dunod, Paris, 2013, 145.

² Robert obret et Marie-Pierre Mairesse, Op Cit, p 221

³ عريوة رشيد، إعداد القوائم المالية المجمع وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS – دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بلصيايف، المسيلة، 2017/2018، ص 68.

يصنف هذا الاستثمار الى استثمار المتاجرة أو استثمارات استراتيجية، وفي هذا النوع من الاستثمار يكون تأثير المستثمر محدود على القرارات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الاستثمارات ضمن المعيار المحاسبة الدولي IAS39 (الأدوات المالية: الإعتراف والقياس) أو IFRS09 (الأدوات المالية).

ثانياً: استثمارات بين 20% و50%

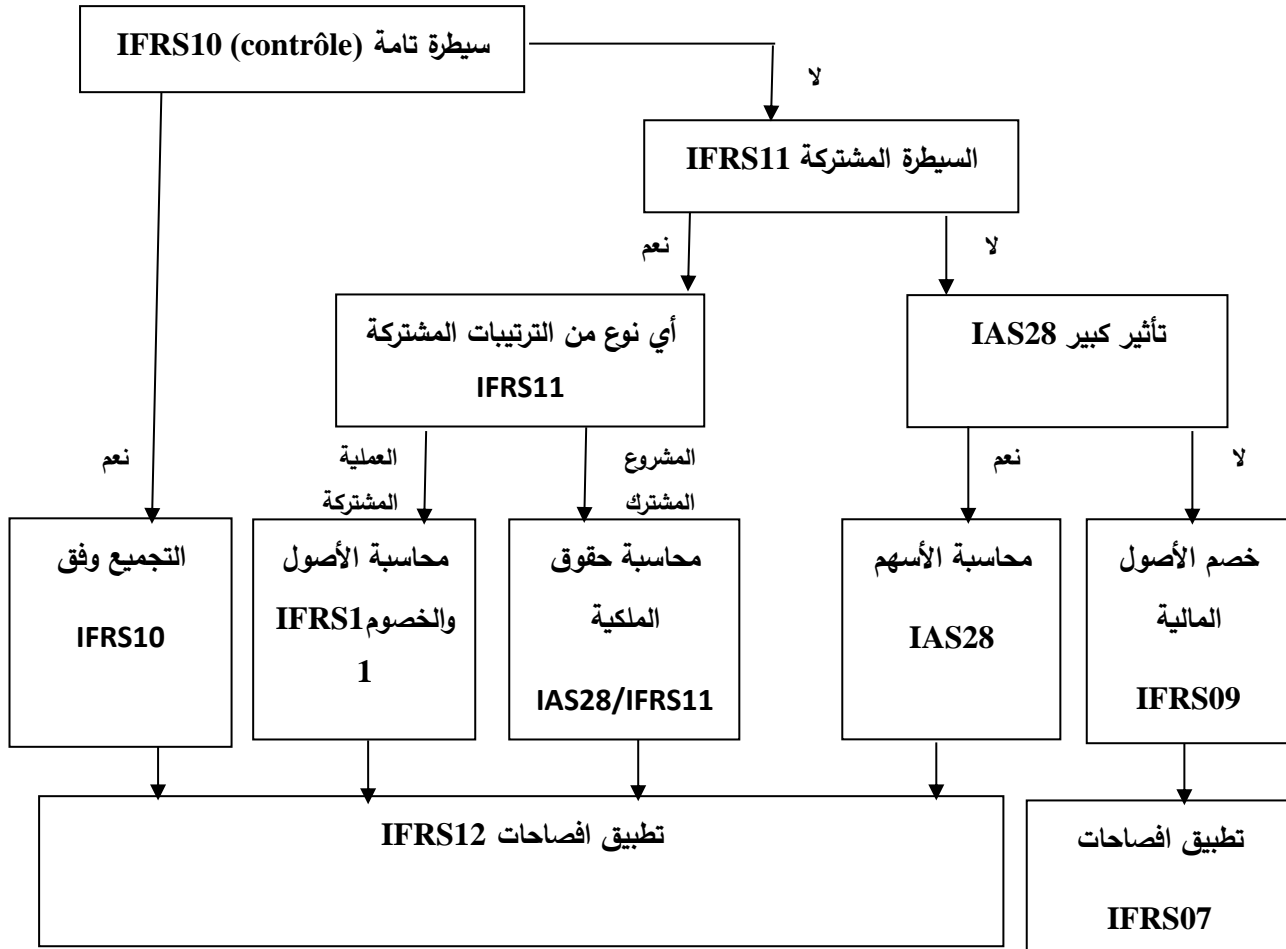
هذا النوع من الاستثمار يكون في المنشآت التابعة بحيث تمتلك المنشأة الأم نسبة بين 20% و50% من رأس مال المنشأة المستثمر فيها، ويتم المحاسبة عنه بطريقة حقوق الملكية، ويكون هناك تأثير قوي من المستثمر على القرارات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر بها، وتعالج هذه الأنواع من الاستثمارات ضمن IAS28.

ثالثاً: استثمارات أكثر من 50%

في هذا النوع من الاستثمار تكون للمنشأة الأم سيطرة على القرارات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر بها، وبالتالي علاقة منشأة أم أو قابضة وتابعة بين المنشأة المستثمرة والنشأة السثمر بها، مما يتطلب اعداد قوائم مالية موحدة، وتعالج هذا النوع من الاستثمارات ضمن IFRS10.

هناك استثمارات في منشآت مع مستثمرين آخرين بحيث تكون السيطرة على القرارات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر بها بشكل مشترك وتوافقي وتسمى الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، وتتم المحاسبة عنها ضمن المعيار IAS28 وIFRS11.

الشكل رقم (1-1): التفاعلات بين التصريحات في " حزمة التوحيد "



Source: Grand Thornton 'An Instinct for Growth , A Practice Guide to IFRS10 " under controle", Grant Thornton International Ltd, London, 2012, p 05.

المطلب الرابع: قياس مجال السيطرة

تعتبر نسبة السيطرة ومعدل الفائدة أولى الخطوات لمحددات التجميع؛ فنسبة السيطرة المباشرة وغير المباشرة تسمح بتحديد طريقة التجميع المتبعة، كما يتم اعتماد معدل الفائدة المباشر وغير المباشر لحساب حصة المنشأة الأم من حقوق الملكية.

الفرع الأول: نسبة السيطرة

نسبة السيطرة تعكس طبيعة علاقة التبعية بين المنشأة الأم وكل المنشآت التابعة لها، فهي تعبر عن النسبة المئوية لحقوق التصويت التي تحتفظ بها المنشأة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر في الاجتماعات العامة لتلك المنشأة، وهي تتيح تحديد المنشآت التي تحتفظ بها في نطاق التوحيد¹ بناءً على نسبة السيطرة تحدد طريقة التجميع الواجب اتباعها بحيث²:

❖ إذا كانت النسبة أكبر من 50% نستعمل طريقة التكامل الكلي؛

¹ Jean-Michel Palou, **Manuel de Consolidation Principes et Pratiques**, 2^e Edition, Groupe Revue Fiduciare, Paris, 2016/2017, p 25.

² أحمد قايد نورالدين، محاسبة الشركات الاندماجية، الطبعة الأولى، دار زهوان للنشر والتوزيع، 2004، ص ص 60 - 61.

- ❖ إذا كانت النسبة أكبر من 40% أو تساويها نكون امام حالتين:
- ✓ إذا كانت المنشأة الأم تملك أكبر نسبة في حقوق التصويت بحيث لا يوجد أي شريك أو منشأة أخرى لديها نسبة أكبر أو تساويها، تمارس المنشأة الأم في سيطرة مطلقة وبالتالي تتبع طريقة التكامل الكلي.
- ✓ إذا امتلكت منشأة ما نسبة تساوي أو أكبر من نسبة المنشأة الأم، ففي هذه الحالة تمارس المنشأة الأم رقابة مشتركة وبالتالي تتبع طريقة التكامل النسبي.
- ❖ إذا كانت النسبة أكبر من أو تساوي 20% تمارس المنشأة المالكة لهذه الحصة تأثيرا ملحوظا وبالتالي تتبع تعديل السندات.

يكون للمنشأة الأم حق ممارسة سيطرة مطلقة على منشأة أخرى حتى ولو امتلكت نسبة أقل من 50% من حقوق التصويت في حالة عدم وجود منشأة أخرى تمتلك نسبة أكبر من نسبتها، فهذا لا يعتبر السلطة منقطعة ويتم اخضاعها الى نفس المبادئ ونفس طريقة التجميع المحاسبي التي تخضع لها المنشآت التي تمتلك فيها المنشأة الأم أكثر من 50% من حقوق التصويت.

الفرع الثاني: معدل الفائدة

- هي النسبة المئوية للفائدة التي تعبر عن جزء رأس المال المحتفظ به مباشرة، أو بشكل غير مباشر من قبل المنشأة الأم في كل الكيانات الموحدة، ويتم استخدامه في¹:
- ❖ تقييم حصة المنشأة الأم من صافي أصول الكيان الموحد، وحصة الأقلية من المساهمين.
- ❖ أداة رئيسية في تنفيذ عمليات التوحيد (تكامل الحسابات، إلغاء المعاملات المتبادلة، تخفيض رأس المال والنتائج؛

❖ يحسب كمجموع عائدات النسب المئوية لرأس المال المحتفظ به بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل المنشأة الأم في الكيان الموحد.

كما تسمح نسبة الفائدة ب²:

- ❖ تحديد حصة فوائد الأقلية عندما تمارس المنشأة الأم سيطرة حصرية على الفرع،
- ❖ أو تحديد حصة الفرع التي تدمج في القوائم المالية في حالة الادماج التناسبي؛
- ❖ أو تقييم حصة الأموال الخاصة لمنشأة تم وضع سندات لها للمعادلة.

الفرع الثالث: طريقة حساب معدلات السيطرة والفائدة

يتم حساب معدلات السيطرة والرقابة كما يلي:

أولاً: حساب معدل السيطرة

¹ Hamadi Ben Amor, *La Consolidation des Bilans 2006*, 1^{er} Edition, Raouf Yaich, Tunisie, 2006, p 20.

² هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 150.

يحسب معدل السيطرة وهذا بقسمة المساهمة على رأس المال كما يلي¹:

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

ثانيا: كيفية حساب حقوق التصويت

يكون معدل السيطرة مساويا لنسبة امتلاك رأس المال إذا كانت كل الأسهم لها نفس الحقوق، ويكون مخالفا في حالة وجود:

- ❖ أسهم لها حقوق تصويت مضاعفة؛
- ❖ أسهم لها أفضلية في قيمة الأرباح وليس لها حق تصويت؛
- ❖ شهادات الاستثمار التي لها حقوق التصويت؛
- ❖ السندات القابلة للتحويل إلى أسهم والتي لها حقوق التصويت؛
- ❖ امتلاك المؤسسة لأسهم رأس مالها (الإمتلاك الذاتي للأسهم).

ثالثا: حساب معدل الفائدة

ونميز نوعين من معدل الفائدة كما يلي²:

- ❖ معدل الفائدة المباشر:

نسبة الفائدة = عدد الأسهم التي تمثل رأس مال المنشأة الأم في المنشأة الأخرى على عدد أسهم التي تمثل رأس المال المنشأة الأخرى.

❖ معدل الفائدة غير المباشرة للمنشأة الأم في منشأة ما يساوي مجموع معدلات الفوائد للفوائد المحتسبة علما أن هذه الأخيرة تتمثل في ناتج النسب المئوية للفوائد خلال السلسلة التي يكون مسارها من الشركة الأم إلى الشركة المعنية. معدلات الفائدة لمجموع الفوائد للمنشأة الأم في المنشأة تساوي النسبة التراكمية للفائدة المباشرة والغير مباشرة.

رابعا: معدل المساهمات

يحدد باختلاف طبيعة العلاقة المالية بين الشركة الممجة والشركة التابعة ونفرق بين أنواع عدة من المساهمات³:

- ❖ المساهمات المباشرة:

✓ نسبة السيطرة: تساوي معدل حقوق التصويت الخاصة بالمنشأة الأم داخل شركتها التابعة.

¹ Robert Obert, **Fusion Consolidation En 25 Fiche**, 2nd Edition, Dunod, Paris, 2011, p 86.

² Moussa Hammam, **Comptabilité des sociétés**, Edition Dar Elitkan, Alger, 2015, p 209.

³ أوماطة أمال فريال، تقنية تجميع الحسابات حالة الشركة القابضة سوناطراك خدمات بترولية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2002/2001، ص ص 31، 32.

✓ نسبة الفائدة: تساوي الحصة من رأس المال الخاصة بالمنشأة الأم داخل الكيان التابع.

❖ المساهمات غير المباشرة:

✓ بسلسلة واحدة:

• معدل السيطرة: يحدد المعدل درجة بدرجة، ويعتبر مقطوعاً بموجب وجود سيطرة مزدوجة لمنشأة أو تأثير بارز.

• معدل الفائدة: نضرب معدلات الامتلاك (رأس المال الممتلك) لكل منشأة مكونة للسلسلة.

✓ بعدة سلاسل:

• معدل السيطرة: تجمع معدلات السيطرة المملوكة مباشرة أو غير مباشرة (الحذر من انقطاع السيطرة) لكل منشأة تسبق المنشأة التابعة داخل سلاسل.

• معدل الفائدة: لكل سلسلة متتابعة، نضرب معدلات الامتلاك (رأس المال الممتلك) لكل منشأة مكونة للسلسلة ونجمع المعدلات المحصل عليها لكل سلسلة.

المبحث الثاني: تجميع الأعمال

يمكن أن تنشأ علاقة بين الشركة الأم والشركة الفرعية عندما تنشئ الشركة الأم شركة جديدة أو عندما تستحوذ على شركة موجودة مسبقاً يشار إلى الحالة الأخيرة على أنها دمج الأعمال، حيث تتم إدارة مجموعات الأعمال التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية 3 على أساس طريقة الاستحواذ التي توضح كيف يجب على المستحوذ الاعتراف وقياس حياة الأعمال الأخرى.

المطلب الأول: عموميات حول تجميع الأعمال

تلجأ المنشآت إلى اندماجات أعمال مع منشآت أخرى بعدة أشكال لتوسيع نشاطها الاقتصادي، وتقوم بالمحاسبة عنها وفق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 03 الذي يعد اجباري التطبيق للمحاسبة عن عمليات تجميع أعمال الذي سنوضح مفهومه وأسبابه وشكاله.

الفرع الأول: تحديد تجميع الأعمال

عرف المعيار المحاسبي الدولي IFRS 03 في الفقرة 3 تجميع الأعمال بأنها معاملة تكتسب فيها المنشأة المستحوذة السيطرة على منشأتين أو أكثر من الأعمال وأن المعاملات التي يشار إليها أحياناً باسم "اندماج طرفين متساويين" أو "الاندماج الحقيقي"¹، كما عرف الأعمال على أنها مجموعة متكاملة من الأصول والأنشطة التي يمكن إجراؤها وإدارتها من أجل توفير عائد مباشر للمستثمرين أو المالكين الآخرين أو الأعضاء أو المشاركين، ويمكن أن يكون العائد على شكل أرباح، انخفاض تكاليف، أو منافع اقتصادية أخرى، كما يوضح أن الأعمال تتكون بشكل عام من المدخلات والعمليات المطبقة على تلك المدخلات والمخرجات الناتجة أو التي سيتم استخدامها

¹ Bil D. Jarnagin, Us Master GAAP Guide, CCH a Wolters Kluwer business, Chicago, 2008, p 1121.

لتوليد الإيرادات، وينص أيضا على أنه من المفترض أن تكون مجموعة الأنشطة و / أو الأصول المنقولة نشاطا تجاريا إذا كانت الشهرة موجودة في هذا التحويل¹.

يشير IFRS 03 إلى أن المستحوذ قد يحصل على السيطرة في المنشأة المكتسبة بطرق متنوعة هي²:

❖ تحويل النقد أو ما يعادله أو الأصول الأخرى (بما في ذلك صافي الأصول المستحوذ عليها)؛
❖ تحمل الالتزامات؛

❖ إصدار حقوق الملكية؛

❖ تقديم أكثر من نوع واحد من الاعتبارات؛

❖ دون تحويل مقابل، بما في ذلك تجميع الأعمال عن طريق العقد فقط.

ويمكن تنظيم اندماج الأعمال بطرق متنوعة لأسباب قانونية أو ضريبية أو أسباب أخرى وهي:

❖ تصبح منشأة واحدة أو أكثر كيانات تابعة لمنشأة مستحوذة أو يتم دمج صافي أصول منشأة أو أكثر

بشكل قانوني في الشركة المستحوذة؛

❖ تقوم إحدى المنشآت المندمجة بتحويل صافي أصولها أو يقوم مالكوها بتحويل حقوق الملكية الخاصة بهم إلى كيان موحد آخر؛

❖ تقوم جميع الكيانات المندمجة بتحويل صافي أصولها، أو يقوم مالكو تلك الكيانات بتحويل حقوق الملكية

الخاصة بهم، إلى كيان تم تشكيله حديثا (يشار إليه أحيانا باسم تجميع أو تجميع المعاملات)؛

❖ مجموعة المالكين السابقين لإحدى المنشآت المندمجة تحصل على السيطرة على الكيان المندمج.

الفرع الثاني: تطور محاسبة تجميع الأعمال

قبل IFRS 03 كانت هناك طريقتان رئيسيتان لإعداد البيانات الموحدة، طريقة الشراء وطريقة توحيد المصالح

حيث كانت الطريقة الأولى هي الأكثر شيوعا واستخدمت في جميع الحالات التي اعتبرت فيها شركة ما أنها تملك

شركة أخرى، ولم تستخدم طريقة التجميع إلا عندما كان من الواضح أن المساهمين في الشركتين يجتمعان من

أجل "تحقيق حصة متبادلة مستمرة في المخاطر والمنافع المرتبطة بالكيان المشترك بحيث لا يمكن تحديد أي

طرف على أنه المستحوذ"³ وبعد ذلك حدثت تغييرات رئيسية تمثلت في⁴:

❖ ألغى مجلس معايير المحاسبة المالية طريقة تجميع المصالح في عام 2001، تاركا طريقة واحدة فقط وهي محاسبة الشراء.

❖ في عام 2007 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار المنقح (ASC 805) الذي استبدل طريقة

الشراء بطريقة الاستحواد، والتي أصبحت الآن الطريقة الوحيدة المقبولة للمحاسبة لدمج الأعمال.

¹ Ron Dagwell & Other, **Corporate Accounting**, 4th Edition, University of New South Wales Press Ltd, Australia, 2007, p 205.

² Jeremy Barnes & other, p 612.

³ Barry Elliott & Jamie Elliott, **Financial Accounting and Reporting**, 11th Edition, Pearson Education, England, 2007, p 524.

⁴ Christensen & Other, **Advanced Financial Accounting**, 11^e Edition, Mc Graw – Hill Education, New York, 2016, p 08

الفرع الثالث: أسباب تجميع الاعمال

هناك العديد من الأسباب المحتملة لقيام منشأة بتجميع أعمالها مع منشأة أخرى ومن بينها¹:

أولاً: شراء الأصول المقومة بأقل من قيمتها

من المعترف به تماماً أن نفس مجموعة الأصول قد يكون لها قيم مختلفة لأشخاص مختلفين، ونتيجة لذلك غالباً ما يكون من الممكن لشركة ما شراء شركة أخرى متمثلة في مجموعة من الأصول بسعر أقل من مجموع قيم الأصول الأساسية.

ثانياً: وفورات الحجم

قد يؤدي الجمع بين أعمال تجارية إلى تحقيق وفورات الحجم، وهذا يعني أن تكلفة إنتاج الناتج المشترك ستكون أقل من مجموع تكاليف إنتاج النواتج المنفصلة أو، بدلاً من ذلك، سيكون الناتج المشترك أكبر بالنسبة لنفس التكلفة الكلية. وقد لا توجد وفورات الحجم هذه في الانتاج فحسب، بل أيضاً في الادارة والبحث والتطوير والتمويل.

ثالثاً: القضاء على المنافسة أو الحد منها

يكون الإندماج مع أعمال أخرى وسيلة لتحقيق أرباح أكبر، وعلى الرغم من أن التكامل قد يحدث لعدة أسباب، فقد يكون أحد الأسباب هو إمكانية الحد من المنافسة عن طريق التكامل الرأسي وذلك عن طريق الجمع مع شركة في مرحلة سابقة أو لاحقة من دورة الانتاج، أو عن طريق التكامل الافقي، أي تتحد مع شركة في نفس المرحلة من دورة الإنتاج.

إن الإندماج مع شركة في نفس المرحلة من الانتاج من شأنه أن يخفض عدد المنافسين بمقدار منافس واحد، وقد يؤدي مرة أخرى إلى زيادة الأرباح نتيجة لزيادة التركيز الصناعي، على الرغم من أن الكثير يعتمد على هيكل الصناعة قبل وبعد الجمع، فاندماج شركتين صغيرتين في صناعة تنافسية للغاية قد يكون له تأثير ضئيل، في حين أن الجمع بين عملاقين قد يحول احتكار القلة إلى احتكار فعلي.

رابعاً: تقليل المخاطر

عادة ما يكون شراء خطوط وأسواق المنتجات القائمة أقل خطورة من تطوير منتجات وأسواق جديدة والخطر منخفض بشكل خاص عندما يكون الهدف هو التنويع، من أجل توليد أرباح أكبر من تلك المحققة قبل الإندماج.

خامساً: تجنب عمليات الاستحواذ

تجتمع العديد من الشركات لتجنب اكتساب نفسها حيث تكون الشركات الصغيرة أكثر عرضة للاستحواذ، لذلك يعتمد العديد منهم استراتيجيات جريئة في التعامل مع المشتريين للدفاع عن نفسها ضد محاولات الاستحواذ من قبل شركات أخرى.

سادساً: أسباب أخرى

¹ Richard Lewis & David Pendrill, **Advances financial Accounting**, 7 th Edition, Pearson Education, England, 2004, p p 306, 362

قد تختار الشركات مجموعة أعمال بدلا من أشكال التوسع الأخرى للحصول على مزايا ضريبية للأعمال (كالخسائر الضريبية المرحلة)، أو لتحقيق الدخل الشخصي والمزايا الضريبية العقارية أو لأسباب شخصية¹.

الفرع الرابع: أشكال اندماج الأعمال

تتمثل الأشكال القانونية لدمج الأعمال فيما يلي²:

1- الاندماج القانوني: هو نوع من اندماج الأعمال حيث تبقى واحدة فقط من الشركات المندمجة وتفقد الأخرى هويتها المستقلة، ويتم تحويل موجودات ومطلوبات الشركة المستحوذة إلى الشركة المستحوذة، ويتم حل الشركة المستحوذة أو تصفيتها، وتنفذ عمليات الشركات المنفصلة سابقًا في كيان قانوني واحد بعد الاندماج.

2- التوحيد القانوني: هو اندماج أعمال يتم فيه حل الشركتين المندمجتين وتحويل أصول وخصوم كلا الشركتين إلى شركة تم إنشاؤها حديثًا، ويتم تنفيذ عمليات الشركات المنفصلة سابقًا في كيان قانوني واحد، ولا تظل أي من الشركات المندمجة قائمة بعد الدمج القانوني، ولكن في العديد من الحالات تكون الشركة الناتجة جديدة في الشكل فقط، وهي في جوهرها واحدة من الشركات التي تم دمجها باسم جديد.

3- الاستحواذ على الأسهم: يحدث عندما تستحوذ شركة على أسهم التصويت لشركة أخرى وتستمر الشركتان في العمل ككيانات قانونية منفصلة ولكن ذات صلة، ونظرا لعدم تصفية أي من الشركتين المندمجتين فإن الشركة المستحوذة تحتسب حصتها في الشركة الأخرى كاستثمار، وفي استحواذ الأسهم لا تحتاج الشركة المستحوذة إلى الحصول على جميع أسهم الشركة الأخرى للسيطرة، ويشار إلى العلاقة التي يتم إنشاؤها في حيازة الأسهم على أنها علاقة أصل - فرعية فالشركة الأم هي الشركة التي تسيطر على شركة أخرى ويشار إليها كشركة فرعية، وعادة ما يتم ذلك من خلال ملكية أغلبية الأسهم المشتركة.

4- شراء الأصول أو صافي الأصول: من الطرق الواضحة للسيطرة على الأعمال التجارية الشراء المباشر للأصول التي تشكل نشاطا تجاريا، في هذه الحالة تترك الشركة المبيعة فقط بالمبلغ النقدي أو أي مقابل آخر يتم استلامه كدفعة من المشتري وتكون الالتزامات موجودة قبل البيع، في حالات أخرى يشتري المستحوذ جميع أصول الشركة المشتراة ويتحمل جميع التزاماته والتي يشار إليها معا باسم صافي الأصول في كلتا الحالتين يتعين على مساهمي الشركة المبيعة الموافقة على البيع وكذلك تحديد ما إذا كان ينبغي إنهاء شركتهم أو مواصلة العمليات بعد البيع.

5- التحكم من خلال الترتيب التعاقدية: يمكن لشركة ما أن تتحكم في شركة أخرى من خلال توقيع اتفاقية مع مساهمي الشركة المقتناة لمنحها السيطرة دون الاستحواذ فعليا على أي أسهم في الشركة الأخرى، ومع ذلك فإن الشركة التي تسيطر عليها ستعتبر شركة أم وستكون الشركة الخاضعة للسيطرة شركة تابعة نظرا لعدم وجود معاملات فعلية بين الشركة الأم والشركة التابعة لنقل السيطرة، فلن تكون هناك إدخلات في دفاتر الشركة التابعة لتسجيل هذا التغيير في السيطرة وبالتالي يتعين على الشركة الأم توحيد هذه الشركة التابعة عند إعداد بياناتها المالية.

¹ Floyd A. Beams & other, **Advanced Accounting**, 11th Edition, Pearson Education Inc, New Jersey, 2012, p p 2, 3.

² Christensen & Other, **Op Cit**, p 10

تؤدي أشكال دمج الأعمال إلى دمج أصول ومطلوبات الشركتين، إذا تم تحقيق السيطرة عن طريق شراء صافي الأصول فإن الدمج يتم في السجلات المحاسبية للمشتري، وإذا تم تحقيق السيطرة عن طريق شراء الأسهم أو من خلال الترتيب التعاقدى يتم الدمج عند إعداد البيانات المالية الموحدة¹.

بغض النظر عن الفئة أو الهيكل فإن جميع عمليات الاندماج والاستحواذ لها هدف مشترك واحد يتمثل في خلق التآزر مما يجعل قيمة الشركات المدمجة أكبر من مجموع الجزئين، ويعتمد نجاح الاندماج أو الاستحواذ على مدى تحقيق هذا التآزر².

الفرع الخامس: قياس تكاليف دمج الأعمال

يجب على المشتري قياس تكلفة اندماج الأعمال بإجمالي³:

- ❖ القيم العادلة للأصول الممنوحة (عادة نقداً)، والمطلوبات المتكبدة (مثل القروض) وحقوق الملكية الصادرة من قبل المشتري مقابل السيطرة على الشركة المشتراة؛ زائد
- ❖ أية تكاليف تعزى مباشرة إلى اندماج الأعمال.
- ❖ تاريخ الاستحواذ هو التاريخ الذي يحصل فيه المشتري فعلياً على السيطرة على الشركة المقتناة عندما يتحقق من خلال معاملة واحدة فإن تاريخ التبادل يتزامن مع تاريخ الاستحواذ ومع ذلك إذا تم الاستحواذ على الكيان على مراحل:

✓ التكلفة هي مجموع المعاملات الفردية؛ و

✓ تاريخ التبادل هو تاريخ كل معاملة صرف بينما تاريخ الاستحواذ هو التاريخ الذي يحصل فيه المشتري على السيطرة.

❖ عند تأجيل تسوية أي جزء من التكلفة، يتم تحديد القيمة العادلة بخصم المبالغ المستحقة إلى قيمتها الحالية في تاريخ التبادل.

❖ يقدم السعر المعلن في تاريخ تبادل الأسهم المدرجة أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة، يجب استخدام الأدلة الأخرى فقط في حالات نادرة عندما يكون السعر المنشور غير موثوق به، حيث يكون هذا الدليل الآخر مقياساً أكثر موثوقية (مثل ضعف السوق).

❖ تتضمن تكلفة الدمج الالتزامات التي يتكبدها المشتري مقابل السيطرة على الشركة المشتراة ومع ذلك لن يتم تضمين الخسائر المستقبلية كجزء من تلك التكلفة ويجب أن تشمل التكاليف الرسوم المهنية المتكبدة ولكن ليس المصاريف الإدارية العامة، كما تعد تكاليف ترتيب وإصدار المطلوبات المالية جزءاً من تكلفة إصدار الأداة المالية

¹ Darell Herauf, Murray W. Hilton, **Modern Advanced Accounting in Canada**, 8th Edition, Mc Graw Hill Education, Canada, 2016, p p 105 – 106

² The Institute of Cost and Works Accountants, **Advanced Financial Accounting & Reporting**, Second Revised Edition, Directorate of Studies, India, 2010, p 52.

³ Robert J. Kirk, **international Financial Reporting Standards in Depth**, CIMA Publishing, Oxford, 2005, Volume 1 theory and practice, p p 214- 215.

وليست جزءا من تكاليف دمج الأعمال، إضافة إلى ذلك تعد تكاليف إصدار أدوات حقوق الملكية جزءا لا يتجزأ من إصدار حقوق الملكية ولكن لا ينبغي تضمينها في تكاليف دمج الأعمال:

المطلب الثاني: المحاسبة عن اندماج الأعمال في إطار طريقة الاستحواذ

إذا كان اندماج الأعمال ينطوي على شراء صافي الأصول بما في ذلك الشهرة التجارية لكيان آخر بدلا من شراء حقوق الملكية للكيان الآخر، فإن هذا لا يؤدي إلى علاقة أصل ومنشأة فرعية لذا يجب المحاسبة عن جميع عمليات الدمج ضمن نطاق المعيار IFRS 03 باستخدام طريقة الاستحواذ.

في كل اندماج أعمال يجب تحديد أحد الكيانات المتداخلة باعتباره المستحوذ، ويشير IFRS 03 إلى IFRS 10 لتعريف مفهوم السيطرة وبالتالي فإن المستحوذ في اندماج الأعمال هو الذي يحصل على السيطرة على الكيانات أو الأنشطة الأخرى التي تجمع، وتجدر الإشارة إلى أن المستحوذ بالمعنى القانوني للمصطلح ليس بالضرورة هو المستحوذ بالمعنى الوارد في IFRS 03¹، ويشترط ثمانى خطوات حتى تكون طريقة الاستحواذ قابلة للتطبيق²:

❖ تحديد المستحوذ؛

❖ تحديد تاريخ الاستحواذ؛

❖ الاعتراف وقياس الأصول القابلة للتحديد المقتناة والمطلوبات المفترضة وأي حصة غير مسيطرة في المنشأة المستحوذ عليها؛

❖ تحديد الأصول والالتزامات إن وجدت والتي تتطلب محاسبة منفصلة لأنها ناتجة عن معاملات لا تشكل جزءا من اندماج الأعمال؛

❖ التعرف على أي مصلحة غير مسيطرة في المنشأة المستحوذ عليها وقياس ذلك؛

❖ تحديد وقياس المقابل؛

❖ الاعتراف بالشهرة وقياسها أو الاعتراف بأرباح إذا أدى اندماج الأعمال إلى صفقة شراء.

الفرع الأول: تحديد المستحوذ

أثناء عملية دمج الأعمال، يكون تعيين الكيان المستحوذ ضروريا (IFRS03 الفقرة 6) لأن تقييم الأصول المكتسبة والمطلوبات المفترضة بقيمتها العادلة يتعلق بالمنشأة التي تم شراؤها، ويتم ترجمته في المحاسبة فقط في حسابات الجهة المشتري، بشكل عام لا توجد صعوبة في تحديد المشتري فهو الكيان الأم، يقدم IFRS 03 مؤشرات تساعد في هذا التحديد³:

❖ اندماج الأعمال يتم بشكل رئيسي عن طريق تحويل النقد أو الأصول الأخرى أو عن طريق تكبد الخصوم،

الجهة المسؤولة عن ذلك هي المنشأة المستحوذة؛

¹ Robert Obert, **Pratique des Normes IFRS**, 6^e Edition, Dunod, Paris, 2017, p 163

² Barry J. Epstein & Nadira M. Saafir, **Practical Implementation Guide and Workbook**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2010, p 192.

³ Dominique Mesplé- lassale, Op Cit, p 175.

- ❖ اندماج الأعمال تتم بشكل أساسي عن طريق تبادل الأسهم يكون المستحوذ عموماً هو الجهة المصدرة مع بعض الاستثناءات في الاستحواذ العكسي¹؛
 - ❖ المستحوذ بشكل عام هي المنشأة التي تحتفظ بالوزن النسبي الكبير لحقوق التصويت في الكيان المشترك؛
 - ❖ يمتلك مساهمي الأقلية للمنشأة المستحوذة أكبر كتلة من حقوق التصويت في حقوق الأقلية؛
 - ❖ يمتلك أصحاب المنشأة المستحوذة إمكانية انتخاب أو تعيين أو إقالة الهيئات الإدارية للكيان المشترك؛
 - ❖ تكوين مجلس الإدارة والإدارة العليا للكيان المشترك؛
 - ❖ تهيمن الإدارة القديمة للمنشأة المستحوذة على إدارة الكيان المعاد تجميعه؛
 - ❖ المستحوذ بشكل عام هو كيان التجميع الذي يكون حجمه النسبي أكبر بكثير من حجم الكيان الآخر؛
- عندما يتم الاستحواذ من خلال تبادل حقوق الملكية، فإن العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد الشركة المستحوذة تشمل ما يلي²:

أولاً: حقوق التصويت

الكيان الحاصل على أكبر حصة من حقوق التصويت هو عادة المشتري.

ثانياً: حصة الأقلية الكبيرة

عندما تشتري الشركة حصة أقلية كبيرة فقط (أقل من 50%) ولا يمتلك أي مالك أو مجموعة أخرى حصة تصويت كبيرة، فمن المرجح أن الشركة التي تحصل على حصة الأقلية الكبيرة هي المستحوذ، يمكن أن يستند تحديد السيطرة على هيمنة عملية صنع القرار للحصول على الفوائد الاقتصادية ذات الصلة.

ثالثاً: الهيئة الحاكمة للكيان المدمج

من المرجح أن يكون المشتري هو الكيان الذي لديه القدرة على انتخاب أو تعيين أغلبية الكيان المشترك.

رابعاً: شروط التبادل

عادة يدفع المستحوذ علاوة على القيمة السوقية المسبقة للأسهم المكتسبة.

الفرع الثاني: تحديد تاريخ الاستحواذ

الخطوة الثانية في طريقة الاستحواذ هي تحديد تاريخ الاستحواذ، وهو التاريخ الذي يحصل فيه المستحوذ على السيطرة على الشركة المستحوذ عليها، ويتم إظهار السيطرة عادة عندما يقوم المستحوذ بتحويل المقابل والحصول على الأصول، ويتحمل المسؤولية عن الخصوم المكتسبة، والتي تحدث عادة في تاريخ إغلاق المعاملة وبالتالي فإن تاريخ الاستحواذ يتوافق مع التاريخ الذي يمتلك فيه المشتري القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية للشركة للحصول على مزايا من أنشطتها³.

¹ Collen Neuharth McClain, **Top Accounting Issuer For 2009**, CCH Editorial Staff Publication, Chicago, 2009, p 68.

² Fischer, Taylor et Cheng, **Advanced Accounting**, 12th Edition, Cengage Learning, Boston, 2016, p p 9, 10.

³ Mark L. Zyla, **Fair Value Measurement**, 3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2020, p 92

ابتداءً من تاريخ الاستحواذ يجب على المشتري أن يدمج نتائج الأعمال المكتسبة في بيان الدخل وأن يدرج في الميزانية العمومية الأصول والخصوم المحددة للأعمال المستحوذة بالإضافة إلى الشهرة (موجبة أو سلبية). إذا كان هناك فرق بين القيمة المقدرة في تاريخ الاستحواذ والقيمة النهائية المحتفظ بها فمن الممكن تصحيح تكلفة الاستحواذ في غضون اثني عشر شهر¹.

الفرع الثالث: الاعتراف وقياس الأصول القابلة للتحديد المقتناة والمطلوبات المفترضة وأي حصة غير مسيطرة في المنشأة المستحوذ عليها

تقوم المنشأة المستحوذة بالاعتراف وقياس الأصول الملموسة وغير الملموسة والالتزامات المضمونة بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

أولاً: الاعتراف بالأصول والخصوم

ينص مبدأ الاعتراف على أنه "اعتباراً من تاريخ الاستحواذ يجب على المشتري الاعتراف بشكل منفصل عن الشهرة بالأصول المحددة التي تم الحصول عليها والمطلوبات التي تم تحملها وأي مصلحة غير مسيطرة في الشراء"، فضمن هذا المبدأ الواسع يكون الاعتراف بالموجودات والمطلوبات في معاملة دمج الأعمال كما يلي²:

- ❖ تحديد الأصول والخصوم في إطار عرض البيانات المالية والتحقق من الالتزامات التي لا تنشأ عن اندماج الأعمال؛

- ❖ الاعتراف بالموجودات التي لم يتم الاعتراف بها من قبل الشركة المقتناة لأنها كانت أصولاً غير ملموسة منتجة داخلياً؛

- ❖ قد لا يعترف المستحوذ ببعض الأصول والخصوم على سبيل المثال البنود التالية ليست مطلوبات في تاريخ الاستحواذ:

- ❖ التكاليف المقدرة التي سيتم تكبدها للخروج من نشاط ولكنها لا تشتمل على التزام؛ أو

- ❖ التكاليف التي سيتم تكبدها لإنهاء أو نقل موظفي الشركة المشتراة.

ثانياً: مبدأ الإعراف

الخطوة الثالثة المتضمنة في الاعتراف بدمج الأعمال تنطوي على الاعتراف بالأصول المحددة المكتسبة وقياسها والمطلوبات المفترضة وأي حصة غير مسيطرة في الشركة المستحوذ عليها، وقد تشتمل الأصول المحددة التي تم الحصول عليها على أصول مثل النقد في البنك والمدنيين والمخزون والآلات والمعدات والأراضي والمباني والأشياء غير الملموسة القابلة للتحديد مثل العلامات التجارية وحقوق النشر وبراءات الاختراع، فالمبدأ العام هو أن الموجودات القابلة للتحديد المكتسبة والالتزامات المستحقة يجب أن تقاس بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ،

¹ Grégory Heem, *Lire Les états Financiers en IFRS*, Edition d'Organisation, paris, 2004, p p 242, 243.

² Nandakumar Ankarath & other, *Under Standing IFRS Fundamentals*, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2010, pp 308 – 309.

ولا يتعلق الاعتراف بالأصول في هذه المرحلة إلا بالأصول القابلة للتحديد، بما في ذلك الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد، وبالتالي لا ينطوي على الاعتراف بالشهرة¹.

ثالثاً: شروط الإقرار

يخضع مبدأ الاعتراف بالموجودات المكتسبة أو المطلوبات المفترضة لشروط أساسية موضحة في IFRS 03 في الأجزاء 11-14 كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ²:

1- أصل أو التزام في تاريخ الاستحواذ: لتحديد ما إذا كان ينبغي الاعتراف بأحد البنود في تاريخ الاستحواذ كجزء من اندماج الأعمال، كخطوة الأولى تطبيق تعريفات الأصول والخصوم في الإطار النظري لإعداد وعرض البيانات المالية في تاريخ الاستحواذ، وحسب IFRS 03 يتم الاعتراف ببنود معينة كما لو كانت موجودات تم شراؤها أو مطلوبات مفترضة في تاريخ الاستحواذ على الرغم من أنها لم تستوف تعريف أصل أو التزام، كما يتم رسملة بعض نفقات الخدمات التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بدمج الأعمال كجزء من تكلفة المنشأة المستحوذ عليها كما لو كانت أصولاً في تاريخ الاستحواذ، بالإضافة إلى ذلك غالباً ما ينظر إلى بعض التكاليف المستقبلية التي يتوقع أن يتحملها المستحوذ كتكلفة ويتم الاعتراف بها كما لو كانت التزاماً في تاريخ الاستحواذ.

2- جزء من دمج الأعمال: الشرط الثاني للاعتراف بالأصل المكتسب أو الالتزام المفترض أو المتكبد في اندماج الأعمال هو أن الأصل أو الالتزام يجب أن يكون جزءاً من معاملة اندماج الأعمال بدلاً من نتيجة معاملات منفصلة يتم احتسابها وفقاً لطبيعتها والمعايير الدولية للتقارير المالية المعمول بها، ويتطلب هذا التمييز أن يقوم المستحوذ بتحديد مكونات المعاملة التي يحصل فيها على السيطرة على المنشأة المستحوذ عليها، والهدف من الشرط والتوجيه المتعلق بتحديد مكونات اندماج الأعمال هو التأكد من أن كل عنصر يتم حسابه وفقاً لجوهره الاقتصادي:

رابعاً: تصنيف أو تحديد الأصول المحددة المكتسبة والمطلوبات المفترضة

يتم تصنيف أو تعيين الأصول المحددة المكتسبة والمطلوبات المفترضة وفق مايلي³:

❖ في تاريخ الحيازة يجب على المستحوذ أن يقوم بتصنيف أو تعيين الأصول المحددة المكتسبة والمطلوبات المفترضة حسب الضرورة لتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية الأخرى لاحقاً، ويجب على المستحوذ أن يقوم بهذه التصنيفات أو التعيينات على أساس الشروط التعاقدية، والظروف الاقتصادية، وسياساته التشغيلية أو المحاسبية وغيرها من الشروط ذات الصلة كما هي موجودة في تاريخ الاستحواذ.

❖ في بعض الحالات تنص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على محاسبة مختلفة تبعا لكيفية تصنيف

¹ Ron Dagwell & Other, Op Cit, p 230.

² IFRS Foundation, **IFRS Standards, Part B: IFRS 03 Business Combinations**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016, p p 265, 266.

³ IFRS Foundation, **IFRS Standards, Part A: IFRS 03 Business Combinations**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016, p p 136, 137

وتحديد المنشأة للأصل أو التزام معين، وتشمل أمثلة التصنيفات أو التحديدات التي يقوم بها المستحوذ على أساس الشروط ذات الصلة كما هي موجودة في تاريخ الاستحواذ، على سبيل المثال:

- ✓ تصنيف موجودات ومطلوبات مالية معينة مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو بالتكلفة المطفأة، أو كأصل مالي يقاس بقيمة عادلة من خلال دخل شامل آخر وفقا لـ IFRS 9؛
- ✓ تصنيف أداة مشتقة كأداة تحوط وفقا لـ IFRS 9؛

✓ تقييم ما إذا كان ينبغي فصل المشتق المضمن عن عقد مضيف وفقا لـ IFRS 9 (وهو مسألة "تصنيف" لأن هذا المعيار يستخدم هذا المصطلح).

❖ كما يقدم هذا المعيار استثناءين هما¹:

- ✓ تصنيف عقد الإيجار الذي يكون فيه المستحوذ عليه المؤجر إما عقد إيجار تشغيلي أو إيجار تمويلي وفقا لمعيار المعيار الدولي للتقارير المالية 16 عقود الإيجار؛

✓ تصنيف العقد كعقد تأمين وفقا لـ IFRS 04 "عقود التأمين".

❖ يجب على المستحوذ أن يصنف تلك العقود على أساس الشروط التعاقدية وعوامل أخرى عند بدء العقد أو إذا تم تعديل شروط العقد بطريقة من شأنها تغيير تصنيفه في تاريخ ذلك التعديل والذي قد يكون تاريخ الاستحواذ.

خامسا: مبدأ القياس

يجب على المستحوذ أن يقيس الأصول القابلة للتحديد المستحوذ عليها والمطلوبات المفترضة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ.

في كل اندماج أعمال يجب على المستحوذ أن يقيس في تاريخ الاستحواذ مكونات الحصص غير المسيطرة في الشركة المستحوذ عليها والتي تمثل حقوق ملكية حالية ويخول أصحابها حصة نسبية من صافي أصول الكيان في حالة التصفية عند أي من²:

❖ القيمة العادلة؛

❖ الحصة النسبية لأدوات الملكية الحالية في المبالغ المعترف بها لصادفي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المستحوذ عليها؛

يجب قياس جميع المكونات الأخرى للحصص غير المسيطرة بالقيم العادلة في تاريخ الاستحواذ، ما لم تتطلب المعايير الدولية للإبلاغ المالي أساسا آخر للقياس.

تم تعريف القيمة العادلة في الملحق أ من IFRS 03 على أنها السعر الذي سيتم تسلمه لبيع أصل أو دفع مبلغ لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

¹ Claire Locke, **Financial Reporting Handbook**, Chartered Accountants, Australia, 2012, p 136.

² IFRS Foundation, **IFRS 03: Business combination**, Australian Accounting Standards Board, Australia, 2019, p 08.

سادسا: استثناءات من مبادئ الاعتراف أو القياس

حدد المعيار الدولي رقم 03 استثناءات محددة على مبادئ القياس والاعتراف، والتي يمكن توضيحها وفق

مايلي:

1- الاستثناءات من مبدأ الاعتراف: وهي الالتزامات الطارئة للمنشأة المستحوذ عليها ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي 37 تتمثل في المخصصات والمطلوبات الطارئة والأصول المحتملة ويتم تعريف الالتزام المحتمل على النحو التالي¹:

- ❖ الالتزام المحتمل الناشئ عن أحداث سابقة والذي لا يتم تأكيد وجوده إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكامل تحت سيطرة الكيان؛
- ❖ التزام حالي ينشأ عن أحداث ماضية ولكن غير معترف به للأسباب التالية:
- ✓ ليس من المحتمل أن تكون هناك حاجة إلى تدفق الموارد إلى الخارج التي تجسد المنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام؛
- ✓ لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية.

بموجب IFRS 03 يعترف المستحوذ اعتبارا من تاريخ الاستحواذ بالالتزام محتمل مفترض في اندماج الأعمال إذا كان التزاما ناشئا عن أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق، بغض النظر عن احتمال نشوء التدفق النقدي (خلافا للمبدأ المنصوص عليه في IAS 37).

2- استثناءات لكل من مبادئ الاعتراف والقياس: وتتمثل هذه الاستثناءات فيما يلي²:

❖ ضرائب الدخل:

- ✓ يجب على المستحوذ الاعتراف وقياس أصل أو التزام ضريبي مؤجل ناشئ عن الأصول المكتسبة والمطلوبات المتكبدة في اندماج الأعمال وفقا IAS 12 ضرائب الدخل؛
- ✓ يجب على المشتري حساب التأثيرات الضريبية المحتملة للفروق المؤقتة والعقود المرحلة من الشركة المشترية الموجودة في تاريخ الاستحواذ أو التي نشأت نتيجة الاستحواذ وفقا IAS 12.
- ❖ مزايا الموظفين:

✓ يجب على المستحوذ الاعتراف وقياس التزام (أو أصل إن وجد) يتعلق بترتيبات مزايا الموظفين الخاصة بالشركة المشترية وفقا IAS 19.

❖ أصول التعويض:

✓ قد يقوم البائع في مجموعة الأعمال بتعويض المشتري تعاقديا عن نتيجة حالة طارئة أو حالة عدم يقين

¹ Erwin Bakker & other, **Interpretation and Application of IFRS Standards**, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2017, p 334.

² S. C Gupta., **Advanced Accounting**, 19th Edition, S Chnad and Company Limeted, New Delhi, 2017, Volume 2, p 21-3.

تتعلق بكل أو جزء من أصل أو التزام محدد، بمعنى آخر سيضمن البائع أن مسؤولية المشتري لن تتجاوز مبلغاً محدداً نتيجة لذلك يحصل المشتري على أصل تعويض؛

✓ في بعض الظروف قد يتعلق التعويض بأصل أو التزام يعد استثناء من مبدأ الاعتراف أو القياس على سبيل المثال قد يتعلق التعويض بالتزام طارئ لم يتم الاعتراف به في تاريخ الاستحواذ لأن القيمة العادلة غير قابلة للقياس بشكل موثوق في ذلك التاريخ .

3- استثناءات من مبدأ القياس: وتتمثل هذه الاستثناءات فيما يلي¹:

❖ الحقوق المكتسبة:

يجب على المستحوذ أن يقيس قيمة الحق المعاد تحصيله المعترف به كأصل غير ملموس على أساس المدة التعاقدية المتبقية للعقد ذي الصلة بغض النظر عما إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون في الاعتبار التجديدات التعاقدية المحتملة في تحديد القيمة العادلة للحق؛

❖ مكافآت الدفع على أساس الأسهم:

يجب على المستحوذ قياس الالتزام أو أداة حقوق الملكية المتعلقة باستبدال مكافآت السداد المستندة إلى أسهم المنشأة المستحوذ عليها مع مكافآت السداد المستندة إلى أسهم المستحوذ وفقاً للطريقة الواردة في IFRS 02 (الدفع على أساس الأسهم)، ويشير هذا المعيار إلى نتيجة تلك الطريقة على أنها "المقياس القائم على السوق" للمكافأة؛

❖ موجودات محتفظ بها للبيع:

يقيس المستحوذ الموجودات غير المتداولة (أو مجموعة الاستبعاد) المصنفة كمحتفظ بها للبيع في تاريخ الاستحواذ وفقاً IFRS 05 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع وعمليات إيقاف التشغيل بالقيمة العادلة مع خصم تكاليف البيع.

الفرع الرابع: تحديد الأصول والالتزامات التي تتطلب محاسبة منفصلة

يوفر IFRS 03 مبدأ الاعتراف الأساسي بأنه اعتباراً من تاريخ الاستحواذ يجب على المستحوذ أن يعترف بشكل منفصل عن الشهرة بالأصول المحددة المكتسبة (سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة)، والمطلوبات المفترضة وأي حصة خارج السيطرة (يشار إليها سابقاً باسم "حقوق الأقلية") في المنشأة المستحوذ عليها.

عند تطبيق مبدأ الاعتراف على اندماج الأعمال يجوز للمستحوذ الاعتراف بالموجودات والمطلوبات التي لم يتم الاعتراف بها من قبل المنشأة المستحوذ عليها في تقاريرها المالية الأولية، يستمر المعيار في السماح بالإعتراف بالأصول غير الملموسة المكتسبة (مثل براءات الاختراع وقوائم العملاء) التي لن يتم منحها الاعتراف إذا تم تطويرها داخل المنشأة، ويرتكز على المبدأ الأساسي الذي يشترط أن يخضع الاعتراف للشروط التالية²:

❖ في تاريخ الاستحواذ يجب أن تستوفي الأصول القابلة للتحديد المستحوذ عليها والمطلوبات المفترضة تعريف

الأصول والمطلوبات كما هو موضح في الإطار النظري لإعداد وعرض التقارير المالية،

¹ IFRS Foundation, IFRS Standards, Op Cit, p 105

² Barry J. Epstein & other, **GAAP Codification Enhanced**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2009, p 596.

❖ يجب أن تكون الأصول والالتزامات المعترف بها جزءا من معاملة التبادل بين المستحوز والمنشأة المستحوز عليها (أو المالكين السابقين للمنشأة المستحوز عليها) وليست جزءا من معاملة أو معاملات منفصلة.

أولاً: أنشطة إعادة الهيكلة أو الخروج

غالبا ما تتضمن الخروج المستقبلي في إطار دمج الأعمال لوحد أو أكثر من أنشطة المستحوز نظرا لأن أنشطة الخروج هذه تقديرية من جانب المستحوز ولا يكون ملزما بتحمل التكاليف المرتبطة بها، لأنها لا تلي تعريف الالتزام ولا يتم الاعتراف بها في تاريخ الاستحواذ، بل يتم الاعتراف بالتكاليف في التقارير المالية بعد الإدماج.

ثانياً: حدود معاملات التبادل

غالبا ما توجد علاقات وترتيبات قائمة مسبقا بين المستحوز والمستحوز عليه قبل بدء المفاوضات للدخول في دمج الأعمال، وعلاوة على ذلك أثناء إجراء المفاوضات يجوز للطرفين الدخول في ترتيبات عمل منفصلة، وفي كلتا الحالتين يكون المستحوز مسؤولا عن تحديد المبالغ التي ليست جزءا من التبادل للاستحواذ كما أن الاعتراف بموجب طريقة الاستحواذ يتم منحه فقط للمقابل المحول للمستحوز والأصول المستحوز عليها والمطلوبات المفترضة، ويجب الاعتراف بالمعاملات الأخرى خارج نطاق اندماج الأعمال من خلال تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموما الأخرى ذات الصلة.

يقوم المستحوز بتحليل معاملة دمج الأعمال والمعاملات الأخرى مع المنشأة المستحوز عليها وأصحابها السابقين لتحديد المكونات التي تشكل المعاملة التي حصل فيها المستحوز على السيطرة على المنشأة المستحوز عليها، وهذا التمييز مهم لضمان أن يكون كل عنصر من هذه العناصر مصمما وفقا لمضمونه الاقتصادي، بغض النظر عن شكله القانوني.

يقدم المعيار ثلاثة أمثلة للمعاملات المنفصلة التي لا يتم تضمينها في تطبيق طريقة الاستحواذ وهي¹:

❖ تعويض المنشأة المستحوز عليها أو مالكيها السابقين لدفع التكاليف المتعلقة بالاستحواذ؛

❖ تسوية العلاقة القائمة بين المستحوز والمستحوز عليه؛

❖ تعويض الموظفين أو الملاك السابقين للمنشأة المستحوز عليها عن خدمات مستقبلية.

الفرع الخامس: التعرف على أي حصة غير مسيطرة في الحيازة وقياسها

يستخدم مصطلح "الحصة غير المسيطر عليها كبديل لمصطلح حقوق الأقلية، والذي يمثل جزءا من المنشأة المستحوز عليها (التابعة) - إذا وجد - ولا يخضع لسيطرة المنشأة المستحوزة (الأم).

أولاً: الحقوق غير المسيطرة

وسنفصل في ذلك فيما يلي²:

¹ Joanne M. Flood, **Interpretation and Application of GAAP**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2013 p p 570, 571

² O. Ray Whittington, Patrick R. Delaney, **Wiley CPA Exam Review**, 39th Edition, Volume 1: Outlines and Study Guide, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2012-2013, p 627.

- ❖ غالباً ما يستحوذ المستحوذ على أقل من 100% (ولكن أكثر من 50%) من الأسهم القائمة للمستحوذ وبموجب طريقة الاستحواذ تتضمن البيانات المالية الموحدة جميع الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات لهذه الأعمال الأقل من الشركات المملوكة بالكامل؛
- ❖ تمثل النسبة المئوية للأسهم غير المملوكة من قبل المستحوذ حصة الحقوق غير المسيطرة من القيمة العادلة للشركة المستحوذ عليها،
- ❖ يتم الإفصاح عن الحقوق غير المسيطرة كبند منفصل في الميزانية العمومية في حقوق الملكية بالإضافة إلى ذلك يجب الإفصاح عن جزء الدخل الصافي والدخل الشامل المنسوب إلى الحصة غير المسيطرة في بيان دخل المستحوذ؛
- ❖ تسري الإجراءات التالية على حالات الاستحواذ التجاري بنسبة أقل من 100%:
 - ✓ يتم حذف حسابات حقوق الملكية الخاصة بالمستحوذ عند التوحيد ويتم إنشاء حصة غير مسيطرة للقيمة العادلة لأسهم الحصة غير المسيطرة في تاريخ الشراء المحتفظ بها؛
 - ✓ يتم استبعاد آثار المعاملات بين الشركات؛
 - ✓ يتم تخصيص جزء من صافي الدخل وأرباح الشركة المقتناة للحصة غير المسيطرة؛
 - ✓ يتم توحيد البيانات المالية ودمجها مع الشركة الأم بما في ذلك 100% من إيرادات ومصروفات الشركة المقتناة بعد تاريخ الاستحواذ ويتم إظهار حصة الحقوق غير المسيطرة في دخل الشركة المستحوذ عليها كخصم في بيان الدخل الموحد.

ثانياً: قياس الحقوق غير المسيطرة

وسنقوم بشرح هذه النقاط فيما يلي¹:

يستبدل مصطلح "حصة غير مسيطرة" مصطلح "حقوق الأقلية" في الإشارة إلى ذلك الجزء من المنشأة المستحوذ عليها الذي لا تسيطر عليه المنشأة الأم بعد عملية الاستحواذ، إذ أصبح مصطلح "حقوق الأقلية" واصفاً غير ملائم لأنه بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS 27 و SIC 12 يمكن للمنشأة امتلاك حصة مالية مسيطرة في كيان آخر دون امتلاك أغلبية حقوق التصويت في ذلك الكيان، وبالتالي سيكون من غير الدقيق في كثير من الحالات الإشارة إلى الطرف الذي لا يمتلك حصة مالية مسيطرة على أنه "أقلية" طالما أنه في الواقع يمتلك أغلبية حقوق التصويت للمنشأة المستحوذ عليها.

يوفر IFRS 03 للمستحوذ خياراً من طريقتين لقياس الحقوق غير المسيطرة في تاريخ الاستحواذ الناشئ عن دمج الأعمال:

- ❖ قياس الحصص غير المسيطرة بالقيمة العادلة (مع الاعتراف بالعمل المكتسب بالقيمة العادلة)؛
- ❖ قياس الحصص غير المسيطرة بأدوات الملكية الحالية في المبالغ المعترف بها لصافي الأصول المحددة

¹ Asif Chaudhry & Craig Fuller and other, **international financial reporting standards**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2015, p p 339 – 340.

للشركة المستحوذ عليها (بموجب هذا النهج الفرق الوحيد هو أنه على عكس نهج قياس الحصص غير المسيطرة بالقيمة العادلة لا يتم تخصيص أي جزء من الشهرة المحسوبة للحصة غير المسيطرة). وفيما يتعلق بتحسين ماي 2010 لا يتوفر هذا الخيار إلا لحصة الملكية الحالية التي تخول حاملها حصة نسبية من صافي أصول الكيان في حالة التصفية، ويتم قياس جميع المكونات الأخرى للحصص غير المسيطرة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ ما لم تطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير ذلك.

1- قياس الحقوق غير المسيطرة المؤهلة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ: وسنوضح ذلك فيمايلي¹:

يكون المستحوذ قادراً في بعض الأحيان على قياس القيمة العادلة لحصة غير مسيطرة على أساس السعر المدرج في السوق لحصص الأسهم غير المملوكة من قبل المستحوذ باستخدام أسلوب التقييم، في حالة عدم توفر سعر مدرج في السوق سيحتاج المشتري إلى قياس القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة باستخدام أساليب تقييم أخرى. (IFRS 03).

عند تطبيق أسلوب التقييم المناسب لتحديد القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة، قد تختلف القيمة العادلة لحصة المشتري في الشركة المقتناة والحصة غير المسيطرة على أساس السهم، قد يحدث هذا لأن المقابل المحول من قبل المشتري قد يتضمن علاوة سيطرة أو على العكس من ذلك يتم إدراج خصم لعدم وجود سيطرة (يشار إليه أيضاً بخصم حصة غير مسيطرة) في قيمة كل سهم من الحصص غير المسيطرة إذا كان المشاركون في السوق سيأخذون في الاعتبار مثل هذا العلاوة أو الخصم عند تسعير الحصة غير المسيطرة، وفي هذه الحالة لن يكون من المناسب استقراء القيمة العادلة لحصة المشتري (المقابل المحول من طرف المستحوذ على كل سهم).

لتحديد القيمة العادلة للحصص غير المسيطرة في حالة إذا تم تسعير أسهم الشركة المقتناة في سوق نشط يتطلب IFRS 13 تحديد القيمة العادلة للحصة غير المسيطرة باستخدام السعر المدرج للأسهم في تاريخ الاستحواذ.

2- قياس الحصص غير المسيطرة بأدوات الملكية الحالية: وسنوضح ذلك فيمايلي²:

بموجب هذا النهج يتم قياس الحقوق غير المسيطرة التي تمثل الشهرة المعترف بها فقط حصة المستحوذ، كما كانت الممارسة قبل تاريخ سريان IFRS 03.

كما أن IAS 27 يحل القضية المثيرة للجدل منذ فترة طويلة حول كيفية تصنيف الحصص غير المسيطرة في بيان المركز المالي الموحد عن طريق اشتراط تسجيلها ضمن قسم حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق ملكية المشاة الأم، وتكون محددة بوضوح تحت بند "الحصة غير المسيطرة في الشركات التابعة" وإذا كانت هناك حصص غير مسيطرة لأكثر من شركة تابعة واحدة فقد يتم تجميع المبالغ في بيان المركز المالي الموحد، ويتم إدراج الأدوات الصادرة عن الشركة التابعة كأدوات حقوق الملكية فقط في هذا البند أما المطلوبات فلا يتم تصنيفها كحقوق غير مسيطرة لأنها لا تمثل حصص الملكية.

¹ Jeremy Barnes & other, p 671.

² Asif Chaudhry & other, Op Cit, p 341.

الفرع السادس: تحديد وقياس المقابل

يتم تحديد وقياس المقابل المحول والمقابل المحتمل في اندماج الأعمال كمايلي:

أولاً: المقابل المحول

بشكل عام يتم قياس المقابل المحول من قبل المنشأة المستحوذ عليها بالقيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ ومن الأمثلة على المقابل التي يمكن تحويلها النقد والأصول الأخرى والأعمال التجارية والشركات التابعة للمستحوذ، مقابل طارئ، أدوات حقوق الملكية الشائعة أو المفضلة والخيارات والضمانات، يتمثل إجمالي المقابل المحول في مجموع العناصر المقاسة في تاريخ الاستحواذ¹:

❖ القيمة العادلة للأصول المحولة من قبل المستحوذ؛

❖ القيمة العادلة للالتزامات التي يتحملها المستحوذ على المالك السابقين للشركة المستحوذ عليها؛

❖ القيمة العادلة لحصص الملكية الصادرة من قبل المستحوذ وفقاً لاستثناء قياس المكافآت القائمة على

الأسهم المستحوذ عليها والتي تم استبدالها بالمكافآت التي يحتفظ بها موظفو المنشأة المستحوذ عليها والتي يتم تضمينها في المقابل المحول.

يقوم المستحوذ بتحويل المقابل في شكل أصول أو مطلوبات بمبالغ مدرجة تختلف عن قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ، ويعيد قياسها بالقيمة العادلة وإثبات الربح أو الخسارة في تاريخ الاستحواذ، ومع ذلك إذا بقيت الموجودات أو المطلوبات المحولة ضمن التعاقد التالي للكيان الموحد مع احتفاظ المستحوذ بالسيطرة عليها فلا يتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة، ويتم قياس الأصول أو الخصوم بالقيمة الدفترية للمستحوذ مباشرة قبل تاريخ الاستحواذ. قد يشمل هيكل المعاملة تبادل حقوق الملكية بين الحائز والمستحوذ أو المالك السابق للمنشأة المستحوذ عليها، وإذا كانت القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص الشركة المستحوذ عليها قابلة للقياس بشكل أكثر موثوقية من حقوق ملكية الشركة المستحوذ عليها يجب استخدام القيمة العادلة لحصص حقوق ملكية الشركة المستحوذ عليها لقياس المقابل المحول².

ثانياً: المقابل المالي المحتمل

المقابل المحتمل بشكل عام هو التزام الجهة المستحوذة بنقل أصول إضافية أو حقوق ملكية للبائعين في حالة حدوث أحداث مستقبلية محددة أو استيفاء الشروط، ومع ذلك قد يمنح المقابل الطارئ أيضاً المستحوذ الحق في إرجاع المقابل المحول مسبقاً في ظل ظروف محددة.

في أعقاب التسجيل المبدئي للقيمة العادلة لترتيب المقابل المحتمل يجب على المستحوذ أن ينظر بعناية في المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد قياس تاريخ الاستحواذ للمقابل المحتمل. إن المعلومات الإضافية التي تم الحصول عليها خلال فترة القياس والتي تتعلق بالحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ إلى

¹ Salim Alibhai & Other, **Intrepretaion and Application of IFRS Standards**, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2019, p p 337, 338.

² Barry J. Epstein & Other, **Interpretation and Application of GAAP**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2011, p p 658.

تعديلات في فترة القياس على المبلغ المعترف به للمقابل المحتمل وتعديل مناسب للشهرة أو الربح من صفقة الشراء، ولا تشكل التغييرات الناتجة عن الأحداث التي تحدث بعد تاريخ الاستحواذ، مثل تحقيق هدف محدد للأيرادات أو بلوغ سعر سهم محدد أو الوصول إلى مرحلة هامة متفق عليها في مشروع للبحث والتطوير، وينبغي أن تحسب التغييرات في القيمة العادلة للمقابل المحتمل التي لا تنتج عن تعديلات فترة القياس على النحو التالي¹:

❖ إذا تم تصنيف المقابل المحتمل كحقوق ملكية فلا يعاد قياسه ويجب أن تظهر تسوية لاحقة للطوارئ ضمن حقوق الملكية؛

❖ إذا تم تصنيف المقابل المحتمل كموجودات أو مطلوبات يجب إعادة قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ كل تقرير إلى أن يتم حل الطوارئ، وينبغي الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة بين تواريخ إعداد التقارير في صافي الدخل ما لم يكن الترتيب أداة تحوط وأن يتم الاعتراف بالتغيرات في البداية في الدخل الشامل الآخر.

الفرع السابع: التعرف على الشهرة أو الربح وقياسهما من صفقة الشراء

تعرف الشهرة على أنها " أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن الأصول الأخرى المكتتاة في مجموعة الأعمال التي لم يتم تحديدها بشكل فردي ويتم الاعتراف بها بشكل منفصل"²

اعتمادا على الشركة المكتسبة وعملية التفاوض بين المشتري والبائع، تتضمن الشهرة عادة عدة مكونات³:

❖ الأصول غير الملموسة المستتناة من محاسبة منفصلة لأصول مختارة لا تخضع للاعتراف بسبب قواعد IFRS03 بالإضافة إلى ذلك فإن البنود التي لا تتوافق مع تعريف الأصل ولكن لها نوع من القيمة بالنسبة للمشتري يتم إدراجها في الشهرة، ومن الأمثلة على هذه العناصر رأس المال البشري أو القوى العاملة المجمعة أو عقود العملاء المحتملين؛

❖ الأصول والالتزامات التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق وينطبق هذا بشكل خاص على الأصول غير الملموسة التي لا يمكن فصلها عن الشركة المشتراة أو التي لها تدفقات نقدية غير مؤكدة أو لا توفر قاعدة قياس موثوقة؛

❖ التآزر المتوقع: غالبا ما يتوقع المشتري التآزر لأسباب تجارية مختلفة والتوقعات النموذجية هي وفورات الحجم لتكمل بعضها البعض، والأسواق الجديدة أو الوصول إلى الأسواق وأسباب مماثلة، فلا يمكن إنشاء مثل هذا التآزر إلا من خلال التحولات الناجحة لكل من - المشتري والمكتسب - إلى هياكل متكاملة جديدة وقد أظهرت الدراسات الاستقصائية أن التآزر المتوقع مبالغ فيه من قبل الإدارة في معظم عمليات الاستحواذ؛

❖ المدفوعات الزائدة اللازمة للاستحواذ على الشركة المستهدفة: غالبا ما يتم دفع المدفوعات الزائدة لمجرد امتلاك الشركة المستهدفة سواء كانت المدفوعات الزائدة تعكس منافع اقتصادية مستقبلية أم لا.

المعالجة المنفصلة لهذه المكونات غير مناسبة وبالتالي يتم قياس الشهرة بسبب طبيعتها المتبقية كمبلغ واحد فقط.

¹ Michael J & Other, **Valuation for Financial Reporting**, 3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2011, p 56.

² **Financial Reporting Standards IFRS 03: Business combination**, Hong kong Institue Certified Public Account, 2009, p 20.

³ Andreas Krimpmann, **Principles of Group Accounting under IFRS**, John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2015, p p 182 – 183

أولاً: الاعتراف بالشهرة وقياسها

يتم الاعتراف بالشهرة عند دمج الأعمال بموجب FASB ASC 805 عندما تتجاوز القيمة العادلة للمقابل المحول مجموع القيمة العادلة للموجودات المقتناة والمطلوبات المحتملة، وتتضمن القيمة العادلة للمقابل المحول أي حصة غير مسيطرة والقيمة العادلة لحصة المشتري المحتفظ بها مسبقاً عند الاقتضاء، إذا كان مجموع القيمة العادلة للأصول المقتناة والمطلوبات المفترضة أكبر من القيمة العادلة للمقابل المحول فإن اندماج الأعمال يعتبر صفقة شراء، إذا ظهر في البداية أن اندماج الأعمال قد يؤدي إلى صفقة شراء، فإن البيان يشير إلى أن المشتري يعيد تقييم ما إذا كان قد تم تحديد الأصول المكتسبة بشكل صحيح وأن قياس القيمة العادلة الناتج قد تم تنفيذه بشكل صحيح، الغرض من إعادة النظر هو التأكد من مراعاة جميع المعلومات المتاحة بشكل مناسب اعتباراً من تاريخ اندماج الأعمال¹.

يتم الاعتراف بالمبلغ الإجمالي للشهرة في دمج الأعمال وليس فقط الشهرة المتعلقة بنسبة حصة المشتري في الاستحواذ لذلك إذا كان المشتري يمتلك أقل من 100٪ من سندات حقوق الملكية المكتسبة في تاريخ الاستحواذ يجب عليه الاعتراف بالشهرة المنسوبة للحصص غير المسيطرة، يتم توزيع الشهرة على الحصة المسيطرة على أساس الفرق بين القيمة العادلة للحصة المقتناة (بما في ذلك أي حصة سابقة محتفظ بها في الممتلكات المقتناة) وحصة المشتري في القيمة العادلة لصافي الأصول المكتسبة القابلة للتحديد ويتم تخصيص الجزء المتبقي من الشهرة للحقوق غير المسيطرة².

ثانياً: الاعتراف الأولي

تمثل الشهرة الناتجة عن اندماج الأعمال في IFRS 03 أنها دفعة قام بها المشتري تحسباً للمنافع الاقتصادية المستقبلية من الأصول التي لا يمكن تحديدها بشكل فردي والاعتراف بها بشكل منفصل، يتم قياسها على أنها زيادة (أ) على (ب) أدناه³:

1 - إجمالي مايلي:

أ- المقابل المحول المقاس وفقاً لIFRS03، والذي يتطلب بشكل عام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ؛

ب- قيمة أي حصة غير مسيطرة في الشركة المشتراة معترف بها وفقاً لIFRS03؛ و

ج- في اندماج الأعمال المنجز على مراحل القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء لحصة ملكية المشتري المحتفظ بها سابقاً في الشركة المشتراة.

2 - صافي مبالغ تاريخ الاستحواذ للموجودات القابلة للتحديد المقتناة: بما في ذلك الالتزامات الطارئة المقاسة وفقاً لIFRS 03.

¹ Mark I. zyla, *Fair Value Measurements Practical Guidance and Implementation*, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2010, p 66.

² KPMG Audit, *Comptabilisation des regroupements d'entreprises*, France, 2005, p 05.

³ Henning Zulch, Matthias Hendler, *International financial Reporting Standards*, Edition, Weinheim, Bergstr Wiley-VCH, Germany, 2014, p151

وبالتالي يتم حساب الشهرة وفق المعادلة التالية:

الشهرة = (المقابل المادي المحول + الحقوق خارج السيطرة + القيمة العادلة لحقوق الملكية السابقة للمنشأة المستحوذ عليها) - صافي الأصول المحددة للمنشأة المستحوذ عليها.

في عملية اندماج الأعمال التي يتبادل فيها المشتري والشركة المقتناة (أو مالكوها السابقون) حصص حقوق الملكية فقط، قد تكون القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لخصص ملكية الشركة المقتناة أكثر قابلية للقياس من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحقوق ملكية المشتري، لذا يجب على المشتري تحديد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحقوق ملكية الشركة المشتراة بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لخصص حقوق الملكية المحولة.

لتحديد مبلغ الشهرة في اندماج الأعمال التي لا يتم فيها تحويل أي مقابل، يجب على المشتري استخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة المشتري في الشركة المشتراة بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للمقابل المحول¹.

ثالثاً: القياس اللاحق

يتم القياس اللاحق للشهرة (بتاريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة للاقتناء) بالتكلفة مطروحاً منها مجمع خسائر التدني، وتخضع الشهرة لاختبار التدني سنوياً على الأقل ويمكن أكثر من مرة سنوياً إذا كانت هناك إحداث وظروف تشير إلى احتمالية تدني الشهرة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36 المتعلق بتدني الأصول، إذا كانت الأحداث أو التغيرات في الظروف تشير إلى أنه قد يكون ضعيفاً².

رابعاً: صفقة الشراء

في بعض الأحيان قد تكون القيمة العادلة للمقابل المقدم في دمج الأعمال إلى جانب القيمة العادلة لأي حصة ملكية في الشركة المقتناة بالفعل والقيمة العادلة لأي حصة غير مسيطرة في الشركة المشتراة أقل من القيمة العادلة لـصافي الأصول المحددة للمشتراة مما يؤدي إلى صفقة شراء، قد يحدث هذا على سبيل المثال مع البيع القسري.

عندما تحدث صفقة شراء (نادراً)، يجب على المشتري اتخاذ خطوات للتأكد من أن جميع تقييمات تاريخ الشراء مناسبة، إذا كان الأمر كذلك فإن المشتري يعترف بالمكاسب في تاريخ الشراء مقابل الزيادة في مبلغ صافي الأصول القابلة للتحديد المقتناة والمطلوبات المفترضة كما تم تقييمها بموجب ASC 805 عادة ما تكون بالقيمة العادلة، على مجموع القيمة العادلة للمقابل القيمة العادلة لأي حصة ملكية في الشركة المقتناة في تاريخ الاستحواذ

¹ David Alexander, Simon Archer, **International Accounting Financial reporting Standards Guide**, Edition, CCH CCH a Wolters Kluwer Business, Chicago, 2008, p 7- 19.

² Abas Ali Mira, Graham j. Holt & Magnus Orrell, **IFRS Workbook and Guide**, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2006, p 342.

والقيمة العادلة لأي حصة غير مسيطرة إلى جانب مقدار الربح، يجب على الشركات الإفصاح عن قطاع التشغيل حيث يتم الإبلاغ عن المكسب والعوامل التي أدت إلى الربح لتوضيح المحاسبة عن صفقة شراء¹.

خامسا: المحاسبة عن المكسب من صفقة شراء

عندما تكون حصة المشتري في صافي القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات القابلة للتحديد أكبر من المقابل المحول يسمى الفرق ربحا من صفقة شراء في صيغة معادلة يمكن تمثيلها على النحو التالي²:

ربح من صفقة شراء = حصة المستحوذ في صافي القيمة العادلة للأصول والمطلوبات المحددة للشركة المشتراة - المقابل المحول

يعتبر IFES 03 وجود صفقة شراء معاملة شاذة لأن أطراف دمج الأعمال لا يبيعون عن عمد أصولا بمبالغ أقل من قيمتها العادلة، ومع ذلك نظرا لأن المستحوذ يتمتع بمهارات تفاوض ممتازة أو لأن المشتري قد أجرى عملية بيع لأسباب أخرى غير اقتصادية أو اضطر إلى البيع بسبب ظروف معينة مثل مشاكل التدفق النقدي فإن مثل هذه المواقف تنشأ، كما يعتبر IFRS 03 بأن معظم مجموعات الأعمال عبارة عن تبادل لمبالغ متساوية، بالنظر إلى الأسواق التي يتم فيها إبلاغ أطراف مجموعات الأعمال بالمشاركين الراغبين في الصفقة لذلك من المتوقع أن يكون وجود صفقة شراء صفقة غير عادية أو نادرة.

تتطلب الفقرة 36 من IFRS 03 أنه قبل الاعتراف بالمكسب يجب على المشتري إعادة تقييم ما إذا كان قد قام بما يلي بشكل صحيح:

- ❖ تحديد جميع الأصول المقتناة والمطلوبات المفترضة المقاسة؛
- ❖ قياس جميع الأصول المقتناة والمطلوبات المفترضة بالقيمة العادلة؛
- ❖ قياس المقابل المحول.

الهدف هنا هو التأكد من أن جميع القياسات في تاريخ الاستحواذ تعكس جميع المعلومات المتوفرة في ذلك التاريخ، بالإضافة إلى أنه لا يمكن الاعتراف بالمكاسب الناتجة عن صفقة الشراء والشهرة في نفس مجموعة الأعمال.

المطلب الثالث: جوانب أخرى في دمج الأعمال

بالإضافة إلى طريقة الاستحواذ التي تطبقها المنشأة المستحوذة على المنشأة الأخرى ينص IFRS 03 إلى تطبيق بنود أخرى بعد عملية الاستحواذ الأولي لاتمام المحاسبة على اندماج الأعمال الذي قامت به.

الفرع الأول: اندماج الأعمال المنجز على مراحل

قد يتم دمج الأعمال على مراحل على سبيل المثال قد تستحوذ المنشأة على 30% من الأعمال التجارية في عام واحد ثم تحصل بعد ذلك على حصة ملكية إضافية مما يمنحها حصة مسيطرة في سنة لاحقة، يشار إلى هذا النوع من دمج الأعمال أيضا على أنه اندماج الأعمال الذي يتم تحقيقه على مراحل "أو" اكتساب خطوة³.

¹ Christensen & Other, Op Cit, p 19.

² Ruth Picker & Other, Applying Financial IFRS Standards, 4th Edition, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2016, p 392.

³ Ron Dagwell & Other, Op. Cit, p235.

قبل الحصول على السيطرة يقوم المستحوذ بالمحاسبة عن استثماره في حصص ملكية الشركة المشتراة وفقا لطبيعة الاستثمار من خلال تطبيق المعيار ذي الصلة على سبيل المثال IAS 28 الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة و IFRS 11، IAS 39 الاعتراف والقياس أو IFES 09 الأدوات المالية، كجزء من المحاسبة عن اندماج الأعمال.¹

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3 أن يعيد المستحوذ قياس حيازاته السابقة من حقوق ملكية الشركة المشتراة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ، ويتم الاعتراف بأي مكسب أو خسارة من إعادة القياس في الربح أو الخسارة في ذلك التاريخ.

في عملية دمج الأعمال التي يتم تحقيقها على مراحل يجب على المستحوذ أن يعيد قياس حيازاته السابقة من حقوق ملكية الشركة المشتراة بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ، ويتم الاعتراف بأي مكسب أو خسارة من إعادة القياس في الربح أو الخسارة في ذلك التاريخ.²

الفرع الثاني: اندماج الأعمال المحقق دون تحويل المقابل المالي

يحصل المستحوذ في بعض الأحيان على السيطرة على شركة مشتراة دون تحويل المقابل، يؤكد المعيار الدولي للقارير المالية أن طريقة الاستحواذ تنطبق على اندماج الأعمال الذي يتم تحقيقه دون تحويل المقابل وقد أشار إلى أن مثل هذه الظروف تشمل³:

❖ تقوم الشركة المشتراة بإعادة شراء عدد كاف من أسهمها الخاصة للمستثمر الحالي (المشتري) للحصول على السيطرة؛

❖ انقضاء حقوق نقض الأقلية الذي منع المشتري في السابق من السيطرة على حصة مشتراة يمتلك فيها المستحوذ حقوق تصويت الأغلبية؛ و

❖ يوافق المستحوذ والمشتري على الجمع بين أعمالهما عن طريق العقد وحده في هذه الحالة لا يقوم المشتري بتحويل أي مقابل مقابل السيطرة على الشركة المشتراة ولا يحتفظ بأي حصص ملكية في الشركة المشتراة سواء في تاريخ الاستحواذ أو في وقت سابق، وتشمل أمثلة تجميع الأعمال المنجز بموجب عقد فقط جمع اثنين من الأعمال معا في ترتيب للربط بينهما أو تشكيل شركة مدرجة مزدوجة.⁴

في اندماج الأعمال المتحقق بعقد منفصل يجب على المستحوذ أن ينسب إلى مالكي الشركة المقتناة مبلغ صافي أصول الشركة المشتراة المعترف به وفقا لهذا المعيار، أي أن حصص حقوق الملكية في الشركة المقتناة التي تحتفظ بها جهات غير الشركة المقتناة هي حصة غير مسيطرة في البيانات المالية للمنشأة المشتريّة قبل الاندماج حتى ولو نتج عن ذلك نسب كافة حقوق الملكية في المنشأة المشتراة إلى حصة غير مسيطرة.

¹ Http : // [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs03) /en/standards/ifrs/ifrs03 « regroupement d'entreprise », Nick Capanna.

² Salim Alibhai, Op Cit, p p 355 – 356.

³ Shirin Rathore, **International Accounting**, 3rd Edition, PHI Learning Private Limited, Delhi, 2019, p 126.

⁴ Martin Beyersdorff, Praveen Jindal & other, **International GAAP**, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2016, p p 615 – 616.

الفرع الثالث: فترة القياس

إذا كانت المحاسبة الأولية لدمج الأعمال غير مكتملة بحلول نهاية فترة التقرير التي يتم فيها الدمج يجب على المستحوذ أن يدرج في بياناته المالية المبالغ المؤقتة للبنود التي لم تكتمل المحاسبة عنها خلال فترة القياس، إضافة إلى التعديل بأثر رجعي المبالغ المؤقتة المعترف بها في تاريخ الاستحواذ لتعكس المعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها حول الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ وإذا كانت معروفة كان من الممكن أن تكون قد أثرت على قياس المبالغ المعترف بها اعتباراً من ذلك التاريخ، وخلال فترة القياس يجب على المستحوذ أيضاً الاعتراف بموجودات أو التزامات إضافية إذا تم الحصول على معلومات جديدة حول الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ، وإذا كانت معروفة كان من الممكن أن تؤدي إلى الاعتراف بتلك الموجودات والمطلوبات كما في ذلك التاريخ.

تنتهي فترة القياس بمجرد أن يتلقى المشتري المعلومات التي كان يبحث عنها حول الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ أو يعلم أنه لا يمكن الحصول على مزيد من المعلومات. ومع ذلك يجب ألا تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ¹.

توفر فترة القياس للمستحوذ وقتاً معقولاً للحصول على المعلومات اللازمة لتحديد وقياس ما يلي اعتباراً من تاريخ الاستحواذ وفقاً لمتطلبات IFRS 03²:

- ❖ الأصول القابلة للتحديد المقتناة والمطلوبات المتكبدة وأي حصة غير مسيطرة في الشركة المستحوذ عليها؛
- ❖ المقابل المحول للشركة المقتناة (أو المبلغ الآخر المستخدم في قياس الشهرة)؛
- ❖ في اندماج الأعمال المتحقق على مراحل حصة الملكية في الحياة التي سبق أن احتفظ بها المشتري سابقاً؛
- ❖ الشهرة الناتجة أو المكاسب الناتجة من الشراء بأسعار منخفضة.

يعترف المستحوذ بالزيادة (النقص) في المبلغ المؤقت المعترف به لأصل محدد (التزام) عن طريق انخفاض (زيادة) في الشهرة خلال فترة القياس، كما يعترف بالتعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو أن المحاسبة عن دمج الأعمال قد اكتملت في تاريخ الاستحواذ، وبالتالي يجب على المستحوذ مراجعة المعلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة في البيانات المالية حسب الحاجة بما في ذلك إجراء أي تغيير في الاستهلاك أو الإطفاء أو تأثيرات الدخل الأخرى المعترف بها في استكمال المحاسبة الأولية، وبعد انتهاء فترة القياس يلتزم المستحوذ بمراجعة المحاسبة الخاصة بدمج الأعمال فقط لتصحيح الخطأ وفق IAS 08³.

الفرع الرابع: تحديد البنود التي تشكل جزءاً من عملية دمج الأعمال

يتم توضيح البنود التي تشكل جزءاً من عملية دمج الأعمال فيما يلي⁴:

- ❖ قد يكون للمستحوذ والشركة المستحوذ عليها علاقة موجودة مسبقاً أو ترتيب آخر قبل بدء مفاوضات دمج

¹ Richard F. Larkin, Marie Ditommaso, **GAP Not – For – Profit**, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2018, p 379.

² Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, **Advanced Accounting**, 7th Edition, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2018, p 47.

³ Richard F. Larkin, Marie Ditommaso, Op Cit, p 379.

⁴ S. C Gupta., Op Cit, p 21-5.

الأعمال أو قد يدخلان في ترتيب خلال المفاوضات منفصل عن دمج الأعمال، في كلتا الحالتين يتعين على المستحوذ تحديد أي مبالغ لا تشكل جزءا مما يتبادل المستحوذ والشركة المستحوذ عليها (أو مالكوها السابقون) في دمج الأعمال، أي المبالغ التي لا تشكل جزءا من عملية التبادل للشركة المستحوذ عليها؛

❖ يعترف المستحوذ كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ فقط بالمقابل المحول للشركة المقتناة والأصول المستحوذة والمطلوبات التي تم تحملها في مقابل الشركة المستحوذ عليها، ويتم المحاسبة عن المعاملات المنفصلة وفقا للمعايير ذات الصلة؛

❖ من المحتمل أن تكون المعاملة التي يتم الدخول فيها من قبل المستحوذ أو نيابة عنه لصالحه أو لصالح الكيان المندمج في المقام الأول وليس لصالح الشركة المستحوذ عليها (أو مالكيها السابقين) قبل الدمج معاملة منفصلة، وفيما يلي أمثلة على معاملات منفصلة لا يجب تضمينها في تطبيق طريقة الاستحواذ¹:

- ✓ صفقة من شأنها تسوية العلاقات الموجودة مسبقا بين المستحوذ والمستحوذ عليها؛
 - ✓ معاملة تكافئ الموظفين أو المالكين السابقين للشركة المستحوذ عليها مقابل خدمات مستقبلية؛
 - ✓ معاملة تعوض الشركة المستحوذ عليها أو مالكيها السابقين عن دفع التكاليف المتعلقة بالاستحواذ.
- ❖ يجب على المستحوذ أن يأخذ في الاعتبار العوامل التالية والتي لا تستبعد بعضها البعض ولا تكون قاطعة بشكل فردي لتحديد ما إذا كانت المعاملة جزءا من عملية التبادل للشركة المستحوذ عليها أو ما إذا كانت المعاملة منفصلة عن دمج الأعمال وهي²:

✓ أسباب الصفقة: فهم الأسباب التي دفعت أطراف المجموعة إلى الدخول في معاملة أو ترتيب معين تمنح نظرة عما إذا كان جزءا من المقابل المحول والأصول المكتسبة أو الالتزامات المفترضة، على سبيل المثال إذا تم ترتيب معاملة في المقام الأول لصالح المستحوذ أو الكيان المشترك وليس في المقام الأول لصالح الشركة المستحوذ عليها أو مالكيها السابقين قبل الدمج، فإن الحصة من قيمة أو سعر المعاملة (وأي أصول أو التزامات ذات صلة) من غير المرجح أن تكون جزءا من عملية تبادل الشراء، وبناءا عليه فإن المستحوذ يقوم بالمحاسبة عن هذا الجزء بشكل منفصل عن دمج الأعمال؛

✓ من بدأ الصفقة: قد يوفر فهم من بدأ المعاملة أيضا رؤيا حول ما إذا كانت جزءا من التبادل بالنسبة إلى الشركة المستحوذ عليها على سبيل المثال قد يتم الدخول في معاملة أو حدث آخر بدأه المستحوذ لغرض توفير منافع اقتصادية مستقبلية له أو للكيان المشترك مع القليل من المزايا أو عدم الحصول عليها من قبل الشركة المستحوذ عليها أو مالكيها السابقين قبل الدمج، من ناحية أخرى من غير المرجح أن تكون الصفقة أو الترتيب الذي بدأته الشركة المقتناة أو مالكوها السابقون لصالح المستحوذ أو الكيان المشترك ومن المرجح أن تكون جزءا من معاملة دمج الأعمال.

¹ Salim Alibhai & Other, Op. Cit, p 343

² CA. Anand J. Banka, CA Bhaskar Iyer, **Ind AS Simplified A Comprehensive Commentary Explained with Illustrations**, first print, Wolters Kluwer tax & Accounting, India, 2020, p p 3.591 – 3.592

✓ **توقيت الصفقة:** قد يساعد معرفة توقيت المعاملة في تحديد ما إذا كانت جزءاً من تبادل الشركة المستحوذ عليها أو مالكيها السابقين، على سبيل المثال قد يتم الدخول في معاملة بين المستحوذ والشركة المقتناة أثناء المفاوضات حول شروط دمج الأعمال عند التفكير في دمج الأعمال لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية للمستحوذ أو للكيان المشترك، إذا كان الأمر كذلك فمن المرجح أن يحصل المستحوذ عليه أو مالكوه السابقون على فائدة قليلة أو معدومة من الصفقة باستثناء الفوائد التي يتلقونها كجزء من الكيان المشترك.

الفرع الخامس: التكاليف المتعلقة بالاستحواذ

يتطلب IFRS 03 أن يقوم المستحوذ بحمل جميع التكاليف المتعلقة بالاستحواذ لتفعيل دمج الأعمال عند تكبدها، ورغم ذلك توجد بعض التكاليف المباشرة المدفوعة لتسجيل سندات الدين أو حقوق الملكية كجزء من اندماج الأعمال قد تستمر رسملتها في بيان المركز المالي وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية الأخرى المعمول بها، وتشمل التكاليف المتعلقة بالافتناء التي تعتبر مصروفات رسوم الباحث؛ أتعاب استشارية وقانونية ومحاسبية وتقييم واستشارات وأتعاب مهنية أخرى بالإضافة إلى التكاليف الإدارية العامة (بما في ذلك تكاليف الحفاظ على قسم الاستحواذ الداخلي وتكاليف تسجيل وإصدار سندات الدين وحقوق الملكية). هناك استثناء من القاعدة العامة الخاصة بتحميل التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على الأرباح لتكاليف إصدار سندات الدين أو حقوق الملكية يتم الاعتراف بها وفقاً لـ IFRS 9¹.

الفرع السادس: الاستحواذ العكسي

يحدث الاستحواذ العكسي عندما يتم تحديد الشركة التي تصدر الأسهم (المستحوذ القانوني) على أنها الشركة المقتناة لأغراض المحاسبة ويجب أن تكون الشركة التي تم الحصول على حصص حقوق الملكية الخاصة بها (الشركة المقتناة قانونياً) هي المستحوذ للأغراض المحاسبية حتى يتم اعتبار المعاملة بمثابة استحواذ عكسي، على سبيل المثال: تحدث عمليات الاستحواذ العكسية أحياناً ترغب منشأة خاصة محدودة أن تصبح منشأة مدرجة ولكنها لا تريد تسجيل أسهمها، ولتحقيق ذلك تقوم المنشأة الخاصة بالترتيب لمنشأة مدرجة للحصول على أسهمها في مقابل أسهم ملكية المنشأة المدرجة، وفي مثل هذه الحالة تعتبر المنشأة المدرجة هي المستحوذ القانوني لأنها أصدرت أسهمها والمنشأة الخاصة المحدودة هي المنشأة المقتناة قانونياً لأنه تم الاستحواذ على أسهمها، وتطبيق إرشادات IFRS 03 يتم تحديدها²:

❖ المنشأة المدرجة باعتبارها المنشأة المقتناة للأغراض المحاسبية (الشركة المحاسبية)؛

❖ المنشأة الخاصة المحدودة بصفتها المستحوذ للأغراض المحاسبية (المستحوذ المحاسبي).

يجب أن تقي المنشأة المحاسبية المقتناة بتعريف الأعمال التجارية لكي يتم احتسابها على أنها استحواذ عكسي، وتطبق جميع مبادئ الاعتراف والقياس الواردة في IFRS 03 بما في ذلك متطلبات الاعتراف بالشهرة.

¹ F. Greg Burgo, Eva K. Jermakowicz, **International Financial Reporting Stanadnds: A Framework – Based Perspeptive**, Routledge Taylor & Francis Group, 2015, p 616.

² Asish K. bhattacharyya, **Corporate Financial Reporting and Analysis**, 2nd Edition, PHI Learning Private Limited, India, 2019, p 532

❖ قياس المقابل المحول في عملية الاستحواذ العكسي:

في حالة الاستحواذ العكسي لا يصدر المستحوذ المحاسبي عادة أي مقابل مالي للمنشأة المستحوذ عليها حيث أن المنشأة المحاسبية المقتناة هي التي تصدر عادة أسهم حقوق الملكية الخاصة بها إلى مالكي منشأة المحاسبة المقتناة، وبناءً على ذلك يستند قياس القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للمقابل المحول من قبل المشتري المحاسبي مقابل حصته في المنشأة المحاسبية المقتناة إلى عدد حقوق الملكية التي كان يتعين على المنشأة التابعة القانونية إصدارها لمنح مالكي الشركة الأم القانونية نفس النسبة المئوية لحقوق الملكية¹.

الفرع السابع: متطلبات الإفصاح عن اندماج الأعمال

يتعين على المستحوذ في اندماج الأعمال الإفصاح عن المعلومات الهامة المتعلقة مباشرة بالدمج وبتأثيرات معينة بعد الاندماج، ويتم الإفصاح عن المعلومات المطلوبة التي تمكن مستخدمي البيانات المالية للمشتري من تقييم الطبيعة والتأثيرات المالية لدمج الأعمال الذي يحدث من خلال اندماج الأعمال الذي يحدث إما: (1) خلال فترة التقرير الحالية، أو (2) بعد فترة إعداد التقارير، ولكن قبل إصدار البيانات المالية لتلك الفترة، بما في ذلك ما يلي²:

- ❖ اسم ووصف الحياة وتاريخ الاستحواذ ونسبة حقوق التصويت المكتسبة (إن وجدت)؛
- ❖ الأسباب الرئيسية لدمج الأعمال ووصف لكيفية حصول المشتري على السيطرة على الشركة المشتراة؛
- ❖ وصف كمي للعوامل التي تشكل الشهرة المعترف بها (إن وجدت) مثل التآزر المتوقع من عمليات الجمع، والأصول غير الملموسة غير المؤهلة للاعتراف المنفصل (على سبيل المثال القوى العاملة المجمعة) وعوامل أخرى؛

❖ القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لإجمالي المقابل المحول والقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لكل فئة رئيسية من المقابل المحول؛

❖ بالنسبة للمقابل الطارئ وأصول التعويض ما يلي:

✓ المبلغ المعترف به في تاريخ الاستحواذ؛

✓ وصف الترتيب وأسس تحديد مبلغ الدفع؛

✓ تقدير نطاق النتائج وفي حال تعذر تقدير النطاق يجب الإفصاح عن الأسباب؛

✓ إذا كان الحد الأقصى لمبلغ الدفع غير محدود يجب الفصح عنه؛

❖ بالنسبة لمعظم الذمم المدينة يتم الإفصاح لكل فئة رئيسية من الذمم المدينة عن القيمة العادلة وإجمالي المبالغ التعاقدية المستحقة القبض وأفضل تقدير في تاريخ الاستحواذ للتدفقات النقدية التعاقدية التي لا يتوقع تحصيلها؛

¹ Lynford Graham, D. R. Carmichael, **Accountants' Handbook**, 12th Edition, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2012, Volume 01: Financial Accounting and General Topics, p 8_5.

² Craig Bain, Charles J. Davis & other, **Wiley CPAexcel Exam Review study guide**, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2017, p 645.

بالإضافة إلى المعلومات السابقة يتم الإفصاح كذلك عن¹:

- ❖ المبلغ المعترف به في تاريخ الاقتناء لكل فئة رئيسية من الأصول المكتتاة والمطلوبات المفترضة؛
- ❖ بالنسبة للموجودات والمطلوبات الناشئة عن الاحتمالية يجب الإفصاح عن المبلغ المعترف به أو سبب عدم الاعتراف بالمبلغ، وطبيعة الاحتمالات المعترف بها وغير المعترف بها، وتقدير نطاق النتائج (غير المخصص)، وفي حالة تعذر تقدير النطاق يجب الإفصاح عن الأسباب؛
- ❖ إجمالي مبلغ الشهرة المتوقع خصمه للأغراض الضريبية؛
- ❖ يجب الإبلاغ عن مقدار الشهرة المخصصة لكل قطاع (إذا كانت المعلومات القطاعية مطلوبة)؛
- ❖ بالنسبة لأية معاملات بين المستحوذ والمشتري (أو المالكين السابقين) والتي يتم الاعتراف بها بشكل منفصل عن حيازة الأصول وتحمل الالتزامات في تجميع الأعمال بما يلي: الوصف، المحاسبة، المبالغ والبنود حيث يتم الاعتراف بها؛
- ❖ معلومات حول صفقة الشراء ("الشهرة السلبية")؛
- ❖ لكل عملية اندماج أعمال يمتلك فيها المشتري أقل من 100% من حصص حقوق الملكية في الشركة المكتتاة في تاريخ الاستحواذ، هناك حاجة إلى إفصاحات مختلفة؛
- ❖ تفاصيل حول اندماج الأعمال المنجز على مراحل؛
- ❖ معلومات عن إيراد الشركة المكتتاة وأرباحها أو خسائرها؛
- ❖ معلومات حول اندماج الأعمال التي يكون تاريخ حيازتها بعد نهاية فترة التقرير ولكن قبل اعتماد البيانات المالية للإصدار.

الفرع الثامن: القياس والمحاسبة اللاحقة

يجب على الشركة المستحوذة قياس معظم الأصول المكتسبة والخصوم المتكبدة من خلال دمج الأعمال بشكل طبيعي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعمول بها الأكثر تطبيقا على تلك البنود، ورغم ذلك فإن العناصر التالية تتطلب قياسا خاصا²:

أولا: الحقوق التي أعيد استملاكها

يتم إطفاء القيمة الدفترية لهذه الحقوق على مدى الفترة التعاقدية المتبقية للعقد الذي تم فيه منح الحق؛

ثانيا: الالتزامات المحتملة

بعد الاعتراف المبدئي وإلى أن يتم تسوية الالتزام أو إلغاؤه أو إذا ما انتهى ذلك الالتزام تقوم المنشأة المستحوذة بقياس المبلغ المعترف به مبدئيا بالحد الأعلى من:

- ❖ القيمة غير المعترف بها وفق IAS 37؛

¹ Abas Ali Mira, Graham J. Holt, **Practical Implementation Guide and Workbook for IFRS**, 3rd Edition, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2011, p 476

² Steven M Bregg, **The Vest Pocket Guide To IFRS**, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2010, p 275.

❖ القيمة المعترف بها مبدئياً باستثناء الإطفاء التراكمي المعترف به وفقاً ل IAS 18.

ثالثاً: الأصول التعويضية

يقوم المستحوز بالقياس في نهاية كل فترة لاحقة على نفس الأساس مثل الأصل أو الالتزام المعوض والذي تم تعويضه وفقاً لأي قيود تعاقدية على قيمته، أصل التعويض الذي لم يتم قياسه لاحقاً بقيمته العادلة بالإضافة إلى تقييم الإدارة لقابلية تحصيل أصل التعويض، كما تقوم المنشأة المستحوزة بإلغاء الاعتراف بها بمجرد أن يحصل عليها المستحوز أو يبيعها أو يفقد الحق فيها بطريقة أخرى.

رابعاً: المقابل المحتمل

قد تكون بعض التغييرات في القيمة العادلة للمقابل المحتمل المعترف بها من قبل المشتري بعد تاريخ الاستحواذ نتيجة لمعلومات إضافية حصل عليها المشتري بعد ذلك التاريخ حول حقائق كانت موجودة في ذلك التاريخ وهي تمثل تعديلات فترة القياس التي تم إجراؤها سابقاً، وبالرغم من أن التغييرات الناتجة عن الأحداث بعد تاريخ الاستحواذ مثل تحقيق هدف الأرباح أو تحقيق سعر سهم محدد أو حدث رئيسي محدد في مشروع بحث وتطوير لا تعد تعديلات على فترة القياس ويجب محاسبتها على النحو التالي¹:

❖ لا يتم إعادة قياس المقابل الطارئ المصنف كحقوق ملكية ويتم المحاسبة عن تسويته اللاحقة ضمن حقوق الملكية؛

❖ يتم قياس المقابل الطارئ المصنف كأصل أو التزام يمثل أداة مالية ضمن نطاق IAS 39 بالقيمة العادلة، مع الاعتراف بأي ربح أو خسارة ناتجة أو في الدخل الشامل الآخر وفقاً ل IAS 39 ؛

❖ يتم المحاسبة عن المقابل الطارئ المصنف على أنه أصل أو التزام لا يقع في نطاق IAS 39 وفقاً للمعيار IAS 37 أو معايير أخرى من المعايير الدولية للتقارير المالية.

¹ David Alexander, Simon Archer, Op Cit, p 7- 24.

خلاصة الفصل:

إن المجمع عبارة عن مجموعة من الشركات مرتبطة اقتصاديا ومستقلة قانونيا، وقد ظهرت هذه التنظيمات الاقتصادية من أجل البقاء والمقاومة في ظل البيئة التنافسية المحيطة، فالبرغم من عدم وجود مفهوم موحد إلا أنه يمكن تمييز المجمعات من خلال رابطتين هما رابطة التبعية التي تتحقق بطرق قانونية ورابطة الإدارة المرتبطة بوحدة القرار.

يكون المجمع تحت سلطة المنشأة الأم الممثلة لرأس الهرم والتي تمارس سيطرة على تسيير بقية الشركات في إطار امتلاكها لمساهمات في حقوق ملكية تلك الشركات التابعة لها، وضمن عملية تجميع الأعمال تنص المعايير المحاسبية الدولية على الزامية محاسبة تلك المساهمات وادراجها في محيط التوحيد باستخدام طريقة الاستحواذ التي نص عليها IFRS 03 مع التركيز على تحديد وتقييم الأصول والالتزامات، إضافة إلى الالتزامات الطارئة والشهرة والمعالجة اللاحقة لهذه العناصر والمعلومات المطلوبة وعرضها في بيانات المنشأة الأم ليتم الإفصاح عنها في القوائم المالية لتعكس الوضعية الحقيقية والصادقة للمجمع.

الفصل الثاني: القوائم المالية الموحدة في ظل المعايير المحاسبية
الدولية

تمهيد

المبحث الأول: إعداد القوائم المالية الموحدة

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية الموحدة

الخلاصة

تمهيد:

باعتبار أن المجمع يمثل مجموعة من الشركات المرتبطة فيما بينها اقتصاديا، وأن تنظيم هذه الشركات في شكل مجموعة واحدة يجعل الحسابات الفردية لكل شركة مكونة له غير قادرة على منح الصورة الحقيقية للذمة المالية لكل المجموعة.

مما أدى إلى استحداث معايير محاسبية دولية ترشد وتوجه الممارسة المحاسبية لإعداد قوائم مالية تحقق دور قابلية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المختلفة وتخضع لنفس السياسات المحاسبية، وهذا من أجل تلبية حاجات هذه الوحدات الاقتصادية وجعلها قادرة على تقديم وعرض حسابات موحدة ذات جودة عالية آخذة بعين الاعتبار كل النتائج المحققة بطريقة موحدة معبرة بصورة صادقة على عن بيانات مالية تترجم وضعية المجمع للمتعاملين الاقتصاديين الداخليين والخارجيين.

لذلك سنتطرق في الفصل إلى دراسة القوائم المالية الموحدة من خلال بحثين:

- المبحث الأول: إعداد القوائم المالية الموحدة؛
- المبحث الثاني: عرض القوائم المالية الموحدة.

المبحث الأول: إعداد القوائم المالية الموحدة

تتضمن مخرجات المحاسبة المالية للمجمع جملة من المعلومات المعروضة على القوائم المالية الموحدة، والتي تحظى بأهمية بالغة كونها تعبر عن الحسابات الختامية لمجمع الشركات، ويتم إعداد القوائم المالية الموحدة وفق أنظمة وطرق واجراءات محاسبية على مستوى المصلحة المركزية للتوحيد المتواجدة داخل الشركة الأم.

المطلب الأول: عموميات حول التوحيد

ظهرت تقنية التوحيد من أجل تجميع قوائم كل الشركات الداخلة في محيط المجمع مع المنشأة الأم وتقديم قوائم موحدة تساعد على اظهار الوضعية المالية ونتائج المجمع.

الفرع الأول: مفهوم التوحيد

يهتم التوحيد بإظهار الحالة المالية ونتائج المجمع المتكونة من الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها، كأنها تكون شركة واحدة.

أولاً: تعريف التوحيد

التوحيد هو أسلوب يسمح بإنشاء حسابات فردية تمثل النشاط العام ووضع مجموعة من الشركات التي لها روابط ذات اهتمام مشترك (أو تعتمد على مركز صنع قرار مشترك) مع الاحتفاظ لكل منها شخصيتها القانونية، ويجب أن يتعلق التوحيد بجميع البيانات المالية، أي الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان التدفقات النقدية، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي¹:

يتألف توحيد الميزانية العمومية من استبدال مبلغ الأوراق المالية لحقوق الملكية التي تظهر في الميزانية العمومية للشركة بحصة حقوق ملكية الشركات المصدرة التي تتوافق مع هذه الأوراق المالية وإلغاء أرصدة المعاملات بين الشركات الموحدة"

أما بالنسبة لتوحيد النتائج فيتمثل في "تجميع نتائج الشركات المحتفظ بها في التوحيد وإلغاء المعاملات التي تتم بين هذه الشركات".

أخيراً يتكون توحيد التدفقات النقدية من تراكم التدفقات النقدية حسب العنوان والوظيفة للشركات المحتفظ بها في التوحيد والقضاء على التدفقات التي تتم بين هذه الشركات.

ثانياً: الغرض من التوحيد

الغرض الأساسي من التوحيد هو تقديم المركز المالي والنتائج التشغيلية للشركة الأم والشركات التابعة كوحدة اقتصادية واحدة، كما يظهر التوحيد المجموعة كشركة واحدة (مع فرع أو قسم واحد أو أكثر) بدلاً من شركات منفصلة².

¹ Hamadi Ben Amor, Op Cit, p 07.

² Jea K. Shim & Other, CFO Fundamentals, John Wiley Sons, Inc, New Jersey, 2012, p 125.

التوحيد هو بالضبط التقنية التي تجعل من الممكن إنشاء حسابات تهدف إلى الكشف عن الوضع الحقيقي لمثل هذه المجموعة وبالتالي السماح بإجراء تقييم دقيق لقوتها الاقتصادية والمالية وعملياتها ونتائجها¹.

الفرع الثاني: أساسيات التوحيد

جوهر المعالجة المحاسبية هو أنه يجب معاملة أصول والتزامات الشركة الأم والشركات التابعة لها كما لو كانت كيانا واحداً، والأساس المنطقي هو أنه إذا كانت الشركة الأم تتحكم في أصول والتزامات الشركات الأخرى فيجب نزع الاختلاف بين الكيانات القانونية الفردية جانباً والتعامل مع الكل الاقتصادي كما لو كان منشأة واحدة، وهذا يعني أنه بدلاً من إظهار المبلغ المستثمر في الشركات التابعة في بيان المركز المالي للشركة الأم فإنه يتم استبداله بأصول والتزامات الشركات التابعة، من حيث الجوهر هذا بسيط لكنه يثير بعض المشاكل حيث يختلف استثمار الشركة الأم في القيمة عن صافي القيمة (صافي قيمة الأصول ناقص الخصوم) في الشركة التابعة أو عندما تمتلك الشركة الأم أقل من 100 من أسهم الشركة التابعة².

عرض الصورة المالية للمجموعة كما لو كانت كياناً واحداً يعني أيضاً أن المعاملات والأرصدة داخل المجمع تحتاج إلى حذف (إلغاء) كجزء من عملية التوحيد، على سبيل المثال إذا قامت إحدى الشركات داخل المجمع ببيع منتجاتها إلى شركة أخرى من نفس المجموعة، فسوف يقوم البائع بتسجيل البيع في إيراداته وينتهي الأمر بنفس المبلغ في تكلفة مبيعات المشتري، علاوة على ذلك إذا لم يتم دفع الفاتورة بعد فسيكون للمشتري ذمم تجارية مستحقة الدفع والبائع ذمم مدينة تجارية في بيان مركزه المالي، فمن وجهة نظر المجمع ككيان واحد فإن هذه المعاملات غير موجودة ويجب حذفها: سيتم حذف الأرصدة داخل المجموعة في تاريخ التقرير عن الذمم المدينة والمطلوبات في بيان المركز المالي الموحد والإيرادات والمصروفات ذات الصلة و الأرباح في بيان الربح أو الخسارة الموحد³.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لتوحيد القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والدائنون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف التي تهتم بالمنشأة، فهي الوسيلة الوحيدة التي تظهر الذمة المالية للمجمع ومن خلالها يتم معرفة الواقع الاقتصادي الحقيقي لمجمع الشركات عن طريق توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات التي تحدث على مستواه والتي تساعد في صنع القرارات الاقتصادية.

الفرع الأول: عموميات حول القوائم المالية الموحدة

تعرض القوائم المالية الموحدة التقرير الإجمالي لمجموعة كيانات منفصلة قانونياً.

أولاً: تعريف القوائم المالية الموحدة

هناك العديد من التعريفات الخاصة بالتقارير المالية الموحدة نذكر منها:

¹ Stéphane Mercier, **la Consolidation**, 3^e edition, Edipro Edition Professionnelle, Belgique, 2014, p 42.

² Walter Aerts, Peter Walton, **Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis**, 3rd Edition, Cengage learning, Britain, 2013, p 314 – 315.

³ Walter Aerts, Peter Walton, Op Cit, p 316.

تعرف القوائم المالية الموحدة على أنها عرض أصول والتزامات وحقوق المساهمين وإيرادات ومصروفات الشركة الأم والشركات التابعة لها وكأنها مشروع واحد¹.

التقارير المالية لمجموعة الشركات يتم من خلالها عرض الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة².

التقارير المالية الموحدة هي البيانات المالية لكيان اقتصادي حيث يتم عرض الموجودات والمطلوبات وصافي الأصول / حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية للكيان المسيطر والشركات التي تسيطر عليها على أنها تلك الخاصة بكيان اقتصادي واحد³.

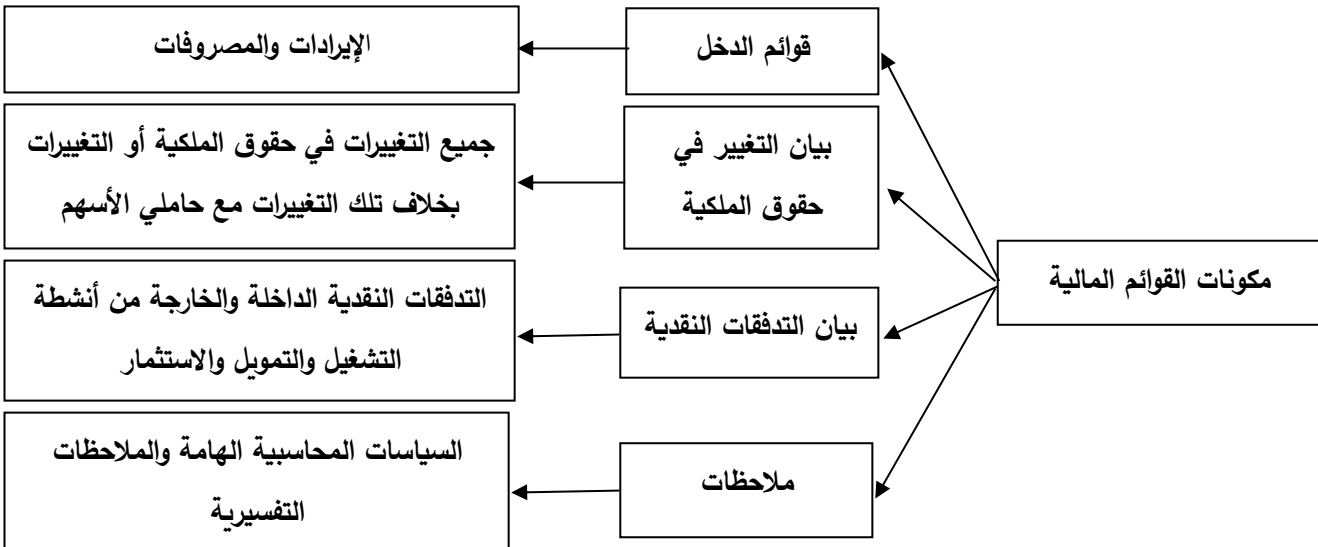
ثانياً: الغرض من القوائم المالية

تزود البيانات المالية أصحاب المصلحة بمعلومات حول المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية من خلال توفير معلومات حول أصولها وخصومها وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتغيرات الأخرى في حقوق الملكية والتدفقات النقدية⁴.

ثالثاً: مكونات القوائم المالية

نخلص مكونات القوائم المالية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2): مكونات القوائم المالية



Source: Abas Ali Mira, and other, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, 2nd Edition, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2008, p 14.

¹ خالد جمال جعرات، مرجع سابق، ص 253.

² جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 349.

³ Accounting Standards Board, **Consolidated Financial Statements**, the International Federation of Accountants, London, 2015, p 7.

⁴ Abas Ali Mira, and other, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, Op Cit, p 14.

رابعا: المتطلبات العامة للقوائم المالية

يحدد IAS 01 (عرض القوائم المالية) المتطلبات العامة للقوائم المالية والتي سنوضحها في الشكل التالي:
الشكل رقم (2-2): المتطلبات العامة للقوائم المالية.



Source: Tomas R. Robinson, Elaine Henry & other, **International Financial Statement Analysis**, ohn Wiley & Sons, Inc, 3rd edition, New Jersey, 2015, p 114.

الفرع الثاني: أهمية توحيد القوائم المالية

إن القوائم المالية الفردية للشركة الأم تظهر في أصولها سندات مساهمة في شركات أخرى تابعة لها، وكل من هذه الأسهم يعبر عن رأس مال شركة تابعة، فالمركز المالي لهذه الشركات لا يمكن التعبير عنه بصفة شاملة بواسطة هذه الأسهم بمفردها.

أما الحسابات الموحدة فتعطي معلومات أكثر دقة وأكثر شمولية على مجموع شركات المجمع حيث تتضمن هذه القوائم المالية الموحدة معلومات حول ثروة الشركات ومركزها المالي ونتائج نشاطاتها، وفيما يلي المعلومات التي يمكن أن تقدمها القوائم المالية الموحدة¹:

أولاً: الممتلكات

إن القوائم المالية الموحدة تعطي معلومات حول الممتلكات التي يسيرها المجمع، ويمكن أن تكون هذه الممتلكات مصانع، عقارات، معدات أو أصول مالية فهذه المعلومات لا يمكن الإفصاح عنها بواسطة القوائم المالية للشركة الأم التي تتضمن سندات المساهمة المسجلة بتكلفة الدخول.

ثانياً: الوضعية المالية

إن القوائم المالية الفردية للشركة الأم تتضمن كافة الديون والحسابات المدينة تجاه الغير من خارج المجمع. كما يتم الإفصاح بنفس الطريقة على الديون والحسابات المدينة تجاه فروع المجمع. أما القوائم المالية الموحدة فلا تظهر إلا الديون والحسابات المدينة الحقيقية تجاه الغير تم إلغاء الديون والحسابات المدينة تجاه الفروع.

إن هذه الطريقة في الإفصاح عن القوائم المالية الموحدة أكثر وضوح حيث أنها تعطي للمستثمرين والمقرضين صورة أوضح عن الوضعية المالية للمجمع ذلك أن الوضعية المالية للمؤسسة الأم يمكن أن تكون جيدة بالرغم من أن درجة الاستدانة للمجمع تكون كبيرة، وعلى عكس ذلك يمكن أن تكون الوضعية المالية للمؤسسة الأم سيئة، أما الوضعية المالية للمجمع مقبولة.

ثالثاً: نتائج النشاطات

إن القوائم المالية الموحدة تظهر إجمالي رقم الأعمال والنتائج المحققة من طرف المجمع مع الإفصاح على مساهمة كل شركة في هذه النتائج سواء كانت خسارة، أرباح موزعة أو محتفظ بها في الاحتياطات.

إن القوائم المالية للشركة الأم لا تفصح إلا على:

❖ النتيجة الصافية لنشاطها؛

❖ أرباح الفروع (نتائج السنوات السابقة)؛

❖ مؤونات تدني قيمة الفروع الخاسرة.

من جهة أخرى يمكن للمجمع شراء أسهم شركات أخرى من أجل الحصول على السيطرة بالأغلبية فإذا كان سعر الشراء مرتفع ويفوق حصة المجمع في رأس مال هذه الشركات فالقوائم المالية الموحدة ستبين ما إذا كان استثمار المجمع في شراء هذه الأسهم يتوافق مع القدرات المالية للمجمع ونتائجه.

¹ سوسة بدر الدين، توحيد القوائم المالية وتدقيقها دراسة حالة تسيير مساهمات الدولة للغرب SPG EL OUEST، رسالة ماجستير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2011/2012، ص ص 17 - 19.

وأخيرا فإن التنازل على عناصر أصول بين شركات نفس المجمع يمكنه أن يحقق فوائد قيمة أرباح لا يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الموحدة.

فالإفصاح عن بعض الموحدة يسمح بقياس هذه المعلومات وعدم الإفصاح عن البعض الآخر في القوائم المالية أداء المجمع والتنبؤ بالمستقبل كما يسمح بقياس أداء كل فرع مع إظهار مؤشرات التسيير للفروع وذلك من وجهة نظر المجمع، كما تمكن القوائم المالية الموحدة من إظهار توجهات المجمع.

رابعاً: النمو الخارجي

يمكن للنمو الخارجي أن يكون مجوباً أو سالباً في الحالات التالية:

1- يكون سالب:

- ❖ يمكن للشركة الأم أن تحقق تطور معتبر وذلك عن طريق شراء أسهم شركات جديدة.
 - ❖ إذا كان سعر شراء هذه الأسهم مرتفع جداً فإن الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي للمجمع يجب إن يمكن من تسديد القروض التي مكنت من شراء هذه الأسهم.
 - ❖ أما إذا كانت نتائج المجمع غير كافية فذلك يؤدي إلى عدم القدرة على تسديد الديون.
- 2- يكون موجب:

- ❖ إذا تمكن المجمع من شراء أسهم شركات في وضعية سيئة تنشط في مجال معين يتحكم فيه المجمع بصفة جيدة.
- ❖ فإذا نجح المجمع في إعادة هيكلة هذه الشركة فيمكن تحقيق أرباح عن طريق النمو الخارجي.

خامساً: النمو الداخلي

إن النمو الداخلي يكون نتيجة نمو جميع شركات المجمع وليس من طرف الشركة الأم بمفردها فيكون هذا النمو ناتج عن عمليات مع أطراف خارجة عن المجمع.

الفرع الثالث: خطوات توحيد القوائم المالية

- تتمثل العملية العامة لتوحيد البيانات المالية للكيان الأم والشركات التابعة لها في دمج البيانات القيام بمايلي¹:
- ❖ تعديل البيانات المالية لأي عضو في المجموعة لتتوافق مع السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة الأم لتوحيد البيانات المالية؛
- ❖ إجراء تعديلات لتأثيرات المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين تواريخ البيانات المالية للشركات التابعة والشركة الأم إذا كانت مختلفة؛
- ❖ القضاء على جميع الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصروفات داخل المجموعة ويشمل ذلك القضاء على الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة؛
- ❖ استبعاد القيمة الدفترية لاستثمار الشركة الأم في كل شركة تابعة والجزء الخاص بالشركة الأم من حقوق

¹ Steven M Bregg, Op Cit, p p 29 – 30.

الملكية لكل شركة تابعة؛

- ❖ تحديد الحصص غير المسيطرة في أرباح أو خسائر الشركات التابعة الموحدة؛
 - ❖ تحديد الحصص غير المسيطرة في صافي أصول الشركات التابعة الموحدة بشكل منفصل، وتتضمن هذه المصالح غير المسيطرة مبلغ الحصص غير المسيطرة في تاريخ المجموعة الأصلية وحصص المصالح غير المسيطرة في أي تغييرات في حقوق الملكية منذ تاريخ الدمج؛
 - ❖ عرض الحصص غير المسيطرة في بيان المركز المالي المجمع ضمن حقوق الملكية، وبشكل منفصل عن حقوق ملكية مالكي الكيان الأم؛
 - ❖ إذا كانت هناك أسهم تفضيلية تراكمية قائمة على المستوى الفرعي مملوكة من قبل مصالح غير مسيطرة، يتم حساب حصة الكيان الأم من الأرباح أو الخسائر بعد تعديل توزيعات الأرباح على هذه الأسهم بغض النظر عن إعلان توزيعات الأرباح؛
 - ❖ أن ينسب الربح أو الخسارة وكل عنصر من مكونات الدخل الشامل الآخر إلى مالكي الكيان الأم وإلى الحصص غير المسيطرة، حتى لو كانت النتيجة رصيد عجز للحصص غير المسيطرة؛
- إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها شركة تابعة لتضمينها في البيانات الموحدة بتاريخ مختلف عن التاريخ المستخدم لبيانات الشركة الأم، فيجب على الشركة التابعة أن تعد بيانات مالية إضافية بنفس تاريخ تلك القوائم المالية للشركة الأم، ما لم يكن ذلك غير عملي ولا يجوز أن يكون هناك فرق بين تواريخ البيانات المالية للشركة الأم والشركات التابعة لها لأكثر من ثلاثة أشهر.

الفرع الرابع: استثناءات من التزام توحيد القوائم المالية

- يتم تحديد بعض الاستثناءات من التزام التوحيد في معيار المحاسبة الدولي 27 وبالتالي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 27 الفقرة 10: "لا يطلب من الشركة الأم تقديم بيانات مالية موحدة إذا، فقط إذا¹:
- ❖ الشركة الأم هي نفسها شركة مملوكة كلياً أو جزئياً لكيان آخر وتم إبلاغ مالكيها الآخرين بما في ذلك أولئك الذين ليس لديهم الحق في التصويت، بعدم قيام الشركة الأم بإعداد البيانات المالية الموحدة وعدم الاعتراض عليها؛
 - ❖ لا يتم تداول أدوات دين الشركة الأم أو حقوق الملكية في السوق العامة (بورصة وطنية أو أجنبية أو سوق خارج البورصة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛
 - ❖ عدم تقديم الشركة الأم بياناتها المالية إلى لجنة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى بغرض إصدار فئة من الأدوات في السوق العامة وليست في سياق التحضير لفعل ذلك؛
 - ❖ تقدم الشركة الأم النهائية (الأعلى) بيانات مالية موحدة متاحة للاستخدام العام والتي تتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.

¹ Robert Obret, Marie-Pierre Mairesse, Op Cit, p 216.

علاوة على ذلك لا يتم استبعاد الشركة التابعة من نطاق التوحيد لمجرد أن المستثمر هو شركة رأس مال استثماري أو مشروع مشترك أو أي شكل من الأشكال الأخرى، كما لا يتم استبعاد الشركة التابعة من نطاق التوحيد عندما تكون أنشطتها مختلفة عن أنشطة كيانات المجموعة الأخرى، ويتم توفير المعلومات ذات الصلة من خلال توحيد هذه الشركات التابعة ومن خلال توفير معلومات إضافية في البيانات المالية الموحدة حول الأنشطة المختلفة للشركات التابعة. وإذا كانت الشركة التابعة (أو المشروع المشترك) خلال عملية الاستحواذ تفي بالمعايير التي تسمح بتصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية 5 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والأنشطة المتوقفة"، يجب الاعتراف به وفقا للمعيار الأخير (التقييم بأقل مبلغ بين قيمته الدفترية وقيمه العادلة ناقصا تكاليف البيع)¹.

المطلب الثالث: الإطار التقني لتوحيد القوائم المالية

تتمثل عملية التوحيد المحاسبي في إحلال قيمة سندات المساهمة في الحسابات الموحدة الممركزة في مصلحة التوحيد لدى الشركة الأم، وتتم عمليات توحيد الشركات التابعة بطرق مختلفة حسب قيمة كل العناصر المتواجدة في سندات المساهمة التي تمتلكها المنشأة الموحدة.

الفرع الأول: مسارات عملية التوحيد

هناك عمليتا توحيد رئيسيتان: التوحيد بواسطة الأرصدة أو التراكم والتوحيد حسب التدفقات، وهاتان العمليتان مختلفتان تماما في التطبيق لكنهما تؤديان نظريا إلى نفس الحسابات الموحدة.

أولا: التوحيد حسب الأرصدة: حسابات سنوية تراكمية

يتكون التوحيد حسب الأرصدة مما يلي²:

- ❖ الحصول على الأرصدة بعد جرد الحسابات الفردية أو الحسابات السنوية للكيانات الموحدة؛
- ❖ استعادتها وإضافتها بنسبة 100% في حالة الدمج الكامل، أو للنسبة المئوية المباشرة في حالة الدمج النسبي في دفاتر ما قبل التوحيد أو في مجلة الدمج؛
- ❖ تسجيل إدخلالات التوحيد الفعلية في نفس اليوميات؛
- ❖ خصم الحسابات الموحدة للمجموعة.

تستخدم هذه العملية في مجموعات صغيرة أو متوسطة الحجم لأنها تتطلب القليل من التقارير أو لا تتطلب أي تقارير خلال العام، وعلى وجه الخصوص لأولئك الذين يتم توحيد حساباتهم بواسطة شركة محاسبة (خارجية)، ويكمن الضعف الرئيسي في هذه العملية في الحقيقة أنه بالنسبة لكل عملية توحيد جديدة نبدأ من جديد من الحسابات الفردية للكيانات الموحدة للسنة وليس من الحسابات الموحدة للعام السابق، وبالتالي هناك خطر يتمثل في حذف إدخلالات التوحيد (الحذف أو إعادة الصياغة) من السنة المالية الماضية مما يؤثر على الحسابات الموحدة الحالية، وهذا الضعف يجعل من الضروري وضع جدول إغلاق حقوق الملكية وشرح والتحقق من رأس

¹ Robert Obret, Marie-Pierre Mairesse, Op Cit, p 217.

² Dominique Mesplé – lassalle, Op Cit, p 53.

المال الموحد من العام N-1 إلى تلك التي تم الحصول عليها مع توحيد السنة N، وهي الضمان الوحيد لعدم مساس الميزانية العمومية الموحدة.

علاوة على ذلك يتم تنفيذ التوحيد بعد إنشاء الحسابات الفردية للكيانات ما يجعل رؤية وضع المجموعة خلال العام شبه مستحيل، فمن منظور التوحيد الذي يمثل أداة حقيقية لإدارة المجموعة فإن هذا يعد نقطة ضعف ملحوظة¹.

ثانياً: التوحيد حسب التدفقات: تراكم الأرصدة ومركزية التدفقات

هذه العملية الأحدث القائمة على منهجية تسجيل المحاسبة المالية للمؤسسات الفردية تتكون من²:

- ❖ رصيد الحسابات الموحدة N-1؛
- ❖ تخصيص النتيجة الموحدة N-1 للاحتياطات الموحدة؛
- ❖ تسجيل التدفقات المركزية من الكيانات المتكاملة مرة واحدة على الأقل في الشهر؛
- ❖ تسجيل إدخلات التوحيد المحددة؛
- ❖ الحصول على رصيد موحد؛
- ❖ خصم الحسابات الموحدة؛

يمثل نظام تسجيل يضمن عدم قابلية الحسابات الموحدة مما يبسط إدخلات التوحيد بالمعنى الدقيق للكلمة حيث يتم أخذ تأثيرات السنة الحالية فقط في الاعتبار، ويتم الاحتفاظ بالتأثيرات السابقة في أرصدة الرصيد افتتاح موحدة.

من ناحية أخرى هو نظام ثقيل يتطلب من المجموعة أن تكون منظمة بالفعل على مدار العام للتوحيد، مع خدمة التوحيد في كل كيان وهو المسؤول عن تنفيذ إعادة التنظيم الشهرية للتدفقات، مع إمكانية استخدام حزمة برامج محاسبة أو توحيد مشتركة لتحسين الكفاءة، وبالتالي فإن عملية التوحيد من خلال التدفقات تستعمل حتى يومنا هذا وعلى الرغم من اهتمامها المؤكد فيما يتعلق بالأمن وأداة إدارة المجموعة.

الفرع الثاني: أنظمة التوحيد

تعتمد المجمعات على إحدى الأنظمة لتوحيد القوائم المالية وهذه الأنظمة تعتمد على مسارين:

أولاً: النظام المركزي

تقوم الشركة الموحدة بكل عمليات التوحيد في هذا التنظيم كما يلي³:

1- عملية إحصاء المساهمات: يجب على الشركة الأم أن تقوم بعملية إحصاء مساهماتها وهذا من أجل معرفة الصورة الحقيقية لمكونات المجمع (معرفة الهيكل التنظيمي للمجمع) فمن المهم معرفة عدد الأسهم كما يجب كذلك التأكد من أن كل التغيرات الحاصلة على مكونات المجمع قد تم دراستها.

2- عملية جمع المعطيات: على العموم فإن أهم الوثائق الضرورية للحصول على المعطيات اللازمة تتمثل في⁴:

¹ Ibid, p 54.

² Dominique Mesplé – lassalle, Op Cit, p 55.

³ مقدمي أحمد، مرجع سابق، ص 43.

⁴ François colinet, **Pratique des comptes consolidés**, 2^e Edition, Dunod, Paris 1997, P38.

- ❖ الميزانية لكل شركة موحدة؛
- ❖ المعلومات المتعلقة بسندات الشركات الموحدة؛
- ❖ تفاصيل الحسابات والعمليات الداخلية للمجمع؛
- ❖ التغيرات الحاصلة في رؤوس الأموال؛
- ❖ المعطيات المتعلقة بالمعالجات والاستبعادات.

ثانياً: النظام اللامركزي

في هذا التنظيم تقوم الشركات الداخلة في محيط التوحيد بتحضير حسابات معالجة وفق قواعد التقييم والعرض التي يتبعها المجمع، ثم تقوم مصلحة التوحيد بفحصها وتدقيقها، وبذلك يتم تقليص أعمال التوحيد لدى الشركة الأم إلى أقصى حد وفق مايلي¹:

1- الأعمال التي تتم على مستوى الفروع: تقوم الشركات الداخلة في نطاق التوحيد بتحضير المعطيات وترسلها إلى المنشأة الأم من أجل إقفال الحسابات الفردية لكل شركة وإنجاز القوائم الموحدة وفق تعاليم وقواعد التقييم المتبعة في المجمع.

2- الأعمال التي تتم على مستوى الشركة الأم: يتم معالجة عمليات التجميع على مستوى الشركة الأم (مصلحة التجميع)، وتعتبر هذه الطريقة الأكثر استخداماً على مستوى المجمعات المالكة لعدد كبير من الشركات التابعة، لأنها تخفف الأعباء التي تتحملها مصلحة التوحيد المركزية على مستوى الشركة الأم، وحتى تكون عملية التوحيد دقيقة يجب أن تكون الشركات التابعة على دراية بقواعد التقييم في المجمع.

الفرع الثالث: طرق التوحيد

تقوم المنشأة الأم بتوحيد الحسابات من خلال ادراج قيمة سندات المساهمة لكل الشركات التابعة في حسابات الشركة الموحدة، وتتم عملية ادراج قيمة عناصر السندات في القوائم المالية الموحدة من خلال ادماجها كلياً أو نسبياً أو عن طريق القيمة المعادلة لنسبة المساهمة في حقوق الملكية التابعة للمنشأة الأم. اعتماداً على ذلك هناك ثلاث طرق لتوحيد الحسابات:

- طريقة التوحيد الكلي Integration Globale؛
- طريقة التوحيد النسبي Integration proportionnelle؛
- طريقة الوضع للمعادلة Mise en Equivalence.

أولاً: التوحيد الكلي

وفقاً للفقرة "ب" 86 من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10 "يتكون إعداد البيانات المالية الموحدة من²:

- ❖ تجميع البنود المتشابهة من الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية للشركة الأم والشركات التابعة لها؛

¹ Ibid, p p 38 – 39.

² Dominique Mesplé – lassalle, Op Cit, p 26.

- ❖ مقاصة (استبعاد) القيمة الدفترية لحصة الشركة الأم في كل شركة تابعة وحصة الشركة الأم في رأس مال حقوق الملكية لكل شركة تابعة؛
- ❖ الاستبعاد التام للموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية داخل المجموعة التي تتعلق بالمعاملات بين شركات المجموعة (بما في ذلك الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات بين شركات المجموعة والتي يتم الاعتراف بها في الأصول مثل المخزون والأصول الثابتة الملموسة، إلخ).
- ❖ كما ينص IFRS 10 على استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة والتي يتم الاعتراف بها في الأصول مثل المخزون والأصول الثابتة الملموسة، وقد تشير الخسائر داخل المجموعة إلى انخفاض في القيمة يتطلب الاعتراف في البيانات المالية الموحدة.
- ❖ يتكون التوحيد الكامل مما يلي¹:
- ❖ دمج الميزانية العمومية وبنود الدخل للشركة الموحدة في حسابات الشركة الموحدة بعد أي تعديل.
- ❖ إلغاء المعاملات والحسابات المتعلقة بشركات المجمع؛
- ❖ توزيع حقوق المساهمين والدخل بين مصالح الشركة الموحدة ومصالح الشركات الأخرى المعروفة باسم "حقوق الأقلية".

ثانياً: التوحيد النسبي

- تستخدم طريقة التكامل النسبي في حالة الرقابة المشتركة للشركة، وطبقاً للمعيار المحاسبي IAS31 تعد الطريقة الأولى، وتعتبر طريقة التكامل النسبي أسلوباً محاسبياً يتم من خلاله تجميع نصيب صاحب الحصة من أصول وخصوم وإيرادات وأعباء الشركة الخاضعة للرقابة المشتركة مع البنود المماثلة لها بالقوائم المالية لصاحب الحصة كما يمكن أن يتم تسجيلها في بنود منفصلة. وتتضمن ميزانية صاحب الحصة نصيبه من أصول الشركة الخاضعة لسيطرته المشتركة وكذا نصيبه في الخصوم المسؤول عنها بالمشاركة. ويُدْرَج في حساب النتائج نصيبه من المنتجات والأعباء لتلك الشركة. ويتم عرض بنود الشركة المشتركة في القوائم المالية المجمعة لصاحب الحصة بأحدى الطريقتين²:
- ❖ إما جمع نصيب صاحب الحصة في كل من الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء مع العناصر المماثلة لها بقوائمه المالية.
 - ❖ أو يدرج نصيبه في عنصر منفصل.
 - ❖ ويمر تطبيق هذه الطريقة بثلاث مراحل:
 - ❖ إدراج ضمن حسابات الشركة المجمع النصيب المعبر عن مصلحتها في حسابات الشركة المشتركة، بعد إجراء التعديلات والمعالجات اللازمة، ولا يسجل عندها أية حقوق أقلية؛
 - ❖ استبعاد كل العمليات بين المجمع؛

¹ Robert Maeso, DCG 10 Comptabilité approfondie, Edition Francis Lefebvre, Dunod, 2015 – 2016, p 140.

² الطيب مداني، مرجع سابق، ص 115.

❖ إظهار حقوق المجمع في الاحتياطات والنتائج.

ثالثاً: الوضع للمعادلة

وسنقوم بشرح هذه الطريقة فيما يلي¹:

❖ عندما تمارس الشركة الأم نفوذاً هاما على الإدارة والسياسة المالية لشركتها التابعة يتم توحيدها باستخدام طريقة حقوق الملكية، ويفترض التأثير الكبير على الإدارة والسياسة المالية للشركة عندما يكون لدى الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر نسبة لا تقل عن 20% من حقوق التصويت لهذه الشركة.

❖ تعتبر هذه الطريقة في الواقع مالية بحتة من حيث أنها تؤدي إلى إعادة تقييم كل عام لممتلكات مجموعة من جهة والأرباح الإجمالية من جهة أخرى، وعلى هذا النحو يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) طريقة حقوق الملكية كطريقة تقييم أكثر من كونها طريقة توحيد.

❖ تختلف هذه الطريقة بشكل واضح عن طرق التوحيد الكلي والتناسب حيث لم يعد هناك تراكم كلي أو جزئي لحسابات الكيانات، بل مجرد إعادة تقييم للأوراق المالية وتتكون طريقة حقوق الملكية من استبدال القيمة الدفترية للأوراق المالية بحصة حقوق الملكية (بما في ذلك النتيجة المحدد وفقا لقواعد التوحيد).

❖ وفقا لهذه الطريقة يتم تسجيل المشاركة التي تحتفظ بها الشركة الأم أولاً بسعر التكلفة ثم يتم زيادة هذا المبلغ أو خفضه لمراعاة حصة الشركة الأم في أرباح أو خسائر مملوكة للشركة، وتتحقق بعد تاريخ الاستحواذ أو الإنشاء.

الجدول رقم (1-2): طرق التوحيد

درجة السيطرة	نوع السيطرة	طريقة التجميع
نسبة سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة أكبر من 50 %	سيطرة مطلقة	التجميع الشامل أو الكلي
نسبة سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة يتراوح بين 20% و 50 %	تأثير ملحوظ	الوضع في المعادلة
سيطرة مشتركة مع مساهمين آخرين	سيطرة مشتركة	التجميع النسبي أو التناسبي

المصدر: سي محمد الخضر، الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمع دراسة حالة مجمع سيفيتال بجاية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مركز الجامعي بركة، ص 305.

المطلب الرابع: المتطلبات المحاسبية لتوحيد القوائم المالية

تنص المعايير المحاسبية الدولية على مجموعة من المتطلبات المحاسبية لاتمام مراحل اعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة، من خلال اتباع إجراءات محاسبية تساعد على توحيد الأرصدة وتنسيق المعاملات المحاسبية والافصاح عن السياسات المحاسبية الموحدة المعتمد عليها خلال التجميع من طرف الشركة الموحدة.

الفرع الأول: إجراءات التوحيد

عند إعداد البيانات المالية الموحدة يتم دمج البيانات المالية للشركات المسيطرة والكيانات الخاضعة للسيطرة التابعة لها على أساس كل بند على حدة عن طريق إضافة بنود مماثلة أو متطابقة من الأصول والخصوم وصافي

¹ Adnani Marah, Belkadi Mounia, Nachir Nouafel, **Comptabilité des Sociétés**, Université Hassan 2, Ecole National de Commerce et de Gestion, Gasablanca, mereco, 2011, p 31.

الأصول / حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات المالية يتم إعداد بيانات الشركة المسيطرة والشركات الخاضعة للسيطرة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ حتى التاريخ الذي تتوقف فيه الشركة الأم عن السيطرة على الشركة التابعة. وعندما تختلف تواريخ إعداد التقارير للمنشأة المسيطرة والمنشأة الخاضعة للرقابة، تعد المنشأة الخاضعة للسيطرة بيانات مالية أولية اعتباراً من نفس تاريخ البيانات المالية للشركة المسيطرة ما لم يكن ذلك غير عملي، وعندما يختلف تاريخ البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للسيطرة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة عن تاريخ الشركة المسيطرة، يتم إجراء تعديلات لتأثيرات المعاملات أو الأحداث الهامة التي تحدث بين ذلك التاريخ وتاريخ الشركة المسيطرة¹.

الخطوات التالية مطلوبة للتأكد من أن البيانات المالية الموحدة تقدم معلومات مالية عن الكيان الاقتصادي كما لو كان كياناً واحداً²:

- ❖ القيمة الدفترية للأسهم المملوكة للكيان المسيطر في كل كيان خاضع للسيطرة وحصص الكيان المسيطر في صافي الأصول / حقوق الملكية لكل كيان خاضع للرقابة يتم استبعادها من معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتعامل مع مجموعات الأعمال الذي يوفر إرشادات حول معالجة أي شهرة ناتجة عن ذلك).
- ❖ يتم تحديد حقوق الأقلية في فائض أو عجز الشركات التابعة الموحدة لفترة التقرير بشكل منفصل.
- ❖ يتم تحديد وعرض حقوق الأقلية في صافي الأصول / حقوق الملكية للشركات الموحدة الخاضعة للسيطرة في بيان المركز المالي الموحد بشكل منفصل عن المطلوبات وصافي أصول / حقوق المساهمين في الشركة المسيطرة، وتتكون حصص الأقلية في صافي الأصول / حقوق الملكية من:
- ✓ مقدار حقوق الأقلية في تاريخ الدمج الأصلي (يوفر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتعامل مع مجموعات الأعمال إرشادات حول حساب هذا المبلغ)، و
- ✓ حصص التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية المنسوبة إلى حقوق الأقلية منذ تاريخ الدمج.
- ❖ يتم حذف الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصروفات بين الشركات بالكامل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع. يتم عرض حقوق الأقلية في بيان المركز المالي الموحد ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية، بشكل منفصل عن صافي أصول الكيان المسيطر / حقوق الملكية، كما يتم الإفصاح عن حقوق الأقلية في فائض أو عجز المجموعة بشكل منفصل.
- تتم المحاسبة على الاستثمارات في الشركات التابعة والشركات الشقيقة والشركات الزميلة في بيانات مالية منفصلة إما³:

❖ باستخدام طريقة حقوق الملكية الموصوفة في IAS 07،

❖ بسعر التكلفة، أو

¹ Thomas Muller – Marqués Berger, **IPSAS Explained: A summary of International public Sector Accounting Standards**, 2nd edition, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2012, p 79.

² Ibid, p 80.

³ Thomas Muller – Marqués Berger, **Op Cit**, p 81.

❖ كأداة مالية، ويجب تطبيق نفس السياسات المحاسبية على كل فئة من فئات الاستثمارات: الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة التي يتم المحاسبة عنها كأدوات مالية في البيانات المالية الموحدة يتم المحاسبة عنها في بنفس الطريقة في البيانات المالية المنفصلة للمساهم،¹ وإذا لم يكن عمليا باستخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد القوائم المالية الموحدة فإنه يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة، كما يجب الإفصاح عن نسب البنود في القوائم المالية الموحدة التي خضعت لسياسات محاسبية مختلفة؛

❖ عندما تكون البيانات المالية المستخدمة في التوحيد معدة في تواريخ مختلفة، فإنه يجب إجراء تعديلات لآثار العمليات الهامة أو الأحداث الأخرى التي تجري بين هذه التواريخ وتاريخ البيانات المالية للمنشأة الأم. في جميع الأحوال لا يجب ألا تتجاوز الفرق بين تواريخ التقارير أكثر من 3 أشهر.

الفرع الثاني: المعاملات والأرصدة بين الشركات

عند إعداد القوائم المالية المجمعة يجب إزالة (إقصاء) أي معاملات بين أعضاء المجموعة، وأي أرصدة مستحقة إلى أو على أعضاء المجموعة المجمعة (أو الموحدة) في تاريخ الميزانية العمومية يجب ازالتها، من أجل تقادي تضخيم قيمة المعاملات أو الأرصدة التي لا تمثل أحداثا اقتصادية مع أطراف خارجية في القوائم المالية، وعندما لا تكون هذه القاعدة سارية يمكن للمجموعة الموحدة أن تعطي لنفسها عمدا مظهر منشأة أكبر بكثير مما هي في الحقيقة عن طريقة الانخراط في معاملات متعددة مع نفسها، وإذا تم نقل الأصول بين الكيانات في المجموعة المسيطر عليها بمبالغ تتجاوز تكلفة الجهة الناقلة أو المحولة ولم يتم تحويلها بعد لأطراف خارجية (مثل المخزون) أو لم يتم بعد استهلاكها (مثل أصول المصانع القابلة للإهلاك) بحلول تاريخ الميزانية العمومية، فإن مبلغ الربح الذي لم يتحقق بعد من خلال معاملة متوازنة يجب ازالته.²

تتم عملية الإقصاء الخاصة بالحسابات الداخلية تتم على مستوى الميزانية، وعلى مستوى حساب النتائج، وذلك بناء على طرق التجميع (طريقة التكامل الشامل، طريقة التكامل النسبي، أسلوب المعادلة) كمايلي:

أولا: إقصاءات التي ليس لها تأثير على النتيجة المجمعة

تتعلق الإقصاءات بالعمليات الداخلية للمجمع والتي ليس لها تأثير فعلي على النتيجة المجمعة، والتي تمثل تدفقات متبادلة ذات مبالغ متساوية ما بني شركتين تابعتين، كالمشراء/البيع، الأعباء المالية/الإيرادات المالية، حسابات دائنة/ديون³، ويكون الإقصاء حسب طريقة التجميع المطبقة كمايلي⁴:

1- التوحيد الكلي: في هذه الحالة يتم الإقصاء بصفة كلية؛

2- التوحيد النسبي: يتم الإقصاء هنا بحسب نسبة المساهمة؛

3- طريقة المعادلة: لا يوجد هناك أي إقصاء.

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، رشا حمادة، المحاسبة المالية المتقدمة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 85.

² طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبية شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، الجزء الخامس: قياس بنود الميزانية وقائمة الدخل (02)، ص 10.

³ Jean Montier, Olivier Grassi, **Technique de consolidation**, economica, paris, 1995, p 118.

⁴ عريوة رشيد، مرجع سابق، ص ص 166 - 167

كذلك قد تصادف هناك حالة خاصة في حالة ما إذا كانت هناك شركة تخضع لأسلوب التكامل النسبي والأخرى مدمجة بصفة كلية، فالإقصاء هنا يكون كما يلي:

يتم إلغاء الديون والحقوق المتبادلة وكذلك الإيرادات والنفقات الداخلية في حدود نسبة الشركة المدمجة إدماجاً نسبياً، والفرق بين القيمة الملغاة وقيمة الديون والحقوق الباقية تقيد على أساس أنها ديون أو حقوق اتجاه الغير.

ثانياً: إقصاءات التي لها تأثير على النتيجة المجمعة

تتمثل هذه الإقصاءات في العمليات الداخلية التالية¹:

1- إلغاء النتائج الداخلية: تتمثل في الحالات التالية:

❖ عمليات تتم بين شركات مجمعة وفق طريقة الإدماج الكلي: تقصى الأرباح والخسائر بصفة إجمالية ثم يتم تقسيمها بين حصة شركة الأم وحصة الأقلية للشركات المعنية بالنتائج؛

❖ عمليات تتم بين شركات مجمعة بإدماج نسبي وشركات المجمعة بإدماج كلي: في حالة عملية بيع التي تتم من الشركة المدمجة كلياً إلى الشركة المدمجة نسبياً، الإقصاء يتم في حدود نسبة إدماج الشركة المدمجة نسبياً ونفس النسبة تأخذ عندما يتم البيع من الشركة المدمجة نسبياً إلى شركة مدمجة كلياً؛

❖ عمليات تتم بين شركات مجمعة بإدماج نسبي: في حالة عمليات بين شركتين مدمجتين نسبياً الإقصاء محدد بأقل نسبة مساهمة؛

❖ عمليات تتم بين شركات في وضع التكافؤ والشركات المدمجة بإدماج كلي أو نسبي: النتائج الداخلية المدرجة في حسابات الناجمة من خلال عمليات محققة بين شركات هي في وضع تكافؤ وشركات مدمجة بإدماج كلي تقصى في حدود نسبة مساهمة شركة الأم في رأسمال الشركة التي هي في وضع تكافؤ. وكذلك العمليات المحققة بين شركات مدمجة نسبياً وأخرى في وضع تكافؤ تقصى في حدود ضرب نسبي المساهمة.

وتجدر الإشارة أنه يتم الإقصاء إلا إذا كانت العمليات لها أهمية بارزة.

2- إلغاء الأرباح الموزعة داخلياً: يجب أن تلغى من نتائج الدورة حصص الأرباح الموزعة من قبل شركة المجمعة المسجلة في حسابات نتائج شركة الأم، وكذلك يتم إلغاء الأرباح المتعلقة بالسنوات الماضية التي تم تسجيلها في الاحتياطات.

3- إلغاء الأرباح الداخلية المسجلة في عملية بيع المخزون: ينجم عن عملية بيع المخزون بين شركات المجمع هامش ربح يقيد في حساباتها الفردية، ولهذا يجب أن يلغى من حساب المخزون النهائي ومن النتيجة والاحتياطات للشركة التي تقوم بعملية بيع المخزون.

¹ مقدمي أحمد، مرجع سابق، ص 73 - 75.

4- إلغاء المؤونات الداخلية: يمكن أن تقوم إحدى شركات المجمع بتشكيل مؤونة تحسبا لمواجهة خسارة محتملة من جراء معاملاتها مع شركة أخرى من نفس المجمع، لذا يجب أن تلغى مؤونات للأعباء والخسائر من الحسابات المجمع.

5- إلغاء فائض قيمة التنازل عن الأصول الثابتة: يجب إلغاء القيم الموجبة الناتجة من عملية التنازل عن الأصول الثابتة بين شركات المجمع، وهذا عن طريق تسجيلها بقيمتها التاريخية.

الفرع الثالث: ترجمة القوائم المالية الموحدة بالعملة الأجنبية

تناولت المعايير المحاسبية الدولية موضوع ترجمة القوائم المالية في المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 "أثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية"، فالمعيار يفرض على كل شركة فردية أن تحدد عملتها الوظيفية والشركة المجمع تحدد عملة العرض حيث يتم تحديد طريقة الترجمة للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة أو الزميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد الفروع) اعتمادا على العملة الوظيفية فإذا كانت عملة القوائم المالية للشركة الأم تختلف عن العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض للشركة الأم باستخدام طريقة الترجمة الجارية (سعر الصرف الجاري أو سعر الاقفال)، أما إذا كانت للعمليات الأجنبية الشركات التابعة أو الزميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة أو أحد الفروع تمسك حساباتها وسجلتها بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملتها الوظيفية باستخدام طريقة البنود النقدية وغير النقدية. وفيما يلي توضيح للطريقتين¹:

أولاً: طريقة الترجمة الجارية (سعر الاقفال)

من أجل اعداد القوائم المالية بعملة العرض وفق هذه الطريقة يتم اتباع الإجراءات التالية:

❖ الأصول والخصوم يتم ترجمتها بسعر الصرف الجاري (سعر الاقفال) ما عدا حقوق الملكية التي تترجم بسعر الصرف التاريخي؛

❖ المصاريف والايرادات يتم ترجمتها بسعر الصرف الجاري بتاريخ كل صفقة؛

ثانياً: طريقة البنود النقدية وغير النقدية

بتاريخ كل اقبال يلزم المعيار المحاسبي الدولي 21 بترجمة عناصر الميزانية حسب طبيعتها كما يلي:

❖ العناصر النقدية يتم ترجمتها باستعمال سعر الصرف الجاري؛

❖ العناصر غير النقدية باستعمال سعر الصرف التاريخي؛

أما عناصر قائمة الدخل المصروفات والايرادات وفق متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية ما عدا الاهتلاك التي يتم ترجمتها وفق سعر الصرف التاريخي.

¹ معمر الطيب ابتسام، ترجمة القوائم المالية المجمع بالعملات الأجنبية، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 02، البليدة، العدد 19، 2016، ص ص

الفرع الرابع: الإفصاحات

يجب الإفصاح عما يلي في البيانات المالية الموحدة للمجمع¹:

- ❖ حقيقة أن البيانات المالية هي بيانات مالية موحدة؛
- ❖ طبيعة العلاقة بين الشركة الأم وشركة تابعة عندما لا تمتلك الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة أكثر من 50% من قوة التصويت؛
- ❖ أسباب عدم إعطاء السيطرة بشكل مباشر أو غير مباشر لأكثر من 50% من القوة التصويتية؛
- ❖ أي فرق في تاريخ إعداد التقارير المالية للشركة الأم والبيانات المالية للشركات التابعة المستخدمة في إعداد البيانات المالية الموحدة؛
- ❖ طبيعة ونطاق أي قيود مهمة على قدرة الشركات التابعة على تحويل الأموال إلى الشركة الأم عن طريق توزيعات الأرباح النقدية أو سداد القروض أو السلف؛
- ❖ اسم أي شركة تابعة تم استبعادها من التوحيد مع أسباب استبعادها؛
- ❖ المعلومات المالية المخصصة للشركات التابعة، سواء منفردة أو في مجموعات، والتي لم يتم توحيدها، بما في ذلك مبالغ إجمالي الأصول والخصوم والإيرادات والأرباح أو الخسائر؛
- عند إعداد بيانات مالية منفصلة للشركة الأم التي تختار عدم إعداد البيانات المالية الموحدة، يجب أن تفصح تلك البيانات المالية المنفصلة عن²:
- ❖ حقيقة أن الشركة تستخدم الإعفاء من توحيد القوائم المالية؛
- ❖ اسم وبلد التأسيس أو مكان إقامة الكيان الذي ينشر حسابات موحدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- ❖ قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، تتضمن اسم وبلد التأسيس أو الإقامة ونسبة حصة الملكية وإذا كانت مختلفة نسبة حق التصويت.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية الموحدة

يتطلب عرض صورة مخصصة لكيان ما تمثيلاً صادقاً لتأثيرات المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقاً للتعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المعروضة في الإطار المحاسبي. حيث يوفر المعيار المحاسبي الدولي 01 أسس عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة من ناحية مع البيانات المالية للفترة السابقة للكيان، ومن ناحية أخرى مع البيانات المالية لكيانات القطاع العام الأخرى. ويحدد المعيار المتطلبات العامة لعرض البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق المحاسبي، ويقدم إرشادات للهيكل والمتطلبات الدنيا لمحتوى هذه البيانات المالية.

¹ Steven Collings, **US GAAP Financial Statement Disclosures Manual**, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2016, p p 417 – 418.

² Robert J Kirk, Op Cit, p 210.

المطلب الأول: الاعتبارات العامة لعرض التقارير المالية

أورد المعيار المحاسبي رقم 01 ثمانى اعتبارات لعرض القوائم المالية وشمل مايلي:

الفرع الأول: العرض الصادق والإمتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

يقصد بالعرض العادل أن القوائم المالية يجب أن تعرض بشكل عادل المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للكيان، ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لتأثيرات المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا للتعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المنصوص عليها في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية.

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 1 يتعين على المؤسسات تقديم بيان صريح بالامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ملاحظاتها إذا كانت بياناتها المالية تتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أشار IAS 01 إلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو المواد التفسيرية وتصحيح السياسات المحاسبية غير الملائمة.

في بعض الحالات النادرة جدا إذا اعتقدت الإدارة أن الإمتثال لمتطلبات معينة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون مضللا لدرجة أنه سيتعارض مع أهداف البيانات المالية على النحو المنصوص عليه في إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية، في هذه الحالة يسمح للكيان بالابتعاد عن تلك المتطلبات بشرط ألا يحظر الإطار التنظيمي للشركة ذلك. في مثل هذه الظروف يقع على عاتق الكيان الإفصاح عما يلي¹:

- ❖ أن الإدارة قد خلصت إلى أن البيانات المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة؛
- ❖ أنها التزمت بجميع المعايير والتفسيرات المعمول بها باستثناء أنها خرجت عن متطلبات معينة لتحقيق عرض عادل؛
- ❖ عنوان المعيار أو التفسير الذي ابتعد عنه الكيان وطبيعة المغادرة، بما في ذلك المعاملة التي قد يتطلبها المعيار أو التفسير، وسبب أن هذه المعاملة ستكون مضللة في الظروف التي قد تتعارض معها الهدف من القوائم المالية المحدد في الإطار والمعالجة المعتمدة؛
- ❖ الأثر المالي على كل بند في البيانات المالية لمثل هذا الخروج عن كل فترة معروضة.
- ❖ علاوة على ذلك في حالات أخرى يحظر الإطار التنظيمي ذي الصلة مثل هذا المغادرة، لذا يجب على الكيان تقليل الجوانب المضللة المتصورة للامتثال إلى أقصى حد ممكن عن طريق الإفصاح عن: عنوان المعيار أو التفسير المعني، طبيعة المتطلب وسبب استنتاج الإدارة أن الامتثال لهذا المتطلب مضلل للغاية لدرجة أنه يتعارض مع إطار IASB، ومن الضروري على الشركة أن تعرض خلال كل فترة التعديلات التي توصلت إليها الإدارة على كل بند في البيانات المالية لتحقيق العرض العادل.

¹ Abas Ali Mira, Graham J. Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, 3rd Edition, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2011, p 19.

الفرع الثاني: فرضية استمرارية المنشأة

عند إعداد البيانات المالية تقوم الإدارة بإجراء تقييم فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار على أساس مبدأ الاستمرارية، وإذا أثارت نتيجة التقييم شكوكا جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة فإن الإدارة مطالبة بالإفصاح عن هذه الحقيقة إلى جانب الأساس الذي قامت عليه لإعداد البيانات المالية وسبب عدم اعتبارها منشأة مستمرة¹.

الفرع الثالث: أساس الاستحقاق المحاسبي

لأجل تحقيق أهدافها فإن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي. وتحت هذا الأساس فإنه يعترف بأثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها) ويجرى تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها. إن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تخبر المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية سيجرى استلامها في المستقبل، وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية².

الفرع الرابع: الإتساق في العرض

يجب على الشركة الثبات في عرض العناصر وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية الممتلية، ويسمح بإجراء تغييرات في العرض التقديمي فقط في الحالات التالية³:

- ❖ المعيار يتطلب تغيير في طريقة العرض.
 - ❖ كان هناك تغيير جوهري في طبيعة عمليات المنشأة أو مراجعة بياناتها المالية مما يستلزم استخدام شخص آخر أو تصنيف يعتبر أكثر ملاءمة.
- يجب تعديل المبالغ المقارنة للتغيرات في العرض ما لم تكن إعادة التصنيف غير عملية، وينظر إلى الموقف على أنه غير عملي إذا لم يستطع الكيان تطبيقه بعد بذل كل جهد معقول للقيام بذلك، وإذا كانت إعادة تصنيف أرقام المقارنة غير عملية فيجب الإفصاح عن أسباب ذلك في البيانات المالية.
- عند إعادة تصنيف أرقام المقارنة يتم الإفصاح عن المعلومات التالية:
- ❖ طبيعة إعادة التصنيف؛
 - ❖ مبلغ كل صنف أو صنف من البنود المعاد تصنيفها؛
 - ❖ أسباب إعادة التصنيف.

¹ Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowics, Op Cit, p 55.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، الجزء 1، ص 77.

³ Bruce Mackenzie, Allan Lombard & other, **Applying IFRS for SMEs**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2011, p 24.

الفرع الخامس: الأهمية النسبية والتجميع

ويمكن شرح الأهمية النسبية¹:

يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة. أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود غير المتشابهة ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة في بند واحد.

وتعني الأهمية النسبية لبند ما أن يكون البند مهما كقيمة منسوبة إلى بنود أخرى. كما وينظر إلى الأهمية النسبية من حيث المعالجة المحاسبية حيث يتم على سبيل المثال إعتبار تكلفة أصل له قيمة منخفضة نسبة إلى إجمالي الأصول كمصروف إيرادي ولا يتم رسملته كأصل وذلك تطبيقاً لقيد التكلفة والمنفعة، إذ أن عدم رسملة الأصل ذو القيمة غير المهمة نسبية لن يؤثر على نتائج الأعمال أو المركز المالي للمنشأة ولا يبرر إحتساب مصروف إهلاك له بشكل دوري.

وعملية تحديد أن البند ذو أهمية نسبية (مادي) أو غير مادي هي عملية إجتهادية، ولا يوجد مقياس محدد أو مطلق للأهمية النسبية، وعند تقييم ما إذا كان البند مهم نسبية أو غير مهم لا تعتبر قيمة البند هي العامل الوحيد فأيضاً المحتوى لهذا البند مهم أيضاً.

ويمكن تفصيل عرض البنود المختلفة إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات المرفقة للقوائم المالية.

الفرع السادس: المقاصة

ويمكن توضيحها فيما يلي²:

- ❖ يجب عدم إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم إلا عندما تكون المقاصة مطلوبة أو مسموحاً بها في إطار معيار أو تفسير آخر، ويتم إجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصروف في الحالتين التاليتين:
- ✓ أعدم إجراء المقاصة بين أي من الأصول والالتزامات ما لم يسمح أو يطلب ذلك أحد المعايير المحاسبية؛
- ✓ الأرباح والخسائر والمصروفات ذات الصلة الناشئة عن نفس المعاملات والأحداث أو ما شابهها ليست جوهرية، ويجب تجميع هذه المبالغ وعرضها (وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية) على أساس صافي عندما يعكس هذا العرض بشكل أفضل جوهر المعاملة أو مجموعة المعاملات المماثلة.
- ❖ تقلل المقاصة في بيان الدخل أو الميزانية العمومية من قدرة المستخدمين على فهم المعاملات المنجزة وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، إلا عندما تعكس المقاصة جوهر المعاملة أو الحدث.
- ❖ عند إجراء مقاصة بين الإيرادات والمصروفات، يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار الحاجة إلى الإفصاح عن المبالغ الإجمالية في إيضاحات البيانات المالية.

¹ جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 32.

² Gk Everingham & Other, **Principals of GAAP**, 1st edition, Juta & Co, South Africa, 2007, pp 20, 21.

الفرع السابع: المعلومات المقارنة

وسنقوم بتوضيها وفق مايلي¹:

ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي بخلاف ذلك يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في البيانات المالية، ويجب إدخال المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون لازمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية.

في بعض الحالات تبقى المعلومات السردية الواردة في البيانات المالية للفترة/ الفترات السابقة مناسبة في الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال يتم الإفصاح في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قانوني لم تكن نتيجته مؤكدة في تاريخ آخر ميزانية عمومية ولم يتم حله بعد، ومستخدمو البيانات المالية يستفيدون من المعلومات التي تفيد بوجود شك في تاريخ آخر ميزانية عمومية والخطوات التي اتخذت خلاك الفترة لإزالة الشك.

عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف بنود في البيانات المالية يجب إعادة تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عملي وذلك لضمان إمكانية المقارنة مع الفترة الحالية، ويجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ وسبب أي إعادة تصنيف، وعندما تكون إعادة تصنيف المبالغ المقارنة غير عملية يجب على المنشأة الإفصاح عن سبب عدم إعادة التصنيف وطبيعة التغييرات التي كانت ستتم لو أن المبالغ تم إعادة تصنيفها.

قد توجد ظروف لا يكون فيها إعادة تصنيف المعلومات المقارنة عملية لتحقيق المقارنة مع الفترة الحالية، فعلى سبيل المثال قد لا تكون هناك بيانات جمعت في الفترة / الفترات السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وقد لا يكون عمليا إعادة إحياء المعلومات، ففي هذه الظروف يتم الإفصاح عن طبيعة التسويات للمبالغ المقارنة التي كانت ستتم، ويتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (8) التسويات المطلوبة للمعلومات المقارنة بعد حدوث تغيير في السياسات المحاسبية التي تطبق بأثر رجعي.

الفرع الثامن: تكرار إعداد التقارير

يجب على المنشأة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنوية على الأقل، وعندما تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن سنة، فإن على المنشأة الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية، والسبب وراء استخدام فترة أطول أو أقل من سنة، وحقيقة أن المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل. ولأسباب عملية، قد تفضل بعض المنشآت إعداد قوائمها المالية لفترة 52 أسبوع، ونظرا لعدم وجود فروقات ذات أهمية نسبية في هذه الحالة مقارنة مع حالة إعداد القوائم لسنة كاملة، فقد سمح المعيار بذلك².

¹ بدار عاشور، ذبيح هشام، آليات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول: عرض القوائم المالية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بسطيف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة، العدد 03، 2017، ص 18.

² جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 34.

المطلب الثاني: هيكل ومحتويات القوائم المالية

حدد IAS 01 طريقة عرض البيانات المالية الموحدة، وتمنح أحكام هذا المعيار المجموعات حرية كبيرة في هيكل وعرض البيانات المالية. يتم إجراء اختيارات عرض البيانات المالية لضمان فهم جيد للوضع المالي للمجموعة وأدائها.

وتشمل البيانات المالية ما يلي:

- بيان المركز المالي ("الميزانية العمومية")؛
- قائمة الدخل؛
- بيان التدفق النقدي؛
- بيان التغيرات في حقوق الملكية؛
- إيضاحات متممة للقوائم المالية.

الفرع الأول: معلومات عامة

يفرض IAS 01 على المشتت ضرورة تحديد القوائم المالية المعروضة وتعيين فترة إصدارها خلال السنة.

أولاً: تحديد القوائم المالية

يشترط IAS 01 تحديد كل مكون في القوائم المالية بوضوح، علاوة على أن المعلومات التالية مطلوب عرضها بشكل بارز وتكرارها عند الضرورة من أجل فهم مناسب للمعلومات المعروضة¹:

❖ اسم الكيان معد التقدير أو رسائل أخرى للتعريف وأي تغيير في تلك المعلومات عن تاريخ الميزانية العمومية السابقة؛

❖ تاريخ الميزانية العمومية أو الفترة المغطاة بواسطة القوائم المالية أيهما أنسب لذلك المكون في القوائم المالية؛

❖ ما إذا كانت القوائم المالية تغطي كياناً فردياً أو مجموعة من الكيانات؛

❖ عملة العرض حسب تعريفها في IAS 21 تأثيرات التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي؛

❖ مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية.

ثانياً: فترة إصدار القوائم المالية

يجب إصدار القوائم المالية مرة في السنة على الأقل أو خلال الفترات الدورية المحددة بقانون أو بقرارات من الجهة الإدارية المختصة، ويتعين على المنشأة التي تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عما يلي بالإضافة إلى الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية²:

❖ السبب الذي من أجله تغطي القوائم المالية فترة أطول أو أقل من سنة؛

❖ حقيقة أن مبالغ المقارنة في القوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 298-300.

² أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 104.

بها غير قابلة للمقارنة.

في الحالات العادية تعد القوائم المالية عن سنة مالية إلا أنه يجوز إطالة السنة المالية الأولى للمنشأة إلى ما لا يجوز التاريخ المحدد لنهاية السنة المالية التالية للسنة التي يتم فيها التأسيس. وفي حالة تعديل تاريخ بداية السنة المالية أو نهايتها يجب أن تقوم المنشأة بإصدار قوائم مالية عن المدة من تاريخ انتهاء السنة المالية قبل التعديل إلى تاريخ بداية السنة المالية بعد التعديل.

الفرع الثاني: بيان المركز المالي "الميزانية العمومية"

الشركة لديها الاختيار بين وضعين للعرض:

❖ يعرض الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة بشكل منفصل. هذا هو العرض الذي يتم اختياره عادة؛

❖ عرض موجوداته ومطلوباته حسب ترتيب السيولة وتاريخ الاستحقاق.

فيما يتعلق بالميزانية العمومية يتطلب IAS 01 نشر حد أدنى من المعلومات والتمييز بين الأصول / الخصوم المتداولة وغير المتداولة.

أولاً: الفصل بين الأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة

وبالتالي فإن السؤال الأساسي هو معرفة الشروط التي يتم بموجبها تصنيف الأصل أو الإلتزام في الفئة الحالية أو غير المتداولة. يحدد معيار المحاسبة الدولي I معايير صارمة لتصنيف الجزء الحالي والجزء غير الحالي، وهناك أيضاً التزم بالتصنيف على أنه تمويل مطلوبات متداولة يتضمن بنوداً لها تأثير على جعل الإلتزام مستحقاً عند الطلب إذا لم يتم استيفاء الشروط المرتبطة بملاءة المقترض (التعهدات)، هذه التصنيفات المحاسبية لها تأثير كبير على تحليل سيولة المجموعة وملاءتها¹.

ثانياً: المعلومات المعروضة

تعرض الميزانية العمومية الوضع المالي للشركة في لحظة معينة. لا ينص IAS 01 على أي تنسيق قياسي أو ترتيب قياسي لعرض مكونات الميزانية العمومية، ومع ذلك يقترح المعيار نموذج عرض تقديمي في دليل تطبيق المعايير. بالإضافة إلى الإلتزام بتصنيف الموجودات والمطلوبات كبنود متداولة وغير متداولة، فإنه يحدد على الأقل العناصر التالية في الميزانية العمومية²:

1- **في جانب الأصول:** الأصول الثابتة الملموسة، والعقارات الاستثمارية، والأصول الثابتة غير الملموسة، والأصول المالية، والاستثمارات المعترف بها باستخدام طريقة حقوق الملكية، والأصول البيولوجية، والمخزونات، والعملاء والمدينين الآخرين، والنقد وما يعادله، وإجمالي الأصول (والأصول المدرجة في مجموعات الأصول) المصنفة كمحتفظ بها للبيع؛

¹ Bruno Bachy, Michel Sion, *Analyse Financière des Comptes Consolidés Norme IFRS*, Op Cit, p p 75, 76.

² Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel & Hubert Tondur, *Les Normes IAS/ IFRS : Une Nouvelle Comptabilité Financier*, Pearson France, France, 2013, p p 65,66.

2- المطلوبات: الموردون والذمم الدائنة الأخرى والمخصصات والمطلوبات المالية والمطلوبات المدرجة في مجموعات الأصول المصنفة كمحتفظ بها للبيع؛

3- الأصول أو الخصوم: موجودات ومطلوبات الضرائب الجارية، أصول والتزامات الضريبة المؤجلة؛

4- في حقوق المساهمين: رأس المال المصدر والاحتياطيات المنسوبة إلى مالكي رأس المال وحقوق الأقلية (الحصص غير المسيطرة)؛

هذه القائمة هي قائمة الحد الأدنى وقد يكون من المناسب إضافة أو تعديل بعض العناصر وقد يتم تغيير أوصاف الوظائف أو تصنيفها أو مجموعات الوظائف المماثلة، اعتماداً على طبيعة العمل ومعاملاته.

كما ينص IAS 01 على أن تضيف الشركة إما في بيان المركز المالي أو في الملاحظات، تقسيمات فرعية إضافية إلى البنود المعروضة، مصنفة بطريقة مناسبة لنشاطها.

بالإضافة إلى ذلك يجب أن تقدم الشركة في بيان المركز المالي، في بيان التغييرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات، المعلومات التالية:

❖ لكل فئة من فئات الأسهم:

✓ عدد الأسهم المصرح بإصدارها؛

✓ عدد الأسهم المصدرة بما في ذلك تلك المدفوعة بالكامل وتلك غير المدفوعة بالكامل؛

✓ القيمة الاسمية للأسهم (أو إشارة إلى أنها أسهم بدون قيمة اسمية)؛

✓ تسوية بين عدد الأسهم المتداولة في بداية السنة المالية ونهايتها؛

✓ الحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بهذه الفئة من الأسهم بما في ذلك القيود المتعلقة بتوزيع أرباح الأسهم ووسداد رأس المال؛

✓ أسهم الشركة المملوكة لها أو من قبل الشركات التابعة لها أو الشركات المرتبطة بها؛

✓ الأسهم التي يتم حجز إصدارها بموجب خيارات وعقود بيع الأسهم بما في ذلك الشروط والمبالغ؛

❖ وصف لطبيعة والغرض من كل احتياطي يظهر في حقوق المساهمين.

الفرع الثالث: قائمة الدخل

تستخدم قائمة الدخل لتقييم وحدة اقتصادية معينة عن طريق مقابلة الإيرادات المكتسبة خلال فترة معينة مع المصروفات التي حدثت للحصول على هذا الإيراد.

أولاً: البيانات الواجب عرضها في صلب قائمة الدخل

يجب أن تعرض مبالغ البنود التالية في صلب قائمة الدخل كحد أدنى¹:

❖ الإيرادات؛

❖ تكلفة التمويل؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص 130، 131.

- ❖ نصيب المنشأة في أرباح وخسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- ❖ الضرائب الدخلية؛
- ❖ أي قيمة تمثل اجمالي:
- ✓ الربح والخسارة بعد الضرائب الناتج عن عدم استمرار نشاط معين؛
- ✓ الربح أو الخسارة بعد الضرائب الناتج عن قياس القيمة العادلة مخصوصا منها تكاليف البيع لأصول، أو عن استبعادها والتي تمثل عمليات غير مستمرة؛
- ❖ الربح أو الخسارة.
- ❖ يتم الإفصاح عن البنود التالية في صلب قائمة الدخل كتبويب لأرباح أو خسائر الفترة:
- ❖ نصيب الأقلية؛
- ❖ نصيب مساهمي الشركة الأم.
- ويتم عرض بنود أخرى إضافية أو عناوين أو مجاميع أخرى في صلب قائمة الدخل إذا كان ذلك من الضروري لسلامة عرض الأداء المالي للمنشأة.
- ثانيا: المعلومات التي قد يتم عرضها إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات**
- وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي¹:
- ❖ يجب على المنشأة أن تعرض إما في صلب قائمة الدخل أو في إيضاحات قائمة الدخل تحليلا للمصروفات باستخدام تصنيف مبني إما على طبيعة المصروفات أو عملها ضمن المنشأة؛
- ❖ يتم إجراء تقسيم فرعي لبنود المصروفات من أجل إبراز سلسلة من أجزاء الأداء المالي التي قد تختلف من ناحية الثبات وإمكانية الربح أو الخسارة وإمكانية التنبؤ بها؛
- ❖ يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات عن مبلغ ربح السهم المعلن أو المقترح للفترة التي تغطيها البيانات المالية.
- الفرع الرابع: قائمة التدفقات النقدية:**
- هذه القائمة توضح التدفقات النقدية أي النقد الذي تم تدفقه إلى المؤسسة (أو إلى خارج المؤسسة) عن طريق بيع منتجات مثلا، والنقد الذي تم تدفقه خارج المؤسسة عن طريق شراء مواد وخامات وسداد ديون وغيرها. قدرة الشركة على إدارة التدفقات النقدية هي أمر هام يؤثر في مستقبل الشركة ولذلك كانت هذه القائمة وسيلة لتوضيح هذا الأمر. هذه القائمة تتكون من مجموع الزيادة والنقص التي حدثت في النقدية نتيجة لما قامت به الشركة من بيع وشراء وسداد ديون واقتراض².

¹ بدار عاشور، ذبيح هشام، مرجع سابق، ص ص 20، 21.

² المرجع أعلاه ص 25.

أولاً: محتوى وشكل قائمة التدفقات النقدية

تظهر التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال العام في بيان التدفقات النقدية في واحدة من ثلاث فئات¹:
1- أنشطة التشغيل: الشركة التي تتمتع بالصحة المالية تولد تدفقات نقدية مستدامة من بيع السلع وتقديم الخدمات. يشير مقدار التدفق النقدي من العمليات إلى المدى الذي تولد فيه الأنشطة التشغيلية نقوداً أكثر مما تستخدم، ويمكن للشركة استخدام التدفق النقدي من العمليات للحصول على المباني والمعدات، ودفع توزيعات الأرباح، وسحب الديون طويلة الأجل، ودفع أنشطة الاستثمار والتمويل الأخرى.

2- أنشطة الاستثمار: يوضح القسم الثاني من قائمة التدفقات النقدية مقدار التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية. عادة ما يمثل اقتناء الأصول غير المتداولة، وخاصة الممتلكات والمنشآت والمعدات، استخداماً مستمراً رئيسياً للنقد. يجب على الشركة أن تحل محل هذه الأصول لأنها تبلى أو تصبح قديمة، ويجب أن تحصل على أصول إضافية غير متداولة إذا كانت ترغب في النمو. قد تحصل الشركة على جزء من النقد اللازم للحصول على أصول غير متداولة من مبيعات الأصول غير المتداولة الحالية. ومع ذلك نادراً ما تغطي هذه التدفقات النقدية الداخلة تكلفة اقتناء الأصول الجديدة، ويمكن للشركات التي لا تشهد نمواً سريعاً في كثير من الأحيان تمويل الاستحواذ على الأصول غير المتداولة بالتدفقات النقدية من العمليات، ويتعين على الشركات سريعة النمو في كثير من الأحيان اقتراض الأموال أو إصدار أسهم مشتركة لتمويل عمليات الاستحواذ هذه.

3- أنشطة التمويل: تحصل الشركة على النقد من الاقتراض ومن إصدار الأسهم ويستخدم النقد لدفع توزيعات الأرباح للمساهمين ولسداد الاقتراض واستعادة الأسهم القائمة، وتظهر هذه المبالغ كتدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية في بيان التدفقات النقدية.

ثانياً: عرض قائمة التدفقات النقدية

تختلف القواعد المتعلقة بعرض التدفقات النقدية اعتماداً على ما إذا كانت تدفقات نقدية مرتبطة بأنشطة التشغيل وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل.

لعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، يجب على الشركات استخدام²:

- ❖ إما الطريقة المباشرة التي يتم من خلالها عرض الفئات الرئيسية لإجمالي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.
- ❖ أو الطريقة غير المباشرة والتي بموجبها يتم تعديل صافي الدخل للمعاملات التي ليس لها تأثير على التدفق النقدي (مخصصات وعكس الإهلاك...)، أي تأخير أو تعديل المدخلات أو التدفقات النقدية التشغيلية السابقة أو المستقبلية المتعلقة بالعمليات (التغيير في الذمم المدينة والتوريدات والإيرادات أو بنود المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية المتعلقة بالاستثمارات أو التمويل (الدخل المالي، الرسوم المالية... إلخ).

¹ Roman Weil, Katriene Schipper, Jennifer Francis, **Financial Accounting an Introduction to Concepts and Uses**, 14e Edition, Cengage Learning, South-Western, 2014, p 169 – 171.

² Grégory Heem, Op Cit, p 201, 202.

يشجع معيار المحاسبة الدولي 7 الشركات على تقديم المعلومات على التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة، في الواقع توفر الطريقة المباشرة معلومات قد تكون مفيدة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتي لا تتوفر من الطريقة غير المباشرة باستخدام الطريقة المباشرة، ويمكن الحصول على معلومات عن الفئات الرئيسية لإجمالي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة. يجب أن تعرض الشركات بشكل منفصل الفئات الرئيسية لإجمالي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من أنشطة الاستثمار والتمويل.

الفرع الخامس: قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يجب على المنشأة أن تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية وتوضح في صلبها مايلي¹:

- ❖ صافي الربح أو الخسارة عن الفترة؛
- ❖ كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر والتي تم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفقا لما تتطلبه معايير أخرى مجموع هذه البنود؛
- ❖ إجمالي البنود الناتجة من (1) و (2) أعلاه موضحا به بصورة منفصلة نصيب مساهمي الشركة الأم ونصيب الأقلية؛
- ❖ لكل بند من بنود حقوق الملكية يتم إثبات التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.
- ❖ يجب أن يتم أيضا عرض ما يلي سواء ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو ضمن الإيضاحات:
- ❖ المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية بصفتهم مع الإفصاح عن التوزيعات لهم بصورة منفصلة؛
- ❖ رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة؛
- ❖ تحليل ما بين رصيد كل نوع من أسهم رأس المال وكل بنود الاحتياطات في أول وآخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن حركة كل منها.

المطلب الثالث: إيضاحات متممة للقوائم المالية

- الإيضاحات المرفقة هي جزء لا يتجزأ من البيانات المالية، والغرض منها هو زيادة الطبيعة الإعلامية والمساعدة في التنبؤ بالحسابات السنوية. من حيث المبدأ يجب مقارنة كل بند في البيانات المالية بالمعلومات ذات الصلة في الملاحظات، وتقدم الشركة عادة الملاحظات بالترتيب التالي²:
- ❖ معلومات على أساس إعداد البيانات المالية وطرق المحاسبة المحددة المختارة والمطبقة على المعاملات والأحداث الهامة؛
 - ❖ المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية والتي لا تظهر في البيانات المالية.
 - ❖ المعلومات الإضافية التي لم يتم عرضها في متن البيانات المالية ولكنها مطلوبة بموجب مبدأ العرض العادل.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص 144، 145.

² Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel & Hubert Tondur, , Op Cit, p 73.

- ❖ يجب أن يحتوي الملحق أيضا على معلومات غير مالية ضرورية لفهم البيانات المالية بشكل صحيح¹.
- ❖ يجب أن تعرض الملاحظات الموجودة في الملحق بشكل متسلسل. يجب أن تحول بنود الوثائق المجمعة الأخرى لفقرة محددة في الملحق.
- ❖ عموما يحترم التسلسل التالي:
- ❖ تصريح المطابقة للمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS؛
- ❖ عرض أسس التقييم والطرق المحاسبية المطبقة؛
- ❖ معلومات إضافية تتعلق بالعناصر المعروضة في القوائم المالية؛
- ❖ معلومات أخرى تتعلق بالفرضيات المفتاحية المتعلقة بالمستقبل؛
- ❖ مبلغ قسائم الأرباح وكذا مبلغ الربح الموافق للسهم؛
- ❖ في الملحق المجمع، يجب توفير المعلومات التكميلية على القوائم المالية المجمعة من بينها²:
- ❖ قائمة الفروع الوطنية والأجنبية، مع أسمائهم، بلد تسجيلهم؛
- ❖ نسبة الفائدة ونسبة حقوق التصويت المملوكة؛
- ❖ أسباب عدم تجميع فرع ما مع إبراز طبيعة العلاقات مع الشركة الأم؛
- ❖ حياة وخرج فرع خلال السنة المالية وأثرها على الوضعية المالية؛
- ❖ طرق التجميع المطبقة.

¹ Nacer -Eddine Sadi, *Analyse Financier d'Entreprise : Methode et Outils d'analyse et de Diadnostic en Norme Francaises et Internationales IAS/IFRS*, L'Hrmattan, paris, 2009, 33.

² أسماء حزي، مرجع سابق، ص ص 126 - 127.

خلاصة الفصل:

إن القوائم المالية الموحدة هي تلك القوائم المالية العائدة للشركة الأم وشركاتها التابعة، وقد رأينا في هذا الفصل بأن توحيد القوائم المالية يهدف إلى تقديم معلومات كاملة تخدم الأطراف المستخدمة لها عن نتائج العمليات والمركز المالي للمنشأة الأم.

قبل القيام بإجراءات التوحيد يجب على المنشأة الأم أولاً اختيار سيرة مسار التوحيد الذي يتبعه المجمع، والنظام الذي تعتمد عليه المنشأة الموحدة في تجميع القوائم المالية والذي يسري تطبيقه بعدة طرق اعتماداً على قيمة مساهمة المنشأة الأم في حقوق ملكية الشركات التابعة، بعد ذلك تقوم المنشأة الموحدة بإقضاء العمليات الداخلية بين شركات المجمع وتوحد المعاملات والأرصدة وتعرضها على قوائم مالية موحدة خاضعة لاعتبارات عامة.

الفصل الثالث: دراسة تحليلية

تمهيد

المبحث الأول: تقديم مجمعي صيدال واتصالات الجوائر

المبحث الثاني: الإجراءات التقنية لتوحيد الحسابات بمجمعي صيدال
واتصالات الجوائر

المبحث الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجمعي صيدال
واتصالات الجوائر

الخلاصة

تمهيد:

ارتأيت في هذا الفصل إلى إعداد دراسة تطبيقية حول أهم النقاط التي تم التطرق إليها في الفصلين النظريين السابقين، من أجل الفهم والاطلاع على كيفية حساب مختلف المساهمات التي تمتلكها المنشأة الأم في الشركات التابعة لها، وكذا مختلف الطرق المحاسبية التي تعتمد عليها في تحديد نوع السيطرة التي تمارسها على تلك الشركات سواء كانت مدرجة في محيط التوحيد أم لا، إضافة إلى مختلف الإجراءات التي تقوم بها لإعداد القوائم المالية الموحدة وعرضها في الأخير خلال كل سنة.

ولقد تم اسقاط تطبيق هذه النقاط على مجمي صيدال واتصالات الجزائر بالاعتماد على دراسات تطبيقية سابقة، وكذا الوثائق الداخلية الضرورية من أجل إعداد مختلف العمليات والحسابات التي تقوم بها خلال سنة 2016 من أجل عرض القوائم المالية الموحدة، ومن تم مقارنتها مع المعايير المحاسبية الدولية.

ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث لعرض مختلف الجوانب التطبيقية التي تم التطرق إليها وهي:

- المبحث الأول: تقديم مجمي صيدال واتصالات الجزائر؛
- المبحث الثاني: تقدا لإجراءات التقنية لتوحيد الحسابات بمجمعي صيدال واتصالات الجزائر؛
- المبحث الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجمعي صيدال واتصالات الجزائر.

المبحث الأول: تقديم مجمعي صيدال واتصالات الجزائر

يهدف هذا المبحث إلى تقديم عام للمجمعين صيدال واتصالات الجزائر، يتم التعرف من خلاله إلى مجموعة من المعلومات التي تلخص البطاقة الفنية لكل مجمع.

المطلب الأول: مفهوم مجمع صيدال

يعتبر مجمع صيدال من المؤسسات الوطنية التي تأقمت مع التحولات التي تحدث في المحيط الاقتصادي المحمي والعالمي خاصة أن قطاع الأدوية يعتبر من القطاعات التي تقوم عمى الدقة ويحتاج إلى تجربة و خبرة عالية.

الفرع الأول: تعريف مجمع صيدال

سنوم بتقديم نبذة تعريفية عن مجمع صيدال فيما يلي¹:

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 أسهم الشركة في البورصة والتنازل عنها لفائدة المستثمرين من المؤسسات والأشخاص، تكمن مهمة شركة صيدال في تطوير، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري.

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

إن صفة المؤسسة العمومية تخول لمجمع صيدال مهمتين أساسيتين:

❖ ضمان استقلاله المالي والاستدامة في الحفاظ على توازنه المالي وضمان القدرة التنافسية لمنتجاته من اجل تحقيق أهداف نموده وتطوير موارده البشرية؛

❖ تحقيق الأهداف المنوطة به من قبل الدولة بصفتها المساهم الرئيسي.

في إطار مهمته الأساسية، حدد مجمع صيدال خطوط العمل التي تمكنه من ضمان نموه وتعزيز مكانته الرائدة في إنتاج الأدوية الجنيسة.

في طليعة هذه الخطوط يظهر مخطط شامل ومتكامل للتنمية يرافق توسع المجمع والذي يتمركز حول تثمين الموارد البشرية، تحسين التنظيم ونظام المعلومات، تعزيز ثقافة المؤسسة وتنفيذ سياسة فعالة للاتصال.

❖ تعزيز القواعد الأخلاقية التي تهدف إلى تسوية وتطهير سوق الأدوية؛

❖ المساهمة في الحد من الواردات؛

❖ الانفتاح على الأسواق الخارجية؛

❖ الزيادة في مستوى رضا المستهلك؛

¹ عريوة رشيد، مرجع سابق، ص 248.

الفرع الثاني: مهام مجمع صيدال

إن صفة المؤسسة العمومية تخول لمجمع صيدال مهمتين أساسيتين هما¹:

- ❖ ضمان استقلاليته المالية والإستدامة في الحفاظ على توازنه المالي وضمان تحسين القدرة التنافسية لمنتجاته من أجل تحقيق أهداف نموه وتطوير موارده البشرية؛
- ❖ تحقيق الأهداف المنوطة به من قبل الدولة بصفتها المساهم الرئيسي.
- وتنقسم نشاطات المجمع إلى نشاطات رئيسية وأخرى ثانوية وهي:

أولاً: النشاطات الرئيسية

تتمثل المهام الأساسية فيمايلي:

- ❖ إنتاج مواد مخصصة لصناعة الدواء؛
- ❖ إنتاج الأساس الفعال للمضادات الحيوية؛
- ❖ التركيز أكثر على المهام التجارية كتوزيع وتسويق منتجات المجمع عبر كامل التراب الوطني والسعي لدخول الأسواق الدولية؛
- ❖ إجراء البحوث التطبيقية وتطوير الأدوية الجنيصة.

ثانياً: النشاطات الثانوية

تتمثل النشاطات الثانوية فيمايلي:

- ❖ إنتاج مواد التعبئة والتغليف؛
- ❖ نقل وتوصيل منتجات المجمع إلى الزبائن والموزعين؛
- ❖ الصيانة الذاتية لتجهيزات الإنتاج والعمل على تطوير تقنيات الإنتاج لضمان النوعية ورفع القدرة الإنتاجية؛
- ❖ تقديم خدمات التشكيل والتركيب والتحليل.

في إطار مهمته الأساسية حدد مجمع صيدال خطوط العمل التي تمكنه من ضمان نموه وتعزيز مكانته الرائدة في إنتاج الأدوية الجنيصة، حيث يظهر في طبيعتها مخطط شامل ومتكامل للتنمية يرافق توسع المجمع وهو يتمركز حول العناصر التالية:

- ❖ تثمين الموارد البشرية؛
- ❖ تحسين التنظيم ونظام المعلومات؛
- ❖ تعزيز ثقافة المؤسسة وتنفيذ سياسة فعالة للإلتصال؛
- ❖ تعزيز القواعد الأخلاقية التي تهدف إلى تسوية وتطهير سوق الأدوية؛ -المساهمة في الحد من الواردات؛
- ❖ الإفتتاح على الأسواق الخارجية؛

¹ بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص ص 183-184.

❖ الزيادة من مستوى رضى المستهلك¹.

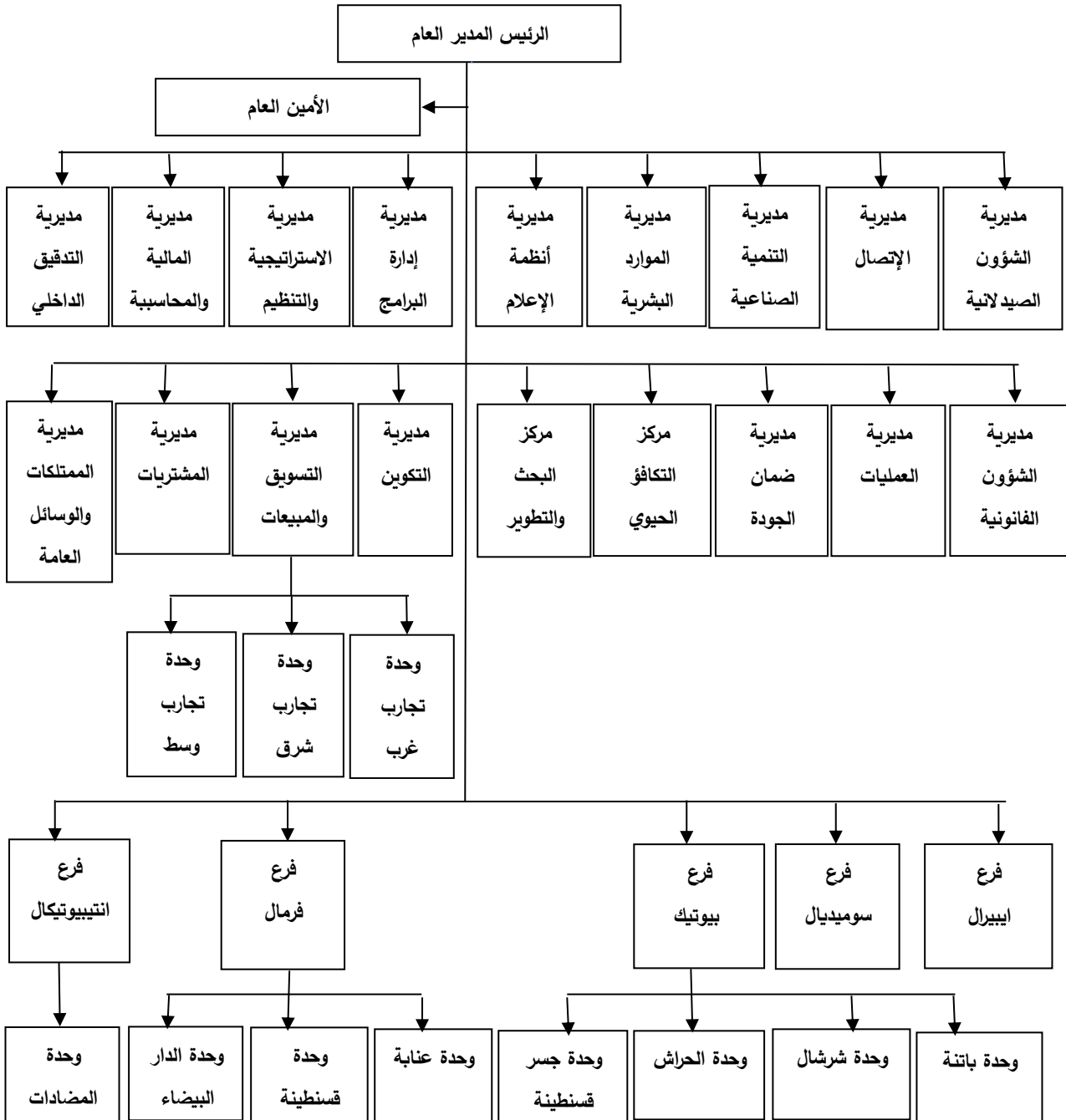
الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

من أجل تحقيق المجمع لأهدافه المتمثلة في تعزيز مكانته كمنتج أول في السوق المحلي وتطوير وتوسيع إنتاجه إلى أقسام علاجية أخرى كأمراض السرطان وأمراض العيون والمناعة والمنتجات المصنعة وفق التكنولوجيا الحيوية، قام بإنشاء عشرة مصانع للإنتاج بقدرة إجمالية تصل إلى 200 مليون وحدة بيع سنويا وهو منظم في خمسة فروع إنتاجية هي: بيوتيك، فرمال، أنتيبايوتيكال، صوميدال وابرال. كما أنه مجهز أيضا بمركز للبحث والتطوير وثلاث وحدات تجارية متواجدة بالوسط (العاصمة) والشرق (باتنة) والغرب الجزائري (وهران). وفي جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروع الآتي ذكرها عن طريق الإمتصاص: أنتيبايوتيكال وفارمال وبيوتيك، وقد أدى هذا القرار الذي تمت الموافقة عليه من قبل هيئاته الإدارية إلى تنظيم جديد للمجمع يتمحور أساسا حول المديرية العامة للمجمع التي تعتبر سلطة القرارات إذ أنها تجمع المديريات المركزية للمجمع كما موضحة في الشكل التالي²:

¹ المرجع أعلاه، ص ص 183 - 184.

² بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص 188.

الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2017/2018، ص 189.

الطلب الثاني: فروع مجمع صيدال وسياسة شراكته

يتم تحديد فروع صيدال وسياسة شراكته كما يلي:

الفرع الأول: فروع مجمع صيدال

يحتوي مجمع صيدال على تنظيم يسمح له بتحمل مجموعة من النشاطات وهي كالتالي¹:

أولاً: فرع انتيبوتيكال Antibiotic

أعدت مؤسسة صيدال في سنة 1997 برنامج إعادة هيكلتها إلى مجمع صناعي، يضم ثلاث فروع، من بينها مركب المضادات الحيوية الذي أصبح يدعى أنتيبوتيكال المدية، يختص في إنتاج المضادات الحيوية البنسيلينية، مجهز بجميع التجهيزات اللازمة لصناعة الأدوية ابتداء من الحيازة على المواد الأولية الفعالة إلى غاية تشكيل النوع الصيدلاني للمنتج.

وتعتبر شركة Antibiotic كشركة مراقبة من قبل الشركة الأم SAIDAL (SPA) بنسبة 100%.

ثانياً: فرع فارمال Pharmal

فرمال هي أحد الفروع الثلاثة المكونة لمجمع صيدال بعد إعادة هيكلته في فيفري 1998 والمراقبة بنسبة 100% من قبل الشركة الأم، يتكون فرمال من ثلاثة مصانع إنتاجية ومخبر لمراقبة الجودة والنوعية لمنتجات مصانع الفرع، وكذا بعض المؤسسات العمومية والخاصة، وقد ألحقت هذه الوحدات بفرمال في جويلية من سنة 1999 بعدما كانت تابعة للمؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الصيدلانية سابقاً.

ثالثاً: فرع بيوتيك Biotic

تعتبر هذه الشركة كشركة مسيطر عليها من قبل الشركة الأم SAIDAL SPA بنسبة 100% وهي ناتجة عن إعادة هيكلة صيدال وتحويلها إلى مجمع صناعي في فيفري 1998، وهي تحتوي على أربعة مصانع للإنتاج وهي²:

1- **مصنع الحراش**: ينتج الأشربة والمحاليل والأقراص والملبسات والمراهم وتبلغ طاقته الإنتاجية ما يعادل 20 مليون وحدة سنوياً ويضم مخبراً لمراقبة الجودة مكلف بالتحليل الفيزيوكيميائي والتسيير التقني والوثائقي.

2- **مصنع جسر قسنطينة**: يضم قسمين منفصلين أحدهما لصناعة الأدوية على مختلف الأشكال (التحاميل، الأمبولات والأقراص)، والآخر مزود بتكنولوجيا حديثة متخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة (الأكياس والزجاجات) كما يحتوي هذا المصنع على مخبر مراقبة الجودة.

3- **مصنع شرشال**: ينتج الأشربة والأقراص والكبسولات والأكياس والمحاليل المكثفة ويضم مخبراً لمراقبة الجودة مكلف بالتحاليل الفيزيوكيميائية والميكروبيولوجية وخصائص السموم.

4- **مصنع باتنة**: متخصص في إنتاج التحاميل.

¹ حمد مقدمي، مرجع سابق، ص 144.

² بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص ص 193 - 194.

رابعاً: فرع سوميديال Somidial

يقع في المنطقة الصناعية واد السمار سوميديال وهو نتاج شراكة بين مجمع صيدال 59 % والمجمع الصيدلاني الأوروبي 36.45 % وفياليب 4.55%. وتتضمن وحدة الإنتاج سوميديال ثلاثة أقسام:

- ❖ قسم مخصص النتاج المنتجات الهرمونية؛
- ❖ قسم لصناعة السوائل (شراب ومحاليل عن طريق الفم)؛
- ❖ قسم لصناعة أشكال الجرعات الصلبة (كبسولات وأقراص).

خامساً: فرع إبييرال

هي شركة ذات أسهم نابعة عن شراكة بين القطاعين العام والخاص بين مجموعة صيدال 40 % وجلفار الإماراتية 40 % وفلاش الجزائر المتخصصة في المواد الغذائية 20%. تكمن المهام الرئيسية لإبييرال في استغلال مشروع صناعي لإنتاج المنتجات الصيدلانية الموجهة للإستخدام في الطب البشري.

- يهدف المشروع الصناعي إبييرال إلى تحقيق مايلي:
- ❖ صناعة الأدوية الجنيصة (حقن وأشكال جافة)؛
- ❖ تغليف الأدوية (الأشكال الصلبة)؛
- ❖ توفير خدمة التغليف ومراقبة الجودة بناء على طلب المنتجين المحليين.

الفرع الثاني: سياسة صيدال في الشراكة

فيما يخص مجمع صيدال التي يعمل حالياً على برنامج طموح للتوسع، فان تنمية الشراكة يمثل محورا يتوافق مع احتياجاته، واقع السوق، وكذا أهداف شركائه استخلاصا للعبر من التحالفات السابقة قام المجمع بتنقيح المسعى من خلال إقامة علاقات شراكة جديدة مبنية على التكامل بين الشركاء، المرودية واستدامة العمليات التي تمت مباشرتها وهي¹:

- ❖ يتواجد مجمع صيدال بصفة مساهم رئيسي في شركة واحدة؛
- ❖ مساهم رئيسي وبالأغلبية في 03 شركات؛
- ❖ المناقشات جارية حالياً مع شركاء آخرين لإنشاء شركتين جديدتين 02 من اجل تغطية أقسام علاجية مختلفة.

إن الشراكات التي أقامها المجمع تكتسي أشكال عديدة، شراكة صناعية وتجارية، منح وامتياز الرخص وإنشاء شركات مشتركة كما يلي²

أولاً: إنشاء الشركات الاشتراكية

¹ عريوة رشيد، مرجع سابق، ص 249.

² بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص ص 195 - 196.

يتم من خلال مساهمة كبيرة للمتعامل الأجنبي في رأس المال لبناء وحدات مشتركة للإنتاج لها إدارات ومجالس إدارة خاصة تتولى تسيير المشروع المشترك. تسمح هذه الصيغة بجلب رؤوس الأموال الأجنبية وتقاسم المخاطر وكسب مهارات التسيير والرقابة واكتساب التكنولوجيا وطرق تسييرها. وفيما يلي نذكر أهم عقود الشراكة المبرمة:

1- وينثروب فارما صيدال (WPS): عقدت هذه الشراكة سنة 1996 مع المؤسسة الصيدلانية الفرنسية الأولى والرقم 4 عالميا سنة 2012 سانوفي أفنتيس Sanofi Aventis، وهي شركة مشتركة بين مجموعة صيدال (30%) وشركة سانوفي (70%) من أجل تصنيع وتجهيز وتسويق المنتجات الصيدلانية الموجهة للإستخدام البشري في الجزائر.

2- فايزر صيدال مانوفكتورينغ (PSM): عقدت هذه الشراكة سنة 1997 مع المجمع الصيدلاني الأمريكي فايزر Pfizer الذي يعتبر رائدا عالميا في القطاع ويتواجد في أكثر من 150 دولة، وهي شركة مشتركة تأسست في عام 1998 بين مجمع صيدال (30%) ومخبر فايزر (70%) من أجل تصنيع وتوظيف وتسويق المنتجات الصيدلانية والكيميائية.

3- صيدال نورث أفريكا ماتوفكتورينغ (SNM): شمال أفريقيا القابضة North Africa Holding هي شركة كويتية للإستثمار تنشط في شمال أفريقيا في عدة قطاعات، عقدت هذه الشراكة في سبتمبر 2012 وتهدف إلى إنشاء شركة جديدة صيدال شمال أفريقيا القابضة للصناعة SNM وهي شركة مشتركة بين صيدال (49%) وشركة شمال أفريقيا القابضة (49%) والصندوق الوطني للإستثمار (2%) من أجل إنشاء مركز متخصص في تنمية وتصنيع وتسويق المنتجات المضادة للسرطان.

4- شركة تاسيلي للأدوية تافكو (TAPHC0): أدت هذه الشراكة المبرمة في 1999 بين صيدال وأكديما Acdima وسببماكو Sapimaco وJPM إلى إنشاء شركة الدواء العربية طاسيلي تافكو Taphco وهي شركة مشتركة بين صيدال (44.51%) ومخبر أكديما (28.98%) وسببماكو (21.97%) و (JPM) (4.54%) لتصنيع واستيراد المنتجات الصيدلانية من خلال إنجاز مصنع متخصص في الأشكال الصلبة بالمنطقة الصناعية بالرغاية (الحقن والسوائل والقطرات).

5- صيدال - جلفار Julphiar: عقدت هذه الشراكة عن طريق دمج جلفار (مخبر اماراتي للصناعات الدوائية) في رأس مال إيبيرال بنسبة 40% الذي يمتلك وحدة إنتاج منجزة جزئيا.

ثانيا: الشراكة الصناعية والتجارية

وهذا من خلال تصنيع دواء الشريك بالوحدات الإنتاجية التابعة للمجمع وتسمح هذه الصيغة بنقل التكنولوجيا من الشركاء إلى المجمع ورفع مهارات العمال واستغلال كامل الطاقة الإنتاجية للوحدات وتمكين المجمع من مساهمة آخر التطورات في مجال صناعة الدواء.

❖ صيدال - نوفونورديسك: أخصائي الصحة العالمية تولونورديسك Novo Nordisk شركة رائدة عالميا في

الإبتكار ورائدة عالميا في مجال علاج مرض، كما تحتل الشركة الريادة في مجالات الهيموفيليا والعلاج بهرمون النمو والهرمونات البديلة، مقرها في الدانمارك، تهدف الشركة التكنولوجية والصناعية والتجارية المبرمة معها في 2012 إلى إنتاج كل أشكال الأنسولين التابعة لها على مستوى مصنع قسنطينة.

ثالثا: منح الإمتياز والتراخيص

في هذا النوع من الإتفاقات قام مجمع صيدال بشراء رخص لإنتاج بعض المنتجات من بعض المخابر الأجنبية.

رابعا: المساهمات الأخرى

يحوز مجمع صيدال أيضا على مساهمات في شركات أخرى هي¹:

- ❖ ألجيرى كيرينغ Algérie Clearing (شركة مالية) 2.34 %؛
- ❖ نوفر Nover (مؤسسة إنتاج الزجاج) 4.40 %؛
- ❖ أكديما Acdima (الشركة العربية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية) 0.34 %.

خامسا: وحدات الإنتاج

تمتلك شركة صيدال 09 مواقع للإنتاج بسعة إجمالية قدرها 200 مليون وحدة بيع وتوزع وفق²:

- 1- وحدة المدية: مختصة في إنتاج المضادات الحيوية البنسيلينية وغير البنسيلينية، ويتوفر على وحدتين خاصتين بالتركيب الجزئي لإنتاج الأدوية التي يتم تناولها عن طريق الفم وعن طريق الحقن.
- 2- وحدة الدار البيضاء: تنتج تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الأشكال (شراب، محاليل، مرهم وأقراص).
- 3- وحدة جسر قسنطينة: الوحيدة على المستوى الوطني المتخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة على شكل قارورات وأكياس بتكنولوجيا عالية، كما يتوفر المصنع على مخبر لمراقبة الجودة مكلف بالتحاليل الفيزيوكيميائية والميكروبيولوجية وخصائص السموم، إلى جانب التسيير التقني والوثائقي.
- 4- وحدة الحراش: تتوفر على أربع ورشات انتاجية وهي: ورشة للأشربة، ورشة المحاليل، ورشة الأقراص والملبسات وورشة المرهم. وكانت تابعة قبل سنة 2014 إلى فرع بيوتيك.
- 5- وحدة شرشال: كانت تابعة قبل سنة 2014 إلى فرع بيوتيك. تتكون من ثلاث ورشات ورشة الأشربة، ورشة الإنتاج الأشكال الجافة (اقراص، مسحوق في أكياس وكبسولات)؛ ورشة المحاليل المكثفة.
- 6- وحدة قسنطينة: تم تحويلها إلى وحدة فارمال بعد حل Ecopharm في 1997/12/31 وهي مختصة في صناعة الصيغ السائلة وقد تم انشاء مصنع للأنسولين انطلق في الإنتاج في 2006.
- 7- وحدة عنابة: انضمت إلى صيدال سنة 1998 وتختص في إنتاج الأشكال الجافة من أقراص وكبسولات وكانت تابعة لفرع فارمال.

¹ بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص 197.

² عريوة رشيد، مرجع سابق، ص ص 249-250.

8- وحدة باتنة: مختص في إنتاج التحاميل.

سادسا: الوحدات التجارية

وهذه الوحدات هي¹:

1- الوحدة التجارية للوسط UCC: وهي أول وحدة تجارية أنشئت في الوسط سنة 1996 مقرها بالمحمدية بالجزائر العاصمة، تهتم بتسويق وتوزيع منتجات مجمع صيدال .

2- الوحدة التجارية للشرق UCE: تم تأسيسها في 1998 بباتنة وأسندت لها مهمة تمويل 18 ولاية في شرق الجزائر بصورة مستمرة.

3- الوحدة التجارية للغرب UCO: تم تأسيسها في جويلية سنة 2000 بوهان مكلفة بتغطية 19 ولاية غرب الجزائر.

4- مركز البحث والتطوير CRD: انشئ في 1999 مقره بالمحمدية (الحراش) ويتوفر على أحدث المعدات وعلى كفاءات بشرية مؤهلة، ويشرف على كل ماهو بحث علمي وتطوير للأدوية.

المطلب الثالث : مفهوم مجمع اتصالات الجزائر

تعتبر اتصالات الجزائر مؤسسة عمومية ذات أسهم تنشط في سوق الشبكة وخدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية بالجزائر.

الفرع الأول: تعريف مجمع اتصالات الجزائر

سنقدم نبذة تعريفية عن مجمع اتصالات الجزائر فيما يلي²:

شركة اتصالات الجزائر هي شركة ذات أسهم ورأسمال عمومي عملي في سوق الشبكات وخدمات الاتصالات الالكترونية وخدمات الاتصال السلكية واللاسلكية بالجزائر، يقودها مجلس الإدارة والاجتماع العام.

تأسست بموجب قرار وزاري تحت رقم 2000/03 المؤرخ في 5 أوت 2000 المتعلق والمتضمن إعادة هيكلة قطاع البريد والمواصلات من خلال هذا القانون تم فصل قطاع البريد عن قطاع المواصلات، فضلا عن قرار المجلس الشعبي الوطني لمساهمات الدولة CMPE بتاريخ 01 مارس 2001 الذي نص على إنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية أطلق عليها اسم اتصالات الجزائر، تحت صيغة قانونية حيث حدد هذا المرسوم رأس مالها الاجتماعي المسجل في مركز السجل التجاري يوم 11 ماي 2002 ب 50 000 000 000 دج. دخلت رسميا في ممارسة نشاطها ابتداء من يوم 01 جانفي 2003 وهذا اعتمادا على 3 أهداف: المرودية، الفعالية والجودة.

¹ عريوة رشيد، مرجع سابق، ص 251.

² معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 98.

الفرع الثاني: نشاطات مجمع اتصالات الجزائر

تتمحور نشاطات المجمع حول¹:

- ❖ تمويل مصالح الاتصالات بما يسمح بنقل الصورة والصوت والرسائل المكتوبة والمعطيات الرقمية؛
- ❖ تطوير واستمرار وتسيير شبكات الاتصالات العامة والخاصة؛
- ❖ إنشاء واستثمار وتسيير الاتصالات الداخلية مع كل متعاملى شبكة الاتصالات.

تم تنظيم اتصالات الجزائر بواسطة المديرية المركزية، الجهوية والعملية بواسطة أعمالها الثابتة وخدمات الهاتف النقال، وفي إطار تنوع نشاطاتها قامت بوضع خطة محكمة من أجل خلق فروع مختصة تساهم في التطورات الحاصلة في مجال الاتصالات والإعلام وفي إطار سوق الاتصالات المنافسة، أين تم تحويله إلى مجمع يدير فروعها.

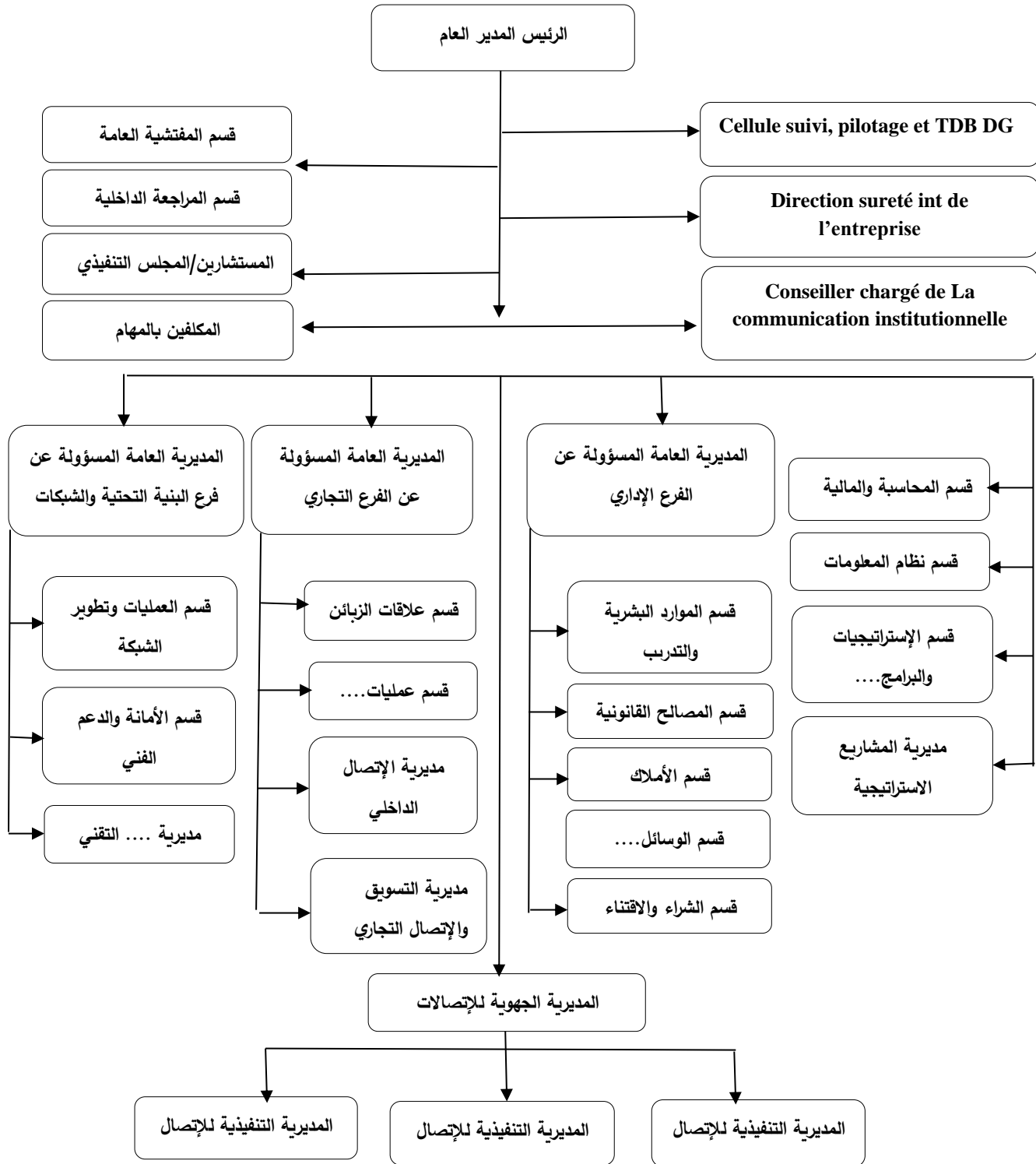
الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع اتصالات الجزائر

بالإضافة إلى كونها الرائدة في مجال الإتصالات في الجزائر تعتبر إتصالات الجزائر من أكبر المؤسسات الوطنية تواجدا عبر كافة مناطق الوطن فهي تشمل كل شبر من هذه الجزائر، وذلك من خلال هيكلتها. فاتصالات الجزائر تعتمد في هيكلتها على منطق الشمولية أي إيصال منتجها إلى أبعد نقطة من هذه البلاد. فاتصالات الجزائر تديرها مديرية عامة مقرها العاصمة و12 مديرية إقليمية موجودة في (الجزائر، وهران، قسنطينة، سطيف، عنابة، ورقلة، بشار، الشلف، باتنة، تيزي وزو، البليدة، تلمسان) أين تم التقسيم حسب الأقاليم، وتحتوي هذه المديرية الإقليمية على مديريات ولائية أين تتواجد إتصالات الجزائر في 48 ولاية بمديريات ولائية إضافة إلى مديريتين إضافيتين للعاصمة بمجموع 50 مديرية عبر التراب الوطني، من جهتها هذه المديرية الولائية تحتوي على وكالات تجارية ومراكز هاتفية. عدد مستخدمين إتصالات الجزائر 21560 مستخدم وهذا الأخير مقسم بين إطار سامي، إطار التحكم، تنفيذ².

¹ معتاقى جميلة، حمراني حياة، المرجع أعلاه، ص 98.

² حزى أسماء، مرجع سابق، ص 135.

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي لمجمع اتصالات الجزائر



المصدر: أسماء حزي، تجميع الحسابات في المؤسسات الجزائرية: دراسة حالة مجمع اتصالات الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014/2015، ص 135.

الفرع الرابع: مسؤوليات وواجبات مجمع اتصالات الجزائر

يمكن تلخيص واجبات ومسؤوليات مجمع اتصالات الجزائر وفق مايلي¹:

أولاً: واجبات مجمع اتصالات الجزائر

- ❖ الاستخدام الأمثل للبنية التحتية وتحديد شبكة إدارتها؛
- ❖ اشراك علاقات تجارية مع المهتمين في مجال الاتصالات والوسائط المعتمدة؛
- ❖ التماس الشراكات الأجنبية لاغتنام الفرص التي تتيحها التطورات في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات؛
- ❖ المشاركة في تعزيز مجتمع المعلومات بالجزائر.

ثانياً: مسؤوليات مجمع اتصالات الجزائر

- ❖ توقع احتياجات العملاء من خلال توفير منتجات وخدمات ذات جودة من أجل كسب ثقتهم؛
- ❖ رضا الموظفين وتوقعات في تنظيم شروط التطوير المبني يعتمد على التزامها لجميع أهدافها؛
- ❖ دعم المساهمين بقية ثرائهم.

المطلب الرابع: فروع مجمع اتصالات الجزائر وتنظيم المحاسبة على مستواه

يحدد مجمع اتصالات الجزائر فروعه وكيفية تنظيم المحاسبة داخله كما يلي:

الفرع الأول: فروع مجمع اتصالات الجزائر

تتمثل فروع اتصالات الجزائر في²:

أولاً: فرع موبيليس ATM

مختص في الهاتف الخليوي حيث تعتبر موبيليس أهم متعاملي النقال في الجزائر من خلال تغطيتها التي تعدت 98% وكذا عدد زبائنها الذي تعدى 10 ملايين مشترك.

ثانياً: اتصالات الجزائر الفضائية ATS

هي فرعا من فروع اتصالات الجزائر منذ سنة 2006، تنشط في مجال الاتصالات الفضائية، مستغلة بذلك رخصتين في المحطات الطرفية المتناهية الصغر (VSAT) والنظام العالمي للاتصالات النقالة الشخصية (GMPCS) بالإضافة إلى رخصة استغلال تحديد الموقع الجغرافي (Géolocalisation)، تختص بتكنولوجيا الساتل والأقمار الصناعية.

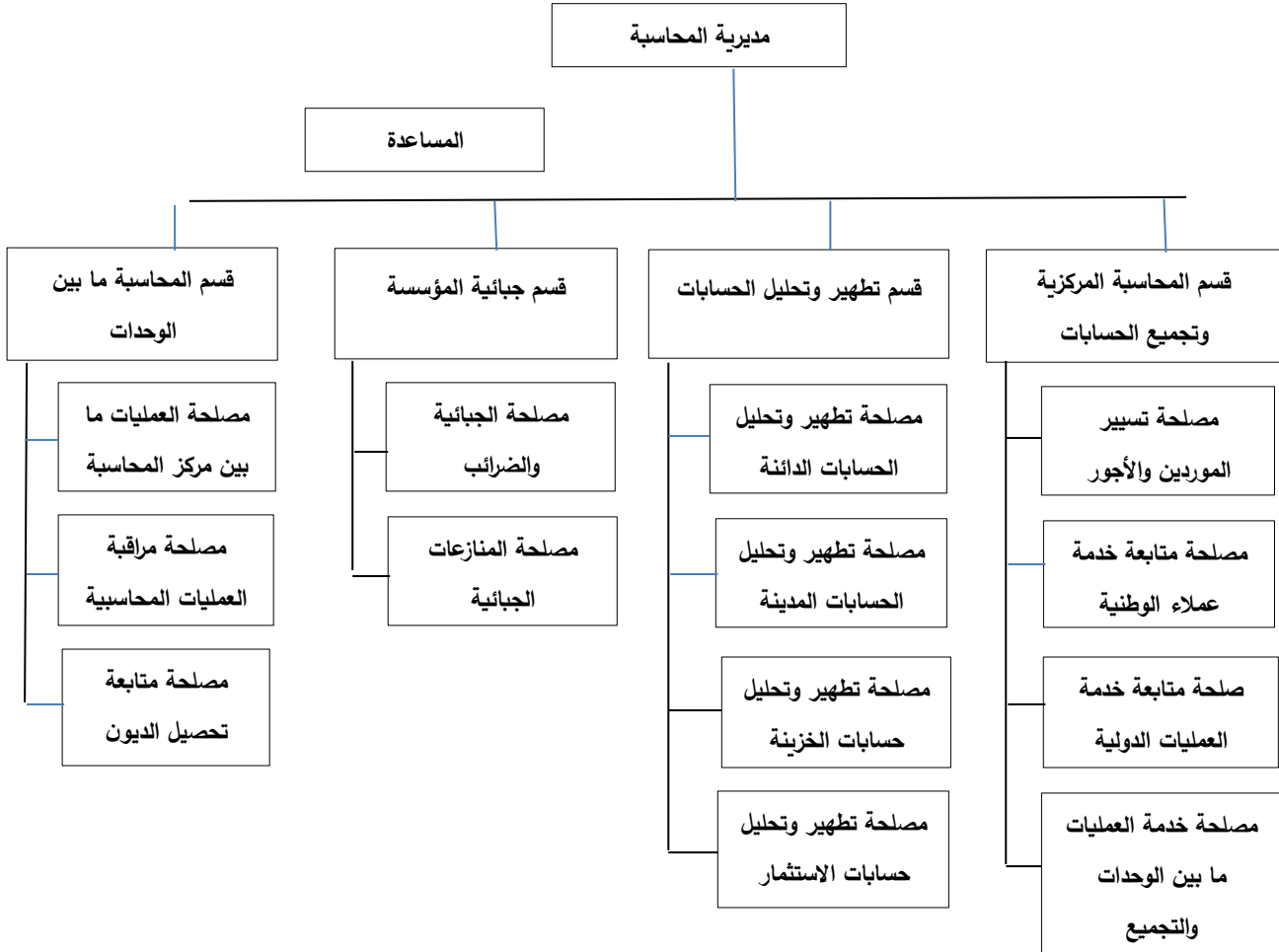
الفرع الثاني: تنظيم المحاسبة على مستوى مجمع اتصالات الجزائر

يتم تنظيم المحاسبة على مستوى مجمع اتصالات الجزائر وفق الشكل التالي:

¹ معتاقى جميلة، حمراني حياة، مرجع سابق، ص 101.

² أسماء حزي، مرجع سابق، ص 132.

الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة



المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة محند أكل اولحاج، البويرة، 2018 - 2019، ص 102.

المبحث الثاني: الإجراءات التقنية لتوحيد الحسابات بمجمعي صيدال واتصالات الجزائر

تقوم المجمعات بتجميع قوائمها المالية مع الشركات التابعة المدرجة في محيط التجميع اعتمادا على نسبة مساهمتها في حقوق ملكية تلك الشركات.

المطلب الأول: أنواع السيطرة المطبقة داخل مجمعي صيدال واتصالات الجزائر

تطبق المنشأة الأم على الشركات التابعة أنواع مختلفة من السيطرة وذلك على حسب نسبة المساهمة التي تمتلكها في حقوق ملكية كل شركة.

الفرع الأول: مجمع صيدال

يعتمد مجمع صيدال في إعداد قوائم المالية الموحدة على قواعد وطرق توحيد الحسابات الموضحة في النظام المحاسبي المالي وهي¹:

¹ بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص 198 - 200.

أولاً: الفروع تحت السيطرة (Les filiales)

هي الشركات التي تمتلك فيها الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أكثر من 50% من رأس المال وتدمج بطريقة التوحيد الكلي؛

ثانياً: الشركات التابعة تحت النفوذ الملحوظ (Les sociétés associés)

هي الشركات التي تمتلك فيها الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة 20% أو أكثر من رأس المال وتدمج بطريقة المعادلة؛

ثالثاً: الشركات تحت السيطرة المشتركة (Les sociétés en participation)

هي الإتفاقات التعاقدية بين طرفين أو أكثر لمباشرة نشاطات إقتصادية خاضعة للرقابة المشتركة، وهي تأخذ عدة أشكال وهيكل مختلفة لكل منها طريقة محاسبية خاصة تخضع للشروط التعاقدية المتفق عليها. وبناء على هذه القواعد فإن مجمع صيدال يستخدم طريقتي التوحيد الكلي وطريقة المعادلة كما أنه يستخدم طريقة التجميع المباشر للمعطيات المحاسبية، وهذا من أجل التحكم في تسيير عملية توحيد الحسابات وفي كل المعطيات المحاسبية بالإضافة إلى التمكن من إتمام عملية التجميع بأكثر دقة.

الفرع الثاني: مجمع اتصالات الجزائر

يملك مجمع اتصالات الجزائر في محيطه التجمعي الشركات الفرعية فقط، كون نسب المساهمات التي يملكها في هذه الشركات تفوق نسبة 50% وحسب نصوص النظام المحاسبي المالي فإن مجمع اتصالات الجزائر يفرض على الشركات التابعة له كليا سيطرة حصرية.

تطرقتنا سابقا في الفصل الأول إلى أنواع السيطرة التي تمارسها المنشأة الأم على الشركات التابعة لها حسب المعايير المحاسبية الدولية وسنحاول مقارنتها مع تلك التي يطبقها مجمع صيدال في النظام المحاسبي المالي والتي تكون كالتالي:

أولاً: الشركات التابعة

حسب IFRS 10 تسيطر المنشأة الأم على الشركة التابعة عندما تمتلك 50% أو أكثر بشكل مباشر أو غير مباشر من حقوق التصويت، وقد بين أن السيطرة تحدث عندما يسيطر المستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة عن شراكة مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق فيها، ويكون قادرا على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.

ثانياً: الاستثمارات في الشركات الزميلة

وفقا للمعار IAS 28 تقترض المنشأة الأم تأثيرا ملحوظ إذا كانت تمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر 20% على الأقل من حقوق التصويت في الشركة الزميلة؛ تمكنها من القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المملوكة، دون ممارسة سيطرة حصرية أو مشتركة على هذه السياسات.

ثالثا: الحصاص في المشاريع المشتركة

تبعاً للمعيار IFRS11 السيطرة المشتركة هي ترتيبات تعاقدية، يتم بمقتضاها تقاسم السيطرة لمنشأة مستغلة من قبل عدد محدود من الشركاء أو المساهمين، بحيث تنتج السياسات المالية والعملياتية عن اتفاقهم. وبالنظر إلى أنواع السيطرة المطبقة داخل مجعبي صيدال واتصالات الجزائر من أجل تحديد المنشآت التي تكون ضمن محيط التوحيد أو خارجه اعتماداً على نسبة حقوق الملكية التي تحوزها المنشأة الأم في الشركات التابعة من أجل إعداد القوائم المالية الموحدة المعدة وفقاً للشروط والإجراءات التي يملئها النظام المحاسبي المالي الجزائري، ومقارنتها مع أنواع السيطرة التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية على المنشأة الأم ممارستها داخل المجمع نلاحظ أن مجعبي صيدال واتصالات الجزائر يطبقان نصوص المعايير المحاسبية الدولية في التجميع، أي هناك توافق بين المجمع والمعايير المحاسبية الدولية. أي أن النظام المحاسبي المالي ترجم معطيات المعايير المحاسبية الدولية في وضع شروط تحديد نوع السيطرة المطبقة من خلال القرار المؤرخ في 2008/07/26 في الجريدة الرسمية رقم 19 لسنة 2009.

المطلب الثاني: تنظيم عمليات التوحيد داخل مجعبي صيدال واتصالات الجزائر

يستند مجعبي صيدال واتصالات الجزائر في تنظيم عمليات توحيد القوائم المالية على القوانين والتشريعات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: مجمع صيدال

يوضح الدليل المحاسبي للشركة الأم الإجراءات الخاصة بعملية إعداد التقارير المالية الموحدة في مجمع صيدال وهي¹:

- ❖ إحصاء المساهمات وتحديد محيط التوحيد للمجمع وطرق التوحيد المستخدمة بالنسبة لكل شركة؛
- ❖ حساب نسب السيطرة ونسب المصلحة لكل الشركات التي يساهم فيها المجمع؛
- ❖ تحضير التقارير المالية الفردية لعملية التوحيد من خلال إجراء تعديلات التجانس وهذا يشمل:
- أولاً: مطابقة أرصدة العمليات داخل المجمع التي تتم وفق الخطوات التالية
- ❖ طلب تأكيد الأرصدة الخاصة بكل من الديون والحقوق والأعباء والإيرادات وفق النماذج المقدمة من مديرية الإدارة والمالية للمجمع مرفقة بدفاتر الأستاذ المبررة.
- ❖ مصادقة الشركة الأم على الأرصدة المتطابقة وإرسالها إلى الفرع المعني؛
- ❖ البحث عن سبب الإختلافات في الأرصدة غير المتطابقة وتصحيحها إذا كانت ناجمة عن السهو أو الأخطاء؛
- ❖ إعداد ورقة ملحقة يشرح من خلالها سبب الإختلافات في الأرصدة غير المتطابقة وإثباتها في خانة الملاحظات إذا كانت ناجمة عن عمليات موضوع اختلاف في المعالجة المحاسبية.

ثانياً: التعديلات والتصريحات

¹ بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص ص 200 - 201.

تعدل وتصحح الإختلافات المحاسبية الناتجة عن استخدام طرق محاسبية في التقييم أو العرض مختلفة عن الطرق المستخدمة في الشركة الأم وهي تشمل:

❖ تصحيح الإهتلاكات وتعديلها حتى تكون بنفس نمط الإهتلاك المتبع في المجمع والمتمثل في الإهتلاك الخطي الثابت؛

❖ تصحيح الخسائر في القيمة من خلال إلغاء كل الخسائر الناتجة عن الحقوق الناشئة بين فروع المجمع؛

❖ تصحيح إعانات الإستثمار من خلال إدراجها الدوري ضمن الأرباح تتاسبيا مع أقساط الإهتلاك من أجل إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات؛

❖ تصحيح فوائض القيمة المتعهد بإعادة استثمارها من خلال طرحها من الإيرادات الخاضعة للضريبة؛

❖ تصحيح المخزونات من خلال تقييم المخزون النهائي حسب طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة؛

ثالثا: تحويل التقارير المالية للفروع الأجنبية؛

رابعا: تحضير ملخصات توحيد الحسابات

تسجل نتائج مطابقة الأرصدة والتعديلات والتصحيحات المطبقة على الحسابات الإجتماعية للفروع في مستندات مستقلة تمثل التقارير المالية الخاصة لعملية توحيد الحسابات تسمى ملخصات توحيد الحسابات، ويجب أن ترسل إلى مديرية المالية والمحاسبة بالشركة الأم في المواعيد المحددة.

❖ تجميع حسابات الفروع جميعها معا ومن ثم تجميعها مع حسابات الشركة الأم؛

❖ إجراء التعديلات على التقارير المالية المتحصل عليها في الملخصات من خلال إستبعاد العمليات والحسابات المتبادلة ما بين الفروع فيما بينها من جهة وما بين الفروع والشركة الأم من جهة أخرى؛

❖ التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة لأن التقارير المالية الفردية لا تسجل سوى الضرائب المستحقة؛

❖ إستبعاد حسابات الإستثمارات والأموال الخاصة والنتيجة وإثبات حقوق المجمع وحقوق الأقلية؛

❖ عرض التقارير المالية الموحدة؛

❖ مراجعة التقارير المالية الموحدة من قبل محافظي الحسابات والمصادقة عليها في الجمعية العمومية قبل نشرها للجمهور.

ونشير إلى أن الخطوة الثالثة فقط هي التي تتم على مستوى الفروع وأما الخطوات الأخرى فهي تتم على مستوى مديرية المالية والمحاسبة بالشركة الأم¹.

الفرع الثاني: مجمع اتصالات الجزائر

يقوم مجمع اتصالات الجزائر باختيار السيورورة المركزية لفروعها حيث تتحمل هذه الأخيرة كل عمليات التجميع المحاسبي بحيث تعتمد مصلحة التجميع المحاسبي المتواجدة على مستوى الشركة الأم في إعداد القوائم

¹ بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص ص 200، 201.

المالية على مجموعة من المعطيات التي تقدمها لها هذه الفروع، وتتكفل هيئة التجميع بالموافقة على حزمة التجميع المستقبلية بعد التحقق من صحتها وفق مايلي¹:

أولاً: مطابقة الأرصدة العمليات داخل المجمع

- ❖ التأكد أن حزمة التجميع المحاسبي كاملة وتشمل كل المعلومات؛
- ❖ التأكد من صحة المجاميع الأفقية والعمودية لأسطر وأعمدة الجداول المقدمة؛
- ❖ التأكد من صحة الأرصدة المتواجدة في حزمة التجميع المحاسبي مقارنة بميزان المراجعة للحسابات الفردية.

ثانياً: مقارنة الحسابات البيئية لمجمع اتصالات الجزائر

يتم إعداد الحسابات الداخلية على مستوى الشركة الأم وذلك بهدف تقليل مشاكل عدم تماثل المعلومات المصرح بها، حيث تقوم الشركات التابعة للمجمع بإجراء مقاربات تتمثل في إرسال قائمة مقارنة (état de rapprochement) من الشركة المدينة إلى الشركة الدائنة لتأكيد الأرصدة المتواجدة بها، وإذا لم يتم الموافقة على تأكيد الأرصدة هنا يتم إعداد تقرير يرسل مع حزمة التجميع المحاسبي.

ثالثاً: تحويل الحسابات بالعملة الصعبة

حسب الفقرة 132-8 من القرار المؤرخ في 2008/05/26 يتم تحويل القوائم المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية كما هو متطرق إليه في الفصل الثاني ونظراً لنقص المعلومات المقدمة لنا من طرف المجمع حول الفرع الخاص بها المتواجد في اسبانيا لم نتمكن من تطبيق هذه المرحلة في دراستنا².
تعتمد المعايير المحاسبية الدولية على مجموعة من الإجراءات المحاسبية من أجل إتمام متطلبات توحيد القوائم المالية بين المنشأة الأم ومختلف الشركات التابعة لها ضمن محيط التوحيد، وعلى هذا الأساس تم دراسة في الفصل الثاني مختلف إجراءات التوحيد الواجب على المنشأة الموحدة التقيد بها عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

وعند الاطلاع على الاجراءات المحاسبية التي يعتمد عليها كل من مجمع صيدال ومجمع اتصالات الجزائر عند القيام بعمليات التجميع في نطاق SCF، نلاحظ أن المجمعان يعتمدان نفس الإجراءات المحاسبية لتوحيد القوائم المالية المتفق عليها على مستوى المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثالث: نسبة السيطرة ونسبة الفائدة وطريقة التوحيد

تعتبر كل من المحفظة الإستثمارية لمجمع صيدال ومجمع اتصالات الجزائر متنوعة وهي تضم المساهمات المالية الموضحة في الجداول التالي:

الفرع الأول: مجمع صيدال

يتم ابراز مساهمات المنشأة الأم في الشركات التابعة لمجمع صيدال في الجدول التالي:

¹ معتاقى جميلة، حمراني حياة، مرجع سابق ص 106.

² معتاقى جميلة، حمراني حياة، المرجع أعلاه، ص 116.

الجدول رقم (3-1): المساهمات المالية لمجمع صيدال لسنة 2016

نسبة الحقوق	نسبة السيطرة	المساهمة في رأس المال		رأس المال الاجتماعي		البيان
		المبلغ (دج)	عدد الأسهم	المبلغ (دج)	عدد الأسهم	
المساهمات في الفروع: السيطرة التامة أو المطلقة						
99.998 %	99.998%	552 750 000	55 275	552 760 000	55276	إيبيرال IBIRAL
59%	59%	1 281 300 000	12 814	2 171 800 000	21718	سوميدال SOMEDIAL
100%	100%	5 000 000	500	5 000 000	500	إيديك EDIC
		1 839 050 000		2 729 560 000		المجموع الجزئي 1
المساهمات في المشاريع المشتركة: السيطرة المشتركة						
49%	49%	73 500 000	2.450	150 000 000	5000	صيدانورا SAIDALNOREH
44.51%	44.51%	482 225 600	73 510	1 083 484 400	165165	طافكو TAPHCO
35%	35%	52 500 000	5 250	150 000 000	15000	صيدال-سوليفارم SAIDAL- SOLUPHARM
30%	30%	273 600 000	2 736	912 000 000	9120	فايرز صيدال للصناعة PSM
30%	30%	127 860 000	12 786	426 200 000	42620	صيدال-شمال أفريقيا للصناعة WPS
30%	30%	27 000 000	4 500	90 000 000	15000	جوراس JORAS
		1 036 685 600		2 811 684 400		المجموع الجزئي 2
المساهمات المالية الأخرى: مساهمات مالية غير مؤثرة						
	4.40%	12 672 000	12 672	288 000 000	288000	نوفار NOVER
4.40%	2.34%	5 625 000	5 625	240 000 000	240000	ألجيري كليرينغ ALGERIE CLEARING
2.34%	0.41%	44 667 575	37	108 945 305	9000	أكدما ACDIMA
0.41%		62 964 575		636 945 305		المجموع الجزئي 3
		2 938 700 175		705 189 178 6		المجموع الكلي

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2017-2018، ص 202.

يملك مجمع صيدال نسبة مساهمات أقل من 20% في كل من الشركات NOVER، ALGERIE CLEARING، ACDIMA وحسب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي تعتبر هذه الشركات خارج محيط التوحيد، حيث يقوم المجمع بحساب المبالغ المقابلة لنسب المساهمات وإدراجها في القوائم الفردية له.

الفرع الثاني: مجمع اتصالات الجزائر

يتم اظهار مساهمات المنشأة الأم في الشركات التابعة لمجمع اتصالات الجزائر في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): المساهمات المالية لمجمع اتصالات الجزائر لسنة 2016

نسبة الحقوق	نسبة السيطرة	المساهمة في رأس المال		رأس المال الاجتماعي		البيان
		المبلغ (دج)	عدد الأسهم	المبلغ (دج)	عدد الأسهم	
100%	100%	2 000 000 000	20 000	2 000 000 000	20 000	ATS
88,4%	88,4%	22 100 000 000	221 000	25 000 000 000	250 000	ATM
100%	100%	100 000 000	1000	100 000 000	1000	ATIP
55%	55%	275 000 000	27500	500 000 000	50 000	COMINTAI
67%	67%	670 000	670	1000 000	1000	SATICOM
100%	100%	1 000 000	1000	1 000 000	1000	ATE
		24 476 670 000		89 777 180 000		

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على ملاحق مذكرة تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الرابع: محيط التوحيد

يتم تحديد محيط توحيد القوائم المالية وفق محفظة المساهمات المملوكة من طرف المنشأة الأم داخل المجمع.

الفرع الأول: مجمع صيدال

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 فقسم 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 المساهمة¹، يشمل محيط التوحيد الشركات التالية²:

❖ الشركة الأم؛

❖ الفروع المملوكة بنسبة أكثر من 50% وهي:

أولاً: الفروع المملوكة بنسبة 100%

إيديك (100%) وإيبيرال (100%)، مع الإشارة إلى أن الفروع الأخرى: أنتيبوتيكال وفرمال وبيوتيك المملوكة

بنسبة 100% تم إدماجها بشكل دائم في المجمع عن طريق الإمتصاص في جانفي 2014؛

ثانياً: الفروع المملوكة بنسبة أقل من 100%

فرع سوميدال (59%).

ثالثاً: المشاريع المشتركة

التي تخضع للسيطرة المشتركة مع عدد محدود من الشركاء وهي:

أ- صيدانورا (49%) وطافكو (44.51%)؛

¹ عريوة رشيد، مرجع سابق، ص 257.

² بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص 203.

ب- سوليفارم صيدال (35%) وفايزر صيدال للصناعة (30%)، وينثروب فارما صيدال (30%) وجوراس (30%).

أما طرق التوحيد المطبقة فهي كالتالي:

1- طريقة التوحيد الكلي: يطبقها المجمع لإدماج التقارير المالية للفروع المملوكة بنسبة أكثر من 50% وهي إيبيرال وسوميديال. ونشير إلى أن الفرع إيديك رغم كونه تحت السيطرة الكاملة للمجمع بنسبة 100% إلا أنه لا يدرج في محيط التوحيد لأنه يخضع لعملية التصفية؛

2- طريقة المعادلة: يطبقها المجمع على المشاريع المشتركة التي يتقاسم فيها السيطرة مع عدد محدود من الشركاء وهي:

❖ صيدال نورث أفريكا مانوفكتورينغ (صيدانورا) 49%؛

❖ تاسيلي للأدوية (طافكو) 44.51%؛

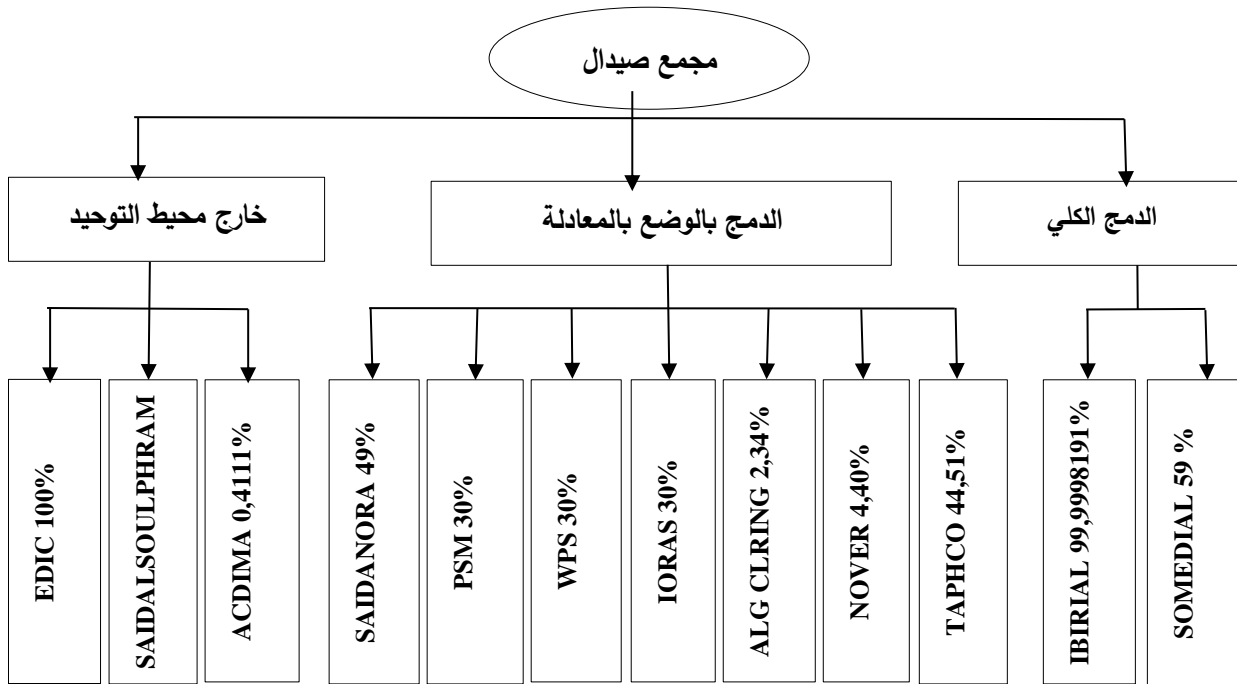
❖ صيدال سوليفارم 35%؛

❖ فايزر صيدال للصناعة 30% وينثروب فارما صيدال 30%؛

كما أن المجمع يطبق طريقة المعادلة أيضا على باقي المساهمات المالية وهي أقل من 5% في شركات نوفار 4.40%؛ ألجيري كليرينغ 2.34%، أكديما 0.41%.

وعلى هذا يمكن أن تصور محيط التوحيد لمجمع صيدال في المخطط البياني التالي:

الشكل رقم (3-4): محيط التوحيد وفق مجمع صيدال



المصدر: عريوة رشيد، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS - دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بو الضياف بالمسيلة، الجزائر، 2017/2017، ص 258.

الفرع الثاني: مجمع اتصالات الجزائر

يشمل محيط التجميع المحاسبي لمجمع اتصالات الجزائر (AT) الشركة الأم ومختلف الفروع التي تمتلك بها صفة مباشرة أو غير مباشرة أغلبية حقوق التصويت، وكما أشرنا في المبحث السابق أن توجد 05 فروع لمجمع اتصالات الجزائر لكن دراستنا سوف تقتصر على فرعين فقط، وعليه يصبح محيط التجميع لمجمع اتصالات الجزائر كما يلي:

أولاً: محيط التجميع في مجمع اتصالات الجزائر

يشمل محيط التجميع لمجمع اتصالات الجزائر على فرعين وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): الفروع الداخلة في محيط التجميع

البيان	رأس المال الاجتماعي		المساهمة في رأس المال		نسبة السيطرة	نسبة الحقوق
	عدد الأسهم	المبلغ (دج)	عدد الأسهم	المبلغ (دج)		
ATS	20 000	2 000 000 000	20 000	2 000 000 000	100%	100%
ATM	250 000	25 000 000 000	221 000	22 100 000 000	88,4%	88,4%
المجموع		88 275 180 000		24 100 000 000		

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، مرجع سابق، ص 105.

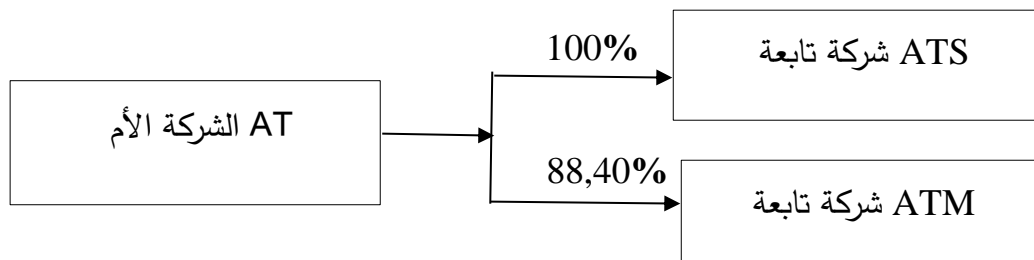
نستنتج أن محيط التجميع لمجمع اتصالات الجزائر AT يشمل كل من الفرعين ATS و ATM. ومنه يتضح لنا أن ATS و ATM فرعين تابعين، وذلك لأن الشركة الأم تحوز على أكثر من 50% من رأسمال كل واحدة منهما، كما توجد سلطة على الفرعين.

❖ فرع اتصالات الجزائر الفضائية ATS: 100%

❖ فرع موبيليس ATM: 88,40%

ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج هيكل محيط التجميع لمجمع اتصالات الجزائر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3-5): محيط التجميع لمجمع اتصالات الجزائر



المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018/2019، ص 105.

1- تحديد أسلوب التجميع المحاسبي: يحدد مجمع اتصالات الجزائر أسلوب التجميع المحاسبي وفق طبيعة الرقابة الممارسة من الشركة الأم على الشركة التابعة لها، وعليه فإن القوائم المالية المجمعة للمجمع تعد وفق طريقة التكامل الشامل بالنسبة للفرعين ATS و ATM ، ويمكن توضيح ذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4): أساليب التجميع المحاسبي المطبقة على الفرعين ATS و ATM

الشركات	معدل الرقابة			نوع الرقابة	نسبة المصلحة			أسلوب التجميع
	مباشر	غير مباشر	المجموع		مباشر	غير مباشر	المجموع	
AT	100%	-	100%	رقابة شاملة	100%	-	100%	تكاملي شامل
ATS	100%	-	100%	رقابة شاملة	100%	-	100%	تكاملي شامل
ATM	88,4%	-	88,4%	رقابة شاملة	88,4%	-	88,4%	تكاملي شامل

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018/2019، ص 106.

يقوم مجمع اتصالات الجزائر باختيار السيورة المركزية لفروعها حيث تتحمل هذه الأخيرة كل عمليات التجميع المحاسبي بحيث تعتمد مصلحة التجميع المحاسبي المتواجدة على مستوى الشركة الأم في إعداد القوائم المالية على مجموعة من المعطيات التي تقدمها لها هذه الفروع، وتتكفل هيئة التجميع بالموافقة على حزمة التجميع المستقبلية بعد التحقق من صحتها ولا يتم الموافقة إلا إذا تم احترام التعليمات التالية¹:

- ❖ التأكد أن حزمة التجميع المحاسبي كاملة وتشمل كل المعلومات؛
 - ❖ التأكد من صحة المجاميع الأفقية والعمودية لأسطر وأعمدة الجداول المقدمة؛
 - ❖ التأكد من صحة الأرصدة المتواجدة في حزمة التجميع المحاسبي مقارنة بميزان المراجعة للحسابات الفردية.
- بالاعتماد على ماتم دراسته في الفصل الثاني نجد أن المعايير المحاسبية الدولية تنص على ثلاث طرق يتم بموجبها ادراج الشركات التابعة للمنشأة الأم ضمن محيط التوحيد، ذلك على حسب نسبة السيطرة في حقوق الملكية التي تحوزها المنشأة الأم. وبناءا على ذلك يكون التوحيد إما:

- أ- **توحيد كلي:** عندما تسيطر المنشأة الأم على أكثر من 50% من حقوق التصويت؛
- ب- **الوضع بالمعادلة:** تفرض المنشأة الأم نفوذ ملحوظ على الشركة عندما تمتلك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر نسبة لا تقل عن 20% من حقوق التصويت. وعلى هذا الأساس تطبق هذه طريقة عندما تكون نسبة الملكية محصورة بين 20% و 50%.

ج- **توحيد نسبي:** تستخدم هذه الطريقة في حالة وجود سيطرة مشتركة، ويتم من خلاله تجميع نصيب المنشأة الأم من أصول وخصوم وإيرادات وأعباء الشركة الخاضعة للرقابة المشتركة مع البنود المماثلة لها بالقوائم المالية لصاحب الحصة كما يمكن أن يتم تسجيلها في بنود منفصلة، ويتم التوحيد على أساس نسبة الأسهم التي تمتلكها المنشأة الأم والتي تكون أقل من 20%.

وبمقارنة نصوص المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو موجود على مستوى القوائم المالية لمجمع صيدال نجد هناك اختلاف في الطرق المعتمد عليها، فالمجمع قام بتوحيد الشركات التي يمتلك فيها حقوق ملكية أقل من 20% وهي: nover (4.40%)، algerie clearing (2.34%)، acdiam (0.41%) باستعمال طريقة الوضع بالمعادلة اعتمادا على قوانين SCF الذي يفرض طريقتين فقط للتوحيد هما طريقة التوحيد الكلي وطريقة الوضع

¹ معتاقى جميلة، حمراني حياة، ص 104 - 106.

بالمعادلة، وهذا منافي تماما لقواعد المعايير المحاسبية الدولية والتي تفرض في مثل هذه الحالة أن يكون التوحيد معتمدا على طريقة التوحيد النسبي وهذه الطريقة غير موجودة في SCF.

فحسب المعايير المحاسبية الدولية يجب على مجمع صيدال أن يفرض على هذه الشركات رقابة مشتركة، حيث يقوم محاسبا بتجميع حصته من كل بنود القوائم المالية الفردية لتلك الشركات مع البنود المماثلة لها في قوائمه المالية، أو يمكن أن يقوم بمعالجة مساهماته وتسجيلها في بنود منفصلة كونها خارج محيط التوحيد لامتلاكه نسبة أقل من 20% من حقوق الملكية.

وعند مقارنة نصوص المعايير المحاسبية الدولية مع تلك المطبقة داخل مجمع اتصالات الجزائر عند إعداد القوائم المالية الموحدة، نجد أن المجمع يوحد الفروع التابعة وفق إجراءات وتشريعات النظام المحاسبي المالي المطابقة تماما لنصوص المعايير المحاسبية الدولية، ذلك لأن الشركة الأم AT هي المساهمة الوحيدة للفرعان ATM و ATS بنسبة تفوق 100%.

الشكل رقم (3-6): طريقة التوحيد وفق نوع السيطرة الممارسة

نوع السيطرة النظام المحاسبي	السيطرة المطلقة Les filiales	التأثير الملحوظ Les sociétés associée	السيطرة المشتركة Lessociétés en participation
المعايير المحاسبية الدولية	التوحيد الكلي	طريقة المعادلة	التوحيد النسبي
نظام المحاسبي المالي	التوحيد الكلي	طريقة المعادلة	طريقة المعادلة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعطيات السابقة.

المبحث الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجمعي صيدال واتصالات الجزائر

يقوم مجمع صيدال بإعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال تجميع القوائم المالية الفردية للشركات التابعة الداخلة في محيط التجميع، حيث يقوم بعرضها بعد اجراء مجموعة من الاستبعادات الداخلية والاقصاءات على مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج.

المطلب الأول: تقديم حسابات الشركات الموحدة قبل المعالجة

سنقوم في هذا المطلب بتقديم حسابات شركات كل من مجمع صيدال ومجمع اتصالات الجزائر الداخلة في محيط التوحيد قبل إجراء عمليات المعالجة واستبعادات الأرصدة بين شركات المجمع، وتتمثل هذه الحسابات في الميزانية (الأصول والخصوم) وجدول حسابات النتائج.

الفرع الأول: عرض الميزانيات المجمعة قبل المعالجة لمجمعي صيدال واتصالات الجزائر

الجدول رقم (3-5): الميزانية المجمعة قبل التعديلات - الأصول (مجمع صيدال)

المبالغ المجمعة قبل التعديلات			الفروع إبيبرال وسوميدال			الشركة الأم			الوحدة بالدينار الجزائري
2016/12/31			2016/12/31			2016/12/31			الأصول
المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمؤنات	المبلغ الخام	المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمؤنات	المبلغ الخام	المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمؤنات	المبلغ الخام	
115 414 200		115 414 200	2 511 383			115 414 200		115 414 200	أصول غير جارية
16 879 627	195 224 375	212 104 002		2 158 490	4 669 873	14 368 243	193 065 885	207 434 129	فارق الاقتناء- الإيجابي والسلبى
10 383 338 838	5 637 047 200	10 383 338 838	1 260 839 600			9 122 499 238		9 122 499 238	تثبيتات معنوية
1 692 900 275	13 798 654 170	7 329 947 476	741 635 574			951 264 702	5 112 317 742	6 063 582 444	تثبيتات عينية
1 299 353 291	2 252 959	15 098 007 461	330 240 901	524 729 458	1 266 365 032	969 112 389	13 145 122 865	14 114 235 255	أراضي
277 770 251		280 023 210	194 787 524	653 531 305	983 772 206	277 770 251	2 252 959	280 023 210	مباني
11 189 299 772		11 189 299 772			194 787 524	10 994 512 248		10 994 512 248	تثبيتات عينة أخرى
									تثبيتات ممنوح امتيازها
									تثبيتات قيد الإنجاز
									تثبيتات مالية
2 880 760 120	58 940 055	2 939 700 175				2 880 760 120	58 940 055	2 939 700 175	سندات موضوعة موضع معادلة
3 000 000 000		3 000 000 000				3 000 000 000		3 000 000 000	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
154 332 649		154 332 649	1 926 024		1 926 024	152 406 625		152 406 625	سندات أخرى مثبتة
291 018 838		291 018 838	9 637 023		9 637 023	281 381 815		281 381 815	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
31 301 067 861	19 692 118 759	50 993 186 620	2 541 578 029	1 180 419 252	3 721 997 281	28 759 489 832	18 511 699 507	47 271 189 339	ضرائب مؤجلة - أصول
									مجموع الأصول غير الجارية
5 729 431 770	629 232 319	6 358 574 089	826 834 242		826 834 242	4 902 507 528	629 232 319	5 531 739 847	أصول جارية
			66 077 472						مخزونات ومنتجات قيد التصنيع
3 684 822 211	1 906 769 106	5 591 591 318	14 464 420	242 570 588	308 648 060	3 618 744 739	1 664 198 519	5 282 943 258	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
1 491 965 167	377 579	1 492 342 746	66 540 843		14 464 420	1 477 500 746	377 579	1 477 878 326	الزيبان والحسابات الملحقة
173 799 703	11 998 649	185 798 352			66 540 843	107 258 859	11 998 649	119 257 508	المدينون الآخرون
									الضرائب وما شابهها
18 559 989		18 559 989				18 559 989		18 559 989	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
5 131 000 388	83 275 568	5 214 275 956	21 162 349		21 162 349	5 109 838 039	83 275 568	5 193 113 607	الموجودات وما شابهها
									الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية
									الأخرى
									الخزينة
16 229 489 228	2 631 653 222	18 861 142 450	995 079 327	242 570 588	1 237 649 914	15 234 409 902	2 389 082 634	17 623 492 535	مجموع الأصول الجارية
47 530 557 090	22 323 771 981	69 854 329 070	3 536 657 536	1 422 989 840	4 959 647 196	43 993 899 734	20 900 782 141	64 894 681 875	مجموع الأصول

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع اتصالات الجزائر، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية،

جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 207.

الجدول رقم (3-6): الميزانية المجمعة قبل التعديلات - الخصوم (مجمع صيدال)

المبالغ المجمعة قبل التعديلات	الفروع إيبيرال وسوميديال	الشركة الأم	الوحدة بالدينار الجزائري
2016/12/31	2016/12/31	2016/12/31	الخصوم
5 224 560 000	2 724 560 000	2 500 000 000	الأموال الخاصة رأس المال المصدر مخصصات الدولة
8 721 856 492		8 721 856 492	الأموال الخاصة
12 992 093 628	328 479 443	12 663 614 184	علاوات واحتياطات - احتياطات موحدة
1 590 686 860	12 131 707	1 578 555 153	فوارق إعادة التقييم فوارق المعادلة
1 574 489 970	-40 237 639	1 614 727 609	نتيجة صافية حصة المجمع
-1 780 406 374	-824 157 337	-956 249 037	أموال خاصة أخرى-ترحيل من جديد حصة الأقلية
28 323 280 576	2 200 776 174	26 122 504 402	مجموع الأموال الخاصة
8 973 229 627	476 799 478	8 496 430 148	الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية
17 509 995	17 509 995		ضرائب مؤجلة - خصوم
1 061 401 552		1 061 401 552	ديون أخرى غير جارية
1 345 087 322	33 993 987	1 311 093 335	مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا
11 397 228 496	528 303 461	10 868 925 035	مجموع الخصوم غير الجارية
2 473 927 314	100 489 893	2 373 437 421	الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقه
776 153 641	15 024 467	761 129 174	ضرائب مستحقة
3 749 803 619	321 777 979	3 428 025 639	ديون جارية أخرى
810 163 444	370 285 382	439 878 062	خزينة سلبية
7 810 048 018	807 577 721	7 002 470 297	مجموع الخصوم الجارية
47 530 557 090	3 536 657 356	43 993 899 734	مجموع الخصوم

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2017/2018، ص 208.

الجدول رقم (3-7): الميزانية المجمعة قبل التعديلات - الأصول (مجمع اتصالات الجزائر)

المبالغ المجمعة قبل التعديلات			الفروع ATM وATS			الشركة الأم AT			الوحدة بالدينار الجزائري
2016/12/31			2016/12/31			2016/12/31			الأصول
المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الخام	المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الخام	المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الخام	
15 048 907 175,85 443 923 037 487, 88 14 195 424 680, 69 24 487 903 170 1 428 579 006,74 2 568 305 578,09	5 706 720 332,34 150 073 810 627,67 919 920 998,62	15 755 627 508,19 593 996 848 115,55 15 115 345 679,31 24 487 903 170 1 428 579 006,74 2 568 305 578,09	9 295 700 995,09 105 058 598 583,41 10 159 321 754,16 210 757 332,86 1 591 293 699,12	3 549 286 920, 3 149 153 889 629, 05	12 844 987915,39 254 212 488 212,46 10 159 321 754,16 210 757 332,86 1 591 293 699,12	753 206 180, 76 123 485 888 254,75 4 036 102 926,53 24 487 903 170 1217821673,88 977011878,97	2 157 433 412,04 919 920 998,62 919 920 998,62	2 910 639 592,8 339 784 359 903,09 4 956 023 925,15 24 487 903 170 1 217 821 673,88 977 011 878,97	أصول غير جارية تثبيتات معنوية تثبيتات عينية تثبيتات جاري انجازها حوصص أخرى وحقوق مرتبطة القروض وأصول مالية غير جارية الحسابات الدائنة الأخرى والمثبتة
501 652 157 099, 25	156 700 451 958, 63	653 352 609 057, 88	126 315 672 364, 64	152 703 176 549, 35	239 018 848 913, 99	154 957 934 084, 89	219 375 826 059	374 333 760 143,89	مجموع الأصول غير الجارية
15 844 009 420, 89 49 697 207 688, 95 17 137 493 814, 46 7 413 909 285, 96 23 135 473 587, 8 42 864 951 877,26	931 906 271, 26 129 267 941 379,85 3 052 002 856, 03	16 815 915 692,15 178 965 149 068,8 20 189 496 670,49 17 413 909 285, 96 23 135 473 587, 8 42 864 951 877,26	4 443 781 839,1 22 945 591 865,1 9 352 948 582,55 8 907 537 591,16 13 561 582 737,80 28 859 574 292,44	75 547 230, 4 24 958 928 219, 66 2 774 235, 65	4 519 329 069,5 47 904 520 084,76 9 355 722 818, 2 8 907 537 591,16 13 561 582 737,80 28 859 574 292,44	11440227581, 79 51 710 544 043,51 7 787 319 467,80 8 506 371 694,80 00 9 573 890 850 14 005 377 584,82	856 359 040,86 104 309 013 160,19 3 049 228 620,38	12 296 586 622,65 156 019 557 203,7 10 836 548 087, 94 8 506 371 694,8 9 573 890 850 14 005 377 584,82	أصول جارية المخزون الزبائن مديون آخرون ضرائب وحسابات ملحقه حسابات دائنة واستخدامات مماثلة أصول مالية جارية أخرى الخزينة أصول
156 093 045 675, 32	133 251 850 507,14	279 195 399 511,97	78 718 068 325,6	25 037 249 685,71	113 108 266 593,86	103 023 731 222,48	108 214 600 821,43	211 238 332 043,91	مجموع الأصول الجارية
657 745 202 774, 57	289 952 302 465, 77	932 548 008 569,85	205 033 740 690,24	177 740 426 235, 06	392 127 115 507,85	257 981 665 307,37	327 590 426 880,43	585 572 092 187,8	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على ملاحق مذكرة معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

الجدول رقم (3-8): الميزانية المجمعة قبل التعديلات - الخصوم (مجمع اتصالات الجزائر)

المبالغ المجمعة قبل التعديلات	الفرع ATS	الفرع ATM	الشركة الأم AT	الوحدة بالدينار الجزائري
2016/12/31	2016/12/31	2016/12/31	2016/12/31	الخصوم
88 275 180 000	25 000 000 000	2 000 000 000	61 275 180 000	الأموال الخاصة
103 575 752 435,37	56 057 007 797, 70	1 440 606 880, 77	46 078 137 756, 90	رأس المال
-	-	-	-	احتياطيات
20 316 270 196,7	14 065 998 659, 76	10 523 212, 19	6 239 748 324, 75	فارق إعادة التقييم
-969 559 811, 91	124 023 087, 46	189 625 113, 50	- 1 283 208 012, 87	النتيجة الصافية
26 646 598 128, 95	-	-	26 646 598 128, 95	مرحل من جديد
				الأموال خاصة أخرى
237 844 240 949,11	95 247 029 544, 92	3 640 755 206, 46	138 956 456 197, 73	مجموع الأموال الخاصة
5 284 126 753, 91	2 660 537 992, 49	-	2 623 588 761, 42	الخصوم غير الجارية
587 552 547,81	16 445 981, 85	103 722 993, 67	467 383 572, 29	اقتراضات وديون مالية
153 015 501, 52	00	-	153 015 501, 52	ضرائب مؤجلة
44 416 014 982,19	28 930 000 235, 75	1 288 690 649, 07	14 197 324 097, 37	ديون أخرى غير جارية
				إيرادات مسجلة مسبقا
50 440 709 785, 43	31 606 984 210, 07	1 392 413 642, 74	17 441 311 932, 60	مجموع الخصوم غير الجارية
105 909 334 678, 28	54 576 844 032, 87	1 184 507 509, 59	50 147 983 135, 82	الخصوم الجارية
45 327 617 885, 99	15 255 258 372, 76	631 807 147, 39	29 440 552 365, 84	موردون وحسابات ملحقة
32 584 526 343, 89	8 910 553 413, 87	1 940 536 192, 12	21 733 436 737, 90	ضرائب مستحقة
261 924 937, 48	00	00	261 924 937, 48	ديون جارية أخرى
				خزينة الخصوم
184 083 403 845, 64	78 742 655 819, 50	3 756 850 849, 10	101 583 897 177, 04	مجموع الخصوم الجارية
472 368 354 580, 18	205 596 669 574, 49	8 790 019 698, 30	257 981 665 307, 37	مجموع الخصوم

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 112.

الفرع الثاني: عرض جدول حسابات النتائج قبل المعالجة لمجمعي صيدال واتصالات الجزائر

الجدول رقم (3-9): حسابات النتائج المجمعة قبل التعديلات (مجمع صيدال)

المبالغ المجمعة قبل التعديلات	الفروع إيبيرال وسوميديال	الشركة الأم	الوحدة بالدينار الجزائري
2016/12/31	2016/12/31	2016/12/31	البنود
10 227 137 584	617 847 362	9 609 290 222	رقم الأعمال
265663 624	30 183 595	235 480 029	تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
			الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
10 492 801 208	648 030 957	9 844 770 251	1- إنتاج السنة امالية
-3 663 777 474	-291 956 138	-3 371 821 336	المشتريات المستهلكة
-925 053 990	-40 878 093	-884 175 896	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-4 588 831 464	-332 834 231	-4 255 997 232	2- استهلاك السنة المالية
5 903 969 744	315 196 725	5 588 773 019	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
-3 023 474 168	-149 538 025	-2 873 936 143	مصاريف المستخدمين
-173 817 525	-9 195 977	-164 621 548	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
2 706 678 051	156 462 723	2 550 215 328	4- الفائض الإجمالي
72 651 701	14 676 220	57 975481	المنتجات العمليات الأخرى
-99 258 044	-19 009 726	-80248318	المصاريف العمالية الأخرى
-1 299 102 638	-139 408 417	-1 159 694 222	المخصصات للمؤونات والاهتلاكات
719 627 105	3 357 980	716269125	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات
2 100 596 175	16 078 781	2084517394	5- النتيجة العملياتية
183 271 195	1 626 037	181645158	الإيرادات المالية
-177 710 46	-58 916 574	-118 793882	المصاريف المالية
5 560 739	-57 290 537	62 851 276	6- النتيجة المالية
2 106 156 914	-41 211 757	2147 368 670	7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
-628 653 272		-628 653 272	الضرائب المستحقة على النتائج العادية
-96 986 328	-974 118	-96 012 211	الضرائب المؤجلة على النتائج العادية
11 468 351 209	667 691 194	10 800 660 015	مجموع إيرادات الأنشطة العادية
-9 893 861 239	-707 928 833	-9 185 932 406	مجموع مصاريف الأنشطة العادية
1 574 489 970	-40 237	1 614 727 609	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - الإيرادات (يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية - المصاريف
0	0	0	9- النتيجة غير العادية
1 574 489 970	-40 237 639	1 614 727 609	10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة ذوي الأقلية في النتيجة الصافية
			حصة ذوي الأقلية في النتيجة الصافية
1574 489 970	-40 237 639	1 614 727 609	11- النتيجة الصافية الموحدة

المصر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 209.

الجدول رقم (3-10): حسابات النتائج المجمعة قبل التعديلات (مجمع اتصالات الجزائر)

المبالغ المجمعة قبل التعديلات	فرع ATM	فرع ATS	الشركة الأم	الوحدة بالدينار الجزائري
2016/12/31	2016/12/31	2016/12/31	2016/12/31	البنود
220 633 619 483, 94	122 383 591 737, 32	3 378 619 526, 29	94 871 408 220, 33	رقم الأعمال
13 109 345, 65	00	-	13 109 345, 65	تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
2 119 715 505, 08	00	-	2 119 715 505, 08	الإنتاج المثبت
3 047 202, 80	3 047 202, 80	-	-	إعانات الاستغلال
222 769 491 537, 47	122 386 638 940, 12	3 378 619 526, 29	97 004 233 071, 06	12- إنتاج السنة المالية
-19 568 796 991,99	- 4 359 781 318, 73	- 208 626 043, 20	- 1 5000 389 630, 06	المشتريات المستهلكة
-79 758 164 991, 53	- 58 448 687 868, 61	-1 749 996 952, 01	-19 559 480 170, 91	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-99 321 961 983,52	- 62 803 469 187, 34	-1 958 622 995, 21	-34 559 869 800, 97	13- استهلاك السنة المالية
123 447 529 553,95	59 583 169 752, 78	1 419 996 531, 08	62 444 363 270, 09	14- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
-45 952 748 116,2	- 8 274 711 663, 53	- 806 129 954, 63	- 36 871 942 498, 04	مصاريف المستخدمين
- 11 252 343 459,04	- 8 607 859 078, 64	- 261 539 687, 19	- 2 382 944 693, 21	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
66 242 401 978,71	42 700 599 010, 61	352 326 889, 26	23 189 476 078, 84	15- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
10 202 106 038,38	7 667 882 937, 92	8 117 856, 85	2 526 105 243, 61	المنتجات العمليات الأخرى
- 1 208 728 567,72	- 293 599 771, 26	- 7 230 972, 13	- 907 897 824, 33	المصاريف العمالية الأخرى
-52 120 766 563,62	- 29 934 542 961, 91	- 835 690 891, 64	- 21 350 532 710, 07	المخصصات للمؤنات والاهتلاكات
4 635 117 272, 91	57 106 751, 29	504 652 130, 27	4 073 358 391, 35	استرجاع خسائر القيمة والمؤنات
27 750 130 158, 66	20 197 445 966, 65	22 175 012, 61	7 530 509 179, 40	16- النتيجة العمالية
1 823 187 136,03	492 234 504, 96	26 094 386, 92	1 304 858 244, 15	الإيرادات المالية
-2 319 237 114,27	- 157 095 311, 17	6 305 237, 09	- 1 650 118 148, 31	المصاريف المالية
969 150 560 987,98	961 936 831 463, 04	28 480249, 70	7 185 249 275, 24	17- النتيجة المالية
-7 059 553 319, 22	- 6 068 905 887	- 17 957 037, 51	- 972 690 394, 78	النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
-244 167 276,28	94 553 891, 28	-	- 338 721 167, 56	الضرائب المستحقة على النتائج العادية
239 429 901 984, 79	130 603 863 134, 29	3 917 483 900, 33	104 908 554 950, 17	الضرائب المؤجلة على النتائج العادية
13 596 186 549, 12	116 537 864 474, 53	-3 906 960 688, 14	-99 034 717 237, 27	مجموع إيرادات الأنشطة العادية
19 950 359 584,85	14 065 998 659, 76	10 523 212, 19	5 873 837 712, 90	مجموع مصاريف الأنشطة العادية
365 910 611, 85	-	-	365 910 611, 85	19- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	-	-	-	العناصر غير العادية - الإيرادات (يطلب بيانها)
365 910 611, 85	-	-	365 910 611, 85	العناصر غير العادية - المصاريف
20 316 270 196,7	14 065 998 659, 76	10 523 212, 19	6 239 748 324 ,75	20- النتيجة غير العادية
				21- النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 113- 114.

المطلب الثاني: استبعاد الأرصدة والمعاملات داخل مجمع صيدال

يتم إقصاء العمليات الداخلية بين شركات المجمع عند إعداد القوائم المالية الموحدة، تكون عملية الإقصاء على مستوى الحسابات الداخلية في الميزانية، وكذلك على مستوى حساب النتائج، وذلك بناء على طرق التجميع (طريقة التكامل الشامل، أسلوب المعادلة) التي يطبقها مجمع صيدال.

الفرع الأول: إستبعاد الحسابات والأرصدة المتبادلة في مجمع صيدال

يتم تحديد المعاملات والأرصدة المتبادلة بين شركات المجمع فيما بينها في ملخصات توحيد الحسابات التي يعدها كل فرع، وتستخدم فيما بعد في ورقة العمل للحسابات المجمعة التي يتم فيها إستبعاد المعاملات والأرصدة المتبادلة من أجل التوصل إلى التقارير المالية الموحدة.

وعلى مستوى مجمع صيدال تتضمن هذه الخطوة العمليات التالية:

❖ إستبعاد الذمم والديون ما بين شركات المجمع؛

❖ إستبعاد المصاريف والإيرادات ما بين شركات المجمع؛

❖ إستبعاد المؤنات المقيدة على شركات المجمع؛

❖ إستبعاد توزيعات الأرباح.

أولاً: إستبعاد الذمم والديون

بناء على البيانات الواردة في ملخصات توحيد الحسابات للفروع نلاحظ وجود حسابات للذمم والديون المسجلة

بين الفروع يجب استبعادها وهي:

الجدول رقم (3-11): حساب العملاء (الذمم أو الحقوق) (الوحدة ب دج).

البيان	الشركة الأم	فرع إيبيرال	فرع سوميدال	المجموع
الشركة الأم	-	-	-	-
فرع إيبيرال	-	-	43 873 393,98	43 873 393,98
فرع سوميدال	-	-	-	-
المجموع	00	00	43 873 393,98	43 873 393,98

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 211.

الجدول رقم (3-12): حساب الموردين (الديون) (الوحدة ب دج).

البيان	الشركة الأم	فرع إيبيرال	فرع سوميدال	المجموع
الشركة الأم	-	-	-	00
فرع إيبيرال	-	-	-	00
فرع سوميدال	-	43 873 393,98	-	43 873 393,98
المجموع	00	43 873 393,98	00	43 873 393,98

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 211.

الجدول رقم (3-13): حساب المدينين الآخرين (الوحدة ب دج).

المجموع	فرع سوميديال	فرع إيبيرال	الشركة الأم	البيان
00	-	-	-	الشركة الأم
236 875 759,97	236 875 759,97	-	-	فرع إيبيرال
00	-	-	-	فرع سوميديال
236 875 759,97	236 875 759,97	00	00	المجموع

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 212.

الجدول رقم (3-14): حساب الديون الأخرى (الوحدة ب دج)

المجموع	فرع سوميديال	فرع إيبيرال	الشركة الأم	البيان
00	-	-	-	الشركة الأم
236 875 759, 97	236 875 759, 97	-	-	فرع إيبيرال
00	-	236 875 759, 97	-	فرع سوميديال
236 875 759, 97	236 875 759, 97	236 875 759, 97	00	المجموع

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 212.

التسجيل المحاسبي:

الفرع	الحساب	مدين	دائن
استبعاد الذمم والديون			
سوميديال	الموردون والحسابات الملحقة	43 873 393,98	
إيبيرال	العملاء والحسابات الملحقة		43 873 393,98
سوميديال	الديون الأخرى	236 875 759, 97	
إيبيرال	المدينون الآخرون		236 875 759, 97

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 211.

ثانيا: إستبعاد المصاريف والإيرادات

بناء على البيانات الواردة في ملخصات توحيد الحسابات للفروع نالحظ وجود حسابات الإيرادات والمصاريف ما بين الفروع يجب استبعادها أيضا وهي:

الجدول رقم (3-15): حسابات الإيرادات (الوحدة ب دج)

المجموع	فرع سوميديال	فرع إيبيرال	الشركة الأم	البيان
00	-	-	-	الشركة الأم
3 726 100	3 726 100	-	-	فرع إيبيرال
00	-	-	-	فرع سوميديال
3 726 100	3 726 100	00	00	المجموع

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 212.

الجدول رقم (3-16): حسابات المصاريف (الوحدة ب دج)

المجموع	فرع سوميديال	فرع إيبيرال	الشركة الأم	البيان
00	-	-	-	الشركة الأم
00	-	-	-	فرع إيبيرال
3 726 100	-	3 726 100	-	فرع سوميديال
3 726 100	00	3 726 100	00	المجموع

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 213.

التسجيل المحاسبي:

الفرع	الحساب	مدين	دائن
استبعاد الذمم والديون			
سوميديال إيبيرال	الخدمات المبيعات	3 726 100	3 726 100

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 213.

ثالثا: إستبعاد المؤونات المقيدة على شركات المجمع: بناءا على البيانات الواردة في ملخصات توحيد الحسابات للفروع نالحظ عدم وجود مؤونات على شركات المجمع.

رابعا: إستبعاد توزيعات الأرباح: لا توجد توزيعات خلال السنة المالية 2016.

الفرع الثاني: إستبعاد حساب الاستثمارات في الفروع

الخطوة الأخيرة في عملية توحيد الحسابات هي تقسيم الأموال الخاصة بين حقوق الشركة الأم وحقوق الأقلية وهي تتضمن¹:

❖ إستبعاد الأوراق المالية للشركة المستثمر فيها أي إستبعاد حساب الإستثمارات المالية من التقارير المالية المجمعة (جانبا الأصول)؛

❖ تقسيم الأموال الخاصة والنتيجة للفروع الموحدة التي تظهر في الميزانية المجمعة (جانبا الخصوم)؛

¹ بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص 213.

❖ بين الشركة الأم وحقوق الأقلية؛

❖ المعالجة المحاسبية لفارق التوحيد الأول.

أولاً: إستبعاد الأموال الخاصة للفروع وكذلك المساهمات الأخرى

تتم هذه العملية بافتراض أن قيمة المساهمات مساوية لنصيب الشركة الأم في صافي أصول الشركة الفرع، غير أن هذا لا ينطبق على جميع الحالات بسبب أن تكلفة حيازة المساهمات تكون مختلفة عن قيمتها المحاسبية عموماً. هذا الإختلاف في القيم تنتج عنه الشهرة التي تساوي فارق القيمة العادلة لصافي الأصول والقيمة المحاسبية للمساهمات.

ثانياً: طريقة التوحيد الكلي

بالنسبة للفروع تقسم الأموال الخاصة بين حقوق الشركة الأم وحقوق الأقلية تبعاً لنسبة الحقوق وينسب الفرق بين تكلفة المساهمات وقيمتها العادلة إلى فارق التوحيد.

الجدول رقم (3-17): الأموال الخاصة في فرع إبييرال (الوحدة ب دج)

الأموال الخاصة	فرع إبييرال	حصة المجمع 99,998181%	حصة الأقلية 0.001809%
رأس المال الصادر	552 760 000	552 750 000	10 000
نتيجة صافية	-51 033 982,14	-51 033 058,88	-923,26
أموال خاصة أخرى	-790 998 231,57	-790 983 921,59	-14 309,98
مجموع الأموال الخاصة	-289 272 213,71	-289 266 980,47	-5 233,24

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 214.

الجدول رقم (3-18): الأموال الخاصة في فرع سوميدال (الوحدة ب دج)

الأموال الخاصة	فرع سوميدال	حصة المجمع 59%	حصة الأقلية 41%
رأس المال المصدر	2 171 800 000	1 281 300 000	890 500 000
علاوات وإحتياطيات	327 078 641,59	198 199 669,43	128 878 972,16
فوارق إعادة التقييم	12 131 706,74	7 157 706,98	4 973 999,76
نتيجة صافية	10 796 343,32	6 368 919,30	4 427 424,02
أموال خاصة أخرى	-33 159 105,73	-19 563 872,38	-13 595 233,35
مجموع الأموال الخاصة	2 488 674 585,92	1 473 462 423,33	1 015 185 162,59

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 214.

الجدول رقم (3-19): مجموع الأموال الخاصة في الفروع (إيبيرال وسوميديال) (الوحدة ب دج)

الأموال الخاصة	فرع إيبيرال	حصة المجمع 59%	حصة الأقلية 41%
رأس المال المصدر	2 724 560 000	1 834 050 000	890 500 000
علاوات وإحتياطات	327 078 641,59	198 199 669,43	128 878 972,16
فوارق إعادة التقييم	12 131 706,74	7 157 706,98	4 973 999,76
نتيجة صافية	-40 237 638,82	-44 664 139,58	4 426 500,76
أموال خاصة أخرى	-824 157 337,30	-810 574 793,97	-13 609 543,33
مجموع الأموال الخاصة	2 488 674 585,92	1 184 195 442,86	1 015 179 929,35

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 214. التسجيل المحاسبي:

الجدول رقم (3-20): إستبعاد المساهمات والأموال الخاصة لفرع إيبيرال

رقم الحساب	الحساب	مدين	الدائن
101	رأس المال الصادر	552 760 000	
11	أموال خاصة أخرى	-790 998 231,57	
12	نتيجة صافية	-51 033 982,14	
261	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بها		552 750 000
102	فارق التوحيد		10 000
11	الأموال الخاصة الأخرى: حصة المجمع		-790 983 921,59
102	الأموال الخاصة الأخرى: حصة الأقلية		-14 309,98
12	النتيجة الصافية: حصة المجمع		-51 033 085,88
102	النتيجة صافية: حصة الأقلية		-923,26
	المجموع	-289 272 213,71	-289 272 213,71

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 215.

ثالثا: طريقة المعادلة

في إطار تطبيق طريقة المعادلة لا يتم تجميع حسابات الشركات المشتركة مع حسابات الشركة الأم وبالتالي فلا داعي لتقسيم الأموال الخاصة. وتتمثل عملية التوحيد في هذه الحالة في إعادة تقييم المساهمات حتى تعكس الحصة الموافقة لها في القيمة العادلة لصافي أصول الشركات المستثمر فيها، إذ أن هذه المساهمات تمنح للشركة الأم حقوقا (في حدود نسبة الحقوق) في رأس المال والإحتياطات والنتيجة منذ تاريخ إقتناء المساهمات إلى غاية تاريخ توحيد التقارير المالية.

وقد تم حسابها وتقييمها محاسبيا كمايلي: (الوحدة ب دج)

الجدول رقم (3-21): الأموال الخاصة في المنشآت المشتركة

البيان	رأس المال الاجتماعي	نسبة السيطرة	الأموال الخاصة في 2016/12/31	حصة المجمع	القيمة المحاسبية للمساهمات	فائض القيمة
فايرز صيدال للصناعة	912 000 000	%30	2 580 704 279,31	774 211 283,79	273 600 000	500 611 283,79
صيدال-شمال أفريقي للصناعة	426 200 000	%30	1 884 562 803,96	565 368 841,19	127 860 000	437 508 841,19
نوفار	288 000 000	%4,40	1 121 147 650,19	49 330 496,61	12 672 000	36 658 496,61
صيدانورا	150 000 000	%49	235 428 146,16	115 359 791,62	73 500 000	41 859 791,62
طافكو	1 083 484 400	%44,51	1 214 249 693,44	540 426 209,94	482 225 600	85 200 609,94
جوراس	90 000 000	%30	-27 456 093,69	-8 236 828,11	27 000 000	-35 236 828,11
ألجييري كليرينغ	240 000 000	%2.34	132 441 282,78	3 104 092,57	5 625 000	-2 520 907,43
المجموع	3 189 684 400		7 141 077 762,16	2 039 563 887,61	1 002 482 600	1 037 081 287,61

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص 216.

❖ توحيد الشركات المشتركة والمساهمات الأخرى

يتم تسجيل القيود المحاسبية للشركات المشتركة في حسابات المنشأة الأم وفق القيود التالية¹:

أ- التسجيل المحاسبي في الميزانية

رقم الحساب	الحساب	مدين	دائن
265	سندات موضوعة موضع معادلة	1 388 910 621,59	
265	مساهمات أخرى		414 132 000
107	فارق المعادلة		974 778 621,59
	المجموع	1 388 910 621,59	1 388 910 621,59

¹ بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص 216.

ب- التسجيل المحاسبي في حساب النتيجة

البيان	النتيجة الصافية 2016/12/31	نسبة السيطرة	الحصة في النتيجة 2016/12/31
فايرز صيدال للصناعة	-487 978 723,80	%30	-146 384 617,14
صيدال-شمال أفريقيا للصناعة	296 656 453,13	%30	88 996 935,94
نوفار	-11 704 200,46	%4,40	-4 914 984,82
صيدانورا	-3 322 533,93	%49	-1 628 041,63
طافكو	-75 709 784	%44,51	-33 698 424,86
جوراس	18 989 305,35	%30	5 696 791,61
ألجيري كلينينغ	-17 745 413,77	%2,34	-415 908,14
المجموع	-380 814 897,48		-92 348 249,04

ج- تقديم حصة المجمع في النتيجة الصافية للمنشآت المشتركة وفق القيد التالي:

رقم الحساب	الحساب	مدين	دائن
12	نتيجة صافية حصة المجمع	-92 348 249,04	
655	الحصة في النتيجة الصافية للشركات موضع المعادلة		-92 348 249,04
	المجموع	-92 348 249,04	-92 348 249,04

سنعرض فيما يلي ورقة العمل لإعداد التقارير المالية الموحدة في مجمع صيدال والتي تعتمد في إعدادها على البيانات التي قدمناها أعلاه.

الجدول رقم (3-22): ورقة العمل لإجراء التعديلات على الميزانيات المجمعة - الأصول

المبالغ المجمعة بعد التعديلات			التعديلات		المبالغ المجمعة قبل التعديلات			الوحدة بالدينار الجزائري
2016/12/31			المبلغ الخام		2016/12/31			الأصول
المبلغ الصافي	الإهلاكات والمؤنات	المبلغ الخام	دائن	مدين	المبلغ الصافي	الإهلاكات والمؤنات	المبلغ الخام	
115 414 200		115 414 200			115 414 200		115 414 200	أصول غير جارية
16 879 627	195 224 375	212 104 002			16 879 627	195 224 375	212 104 002	فارق الإقتناء- الإيجابي والسليبي
10 383 338 838	5 637 047 200	10 383 338 838			10 383 338 838		10 383 338 838	تثبيات معنوية
1 692 900 275	13 798 654 170	7 329 947 476			1 692 900 275	5 637 047 200	7 329 947 476	تثبيات عينية
1 299 353 291	2 252 959	15 098 007 461			1 299 353 291	13 798 654 170	15 098 007 461	أراضي
277 770 251		280 023 210			277 770 251	2 252 959	280 023 210	مباني
11 189 299 772		11 189 299 772			11 189 299 772		11 189 299 772	تثبيات عينة أخرى
1 388 910 622		1 388 910 622		1 388 910 622				تثبيات ممنوح امتيازها
632 578 120	58 940 055	1691 518 175	2 248 182 000		2 880 760 120	58 940 055	2 939 700 175	تثبيات قيد الإنجاز
3 000 000 000		3 000 000 000			3 000 000 000		3 000 000 000	تثبيات مالية
154 332 649		154 332 649			154 332 649		154 332 649	سندات موضوعة معادلة
291 018 838		291 018 838			291 018 838		291 018 838	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بها
30 441 796 483	19 692 118 759	50 133 915 242	2 248 182 000	1 388 910 622	31 301 067 861	19 692 118 759	50 993 186 620	سندات أخرى مثبته
								قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
								ضرائب مؤجلة - أصول
								مجموع الأصول غير الجارية
5 729 431 770	629 232 319	6 358 574 089			5 729 341 770	629 232 319	6 358 574 089	أصول جارية
3 640 948 917	1 906 769 106	5 547 718 024	43 873 294		3 684 822 211	1 906 769 106	5 591 591 318	مخزونات ومنتجات قيد التصنيع
1 255 089 407	377 579	1 255 644 986	236 875 760		1 491 965 167	377 579	1 492 342 746	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
173 799 703	11 998 649	185 798 352			173 799 703	11 998 649	185 789 352	الزبان والحسابات الملحقه
								المدينون الآخرون
								الضرائب وما شابهها
18 559 989		18 559 989			18 559 989		18 559 989	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
5 131 000 388	83 275 568	5 214 275 956			5 131 000 388	83 275 568	5 214 275 956	الموجودات وما شابهها
15 948 740 174	2 631 653 222	18 580 393 396	280 749 054	0	16 229 489 228	2 389 082 634	18 861 142 450	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
								الخزينة
46 390 536 657	22 323 771 981	68 714 308 628	2 582 931 054	1 388 910 622	47 530 557 090	20 900 782 141	69 854 329 070	مجموع الأصول الجارية
								مجموع الأصول

المصدر: بعيوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص217.

❖ الملاحظات على التعديلات: تتمثل التعديلات المقيدة في ورقة العمل أعلاه الخاصة بالأصول فيما يلي¹:

✓ الجانب المدين:

مجموع التعديلات بلغ 1 388 910 621,59 دج وهو يمثل القيمة الحقيقية للمساهمات في المشاريع التي تمت المحاسبة عنها وفق طريقة المعادلة:

البيان	رأس المال الاجتماعي	نسبة السيطرة	حصة المجمع
فايرز صيدال للصناعة	912 000 000	%30	774 211 283,79
صيدال-شمال أفريقيا للصناعة	426 200 000	%30	565 368 841,19
نوفار	288 000 000	%4,40	49 330 496,61
المجموع	1 626 200 000		1 388 910 621,59

✓ الجانب الدائن:

مجموع التعديلات بلغ 2 528 931 95,053 ج وهو إستبعاد:

- حسابات المساهمات في الفروع صوميدال وإيبيرال المدمجة بطريقة التوحيد الكلي بمبلغ 2 248 182 000 دج؛
- حسابات الذمم على المبيعات والديون على المشتريات ما بين الفروع صوميدال وإيبيرال بمبلغ 43 873 293,98 دج؛
- حسابات الذمم والديون الأخرى ما بين الفروع صوميدال وإيبيرال بمبلغ 875 759,97236 دج.

البيان	المبلغ (دج)
إستبعاد المساهمات في الفروع	2 248 182 000
إستبعاد حسابات الذمم والديون ما بين الفروع	43 873 293,98
إستبعاد حسابات المدينون الآخرون	236 875 759,97
المجموع	2 528 931 053,95

¹ بعوش فيصل، مرجع سابق، ص 218.

الجدول رقم (3-23): ورقة عمل لإجراء التعديلات على الميزانيات المجمعة الخصوم

المبالغ المجمعة بعد التعديلات	التعديلات		الشركة الأم	الوحدة بالدينار الجزائري
	دائن	مدين		
2016/12/31			2016/12/31	الخصوم
2 500 000 000		2 724 560 000	5 224 560 000	الأموال الخاصة رأس المال المصدر
8 721 856 492		130 279 774	8 721 856 492	مخصصات الدولة الأموال الخاصة
12 861 813 854		4 974 000	12 992 093 628	علاوات واحتياطات - احتياطات موحدة
1 585 712 860			1 590 686 860	فوارق إعادة التقييم
1 037 081 288	1 037 081 288			فارق المعادلة
1 509 161 605	-65 328 365		1 574 489 970	نتيجة صافية حصة المجمع
-1 766 796 831	13 609 543		-1 780 406 374	أموال خاصة أخرى-ترحيل من جديد
1 015 179 929	1 015 179 929			حصة الأقلية
28 323 280 576	2 000 542 395	2 859 813 773	28 323 280 576	مجموع الأموال الخاصة
8 973 229 627			8 973 229 627	الخصوم غير الجارية
17 509 995			17 509 995	قروض وديون مالية
1 061 401 552			1 061 401 552	ضرائب مؤجلة - خصوم
1 345 087 322			1 345 087 322	ديون أخرى غير جارية
				مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا
11 397 228 496	00	00	11 397 228 496	مجموع الخصوم غير الجارية
2 473 927 314		43 873 294	2 473 927 314	الخصوم الجارية
776 153 641			776 153 641	موردون وحسابات ملحقه
3 749 803 619		236 875 760	3 749 803 619	ضرائب مستحقة
810 163 444			810 163 444	ديون جارية أخرى
				خزينة سلبية
7 810 048 018	00	280 749 054	7 810 048 018	مجموع الخصوم الجارية
47 530 557 090	2 000 542 395	3 140 562 827	47 530 557 090	مجموع الخصوم

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص219.

❖ **الملاحظات على التعديلات:** تتمثل التعديلات المقيدة في ورقة العمل أعلاه الخاصة بالخصوم فيما يلي¹:

- ✓ **الجانب المدين:** مجموع التعديلات بلغ 3 140 562 39,827 دج وهو يتمثل في إستبعاد:
 - رأس مال الفروع صوميدال وايبارل المدمجة بطريقة التوحيد الكلي بمبلغ 2 724 560 000 دج؛
 - ما يعادل نسبة 29% من إحتياطات صوميدال التي تعود إلى حقوق الأقلية 130 279 773,76 دج؛
 - ما يعادل نسبة 29% من فارق إعادة التقييم في صوميدال التي تعود إلى حقوق الأقلية بمبلغ 4 973 999,76 دج،

¹ بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص 219.

- حسابات الذمم على المبيعات والديون على المشتريات ما بين الفروع صومديال وإيبيرال بمبلغ 43 873 293,98 دج؛

- حسابات الذمم والديون الأخرى ما بين الفروع صومديال وإيبيرال بمبلغ 236 875 97,759 دج.

المبلغ (دج)	البيان
2 724 560 000	إستبعادات حسابات رأس المال للفروع
130 279 773,68	إستبعاد حقوق الأقلية في احتياطات فرع صومديال
4 973 999,79	إستبعاد حقوق الأقلية في فارق إعادة التقييم فرع صومديال
43 873 293,98	إستبعاد حسابات الذمم والديون ما بين الفروع
236 875 759,97	إستبعاد حسابات المدينون الآخرون
3 140 562 827,39	المجموع

- ✓ الجانب الدائن: مجموع التعديلات بلغ 2 000 542 395,03 دج وهو يمثل:

- تسجيل فارق المعادلة على المساهمات المقيدة بطريقة حقوق المعادلة والتي تم حذفها من جانب الأصول بمبلغ 1 037 081 287,61 دج؛

- إستبعاد النتيجة بمبلغ 65 328 365,26 دج؛

- إستبعاد من حساب الترحيل من جديد لفرع إيبيرال بمبلغ 13 609 543,33 دج؛

- تسجيل حقوق الأقلية من منشآت الفروع صومديال وإيبيرال بمبلغ 1 015 179 929,35 دج.

المبلغ (دج)	البيان
1 037 081 287,61	إثبات فارق المعادلة
-65 328 365,26	إستبعاد النتيجة
13 609 543,33	إستبعاد حقوق الأقلية في الأموال الخاصة الأخرى فرع إيبيرال
1 015 179 929,35	حقوق الأقلية في الفرع
2 000 542 395,03	المجموع

الجدول رقم (3-24): ورقة العمل لإجراء التعديلات على حساب النتائج المجمعة

المبالغ المجمعة بعد التعديلات	التعديلات		المبالغ المجمعة قبل التعديلات	الوحدة بالدينار البنود
	مدین	دائن	2016/12/31	
10 223 411 484 663 265 624		3 726 100	10 227 137 584 265 663 624	رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
10 489 075 108	0	3 726 100	10 492 801 208	1- إنتاج السنة امالية
-3 663 777 474 -928 780 090	3 726 100		-3 663 777 474 -925 053 990	المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-4 592 557 564	3 726 100	0	-4 588 831 464	2- استهلاك السنة المالية
5 896 517 544	3 726 100	3 726 100	5 903 969 744	3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
-3 023 474 168 -173 817 525			-3 023 474 168 -173 817 525	مصاريف المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
2 699 225 581	3 726 100	3 726 100	2 706 678 051	4- الفائض الإجمالي
72 651 701 -99 258 044 -1 299 102 638 719 627 105			72 651 701 -99 258 044 -1 299 102 638 719 627 105	المنتجات العملياتية الأخرى المصاريف العمالية الأخرى المخصصات للمؤونات والاهتلاكات استرجاع خسائر القيمة والمؤونات
2 093 143 975	3 726 100	3 726 100	2 100 569 175	5- النتيجة العملياتية
183 271 195 -177 710 456			183 271 701 -177 710 456	الإيرادات المالية المصاريف المالية
5 560 739	0	0	5 560 739	6- النتيجة المالية
2 098 704 714	3 726 100	3 726 100	2 106 156 914	7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
-628 653 272 -96 986 328			-628 653 272 -96 012 211	الضرائب المستحقة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية
11 464 625 109	0	3 726 100	11 468 351 209	مجموع إيرادات الأنشطة العادية
-9 897 587 339	3 726 100	0	-9 893 861 239	مجموع مصاريف الأنشطة العادية
1 567 037 770	3 726 100	3 726 100	1 574 489 970	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
				العناصر غير العادية - الإيرادات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية - المصاريف
0	0	0	0	9- النتيجة غير العادية
1 567 037 770	3 726 100	3 726 100	1 574 489 970	10- النتيجة الصافية للسنة المالية
4 426 501	4 426 501			حصة ذوي الأقلية في النتيجة الصافية
-62 302 666	-62 302 666			حصة ذوي الأقلية في النتيجة الصافية
1 509 161 605	-54 150 065	3 726 100	1 574 489 970	11- النتيجة الصافية الموحدة

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص221.

❖ **الملاحظات على التعديلات:** تتمثل التعديلات الخاصة بحساب النتيجة فيما يلي:

- ✓ الجانب المدين: مجموع التعديلات بلغ 3 726 100 دج وهو يمثل إستبعاد المبيعات ما بين الفروع المدمجة بطريقة التوحيد الكلي وهي سوميديال وإيبيرال.
- ✓ الجانب الدائن: مجموع التعديلات بلغ 54 150 065,26 دج وهو يمثل:
- إستبعاد حساب الخدمات والإستهلاكات الأخرى المقابلة للمبيعات بين الفروع سوميديال وإيبيرال بمبلغ 3 726 100 دج؛
- تقييد حصة الأقلية في نتيجة الفروع سوميديال وإيبيرال بمبلغ 4 426 500,76 دج؛
- تقييد حصة صيدال في نتيجة المنشآت التي تمت دمجها بطريقة المعادلة بمبلغ 62 302 666,02 دج.

المبلغ (دج)	البيان
3 726 100	إستبعاد الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
4 426 500	حقوق الأقلية في نتيجة الفروع
-62 302 666,02	حقوق الشركة الأم في نتيجة الشركات موضع المعادلة
-54 150 065,26	المجموع

المطلب الثالث: مقارنة الحسابات البنينة واقصاءها داخل مجمع اتصالات الجزائر

يتم إعداد الحسابات الداخلية على مستوى الشركة الأم وذلك بهدف تقليل مشاكل عدم تماثل المعلومات المصرح بها، حيث تقوم الشركات التابعة للمجمع ATS و ATM، بإجراء مقاربات تتمثل في إرسال قائمة مقارنة من الشركة المدنية إلى الشركة الدائنة لتأكيد الأرصدة المتواجدة بها، وإذا لم يتم الموافقة على تأكيد الأرصدة هنا يتم إعداد تقرير يرسل مع حزمة التجميع المحاسبي، وفيما يلي نعرض العمليات البنينة بين الشركات المجموعة والشركة الأم.

الفرع الأول: الشركة الأم AT والفرع ATS

تقوم الشركة ATS بإجراء مقاربات من خلال ارسال قائمة مقارنة إلى المنشأة الأم لتأكيد الأرصدة المتوجدة بها.

أولاً: العمليات البنينة بين الشركة AT وATS

ويتم توضيحها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-25): الفروقات بين الشركتين AT و ATS

الفروقات	عند ATS		عند AT	
	المبالغ في: 2016/12/31	رقم الحساب	المبالغ في: 2016/12/31	رقم الحساب
14 946 119, 28	154 216 989, 43	401	169 163 108, 71	411
274 736 990, 98	751 586 362, 85	411	476 849 371, 87	401

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 107.

من خلال الجدول المقدم نلاحظ أن العمليات البنينة بين الشركة الأم AT والشركة التابعة ATS غير متماثلة وبها فروقات حيث أن:

أ- الفرق الأول = 14 946 119, 28: يمثل هذا الفرق من جهة فواتير لم تستلمها بعد الشركة التابعة ATS في نهاية السنة المالية 2016، ومن جهة أخرى يمثل تسديدات لم تدفعها الشركة الأم AT، حيث سيتم تسويتها في سنة 2017 لكلتا الشركتين AT وATS .

ب- الفرق الثاني = 274 736 990, 98: حيث يمثل هذا الفرق ما يلي:

❖ المبلغ 38, 276 201 509: يمثل فواتير التي لم تستلمها بعد قسم المالية والمحاسبة (DFC) للشركة AT.

❖ المبلغ 1 464 518,4: يمثل ثلاثة فواتير لم يتم إدراجها في دفاتر الشركة التابعة ATS والمتمثلة في:

✓ الفاتورة الأولى: تقدر بـ: 150000 المتعلقة بتغطية شريحة لثرايا لأحد الزبائن.

✓ الفاتورة الثانية: تقدر بـ: 8424 المتعلقة بشراء بطاقة SIM مدفوعة الأجر والتي لم تسجلها الشركة الأم AT

✓ الفاتورة الثالثة: تقدر بـ: 1 306 094,4 المتعلقة بمصاريف استئجار شبكة DOMSAT، حيث تم احتسابها

مرتين في الشركة الأم AT .

ثانيا: إقصاء العمليات البنينة بين AT و ATS

يتم إلغاء العمليات البنينة التي أنتجت فروقات في عملية المقاربة، وذلك بعكس أرصدة الأصول والخصوم.

2016/12/31

169 163 108, 71	154 216 989, 43	الموردون	401
	14 946 119, 28	الزبائن (فواتير لم تستلمها شركة ATS)	411
751 586 362,85	476 849 371, 87 276 201 509,38 150 000 8 424 1 306 094,4	الموردون	4010
		المشتريات المستهلكة	600
		مشتريات مستهلكة (شريحة ترايا)	600
		مشتريات مستهلكة (شريحة شريحة SIM)	600
		مشتريات مستهلكة (استئجار شبكة DOMSAT)	600
		الزبائن	411

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 114.

الفرع الثاني: الشركة الأم AT والفرع ATM

تقوم الشركة ATM بإجراء مقاربات من خلال ارسال قائمة مقاربة إلى المنشأة الأم لتأكيد الأرصدة المتوجدة بها.

أولاً: العمليات البنينة بين الشركة AT و ATM

يتم توضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-26): الفروقات بين AT و ATM

الفروقات	عند ATM		عند AT	
	المبالغ في: 2016/12/31	رقم الحساب	المبالغ في: 2016/12/31	رقم الحساب
496 482 222, 45	6 941 515 488, 41	451	7 437 997 710, 86	451120
526 334 978, 13	2 993 227 290, 04	411	2 466 892 311, 91	401
-	5 357 669 071, 43	451	5 357 669 071, 43	451210
238 626 151, 97	89 493 372 833, 50	4016	871 074 681, 53	411

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 108.

من خلال الجدول المقدم نلاحظ أن العمليات الداخلية بين الشركة الأم AT والشركة الفرعية ATM غير متماثلة وبها فروقات، حيث أن:

1- الفرق الأول **496 482 222, 45**: يمثل هذا الفرق من جهة فواتير المنتجات المتعلقة بالزبائن المسجلة في حساب 411 على مستوى الشركة التابعة ATM المقدر ب: **204 050 705,23** والمتعلقة بالسنة المالية 2013، ومبلغ متعلق بالسنة 2014 قدره **159 765 733, 23** ومبلغ قدره **67, 161 197 394** متعلق بالسنة المالية 2015.

ومن جهة أخرى يمثل مبلغ قدره **28 575 946,05** متعلق برئاسة اتصالات الجزائر غير مسجلة محاسبيا، ومبلغ قدره **44 335,37** غير مفوتر من طرف من الشركة التابعة ATM والمتمثل في:

❖ أجر السيدة شبوبة البالغ **4002,05** دج.

❖ منح قرض اجتماعي للسيد شبلي قدره **40 333,32** دج.

2- الفرق الثاني **526 334 978, 13**: يمثل هذا الفرق مبلغ متعلق بفواتير المنتجات الزبائن المدرجة في حساب 411 على مستوى الشركة التابعة ATM، والحساب 451 على مستوى الشركة الأم AT، وعملية تسوية مبلغ قدره **1320000** تم تسجيله على مستوى الشركة الأم AT في **2016/12/29**، ولم يتم فوترته في الشركة التابع (ATM) يتم تسويته في **2017**، (ومبلغ قدره **1145** متعلق بحقوق الطوابع البريدية للشركة ATM).

3- الفرق الثالث **238 626 151, 97**: يمثل هذا الفرق تسوية فاتورة متعلقة بالسنة المالية 2015 المقدر ب **368550** دج من حساب 401 لدى الشركة ATM والحساب 411 لدى الشركة AT، ومبلغ قدره **15 224 252 930** دج يمثل تسوية فاتورة متعلقة بالسنة المالية 2015 من حساب 401 لدى الشركة ATM والحساب 411 لدى الشركة AT، ومبلغ قدره **14 004 672, 06** دج متعلق بالرسم على القيمة المضافة التي تم احتسابها بنسبة **17 %** في حين أن المجمع يطبق معدل الرسم على القيمة المضافة بنسبة **19 %**.

ثانيا: إقصاء العمليات البنينة بين AT و ATM

2016/12/31

	7 437 997 710, 86	عمليات المجمع	451
	28 575 946, 05	تقديم خدمات أخرى	706
6 941 515 488, 41		عمليات المجمع	451
204 050 705,23		الزبائن	411
6 941 515 488, 41		الزبائن	411
161197394,67		الزبائن	411
40333,32		قرض اجتماعي لشبلي	432
4002,05		أجرة السيدة الشبوية	631
	2 466 892 311 ,91	الموردون	401
	1 320 000	الموردون	401
	1145	الرسوم (حقوق الطوابع البريدية)	445
	525 013 833, 13	الزبائن (فواتير لم تسجل في ATM)	411
2 993 227 290, 04		الزبائن	411
	5 357 669 071, 43	عملية المجمع مع ATM	451210
5 357 669 071, 43		عمليات المجمع	451
	8 949 372 833, 50	الموردون	401
871 074 681, 53		الزبائن	411
368 550		الموردون	401
224 252 930, 15		الرسوم	445
14 004 672 ,06		الرسوم	445

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 215.

الفرع الثالث: الفرع ATS والفرع ATM

تقوم الشركتان ATM و ATS بإجراء مقاربات بين بعضهما البعض وفق مايلي:

أولاً: العمليات البنينة بين الشركة التابعة ATS والشركة التابعة ATM

توضح عمليات المقاربة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-27): الفروقات بين ATS و ATM

الفروقات	عند ATM		عند ATS	
	المبالغ في: 2016/12/31	رقم الحساب	المبالغ في: 2016/12/31	رقم الحساب
6 406 502, 23	46773409,19	411	40 366 906, 94	401
00	408 261 349, 99	416	408 261 349, 99	411
00	1 214 658, 49	416	1 214 658, 49	411

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 106.

من خلال الجدول المقدم نلاحظ أن العمليات الداخلية بين الشركة التابعة ATS والشركة التابعة ATM غير متماثلة وبها فرق حيث سيتم تسويتها على مستوى الشركة ATS و ATM في 2017.

الفرع الرابع: تحديد حقوق الأقلية للفرعين ATS و ATM

تحدد حقوق الأقلية في الفرعين كما يلي¹:

❖ بما أن نسبة فائدة الشركة الأم في الفرع يساوي 100 %، فإنه لا توجد حقوق أقلية فيها، فإنه لا يتم توزيع الأموال الخاصة بين حقوق الأغلبية وحقوق الأقلية.

❖ بالنسبة للفرع ATM نسبة فائدة الشركة الأم فيها تساوي 88,44 %، وعليه يستلزم تحديد حقوق الأقلية في الشركة التابعة.

جدول رقم (3-28): تحديد حقوق الأقلية لـ ATM

حقوق الأقلية	حصة AT في ATM	فرع ATM	
2 900 000 000	22 100 000 000	25 000 000 000	رأسمال
6 502 612 904,5 332	49 554 394 893, 166	56 057 007 797, 7	احتياط
1 631 655 844, 5 321	12 434 342 815, 227	14 065 998 659, 76	نتيجة
14 386 678,14 536	109 636 409,31 464	124 023 087, 46	مرحل من حديد
29000	221 000	250 000	عدد أسهم AT في ATM

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 110.

✓ بما أن نسبة AT في ATM تساوي 88,4 % وتمثل حقوق الأغلبية منه نستنتج أن حقوق الأقلية تساوي 100% - 88,4% = 11,6%.

¹ معتاقى جميلة، حمراني حياة، مرجع سابق، ص 110.

✓ من خلال ميزانية الشركة التابعة ATM فإننا نقوم بضرب كل من مبلغ رأس المال والاحتياط والنتيجة الصافية فإن والمرحل من جديد في نسبة امتلاك الشركة الأم AT في الشركة التابعة ATM والتي تمثل نسبة 88,4% للحصول على حصة الشركة الأم AT والباقي يمثل حقوق الأقلية.

المطلب الرابع: عرض القوائم المالية الموحدة بعد المعالجة

بعد الإنتهاء من تقسيم الأموال الخاصة يمكن عرض التقارير المالية الموحدة لمجمع الشركات كما لو أنه يشكل شركة واحدة، وتشمل التقارير المالية الموحدة كلا من الميزانية الموحدة وحساب النتيجة الموحدة والملحق وفيما يلي نعرض هذه القوائم عن مجمعي صيدال واتصالات الجزائر.

الفرع الأول: مجمع صيدال

الجدول رقم (3-29): الميزانية الموحدة لمجمع صيدال - الأصول

2015/12/31	2016/12/31			الأصول
	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي	الاهتلاكات والمؤونات	
87 341 040	87 341 040			أصول غير جارية
21 588 150	21 588 150	195 224 375	115 414 200	فارق الاقتناء - الإيجابي والسلبى
			212 104 002	تثبيتات معنوية
4 514 492 954	4 514 492 95		10 383 338 838	تثبيتات عينية
1 649 608 532	1 649 608 532	5 637 047 200	7 329 947 476	أراضي
1 189 497 235	1 189 497 235	13 798 654 170	15 098 007 461	مباني
278 103 984	278 103 984	2 252 959	280 023 210	تثبيتات عينة أخرى
5 363 985 193	5 363 985 139		11 189 299 772	تثبيتات ممنوح امتيازها
				تثبيتات قيد الإنجاز
1 465 132 799	1 465 132 799		1 388 910 622	تثبيتات مالية
584 859 076	584 859 076	58 940 055	691 518 175	سندات موضوعة موضع معادلة
			3 000 000 000	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
140479 615	140 479 615		154 332 649	سندات أخرى مثبتة
472 097 555	472 097 555		291 018 838	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
				ضرائب مؤجلة - أصول
15 767 186 134	30 441 796 483	19 692 118 759	50 133 915 242	مجموع الأصول غير الجارية
4 965 900 019	4 965 900 019	5 729 341 770	6 358 574 089	أصول جارية
3 822 680 038	3 822 680 038	3 640 948 917	5 547 718 024	مخزونات ومنتجات قيد التصنيع
1 139 842 769	1 139 842 769	1 255 089 407	1 255 466 986	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
179 420 574	179 420 574	173 799 703	185 798 352	الزبائن والحسابات الملحقة
40 666 667	40 666 667			المدينون الآخرون
				الضرائب وما شابهها
3 018 559 989	3 018 559 989	18 559 989	18 559 989	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
5 987 644 631	5 987 644 631	5 131 000 388	5 214 275 956	الموجودات وما شابهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
				الخزينة
19 154 714 687	19 154 714 687	15 948 740 174	18 580 393 396	مجموع الأصول الجارية
34 921 900 821	34 921 900 821	46 390 536 657	68 714 308 638	مجموع الأصول

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2017/2018، ص223.

الجدول رقم (3-30): الميزانية الموحدة لمجمع صيدال - الخصوم

2015/12/31	2016/12/31	الخصوم
		الأموال الخاصة
2 500 000 000	2 500 000 000	رأس المال المصدر
2 586 812 202		مخصصات الدولة
	8 721 856 492	الأموال الخاصة
12 251 816 341	12 861 813 854	علاوات واحتياطات - احتياطات موحدة
145 245 635	1 585 712 860	فوارق إعادة التقييم
1 025 006 852	1 037 081 288	فوارق المعادلة
1 143 817 991	1 766 796 831	نتيجة صافية حصة المجمع
-166 052 300	-1 766 796 831	أموال خاصة أخرى-ترحيل من جديد
979 287 856	1 015 179 929	حصة الأقلية
20 465 934 577	27 464 009 197	مجموع الأموال الخاصة
		الخصوم غير الجارية
4 821 513 006	8 973 229 627	قروض وديون مالية
285 333 001	17 509 995	ضرائب مؤجلة - خصوم
1 061 401 552	1 061 401 552	ديون أخرى غير جارية
1 605 571 935	1 345 087 322	مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا
7 773 819 494	11 397 228 496	مجموع الخصوم غير الجارية
		الخصوم الجارية
1 931 770 183	2 430 054 020	موردون وحسابات ملحقه
402 507 324	776 153 641	ضرائب مستحقة
3 619 036 497	3 512 927 859	ديون جارية أخرى
728 832 746	810 163 444	خزينة سلبية
6 682 146 750	7 529 298 964	مجموع الخصوم الجارية
34 921 900 821	46 390 536 657	مجموع الخصوم

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017، ص224.

الجدول رقم (3-31): حسابات النتائج المجمعة بعد التعديلات

البنود	2016/12/31	2015/12/31
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال	10 223 411 484 265 663 642	9 984 043 758 -11 893 124
22- إنتاج السنة امالية	10 489 075 108	9 972 150 634
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-3 663 777 474 -928 780 090	-3 470 479 458 -996 298 147
23- استهلاك السنة المالية	-4 592 557 564	-4 466 777 605
24- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	5 896 517 544	5 505 373 029
مصاريف المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	-3 023 474 1688 -173 817 525	-3 056 024 245 -166 639 676
25- الفائض الإجمالي	2 6699 225 851	2 282 709 108
المنتجات العمليات الأخرى المصاريف العمالية الأخرى المخصصات للمؤونات والاهتلاكات استرجاع خسائر القيمة والمؤونات	72 651 701 -99 2258 044 -1 299 102 638 719 627 105	202 735 842 -143 865 838 -1 328 939 749 421 168 879
26- النتيجة العملياتية	2 093 143 975	1 433 808 242
الإيرادات المالية المصاريف المالية	183 271 195 -177 710 456	142 454 921 -132 453 560
27- النتيجة المالية	65 560 739	10 001 391
28- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	2 098 704 714	1 433 809 603
الضرائب المستحقة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية	-628 653 272 -96 986 328	-328 709 218 15 393 712
مجموع إيرادات الأنشطة العادية	11 464 625 109	10 738 510 276
مجموع مصاريف الأنشطة العادية	-9 897 587 339	-9 638 803 604
29- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	1 567 037 770	1 099 706 673
العناصر غير العادية - الإيرادات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية - المصاريف	0 0	0 0
30- النتيجة غير العادية	0	0
31- النتيجة الصافية للسنة المالية	1 567 037 770	1 099 706 673
حصة ذوي الأقلية في النتيجة الصافية	4 426 501	18 117 371
حصة ذوي الأقلية في النتيجة الصافية	-62 302 666	25 993 947
32- النتيجة الصافية الموحدة	1 509 161 605	1 143 817 991

المصدر: بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2017/2018، ص 225.

الفرع الثاني: مجمع اتصالات الجزائر

الجدول رقم (3-32): ميزانية الأصول المجمعة

المبالغ	الإلغاءات	الأصول
00 489 075,85	-	تثبيات غير معنوية
1 725 317 852 838,1	-	تثبيات عينية
14 195 424 680,69	-	تثبيات جاري إنجازها
387 903 170	-24 100 000 000	حصص أخرى وحقوق مرتبطة
1 428 579 006,74	-	قروض وأصول مالية غير جارية حسابات
2 568 305 578,09	-	دائنة أخرى
1 753 946 972 449,4	-	مجموع الأصول غير الجارية
15 884 009 420,89	-	المخزون
74 656 135 908,61	-	الزبائن
17 140 268 050,11	-	مدينون آخرون
17 413 909 285,96	-	ضرائب وحسابات ملحقة
0,00	-	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
13 135 473 587,8	-	أصول مالية جارية أخرى
42 864 951 877,26	-	خزينة الأصول
169274748130.63	-	مجموع الأصول الجارية
1923221720580	-	مجموع الأصول

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 117.

❖ نقوم باستبعاد قسائم الأرباح التي تعود لسنة 2015 وتم دفعها في سنة 2016 ونقوم بتسجيلها وتحويلها إلى احتياط المجمع كما يلي:

2016/01/01			
983 302 243 989. 93	منتجات المساهمات	761	
491 651 121 994. 96	عائدات الحسابات الدائنة	763	
1 474 953 365 984,9	احتياط	106	

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 117.

الجدول رقم (3-33): ميزانية الخصوم المجمعة

المبالغ	الخصوم
61 275 180 000	رأس المال
157 202 650 515,7	احتياطات
-	فارق اعادة التقييم
18 684 614 3552,167	نتيجة اضافية
-983 946 490,05536	مرحل من جديد
26 646 598 128,95	أموال خاصة أخرى
11 048 655 427,21	حقوق الأقلية
1 688 697 606 934	مجموع الأموال الخاصة
5 284 126 753,88	اقتراضات وديون مالية
587 552 547,81	ضرائب مؤجلة
153 015 50,52	ديون أخرى غير جارية
44 416 014 982,19	ايرادات مستقلة مسبقا
50 440 709 785,43	مجموع الخصوم غير الجارية
105 909 334 678,28	موردون
45 327 617 885,99	الضرائب
32 584 526 343,89	ديون أخرى
261 924 937,48	خزينة الخصوم
184 083 403 845,64	مجموع الخصوم الجارية
1 923 221 720 565	مجموع الخصوم

المصدر: معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 118.

❖ لإعداد الميزانية المجمعة تم إضافة مبلغ قسائم الأرباح التي تعود لسنة 2015 الى احتياطات المجمع لسنة 2016.

الجدول رقم (3-34): حسابات النتائج المجمعة بعد التعديلات

المبالغ	البيان
220 633 619 483,94	رقم الأعمال
13 109 345,65	تغير مخزون المنتجات قيد الإنتاج
2 119 715 505,08	إنتاج مثبت
3 047 202,80	إعانات الاستغلال
222 769 491 537,47	إنتاج السنة المالية
-19 568 796 991,99	مشتريات مستهلكة
-79 758 164 991,53	خدمات خارجية
-99 326 961 983,52	استهلاكات السنة الحالية
123 442 529 553,95	القيمة المضافة للاستهلاك
45 952 784 116,2	أعباء المستخدمين
11 252 343 459,04	الضرائب والرسوم
66 237 401 978,71	فائض الاجمالي عن الاستغلال
10 202 106 038,38	منتجات عملياته أخرى
1 208 728 567,76	أعباء عملياته أخرى
52 120 766 563,62	مخصصات اهتلاك
4 635 117 272,91	استئناف عن خسائر القيمة
27 745 130 158,62	نتيجة عملياته
1 823 187 136,03	إيرادات مالية
2 319 237 114,27	أعباء مالية
-496 049 978,24	نتيجة مالية
27 249 080 180,38	نتيجة عادية قبل الضرائب
7 059 553 319,29	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
433 275 058,84	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
239 429 901 984,79	مجموع منتجات الأنشطة العادية
219 479 542 399,94	مجموع أعباء الأنشطة العادية
19 950 359 584,85	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
365 910 611,85	عناصر غير عادية (منتجات)
-	عناصر غير عادية (أعباء)
365 910 611,85	نتيجة غير عادية
20 316 270 196	النتيجة الاجمالية
-1 631 655 844,5321	حقوق الأقلية عن النتيجة
18 684 614 352,167	نتيجة المجمع AT

المصدر: معطائي جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 119.

من خلال الجدول أعلاه لم يتم احتساب حقوق الأقلية الخاصة بالفرع ATS لان المؤسسة الأم تملك 100 % من أسهمها ولم يظهر ح/761 في الإيرادات المالية في جدول حساب النتائج وذلك راجع إلى مبدأ استقلالية

الدورات وفق نظام SCF حيث ح/761 الخاص بقسائم الارباح هي خاصة بسنة 2015 ويتم احتساب ضريبة مؤجلة خصوم في السنة اللاحقة¹.

¹ معتاقى جميلة، حمرانى حياء، مرجع سابق، ص 120.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى كيفية المحاسبة عن المساهمات في الفروع ومختلف الشركات التابعة إلى مجمع صيدال من خلال دراسة مختلف المعطيات المحاسبية التي منحها المجمع لمعرفة نسب المساهمات التي يمتلكها في محفظته المالية، وطرق وأساليب التجميع التي تتم على مستواه والتي نص عليها النظام المحاسبي المالي والذي بدوره يستمد تشريعاته من المعايير المحاسبية الدولية حسب نتائج المقارنات التي تم اجراءها في هذا الفصل. بعد القيام باجراءات التوحيد حسب نصوص وقوانين النظام المحاسبي المالي ضمن محاسبة المجمعات، تعد مصلحة التوحيد على مستوى مجمع صيدال التقارير المالية الموحدة لجميع الوحدات الداخلة في محيط التوحيد تحت اشراف محافظي الحسابات، من أجل منح الصورة الصادقة والمعبرة عن حقيقة وضعية المجمع وعن النتائج التي حققها خلال السنة، ليقوم بعدها بعرض التقارير المالية الموحدة ضمن الأجال القانونية.

الخاتمة

إن دراسة موضوع المحاسبة عن المساهمات في الفروع اتضح أن التجميع المحاسبي من أهم القضايا المهمة في المحاسبة المالية، لدى سعى مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى إصدار مجموعة من المعايير الخاصة بها من أجل حل مشكلة تعدد واختلاف النظم والممارسات المحاسبية بين دول العالم وجعلها متوافقة من حيث أعدادها وعرضها بطريقة يسهل قراءتها ومقارنتها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تمكن المجمعات من أعداد قوائم مالية موحدة ذات جودة ومصداقية تعكس صورة المجمع كوحدة اقتصادية.

بناء على ما تم استعراضه في هذه الدراسة المتعلقة بالمحاسبة عن المساهمات في الفروع في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وفي هذا سياق حاولنا معالجة إشكالية البحث للتوصل إلى النتائج من خلال الإجابة على الفرضيات المتعلقة بالجانب التطبيقي المتوصل إليها من خلال الدراسة المقارنة التي تم إجراءها كما يلي:

❖ نتائج الدراسة النظرية:

✓ المساهمات المالية هي حيازة حصة من رأس المال من طرف المنشأة الأم في الشركات التي تدخل ضمن محيط تجميع القوائم المالية الموحدة، وتمكنها من ممارسة تأثير كبير في حال امتلاكها نسبة ما بين 20% و 50%، أما في حال حيازتها نسبة تفوق 50% في هذه الحالة تصبح تلك الشركة في تبعية لتلك الشركة المسيطرة وتمارس عليها سيطرة مطلقة.

✓ نسبة السيطرة تعكس طبيعة علاقة التبعية بين المنشأة الأم وكل المنشآت التابعة لها، فهي تعبر عن النسبة المؤوية لحقوق التصويت التي تحتفظ بها المنشأة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر في الاجتماعات العامة لتلك المنشأة، وهي تتيح تحديد المنشآت التي تحتفظ بها في نطاق التوحيد.

✓ نسبة الفائدة تعبر عن جزء رأس المال المحتفظ به مباشرة، أو بشكل غير مباشر من قبل المنشأة الأم في كل الكيانات الموحدة، يتم استخدامها لتقييم حصة المنشأة الأم من صافي أصول الكيان الموحد، وحصة الأقلية من المساهمين، وتستخدم كأداة رئيسية في تنفيذ عمليات التوحيد (تكامل الحسابات، إلغاء المعاملات المتبادلة، تخفيض رأس المال والنتائج).

✓ قدم مجلس المعايير المحاسبية الدولية حزمة من معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بتجميع الحسابات والمعدة للقوائم المالية الموحدة، من خلال إصدار المعايير المعدلة IAS 27 (القوائم المالية المنفصلة)، و IAS 28 (الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة)، ليحل محلها معايير الإبلاغ المالي على الترتيب IFRS 10 (القوائم المالية الموحدة) و IFRS 11 (الترتيبات المشتركة)، إضافة إلى إصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 (الإفصاح عن الحصص في المنشآت المشتركة) ومعيار الإبلاغ المالي IFRS 12 (الإفصاح عن المصالح في المؤسسات الأخرى) والذي تناول الإفصاحات عن المعايير السابقة، كما أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية IFRS 03 المختص في تجميع الأعمال.

❖ نتائج الدراسة التطبيقية:

- ✓ يفرض مجمع صيدال على المنشآت التابعة له أشكال مختلفة للسيطرة على حسب نسب المساهمات التي يمتلكها في حقوق ملكية تلك الشركات حيث يطبق:
 - سيطرة كلية على الشركات التي يمتلك فيها مساهمة تفوق 50%؛
 - نفوذ ملحوظ على الشركات التي يمتلك فيها مساهمة ما بين 20% و50%؛
 - سيطرة مشتركة على الشركات التي تقل فيها نسبة المساهمة عن 20%.
- مما سبق نجد أن مجمع صيدال يطبق ما نص عليه كل من المعايير IFRS 10، IAS28 وIFRS11.
- ✓ يعتمد مجمع صيدال على طريقة الوضع بالمعادلة في حساب المساهمات التي تقل عن 20% وهذا منافي تماما للمعايير المحاسبية الدولية التي تفرض طريقة التوحيد النسبي في هذه الحالة.
- ✓ يفرض مجمع اتصالات الجزائر على كل الشركات التابعة له سيطرة كلية كونه يمتلك محفظة مساهمات كلها تفوق نسبة 50%، وبالتالي مجمع اتصالات الجزائر يطبق نصوص IFRS10.
- ✓ إن القواعد الخاصة بالتجميع في مجمع صيدال تعتمد على طريقتين فقط طريقة التكامل الشامل، وأسلوب المعادلة، في حين العاير المحاسبية الدولية تعتمد على ثلاث طرق طريقة التوحيد الكلي، طريقة التكامل النسبي وأسلوب المعادلة.
- ✓ يطبق مجمع اتصالات الجزائر على الشركات التابعة له طريقة التوحيد الكلي فقط كونه يمتلك في حقوق ملكية كل الشركات التابعة له نسب مساهمات تفوق 50% وهي متوافقة مع نصوص المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ تطرقت المعايير المحاسبية الدولية إلى ضرورة القيام بعمليات المجانسة وإلغاء العمليات المتبادلة ورغم أن النظام المحاسبي المالي لم ينص عليها إلى أنه يتم إجراؤها داخل المجمعين باعتبارهما إجراءان تقنيان متعارف عليهما يهدفان إلى تعزيز مفهوم الوحدة الإقتصادية الواحدة للمجمع.
- ✓ يتم استبعاد المعاملات الداخلية بين الشركات المكونة لكلا المجمعين وفق أربع خطوات والمتمثلة في: استبعاد الذمم والديون، استبعاد المصاريف والإيرادات، استبعاد المؤونات المقيدة على شركات المجمع، استبعاد الأرصدة.
- ✓ تتم عمليات المقاربة الأرصدة بين المنشأة الأم والمنشآت التابعة من جهة وفيما بين الشركات التابعة من جهة أخرى.
- ✓ يعرض المجمعين صيدال واتصالات الجزائر وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية قائمتين فقط: الميزانية المجمعة وحسابات النتائج المجمع، أما المعايير المحاسبية الدولية تعرض إضافة لذلك جدول تدفقات الخزينة المجمعة وجدول التغيرات في الأموال الخاصة للمجمع.

من خلال ما سبق نأكد الفرضية الأولى التي تنص على: **يوجد توافق في المعالجة الحسابات الموحدة وعرضها في المجمعين الدراسة مع المعايير المحاسبية الدولية.**

✓ عند اجراء الدراسة المقارنة على المجمعين محل الدراسة تبين أن كل من المجمعين صيدال واتصالات الجزائر يستندان في إعدادا القوائم المالية الموحدة على الإجراءات المتعارف عليها والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما والقواعد الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، من أجل منح معلومات أكثر دقة وشمولية وذات مصداقية تعبر عن المجمع كوحدة اقتصادية واحدة.

✓ يطبق مجمع صيدال على الشركات التابعة له 3 أنواع من السيطرة: سيطرة كلية، نفوذ ملحوظ، سيطرة مشتركة، أما مجمع اتصالات الجزائر فيطبق على جميع الفروع التابعة له سيطرة تامة.

✓ يعتمد مجمع صيدال في توحيد القوائم المالية على طريقتين: طريقة التوحيد الكلي والوضع بالمعادلة، في حين أن مجمع اتصالات الجزائر يعتمد على طريقة واحدة وهي طريقة التوحيد الكلي.

✓ يتم تنظيم عمليات التوحيد داخل مجمع صيدال بالاعتماد على مطابقة أرصدة العمليات، التعديلات والتصريحات تحويل التقارير بالعملة الأجنبية وتحضير ملخصات توحيد الحسابات، أما مجمع اتصالات الجزائر يعتمد في تنظيم عمليات التوحيد على مطابقة أرصدة العمليات، مقارنة الحسابات البيئية وتحويل الأرصدة بالعملة الأجنبية،

مما سبق يتم تنظيم عمليات التوحيد على مستوى بشكل متوافق أما الاختلاف فيمكن أنواع السيطرة المطبقة داخل كل مجمع ما يجعل طرق توحيد الحسابات مختلفة وهذا ينفي صحة الفرضية الثانية التي تنص على وجود توافق في المعالجة المحاسبية للمساهمات بين المجمعين محل الدراسة.

❖ الاقتراحات:

من خلال ما جاء في هذه الدراسة وبناء على نتائجها، نحاول تقديم بعض التوصيات والتي يمكن أن تنجح في تطوير النظام المحاسبي المالي وجعله مساهما للمعايير المحاسبية الدولية.

✓ ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي بالشكل التي تتوافق مع التطورات أو التعديلات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة، والعمل على تعديل وتحديث الإطار المتعلق بمحاسبة المجمعات بما يتماشى مع التغييرات الحديثة والتعديلات التي مست معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدولي المرتبطة بمسألة التجميع،

✓ فتح المجال أمام الشركات الفرعية للاندماج لتكوين مجمع الشركات إلى جانب الشركات الفرعية، أي جعل بالإمكان إدماج الحيازات غير المباشرة لرأس المال الشركات في المجمع؛

✓ ضرورة مقارنة آلية تجميع الحسابات في الجزائر مع الدول المجاورة من أجل تبادل الخبرات والاستفادة من المؤهلات النظرية والعملية لهذه الأخيرة؛

✓ اهتمام الجامعات والمدارس العليا والمعاهد بدراسة ظاهرة مجمع الشركات التي ما تزال حديثة في الجزائر.

❖ آفاق الدراسة:

- من خلال دراستنا لهذا الموضوع نقترح جملة من من المواضيع التي تكون مكملة لهذه الدراسة:
- ✓ إنشاء مجتمعات جزائرية عن طريق عمليات الإدماج والتنازل إضافة إلى تحديد كيفية تنظيم هذه المجتمعات؛
 - ✓ دراسة مقارنة للممارسات التطبيقية لتجميع الحسابات في دول المغرب العربي؛
 - ✓ ترجمة القوائم المالية بالعملات الأجنبية في إطار تجانس معطيات جميع القوائم المالية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

- 1- جمعة حميدات، خبير المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقرير المالية، المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014.
- 2- خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 3- أحمد قايد نورالدين، محاسبة الشركات الاندماجية، الطبعة الأولى، دار زهوان للنشر والتوزيع، 2004.
- 4- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية 2010/2009 IAS/IFRS، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 5- حسين القاضي، حسين دحدوح، رشا حمادة، المحاسبة المالية المتقدمة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 6- طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبية شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، الجزء الخامس: قياس بنود الميزانية وقائمة الدخل (02).
- 7- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، الجزء الأول.
- 8- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008.

ب- المجالات والمقالات:

- 1- سي محمد لخضر، الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة - دراسة حالة مجمع سيفيتال، بجاية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مركز الجامعي بريك.ة.
- 2- الطيب مداني، واقع تطبيق أسس وقواعد إعداد القوائم امالية المدمجة في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 02، 2016.
- 3- معمر الطيب ابتسام، ترجمة القوائم المالية المجمعة بالعملات الأجنبية، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 02، البليدة، العدد 19، 2016.
- 4- بدار عاشور، ذبيح هشام، آليات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأول: عرض القوائم المالية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة بسطيف، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة، العدد 03، 2017.

ج- المذكرات:

❖ أطروحة دكتوراه

1- عريوة رشيد، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS - دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بلضياف، المسيلة، 2018/2017.

❖ رسائل ماجستير

1- أحمد مقدمي، النظام المحاسبي والجبايي لمجمع الشركات: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2006/2005.

2- أسماء حزي، تجميع الحسابات في المؤسسات الجزائرية: دراسة حالة مجمع اتصالات الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2015/2014.

3- أمال فريال أوماطة، تقنية تجميع الحسابات حالة الشركة القابضة سوناطراك خدمات بترولية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2002/2001.

4- الطيب المداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي scf ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS: دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرياح، الجزائر، 2015/2014.

5- بدر الدين سوسة، توحيد القوائم المالية وتدقيقها دراسة حالة تسيير مساهمات الدولة للغرب SPG EL OUEST, رسالة ماجستير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2012 /2011.

6- خالد زرموت، ادماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011/ 2010.

7- فيصل بعبوش، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والمنشآت التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية: دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، علوم تجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2018/2017.

❖ مذكرات الماستر

1- معتاقى جميلة، حمراني حياة، تقنيات وأساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2019 /2018.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

أ- الكتب

❖ باللغة الفرنسية

- Béatrice et France Grandguillot, **Comptabilité des Sociétés**, 8^e édition, Gualino Lextenso Edition, Paris, 2010/2011.
- Dominique Mesplé- lassale, **La Consolidation des Comptes Norme IFRS**, 3^{ème} Edition, Maxima, Paris.
- Grégory Heem, **Lire Les états Financiers en IFRS**, Edition d'Organisation, paris, 2004.
- Hamadi Ben Amor, **La Consolidation des Bilans 2006**, 1^{er} Edition, Raouf Yaich, Tunisie, 2006.
- Jean-Michel Palou, **Manuel de Consolidation Principes et Pratiques**, 2^e Edition, Groupe Revue Fiduciare, Paris, 2016/2017
- Kadiata Mory Camara, **Manuel de comptabilité: Eléments de Technique Comptable Approfondie**, Editions L'Harmattan, 2017, Tome 3
- Mohand Ben Aibouche, **la Comptabilité des Sociétés**, Office des Publications Universitaires, Alger, 2007
- Mohand Ben Aibouche, **La Comptabilité des Sociétés- Conforme aux Normes de Nouveau Système Comptable Financier (SCF)**, Tome 2, office des Publications Universitaires, Alger, 2009.
- Moussa Hammam, **Comptabilité des sociétés**, Edition Dar Elitkan, Alger, 2015.
- Odile Barbe et Laurent Didelot, **Maitriser les IFRS**, 6^e Edition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2012.
- Robert Maeso, **DCG 10 Comptabilité approfondie**, Edition Francis Lefebvre, Dunod, 2015 – 2016.
- Robert Obret, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité et audit : Manuel et Application**, 2nd Edition, Dunod, Paris, 2009.
- Robert Obert, **Fusion Consolidation En 25 Fiche**, 2nd Edition, Dunod, Paris, 2011.
- Robert Obret, **Pratique des normes IFRS**, 5^e Edition, Dunod, Paris, 2013.
- Robert Obert, **Pratique des Normes IFRS**, 6^e Edition, Dunod, Paris, 2017.
- Stéphane Mercier, **La Consolidation**, 4^e Edition, L'édition Professionnelle, Belgique, 2015.
- Wolfgang Dick et Missonier Piera, **Comptabilité Financière en IFRS**, 2^e Edition, Pearson Education, France, 2009.

- Abas Ali Mira, Graham J. Holt, **Practical Implementation Guide and Workbook for IFRS**, 3rd Edition, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2011.
- Andreas Krimpmann, **Principles of Group Accounting under IFRS**, John Wiley & Sons, Ltd., 1st Edition, United Kingdom, 2015, p p 182 – 183
- Asif Chaudhry & Craig Fuller and other, **international financial reporting standards**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2015.
- Barry Elliott & Jamie Elliott, **Financial Accounting and Reporting**, 11th Edition, Pearson Education, England, 2007.
- Barry J. Epstein & other, **GAAP Codification Enhanced**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2009.
- Barry J. Epstein and Eve K. Jermakowicz, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2010.
- Barry J. Epstein & Nadira M. Saafir, **Practical Implementation Guide and Workbook**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2010, p 192
- Barry J. Epstein & Other, **Interpretation and Application of GAAP**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2011, p p 658
- Bil D. Jarnagin, **Us Master GAAP Guide**, CCH a Wolters Kluwer business, Chicago, 2008.
- Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel & Hubert Tondur, **Les Normes IAS/ IFRS : Une Nouvelle Comptabilite Financier**, Pearson France, France, 2013.
- Bruce Mackenzie, Allan Lombard & other, **Applying IFRS for SMEs**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2011.
- Christensen & Other, **Advanced Financial Accounting**, 11^e Edition, Mc Graw – Hill Education, New York, 2016.
- Craig Bain, Charles J. Davis & other, **Wiley CPAexcel Exam Review study guide**, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2017.
- Claire Locke, **Financial Reporting Handbook**, Chartered Accountants, Australia, 2012.
- Collen Neuharth McClain, **Top Accounting Issuer For 2009**, CCH Editorial Staff Publication, Chicago, 2009.
- Dieter Christian & Norbert Lüdenbach, **IFRS Essentials**, John Wiley & Sons Ltd, 1st Edition, United Kingdom, 2013.
- Darell Herauf, Murray W. Hilton, **Modern Advanced Accounting in Canada**, 8th Edition, Mc Graw Hill Education, Canada, 2016.

- Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, **Advanced Accounting**, 7th Edition, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2018.
- Erwin Bakker & other, **Interpretation and Application of IFRS Standards**, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2017, p 334.
- F. Greg Burgo, Eva K. Jermakowicz, **International Financial Reporting Stanadrds: A Framework – Based Perspeptive**, Routledge Taylor & Francis Group, 2015.
- Fischer, Taylor et Cheng, **Advanced Accounting**, 12th Edition, Cengage Learning, Boston, 2016.
- Floyd A. Beams & other, **Advanced Accounting**, 11th Edition, Pearson Education Inc, New Jersey, 2012.
- Gk Everingham & Other, **Principels of GAAP**, 1st edition, Juta & Co, South Africa, 2007.
- Jea K. Shim & Other, **CFO Fundamentals**, John Wiley Sons, Inc, New Jersey, 2012.
- Jeremy Barnes & other, **International GAAP 2020**, John Wiley & Sons, Ltd, Kingdom, 2020.
- Joanne M. Flood, **Interpretation and Application of GAAP**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2013.
- Lynford Graham, D. R. Carmichael, **Accountants' Handbook**, 12th Edition, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2012, Volume 01: Financial Accounting and General Topics.
- Maria K. Davis, **Accounting for Real Estate Transactions**, 1^{er} Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2012.
- Mariya Stefanova, **Private Equity Accounting, Investor Reporting**, and Beyond, Pearson Education, Inc, New Jersey, 2015.
- Mark l. zyla, **Fair Value Measurements Practical Guidance and Implementation**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2010.
- Mark L. Zyla, **Fair Value Measurement**, 3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2020.
- Martin Beyersdorff, Praveen Jindal & other, **International GAAP**, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2016.
- Michael J & Other, **Valuation for Financial Reporting**, 3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2011.
- Nacer -Eddine Sadi, **Analyse Financier d'Entreprise : Methode et Outils d'analyse et de Diadnostic en Norme Francaises et Internationales IAS/IFRS**, L'Hrmattan, paris, 2009.

- Nandakumar Ankarath & other, **Under Standing IFRS Fundamentals**, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2010.
- O. Ray Whittington, Patrick R. Delaney, **Wiley CPA Exam Review**, 39th Edition, Volume 1: Outline and Study Guide, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2012-2013.
- Richard F. Larkin, Marie Ditommaso, **GAP Not – For – Profit**, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2018.
- Richard Lewis & David Pendrill, **Advances financial Accounting**, 7th Edition, Pearson Education, England, 2004.
- Robert J. Kirk, **international Financial Reporting Standards in Depth**, CIMA Publishing, Oxford, 2005, Volume 1 theory and practice.
- Roman Weil, Katriene Schipper, Jennifer Francis, **Financial Accounting an Introduction to Concepts and Uses**, 14^e Edition, Cengage Learning, South-Western, 2014.
- Ron Dagwell & Other, **Corporate Accounting**, 4th Edition, University of New South Wales Press Ltd, Australia, 2007, p 205.
- Salim Alibhai & Other, **Intrepretaion and Application of IFRS Standards**, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2019, p p 337, 338.
- S. C Gupta., **Advanced Accounting**, 19th Edition, S Chnad and Company Limeted, New Delhi, 2017, Volume 2.
- Shirin Rathore, **International Accounting**, 3rd Edition, PHI Learning Private Limeted, Delhi, 2019.
- Steven Collings, **US GAAP Finanacial Statement Disclosures Manual**, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2016.
- Steven M Bregg, **The Vest Pocket Guide To IFRS**, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2010.
- Stéphane Mercier, **la Consolidation**, 3^e edition, Edipro Edition Proffessionnelle, Belgique, 2014.
- Tim Sutton, **Corporate Financial Accounting and Reporting**, 2nd Edition, Pearson Education Limited, England, 2004.
- Thomas Muller – Marqués Berger, **IPSAS Explained: A summary of International public Sector Accounting Standards**, 2nd edition, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2012
- Tomas R. Robinson, Elaine Henry & other, **International Financial Statement Analysis**, ohn Wiley & Sons, Inc, 3rd edition, New Jersey, 2015.

- Walter Aerts, Peter Walton, **Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis**, 3rd Edition, Cengage learning, Britain, 2013

ب - المجلات

- Pierre Schevin, **Critères de Comptabilisation et de Consolidation Association ou non du Contrôle et du Modèle des risques et avantages**, Revue de Comptabilisté, Adex Consiel, N 421, Paris, Mai 2009, p 23.

ج - المذكرات

- Adnani Marah, Belkadi Mounia, Nachir Nouafel, **Comptabilité des Sociétés**, Université Hassan 2, Ecole National de Commerce et de Gestion, Gasablanca, mereco, 2011.

د - المطبوعات

❖ باللغة الانجليزية

- Grand Thornton ‘An Instinct for Growth, **A Practice Guide to IFRS10 “under controle”**, Grant Thornton International Ltd, London, 2012.

- The Institute of Cost and Works Accountants, **Advanced Financial Accounting & Reporting**, Second Revised Edition, Directorate of Studies, India, 2010.

- IFRS Foundation, **IFRS Standards, Part B: IFRS 03 Business Combinations**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016.

- IFRS Foundation, **IFRS Standards, Part A: IFRS 03 Business Combinations**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016.

- IFRS Foundation, **IFRS 03: Business combination**, Australian Accounting Standards Board, Australia, 2019.

- **Financial Reporting Standards IFRS 03: Business combination**, Hong kong Institue Certified Public Account, 2009.

- KPMG Audit, **Comptabilisation des regroupements d’entreprises**, France, 2005.

- Henning Zulch, Matthias Hendler, **Internaional financial Reporting Standards**, Edition, Weinheim, Bergstr Wiley-VCH, Germany, 2014.

- David Alexander, Simon Archer, **International Acconting Financial reporting Standards Guide**, Edition, CCH CCH a Wolters Kluwer Business, Chicago, 2008.

- Abas Ali Mira, Graham j. Holt & Magnus Orrell, **IFRS Workbook and Guide**, John Wiley & Sons, INC, New Jeresy, 2006.

Accounting Standards Board, **Consolidated Financial Statements**, the International Federation of Accountants, London, 2015.

- Ruth Picker & Other, **Applying Financial IFRS Standards**, 4th Edition, John Wiley & Sons Ltd, Kingdom, 2016.

قائمة المراجع

- Debra C. Jeter, Paul K. Chaney, **Advanced Accounting**, 7th Edition, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2018 .

ثالثا: المواقع الالكترونية

www.iasplus.com

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى التوافق الموجود في معالجة الحسابات الموحدة وعرضها بين المجمعين محل الدراسة والمعايير المحاسبية الدولية.

تم التطرق في الجانب النظري إلى جميع المفاهيم المتعلقة بالمتعلقة بالمساهمة المالية وتجميع الأعمال بالإضافة إلى مختلف الإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة، كما شمل الجانب التطبيقي من البحث على دراسة تحليلية تم من خلالها اعداد دراسة تطبيقية على المجمعين ومقارنتها مع المعايير المحاسبية الدولية، وفي تم التوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها أن القوانين والنصوص المطبقة على المجمعين محل الدراسة وتطبيقاتها متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: المجمع، التجميع، محيط التجميع، طرق التجميع، نسب المساهمة والفئة، اندماج الأعمال.

Abstract:

This study aims to highlight the extent of compatibility in the processing and presentation of consolidated accounts between the two groups and international accounting standard.

In theory, all the concepts related to financial contributions and business consolidation were dealt with, as well as the various accounting procedures related to the preparation and presentation of consolidated financial statements, and the applied aspect of the research included an analytical study through which the study was prepared on the compilers and compared with international accounting standards. Among the results that the laws and provisions applied to the studied compilers and their applications are in line with international standards for the accounting of consolidation.

Keywords: group, consolidation, Perimeter consolidation, consolidation methods, percentage of participation and interest, business combination.