

The financial statements consolidation according to the financial accounting system and their compatibility with the requirements of the entity theory -Saidal group case-

Berrou Khireddine

University of Batna1 Hadj Lakhdar (Algeria), khireddine.berrou@univ-batna.dz

Received: 02/2024, Published: 03/2024

Abstract:

This study aims to clarify the extent of compliance with the requirements of the entity theory when preparing the consolidated financial statements according to the financial accounting system.

The study concluded that the theory followed in the preparation of the consolidated financial statements is a mixture between the entity theory in accounting disclosure requirements and accounting treatments for inter-operations and the ownership theory in the process of merging assets of subsidiaries and joint arrangements based on book values.

Keywords: accounting consolidation, entity theory, parent company theory, ownership theory.

القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع متطلبات نظرية الكيان

-حالة مجمع صيدال-

د. برو خير الدين

جامعة باتنة-1-الحاج لخضر (الجزائر)، khireddine.berrou@univ-batna.dz

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى الإلتزام بمتطلبات نظرية الكيان عند إعداد الحسابات المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي، للإجابة على إشكالية الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في الجوانب النظرية ومنج دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

توصلت الدراسة إلى أن النظرية المتبعة في إعداد القوائم المالية المجمعة مزيج بين نظرية الكيان في متطلبات الإفصاح المحاسبي والمعالجات المحاسبية للعمليات البنينة ونظرية الملكية في عملية دمج الأصول للشركات التابعة والترتيبات المشتركة بالإعتماد على القيم الدفترية.

الكلمات المفتاحية: التجميع المحاسبي، نظرية الكيان، نظرية الشركة الأم، نظرية الملكية.

1. مقدمة

شكلت المحاسبة أحد الأدوات التي تعتمد عليها الشركات من خلال مخرجاتها (القوائم المالية) في تقييم حصيلة نشاطها وفيما بعد أداة لإتخاذ القرار حين تعدد مستخدمي القوائم المالية، لذلك حرصت الأنظمة المحاسبية على إعداد قوائم مالية ذات جودة من خلال عرض المعلومة المالية بخصائصها الأربعة.

كان لتطور العلاقات والروابط القانونية والتنظيمية بين الشركات دور كبير في تشكيل ما يعرف بمجمع الشركات الذي ينظر إليه كوحدة إقتصادية واحدة، مما أجبر النظم المحاسبية على تطوير تقنيات محاسبية تتماشى وواقع هذه التنظيمات ويعبر على حصيلتها الحقيقية كوحدة واحدة، وهذا ما عرف بالتجميع المحاسبي الذي هو عبارة عن تقنية محاسبية يتم من خلالها جمع أرصدة الحسابات للعديد من الشركات بالإعتماد على طرق، سياسات، ومعالجات محاسبية تسمح بتصوير الوضعية الإجمالية للشركات كأنها وحدة إقتصادية واحدة.

يعود ظهور التجميع المحاسبي في نهاية القرن الثامن عشر في الولايات المتحدة الأمريكية عقب صدور قانون 1889 الذي يسمح للشركات بمجازة أسهم شركات أخرى بإعتباره أول خطوة لإنشاء ما يعرف بعلاقات المساهمة بين الشركات، وكان لهذا القانون دور كبير في ظهور أول موجة للإندماج بين الشركات بأشكاله المختلفة وقد كانت بمثابة الانطلاقة الفعلية لإعداد القوائم المالية المجمعة أو الحسابات المجمعة.

عرفت النظرية المحاسبية عدة مقاربات كأساس للتجميع من نظرية الملكية وبعدها نظرية الشركة الأم إلى نظرية الكيان، هذه الأخيرة تسمح بإعداد قوائم مالية مجمعة تصور الوضعية الاقتصادية لجميع شركات المجمع كأنها تشكل وحدة إقتصادية وذلك بتوفر متطلبات القياس والإفصاح التي تنص عليها هذه النظرية.

إشكالية الدراسة:

من خلال هذا الطرح تتجلى معالم إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

هل القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي تتوافق مع متطلبات نظرية الكيان؟

فرضية الدراسة:

انطلاقاً من التساؤل الرئيسي للدراسة وحل إشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضية الرئيسية التالية:
- القوائم المالية المجمعة المعدة وفقاً للنظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع متطلبات نظرية الكيان.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على التجميع المحاسبي وأبرز النظريات المفسرة لإعداد القوائم المالية المجمعة مع التركيز على نظرية الكيان، وأيضاً التعرف على النظرية المتبعة في البيئة الدولية والمعتمدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB، بالإضافة إلى إبراز نصوص النظام المحاسبي المالي الخاصة بالتجميع المحاسبي ومدى إعداد القوائم المالية لمجمع صيدال وفقاً لمتطلبات نظرية الكيان.

منهجية الدراسة

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمقارن لتحليل ودراسة الجوانب النظرية وذلك بالاعتماد على ما هو متوفر من مراجع ومصادر ذات صلة بالموضوع، هذا في الجانب النظري أما في الجانب للتطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة.

2. الإطار النظري للتجميع المحاسبي

1.2. تعريف التجميع المحاسبي

هناك مجموعة من التعاريف للتجميع المحاسبي تتمثل فيما يلي:

- التجميع عبارة عن تقنية محاسبية يتم من خلالها الإبلاغ عن كيانين فرديين أو أكثر كما لو كانوا كياناً إقتصادياً واحداً مشتركاً، حيث يتم تجميع مجموعة منفصلة من القوائم المالية وإجراء بعض التعديلات للوصول للقوائم المالية المجمعة (Victoria, 2010, p. 83)، تظهر في هذه القوائم جميع الحسابات التي يديرها المجمع ويمكن أن تشمل المصانع أو العقارات أو المعدات أو حتى الأصول المالية. (Colinet, Paoli, & Dupic, 2016, p. 07)

- يتم إعداد القوائم المالية المجمعة بالاعتماد على تقنية التجميع المحاسبي من أجل عرض نتائج العمليات والميزانية والتدفقات النقدية لكل من الشركة الأم والشركات التابعة لها كما لو كانت وحدة إقتصادية واحدة. وعليه، فإن هذه القوائم أكثر فائدة للمساهمين المسيطرين (الأغلبية) ولها عيوبها تقتصر فقط على حقوق المساهمين الغير مسيطرين (الأقلية)، وبالتالي لا يحصلون على قيمة في هذه القوائم. (Fischer, 2007, p. 81)

- التجميع هو عملية إنشاء حساب واحدة لمجموعة شركات من أجل تقدير واقعها الإقتصادي بشكل أفضل، وبالتالي الغرض منه هو عرض الأصول والوضع المالي ونتائج الشركات في المجمع ككل، وتجاوز حدود الحسابات الفردية لكل شركة من أجل أن:

✓ تعكس نشاط الشركة الأم والشركات التابعة لها؛

✓ تقدم وضعية حقيقة متعلقة بالذمة المالية؛

✓ تعطي صورة إقتصادية حقيقة للمجمع؛

✓ توفر أداة لتسيير الكيان الاقتصادي.

وبالتالي سيتمكن المساهمون والشركاء والدائنون والأطراف الأخرى من أجل إجراء تقييم مستمر للمجمع. (Evelyne , 2007, p. 01)

من خلال عرض هذه التعاريف يمكن القول ان التجميع المحاسبي عبارة عن تقنية محاسبية تسمح وبعرض وتصوير الوضعية المالية لجميع شركات المجمع كأنها تشكل فيما بينها وحدة إقتصادية واحدة.

2.2. النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي

تعددت النظريات المحاسبية التي تعتبر بمثابة أساس لإعداد القوائم المالية المجمعة، وهي كما يلي:

- **نظرية الملكية:** عند تطبيق نظرية الملكية على القوائم المالية المجمعة ينتج عن مفهوم التجميع النسبي حيث تقوم الشركة الأم بتجميع حصتها النسبية فقط من أصول، خصوم، نواتج وأعباء الشركة التابعة الغير كاملة الملكية (Theodore , Christensen, & David , 2014, p. 126)، أما الحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية) فتعتبر على أنها ليست جزءا من القوائم المالية للمجمع ككل وبالتالي لا يتم الإفصاح عنها ضمن هذه القوائم. (Silvia & Giuseppe , 2014, p. 320)

بموجب هذه النظرية تستند القوائم المالية إلى فرضية أن المالك هو الأساس، وتنطبق على الملكية الفردية أين يكون المالك هو صانع القرار. تم تطويرها في وقت كانت فيه الشركات صغيرة وكانت بشكل أساسي شركات (LIIS , 2016, p. 27)، وعندما أصبح شكل المشروع أكبر وفصل الملكية عن الإدارة أصبحت هذه النظرية أقل قبولا. (LIIS , 2016, p. 28)

- **نظرية الشركة الأم:** تطورت نظرية الشركة الأم من نظرية الملكية بموجب هذه النظرية المساهم المالك هو صاحب المصلحة الذي يتم إعداد القوائم المالية له وجميع المفاهيم والإجراءات والقواعد موجهة للإستجابة للإحتياجات المعلوماتية له حيث تؤكد على المفهوم القانوني "الملكية" للسيطرة على الكيان. (Beams, Clement , & Anthony, 2009, p. 384)

تفترض هذه النظرية أن القوائم المالية المجمعة هي إمتداد للقوائم المالية الخاصة بالشركة الأم ويجب إعدادها من وجهة نظر المساهمين في الشركة الأم، ولا يستفيد المساهمون الغير مسيطرون منها، حيث يتم إعتبار صافي الدخل الموحد بموجب هذه النظرية على أنه قياس لحملة أسهم للشركة الأم (Beams, Clement , & Anthony, 2009, p. 385)، تظهر بعض المشاكل في إجراءات المحاسبة بموجب نظرية الشركة الأم في حالة الشركات التابعة التي تقل ملكيتها عن 100%، على سبيل المثال المصلحة الغير مسيطرة هي مسؤولة من وجهة نظر المساهمين في الشركة الأم ومع ذلك فإن حقوق المساهمين سواء كانت مسيطرة أو غير مسيطرة ليست

إلتزامات بموجب أي من المفاهيم المقبولة للإلتزام، والدخل على المساهمين لا يفي بمتطلبات الإعتراف بالمصروفات، حيث هنا تكمن المشكلة في وجهة نظر المساهمين المسيطرين. (Floyd , Beams, & Joseph , 2018, p. 385)

- **نظرية الكيان:** تستند نظرية الكيان إلى فكرة أن الشركة هي كيان منفصل لهويته الخاصة تختلف عن هوية مالكي الأسهم وتتجاوز النظرية الإنفاقية البحتة التي تفصل بين الشركة والأعمال الشخصية، ووفقاً لـ Paton الذي يعتبر أول أمريكي يقدم بياناً شاملاً لنظرية الكيان أن كيان الأعمال ليس مجرد مركز الإهتمام بل إن وجهة نظر الكيان هي وجهة النظر التي ينبغي إليها المحاسبة (Nurnberg, 2009)، ضمن هذه النظرية تنتمي الأصول والخصوم إلى الشركة (الكيان القانوني) وليس لأصحابها حيث يركز إعداد القوائم المالية المجمعة على وجود مجمع أي على فكرة الوحدة الإقتصادية بدلا من التفكير في المجمع من خلال منظور الشركة الأم (Jorge Pérez , p. 2021)، حيث تكون الشركة الأم على نفس مستوى الشركات التابعة داخل المجمع لذلك تمثل القوائم المالية المجمعة نتائج مجموعة الشركات بأكملها على أنه وحدة تقرير إقتصادية واحدة. (Silvia & Giuseppe , 2014, p. 325)

تركز نظرية الكيان على الشركة باعتبارها كيان إقتصادي منفصل وليس على حقوق الملكية للمساهمين وعلى الكيان المدمج نفسه، حيث ينظر إلى المساهمين المسيطرين والغير مسيطرين كمجموعتين منفصلتين لكل منهما حصة ملكية في الكيان المدمج ولم يتم تفضيل أي مجموعة على الأخرى أو على الكيان المدمج. (Theodore , Christensen, & David , 2014, p. 127)

- **متطلبات نظرية الكيان:** تتطلب نظرية الكيان أن يتم تحديد الدخل وحقوق الملكية للشركة التابعة لجميع المساهمين بحيث يمكن تخصيص المبالغ الإجمالية بين المساهمين المسيطرين والغير المسيطرين بطريقة متسقة، تحقق نظرية الكيان ذلك من خلال إحتساب إجمالي القيمة العادلة للشركة التابعة على أساس السعر الذي تدفعه الشركة الأم مقابل حصتها المسيطرة، حيث تقوم بتخصيص نسبة 100% من الزيادة في إجمالي القيمة العادلة للشركة التابعة على القيمة الدفترية لصافي الأصول التابعة الأصول القابلة للتحديد والشهرة، بهذه الطريقة تقوم هذه النظرية بتجميع أصول الشركات التابعة (بما في ذلك الشهرة) والخصوم بالقيمة العادلة، والتي تنطبق على كل من الحقوق غير المسيطرة والمسيطر (Theodore , Christensen, & David , 2014, p. 385) ، يتضمن التقرير عن صافي الدخل بموجب نظرية الكيان إجمالي صافي الدخل للشركة الأم والتابعة ثم تحدد الحصة المسيطرة والغير مسيطرة من صافي الدخل الفرعي، ويتم تحديد الحصة الغير مسيطرة في الشركة التابعة بواسطة بند منفصل في قسم الميزانية المجمعة، في حالة المكاسب والخسائر الغير المحققة من المبيعات الأولية يتم إستبعاد إجمالي الربح أو الخسارة الغير محققة. (Catherine , 2010, p. 07)

3.2. مقارنة بين النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي

ستخصص عملية المقارنة الجانب التقني وذلك كما يلي:

1.3.2. تقييم الأصول:

- تدمج الأصول وفقا لنظرية الشركة الأم بالقيم الدفترية بالإضافة لحصة الشركة الأم من أي قيمة عادلة زائدة عن القيم الدفترية، ويتم تجميع الحصص الغير مسيطرة في صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة الدفترية، هذا النهج يعكس مبدأ التكلفة من وجهة نظر الشركة الأم إلا أنه يؤدي إلى معالجة محاسبية غير متوافقة للحصص المسيطرة والغير مسيطرة في القوائم المالية المجمعة وأن الميزانية المدججة لا تعكس التكلفة التاريخية ولا القيمة العادلة. (Floyd , Joseph , Anthony, Bruce , & Kenneth , 2018, p. 371)

- تقوم نظرية الكيان بدمج أصول وخصوم الشركة التابعة بالقيم العادلة وحسابات المصالح المسيطرة والغير مسيطرة في الأصول الصافية، يكون لنهج التقييم هذا جاذبية كبيرة عندما تستحوذ الشركة الأم بشكل كلي على جميع أسهم الشركة التابعة، والعكس عندما تستحوذ أقل من 100% من أسهم الشركة التابعة. (Floyd , Beams, & Joseph , Advanced Accounting, 2018, p. 371)

2.3.2. العمليات البينية بين الشركات التابعة: هناك معاملة محاسبية مختلفة حسب كل نظرية وذلك كما يلي: (Floyd , Beams, & Joseph , Advanced Accounting, 2018, p. 387)

- بموجب نظرية الشركة الأم يتم إلغاء العمليات البينية إلى حد نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة؛
- بموجب نظرية الكيان يتم إلغاء العمليات البينية التي تتم بين الشركات التابعة بنسبة 100%.

3.3.2. المعاملة المحاسبية على مستوى الميزانية المدججة حسب كل نظرية

تختلف المعاملة المحاسبية حسب كل نظرية وذلك كما يلي: (Kanamor & Eri, 2005, p. 42)

- وفقا لنظرية الملكية الشركة يتم تجميع فقط حصة الشركة الأم من أصول، خصوم، إيرادات، مصروفات، مكاسب وخسائر الشركات التابعة في القوائم المالية المجمعة نظرا لأنه في ظل التوحيد النسبي لا يتم عرض الحقوق الغير مسيطر عليها، حيث يؤدي مفهوم الملكية إلى تبني التجميع النسبي؛

- بموجب نظرية الشركة الأم فإنه يتم الاعتراف بجميع الأصول والخصوم للشركة التابعة، ومع ذلك يتم فقط تجميع حصة الشركة الأم من أي زيادة في القيمة العادلة والشهرة حيث يتم إدراج أصول الشركة التابعة بقيمتها العادلة الكاملة فقط عندما تحوز الشركة الأم على الملكية الكاملة للشركة التابعة؛ (Theodore , Christensen, & David , 2014, p. 127)

- وفقا لنظرية الكيان يتم تجميع جميع الأصول، الخصوم، الإيرادات، والمصروفات الخاصة بالشركة التابعة الأقل من الملكية الكاملة لها في القوائم المالية المجمعة (Carmen , 2015, p. 435)، أما بالنسبة للمبالغ المدرجة فإنها تستند على القيم العادلة الكاملة في تاريخ الدمج ويتم تجميع المبلغ الكامل لأي شهرة بغض النظر عن النسبة المئوية للملكية التي تحتفظ بها الشركة الأم، وتستند قيمة

الفائدة غير المسيطرة والمسجلة في الميزانية المدججة على حصة نسبية من إجمالي مبلغ صافي أصول الشركة التابعة بما في ذلك الشهرة (Theodore , Christensen, & David , 2014, p. 128).

4.3.2. المعاملة المحاسبية على مستوى حساب النتائج المدمج حسب كل نظرية

تختلف المعاملة المحاسبية على مستوى حساب النتائج المدمج حسب كل نظرية وذلك كما يلي:

- بموجب نظرية الملكية يتم تجميع حصة الشركة الأم من الإيرادات والنفقات وصافي النتائج للشركات التابعة؛

- بموجب نظرية الشركة الأم حساب النتائج المدمج هو قياس النتائج لحملة الأسهم للشركة الأم؛

- بموجب نظرية الكيان فإنه يتم حساب النتائج لجميع أصحاب الأسهم والذي نطلق عليه "إجمالي حساب النتائج المدمج"، وبعد

ذلك يتم تخصيصه لحملة الأسهم المسيطرين والغير مسيطرين مع الإفصاح في حساب النتائج المدمج، كما يتم عرض وتسمية نتيجة

الحصة الغير المسيطرة كمكون منفصل (Floyd , Beams, & Joseph , Advanced Accounting, 2018, p. 10).

3. الإطار القانوني للحسابات المجمعة في الجزائر

تطرق القانون 07-11 المتعلق بصدور النظام المحاسبي في الفصل الخامس للحسابات المجمعة، وكذلك المرسوم رقم 08 -

156 المؤرخ في 26 جانفي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 ما يلي:

1.3. العمليات المنجزة بصفة مشتركة

تضمنت العمليات بصورة مشتركة ما يلي: (الجريدة الرسمية، 2009، الصفحات 15-16)

- تعريف العمليات التي تتم بصورة مشتركة على أنها: "اتفاق تعاقدية يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت

المراقبة المشتركة. وتسجل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره

الشركاء المساهمين."

- تعرف المراقبة المشتركة في المادة 3.131 على أنها: "عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة

لأصل واحد أو أكثر، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من

المنتجات والاعباء."

- نصت المادة 4.131 على أنه: "عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يجوز فيه كل المشاركين مساهمة، فإن

المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والاعباء والمنتجات وتدفقات

الخزينة في الكيان المشترك."

2.3. إدماج الفروع والكيانات المشاركة

- إدماج الفروع:

- تم التطرق لطرق الدمج وتحويل الكشوف للكيانات الأجنبية وكذا المعلومات التي يحتويها الملحق في نصوص المواد التالية: (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 16)
- تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة وفقا للمادة 7.132 تبعا لطريقة التكامل الشامل.؛
 - يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المادة 8.132؛
 - الكشوف المالية المدمجة تعد على أساس حسابات وسيطة تعد في تاريخ الادمج ويراقبها محافظ حسابات الكيان المدمج. وعند تعذر ذلك، من طرف مهني مكلف بمراقبة الحسابات وذلك وفقا للمادة 9.132؛
 - يشمل الملحق على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من الكيانات المدرجة في محيط الادمج كما هو موضح في المادة 10.132؛
 - إدماج الكيانات المشاركة: تضمن هذا العنصر في نص المواد 11.132 و 12.132 ما يلي: (الجريدة الرسمية، 2009، الصفحات 16-17)
 - الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولا عمليات مشتركة.
 - تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة حسب طريقة المعادلة وذلك كما يلي:
 - على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:
 - إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل قيمة السندات؛
 - احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمج؛
 - على مستوى حساب النتائج المدمج:
 - يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك؛
 - الاخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

4. حالة مجمع صيدال**1.4. نشأة مجمع صيدال**

- هناك عدة محطات تاريخية مر عليها تكوين مجمع صيدال حتى أصبح على ما عليه الآن وهي كما يلي:
- 1982: تم إنشاء شركة صيدال عقب إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية.
- 1989: تنفيذ الإصلاحات الاقتصادية أصبح صيدال مؤسسة عمومية إقتصادية تتميز باستقلالية التسيير.

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

1997: وضعت شركة صيدال مخطط إعادة الهيكلة أسفر على تحويلها إلى مجمع صناعي يضم ثلاث شركات تابعة (فارمال، أنتيبوتيكال، وبيوتيك).

1999: صيدال هي شركة ذات أسهم SPA برأسمال قدره 2500.000.000.00 دج، 80% مملوك للدولة و20% تم التنازل عنه عن طريق الفتح الجزئي لرأس المال في 1999 ودخول الشركة في البورصة.

2009: رفعت صيدال من حصتها في رأسمال سوميدال إلى حدود 59%.

2011: قامت بإقتناء 20% من رأسمال شركة إبيرال، كما رفعت من حصتها من رأسمال شركة تافكو من 38.75% إلى 44.51%، كما رفعت صيدال حصتها في رأسمال إبيرال إلى حدود 60%.

2014: شرع مجمع صيدال في إدماج شركاته التابعة عن طريق الإندماج (أنتيبوتيكال، فارمال، وبيوتيك) حيث أدى هذا القرار الذي إلى تنظيم جديد في الهيكل التنظيمي للمجمع.

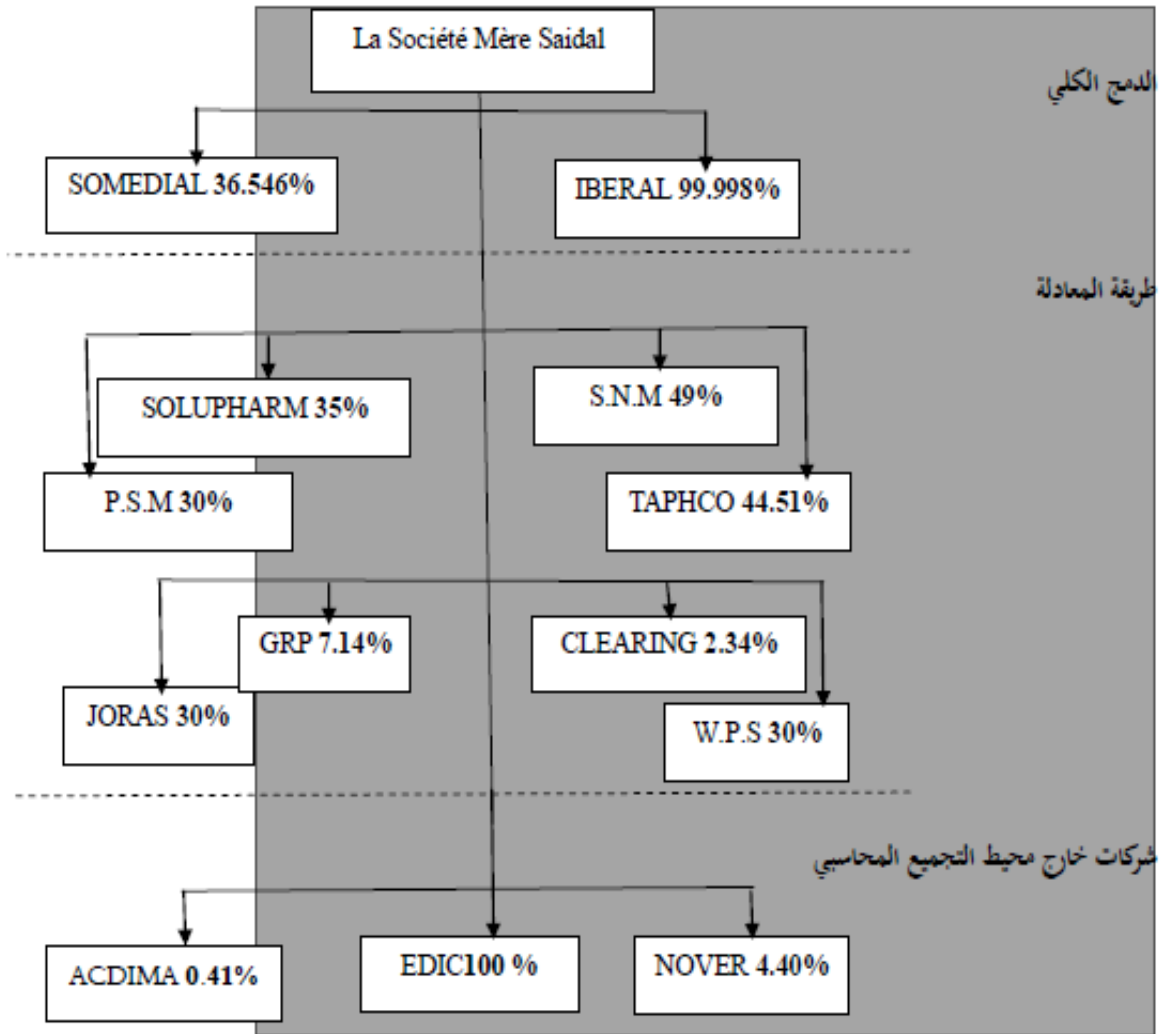
2016: رفعت صيدال حصته في رأسمال شركة إبيرال إلى حدود 99.99%.

2018: قامت أيضا برفع حصتها في الشركة التابعة SOMEDIAL إلى نسبة 63,54%.

2.4. محيط التجميع المحاسبي لمجمع صيدال

الشكل الموالي يوضح الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي وهي كما يلي:

الشكل رقم (01): محيط التجميع المحاسبي وفق مجمع صيدال



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

التعليق: من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة يتم تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع من أجل تصوير الوضعية الاقتصادية والمالية للشركات كأنها وحدة اقتصادية واحدة وهذا ما تنص عليه نظرية الكيان، ومن خلال عرض الإجراءات المتبعة من طرف صيدال في تحديد محيط التجميع، فإنه يتم إدراج جميع الشركات التابعة والمشاركة والمساهمات بإستثناء الشركات التي هي في طور التصفية كونها يمكن أن تؤثر على الوضعية المالية الإجمالية لشركات المجمع وعليه فإن محيط التجميع وفقاً لحالة صيدال تم تحديده وفقاً لنظرية الكيان.

3.4. تحليل المعالجات المحاسبية المتبعة من طرف مجمع صيدال ومدى الإلتزام بمتطلبات نظرية الكيان

تعتبر المعالجات المحاسبية أحد أبرز الطرق لتوضيح الممارسة المحاسبية في تطبيق نظرية الكيان.

- إقصاء العمليات البنينة بين شركات التجميع: بعد تحديد محيط التجميع لمجمع صيدال تأتي مرحلة عرض القوائم المالية الفردية للشركات الداخلة في محيط التجميع وخلال هذه المرحلة يتم توحيد السياسات المحاسبية في حالة ما إذا كانت هناك إختلافات في الممارسة المحاسبية المتبعة من طرف كل شركة حيث يمكن أن تنشأ معاملات بين الشركات التابعة مم يستوجب القيام ببعض الإقصاءات من أجل تجنب الإزدواج في التسجيلات المحاسبية. وعليه، يمكن أن تكون لهذه الإقصاءات معاملات محاسبية مختلفة إما أنه يتم الإقصاء للمبلغ الكامل أو أن يكون الإقصاء حسب نسبة الملكية التي تملكها الشركة الأم في الشركة التابعة ويمكن توضيح ذلك حسب حالة مجمع صيدال كما يلي:

الجدول رقم (01): ملخص لإقصاء العمليات البنينة

التعيين	SOMEDIAL	IBERAL	مجموع	نسبة الإقصاء
الإيرادات	-	24 924 815	24 924 815	% 100
الأعباء	-	24 924 815	24 924 815	% 100
الحقوق والديون	40 964 173,03	836 892 057,1	877 856 230,13	% 100
المدنيين والزبائن	40 964 173,03	836 892 057,1	877 856 230,13	% 100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

التعليق: من خلال هذا الجدول الذي يوضح العمليات المتبادلة بين الشركات التابعة SOMEDIAL و IBERAL الشركة الأم يمكن القول أن عمليات الإقصاءات تمت بنسبة 100% وبالتالي فإن النظرية المتبعة هي نظرية الكيان.

4.4. تحليل المعالجات المحاسبية الخاصة بالمشاريع المشتركة ومدى الإلتزام بمتطلبات نظرية الكيان في إدراج الشركات في محيط التجميع المحاسبي

- فارق المعادلة: بالنسبة للشركات المقومة بواسطة المعادلة نجد أن مجمع صيدال قام بحساب فارق المعادلة بالنسبة لجميع الشركات التي يجوز فيها مساهمات وحتى الشركات التي هي في طور التصفية وكذلك بالنسبة للشركات التي يجوز فيها أقل من نسبة 20% وهي خارج محيط التجميع المحاسبي، وبما أنها خارج محيط التجميع فيجب إستبعاد هذه الشركات عند حساب فارق المعادلة وعليه بعد إستبعادها يصبح قيمة فارق المعادلة كما يلي:

جدول رقم (02): تحديد فارق المعادلة بالنسبة للشركات التي تدخل في محيط التجميع

الشركات	حصة مجمع صيدال	القيمة المحاسبية للأسهم	فائض أو ناقص قيمة
TAPHCO	1 330 321 112.21	482 225 600.00	848 095 512.21
W.P. S	684 253 364.72	127 860 000.00	556 393 364.72
SNM	60 319 827.07	73 500 000.00	(13 180 172.93)
SOLUPHARM	49 656 874.40	52 500 000.00	(2 843 125.60)
المجموع	2 124 551 178,40	736 085 600	1 388 465 578,40

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

- حصة المجمع من نتائج الشركات المقومة بالمعادلة: قام مجمع صيدال بإدراج نتائج الشركات المقومة بالمعادلة لكل الشركات بما في ذلك الإستثمارات التي تمتلك فيها الشركة الأم أقل من 20% والتي يجب إدراجها مباشرة في النتيجة الخاصة بالشركة الأم ولا يتم إدراجها في الحسابات المجمعة جملة واحدة، وعليه يمكن إجراء التعديلات التالية التي تخص النتيجة كما يلي:

- نتائج الشركات المقومة بالمعادلة:

الجدول الموالي يوضح حصة صيدال في نتائج الشركات المقومة بالمعادلة وهي كما يلي:

جدول رقم (03): تحديد حصة صيدال من نتائج الشركات المقومة بالمعادلة

الشركات	النتائج المحققة	نسبة مساهمة صيدال	حصة صيدال من النتيجة
TAPHCO	-150 411 406,76	%44.51	- 66 943 617,06
W.P. S	87 996 519,99	% 30	26 398 956,00
SNM	-8 658 451,16	% 49	- 4 242 641,08
SOLUPHARM	-7 140.00	% 35	-2 499.00
المجموع	- 33 884 919,26	-	- 44 789 801,14

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

- النتائج المحققة في الشركات التي تعتبر استثمار بالنسبة للشركة الأم والشركات في طور التصفية:

الجدول الموالي يوضح إستثمارات الشركة الأم والشركات في طور التصفية وهي كما يلي:

جدول رقم (04): تحديد حصة صيدال في نتائج الشركات المقومة بالمعادلة

الشركات	النتائج المحققة	نسبة مساهمة صيدال	حصة صيدال من النتيجة
NOVER	-	% 4.40	-
CLEARING	34 234 888,66	% 2.34	802 591,14
GRP	3 245 991,97	% 7.14	213 763,81
JORAS	-287 181,75	% 30	-86 154,53
المجموع	37 193 698,88	-	930 200,42

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

التعليق: من خلال إعادة تشكيل نتائج الخاصة بالاستثمارات التي تحوز عليها الشركة الأم تم إدراج أيضا نتائج الشركات التي هي في طور التصفية وهي JORAS هذه النتائج تدرج مباشرة في نتيجة الشركة الأم وذلك لإبراز الصورة الصادقة لوضعية الشركات ككل. وعليه تصبح نتيجة الشركة الأم بعد هذه التعديل كما يلي:

الجدول رقم (05): نتيجة الشركة الأم بعد التعديلات

بعد المعالجة	المعالجة		قبل المعالجة	البيان
	مدين	دائن		
254 830 884,41	-	930 200,42	253 900 683,99	نتيجة السنة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التعديلات التي تم القيام بها

5.4. تحليل مدى الإلتزام بمتطلبات الإفصاح وفقا لنظرية الكيان للقوائم المالية المجمعة لمجمع صيدال

- متطلبات الإفصاح الخاصة بحقوق الأقلية وصافي الدخل المجمع (النتيجة الصافية المجمعة)

لتوضيح ذلك نقوم بعرض جانب الخصوم (رؤوس الأموال) للميزانية المجمعة لمجمع صيدال كما يلي:

جدول رقم (06): جزء من جانب الخصوم للميزانية المجمعة

2019/12/31	202/12/31	الخصوم
-	-	الأموال الخاصة
2 500 000 000,00	2 500 000 000,00	رأس المال
411 677 000,00	411 677 000,00	حقوق الملكية الأخرى
14 047 153 641,65	14 634 151 624,90	الاحتياطات الموحدة
2 686 752 011,24	3 063 429 710,86	فارق إعادة التقييم
793 514 004,08	189 936 341,33	النتيجة
1 905 284 336,88	1 408 146 175,93	فارق المعادلة
-1 178 074 235,34	-797 268 702,03	ما يرحد من جديد
609 971 657,90	824 482 635,96	فوائد الأقلية
21 776 278 416,42	22 234 554 786,95	مجموع الأموال الخاصة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الميزانية المجمعة

التعليق: يمكن ملاحظة أن الحقوق الغير مسيطر عليها (حقوق الأقلية) يتم الإفصاح عليها ضمن الأموال الخاصة ويتم تقدير قيمتها من صافي أصول الشركات التابعة SOMEDIAL و IBERAL بما يتناسب مع حصة الأقلية في كل شركة تابعة على التوالي وذلك وفقا لما تنص عليه نظرية الكيان، كما يمكن ملاحظة أيضا أن صافي الدخل أو النتيجة يتم الإفصاح عليها ضمن حقوق الملكية وهذه النتيجة تتمثل في المجموع الجبري الخاص بكل من الشركة الأم، الشركات التابعة، والمشاريع المشتركة وبالتالي فإن عملية الإفصاح

عن صافي الدخل أو النتيجة تمت وفقا لنظرية الكيان التي تنص على الإفصاح على كامل النتائج المحققة من الطرف الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي عكس نظرية الشركة الأم التي تقوم فقط بالإفصاح عن نتائجها المحققة فقط وبالتالي فغن النظرية المتبعة هنا في طريقة الإفصاح عن صافي الدخل هي نظرية الكيان.

أما بالنسبة لحساب النتائج المجمع فيمكن عرض الجزء الخاص بحقوق الأقلية كما يلي:

جدول رقم (07): جزء من حساب النتائج المجمع

721 550 810,68	234 370 276,88	النتيجة الصافية على الأنشطة العادية
-	0,00	عناصر غير عادية - منتجات
-	0,00	عناصر غير عادية - أعباء
-	0,00	النتيجة الغير عادية
721 550 810,68	234 370 276,88	النتيجة الصافية
19 736 411,44	-592 334,84	حصة الأقلية من النتيجة
52 226 781,96	-43 841 600,71	حصة النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة
793 514 004,08	189 936 341,33	النتيجة الصافية للسنة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على حساب النتائج المجمع

التعليق: يمكن القول أنه يتم الإفصاح عن نتيجة حقوق الأقلية (الحقوق الغير مسيطر عليها) في حساب النتائج المجمع وفقا لنظرية الكيان كما هو معمول به على مستوى الميزانية المجمع، كما يتم أيضا الإفصاح عن صافي الدخل المحقق لجميع الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي وفقا لنظرية الكيان، وبالتالي النظرية المتبعة في الإفصاح عن الحقوق الغير مسيطر عليها وصافي الدخل المجمع هي نظرية الكيان.

- خاتمة:

بعد التطرق في هذه الدراسة لمدى إعداد القوائم المالية المجمع وفقا لنظرية الكيان وذلك من خلال عرض مختلف النظريات المحاسبية للتجميع المحاسبي (نظرية الملكية، الشركة الأم، والكيان) والقيام بمقارنة بين هذه النظريات من أجل تحديد الإختلافات بينها، وكذلك عرض الممارسة المحاسبية للنظرية المتبعة في إعداد القوائم المالية المجمع في البيئة الدولية، بالإضافة لعرض نصوص النظام المحاسبي المالي SCF، هذا في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي فقد حاولنا إبراز النظرية المتبعة في إعداد القوائم المالية المجمع على مستوى مجمع صيدال كونه يتوفر على كافة الشروط لإجراء مثل هذه الدراسة، وقد توصلت هذه الدراسة للنتائج التالية:

- قدمت النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي (الملكية، الشركة الأم، والكيان) تصورا عن الممارسة المحاسبية في إعداد القوائم المالية المجمع منذ ظهور مجتمعات الشركات وتطور ملكيتها إلى ويومنا هذا، وقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB نظرية الكيان في إعداد القوائم المالية المجمع؛
- المعالجات المحاسبية المتبعة في إلغاء العمليات البينية بين الشركة الأم وصيدال والشركات التابعة IBERAL وSPMEDIAL تعكس تطبيق نظرية الكيان؛
- دمج الأصول عند إعداد القوائم المالية المجمع يتم بالقيم الدفترية وهو ما يعكس الممارسة المحاسبية لنظرية الملكية التي تتبنى هذه الممارسة؛
- عمليات الإفصاح في القوائم المالية المجمع لحقوق الأقلية تتم على مستوى الميزانية المجمع وحساب النتائج المجمع كبد منصل في هذه القوائم وهو ما يعكس إتباع عمليات الإفصاح المحاسبي لنظرية الكيان؛
- تطبيق طريقة الدمج النسبي في إعداد القوائم المالية المجمع من حيث الإفصاح تعتبر أفضل من طريقة حقوق الملكية أو المعادلة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

Références

- Abad, Cristina, L., Joaquina, G.-B., Amalia, J., Manuel, P., & Juan, G. (2000). An Evaluation of the Value Relevance of Consolidated Versus Unconsolidated Accounting Information: Evidence from Quoted Spanish Firms. *Journal of International Financial Management & Accounting*.
- Baluch, C., Burgess, D., Cohen, R., & Kushi, E. (2010). Consolidation Theories and Push-down Accounting: Achieving Global Convergence. *Journal of Finance and Accountancy*, 03.
- Beams, F., Clement, R., & Anthony, J. (2009). *Advanced Accounting*. Upper Saddle River.
- Carmen, N. (2015). some aspects regarding the theories of consolidated financial statements. *Doctoral School of Economic and Business Administration*, 03(01).
- Catherine, B. (2010). Consolidation theories and push-down accounting: achieving global convergence. *Journal of Finance and Accountancy*.
- Colinet, F., Paoli, S., & Dupic, P. (2016). *Pratique des Comptes Consolidés*. Paris: Dunod.
- Evelyne, G. (2007). *Comptes consolidés IAS – IFRS et conversion monétaire*. Paris: Éditions Groupe Eyrolles.
- Fischer, T. a. (2007). *Accounting for Business Combinations Advanced Accounting*. USA.
- Floyd, A., Beams, & Joseph, H. (2018). *Advanced Accounting*. Published by Pearson Education.
- Floyd, A., Joseph, H., Anthony, Bruce, B., & Kenneth, A. (2018). *Advanced Accounting*. usa: published by Pearson Education.

- Jorge Pérez , R. (s.d.). Consolidation And Capit. Récupéré sur <https://repositorio.bde.es/bitstream/123456789/11441/1/restfin2014274.pdf>.
- Kanamor, & Eri. (2005). The Development of Group Accounting in the United Kingdom: Setting the Scene. *The Ritsumeikan Business Review*.
- LIIS , T. (2016). *The Theoretical Bases for the Preparation of Financial Statements for SMEs: the Case of Estonia*. Tallinn university of technology.
- Nurnberg, H. (2009). Conceptual nature of the corporate income tax. *Accounting Historians Journal*, 36(02). Retrieved from https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol36/iss2/5.
- Russo, & Antonella. (2013). The Consolidated Financial Statement: An Ongoing Proble. *J. of Economics and Accounting*.
- Silvia , G., & Giuseppe , G. (2014). Voluntary adoption of the consolidated financial statement and fair value accounting by Italian local governments. *Journal of Public Budgeting*, 26(02).
- Theodore , E., Christensen, & David , M. (2014). *Advanced Financial Accounting*. New York: McGraw-Hill Companies.
- Victoria, W. (2010). Theory and Accountability: The Case of Government Consolidated Financial Reporting. *international review of business research papers*, 06(05), 83.
- الجريدة الرسمية. (2009). القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (المجلد العدد 19).
- القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. (2009). الجزائرية, ا. ا. علي حاج . (2012). النظام المحاسبي المالي الجديد. الجزائر: دار بلقيس للنشر.