

تجميع القوائم المالية وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية –دراسة حالة مجمع Cevital -

consolidated financial statements in the context of the Algerian accounting reference - Cevital group Case Study -

بوجاجة إبراهيم^{1*} ، العايب فاطمة الزهراء²، بولحية عفاف³

¹ جامعة البليدة 02- لونيبي علي (الجزائر)، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية

ei.boudjadja@univ-blida2.dz

² جامعة البليدة 02- لونيبي علي (الجزائر)، مخبر التنمية الاقتصادية والبشرية في الجزائر

laibzahra@hotmail.co

³ جامعة البليدة 02- لونيبي علي (الجزائر)، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية

ea.boulahia@uiniv-blida2.dz

تاريخ الاستلام: 2023/07/13 تاريخ القبول: 2023/12/31 تاريخ النشر: 2023/12/31

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الإجراءات والخطوات المتبعة في تجميع القوائم المالية ولهذا يقدم البحث عرضاً لمختلف المفاهيم المرتبطة بالتجميع وفق النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري، حيث يشمل كذلك على دراسة تطبيقية على مستوى مجمع سيفيثال، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مجمع سيفيثال يلتزم عند إعداد القوائم المالية المجمع إلى الأساليب والإجراءات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: القوائم المالية المجمع؛ نسب الرقابة؛ محيط التجميع؛ طرق التجميع.

ترميز JEL : M40 ; M49

Abstract:

This study aims to highlight the procedures and steps followed in consolidated financial statements, and for this the research provides a presentation of the various concepts associated with consolidation in accordance with the financial accounting system and commercial law, as it also includes an applied study at the level of the Cevital group, and the study reached several results, the most important of which is that the Cevital group adheres when preparing the consolidated financial statements to the methods and procedures stipulated by the financial accounting system.

Keywords: Consolidated financial statements; Control ratios; consolidation perimeter; consolidation methods.

JEL Classification Codes: M40 ; M49.

تجميع القوائم المالية وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية -دراسة حالة مجمع Cevital -

1. مقدمة:

في ظل الحركة الاقتصادية وتدفق رؤوس الأموال والانفتاح العالمي الذي خلق فرص استثمارية وتمويلية وما يقابلها من مخاطر وتحديات على رأسها عامل المنافسة، أصبح من الضروري أن تتكامل المؤسسات وتتعاون فيما بينها لفرض تواجدها في السوق وضمان استمرار نشاطها.

نتيجة للتكامل والاندماج ظهرت في الآونة الأخيرة أشكال جديدة للمؤسسات الاقتصادية يطلق عليها تسمية المجمع، كونها مجموعة متكونة من عدة مؤسسات تجمعهم روابط مالية وتشغيلية، فالفكر المالي والاقتصادي لا يمكن له أن ينظر إلى كل مؤسسة داخل المجمع على حدة رغم استقلاليتها القانونية وإنما يعتبرها وحدة اقتصادية واحدة، وبالتالي ظهور تقنية التجميع المحاسبي عبارة عن استجابة لاحتياجات المؤسسة الأم من أجل إعداد قوائم مالية مجمعة.

من أجل معالجة الموضوع محل الدراسة يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للبحث كالتالي:

ما مدى توافق الإجراءات المتبعة في تجميع القوائم المالية في مجمع سيفيثال مع المرجعية المحاسبية الجزائرية؟
للإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى توافق المفاهيم المرتبطة بالتجميع بين القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي؟
- كيف يتم إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي؟
- ما مدى احترام مجمع سيفيثال للنصوص الواردة في النظام المحاسبي المالي عند إعداده للقوائم المالية المجمعة؟

الفرضيات:

- تبنى القانون التجاري بعض النصوص المتعلقة بالتجميع قبل الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي، إلا أنه لا يعتبر سببا في وجود تناقض بينهما؛
- النظام المحاسبي المالي كفيل بجعل القوائم المالية المجمعة تعبر عن المجمع كأنه وحدة اقتصادية واحدة؛
- يتبع مجمع سيفيثال مجموعة من الخطوات لسير عملية التجميع وفق ما ينص عليه SCF.

أهداف الدراسة:

- إبراز مختلف المفاهيم ذات العلاقة بتقنية التجميع المحاسبي وفق القانون التجاري الجزائري والنظام المحاسبي المالي؛
- معرفة طرق تجميع القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛

- إبراز الإجراءات والمنهجية المتبعة من طرف مجمع سيفيثال عند إعداده للقوائم المالية المجمع.

2. القوائم المالية المجمع: مقارنة نظرية

1.2. مفاهيم عامة حول القوائم المالية المجمع: تتمثل القوائم المالية المجمع في مجموعة الحسابات السنوية التي تقوم بإعدادها المؤسسة الأم بالنسبة للمؤسسات التابعة لها، بحيث تظهر المؤسسة كأنها وحدة اقتصادية واحدة، وتتضمن الميزانية المجمع، جدول حساب النتائج المجمع قائمة التدفقات النقدية المجمع وجدول التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة المجمع، (عبد اللاوي، زهواني، و خير الدين علي وصيف، 2017، صفحة 601) وتعرف كذلك على أنها عرض الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين وإيرادات ومصروفات المؤسسة الأم (القابضة) ومؤسساتها التابعة كأنها وحدة اقتصادية واحدة. (معر الطيب، 2018، صفحة 237)

بينما عرف القانون التجاري الجزائري القوائم المالية المجمع من خلال المادة 732 مكرر 4 بأنها: "تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة المؤسسات كأنها تشكل نفس الوحدة". (القانون التجاري، المادة 732 مكرر 4، 2023)

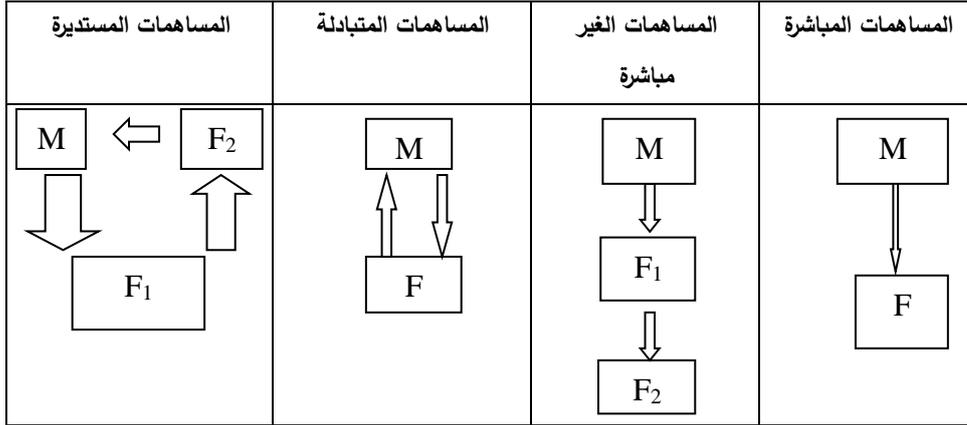
وقد يهدف من وراء عملية تجميع القوائم المالية إلى تحقيق ما يلي: (أحمد قايد، 2014، الصفحات 47-48)

- القيام بدراسات تحليلية من أجل تمويل المجمع (ديون طويلة، متوسطة وقصيرة الأجل)؛
- تحسين صورة المجمع بصفة شاملة وإعطاء التعبير الصادق عنه؛
- تسهيل عملية تسيير الفروع وتقييمها وذلك بجعل المعلومات والأفكار المرافقة سليمة؛
- يسهل التجميع فهم الوثائق الختامية التي تسمح بالحصول على الحسابات المجمع التنبؤية مثل: جدول التمويل التنبؤي للمجمع، حساب قدرة التمويل الذاتي، كما تسمح هذه الوثائق الموضوعية في المجمع ب: الحوار مع الفروع بعقلانية واتخاذ القرارات، زيادة محفظة الأوراق المالية، تحسين الوحدة الاقتصادية من خلال عرض صورة وحيدة للمجمع.

2.2. المساهمات المالية للمؤسسات القابضة والفروع: نصت المادة 729 من القانون التجاري الجزائري بأنه: "تعتبر مؤسسة مساهمة في مؤسسة أخرى إذا كان جزء من رأس المال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها". (القانون التجاري. المادة 729، 2023) ومنه يمكن القول بأن المساهمة حسب القانون التجاري هي حيازة لجزء من رأس المال في مؤسسة أخرى لا يتعدى 50%، كما تجدر الإشارة أن المساهمات تأخذ عدة أنواع نوضحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): أشكال المساهمات

تجميع القوائم المالية وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية -دراسة حالة مجمع Cevital -



المصدر: عبد اللاوي، زهواني، و علي وصيف فائزة، (2017)، ص 601

نلاحظ من الشكل أعلاه أن المساهمات المالية تأخذ عدة أنواع، حيث نجد المساهمة المباشرة التي تملك فيها المؤسسة الأم جزء أو كل رأس المال المؤسسة (F) وذلك حسب نسبة المساهمة، فإذا كانت نسبة المساهمة أكبر من 50% تعتبر المؤسسة المستثمر فيها فرع بالنسبة للمؤسسة الأم أما إذا كان أقل من 50% فتعتبر مساهمة في هذه المؤسسة، أما المساهمة غير المباشرة فهي تلك التي تملك فيها المؤسسة الأم جزء من رأس مال المؤسسة الفرع (F2) بصفة غير مباشرة وذلك عن طريق الفرع (F1) الذي يملك جزء من رأس مال الفرع (F2)، وهناك أيضا المساهمة المتبادلة حيث تكون فيها مؤسستين أو أكثر يملكان مساهمات متبادلة فيما بينهم وأخيرا المساهمة الدائرية التي تكون فيها المؤسسة الأم (M) تملك جزء من رأس مال المؤسسة الفرع (F1)، هذا الأخير الذي يملك بدوره جزء من رأس مال الفرع (F2)، وهو الآخر يملك جزء من رأس مال المؤسسة الأم (M).

3.2. المراقبة: حسب النظام المحاسبي المالي تعرف المراقبة: " كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته". (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 25 مارس 2009 والمتضمنة القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكنا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. المادة 132 الفقرة 05). بينما القانون التجاري عرفها من خلال المادة 731 على أنها: "تعد مؤسسة ما مراقبة لمؤسسة أخرى عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز لأي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها وتسمى في هذه الحالة "بالمؤسسة القابضة". (القانون التجاري، المادة 731، 2023)

نلاحظ من خلال التعريفين أعلاه أن القانون التجاري تطرق إلى فكرة الرقابة عن طريق امتلاك الأسهم فقط، بينما SCF عرف الرقابة بأنها سلطة لتوجيه السياسات المالية والتشغيلية، فدور المؤسسة الأم هنا لا يقتصر فقط على إدارة سندات المساهمة وإنما يمكنها من إدارة السياسات التشغيلية أي ممارسة النشاط الصناعي والتجاري حسب SCF، كما أنه استعمل مصطلح السيطرة.

1.3.2. أنواع الرقابة: تتجلى أنواع الرقابة فيما يلي:

أ. الرقابة المطلقة الاستثنائية (**le contrôle exclusif**): الرقابة المطلقة هي سلطة تسيير السياسات المالية والتشغيلية بالنسبة للمؤسسة، وتنشأ عن طريق تعيين أغلبية أعضاء الإدارة من أجل مراقبة الأعمال، وهذا إذا كانت نسبة المشاركة أكبر من 40% من الأصوات ولا يوجد أي مساهم يملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة مشاركة تكبر عنها بالإضافة إلى الملكية المباشرة وغير مباشرة لأغلبية الأصوات داخل المؤسسة مما يسمح بفرض السيطرة و كذلك ممارسة تأثير مسيطر على الفرع بموجب عقد أو نظام تأسيس، وهذا النوع من الرقابة يمكن أن يكون رقابة قانونية، فعلية أو تعاقدية. (أحمد قايد، 2014، الصفحات 29-30) والموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): أشكال الرقابة المطلقة

شكل الرقابة	الشروط الواجب توفرها
رقابة قانونية	الحيازة على أكثر من 50% من حقوق التصويت في مؤسسة أخرى
رقابة فعلية	الحيازة على 40% من حقوق التصويت بصفة مباشرة أو غير مباشرة ولا يجب لأي شريك أو مساهم أن يمتلك أكثر من هذه القيمة مع سلطة التعيين لأغلبية أعضاء مجلس الإدارة والرقابة والإشراف خلال دورتين.
رقابة تعاقدية	ممارسة تأثير قوي بالنظر إلى اتفاق أو عقد معين.

المصدر: أحمد قايد، نور الدين. (2014). مرجع سابق، ص 30.

ب. الرقابة المشتركة (**le contrôle conjoint**): الرقابة المشتركة هي تقاسم السيطرة أو الرقابة على مؤسسة ما، تكون مستغلة بشكل مشترك من قبل عدد محدود من الشركاء والمساهمين حيث أن السياسات المالية والعمليات التشغيلية تكون باتفاق المساهمين على رأي واحد ولا يجوز لأي مساهم فرض رأيه على الآخر. (Jean, 2002, p. 22)

ج. التأثير الملحوظ (البارز) (**L'influence notable**): عندما يتحقق التأثير الملحوظ على مؤسسة فرعية يتم اعتبارها مؤسسة تابعة، (بعبوش، 2018/2017، صفحة 72) وبناء على SCF فإن التأثير الملحوظ يتحقق في حالة الحيازة المباشرة أو غير المباشرة لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت، مما يمنح التمثيل في الأجهزة المسيرة، المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية بالإضافة إلى المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة وتبادل الخبرات. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 25 مارس 2009 والمتضمنة القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكنا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. المادة 132 الفقرة 11).

تجميع القوائم المالية وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية -دراسة حالة مجمع Cevital -

4.2. طرق تجميع القوائم المالية: تختلف طريقة التجميع تبعاً لطبيعة العلاقة بين المؤسسة الأم والمؤسسة التابعة لها أي حسب طبيعة السيطرة أو الرقابة، (عمورة، 2013، صفحة 16) وتوجد طريقتين للتجميع نص عليهم النظام المحاسبي المالي، وهما طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة بينما اقترحت المرجعية المحاسبية الدولية طريقة أخرى بالإضافة للطريقتين السابقتين وهي الإدماج النسبي إذ يمكن توضيحهم فيما يلي:

1.4.2. طريقة الإدماج الشامل: تستخدم هذه الطريقة في حالة الرقابة (السيطرة) المطلقة التي تمارسها المؤسسة الأم على فرعها ويتمثل الإدماج الشامل في الملكية والاستحواذ بالكامل على ميزانية المؤسسة الفرعية وكذلك جدول النتائج وجميع الأعباء والمنتجات التي تحددها في صافي دخلها وقد يركز التجميع الشامل على: (Benoit, 2014, p. 239)

- إدراج جميع أصول المؤسسة الفرعية وديونها في قائمة المركز المالي المجمع؛
- كذلك تحمل جميع الأعباء والمنتجات للمجموعة لكن إذا كانت المؤسسة الأم لا تملك 100% من أسهم المؤسسة الفرعية، من الضروري إظهار حصة الأقلية من خلال تقسيم الأموال الخاصة، الاحتياطات والنتيجة بين حصة حقوق المؤسسة المجموعة وحقوق الأقلية.

2.4.2. طريقة الإدماج النسبي: لم يتبنى النظام المحاسبي المالي هذه الطريقة، إلا أنه تم إضافتها من قبل المعايير المحاسبية الدولية، حيث تقوم على دمج حسابات المؤسسات الخاضعة للرقابة المشتركة من طرف المؤسسة الأم، وتتمثل هذه الطريقة في دمج جزء صغير فقط من نسبة الفائدة في حسابات المؤسسة الموحدة من طرف المؤسسات التابعة، ووجود مصالح الأقلية ليس مبرراً بأي شكل من الأشكال في الميزانية، (Jacques, christine, didier, & nadine, 2008, p. 351) وتقوم طريقة الإدماج النسبي على: (Benoit, 2014, p. 241)

- تضاف الأصول والخصوم المستحقة الدفع من قبل المؤسسة الفرعية إلى أصول المؤسسة الأم وخصومها بما يتناسب مع النسبة المئوية لمساهمة المؤسسة الأم؛
- يتم طرح سعر التكلفة المحاسبية من الخصوم لأسهم المؤسسة التابعة التي تملكها المؤسسة من حيازتها للأسهم والاحتياطات؛
- يتم إضافة حصة المؤسسة الأم من حقوق الملكية غير الربحية للمؤسسة الفرعية إلى احتياطات المؤسسة الأم؛
- يتم إضافة جميع بنود الأعباء والمنتجات الخاصة بالمؤسسة الفرعية بما يتناسب مع نسبة المساهمة (الفائدة) للشركة الأم في الأصناف المقابلة في جدول حساب النتائج للمؤسسة الأم؛
- يتم إضافة حصة المؤسسة الأم من صافي نتيجة المؤسسة الفرعية إلى ميزانية وجدول حساب النتائج للمؤسسة الأم.

3.4.2. الإدماج عن طريق التكافؤ (المعادلة): هذه الطريقة تعتمد على استبدال القيمة المحاسبية لمساهمات المؤسسة الفرعية بقيمة حصة المؤسسة الفرعية لرأس المال بما في ذلك الأرباح، (hubert, 2010, p. 53) ويتم هذا على النحو التالي: (Benoit, 2014, pp. 241-242)

- استبدال القيمة المحاسبية للسندات المملوكة بحصة من رأس المال بما فيها نتيجة السنة المحددة حسب مبادئ التجميع؛

- إلغاء العمليات والحسابات المتبادلة بين المؤسسة موضع التكافؤ والمؤسسات الأخرى المجموعة؛
ومنه يمكن القول أن طرق التجميع تتوقف على نوع الرقابة التي تمارسها المؤسسة الأم على فروعها والموضحة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(02): طرق التجميع المحاسبي

نوع الرقابة	الرقابة المطلقة	الرقابة المشتركة	التأثير الملحوظ	لا يوجد تأثير
نسبة المراقبة	أكثر من 50%	-	من 20% إلى 50%	أقل من 20%
طريقة التجميع	الإدماج الكلي	الإدماج النسبي	التكافؤ	لا يوجد تجميع

Source: Jacques & Christine, 2008, p. 617

3. الدراسة التطبيقية

1.3. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة: ترجع نشأة مجمع سيفيثال لسنة 1971، وهو عبارة عن مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي قدره 18 000 000 000 دج، يمارس المجمع أكثر من نشاط في عدة قطاعات داخل وخارج الوطن، أهمها الصناعات الغذائية والزراعية والخدمات، البناء، النقل واللوجستيك، صناعة النوافذ والسحابات، الماء المنقى وتطبيقاته، التسويق التكنولوجي ومجالات أخرى، لدى المجمع أكثر من 30 فرع ومؤسسة تابعة موزعة عبر ثلاث قارات: إفريقيا (تونس، المغرب)، أوروبا (فرنسا، إيطاليا، إسبانيا)، أمريكا الجنوبية (البرازيل).

2.3. سير عملية تجميع القوائم المالية في مجمع سيفيثال: تتولى عملية التجميع المحاسبي مديرية المالية والمحاسبة وبالضبط على مستوى قسم التجميع والتقرير برئاسة مسير المحاسبة والتجميع المحاسبي، وذلك بإتباع الخطوات المنهجية المتعارف عليها لسير هذه العملية وهذا بعد القيام بأعمال تمهيدية تتمثل في إعداد هيكل التجميع ثم محيط التجميع المحاسبي بناء على نسب الرقابة التي تسمح بتحديد طريقة الإدماج المناسبة، ومن

تجميع القوائم المالية وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية -دراسة حالة مجمع Cevital -

خلال هذه الدراسة سوف نختصر عملية التجميع مع المؤسسة الأم Cevital SPA والفرع HYUNDAI MOTOR ALGERIE الذي يتم تجميعه وفق طريقة الإدماج الشامل.

1.2.3 التوحيد الأولي للقوائم المالية الفردية (مرحلة التجانس): الغرض من هذه الخطوة هو توحيد السياسات المحاسبية بين المؤسسات الداخلة في محيط التجميع المحاسبي، وبما أن المجمع يعتمد على نظام تخطيط موارد المؤسسة أو ما يعرف بنظام ERP وهو أحد البرامج التي تساعد على أتمتة العمليات الأساسية وإدارتها داخل المؤسسة، وهذا ما يوفره النظام للمجمع خاصة في شقه المحاسبي، باعتباره نظام معلومات يسمح لنا بربط مختلف الأنظمة المحاسبية مثل pc compta وغيرها لجميع الفروع مع نظام ERP للمجمع وهناك أصلا العديد من الفروع من تعمل بهذا النظام، ومن مميزاته أنه يوفر قاعدة بيانات على المستوى المركزي للمجمع بحيث يمكن لإطارات التجميع الإطلاع على مختلف العمليات المحاسبية التي تقوم بها الفروع، إعداد قائمة حسابات موحدة للمجمع والفروع، إعداد جدول التقارب للأرصدة في كل وقت ومعرفة الفروق... الخ، وبالتالي فنظام ERP هو من يقوم بتوحيد السياسات المحاسبية بين مختلف الفروع ما يجعل من مرحلة التجانس سهلة للغاية (توحيد طرق الإهلاك، معالجة المؤونات، معالجة فرق إعادة التقييم... الخ).

يتم خلال هذه المرحلة إعداد جدول التقارب للأرصدة المتمثلة في الحقوق والديون بالإضافة إلى الإيرادات والنفقات ويعتبر هذا أهم إجراء في هذه الخطوة، لأنه يسهل عملية إلغاء العمليات البنينة، وتوجد أربع إجراءات للمقارنة تتم وفق رزنامة مضبوطة من طرف إدارة المجمع يمكن توضيحها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03): رزنامة عمليات المقارنة للأرصدة

العمليات	الفترة
طلب تأكيد الأرصدة	24 إلى 31 جانفي
الأجوبة على الطلب	01 إلى 10 فيفري
إلغاء الاختلافات	11 إلى 23 فيفري
إرسال حزمة التجميع	24 فيفري

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات المؤسسة

كما تم الإشارة له سابقا فإن عملية إعداد جدول التقارب للأرصدة يكون من خلال نظام ERP كل ستة أشهر، ويمكن توضيح جدول تقارب الأرصدة المختصر للحقوق والديون بين المؤسسة الأم Cevital SPA والفرع HYUNDAI MOTOR ALGERIE بتاريخ 2019/12/31 فيما يلي: (الوحدة: دج)

الجدول رقم (04): جدول المقارنة للأرصدة - حقوق/ديون

بوجاجة براهيم، العايب فاطمة الزهراء، بولحية عفاف

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ ورصيد المؤسسة التابعة - التنازل	مبلغ ورصيد المؤسسة التابعة - الحياة	رقم الحساب
2662	مدفوعات للحساب	511 213 213,73	511 213 214,00	1712
4111	الزبائن من الفروع	1 390 425,25	1 199 145,63	4011
4117	زبائن - اقتطاعات الضمان	-	190 779,62	4081
4511	عمليات المجمع إعنات نقدية	30 160 129 440,00	30 160 129 440,00	4511
4620	حقوق على التنازل عن ت	7 388 916,90	7 389 416,89	4041
المجموع		30 680 121 995,88	30 680 121 996,14	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات المؤسسة

نلاحظ من الجدول أعلاه أن مجموع أرصدة الحقوق والديون التي تمت بين المؤسستين في إطار العمليات البنينة بينهما متساوية، وفي حالة العكس لا بد من البحث عن سبب وجود الفوارق ومعالجتها، وللإشارة فإن جدول المقاربة أعلاه هو جدول مختصر يشمل على الحسابات التي تمت فعليا فقط بين المؤسستين، أما بالنسبة لجدول مقاربة أرصدة الإيرادات والأعباء الخاص بنفس السنة المالية وبنفس المؤسستين فلم ندرجه لعدم وجود أرصدة بين الطرفين، وهذا بعد إطلاعنا على النموذج المقدم لنا من قبل المؤسسة محل الدراسة (NEANT).

2.2.3. إدماج القوائم المالية الفردية: خلال هذه المرحلة يتم تجميع الميزانيات الفردية للمؤسسات الداخلة في محيط التجميع، وإعداد جدول حساب النتائج المجمع، إذ أن المؤسسة محل الدراسة تتبع طريقة الإدماج الشامل فقط، وقد بلغ عدد المؤسسات التابعة بتاريخ 2019/12/31 داخل الجزائر الداخلة في محيط التجميع 23 مؤسسة، زيادة على ذلك وجود فروع من خارج الجزائر، وفيما يلي عينة من بعض المؤسسات من داخل الجزائر المدمجة:

الجدول رقم (05): عينة من المؤسسات الداخلة في محيط التجميع

طريقة التجميع	معدل الرقابة	الفروع
الإدماج الشامل	90.13%	PCA SPA
الإدماج الشامل	99.88%	OXXO SPA
الإدماج الشامل	66.00%	SAGA Ceviagro

تجميع القوائم المالية وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية -دراسة حالة مجمع Cevital -

الإدماج الشامل	90.38%	HYUNDAI SPA
الإدماج الشامل	99.98%	SAMHA SPA
الإدماج الشامل	99.99%	MFG SPA
الإدماج الشامل	95.00%	ACTS SPA

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المؤسسة

نلاحظ من الجدول أعلاه أن كل الفروع يتم تجميعهم بناء على طريقة الإدماج الشامل وهذا راجع إلى الرقابة المطلقة التي تمارسها المؤسسة الأم على فروعها، كما أنه سيتم إظهار حقوق الأقلية بالنسبة للمؤسسات التي لم تصل نسبة الرقابة 100% مثل مؤسسة SAGA Ceviagro التي تبلغ نسبة الرقابة عليها 66%.

3.2.3. إلغاء الحسابات والعمليات الداخلية للمجمع: تقوم المؤسسة الأم سيفيثال بإلغاء العمليات المتبادلة بينها وفي جميع فروعها الداخلة في محيط التجميع، حيث تنتج هذه العمليات من خلال تبادل السلع والخدمات (شراء أو بيع) أو تبادلات أخرى، حيث نجد نوعان من هذه العمليات:

أ. **العمليات التي تؤثر على النتيجة:** يتم إلغاء الإيرادات المحققة على بيع المخزونات داخل المجمع، من خلال إعادة طرحها من جدول التجميع أو تسجيل عمليات الإلغاء في اليومية بالإضافة إلى إلغاء الإيرادات الداخلية الموزعة وفوائض القيمة على التنازل.

ب. **العمليات التي لا تؤثر على النتيجة:**

- **إلغاء الديون والحقوق الداخلية:** يشترط أن تكون الديون والحقوق الداخلية متطابقة (مرصدة)، وإذا كانت هناك فوارق تصنف في حساب مؤقت بينما يتم تحديدها، وفيما يلي المعالجة المحاسبية لإلغاء الحقوق والديون بين المؤسسة الأم Cevital SPA والفرع HYUNDAI MOTOR ALGERI (الوحدة: دج)

1 902 574	ح/ موردون: مؤسسات تابعة	40112
678 542	ح/ فوائد للدفع على العمليات الداخلية	4518
1 902 574	ح/ موردون: مؤسسات تابعة	41112
678 542	ح/ فوائد للدفع على العمليات الداخلية	4518
	(إلغاء الحقوق والديون بين المؤسسة الأم والفرع (HMA)	

بوجاجة براهيم، العايب فاطمة الزهراء، بولحية عفاف

- إلغاء الإيرادات والأعباء الداخلية: يتم إقصاء هذه العمليات من جدول حساب النتائج للمؤسسات المدمجة، ويمكن توضيح هذه العملية من خلال المعالجة المحاسبية بين المؤسسة الأم Cevital SPA والفرع HYUNDAI MOTOR ALGERI (الوحدة: دج)

678 542	678 542	ح/ منتوجات الفوائد داخل المجمع	7630
678 542		ح/ أعباء الفوائد داخل المجمع (إلغاء الإيرادات والمصاريف)	6612

4.2.3. إلغاء المساهمات بين المؤسسات المجموعة: خلال هذه المرحلة يتم إلغاء كل سندات المساهمة للمجمع في فروعه، وهذا بعد تحديد قيمة الأصول الصافية، ويمكن توضيح هذه العملية فيما يلي:
أ. تحديد الأصول الصافية: الجدول الموالي يوضح كيفية حساب الأصول الصافية للفرع HYUNDAI MOTOR ALGERI الذي يملك فيه مجمع سيفيثال 90.38%:

الجدول رقم (06): تحديد الأصول الصافية لـ HYUNDAI MOTOR ALGERI

الحساب	البيان	المبلغ	حق المؤسسة الأم	حقوق الأقلية
1013	رأس المال	8118233000,00	7337258985,4	780974014,60
1060	الاحتياطات القانونية	811823300,00	733725898,54	78097401,6
1064	الاحتياطات الاختيارية	23459864719,43	21203025733,42	2256838986,01
1100	الترحيل من جديد	27507368924,37	24861160033,85	2646208890,52
1150	التغير في الطرق المحاسبية	-	-	-
1160	نتائج السنوات السابقة	(2319507565,69)	(2096370937,87)	(233136627,82)
1190	مرحل من جديد خسارة	(1599717061,78)	(1455824280,44)	(153892781,34)
	المجموع	55978065316,33	50592975432,9	5385098883,4
			7337258985,40	3
			43255716447,50	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المؤسسة

ب. إلغاء الأصول الصافية: يتم إلغاء الأصول الصافية للفرع HYUNDAI MOTO ALGERI من خلال التسجيل المحاسبي في دفاتر المجمع محل الدراسة كما يلي:

تجميع القوائم المالية وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية -دراسة حالة مجمع Cevital -

	8118233000,00	ح/ رأس المال	1013
	811823300,00	ح/ الاحتياطات القانونية	1060
	23459864719,43	ح/ الاحتياطات الاختيارية	1064
	27507368924,37	ح/ الترحيل من جديد	1100
2319507565,69		ح/ نتائج السنوات السابقة	1160
1599717061,78		ح/ مرحل من جديد خسارة	1190
7337258985,40		ح/ سندات المساهمة	2611
5385098883.43		ح/ حقوق الأقلية	1420
43255716447,50		ح/ فرق التجميع (إلغاء الأصول الصافية للفرع (HMA	1065

3.3. النتائج ومناقشتها: من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على مستوى المديرية العامة لمجمع سيفيثال حول كيفية تجميع الحسابات، يمكن تلخيص أهم النتائج فيما يلي:

1. تحديد إطار التجميع: تعتبر هذه العملية من أهم الخطوات التمهيدية التي تقوم بها مصلحة التجميع على مستوى المجمع، إذ تعتمد هذه الأخيرة على نسب الرقابة التي تمارسها على المؤسسات التابعة لها، وقد حدد محيط التجميع المحاسبي بتاريخ 2019/12/31 بـ 23 مؤسسة فرعية تمارس عليها الرقابة المطلقة لأن معدلات الرقابة أكثر من 50% في كل الفروع، إضافة إلى بعض الفروع من خارج الجزائر، كما تم استبعاد 06 مؤسسات من محيط التجميع.

2. نظام ERP: يعتمد المجمع على نظام تخطيط موارد المؤسسة، ويعتبر من أنظمة المعلومات التكنولوجية الحديثة التي تسمح بمعالجة العمليات المحاسبية بدقة وسرعة عالية، كما يمكن الوصول إلى المعلومات المحاسبية للفروع عند إدخالها في النظام فوراً من قبل المجمع ولهذا يتطلب ERP التدفق العالي والمستمر للانترنت.

3. فيما يخص توحيد السياسات المحاسبية: فقد أصبحت هذه الخطوة سهلة من خلال نظام ERP ولإشارة فإن مدير المحاسبة والتجميع المحاسبي قد أكد لنا على حرص المجمع بضمان التجانس في السياسات المحاسبية كتنظيم الأصول الثابتة عند حيازتها بالتكلفة التاريخية أو تكلفة الإنجاز حسب الحالة وبعاد تقييمها في حالة الحاجة إلى ذلك وفق النظام المحاسبي المالي، وفي هذا السياق يتم تطبيق طريقة الإهلاك الخطي المقبولة جباثيا خاصة وأن المجمع يخضع لنظام الميزانية الجباثية الموحدة.

4. مقارنة الأرصدة: يقوم المجمع بإعداد جدول مقارنة الأرصدة للحقوق والديون، الإيرادات والأعباء كل ستة أشهر، رغم أن القانون الداخلي للمجمع يشترط إعداده كل ثلاثة أشهر، إلا أن هذه المدة تعتبر طويلة وكل ما يتم

تقليصها يكون في صالح المؤسسة الأم من أجل التدارك في حالة وجود حسابات غير مرصدة ومعالجتها، وفي هذا السياق نلاحظ أن جدول مقارنة الأرصدة للحقوق والديون بين المؤسسة الأم Cevital SPA والفرع HYUNDAI MOTOR ALGERIE متساوي بقيمة 30 680 121 995,88 بين الطرفين ويشير هذا المبلغ إلى العمليات البنينية التي تمت بينهم.

5. طريقة الإدماج المطبقة: يعتمد المجمع على طريقة الإدماج الشامل فقط لأن نسب الرقابة على الفروع الداخلة في محيط التجميع كلها تعدت نسبة 50%.

6. تحديد الأصول الصافية: تم تحديد الأصول الصافية لكل من المؤسسة الأم Cevital SPA والفرع HYUNDAI MOTOR ALGERIE بناء على نسب الفائدة.

4. خاتمة: عالج هذا البحث موضوع تجميع الحسابات من خلال دراسة ميدانية في مجمع سيفيثال وذلك وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية، وفي هذا السياق حاولنا معالجة الإشكالية من خلال اختبار الفرضيات والتوصل إلى النتائج التالية:

- وجود بعض الاختلافات بين القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي تتعلق بمسألة التجميع خاصة في بعض المسائل المهمة على غرار الروابط بين الشركات بحيث اقتصر القانون التجاري على الروابط المالية بينما SCF أضاف الروابط التشغيلية، مما يخلق نوعا من التضارب في النصوص القانونية والتطبيق السليم لقوانين الجمهورية لأن القانون التجاري يسموا على النظام المحاسبي المالي إلا أن في الواقع نجد عدم الأخذ بعين الاعتبار هذه الثغرة الموجودة في القانون التجاري، ومنه فالفرضية الأولى غير صحيحة.

- وضع النظام المحاسبي المالي مجموعة من الترتيبات المحاسبية المتعلقة بمحاسبة المجمعات، التي تضمن إعداد قوائم مالية تعبر عن المجمع كأنه وحدة اقتصادية واحدة، ومنه الفرضية الثانية صحيحة.

- يطبق مجمع سيفيثال القواعد الذي نص عليها SCF والمتمثلة في توحيد السياسات المحاسبية كاعتماده على طريقة إهلاك موحدة والمتمثلة في الإهلاك الخطي احتراما للقواعد الجبائية، احترام طرق الإدماج المنصوص عليها قانونا، إلغاء العمليات البنينية وسندات المساهمة، كما لا حظنا أن المجمع يعتمد على نظام داخلي صارم يضبط من خلاله سير عملية التجميع وفق رزمة محددة حسب كل مرحلة، وها ما يثبت لنا صحة الفرضية الثالثة.

بناء على نتائج هذه الدراسة نحاول تقديم الاقتراحات التالية:

- ضرورة تكييف الفصل الخامس من القانون التجاري المتعلق بالتجمعات مع النظام المحاسبي المالي وذلك لتفادي الاختلاف في النصوص وتوحيد المفاهيم بالإضافة إلى سد الثغرات الموجودة في القانون التجاري التي قد

تجميع القوائم المالية وفق المرجعية المحاسبية الجزائرية -دراسة حالة مجمع Cevital -

تمس حتى بالمبادئ المحاسبية، والعمل على إعداد مرجعية محاسبية تستجيب لمتطلبات بيئة الأعمال كما تسعى إلى تنظيم إطار محاسبي خاص بالمجمعات توضح فيه مختلف المفاهيم والإجراءات بعيدا عن الغموض.

- زيادة الاهتمام بموضوع محاسبة المجمعات من قبل مؤسسات التعليم العالي.

- لا بد من مقارنة تقنية تجميع الحسابات في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية الأخرى للاستفادة من الخبرات ودراسة إمكانية التخلي على بعض الممارسات المحاسبية كاعتماد طريقة الإدماج الشامل فقط مثلا كما هو الحال في العديد من الشركات بالولايات المتحدة الأمريكية، أو العكس إضافة بعض الأعمال المحاسبية ولكن يبقى هذا في إطار خصوصية بيئة الأعمال الجزائرية.

من خلال معالجتنا لهذا الموضوع نقترح بعض المواضيع التي من شأنها أن تكون محل اهتمام بعض الباحثين مستقبلا:

- المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء في إطار تجميع القوائم المالية- دراسة مقارنة بين المرجعية المحاسبية الجزائرية والمرجعية المحاسبية الفرنسية.

- ترجمة القوائم المالية بالعملات الأجنبية في إطار مجانسة معطيات القوائم المالية المجمع.

5.المراجع:

باللغة العربية:

1. الكتب:

- أحمد قايد، نور الدين، (2014)، محاسبة الشركات الاندماجية، الطبعة 01، الأردن، دار زهران للنشر والتوزيع.

2. الرسائل والأطروحات:

- بعبوش، فيصل، (2018/2017)، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية- دراسة حالة. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، الجزائر.

3. المقالات:

- عبد اللاوي، يحيى، زهواني، رضا، & خير الدين علي وصيف، فائزة. (2017)، إدارة تجميع الحسابات في المجمعات الاقتصادية: الاجراءات، التنظيمات- دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري SNTR مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 08، العدد 08.
- عمورة، جمال، (2013)، تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع: حساب فارق الاقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية المالية الدولية (IAS-IFRS)، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 02، العدد 27.
- معمر الطيب، ابتسام، (2018)، ترجمة القوائم المالية المجمع بالعملة الأجنبية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 19.

4. القوانين:

- القانون التجاري، (2023).
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 25 مارس 2009 والمتضمنة القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكنا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

باللغة الأجنبية:

1. Livres :

- Benoit, pigé, (2014), Comptabilité et audit, 3^{em} Ed, Nathan, France.
- Jacques, richard., christine, collette, & didier, bensadon., & nadine, jaudet, (2008), comptabilité financière, 9^{em} Ed, DUNOD, France.
- Jean, M. p. (2002), Manuel de consolidation - principes et pratiques ,2 ed, Dunod, France.
- hubert de la Bruslerie, (2010), Analyse financière - Information financière diagnostic et évaluation. 4^{em}Ed. DUNOD. France.