



جامعة الجيلالي بونعامة
- خميس مليانة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة

العنوان:

تجميع الحسابات دراسة حالة مجمع سوناطراك

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:

➤ جوادي أنور

أعضاء لجنة المناقشة:

الدكتور/شيخ التوهامي إبراهيم أستاذ محاضرة-أ-جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة.....رئيسا
الدكتور/سيد محمد أستاذ محاضرة-أ-جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة.....مشرفا
الدكتور/حايد مروان أستاذ محاضرة-أ-جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة.....ممتحنا

السنة الجامعية: 2021 - 2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل واحمده تعالى واشكره على نعمة العلم التي وهبني إياها وان ابلغني هذه المرتبة انه حميد مجيد.

لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية، من وقفة نعد إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لبعث الأمة من جديد، وقبل أن نمضي نتقدم باسمي عبارات الشكر والامتنان والتقدير إلى الذين حملوا قدس رسالة في الحياة، إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم و المعرفة، إلى جميع أساتذتنا الأفاضل الذي لم يبخلوا علينا بتوجيهاتهم وملاحظاتهم الحفصة القيمة التي كانت خير عون لنا لإخراج هذا العمل المتواضع إلى حيز الوجود، وأتقدم أيضا بالشكر الجزيل إلى زملائي وزميلاتي طلبة قسم علوم اقتصادية تخصص محاسبة وتدقيق، وإلى كل من ساعدنا من قريب

أو من بعيد، وبالأخص الأستاذ المحترم سيد محمد المشرف على
مذكرتي و مؤطرتي قماط أمينة التي بذلت هي كذلك مجهودا كبيرا في تدريبنا
وتوجيهنا.

لكل هؤلاء أقول جزاكم الله عنا خير الجزاء.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي:

إلى كل طالب علم يسعى لكسب المعرفة وتزويد رصيده المعرفي

العلمي والثقافي.

إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها.....إلى من سهرت الليالي تنير

دربي.

إلى من تشاركني أفراحي وأسأتي.....إلى نبع العطف والحنان إلى أجمل

ابتسامة في حياتي، إلى أروع امرأة في الوجود: أمي الغالية.

إلى من علمني أن الدنيا كفاح.....وسلاحها العلم والمعرفة

إلى الذي لم يبخل عني بشيء.....إلى من سعى لأجل راحتي و نجاحي إلى

أعظم وأعز رجل في الكون: أبي العزيز.

إلى الذين ظفرت بهم هدية من الأقدار إخوة، إلى أخي: هشام وأختي
العزيزة سارة وزوجها والاخت صبرينة.

أقدم إهداء خاص إلى براعم العائلة: براء، ملاك والصغيرة روان.

إلى كافة زملاء الدراسة: عبدو وأحمد.

إلى كل من يعرفني ولي عنده منزلة الود ولو بقدر قليل لكم جميعا عملي هذا
هدية لكم.

أنور

ملخص:

تتناول هذه الدراسة موضوعا هاما من موضوعات المحاسبة المتقدمة والذي أثار اهتمام العديد من الباحثين و هو تجميع الحسابات ، يعرف هذا الموضوع بالعديد من المصطلحات العلمية التي تعبر على نفس المفهوم كتوحيد الحسابات والحسابات المدمجة، الحسابات المجمعّة هي القوائم المالية لشركة تملك مجموعة من الشركات التابعة أو شركات تساهم فيها بنسب كبيرة تمارس عليها ما يسمى بالتأثير الفعال، ففي مثل هذه الكيانات يجب على مسيري الشركة الأم أن يقدموا هذه القوائم لإعطاء نظرة اقتصادية ومالية حقيقية لمجمع الشركات، فهي تساعد مستخدمي القوائم المالية، من مساهمين، مستثمرين، مراقبي التسيير، الموردون في اتخاذ قراراتهم.

ولأجل معالجة الموضوع واختبار الفرضيات تم الاعتماد على منهج التحليل الوصفي في الجانب النظري والذي تناولنا فيه المفاهيم النظرية للموضوع المتعلق عموميات حول مجمع الشركات و القوائم المالية المجمعّة وفق النظام المالي المحاسبي، وجاءت الدراسة العملية من خلال اختيارنا لمجمع سوناتراك وذلك لمعرفة مدى تطبيق المجمع للأسس والقواعد الذي نص عليها المشرع الجزائري، واكتشاف المزايا الممنوحة للمجمع، وعلى ذكر هذا أظهرت نتائج الدراسة أن مجمع سوناتراك يطبق إجراءات وأسس تجميع الحسابات لإعطاء صورة صادقة للقوائم المالية المجمعّة.

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

Abstract :

Cette étude traite d'un sujet important de la comptabilité avancée, qui a suscité l'intérêt de nombreux chercheurs, qui est l'établissement des comptes ou des entreprises dans lesquelles elle contribue dans de larges proportions à exercer l'influence dite effective. De la société mère doivent remettre ces listes pour donner une véritable vision économique et financière de l'ensemble des sociétés. Elles aident les utilisateurs des états financiers, tels que les actionnaires, les investisseurs, les contrôleurs de gestion, les fournisseurs, à prendre leurs décisions.

Afin d'aborder le sujet et de tester les hypothèses, la méthode d'analyse descriptive a été utilisée dans l'aspect théorique, dans lequel nous avons traité les concepts théoriques du sujet liés aux généralités sur le complexe d'entreprises et

ملخص

les états financiers consolidés selon la comptabilité Il a été stipulé par le législateur algérien, et les avantages accordés au complexe ont été découverts, et en le mentionnant, les résultats de l'étude ont montré que Sonatrach applique les procédures et les fondements de l'établissement des comptes pour donner une image fidèle de l'état consolidé États financiers.

Mots clés : consolidés, états financiers consolidés, système de comptabilité financière (SCF), filiale.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر وتقدير
	اهداء
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ - ب	مقدمة عامة
03	الإطار المنهجي
04	إشكالية الدراسة
04	تساؤلات الدراسة
04	فرضيات الدراسة
05-04	أسباب اختيار الموضوع
05	أهمية وأهداف البحث
05	حدود البحث
06	منهج البحث
06	صعوبات البحث
06	هيكل البحث
07	الإطار النظري
الفصل الأول :عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي	
09	تمهيد الفصل الأول
10	المبحث الأول :ماهية مجمع الشركات
14-10	المطلب الأول :مفهوم ومكونات مجمع الشركات
21-14	المطلب الثاني :تصنيف و خصائص مجمع الشركات و طرق و دوافع تكوينه
27-21	المطلب الثالث: محيط المجمع و نسب الرقابة و المساهمة المطبقة داخله
27	المبحث الثاني ماهية التجميع المحاسبي و القوائم المالية الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي
31-27	المطلب الأول :مفهوم التجميع المحاسبي و أنواعه

فهرس المحتويات

33-31	المطلب الثاني: أهداف، قواعد و إجراءات التجميع المحاسبي
35-33	المطلب الثالث: ماهية القوائم المالية المجمعة
35	المبحث الثالث: عرض ومناقشة الدراسات السابقة
37-35	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
38-37	المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة
38	المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
39	خلاصة الفصل الأول
40	الإطار التطبيقي
الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك	
42	تمهيد الفصل الثاني
43	المبحث الأول: البطاقة التعريفية لمؤسسة سوناطراك
45-43	المطلب الأول: لمحة عامة عن مؤسسة سوناطراك
50-45	المطلب الثاني: التطور التاريخي ومهام مؤسسة سوناطراك
56-51	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة سوناطراك
56	المبحث الثاني: تجميع حسابات سوناطراك
57-56	المطلب الأول: الأحكام القانونية المستعملة عند إقامة الحسابات المجمعة
62-57	المطلب الثاني: عملية إعداد البيانات المالية الموحدة لمجموعة سوناطراك
66-62	المطلب الثالث: عرض القوائم المالية المجمعة
67	خلاصة الفصل الثاني
71-69	خاتمة عامة
74-73	قائمة المراجع
80-76	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
13	جدول مقارنة بين الشركة التابعة والفروع.	01
60	شركة SGC الفرعية والمشاركات في الجزائر.	02
60	نسبة ونوع المراقبة.	03
61	نسبة المراقبة وطريقة التجميع.	04
61	نسبة المراقبة ومعدل الفائدة.	05
62	الميزانية المالية المجمعة لجانب الأصول.	06
64-63	الميزانية المالية المجمعة لجانب الخصوم التمييز.	07
65-64	حسابات النتائج المجمع.	08

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
15	تصنيف المجمعات من حيث البنية الهرمية.	01
16	تصنيف المجمعات من حيث البنية الشعاعية.	02
16	تصنيف المجمعات من حيث البنية الدائرية.	03
14	تصنيف المجمعات من حيث البنية المركبة.	04
25	معدل الفائدة في حالة المساهمة المباشرة.	05
26	معدل الفائدة في حالة المساهمة غير المباشرة بسلسلة واحدة.	06
27	معدل الفائدة في حالة المساهمة غير المباشرة بعدة سلاسل.	07
29	التجميع المباشر.	08
30	التجميع الغير المباشر.	09
53	الهيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك.	10
55	الهيكل التنظيمي للمديرية التنسيقية لمجمع المالية.	11
59	المخطط التنظيمي القانوني للشركة القابضة SGC.	12

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
76	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك.	01
77	الميزانية المالية المجمعة 2020.	02
78	حسابات النتائج المجمع 2020.	03
79	عمليات إعداد القوائم المالية المجمعة.	04
80	الهيكل التنظيمي لقسم المالية.	05

مقدمة

مقدمة

مقدمة:

من بين الظواهر الاقتصادية التي ميزت العالم في الجزء الأخير من القرن العشرين انتشار التكتلات الاقتصادية على مستوى الدول أو على مستوى الشركات، وهذا الانتشار الذي ازداد مع مطلع القرن الحادي والعشرين جعل الكثير يصفون هذا القرن بأنه قرن التكتلات الاقتصادية، حيث أخذت هذه التكتلات في الغالب شكل مجموعات اقتصادية التي تعبر عن مجموع الشركات التي ترتبط فيما بينها اقتصاديا لتحقيق منافع اقتصادية واستراتيجية، حيث أصبحت فكرة المجمعات الاقتصادية ظاهرة معاصرة ذات أبعاد اقتصادية واسعة، ما يفسر تطور سرعة حركتها وانتشارها، حيث ظهرت لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية، ثم بدأت تتسع لتشمل كامل الدول الأوروبية، لتظهر بعد ذلك في الدول النامية، مما جعلها رمز للحدثة الاقتصادية.

أما إذا نظرنا إلى اقتصاديات الدول السائرة في طريق النمو كالجائر، نجد أن نشاط المجمع حديث النشأة، باعتبار أن الاقتصاد الجزائري شهد مرحلة انتقالية هامة خاصة بعد التوجه نحو اقتصاد السوق والانفتاح الاقتصادي، وهذا من أجل تشجيع الاستثمار الأجنبي ومواكبة التطورات الاقتصادية العالمية، خاصة مع تمسك الجزائر بالانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وما يلزم ذلك من بلوغ التجميع وتوافق المعايير.

وكان لظهور المجمعات أثره على المجال المحاسبي بحيث انصب الاهتمام على البحث عن تقنية تجميع الحسابات التي تؤدي إلى إعداد القوائم المالية المبيعة، وهذه الأخيرة مستمدة من المرجع المحاسبي الدولي مما يساعد على تشكيل المعالجة المحاسبية حتى ولو كانت الهيئات المنتمية تتعدى المحيط الإقليمي للشركة الأم التي تتولى عملية التجميع ومثال ذلك شركات متعددة الجنسيات.

وربما أن القوائم المالية للشركة الأم أصبحت لوحدها عاجزة عن إعطاء الصورة الحقيقية للوضع الاقتصادي والذمة المالية للمجمع وغير قادرة على توفير كل المعلومات المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما يستوجب من الناحية المحاسبية إعداد القوائم المالية المبيعة، حيث توضع هذه الأخيرة من قبل الشركة الأم ومختلف الشركات التابعة لها، بغية توفير المعلومات الكافية لمستخدمي هذه القوائم وتقديم الوضعية الصحيحة للمجمع.

مقدمة

وللتوصل لإعداد مثل هذه القوائم المالية المجمعة، وحتى تتمكن من أداء دورها، لا بد من التعرف على الكثير من القواعد والطرق الواجب إتباعها.

الإطار المنهجي

الإطار المنهجي للدراسة

1. إشكالية الدراسة

وتكمن إشكالية هذا البحث في السؤال الجوهرى و الرئيسى التالى:

- كيف يتم تطبيق وتنظيم تقنية التجميع المحاسبى على مستوى المجمعات الجزائرية ؟

و للإجابة عن الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما المقصود بالمجمع وما هو التجميع المحاسبى؟
2. ما هي مختلف طرق وتقنيات التجميع المحاسبى ، وماهية خصوصياته في التشريع الجزائري؟
3. ما مدى التوافق بين الجانب النظرى لتقنية التجميع المحاسبى والتطبيق العملى لها على مستوى مجمع سوناطراك؟

2. فرضيات البحث:

وللإجابة عن هذه الأسئلة الفرعية التي فرضتها إشكالية البحث ارتأينا إلى وضع الفرضيات التالية:

1. المجمع كيان مالى واقتصادى والتجميع تقنية محاسبية تسعى إلى تقديم الوضعية المالية الحقيقية للمجمع.
2. "يعمل النظام المحاسبى المالى على تسهيل إعداد القوائم المالية للمجمعات.
3. مجمع سوناطراك يطبق التجميع المحاسبى حسب التشريعات المعمول بها.

3. أسباب اختيار الموضوع:

هناك عدة أسباب دفعتني إلى هذا البحث في هذا الموضوع من أهمها:

- أهمية الموضوع.
- قلة الدراسات في هذا الموضوع رغم أهميته.
- فتح مجال البحث للمهتمين به مستقبلا.

الإطار المنهجي للدراسة

- توسيع معرفتنا في مجال المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية.
- تخصصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.

4. أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث ،في الدور الكبير الذي يلعبه مجمع الشركات ،من خلال توسيع حجم النشاط الاقتصادي ،جلب المستثمرين الأجانب ،تحريك عجلة الاقتصاد الوطني .كل هذا يتطلب وجود نظام محاسبي فعال يساهم في إعداد قوائم مالية مجمعة تتوافق مع المعايير الدولية وتمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات رشيدة، كما أن الجانب التطبيقي يتناول واحد من أهم المجمعات في الجزائر وهو مجمع سوناطراك، وهوما يمكننا من إعداد دراسة ميدانية تقيس كيفية التجميع المحاسبي في الجزائر .

5. أهداف البحث:

من أهداف الموضوع الوقوف على التعيينات الحاصلة في القانون المحاسبي الجزائري في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة، و كذا أهم الإجراءات الخاصة بعملية التجميع المحاسبي و كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي .

6. حدود البحث:

الإطار الزمني: أجريت هذه الدراسة في الموسم الدراسي 2021_2022 وكانت الدراسة الميدانية لها أجريت في الفترة ما بين نهاية شهر فيفري إلى ماي.

الإطار المكاني: تمت الدراسة الميدانية على مستوى المجمع الجزائري سوناطراك، باعتباره من أهم المجمعات الجزائرية من خلال المساهمة الكبيرة في الاقتصاد الوطني.

الإطار الموضوعي: الدراسة أجريت كأساس لفهم تقنية التجميع المحاسبي وعليه سيتم عرض كل من المفاهيم الخاصة بالموضوع في الجانب النظري و في الجانب التطبيقي.

الإطار المنهجي للدراسة

7. منهج البحث:

أما فيما يخص المنهج المتبع خلال إعداد المذكرة فهو المنهج الوصفي التحليلي وذلك باللجوء إلى المراجع والمتمثلة في الكتب والدراسات السابقة ذات الصلة، وقمت بجمع المعلومات عن طريق الوثائق المقدمة لي من طرف المؤسسة. لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات في بحثي هذا قمت بتقسيم البحث إلى فصلين، الفصل الأول يخص الجزء النظري وقد تطرقت فيه إلى عموميات حول مجمع الشركات و التجميع المحاسبي ، كما تناولت فيه الدراسات السابقة، أما الفصل الثاني فتناولت فيه مجمع سوناطراك كنموذج لدراسة حالة.

8. صعوبات البحث:

1. الوقت غير ملائم من الأفضل أن تكون فترة إجراء الدراسة في بداية الموسم الجامعي وليس في نهايته.
2. صعوبة التنقل من ولاية عين الدفلى إلى مقر إجراء التريص بالجزائر العاصمة.

9. هيكل البحث:

سعى لإحاطة بجوانب وأساسيات البحث ولإجابة على الإشكالية فقد تم تقسيم البحث إلى فصلين:

حيث كان الفصل الأول بعنوان "عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي" حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ،خصص المبحث الأول و الثاني إلى الإطار النظري للدراسة والذي يتمثل في إبراز المفاهيم العامة المفاهيم المتعلقة بالتجميع المحاسبي ومجمع الشركات ،عرض الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية وبيان القيمة المضافة.

بينما الفصل الثاني فكان بعنوان "الجانب التطبيقي للدراسة" البطاقة التعريفية لمؤسسة سوناطراك" حيث قمنا بإعطاء لمحة عامة للمؤسسة والتطور التاريخي لهما وقمنا بإعداد القوائم المالية المجمعة لسوناطراك عن وثائق مقدمة من طرف الشركة.

الإطار النظري

الفصل الأول :عموميات حول مجمع الشركات
والتجميع المحاسبي

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

تمهيد

يرتبط ظهور مجمع الشركات من الناحية التاريخية بتطور الشركات ونتيجة للتوسع الاقتصادي وتوفر الإنتاجية في أسواق مختلفة، سواء كانت وطنية أو أجنبية، فإن هذا التوسع جعل الشركات أمام خيارين أساسيين:

- إما الحفاظ على الوحدة القانونية للشركة أو إنشاء فروع أو أقسام أو مكاتب مختلفة.
- أو إنشاء شركات تابعة متخصصة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة غير أنها مراقبة من طرف الشركة الأم.

من خلال الخيار الثاني برزت ظاهرة مجمعات الشركات و التي أصبحت تتحكم في الاقتصاديات العالمية وهذا ما جعلنا نسلط الضوء على هذا التنظيم من خلال دراستنا في هذا الفصل، فالمبحث الأول سيتناول ماهية مجمع الشركات، المبحث الثاني ماهية التجميع المحاسبي و القوائم المالية الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي المبحث الثالث الدراسات السابقة.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

المبحث الأول: ماهية مجمع الشركات

إن مجمع الشركات في الحقيقة هو موضوع واقعي نظرا لتطوره في الوقت الراهن واكتسابه أهمية اقتصادية عالمية وهذا بعد أن اجتاحت مكانة واسعة النطاق في النشاط الاقتصادي، حتى أضحت بعض هذه المجمعات تمثل جانبا هاما من النشاط الاقتصادي لأهم الدول الصناعية، وفيما يلي يتناول هذا المبحث إبراز مختلف المفاهيم التي أسندت لمجمع الشركات وكذا مكوناته.

المطلب الأول: مفهوم و مكونات مجمع الشركات

لقد تنوعت وتعددت المفاهيم الخاصة بالمجمعات، حيث لا يمكن إعطاء تعريف جامع و شامل للمجمع، و ذلك لاعتباره كيان يختلف تكوينه، أسلوبه و تنظيمه من دولة لأخرى، كما أن مختلف التشريعات لم تتفق على تعريف موحد له و انطلاقا من هذا طرح المفاهيم التالية للمجمع.¹

أولا: مفاهيم عامة

1. "مجمع الشركات هو كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعى الواحدة منها الشركة الأم، تحكم الأخرى المسماة أعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي بحيث يجب أن لا يمتلك رأس المال الاجتماعي للشركة الأم كليا أو جزئيا بطريقة مباشرة بنسبة 90% أو أكثر من قبل شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم".²

2. وحسب Dominique Mesplé-Lassalle المجمع هو: "مجموعة من المؤسسات مرتبطة فيما بينهما عن طريق مساهمات مالية أو عن طريق روابط أما تعاقدية أو قانونية".³

¹Bruno Bachy et Michel Sion, (2009), Analyse financière des comptes consolidés normes IFRS, 2ème édition, Edition Dundo, Paris, p 5.

²خلاصي رضا، (2005)، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، ص 181.

³Dominique Mesplé-lassalle, (2006) ,la consolidation des comptes normes IFRS, édition maxima, paris ,p 13.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

3. تعريف المشرع الجزائري:

أ- المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 تنص على مايلي:
"يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يأسسوا فيما بينهم كتابيا، ولفتره محدوده تجمعاً لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته"¹.

ب- كما تنص كذلك المواد 797 و 799 مكرر من نفس الرسوم التشريعي السابق على ما يلي:²
و يتضمن لا سيما البيانات الآتية:

- اسم التجمع.
- اسم الشركة أو موضوعها و الشكل القانوني و عنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة، و إذا اقتضى الأمر رقم تسجيل كل عضو من التجمع في السجل الجاري.
- المدة التي أنشئ لأجلها التجمع.
- موضوع التجمع.
- عنوان مقر التجمع.

تتم جميع تعديلات العقد وتنتشر حسب شروط العقد نفسه.

ولا تصبح قابلة للاحتجاج بها على الغير إلا ابتداء من تاريخ الإشهار".

3. المادة 799 مكرر: "يتمتع المجمع بالشخصية المعنوية وبالأهلية التامة ابتداء من تاريخ تسجيله في

السجل التجاري. ويحدد العقد الخاضع للإشهار القانوني، شروط التجمع وموضوعه."

من خلال ما سبق يمكن اعتبار المجمع مجموعة من الشركات المستقلة فيما بينها ظاهريا والخاضعة لإدارة اقتصادية وحيدة، تسمى الشركة الأم قصد تسييرها ومراقبتها بالشكل الذي يحقق منافعها الاقتصادية.

¹ المادة 796 ، القانون التجاري الجزائري، ص250 .

² المادة 797 و المادة 799 مكرر، القانون التجاري الجزائري، ص250-251.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

ثانيا: مكونات مجمع الشركات:

يتشكل مجمع الشركات من شركة أم تمارس السيطرة والرقابة على مجموعة من الشركات التابعة لها بفعل العلاقة المالية والاقتصادية التي تربطهم، من خلال ما سبق يتضح لنا ان مجمع الشركات مكون من الأطراف التالية:

أ- الشركة الأم والشركة القابضة:

يستخدم مصطلح الشركة الأم في التشريع الفرنسي وهي تشبه الشركة القابضة، عادة فان الشركة الأم يكون لها دور مالي أو صناعي حيث تجمع نشاطات متفرعة قريبة أو مكملة يتمثل دورها الأساسي في تعيين المديرين في الوحدات الاقتصادية التابعة ودراسة وانتقاء روابط التنمية والاستراتيجية والمصادقة على مخطط العمليات و الميزانية ومراقبة التنفيذ وتضمن خدمات متبادلة داخل المجمع كالصناديق والتأمينات والبحث العلمي¹.

يعد دور الشركة الأم معتبرا من خلال هذه البنية القانونية حيث أنها تقوم بإصدار كل القرارات الاقتصادية وهذا على صعيد العلاقات التجارية أو على مستقبل النشاطات المختلفة للمجمع، كما أنه بإمكانها أن تؤدي في نفس الوقت دورا صناعيا وماليا حيث تقوم بتجميع النشاطات الاقتصادية المتماثلة والمتقاربة وهذا بممارسة النشاط الصناعي بنفسها مع الاحتفاظ بالأصول الصناعية، وفي بعض المرات تقوم بالاحتفاظ بهذه الأصول ولكن دون أن تتحمل تسييرها بنفسها وإنما تخول ذلك لشركة ما تفوضها نيابة عنها تدعى شركة عهده².

ب-الشركات التابعة:

عند رغبة الشركة الأم في توسعة نشاطها تكون أمام خيارين إما تكتفي بإنشاء شركة جديدة يسيرها واحد من عمالها الأجراء الذي تنصبه على رأسها لإدارتها، وفي هذه الحالة نكون بصدد فرع بسيط دون

¹ بركات حسينة،مجمع الشركات في القانون التجاري والمقارن، مذكرة ماجستير في القانون الخاص فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامع الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر،2010،ص13-14.

² زيتوني كنزة، دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات دراسة حالات الولايات المتحدة الأمريكية فرنسا الجزائر، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005،ص26.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

استقلالية قانونية، أو تقوم بإنشاء شركة عن طريق المساهمة في رأس المال حيث يقوم المساهمون في هذه الحالة بضمان السير الحسن للاستغلال ومنه تصبح هذه الشركة فرعية في الشركة المؤسسة لها ونكون هنا بصدد فرع تابع ذو استقلالية قانونية، ويمكن التمييز بين الفرع والشركة التابعة من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (01) جدول مقارنة بين الشركة التابعة والفرع

الفرع	الشركة الفرعية
* حقوق نقل الملكية إذا كانت: - حيازة على ممتلكات * عدم وجود استقلالية قانونية.	* حقوق نقل الملكية إذا كانت: - حيازة على ممتلكات - حقوق تأسيس الشركة
* عدم فرض الضريبة على الشركات على النتيجة الإجمالية وإنما تحول النتيجة إلى الشركة الأم.	* شخصية قانونية جبائية مميزة ومستقلة.
* عدم وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والفرع لذلك لا يوجد دفع الرسم على القيمة المضافة TVA.	* دفع الضريبة على الشركات IS على النتيجة الإجمالية.
* إلزامية الرسم على النشاط المهني TAP.	* دفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات لوجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركات الفرعية.
* عدم توزيع النتيجة.	* إلزامية الرسم على النشاط المهني TAP.
	* توزيع الأرباح وحساب الرصيد الجبائي وفرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الأم.

المصدر: Christine collette, incitation a la gestion fiscale des entreprises, édition eyrolles, France 1994, p34.

من الناحية القانونية يلجأ مجمع الشركات عن تكييف الشكل القانوني للشركة التابعة حسب ضرورات النشاط الذي تقوم به، فإذا الشركة التابعة تمارس نشاط صناعي أو تجاري مهم وتحتاج للعديد من الأشخاص واللجوء إلى رؤوس أموال معتبرة فإنها تلجأ لشكل شركة المساهمة، أما إذا كان النشاط لا

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

يحتاج لهيكل ضخم ولا يحتاج إلى عدد كبير من الأشخاص فتلجأ للشركة ذات المسؤولية المحدودة، وإذا كانت تمارس نشاط مدني فتأسس شركة مدنية¹.

تعرف هذه الشركات الفرعية على أنها "كل شركة تمتلك من قبل شركة أخرى تحوز على أكثر من نصف رأسمالها"، فهي شركات مسيطر عليها من الناحية المالية والإدارية من طرف شركة أخرى. تأخذ هذه الشركات الفرعية مختلف الأشكال القانونية (شركة مساهمة، شركة ذات مسؤولية محدودة، شركة مدنية)، وتقتضي الضرورة أن تبحث المجمعيات عند اختيار شركاتها الفرعية على الشكل القانوني الذي يناسبها حسب متطلبات نشاطها وهذا لضمان السير الحسن للنشاط الصناعي والتجاري².

المطلب الثاني: تصنيف و خصائص مجمع الشركات و طرق ودوافع تكوينه

سيتم في هذا المطلب التعرف على تصنيف و خصائص مجمع الشركات و طرق ودوافع تكوينه.

أولاً: تصنيف مجمع الشركات:

تصنف المجمعيات حسب نمطين، إما تصنف حسب طبيعتها أو بنيتها:

1- تصنيف مجمع الشركات حسب طبيعته:

حسب هذا التصنيف، لصد الأشكال التالية من المجمعيات³:

أ- تجمعات المؤسسات (les groupements d'entreprises):

في هذا الشكل من المجمعيات، يكون الغرض الأساسي منه هو تطبيقاً للمذهب "في الاتحاد قوة"، فالمؤسسات تتجمع فيما بينها لتحقيق الربح بالفعالية.

¹بركات حسينية، مرجع سابق، ص. 17

² francis lefevre, francis lefevre, groupes de sociétés 2001-2002, édition francis lefevre, France 2000, p88.

³Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p : 5-7.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

ب-1 لمجمع الشخصي (le groupe personnel):

تتكون المجمعات الشخصية من مجموعة شركات، والتي تكون النقطة المشتركة بينها هي وجود مساهم مشترك والذي هو شخص طبيعي.

ت-المجمع المالي (le groupe financier):

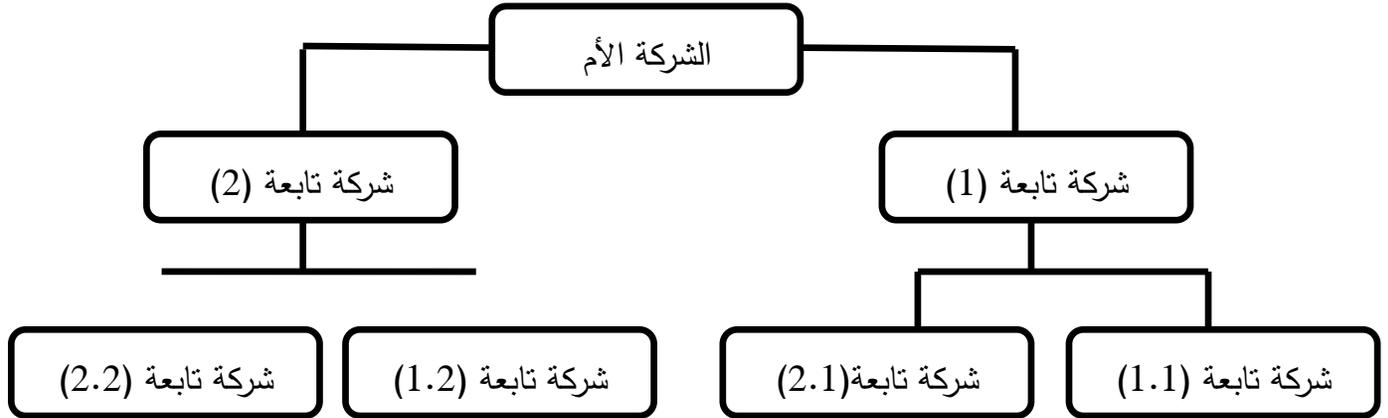
هو مجموعة من الشركات تتكون من شركة أم وشركة أو شركات تابعة مراقبة من طرف الشركة الأم، ويتميز هذا النوع من المجمعات بمساهمتها في رأسمال المؤسسات التابعة لها.

2-تصنيف المجمعات حسب بنيتها:¹

إن من بين أهم البنيات المالية للمجمعات، نجد الأنواع التالية:

أ- البنية الهرمية: تمتلك الشركة الأم في هذا النوع من المجمعات مساهمات في شركات تابعة، والتي بدورها تشكل مساهمة في شركات تابعة أخرى. وتعتبر هذه البنية من أقدم البيانات التي عرفت المجمعات.

الشكل رقم (01): تصنيف المجمعات من حيث البنية الهرمية.



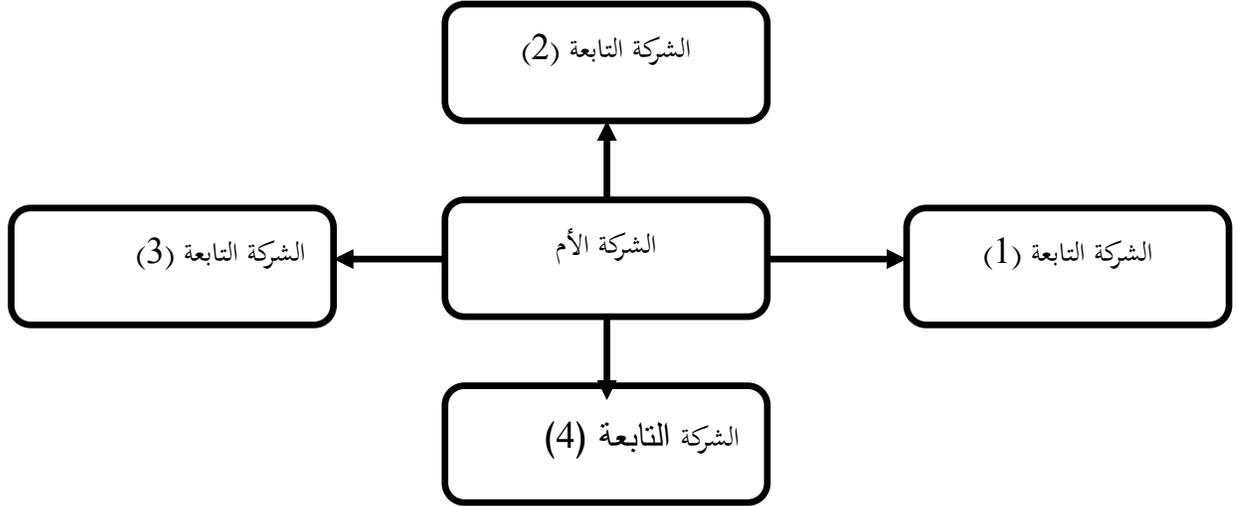
المصدر: أحمد مقدمي، (2005-2006)، النظام المحاسبي والجبايي لمجمع الشركات-دراسة حالة مجمع صايدال-، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، ص13.

¹ أحمد مقدمي، النظام المحاسبي و الجبايي لمجمع الشركات- دراسة حالة لرمع صيدال-، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص13-14.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

ب- البنية الشعاعية: في هذه البنية تمتلك الشركة الأم مساهمة مباشرة في عدة شركات، وتمارس عليها رقابة مباشرة، حيث أن كل شركة تابعة ليس لها علاقة تربطها بالشركات التابعة الأخرى.

الشكل رقم (02) : تصنيف المجمعات من حيث البنية الشعاعية.



المصدر: أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 14

ج- البنية الدائرية: تمتلك الشركة الأم في هذه البنية مساهمات في شركات أخرى، التي بدورها تمتلك مساهمات في شركة أخرى، والشركة الأم تمتلك بطريقة غير مباشرة مساهمة في الشركة التابعة.

الشكل رقم (03) : تصنيف المجمعات من حيث البنية الدائرية.

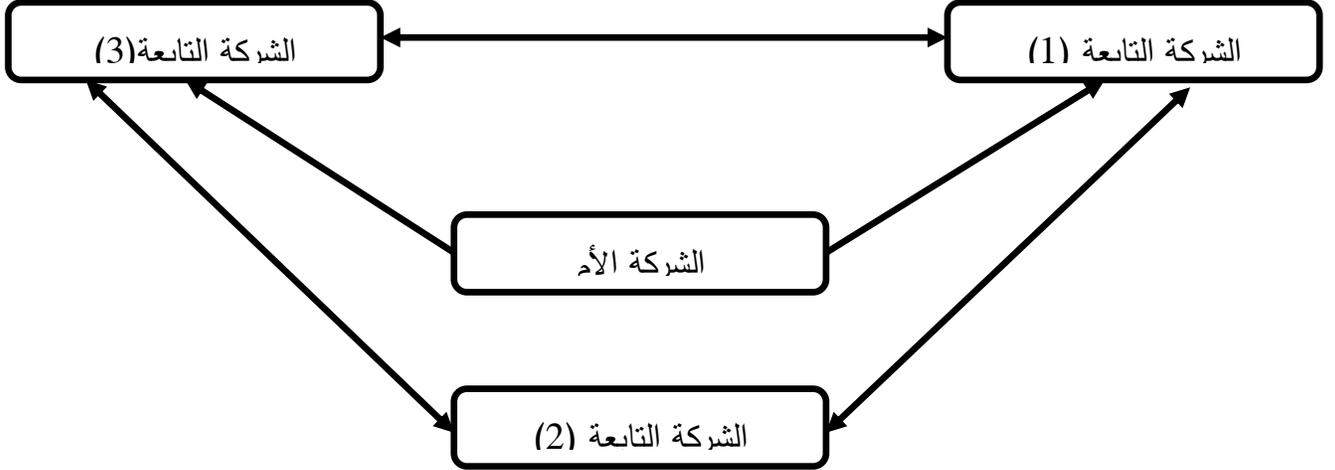


المصدر: أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 14.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

د- البنية المركبة: نجد في بعض الحالات بنيات معقدة للمجمع، حيث أن هناك مزج بين البنيات الهرمية والشعاعية والدائرية.

الشكل رقم (04) : تصنيف المجمعات من حيث البنية المركبة



المصدر: أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 14.

ثانياً: خصائص مجمع الشركات:

يتمتع مجمع الشركات بخاصيتين أساسيتين تتمثلان في:

1. الارتباط في مجمع الشركات: إن وحدة القرار التي يرفضها المجمع على الشركات المكونة له

تستوجب وجود علاقة تبعية بين الشركة الأم و الشركات المختلفة المكونة للمجتمع هذه التبعية

يمكن أن تأخذ عدة أشكال منها:

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

الأخرى المكونة للمجتمع عن طريق امتلاك الشركة الأم بصفة مباشرة لأغلبية حقوق التصويت

في الجمعية العامة، كما أن هذه التبعية تنشأ كذلك بعد امتلاك أكثر من 50% من حقوق

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة شركة أو أكثر مراقبة وهي نفس الوقت تراقب شركة أخرى¹.

ب- **التبعية ذات الطابع الإداري:** تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية (مجلس الإدارة)، وفي بعض الحالات يتحصل عليها حتى في غياب سلطة الرقابة 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 التسيير².

ج- **التبعية ذات الطابع التعاقدية:** تنتج هذه التبعية عن طريق اتفاقيات مع الشركة، أو باتفاقيات مع بعض المساهمين كما تنتج هذه التبعية عن طريق القوانين التأسيسية للشركة³.

د- **التبعية ذات الطابع الاقتصادي:** ينتج هذا النوع من الارتباط في حالة شبه احتكارية للمجتمع، أو في النشاطات المتعلقة بالمقاومة من الباطن لشركة تعمل أساسا في المجتمع⁴.

2. **الاستقلالية في مجتمع الشركات:** تعتبر الاستقلالية كمبدأ أساسي وضروري لإنشاء المجمعات، فالمجمع ليس له شخصية اعتبارية خاصة به، وهذه الخاصية-الاستقلالية-تخص كل شركة داخلية في محيط المجمع في حد ذاتها، باعتبار أن الشخصية المعنوية شرط أساسي يسمح لها بالانضمام إلى المجمع⁵.

ثالثا: طرق تكوين مجمع الشركات

لغرض تكوين مجمع شركات تلجأ الشركات إما لأسلوب الاندماج أو الانفصال أو تقديم حصة جزئية من الأصول أو اللجوء إلى نظام التفريع (الشركات التابعة) وسنتطرق فيما يلي إلى كل طريقة:

أ- **الإدماج:** عندما يتبين شركتين أو أكثر ضرورة التجميع بهدف ضمان أفضل مردودية لوسائل الإنتاج التي في حوزتها وتحسين إنتاجيتها، وبطبيعة الحال تحقيق المزيد من الأرباح، تجتمع لاتخاذ قرار تكوين

¹ أمال فريال أوامطة، (2001-2002)، تقنية تجميع الحسابات "حالة الشركة القابضة سوناطراك"، مذكرة ماجستير،

الجزائر، ص 05 جامعة

² نفس المرجع أعلاه ص: 06.

³ أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 16.

⁴ أمال فريال أوامطة، مرجع سابق، ص 06.

⁵ نفس المرجع مذكور أعلاه، ص 07.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

شركة جديدة أو شركة واحدة تستوعب الشركات الأخرى، يسمح القانون التجاري لشركة في حال التصفية بالمساهمة في عملية الإدماج، كما يمكنها أيضا أن تساهم في تأسيس شركة جديدة عن طريق الإدماج.

يحدد مشروع الإدماج أما من قبل مجلس الإدارة لكل واحدة من الشركات التي تساهم في الإدماج وأما من قبل مجلس الإدارة للشركة المقرر إدماجها، وينبغي يتضمن هذا المشروع بعض البيانات المتعلقة بالأهداف المسطرة وبالمعلومات الحسابية والمالية، سواء بالنسبة للشركة المقرر إدماجها أو الشركة التي ستدمج فيه الشركة الأولى، كما يجب أن يشير المشروع إلى الوضعية الاجتماعية في الشركتين والى التواريخ المحددة للعملية.¹

ب- **الانقسام (الانفصال):** تختلف عملية الانفصال عن الإدماج، وذلك أن الذمة المالية للشركة موضوع الانقسام إلى عدة أجزاء وتنتقل هذه الأجزاء إلى شركة واحدة أو عدة شركات قائمة أو حديثة النشأة.²

ويقصد بعملية الانقسام "قيام شركة بتقسيم ممتلكاتها لعدة أجزاء أين يتم استخدام هذه الأجزاء المقسمة في تشكيل ذمم مالية لكل شركة جديدة يتم إنشاؤها".

من خلال هذا التعريف يظهر لنا وكأن هدف عملية الانقسام يخالف لهدف تجميع الشركات وذلك لأن هذه العملية أساسها تقسيم شركة إلى شركتين أو أكثر جديدة، لكن الواقع عكس ذلك لأن الانقسام بصفة عامة يكون لصالح الشركات الموجودة وبالتالي يقود لتجميع الشركات. أما عملية الانقسام فتعرف ب "العملية التي تقوم من خلالها شركة بتقديم ذمتها المالية لعدة شركات موجودة أو تساهم معها في تأسيس شركات جديدة."³

¹ الطيب بلولة، ترجمة محمد بن بوزة، قانون الشركات، BERTI EDITION، الطبعة الثانية، الجزائر، 2013، ص. 131

² الطيب بلولة، المرجع نفسه، ص 132.

³ Francis Lefebvre, op. cit, P 14

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

ت- تقديم حصص جزئية من الأصول: تعرف المساهمة بالتقديمات الجزئية للأصول ب "العملية التي من خلالها تقدم شركة لشركة أخرى جزء من عناصر أصولها وبالمقابل تحصل على أسهم تصدرها لها الشركة المستفيدة مقابل هذه الأصول"¹.

رابعاً: دوافع تكوين مجمع الشركات:

تسعى الشركات للدخول في مجتمعات لتحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والمالية والتجارية والجبائية والتي سنتطرق إليها في العناصر التالية:²

- تعبئة الوسائل المختلفة والتكميلية والتي لا تستطيع مؤسسة بمفردها تعبئتها على سبيل المثال نذكر:

تعبئة وسائل التمويل حيث للشركة الأم القدرة على التفاوض مع البنوك للحصول على قروض والوسائل التمويلية الأخرى وهذا لفائدة الشركات التابعة لها.

- تخفيض حجم المخاطر التي يتعرض لها المجمع وذلك من خلال انتهاج سياسة تكوين فروع جديدة وبالتالي تقسيم المخاطر بين شركات المجمع وهذا من خلال استراتيجيات التنوع.

- أحداث نشاطات مختلفة عبر العالم وهذا عن طريق إنشاء فروع إنتاجية في الخارج وذلك بهدف:

- ضمان الأمن: لأن المجمع الذي يملك فروع في مختلف البلدان يكون أقل عرضة للمخاطر التي يتعرض لها كل فرع.
- تحقيق مردودية وذلك لعدم تساوي تكاليف الإنتاج والقدرة الشرائية من بلد لآخر.
- تحقيق أهداف تجارية: وذلك بضمان سوق جديدة لتسويق منتجاته، حيث تبحث البلدان المستضيفة على تدفقات دائمة وهذا ما يحفز على إحلال جزء أو كل الإنتاج في البلد المستضيف وبالتالي تسويق المنتوجات في نفس البلد.

¹ IBID, P 14.

² زيتوني كنزة، مرجع سابق، ص 41 .

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

- المرونة في التكوين: يسمح تقسيم قطاعات النشاط داخل الكيانات القانونية بتحديد مسؤوليات كل من الشركة الأم والشركات الفرعية لها. تعتمد معظم الشركات التي تريد مركزية نشاطاتها إلى اختيار التنظيم في شكل "مجمع شركات" لأن هذا الأخير يسمح بمرونة العمليات المالية لإعادة تنظيم نشاطاته، كما أشير إلى أن عمليات بيع أو تبادل أسهمه بسيطة وأقل تكلفة خاصة إذا ما استغلت داخل شركة تنتمي للمجمع.

- المراقبة : يقوم "مجمع الشركات" بالتوسع داخليا عن طريق إنشاء فروع جديدة هذه العملية تسمح بزيادة رأس المال الممتلك واقعيا، إلا أن هذه الزيادة لا تشجع بالضرورة زيادة الحق في ممارسة الرقابة، لذلك يلجأ "مجمع الشركات" نحو التوسع خارجيا وذلك بالحيازة على أسهم شركات أخرى وهذا بهدف ممارسة الرقابة عليها وبالتالي حماية مصالحه.

المطلب الثالث محيط المجمع و نسب الرقابة و المساهمة المطبقة داخله

سيتم في هذا المطلب التعرف على محيط المجمع ونسب الرقابة والمساهمة المطبقة داخله.

ثالثا محيط المجمع:

يقصد بمحيط المجمع المجال الذي تؤول إليه الشركات المعنية بتجميع حساباتها، وفيه تحدد نوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على فروعها أو على الشركات التابعة، ولتحديد نوع هذه الرقابة لا بد من تحديد نسب المساهمة في رأس المال، ومن خلال هذا المطلب سنحاول تحديد حدود المجمع.

لقد كان من السهل تعيين محيط المجمع لو أن مفهوم هذا الأخير كان متفق عليه بين مختلف التشريعات، لكن بما أن حدوده تتغير حسب الزاوية التي ينظر إليه من خلالها فإن وجهة النظر القانونية الاقتصادية والمحاسبية لا تتفق حول حدود هذا المجمع.

وعليه يمكننا القول بأن محيط المجمع يتكون من:

1. الشركة الأم :وهي التي تكون على رأس المجمع وتمارس سلطة الرقابة.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

2. الشركات الملحقة: وهي كل الشركات التي تكون تحت الرقابة القانونية أو الفعلية للمؤسسة الأم سواء

كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وتتكون الشركات الملحقة من:

- الشركة المتابعة: هي منشأة تسيطر عليها شركة أخرى تسمى شركة أم بتملك أغلبية رأس مالها.

- الفرع : هو عبارة عن شركة تطبق عليها رقابة من طرف الشركة الأم وذلك بتملك حصة من رأسماله.

- الشركة الزميلة: هي التي يكون للمستثمر تأثير هام عليها، ولا يمكن اعتبارها شركة تابعة أو مشروع

مشترك بحيث تكون نسبة تملك المستثمر في الشركة المستثمر فيها تتراوح بين 20 إلى 50.

وحسب المادة(132-11) من القرار المؤرخ في 2008/07/26 والمتعلق بتحديد قواعد التقسيم

والمحاسبة و محتوى الكشوف المالية فإن الشركة الزميلة هي: "كيان يمارس فيها الكيان المدمج نفوذا

ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان انشأ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة"¹.

-المشروع المشترك:هو ترتيب واتفاق تعاقدي بين طرفين أو أكثر لمباشرة نشاط اقتصادي خاضع للرقابة

المشتركة².

رابعا: نسب الرقابة(السيطرة):

تعرف الرقابة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع

من أنشطة، ويوجد ثلاث أنواع لرقابة وهي كما يلي:

1. الرقابة المطلقة(contrôle exclusif): ينتج هذا النوع من الرقابة بامتلاك الشركة الأم لأغلبية

حقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ويمكن التمييز بين الأنواع التالية للرقابة

المطلقة³:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، الجزائر، الصادرة في 25 مارس 2009، ص17.
² محمد أبو نصار وجمعة حميدات،(2008)، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، دار وسائل النشر، الطبعة الاولى، الاردن، ص 512.

³ Bruno Bachy et Michel Sion, op.cit, p : 27-34.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

- الرقابة القانونية (**contrôle de droit**): ينشأ هذا النوع من الرقابة بحياسة الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في شركات أخرى وهذا ما يمكن من اتخاذ القرارات بكل حرية.
 - ال رقابة الممارسة بالفعل (**contrôle de fait**): تعتبر الشركة ممارسة لهذه الرقابة عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى % 40 من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.
 - الرقابة التعاقدية (**contrôle contractuel**): في هذه الحالة تفرض الشركة الأم رقابتها على شركة أخرى بموجب عقد أو بند من القانون التأسيسي يقضي بذلك، وهذا إن كان ممكنا في بلد تواجد هاته الأخيرة، وهذه القاعدة تخالف القاعدة الأساسية التي هي امتلاك أغلبية حقوق.
2. الرقابة المشتركة (**control conjoint**): هي عبارة عن اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الاستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالاجتماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك).

ويتضح بأن الرقابة المشتركة تشمل¹:

- اقتسام الرقابة بحيث لا يسيطر أحد المساهمين أو الشركاء على شركة لوحده.
 - يجب أن يكون عدد الشركاء محدودا حتى يتسنى للأعضاء المشاركين وضع اتفاق مشترك.
 - مفهوم الاستغلال المشترك يشترط أن يكون النشاط معبر ومحل إدارة جماعية.
3. التأثير الملحوظ (**l'influence notable**): " نقول عن شركة ما أنها تمارس تأثيرا ملحوظا على التسيير و السياسة المالية لشركة أخرى إذا كان لهذه الشركة القدرة على التصرف مباشرة أو بواسطة شركة أخرى في الشركة الثانية وهذا يتحقق إذا كانت تملك على الأقل % 20 من حقوق التصويت في هذه الشركة".²

¹ Bruno Bachy et Michel Sion, ibid., p 41.

² محمد أبو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص46 .

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

"التأثير الملحوظ يعني صلاحية المشاركة والتأثير في قرارات السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها دون أن تكون هناك سيطرة على تلك السياسات ، كما يمكن أن يتحقق وجود تأثير ملحوظ للمستثمر بطريقة أو أكثر مما يلي:¹

- التمثيل في مجلس الإدارة أو أي جهات إدارية مكافئة في الشركة المستثمر فيها.
- المشاركة في عملية وضع السياسات المالية والتشغيلية الخاصة بالشركة المستثمر فيها.
- وجود معاملات كبيرة ذات أهمية نسبية بين المستثمر و الشركة المستثمر فيها.
- تبادل الخبرات الإدارية بين المستثمر و الشركة المستثمر فيها، وتقديم المستثمر لمعلومات فنية هامة ونسبة الرقابة تحسب على أساس جمع حقوق التصويت المملوكة إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في الشركات الخاضعة للمراقبة من طرف الشركة التي تقوم بالتجميع، وتستعمل نسبة الرقابة في تحديد قائمة المؤسسات التي تدخل ضمن القوائم المالية المدمجة وذلك بالإشارة لمختلف الشركات التي تكون تحت مراقبة مطلقة، مراقبة مشتركة أو تحت تأثير ملحوظ، وكذلك تسمح بتحديد الطريقة الواجب استعمالها في التجميع عند كل نوع من أنواع المراقبة.²

خامسا: نسبة المساهمة (الفائدة)

معدل الفائدة هي النسبة التي تسمح للشركة الأم بتحديد حصتها من رأس المال ونتيجة الشركة الخاضعة لها سواء بمساهمة مباشرة أو غير مباشرة حيث أنها تتوافق مع جزء الذمة المالية المملوكة من طرف الشركة الأم في كل من شركات المجمع حيث أن معدل الفائدة يتم تحديده على ثلاثة مراحل كما يلي:³

- تشخيص نوع العلاقة التي تربط كل من الشركة الأم وكل شركة مجمعة.
- حساب جداء نسب ملكية رأس مال كل شركة من شركات الشبكة.
- نحصل على معدل الفائدة من حساب مجموع هذه الجداءات.

وتحسب بالعلاقة التالية:

¹ أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص.20

² Dominique Mesplé - Lassalle, op-cit, p 44.

³ J.Y.Eglen P.Gazil, op.cit, P71.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

معدل الفائدة = المعدل المباشر + جداء معدل رأس المال الممتلك في جميع الشركات

حيث تسمح معدل الفائدة بحساب حقوق الشركة الأم في كل شركة من الشركات وهذا من أجل تقسيم أو توزيع الأموال الخاصة والنتيجة بين كل من الشركة الأم والتي تتمثل في فوائذ الأغلبية (فوائذ المجمع) والأطراف الخارجية والتي هي فوائذ خارج المجمع أو فوائذ الأقلية¹.

أولا: حالة المساهمة المباشرة

معدل الفائدة في هذه الحالة يساوي الحصة من رأس المال الخاص بالشركة الأم داخل شركتها التابعة.

مثال : لدينا الشركة الأم M تملك 80% من رأسمال الشركة التابعة F3

الشكل رقم (05) : معدل الفائدة في حالة المساهمة المباشرة



المصدر: Jean Montier et Olivier Grassi, la consolidation des comptes, éditions d'organisation, paris, 1986, P79

ومنه معدل فائدة M داخل F هي: 80%

¹ Jean Montier et Olivier Grassi, op.cit, P79.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

ثانيا: حالة المساهمة غير المباشرة

1. بسلسلة واحدة:

يحسب معدل الفائدة بضرب معدلات الامتلاك (رأس المال الممتلك) لكل شركة مكونة للسلسلة.

مثال: لدينا الشركة M تملك 80% من رأس مال F1 وهذه دورها تملك ما قيمته 35% من رأس مال F2.

الشكل رقم (06): معدل الفائدة في حالة المساهمة غير المباشرة بسلسلة واحدة



المصدر: Jean Montier et Olivier Grassi, la consolidation des comptes, éditions d'organisation, paris, P81.1986,

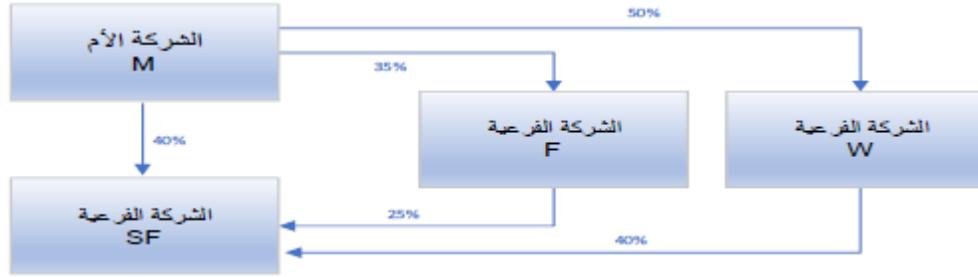
معدل فائدة M داخل F2 هو: $80\% \times 35\% = 28\%$

2. بعدة سلاسل: في هذه الحالة تحسب معدل الفائدة مثل الحالة السابقة مضاف إليها النسبة المباشرة¹

¹ Jean Montier et Olivier Grassi, op.cit, P83.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

الشكل رقم (07): معدل الفائدة في حالة المساهمة غير المباشرة بعدة سلاسل



المصدر: Jean Montier et Olivier Grassi, la consolidation des comptes,

éditions d'organisation, paris, 1986, P81.

معدل الفائدة M داخل SF هي:

- مباشرة = 40%
 - عن طريق f: $8.75\% = (25\% \times 35\%)$
 - عن طريق W: $20\% = (40\% \times 50\%)$
- معدل الفائدة ل M في المؤسسة SF = 68.75%

المبحث الثاني: ماهية التجميع المحاسبي و القوائم المالية الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي

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

المطلب الأول: مفهوم التجميع المحاسبي و أنواعه

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

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

أولاً: مفهوم التجميع المحاسبي:

سنحاول تحديد مفهوم التجميع المحاسبي من خلال التعاريف التالية:

يعرف التجميع المحاسبي على أنه تجميع الحسابات لمجموعة من الشركات (ميزانية، حسابات النتائج،...الخ) وكأنها تشكل كيان واحد، والهدف منها إعطاء صورة صادقة وفيه وكاملة حول الوضعية المالية ونتائج المجمع¹

ويعرف التجميع المحاسبي بأنه عبارة عن تقنية تتوقف على إدماج الميزانيات وحسابات النتائج للشركات التابعة لنفس المجمع بهدف الحصول على ميزانية واحدة وحساب نتائج واحد ولكن لا يجب أن نفهم أن هذه العملية هي عبارة عن تجميع بسيط لمختلف الميزانيات لان ذلك سيؤدي إلى تكرار بعض العمليات والتالي تقنية تجميع الحسابات تسمح بتجنب هذا الخطأ².

وحسب المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري " يقصد بالحسابات المجمعة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة من الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع لنفس قواعد التقييم، المراقبة، المصادقة، والنشر التي خضعت لها الحسابات السنوية الفردية.

يمكن أن نستخلص مما سبق أن التجميع المحاسبي هو تقنية محاسبية هدفها تقديم الحسابات المالية لمجموعة من الشركات في شكل وحدة واحدة، من اجل تقديم صورة صادقة وكاملة عن الوضعية المالية ونتائج المجمع.

ثانياً: أنواع التجميع المحاسبي:

يمكن التمييز بين شكلين للتجميع المحاسبي التجميع المباشر والتجميع غير المباشر.

الفرع الأول: التجميع المباشر

يتمثل هذا النمط من التجميع في قيام الشركة الأم بتجميع كل الشركات التي تدخل في محيط التجميع، وهذا من خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع رأس مال كل شركة منه، وكذا حصة كل شركة في الاحتياطات ونتيجة المجمع.

¹ Beatrice et Francis Grandguillot , la comptabilité des sociétés , GUALINO,11eme édition,paris,2013;p257.

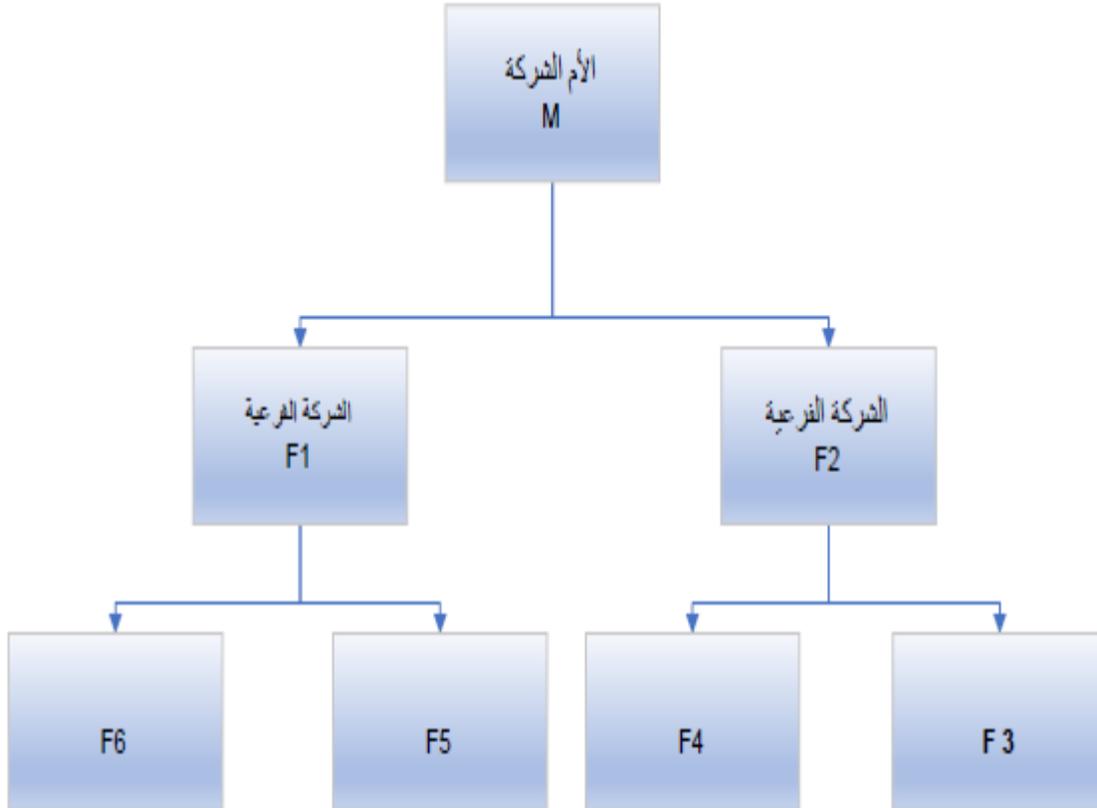
² Mohamed Cid Benaibouche, comptabilité des sociétés, OPE, 2eme edition,p 84.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

عند تطبيق التجميع المباشر يتم إتباع الخطوات التالية:

- تحديد نسب فوائد المجمع.
- جمع حسابات الشركات الخاضعة للتجميع.
- توزيع الأموال الخاصة، وإقضاء سندات الأسهم للشركات المجمعة (خارج الشركة المجمعة)؛
- تحويل احتياطات ونتيجة الشركة الأم إلى احتياطات ونتيجة المجمع.

الشكل رقم (08): التجميع المباشر



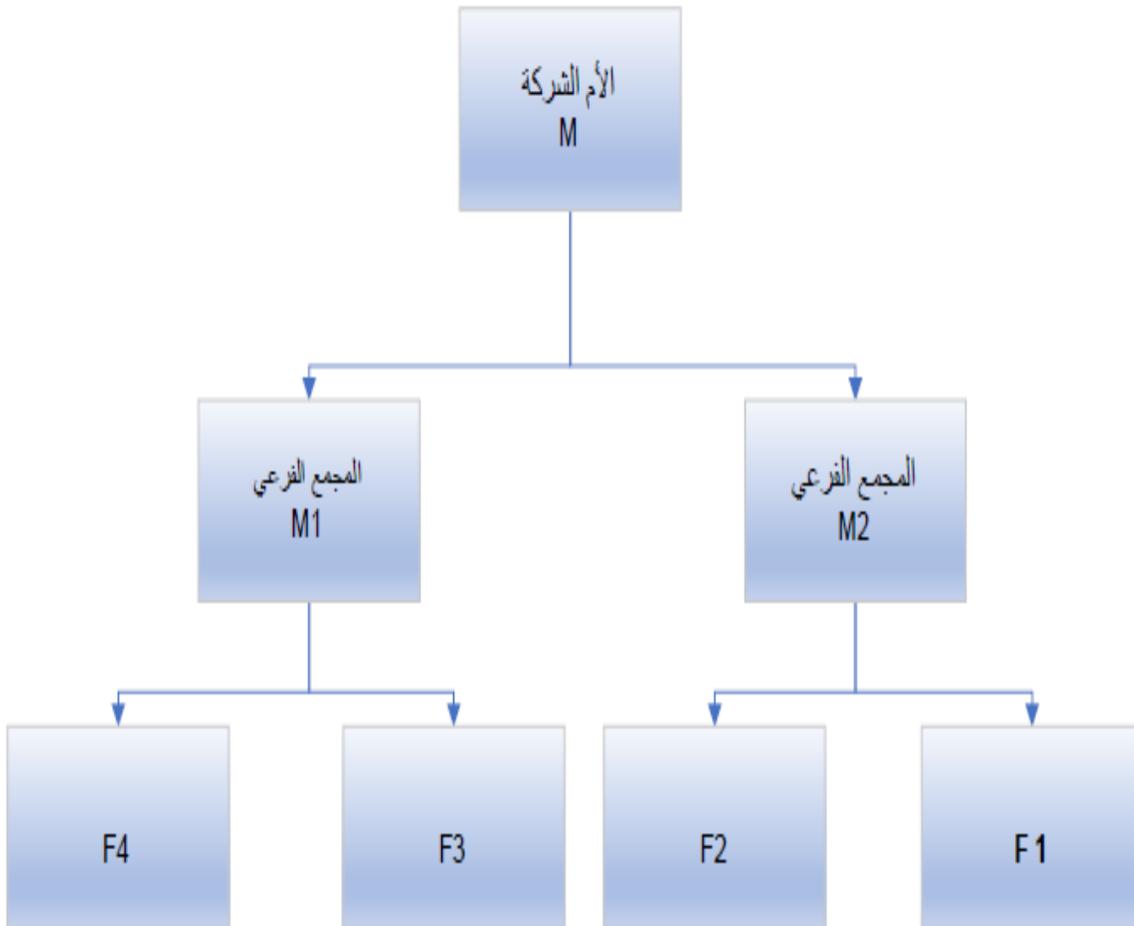
المصدر: François COLINET, Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, DUNOD, 2eme édition, Paris, 2008, p 33.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

الفرع الثاني: التجميع غير المباشر

تقوم هذه الطريقة على دمج مجتمعات فرعية في مجتمعات أكبر منها، وترتكز على معالجة العناصر على مستوى الشركة التي لها ملكية مباشرة في كل شركة مجمعة ثم ترفع بالتدريج إلى الشركة الأم. يتم تطبيق هذه التقنية، أولاً بتجميع الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في الشركة التي تكون أعلى منها ثم يتم الانتقال إلى الشركة الأم، بعدها يتم تحديد نسبة المساهمة التي تملكها الشركة الأم لهذا المجمع الفرعي، كما يتم اقتسام الأموال الخاصة بالمجموعة بكل مجمع فرعي في كل سنة، لكن هذه التقنية قد تحمل المجمع أعباء إضافية نتيجة وجود مصلحة للتجميع على مستوى كل مجمع فرعي.

الشكل رقم (09): التجميع الغير المباشر



الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

المصدر : François COLINET, Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, DUNOD

2eme édition, Paris, 2008,p 34.

المطلب الثاني: أهداف، قواعد و إجراءات التجميع المحاسبي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهداف، قواعد و إجراءات التجميع المحاسبي

أولاً: أهداف عملية التجميع المحاسبي

تتمثل أهداف عملية التجميع المحاسبي فيما يلي:¹

- تشمل الحسابات المجمعة كل الممتلكات تحت إدارة المجمع وتتمثل هذه الذمة في التثبيات المادية والمعدات وحتى الأصول المالية، وبهذا تصبح الذمة المالية أكثر وضوحاً من تلك المعبر عنها كتثبيات مالية في أصول الشركة المجمعة، كما أن قيمة هذه التثبيات تكون بتكلفة الإدراج في محيط التجميع، ولا تتغير قيمة هذا الأصل في حالة تحويله من شركة إلى أخرى.
- تهدف الحسابات المجمعة إلى تقديم رؤية أكثر اقتصادية حول نشاط مجموعة من الشركات بصفة أكثر شمولاً واكتمالاً من الحسابات الفردية حول الوضعية المالية ونتائج الأعمال للمجمع، فإذا أخذنا على سبيل المثال شركة قابضة مالية على رأس مجمع صناعي فإن القوائم المالية الفردية للشركة القابضة تحتوي فقط عن الأصول والخصوم المالية في الميزانية والإيرادات والأعباء المالية في جدول حسابات النتائج وبالتالي القوائم الفردية لهذه الشركة القابضة لا تمكن من فهم النشاط والوضعية المالية لهذا المجمع الصناعي.
- توضح الحسابات المجمعة كل الحقوق والديون المتعلقة بالشركات الداخلة في محيط التجميع للمتعاملين الخارجيين، حيث توضع في الحسابات الفردية للشركة الأم كقروض وافتراضات اتجاه مؤسسات المجمع، أما في الحسابات المجمعة فيتم إقصاء الديون والحقوق بين المجمع والشركات التابعة، وبالتالي لا تدرج في الحسابات المجمعة إلا الديون والحقوق الفعلية تجاه الغير.

¹ Bruno Bachy, Michel Sion, analyse financière des comptes consolidés, DUNOD, 2eme édition, paris; 2009, p12.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

- تهدف الحسابات المجمعّة إلى إعلام المستثمرين حول الأداء المالي للمجمع، حيث تعتبر الحسابات المجمعّة أداة للإفصاح الخارجي وبالأخص للمستثمرين كما نصت عليه هيئة مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث ينص الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية على أن المستخدمين الأوائل للقوائم المالية هم المستثمرين ، هذا الاختيار يكمن في رغبة المجلس في جعل القوائم المالية ذات أهمية بالنسبة لاتخاذ قرار الاستثمار وبالتالي احتياجات المستثمرين.

يهدف التجميع المحاسبي بصفة عامة إلى توفير المعلومات حول الحقيقة المالية والاقتصادية لمجموعة من الشركات المستقلة قانونيا في شكل بيانات خاصة بشركة واحدة تدعى الشركة الأم والتي تمارس بدورها رقابة على الشركات التي تدخل ضمن محيط تجميعها.

ثانيا: قواعد و إجراءات التجميع المحاسبي

1. القواعد الأساسية للتجميع المحاسبي:¹

- يجب إتباع القواعد المحاسبية السليمة عند إعداد القوائم المالية المدمجة و على الأخص ما يلي:
- يجب أن تعد القوائم المالية المدمجة باستخدام سياسات محاسبية موحدة لأحداث والعمليات المتماثلة، وفي حالة عدم إمكانية استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد تلك البيانات فإنه يجب الإفصاح عنها مع توضيح أجزاء بنود البيانات المجمعّة التي تم بشأنها تطبيق سياسات محاسبية مختلفة.
 - إذا كانت إحدى الشركات التابعة تستخدم سياسات محاسبية مختلفة عن السياسات المحاسبية للمجموعة بالنسبة للعمليات والأحداث المتشابهة، فإنه غالبا ما يتم عمل تسويات للبيانات المالية لتلك الشركة لأغراض إعداد البيانات المالية المجمعّة، كي يتم تصوير القوائم المدمجة على وجه صحيح.
 - تعد في العادة القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة في نفس التاريخ، وفي حالة اختلافها فإن الشركة التابعة تقوم غالبا ولأغراض إعداد البيانات المجمع ، بإعداد بياناتها بحيث تغطي نفس الفترة التي تغطيها بيانات القابضة ،ويمكن استخدام البيانات المالية رغم اختلاف تواريخها.

¹ يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله جلس ،(2002) ،المحاسبة الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان ،ص357.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

2. الإجراءات الأساسية للتجميع المحاسبي¹

- عند إعداد القوائم المالية المدمجة يجب القيام بالإجراءات التالية:
- دمج القوائم المالية المشتركة القابضة والشركات التابعة عن طريق تجميع بنودها المتماثلة من الموجودات، الخصوم، حقوق الملكية، الإيرادات والمصروفات بندا بندا.
 - حذف القيمة الدفترية لحساب الاستثمار في الشركة التابعة من ميزانية الشركة القابضة مقابل رؤوس الأموال الخاصة في الشركة التابعة؛
 - تحديد حصة الأقلية في صافي دخل الشركات التابعة عن فترة التقرير وإظهارها بشكل منفصل في قائمة حساب النتائج وتعديل ربح المجموعة بها، للوصول لصادي الربح الخاص لمالكي الشركة القابضة.
 - تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة، ويتم عرضها بالميزانية المجمعة بشكل منفصل عن الالتزامات وحقوق ملكية حملة أسهم الشركة القابضة.
 - يجب استبعاد الأرصدة وكذلك المعاملات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات التابعة لها وما تتضمنه من إيرادات ومصروفات وأية أرباح وخسائر غير محققة ناتجة عنها بالكامل.

المطلب الثالث: ماهية القوائم المالية المجمعة

يعتبر إعداد القوائم المالية من أهم أهداف المحاسبة المالية وذلك لما لها من توصيل المعلومات إلى المتعاملين الاقتصاديين، لذا سوف نتطرق في هذا المطلب إلى بعض التعاريف وأنواع القوائم المالية المجمعة.

أولاً: مفهوم القوائم المالية المجمعة:

1. هي القوائم المالية للمجموعة والتي يتم عرضها كما لو أنها قوائم مالية لوحدة محاسبية واحدة وهي المجموعة.²

2. هي القوائم المالية التي يتم إعدادها للمجموعة (الشركة الأم) وكأنها شركة واحدة.¹

² طارق شوقي، (2009)، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، ص106.
لجنة المعايير المحاسبية الدولية، معيار توحيد القوائم المالية، ديسمبر 1998.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

3. هي قوائم فعلية تعد على مستوى المجموعة والتي ترأسها شركة أم تسيطر على شركة أو أكثر تابعة وذلك من منطلق أنها تمثل جميعا وحدة اقتصادية واحدة إلا أن كل منها يعتبر بمثابة وحدة محاسبية مستقلة.²

من خلال ما ذكر أعلاه واستنتاجا من هاته التعاريف يمكننا القول أن القوائم المالية المجموعة هي عبارة على قوائم شاملة لمجموعة من الشركات تنشط اقتصاديا تجمع كل قوائمها على مستوى شركة واحدة لها حق السيطرة وكأنها قوائم شركة واحدة.

ثانيا : القوائم المالية المجموعة

الميزانية المالية المجموعة :تتضمن جميع أصول و خصوم و حقوق ملكية المجموعة مع الأخذ في الحسبان العلاقات المتبادلة بين شركات المجموعة.

جدول حسابات النتائج المجموعة: يتم من خلاله مقارنة إيرادات شركات المجموعة مع تكاليف الحصول على هذه الإيرادات و الوصول إلى الصافي في المجموعة.

قائمة التدفقات النقدية المجموعة : توضح صافي التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة من الأنشطة التشغيلية و التمويلية و الاستثمارية لشركات المجموعة.³

ثالثا :أهداف القوائم المالية المجموعة

تستخدم القوائم الدالية المجموعة في الإفصاح المحاسبي عن الموارد المتاحة والالتزامات ونتائج العمليات لوحدة محاسبية واحدة تمارس في نطاقها مجموعة من الشركات المرتبطة ببعضها البعض أنشطتها الاقتصادية العادية وذلك لتحقيق ثلاثة أغراض رئيسية هي:

1. إدماج أرصدة حسابات الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركات التابعة لها.
2. استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات المتبادلة بينهم.
3. تسوية أرصدة الحسابات المقابلة بينهم.

¹ وليد ناجي الحياي، (2007)، النظرية المحاسبية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص366.

محمد ابو نصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص 403.

³ - نفس المرجع، ص 416.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

4. توفير معلومات عن موارد الوحدة و المطالبات المترتبة على هذه الموارد و التغييرات في كل منها.
5. توفير معلومات عن تقدير النفقات النقدية المتوقعة و الحالية.
6. توفير المعلومات المفيدة لقرارات الاستثمار و الائتمان¹

المبحث الثالث: عرض ومناقشة الدراسات السابقة

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

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

1. عريوة رشيدة 2018، رسالة دكتوراه: إعداد القوائم المالية المدمجة وفق نظام المحاسبي المالي (SCF) في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS -دراسة حالة مجمع صيدال-، كلية العلوم التجارية، تخصص علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر.
- تهدف هذه الدراسة إلى معرفة المكانة التي تحتلها الميزانيات المدمجة في المحاسبة كونها المادة الإعلامية الأحسن على مستوى المجمعات خاصة أن القوائم المالية المدمجة يعتمد عليها في توزيع الأرباح.

وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

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

¹ - ماجد ماهر، (2008)، مدى قابلية إعداد قوائم مالية موحدة وفق المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، قطاع غزة، فلسطين، ص 38.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

2. صامري خالد 2013 ، مذكرة ماستر :القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة مجمع طهراوي- ، كلية العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة، الجزائر. تهدف هذه الدراسة إلى معرفة القواعد القانونية والتقنيات المحاسبية الخاصة التي تنظم حسابات مجمع الشركات وتساعد في ترشيد قرارات مستخدميها.

وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- مجمع الشركات عبارة عن مجموعة من الشركات المرتبطة فيما بينها اقتصاديا والمستقلة عن بعضها البعض بحيث تتمتع كل منها بشخصية معنوية مستقلة وكل هذه الشركات تكون تحت إدارة وسيطرة الشركة الأم.
- إن التجميع المحاسبي هو تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج المجمع بشكل موحد.
- تعد القوائم المالية المجمعة في الجزائر ظاهرة حديثة النشأة تترجم واقع الاقتصاد الجزائري، فالمشرع الجزائري لم يخصص نصوصا لتنظيم محاسبة المجمعات إلا حديثا.
- إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي خصوصا ما تعلق بالمبادئ والقواعد المحاسبية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة، من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية المجمعة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية.

3. بن عبد رحمان خالد 2017 ، مذكرة ماستر:القوائم المالية المجمعة- دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة و الاتصال-، كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة بومرداس، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على التحيينات الحاصلة في القانون المحاسبي الجزائري في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة، و كذا أهم الإجراءات الخاصة بعملية التجميع المحاسبي و كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي.

وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

• عدم مواكبة المجمعات الجزائرية و حتى النظام المحاسبي المالي للتغيرات الحاصلة التي طرأت في المعايير الدولية، من خلال فرض طريقة الإدماج الكلي أو الشامل و بالتالي فإنه لا يترك المجال أمام المستثمرين.

• بيئة عمل المجمعات الجزائرية العمومية ما ا زلت و كأنها في الاقتصاد الموجه باعتبارها مجمعات تابعة لوزارات وصية ملزمة بتطبيق المخططات الحكومية عكس المعايير الدولية التي أعدت في إطار اقتصاد السوق.

4. خالد زعباط 2013 ، مذكرة ماستر: أهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي

المالي، كلية العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم مدى تأثير القوائم المالية الموحدة على تلبية احتياجات

الإفصاح المحاسبي، ومحاولة تقديم الإفصاح المحاسبي وأهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة.

وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:

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

• استطاعت بعض المنظمات الدولية للمحاسبة إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي وتسوية الاختلافات

الموجودة في الممارسات المحاسبية من خلال إصدار المعايير المحاسبية الدولية .

• يعاني مستعملو القوائم المالية الموحدة من بعض الغموض في تلك القوائم وهذا يرجع لنقص الخبرة في تطبيق طرق الإدلاء عن الوقائع الاقتصادية في ظل الطبيعة الجديدة للاقتصاد الجزائرية من نقائص عديدة.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

يتضح من الدراسات السابقة تشابه نوعا ما مع الدراسة الحالية في الجانب النظري حيث تناولت

كل من المتغيرين التجميع المحاسبي، لكن هناك اختلاف في الجانب التطبيقي، حيث تمت دراستنا على

مستوى شركة سوناطراك و لذلك فإن الإسهام الذي يمكن أن تساهم به هذه الدراسة هو تقديمها لمعلومات

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

دقيقة حول التجميع المحاسبي وعرض القوائم المالية المراجعة لسوناطراك. و كما قد استفدنا من هذه الدراسات السابقة في إثراء الإطار النظري للدراسة الحالية و الإلمام بجميع جوانب الموضوع.

المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة فيمكن انجازه فيما يلي:

1. من حيث بيئة الدراسة:

تمت الدراسات السابقة في مختلف مناطق داخل التراب الوطني، في حين تم تطبيق الدراسة الحالية في الجزائر العاصمة في شركة سوناطراك بحيدة.

2. من حيث هدف الدراسة:

تعددت الاتجاهات البحثية في الدراسات السابقة، حيث كانت تهدف تارة الى بيان أثر متغير على آخر وتارة أخرى التركيز على عنصر من عناصر البحث.

بينما تتطلع الدراسة الحالية الى التعرف على كفاءة إعداد القوائم المالية المراجعة ودراسة حالة مجمع سوناطراك.

3. من حيث منهجية الدراسة:

4. يمكن اعتبار الدراسة الحالية دراسة استطلاعية، وصفية وتحليلية تسعى إلى تحسين جودة القوائم المالية المراجعة لشركة سوناطراك.

مميزات الدراسة الحالية على الدراسات السابقة:

في هذه الدراسة سلطنا الضوء على المجمعات الاقتصادية، حيث تم التطرق مفاهيم الخاصة بالمجمع من ناحية القانونية وكيفية إعداد القوائم المالية المراجعة التي حاولنا عرضها من خلال دراسة ميدانية تطبيقية، وطرق تجميع الحسابات بين شركات المجمع للوصول إلى الكشف المالية المراجعة التي تفيد المستخدمين، وبصفة خاصة اكتشاف مزايا التي تستفيد منها هاته المجمعات خاصة الجبائية منها.

الفصل الأول: عموميات حول مجمع الشركات والتجميع المحاسبي

خلاصة الفصل:

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

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

و المبحث الثالث و الأخير الذي عرض ومناقشة الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

تمهيد:

سيتم في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الواقع العملي وهذا اعتمادا على إجراء دراسة تطبيقية على إحدى المجمعات الاقتصادية الناشطة حيث وقع اختيارنا على مجمع سوناطراك الذي يقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة سنوية التي اخترنا منها القوائم المالية المجمعة لسنة 2020 وذلك من أجل تتبع أهم خطوات إعداد هاتاه الأساليب المستعملة و ذلك وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.

وعلى هذا الأساس سنتناول أهم الجوانب العملية المتعلقة بإعداد القوائم المالية المجمعة حسب أسلوب التجميع المحاسبي المناسب في هذا الفصل وفق ما يلي:

المبحث الأول: البطاقة التعريفية لمؤسسة سوناطراك.

المبحث الثاني: تجميع حسابات سوناطراك.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

المبحث الأول: البطاقة التعريفية للمؤسسة سوناطراك

المطلب الأول: لمحة عامة عن مؤسسة سوناطراك

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تقديم لمحة عامة عن مؤسسة سوناطراك.¹

➤ حتى تحقق الجزائر سيادتها الاقتصادية وخاصة في مجال المناجم أقامت الجزائر بإنشاء شركة سوناطراك لاستغلال الحقول البترولية التي كانت محتكرة من قبل الشركات الأجنبية، خاصة الشركة الفرنسية ومنه فقد عرفت هذه الشركة تطورات عدة على أثر التغيرات الاقتصادية التي حدثت في البلاد وبالنظر إلى الأحداث الدولية التي شهدتها سوق البترول خلال العشرينات الثلاث الماضية فقد لعبت شركة سوناطراك دورا كبيرا في تنمية الاقتصاد الوطني خلال هذه الفترة ومع الانتقال إلى اقتصاد السوق وتفتح السوق الجزائرية على المنافسات الأجنبية، كانت لهذه الشركة تحديات كبيرة فهي اليوم ترغب في أن تصبح مجموعة بترولية عالمية تتنافس أكبر مؤسسات البترولية في العالم.

➤ وعلى هذا الأساس عرفت سوناطراك تعديلات هامة على مستوى قدراتها وهيكلتها خاصة بعد انعقاد المجلس الوطني للطاقة الذي أعاد هيكلتها هذه الشركة وحولها إلى شركة مساهمة برأس مال يقدر ب: 245 مليار دج، وإعادة ضمها إلى جميع المؤسسات التي انفصلت عنها في السابق.

إنما هذا الطموح يعود إلى الاكتشافات التي حققتها الشركة في ميدان الحقول الغازية والبترولية وذلك بعد إحداث تعديلات على قانون الاستثمارات، الذي فسح المجال للشركات الأجنبية هذا من جهة ومن جهة أخرى يعود إلى النمو المتزايد في الطلب على الطاقة في العالم، ومن أفضليات شركة سوناطراك إنها منتجات تتلاءم مع المقاييس التي تطلب بها الأسواق العالمية للبترول والغاز إلى الجانب الاستعمالات الجديدة التي تم اكتشافها لهذه المنتجات.

ولمواجهة هذا التحدي قامت مؤسسة سوناطراك بوضع مخطط تنموي يرمي إلى تحقيق عدة أهداف استراتيجية في كافة المجالات منها: الإنتاج، التسويق المحلي والدولي وبرنامج الاستثمار في مجال البحث والتطوير لتخفيض تكاليف الإنتاج وترقية قنوات التوزيع وإحداث سياسة اتصالية قادرة على صنع الصورة الحقيقية لشركة سوناطراك لدى جمهورها المحلي والدولي.

¹ WWW.SONATRCG.DZ الموقع الإلكتروني

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

➤ **التسمية:** تسمى سوناطراك بالشركة الوطنية للبحث، الإنتاج، الحقل، تحويل المحروقات وتسويقها وفيما يلي:

تفكيك عبارتها الأجنبية:

So ← Sociét : الشركة.

Na ← NATIONAL : الوطنية.

Tra ← Transport : النقل.

C ← Commercialisation : التسويق.

H ← Hydrocarbures : المحروقات.

الإشارة:

تتمثل إشارة الشركة في الشكل التالي:



مقر الشركة:

يوجد مقر الشركة سوناطراك بولاية الجزائر العاصمة، بلدية حيدرة، جنان الملك.

رأسمال الشركة:

تتوفر الشركة على رأس مال مبلغه 245 مليار دج، موزعة على 245 سهم، قيمة كل واحد مليون دينار تكتبها وتحررها الدولة الجزائرية دون سواها.

➤ رأسمال شركة سوناطراك غير قابل للتصرف فيه أو حجزه أو التنازل عنه

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

التسيير المالي المحاسبي:

➤ تمسك محاسبة الشركة على الشكل التجاري.

عدد العمال:

➤ يقدر عدد العمال في المؤسسة سوناطراك الأم والمؤسسات التابعة لها حوالي 150000 عامل.

منتجات المؤسسة:

➤ تستخرج مؤسسة سوناطراك: البترول، الغاز، condensat، GPL.

تطور الأعمال:

➤ 16 مليار دولار من جانفي 2006 إلى نهاية أفريل من نفس السنة.

المطلب الثاني: التطور التاريخي لشركة سوناطراك.

نظرا للدور الكبير الذي تلعبه المحروقات في بناء الاقتصاد الوطني، قررت الجزائر أن تأخذ هذا القطاع بمأخذ الجد وعلى أثر اتفاقية إيفان 18 مارس 1962م، تمت الموافقة على إنشاء تنظيم الصحاري والذي كانت مهمته الأساسية هي اقتراح المسائل النفطية بالجزائر وكذا السهر على تطوير البنى التحتية الصحراوية، غير أن القانون النفطي الصحراوي المعدل قبل جويلية 1962 كان يمنح احتكارا معتبرا للشركات الفرنسية في استغل البترول الجزائري بالإضافة إلى التهريب نسبة 60 بالمائة من عائدات الصادرات البترولية الإجمالية للجزائر إلى جانب تمتعها بامتيازات جبائية جد مهمة على حساب الخزينة الجزائرية... الخ .

ورغم أن الدولة الجزائرية نصبت منذ البداية مديرية الطاقة والوقود بهدف تأمين المراقبة والتحكم في تسيير قطاع المحروقات وإعطائه العناصر الأساسية لتوضيح سياستها البترولية، ظهرت مؤشرات تعبر عن التطور لا يتناسب مع مستقبل قطاع المحروقات من بينها: تباطؤ في أعمال البحث والتنقيب وتقهقر المجال المنجم والنقل وغيرها إلا أن هذه الوضعية لا تلائم إطلاقها استراتيجية تطور قطاع المحروقات في الجزائر وبالتالي قررت وضع حد لهذه الحالة عازمة على أنها قادرة على المراقبة الفعلية لمواردها البترولية.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

تجهزت بعدها الجزائر بأداة تسمح بتنفيذ سياستها الطاقوية وذلك عن طريق إنشاء يوم 13 ديسمبر 1963 المرسوم رقم 491/63 المؤسسة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات "سوناطراك" برأس مال قدره 40 مليون دج، مع إنشاء وتشغيل أنبوب النقل الرابط بين أرزيو وحوض الحمرة بطول قدره 805 كلم، تكون سوناطراك قد قامت بالتجربة الأولى من نوعها في بلاد سائر في النمو ومؤكدة بهذا الإنجاز شهادة ميلادها الذي اعتبر من قبل الأوساط الفرنسية بمثابة خرق لاتفاقيات "إيفيان" مما أدى بالطرفين في مطلع 1964 إلى الجلوس على مائدة المفاوضات والتي خرجت يوم 29 جويلية 1965 باتفاق جزائري فرنسي يقتضي تسوية المسائل المتعلقة بالمحروقات و التطور الصناعي بالجزائر. تم تغيير الشكل القانوني للمؤسسة حسب المرسوم 292/66 الموافق ل 22 سبتمبر 1966 حيث أصبحت "سوناطراك" الشركة الوطنية للبحث، الإنتاج، النقل، تحويل وتسويق المحروقات. كما أن المرسوم التشريعي ل 30 أوت 1967 يعطي لشركة سوناطراك حق احتكار التوزيع الشاملة للطاقة والمنتجات البترولية.

• وفي أكتوبر 1968، عقدت اتفاقية الجمع بخلق نوع جديد من العلاقات مع المؤسسات البترولية العامة بالجزائر، هذا الاتفاق يسمح لسوناطراك بتقوية موقفها بشكل حاسم. وفي سنة 1969 أنظمت الجزائر سوناطراك ضمن منظمة الدول المصدرة للنفط أوبك آنذاك وأوبك حاليا. وهكذا أخذت سوناطراك على عاتقها قطاع المناجم متوجهة نحو البحث وحافظت على اسمها ورمزها باللون الأسود الذي يمثل البترول واللون البرتقالي الذي يرمز إلى الصحراء.

تأميم المحروقات 24 فيفري 1971:

• بقيت إرادة الجزائر في استعادة ثرواتها الطبيعية وتأمين استغلالها والتحكم الكامل فيها، ففي 24 فيفري 1971 أعلن الرئيس بومدين امتداد لروح الحرية والسيادة الوطنية لقراراته التاريخية بتأميم المحروقات وقد فرض هذا اليوم نفسه كرمز لوحدة مصير شركة سوناطراك والجزائر ككل. وهكذا دعمت الجزائر استقلالها السياسي باستقلالها الاقتصادي وأصبحت بذلك سوناطراك الوسيط الوحيد للثروات البترولية والغازية بالجزائر.

تجمدت قرارات 24 فيفري 1971 على أرض الواقع بتوقيع مرسوم 12 فيفري 1972 لإصدار القانون الأساسي للمحروقات مجددا بذلك الإطار العام الذي تشغل فيه المؤسسة الأجنبية في ميدان التنقيب

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

واستغلال المحروقات بالجزائر وقد توج قرار تأمين المحروقات مسارا طويلا، كان يرمي إلى التحكم في قطاع المحروقات، حيث يسير السبيل أمام ازدهار جديد للشركة من خلال استرجاع الوطن موارده من المحروقات.

إعادة الهيكلة:

• وصلت سوناطراك في وقت قصير جدا إلى درجة تكامل عمودي وأقوي لنشاطات متعددة، بدءا باستغلال التوزيع النهائي وعلى غرار كل المؤسسات الوطنية وعلى قاعدة توجيهات المخطط الخماسي 1980-1984 تمت إعادة هيكلتها، حيث تنشأ عنها 17 مؤسسة صناعية: 3 مؤسسات للإنجاز، 4 مؤسسات مختلفة، 6 مؤسسات الخدمات، 4 مؤسسات التسيير المناطق الموجودة بأرزويو، سكيكدة، حاسي الرمل، حاسي مسعود.

1-EDRP: فرع توزيع وتكرير المنتجات البترولية وينقسم إلى:

NAFTAL: المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات البترولية.

NAFTAC: المؤسسة الوطنية لتكرير المنتجات البترولية.

2-ENIP: المؤسسة الوطنية للبتروكيمياء.

3-ENPC: المؤسسة الوطنية للبلاستيك والمطاط.

4-ASMIDAL: المؤسسة الوطنية للأسمدة.

-ENGTP: المؤسسة الوطنية للأشغال الكبرى.

6-ENGCP: المؤسسة الوطنية للهندسة الوطنية.

7-ENAC: المؤسسة الوطنية للقنوات.

8-ENAGEO: المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء.

9-ENAFOR: المؤسسة الوطنية لحفر.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

10-ENTP: المدرسة الوطنية نوال الآبار.

11-ENSP: المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

12-ENEP: المؤسسة الوطنية الهندسة البترولية.

13-CERHYD: مركز الدراسات والبحث أو تطوير المحروقات.

14-EGZIA: مؤسسة تسيير المنطقة الصناعية بأرزيو

15-EGZIK: مؤسسة تسيير المنطقة الصناعية سكيكدة.

16-EGZIR: مؤسسة تسيير المنطقة الصناعية حاسي الرمل.

17-EGZIM: مؤسسة تسيير المنطقة الصناعية حاسي مسعود.

- وخلال سنة 1986 تمت المصادقة على قانون المحروقات الذي يحمل الشركة خيار استراتيجي لأنها تسمح بتقاسم العناصر الصناعية والمالية المتعلقة بنشاطها.
سوناطراك اليوم:

- تعد اليوم سوناطراك من أهم الشركات البترولية الدولية بعدما قطعت أشواط حاسمة وتحولت من شركة فنية إلى المجموعة التي نعرفها اليوم، حيث لم يترك تطور الاقتصاد العالمي للمحروقات أي خيار لسوناطراك غير انتهاج شروط في العمل والتغيير الجذري للسلوكيات إذا اقتضت الحاجة.
إن هدف سوناطراك هو أن تصبح مجمع بترولي دولي ولهذا الغرض يجب عليها:

✓ تسطير أهداف معتبرة.

✓ توضيح استراتيجياتها.

✓ ترجمة أهدافها على الجانب الوطني وتحديد المسؤوليات.

- لهذا فإن سوناطراك اليوم تركز على تغطية الحاجيات الوطنية من المحروقات على المدى الطويل، وتوفير العملة الضرورية لتحويل الاقتصاد الوطني بغرض مسايرة العنصرية تم توضيح المراحل التالية:

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

المرحلة الأولى 1992-1995:

تهدف إلى تأسيس مجمع بترولي وصناعي جزائري يعمل بقوة في الميادين القاعدية كالتنقيب، الإنتاج، التميع، تحويل الغاز الطبيعي والتسويق.

المرحلة الثانية 1995-2000:

استهدفت تحويل سوناطراك إلى مجمع بترولي وصناعي جزائري ودولي في جميع قطاعات الطاقة، الكيمياء والخدمات، ويرتكز تطويرها على عمليات التجارة والخدمات البترولية للاستثمار الأمامي والخلفي.

المرحلة الثالثة ما بعد 2000:

هنا تحدد سوناطراك هدفا في تكملة نشاطها في قطاع المحروقات الطاقوية والكيمياء عن طريق إتقان نشاطات أخرى بحكم خبرتها كالخدمات والمناجم.

- تحتل المرتبة الأولى من بين الشركات الجزائرية من حيث عدد عمالها ورأس مالها ومن حيث صفقاتها التجارية داخل وخارج الوطن.
- أول تحدي قامت به هو إنجاز أنبوب غاز حوض الحمراء بأرزيو ويبلغ طوله 800 كلم.
- تحتل المرتبة 11 عالميا وهي أول مؤسسة في الحوض المتوسط.
- تحتل المرتبة 4 عالميا في تصدير الغاز الطبيعي.

➤ مهام الشركة:

- المهمة الأساسية التي استندت لشركة سوناطراك عند تأسيسها تمثلت في التكفل بنقل وتسويق المحروقات وإيماننا من القائمين عليها بضرورة تطوير هذا المسعى، اتسعت مهامها لتشمل قطاعات اخري كالبحت والإنتاج والتكرير.

وفي إطار التنمية الوطنية التي أوكلت لسوناطراك المهام التالية:

*تطوير تقويم الاحتياطات الطاقوية والوطنية.

- *تعزيز مجهودات التنقيب، الاستغلال واثراء الدراسات المحققة في هذا الميدان.
*تنويع الأسواق ومنتجات التصدير.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

* التموين بالطاقة على المدى المتوسط مع الآخذ بعين الاعتبار الاحتياط الوطني.

* التوفيق بين عنصر التسويق ومتطلبات السوق الوطنية.

• *إنتاج، معالجة، نقل وتجهيز المحروقات.

*تطوير التقنيات الحديثة الخاصة بالتسيير عن طريق التكوين المتواصل.

➤ **النشاطات الرئيسية لمؤسسة سوناطراك:**

إن تحقيق الأهداف المذكورة سابقا استوجب من سوناطراك القيام بعدة نشاطات هي:

1- نشاط المنبع:

يغطي نشاط المنبع نشاطات البحث، والاكتشاف، و تطوير وإنتاج المحروقات. الاكتشاف والتنقيب.

2- في نشاط المصب:

نشاط المصب مسؤول عن تطوير وحدات تمييع الغاز الطبيعي وعن فصل غاز البترول المميع و عن التكرير لسوناطراك.

3- الإنتاج:

تعتبر هذه العملية كمرحلة موالية لعملية التنقيب و الاكتشاف، فعملية إنتاج الغاز انطلقت سنة 1921 بينما عملية إنتاج البترول انطلقت سنة 1980، فعرفت عملية الإنتاج تطورا هاما خاصة بعد المشاركة الأجنبية بحث أن إنتاج الغاز سجل 113 مليون م3 من 1990 أما في سنة 2000 فقد إلى 143 مليون.

4- نشاط النقل:

يؤمن نشاط النقل بواسطة القنوات نقل المحروقات (البترول الخام، الغاز الطبيعي، غاز البترول المميع و الكثافات).

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي وتنظيم مؤسسة سوناطراك

أولاً: تتكون الشركة من هياكل عملية وأخرى وظيفية

➤ الهياكل العملية:

1- مديرية الاستغلال والإنتاج Amont:

وتقوم هذه المديرية بالاستغلال، إجراء العمليات، المراقبة، الأبحاث وتطوير الهيدروكربونات والتكنولوجيات الحديثة، التأسيس والهندسة.

2- مديرية النقل عبر القنوات TRC:

ومن مهامها استغلال أعمال النقل الخاصة بالهيدروكربونات، صيانة القنوات والمنشآت، الدراسة والتطوير.

3- مديرية التميع، التكرير والبتروكيمياء: AVAL

وتقوم بعمليات التميع، العمليات البتروكيميائية، الدراسات والتطور وكل ما يتعلق بالتكنولوجيات الجديدة.

4- مديرية التسويق COM :

تضمن التسويق الخارجي، تسويق النشاطات الخارجية للمجمع والنقل البحري للهيدروكربونات .

➤ الهياكل الوظيفية:

➤ 1-الموارد البشرية والاتصال RHC :

تهتم بالمراد البشرية، التكوين و الانتقال، اتصال الموارد البشرية، التسيير الإداري الطاقم الشخصي للمقر، دعم مشاركة المؤسسة و أخيراً « Reporting » الخاص بالمجمع.

2- مديرية الاستراتيجية والتخطيط والاقتصاد SPE :

وتقوم بالتخطيط والاستقلالية، الدراسات الاقتصادية، تنظيم الأنظمة والإجراءات، معالجة آلية وتكنولوجية للمعلومة، إعلام ودراسات وثائقية، تحسين المشاريع المنجزة والمكملة Benchmarking،

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

دعم مشاريع المؤسسة والقيام با Reporting الخاص بالمجمع

3 -مديرية المالية FIN :

تهتم بالتمويل والهندسة المالية، الضرائب، الخزينة، الميزانية، ميزانية التمويل الاجتماعي للمجمع، الميزانية المدعومة الخاصة بالمجمع، مراقبة التسيير العلمي، التأمين، دعم مشاريع المؤسسة، القيام ب Reporting الخاص بالمجمع.

4 -مديرية النشاطات المركزية ACT:

تعمل على تسيير المقر، تمويل الوسائل العامة، المحاسبة المركزية للمقر، الأعمال الاجتماعية، الاتصال والاستراتيجية الصورة، العلاقات العامة، دعم مشاريع المؤسسة، إعلام التطوير و إنجاز بنوك معطيات حول: الممولين، اللوازم...، بالإضافة إلى القيام با Reporting الخاص بالمجمع.

5 - مديرية مجمع تدفق الحسابات ADG :

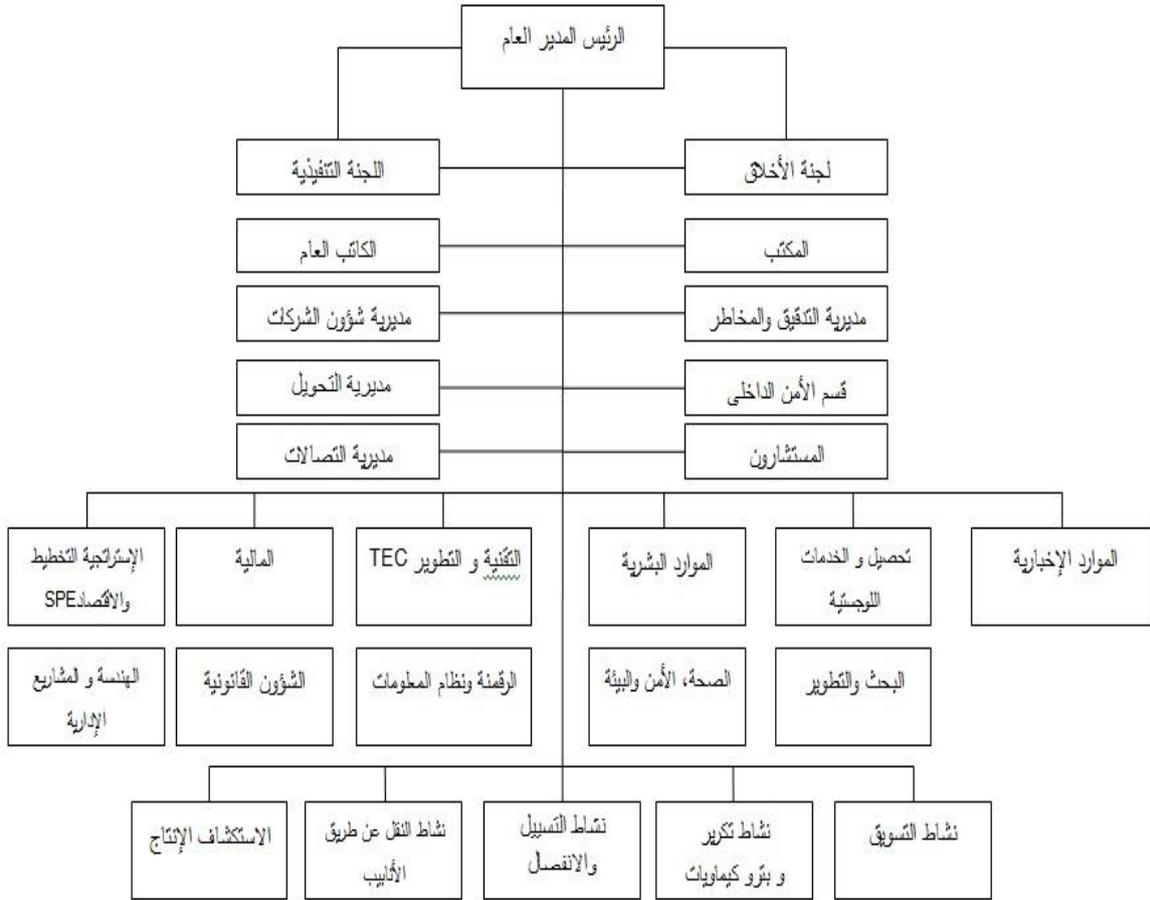
تسعى إلى تحقيق: قيادة وتسيير المتدفقات الحسابية الخاصة بالمجمع، مراقبة التسيير الاستراتيجي، مراقبة الإجراءات ودعوات الإهداءات والقيام ب الخاص بالمجمع.

6-مديرية الصحة، الأمن والبيئة HSE:

تقوم بإعداد الإجراءات ومعايير في مجالات البيئة ونوعية الحياة، دعم الإعلام حول التكنولوجيات الجديدة، دعم مشاريع المؤسسة والقيام ب Reporting الخاص بالمؤسسة.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناتراك

الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي لمجمع سوناتراك



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على الملحق (01).

ثانيا: المهام الرئيسية والهيكل التنظيمي للمديرية المالي

-المديرية المالية منظمة بأربعة فروع المرجع، من طرف المديرية المالية لمؤسسة سوناتراك.

➤ فرع الميزانية ومراقبة التسيير:

ومن مهامها، وضع مخطط سنوي متوسط المدى لتطوير مديرية التسويق، وضع ميزانية التنفيذ للمخطط السنوي، وكذلك وضع لوحات القيادة وتقارير السير.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

➤ فرع الخزينة:

ومن مهامها:

مراقبة وتسيير حسابات خزينة مديرية التسويق، مراقبة مدى تطابق العمليات المالية لقوانين المبادلات المالية المنصوص عليها وكذلك المشاركة في وضع الميزانيات وتقارير التسيير.

➤ الفرع الجبائية:

يكمل مهامها في، دراسة ومراقبة كل ما يخص الجبائية، إجراءات التقاضي التي يستلزم أخذ بها ودفعها في الأوقات المحددة للمصالح الخاصة.

➤ فرع المحاسبة العامة:

ومهامها يتمثل في:

- مسك المحاسبة العامة لمديرية التسويق بالإضافة إلى المحاسبة المساعدة.
- محاسبة ومتابعة الأجور والتصريحات الاجتماعية.
- تحديد ومعالجة أعباء التسويق لمصلحة الإنتاج.
- تحديد وحساب تقديرات الأعباء.
- تحليل حسابات الميزانية، الأجور والديون وكذلك حسابات التسيير.
- تسيير وإدخال المعلومات المحاسبة العامة.
- تبرير أرصدة حسابات الميزانية والتسيير.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

الشكل (11): الهيكل التنظيمي للمديرية التنسيقية لمجمع المالية



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على الملحق (02).

- و فترة تدريب عملي تمت على مستوى قسم التجميع ، وتتمثل مهام هذا الأخير في:¹
- تطبيق مبادئ وإجراءات التوحيد المحاسبي.
 - وضع جدول زمني لإعداد التقارير المالية للمجموعة.
 - مراقبة الامتثال للإجراءات المحاسبية المطبقة على مستوى المجموعة:
 - تنسيق ومراقبة حسابات كيانات المجموعة.

¹وثائق مقدمة من طرف الشركة.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

- تطوير دعائم وتعليمات التعزيز لعناية كيانات الدولة.
- جمع البيانات المالية والمعلومات ذات الصلة من كيانات المجموعة.
- إدارة المشاريع متعددة الوظائف ، ولا سيما معالجة التناقضات الناتجة بين التدفقات المالية لكيانات المجموعة .
- التحقق من مراحل إعادة بيان البيانات المالية الموحدة .
- إعداد البيانات المالية الموحدة للمجموعة.

المبحث الثاني: تجميع حسابات سوناطراك

سوف نتطرق في هذا المبحث الى الأحكام القانونية المستعملة عند إقامة الحسابات المجمع، عملية إعداد البيانات المالية الموحدة لمجموعة سوناطراك وعرض القوائم المالية المجمع.

المطب الأول: الأحكام القانونية المستعملة عند اقامة الحسابات المجمع:

تم عملية تجميع الحسابات في مجمع سوناطراك وفقا ل:¹

- المبادئ المحاسبية المعترف بها بشكل عام في الجزائر، ولا سيما المتضمنة في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي؛
- القرار الوزاري الصادر في 26 جويلية 2008 بتحديد قواعد عرض القوائم المالية، التقييم وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- المعايير الخاصة بقطاع المحروقات (القانون 07-05 المؤرخ في 28 أبريل 2005).
- قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها المطبقة على الحسابات الفردية.
- المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري المتعلقة بقواعد التقييم، المراقبة، المصادقة ونشر الحسابات الموحدة؛
- المادة 24 من القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

1. فترة التوحيد:

تغطي كل سنة مالية فترة 12 شهرا، تبدأ في 1 جانفي الى غاية 31 ديسمبر من كل سنة.

2. عملة التوحيد:

- عملة عرض الحسابات الموحدة هي الدينار الجزائري (DZD)، مما لم ينص على خلاف ذلك.

¹التقرير المالي للحسابات الموحدة لمجمع سوناطراك للسنة المالية 2020.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

• الأرقام الواردة في هذا التقرير بملايين الدنانير الجزائرية.

3. مبادئ التوحيد:

يحدد القرار الصادر في 26 جولية 2008 من وزارة المالية طرق التوحيد:

- يتم توحيد الشركات الخاضعة للسيطرة الحصرية للمجموعات الفرعية و / أو للمجمع حسب طريقة التوحيد بالكامل؛
- الشركات التي تمارس فيها المجموعات الفرعية و / أو المجمع نفوذا ملحوظا، من خلال المساهمة (امتلاك) بشكل مباشر أو غير مباشر لجزء من حقوق التصويت، توحد حساباتها حسب طريقة المعادلة (Mise en équivalence MEE).
- **معايير التوحيد في المجمع:**
عتبة دمج الشركات الفرعية والمساهمات في محيط التوحيد تحدد كل سنة وفقا لقواعد الإدماج اعتمادا على أهمية وحجم الكيان المراد إدماجه (رقم الأعمال والنتائج) أو في حالة ممارسة الشركة لإلام تأثيرا مباشرا واستراتيجيا على المساهمة.

• طرق تحويل الحسابات الموحدة بعملة اجنبية:

تعد حسابات الشركات الفرعية والمساهمات بعملة البلد الذي تتواجد فيه:

1. تحويل حسابات الميزانية للشركات الفرعية والمساهمات في الخارج إلى الدينار الجزائري على أساس سعر الصرف عند تاريخ إقفال السنة المالية، منتجا "احتياطات التحويل"؛
2. تحويل حسابات النتائج على أساس متوسط سعر الصرف للسنة المالية ويتم تسجيل فروق التحويل في حساب "نتيجة التحويل".

المطلب الثاني: عملية إعداد البيانات المالية الموحدة لمجموعة سوناطراك.

سوف نتطرق في هذا المطلب الى عملية إعداد البيانات المالية الموحدة لمجموعة سوناطراك ولكثرة الفروع الموجودة في سوناطراك سوف نتطرق في دراستنا هذه إلى فرع sgc ونطبق عليه عملية التجميع.

أولا: مراحل إعداد البيانات المالية الموحدة:

تمر هذه العملية ب 5 مراحل:

- المرحلة الأولى: تحديد محيط التجميع لمجموعة سوناطراك وتكون هذه العملية خلال شهر جانفي.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

الهدف من هذه المرحلة: تحديد نسب المراقبة، وطريقة التجميع

- المرحلة الثانية: وتتم هذه المرحلة بثلاث خطوات:
أولا فتح تطبيق التوحيد HFM؛ الإبلاغ عن البيانات والمعلومات والمحاسبة والمستندات المالية من مختلف كيانات المجموعة؛ تحديث الخرائط والموازنة لأرصدة كيانات المجموعة. وتكون هذه العملية بين شهر فيفري و مارس.

• المرحلة الثالثة: التوفيق بين التناقضات في التقارير المعاملات داخل المجموعة. وتكون خلال شهر أفريل.

• المرحلة الرابعة: مراقبة والتحقق من الحسابات الموحدة وتكون خلال شهر ماي.

• المرحلة الخامسة و الأخيرة: إعداد ونشر التقرير المالي للحسابات الموحدة و تكون خلال شهر جوان.

تمتد عملية إعداد البيانات المالية الموحدة لمجموعة : SONATRACH خلال 6 أشهر ابتداء من جانفي إلى جوان. أنظرالى الملحق(03)

1. تحديد محيط التجميع:

سيتعين علينا تحديد محيط التجميع وطرق التجميع المطبقة داخل SH ، حتى نتمكن من متابعة عملية التجميع ، ولكن مع الأخذ في الاعتبار العدد الكبير للشركات التابعة ومشاركات SH اخترنا مجمع Holding SGC لنطبق عليه عملية التجميع سنة 2020 مع العلم أنه يتم تقديم البيانات المالية تلقائيا بواسطة قسم التجميع، الذي يعمل مع برنامج Hyperion Financial Management.

- **Hyperion Financial Management logiciel**: هي عبارة عن دمج و إعداد التقارير المالية ، المصممة باستخدام تقنية الويب المتقدمة.
يتيح برنامج **HFM** للمديرين التنفيذيين الماليين:

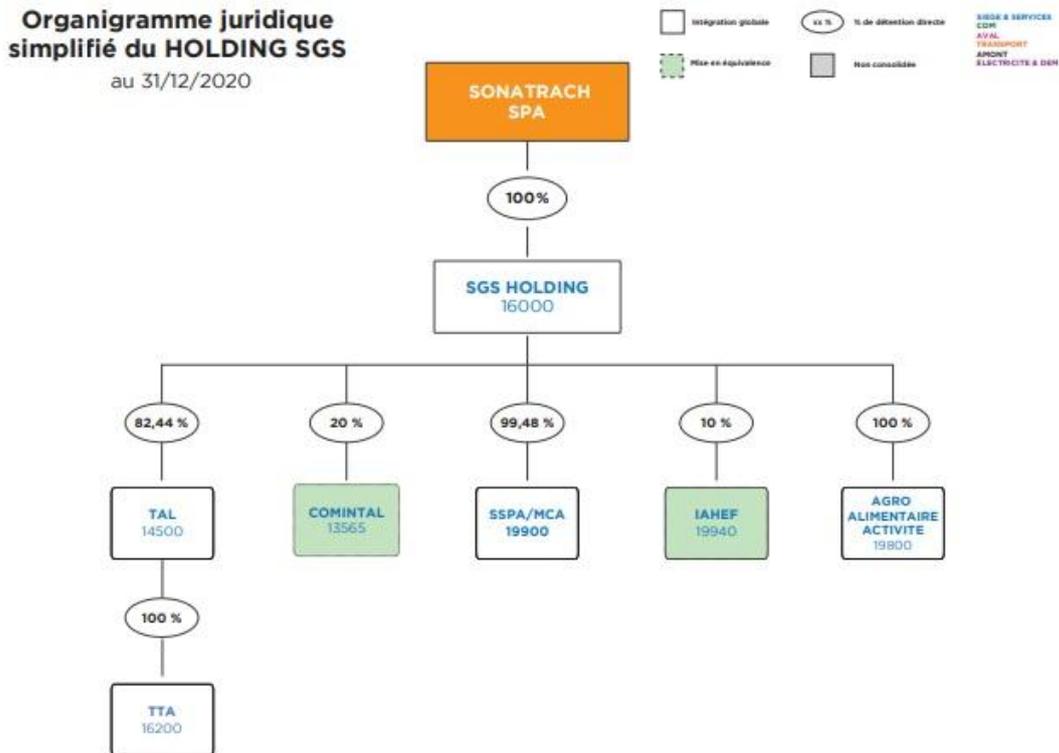
- لتوحيد بسرعة
- إعداد تقارير النتائج المالية
- تلبية المعايير العالمية
- تقليل تكلفة الامتثال
- أن يثقوا في أهمية بياناتهم.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

داخل **SH** ، يستخدم قسم الدمج برنامج الملحقات الخاص بـ **HFM** يسمى **FDME** ، ويتكون تشغيل هذا البرنامج من:

- **جمع المعلومات:** أي تطلب الشركة القابضة من الشركات التابعة لها بياناتها المالية للسنة المالية الحالية، أي أن الشركة الابنة ترسل للشركة الأم رصيد السنة المالية.
 - **ادخال البيانات في البرنامج:** في هذه الخطوة ، يقوم مدير التجميع بإدخال أرصدة الشركات المدمجة من خلال عدة خطوات (التنقل ، والإدارة ، وإدارة البيانات ، وقواعد تحميل البيانات ، وما إلى ذلك).
 - **تعيين الحساب:** هذه هي مرحلة تعديل الحساب، وفي هذا المستوى يتم تحويل حسابات الشركات التابعة والممتلكات وفقاً لمخطط حسابات الشركة الأم (حساب الشركة الفرعية المسمى قيمة المصدر والتي أصبحت القيمة المستهدفة لتسهيل عمل الشركة الأم).
- سنقدم أدناه المخطط التنظيمي القانوني للمجموعة الفرعية **SGC** من خلال تحديد نطاق وطريقة التوحيد المطبقة لكل شركة فرعية ، وهذا الدمج يتعلق بالسنة المالية 2020.

الشكل (12): المخطط التنظيمي القانوني للشركة القابضة **SGC**



المصدر: وثائق مستلمة من الشركة.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

يوضح هذا الشكل الشركات التابعة ومشاركات شركة SGC القابضة وطرق التوحيد المطبقة على كل منها .

سمح لنا الشكل أعلاه بتقديم الجداول التالية:

جدول رقم: (02) شركة SGC الفرعية والمشاركات في الجزائر

اسم الوحدة	ملكية رأس المال
SGS HOLDING	100% SH Spa
TAL	82,44% SGS, 17,56% SH SPA
TTA	100% TAL
COMINTAL	20% SGS
SSPA MCA	99,48% SGS
IAHEF	10% SGS
AGRO ALIMENTAIRE ACTIVITE	100% SGS

المصدر: من اعداد الطالب.

جدول رقم: (03) : نسبة ونوع المراقبة

اسم الشركة	نسبة المراقبة	نوع المراقبة
SGS HOLDING	100%	مراقبة حصرية
TAL	17,56%	لا توجد مراقبة
COMINTAL	20%	نفوذ ملحوظ
SSPA(mca)	99 ,48%	مراقبة حصرية
IAHEF	10%	لا توجد مراقبة
AGRO ALIMENTAIRE ACTIVITE	100%	مراقبة حصرية
TTA	100%	مراقبة حصرية

المصدر: من اعداد الطالب.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناپراك

يوضح الجدول أعلاه نسبة المراقبة و نوع المراقبة.

جدول رقم: (04) : نسبة المراقبة وطريقة التجميع

اسم الشركة	نسبة المراقبة	طريقة التجميع
SGS HOLDING	100%	طريقة التكامل الشامل
TAL	17,56%	خارج محيط الادمج
COMINTAL	20%	طريقة المعادلة
SSPA(mca)	99 ,48%	طريقة التكامل الشامل
IAHEF	10%	خارج محيط الادمج
AGRO ALIMENTAIRE ACTIVITE	100%	طريقة التكامل الشامل
TTA	100%	طريقة التكامل الشامل

المصدر: من إعداد الطالب.

يوضح الجدول أعلاه طريقة التجميع.

جدول رقم: (05) :

اسم الشركة	نسبة المراقبة	معدل الفائدة
SGS HOLDING	100%	100%
TAL	17,56%	82 ,44%
COMINTAL	20%	20%
SSPA(mca)	99 ,48%	99 ,48%
IAHEF	10%	10%
AGRO ALIMENTAIRE ACTIVITE	100%	100%
TTA	100%	100%

المصدر: من إعداد الطالب.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

يوضح الجدول أعلاه نسب الفائدة.

وبعد إدخال هذه البيانات مع البيانات المقدمة من طرف الفروع في برنامج **Hyperion Financial Management logiciel** والقيام ببعض العمليات على البرنامج نتحصل على القوائم المالية المجمعة التي سوف نعرضها في المطلب الثالث والأخير من هذا الفصل.

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية المجمعة:

في هذا المطلب سيتم عرض الميزانية المجمعة وحسابات النتائج المجمع:

أولاً: الميزانية المالية المجمعة لجانب الأصول:

الجدول(06): الميزانية المالية المجمعة لجانب الأصول

البيان	المبلغ	الاهتلاكات والمؤونات	صافي الربح	صافي الربح n-1
أصول غير متداولة				
التثبيتات المعنوية	311 224 067	142 824 023	168 400 043	173 649 705
التثبيتات العينية	56541910 60	17418480 88	39123429 72	39658831 15
أراضي	28 881 160		28 881 160	950 400
مباني	1688192 179	1263038 920	425 153 259	539 238 872
تثبيتات عينية أخرى	54591850681	1615544167	38436409 13	38885655 03
تثبيتات الممنوح امتيازها	232 986 540		232986 540	232 986 540
التثبيتات الجاري انجازها	12 190 280		12 190 280	12 190 280
مجموع التثبيتات المالية	5206049 351		520604951	4465913 517
الاصول المالية	222 420 003		222420 003	198 606 062
الاستثمارات				6 000 000

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

4261307 455	4983629348		4983629 348	التثبيات المالية الأخرى
1488005 586	2080618002		2080618 002	الضرائب المؤجلة على الاصول
45799878 02	46590687649	17561304611	64151992 60	مجموع الأصول الغير متداولة
				أصول متداولة
3458155 202	3559469 195	85 909 271	3645378 466	المخزونات
5 179 286 15	3485483 087	658 262160	4143745 246	الزبائن والمقبوضات
5702575 875	5155 146044	2 192 822	5157338866	المقبوضات الأخرى
64 099 536	89 418 643		89 418 643	حسابات تسوية الأصول الجارية
2107999 170	2107 99970		2 107999170	قيم جاهزة
18019 05110	14397516139	746 364 252	15143880391	مجموع أصول جارية
63819383912	60988203788	18307668864	79295872651	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا الملحق (04)

ثانيا: الميزانية المالية لجانب الخصوم

الجدول(07): الميزانية المالية المجمعة لجانب الخصوم

صافي الربح n-1	صافي الربح	البيان
		رؤوس الأموال
3 000 000 000	3 000 000 000	رأس مال الشركة
	0	فارق التقييم
55 446 788	55 446 788	الاحتياطات
2 916 034 747	3 320 298 321	الاحتياطات الموحدة
2 922 116 831	3 326 113 527	احتياطات المجموعة
-6 082 084	-5 815 207	احتياطات الأقليات
64 711 008	81 171 098	فارق المعادلة
-3 871 778 012	-1 533 247 561	ترحيل من جديد

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

-3 892 264 287	-1 553 733 836	رؤوس الأموال الاخرى-ترحيل من جديد
2 063 065 936	-1 600 717 393	نتيجة السنة لمالية
2 062 855 002	-1 599 948 018	نتيجة السنة المالية للمجمع
210 934	-769 375	احتياطات
4 206 994 192	3 302 464 97	مجموع رؤوس الاموال
		خصوم غير جارية
521 500 595	490 196 033	مؤونات الأعباء و الأخطار
49 442 130 383	49 440 631 612	القروض والديون المالية
28 519 218	37 607 662	ديون أخرى
49 992 150 196	49 968 435 307	مجموع الخصوم غير جارية
		الخصوم الجارية
6 007 686 101	5 378 108 156	الموردين والديون الأخرى.
3 601 271 023	2 327 912 947	ديون أخرى
11 282 399	11 282 399	خزينة الخصوم
9 620 239 524	7 717 303 502	مجموع الخصوم الجارية
63 819 383 912	60 988 203 787	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الملحق(04).

ثالثا: جدول حسابات النتائج المجمع:

الجدول(08): حسابات النتائج المجمع

2020	2019	البيان
8 804 497 665	13 369 777	المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة
	817	والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة
-1 587 749	3 246 547	الإنتاج المخزن
	987 238	الانتاج المثبت
413 200 000	645 728 975	اعانات الاستغلال
9 216 109 916	14 019 740	انتاج السنة المالية

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

	577	
1 277 537 414	2 598 466 868	المشتريات المستهلكة
1 431 620 801	1 867 583 794	الخدمات الخارجية
805 031 915	1 534 709 605	خدمات خارجية أخرى
3 514 190 130	6 000 760 268	استهلاك السنة المالية
5 701 919 786	8 018 980 309	القيمة المضافة للاستغلال
5 295 804 763	5 863 271 369	أعباء المستخدمين
359 199 986	386 992 923	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
46 915 037	1 768 716 017	اجمالي فائض الاستغلال
1 078 727 892	5 338 696 148	المنتجات العملياتية الأخرى
363 817 179	1 919 224 491	الأعباء العملياتية الأخرى
2 369 755 479	3 035 308 945	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
225 369 519	85 547 137	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
-2 066 940 694	2 208 318 236	النتيجة العملياتية
297 466 092	145 793 509	المنتجات المالية
99 359 153	50 664 819	التكاليف المالية
198 106 939	95 128 691	النتيجة المالية
-1 868 833 754	2 303 446 927	النتيجة العادية قبل الضرائب
103 370 662	30 000	الضرائب المستحقة عن النتيجة العادية
-336 238 118	274 246 045	الضريبة المؤجلة عن النتيجة العادية
10 133 292 935	19 589 777	إجمالي الدخل من الأنشطة العادية
	371	
11 769 259 233	17 560 606	إجمالي تكاليف الأنشطة العادية
	489	
-1 635 966 298	2 029 170 882	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-1 635 966 298	2 029 170 882	الدخل الصافي للسنة
35 248 905	33 895 054	حصة في صافي الدخل
-1 600 717 393	2 063 065 936	النتيجة الصافية للمجموعة المجمعة

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

-769 375	210 934	مصالح الأقليات
-1 599 948 018	2 062 855 002	النتيجة الصافية - حصة المجموعة

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الملحق (05).

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة سوناطراك

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تطرقنا إلى دراسة الجانب التطبيقي لعملية التجميع في مجمع سوناطراك حيث بدأنا بلمحة عامة للمؤسسة والتطور التاريخي لها ثم قمنا بتقديم الهياكل الوظيفية للمجمع وبالأخص المديرية التنسيقية لمجمع المالية، وقمنا بعد ذلك بدراسة التجميع المحاسبي في هذا المجمع.

من خلال هذه الدراسة تبين أن نجاح عملية تجميع ترتكز على قوة العلاقات القائمة بين الشركة الأم والشركات التابعة وبالتالي يجب على الشركة أن تحترم التزاماتها أمام الشركة الأم.

خاتمة

خاتمة عامة:

تحتل القوائم المالية المجمعة مكانة هامة في المحاسبة المالية، فهي تهدف إلى خدمة مستعمليها في معرفة الوضعية المالية للمجمع. ويعتبر إعداد القوائم المالية المجمعة عمل مشترك بين كل من محضري القوائم المالية للشركات التابعة وكذا مكتب المحاسبة المعتمد في إطار المعايير المحاسبية الدولية. هذه الأخير و كانت قد تبنتها الجزائر من خلال تغيير نظامها المحاسبي وجعله موافقا لها. ومن هذا المنطلق تمت محاولة الإجابة على السؤال الرئيسي في هذا الموضوع كيف يتم تطبيق وتنظيم تقنية التجميع المحاسبي على مستوى المجمعات الجزائرية لذلك تم افتتاح هذا الموضوع بعرض المفاهيم الأساسية ذات الصلة بالموضوع المدروس كمفهوم مجمع الشركات ومكوناته ومحيطه وطرق التجميع التي أخذ بها النظام المحاسبي المالي الجزائري ثم تم التطرق في الفصل الثاني تم إجراء دراسة حالة على مجمع سوناطراك من خلال وثائق تام الحصول عليها من طرف الشركة ومن الدراسات السابقة.

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال دراسة الموضوع المتعلق بتجميع الحسابات، تم اختبار الفرضيات:

• تتمثل الفرضية الأولى في: المجمع كيان مالي واقتصادي والتجميع تقنية محاسبية تسعى إلى تقديم الوضعية المالية الحقيقية للمجمع، هذه الفرضية صحيحة وقد توصلنا إلى أن تقنية التجميع المحاسبي تهدف إلى إعداد قوائم مالية موحدة خاصة بالمجمع، هذه القوائم تعمل على إعطاء صورة صادقة لوضعية ونتائج المجمع، كما تمكن هذه التقنية مختلف المستعملين للقوائم المالية المجمعة من اتخاذ القرارات المناسبة بناء على تلك المعلومات المجمعة.

• تتمثل الفرضية الثانية في: " يعمل النظام المحاسبي المالي على تسهيل إعداد القوائم المالية للمجمعات"، هذه الفرضية صحيحة حيث وضع المشرع الجزائري إجراءات ومراحل التجميع المتمثلة في مرحلة التجانس، ثم الإدماج، الإقصاء، ثم التوزيع وكذلك طرق المحاسبية للتجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي، كل هذا ساعد المجمعات على إعداد القوائم المالية المجمعة بصورة صادقة، ووفق الأطر القانونية.

خاتمة عامة

- تتمثل الفرضية الثانية في: مجمع سوناطراك يطبق التجميع المحاسبي حسب التشريعات المعمول بها، الفرضية صحيحة حيث يطبق المجمع التجميع المحاسبي حسب التشريعات المعمول بها.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا تحصلنا على النتائج التالية:

أنا المجمع هو عبارة عن مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا أو المرتبطة قانونيا أو ماليا، حيث يكون لإحدى هذه الشركات سلطة الرقابة واتخاذ القرار وتسمى هذه الأخيرة بالشركة الأم والتي تدير باقي شركات المجمع.

- تقنية التجميع المحاسبي تهدف الى إعداد قوائم مالية موحدة خاصة بالمجمع، هذه القوائم تعمل على إعطاء صورة صادقة لوضعية ونتائج المجمع كما تمكن هذه التقنية مختلف المستعملين للقوائم المجمعة من اتخاذ القرارات بناء على تلك المعلومات المجمعة.

• اعتماد مجمع سوناطراك على تقنية التجميع المحاسبي في إعداد قوائمه المحاسبية سواء تعلق الأمر بالمسييرين أو المستخدمين الخارجيين.

- تتمتع شركة سوناطراك بخبرة كبيرة فيما يتعلق بقطاع المحروقات كما أنها إحدى أكبر الشركات النفطية في العالم.

• لقد اتخذت سوناطراك نظاما محكما وذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبية والرموز التي تستعين بها للحصول على نتائج أكثر دقة.

الاقتراحات والتوصيات:

لقد رأينا أن عملية تجميع الحسابات تتطلب وقتا كبيرا ومجهودات كما أنها تتطلب وجود موارد بشرية لها خبرة وقدرات ولذلك:

- يجب الاطلاع على كيفية إعداد الحسابات المجمعة البترولية الأجنبية وذلك لمعرفة محتوى المعلومات الواجب إصدارها والضرورية بالنسبة لمجمع سوناطراك.
- الاهتمام بتكوين الطلبة المتخرجين من الجامعات والمعاهد وخاصة من الجانب التقني وإعطائهم فرصة لإبراز كفاءاتهم.

خاتمة عامة

- تحسيس وتكوين المؤولين داخل الشركات التابعة للمجمع بأهمية هذه التقنية واخذ آراءهم واقتراحاتهم بعين الاعتبار.

أفاق الدراسة:

وفي الأخير يمكن القول أن بحثنا لم يلم بجميع الجوانب والتفاصيل المتعلقة بالموضوع، إذ تبقى مجرد محاولة و هناك حتما مجموعة من النقائص لعلها تكون منطلقا لبحوث أخرى.

كما أردنا التحسيس بأهمية بعض الجوانب التي يمكن عناوين للبحوث في المستقبل سنتطرق لها في النقاط التالية:

- النظام الجبائي للمجمعات.
- أنظمة المعلومات في المجمعات الاقتصادية.
- اثر القوائم المالية الممجة على اتخاذ القرار.
- تجميع الحسابات في ظل المعايير المحاسبية الدولية بين الواقع و تطبيق.

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: الكتب:

1. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
2. الطيب بلولة، ترجمة محمد بن بوزرة، قانون الشركات، BERTI EDITION، الطبعة الثانية، الجزائر، 2013.
3. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وسائل النشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
4. وليد ناجي الحياي، النظرية المحاسبية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
5. يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله جلس، المحاسبة الدولية، الورق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002.

ثانياً: الأطروحات والمذكرات:

1. بركات حسينة، مجمع الشركات في القانون التجاري والمقارن، مذكرة ماجستير في القانون الخاص فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامع الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر.
2. أحمد مقدمي، النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات - دراسة حالة لرمع صيدال - مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر.
3. طارق شوقي، اثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2009.
4. أمال فريال أوماطة، تقنية تجميع الحسابات "حالة الشركة القابضة سوناپراك"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، (2001-2002).
5. زيتوني كنزة، دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات دراسة حالات الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا الجزائر، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005.

ثالثاً: قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

1. Bruno Bachy et Michel Sion, Analyse financière des comptes consolidés normes IFRS, 2ème édition, Edition Dundo, Paris, (2009).

قائمة المصادر والمراجع

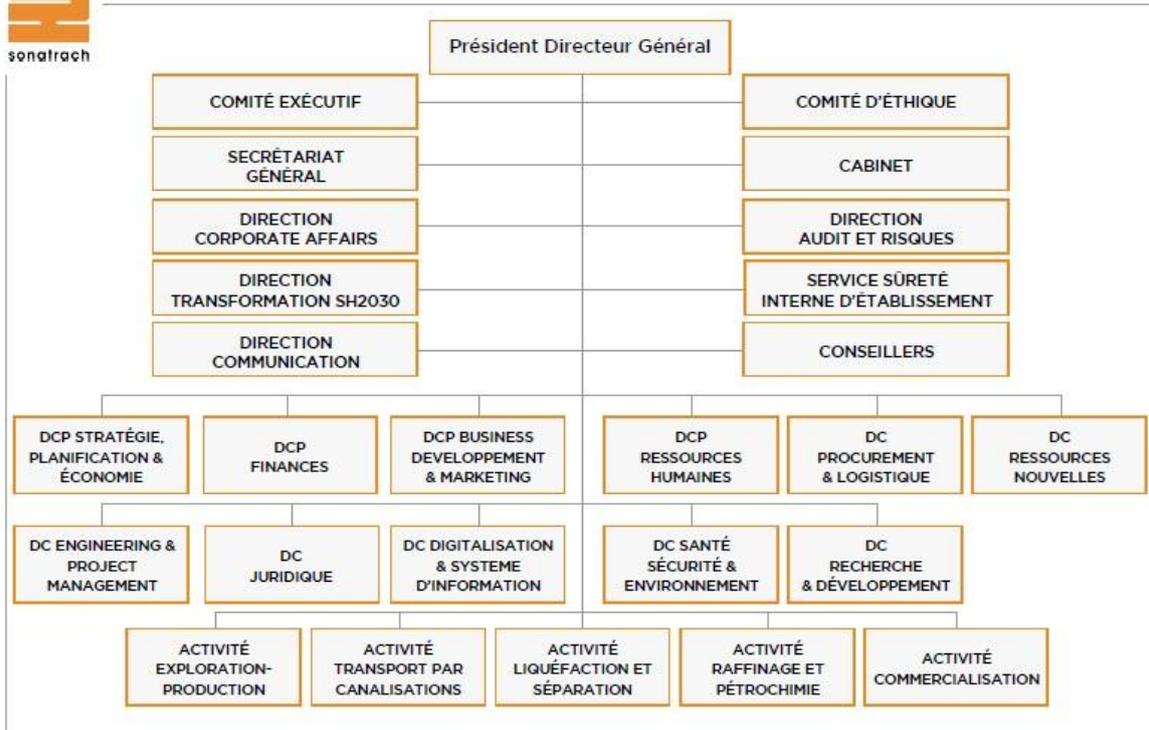
2. Dominique Mesplé-lassalle ,la consolidation des comptes normes IFRS,édition maxima,paris,2006.
3. francis lefevre,francis lefevre,groupes de sociétés 2001–2002,édition francis lefevre,France 2000.
4. Beatrice et Francis Grandguillot , la comptabilité des sociétés , GUALINO,11eme édition,paris,2013.
5. Mohamed Cid Benaibouche,comptabilité des sociétés, OPE, 2eme edition.

رابعاً: مراجع الأنترنت:

• WWW.SONATRCG.DZ الموقع الإلكتروني

الملاحق

ORGANIGRAMME DE LA MACROSTRUCTURE DE SONATRACH





Entité : HOLDINGS.16000_H - SGS HOLDING
Custom4 : Total retraité

Application : SHCONSO
Scénario : REEL
Devise : DZD

Consolidation : Décembre
Détail P&L

	2020	2019	VARIATION %
70000T Ventes de marchandises, pdts fabriqués, prestations de services et pdts annexes	8 804 497 665	13 369 777 817	-34.15%
720000 Production stockée ou déstockée (Var)	-1 587 749	3 246 547	-148.91%
730000 Production immobilisée		987 238	-100.00%
740000 Subventions d'exploitation	413 200 000	645 728 975	-36.01%
PRODEX Production de l'exercice	9 216 109 916	14 019 740 577	-34.26%
800000T Achats consommés	1 277 537 414	2 598 466 868	50.83%
810000T Services extérieurs	1 431 620 801	1 867 583 794	23.34%
820000T Autres services extérieurs	805 031 915	1 534 709 605	47.56%
800L Ecart sur achats-ventes de Mses			
801L Ecart sur achats-ventes de MF			
820L Liaison sur opérations réciproques d'exploitation			
CONSOMEX Consommation de l'exercice	3 514 190 130	6 000 760 268	41.44%
VAEXP Valeur Ajoutée d'exploitation	5 701 919 786	8 018 980 309	-28.89%
830000T Charges de personnel	5 295 804 763	5 863 271 369	9.68%
840000T Impôts & taxes	359 199 986	386 992 923	7.18%
EBEXP Excédent Brut d'exploitation	46 915 037	1 768 716 017	-97.35%
750000T Autres produits opérationnels	1 078 727 892	5 338 696 148	-79.78%
850000T Autres charges opérationnelles	363 817 179	1 919 224 491	81.04%
880000T Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur d'exploitation	2 369 755 479	3 035 308 945	21.93%
888000T Dotations des pertes de valeurs et provisions d'éléments financiers			
887TOT Dépréciations nettes sur écarts d'acquisition		30 107 629	100.00%
780000T Reprise sur pertes de valeur et provisions d'exploitation	225 389 519	85 547 137	163.44%
788000T Reprises des pertes de valeurs et provisions d'éléments financiers	-684 380 484		
860L Liaison sur opérations réciproques financières			
867L Liaison sur opérations réciproques Exceptionnelles sur gestion courante			
RESOP Resultat Opérationnel	-2 066 940 694	2 208 318 236	-193.60%
76TOT Produits financiers	297 466 092	145 793 509	104.03%
86TOT Charges financières	99 359 153	50 664 819	-96.11%
RESFIN Resultat financier	198 106 939	95 128 691	108.25%

Date d'exécution du rapport :
11-mai-2022 - 8:59:42 AM

1 / 2

Application de consolidation HFM
/1-SHCONSO/HR2_P&L/RESULT_DETAIL



Entité : HOLDINGS.16000_H - SGS HOLDING
 Mois : Decembre
 Value : -Entity Curr Total-
 Custom 4 : Total retraité

Application : SHCONSO
 Scénario : REEL
 Devise : DZD

Consolidation : Décembre
 BILAN SYNTHESE

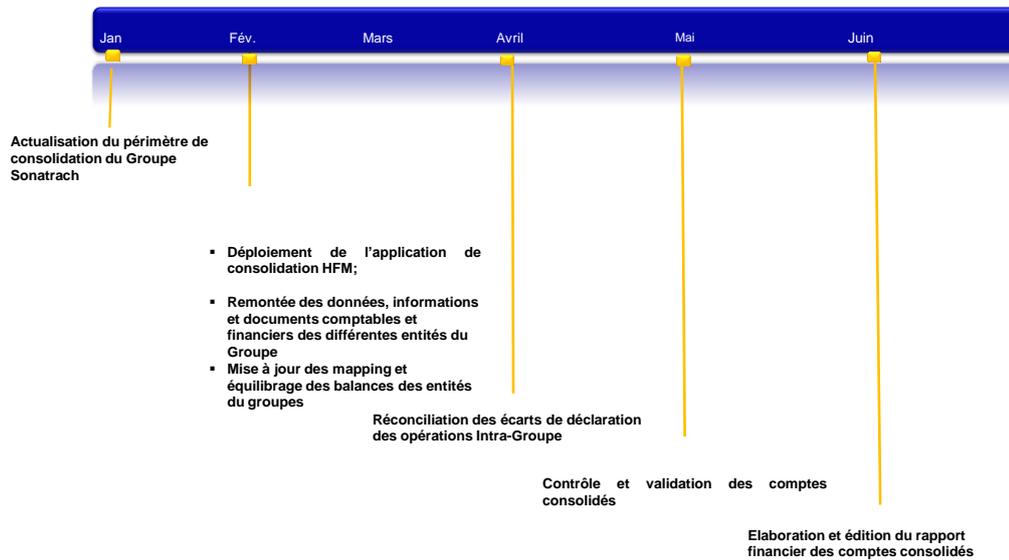
	Montant Brut	Amortissement ou Perte de Valeur	Exercice Net	Exercice Net N-1		Exercice N NET	Exercice N-1 NET
Créances et emplois assimilées					Prov. réglementées		
Immo. financières					Prov. pour risques & charges NC	490 196 033	521 500 595
Clients & autres créances d'Expi.	4 143 745 246	658 262 160	3 485 483 087	5 179 286 215	Emprunts & dettes financières NC	49 440 631 612	49 442 130 383
Autres créances	5 157 338 866	2 192 822	5 155 146 044	5 702 575 675	Autres dettes & comptes de regul. NC	37 607 662	28 519 218
Comptes de régularisation actif courant	89 418 643		89 418 643	64 099 536	Instruments financiers passif dérivés NC		
Disponibilités et assimilées					Passif destinés à vente, abandon activité		
Instruments financiers actif dérivés					TOTAL PASSIFS NON COURANTS	49 968 435 307	49 992 150 136
Disponibilités	2 107 999 170		2 107 999 170	3 615 388 282			
TOTAL ACTIFS COURANTS	15 143 880 391	746 364 252	14 397 516 139	18 019 505 110			
COMPTE DE LIAISON TOTAL							
TOTAL GENERAL ACTIF	79 295 872 651	18 307 668 864	60 988 203 788	63 819 383 912	PASSIFS COURANTS		
					Emprunts & dettes financières Ct		
					Fournisseurs & autres dettes d'Expiot.	5 378 108 156	6 007 686 101
					Autres dettes & comptes de regul. Ct	2 327 912 947	3 601 271 023
					Instruments financiers passif dérivés Ct		
					Tresorerie Passif	11 282 399	11 282 399
					TOTAL PASSIFS COURANTS	7 717 303 502	9 620 239 524
					TOTAL GENERAL PASSIF	60 988 203 787	63 819 383 912
					ECART ACTIFPASSIF	1	0

Date d'exécution du rapport :
 11-mai-2022 - 8:52:39 AM

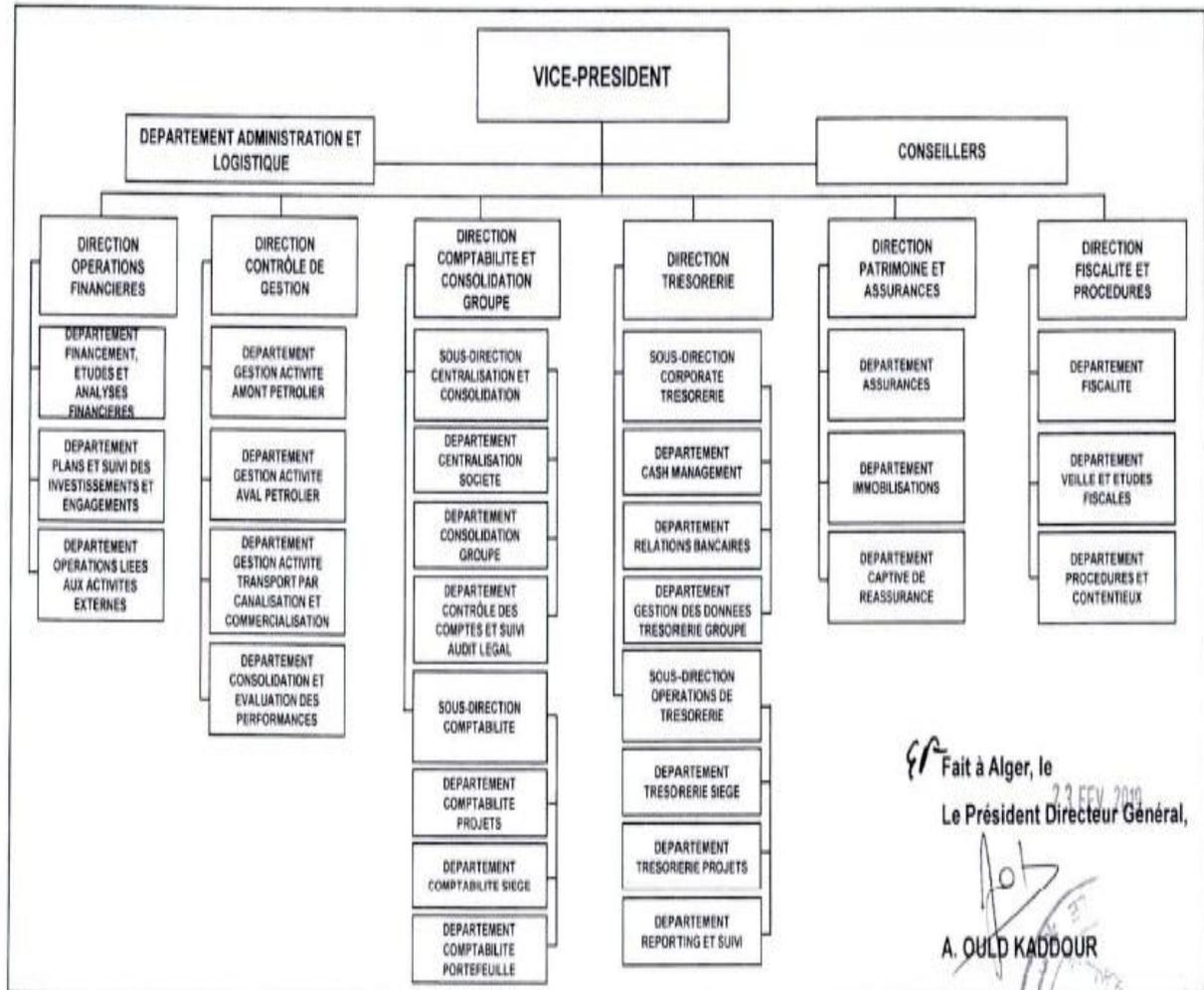
2 / 2

Application de consolidation HFH
 /T-SHCONSOHR1_BILAN_BILAN_SYNT

II. Processus d'élaboration des états financiers Consolidés du Groupe SONATRACH



ORGANIGRAMME DE LA DIRECTION CORPORATE FINANCES



Fait à Alger, le 23 FFV 2010
Le Président Directeur Général,
A. OULD KADDOUR