

إشكالية إعداد القوائم المالية المجمعة في ظل تعدد بدائل القياس وتنوع السياسات المحاسبية
- دراسة ميدانية لمجمع سوناطراك -

The Problem of Preparing Consolidated Financial Statements in light of the Multiplicity of Measurement Alternatives and the Diversity of Accounting Policies - A Field Study of a Group Sonatrach -

مداني الطيب^{1*}، صديقي مسعود²

¹ كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة (الجزائر) (tayebmadani@yahoo.fr)

² كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة (الجزائر) (seddikimes@yahoo.fr)

تاريخ الاستلام: 2019/09/19؛ تاريخ القبول: 2020/11/24؛ تاريخ النشر: 2021/07/01

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بإشكالية إعداد القوائم المالية المجمعة في ظل تعدد بدائل القياس وتنوع السياسات المحاسبية من جوانب مختلفة. وللوصول لأهداف ونتائج الدراسة، تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، حيث تم صياغتها بحيث يمكن من خلالها استطلاع رأي العينة المستهدفة بما يحقق أهداف الدراسة، وقد اعتمدنا في تحليل بيانات الاستبيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 23)، وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن هناك إشكالات عند إعداد القوائم المالية المدججة في ظل تعدد بدائل القياس وتنوع السياسات المحاسبية المستعملة في فروع المجمع، وتوصلت أيضا الدراسة إلى ضرورة بناء نموذج محاسبي للتجميع يراعي مصلحة مختلف الأطراف وتحديث النظام المحاسبي المالي بما يخدم الشركات ذات الطابع التوسعي.

الكلمات المفتاح: مجتمعات، تجميع محاسبي، محيط تجميع، نظام محاسبي مالي.

تصنيف JEL : M41.

Abstract: The purpose of this study is to identify the problematic of building consolidated financial statements under various methods of accounting measurement and diversity of accounting policy. For realise this purpose we use the questionnaire and analyse results with the Statistical Package of Social Sciences.

The main results show that there are many problems in the operation of building consolidated financial statements because there are different accounting policy in the company branches. Also the results confirm that we should adapt an accounting model for consolidate the financial statements and it's observe the interest all parties, the results suggest that is necessary to update the financial accounting system in line to serve the growth companies.

Keywords: Companies, Accounting Consolidates, Financial Accounting System.

Jel Classification Codes : M41.

I- تهيد :

اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي الذي عوض المخطط الوطني للمحاسبة، ويستلهم معظم مقوماته من المعايير المحاسبية الدولية. وبذلك فإن قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سوف تتخذ مسارا آخر يختلف كلياً عما كان مطبقاً من قبل. ولا يستثنى من ذلك المؤسسات الاقتصادية المنظمة في شكل شركات قابضة والتي يتركز اهتمام مسيرتها على الأصول والوضعية المالية وكذلك النتائج التي تحدث على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل (المجمع أو المؤسسة القابضة) دون الأخذ بعين الاعتبار الحدود والقيود القانونية لمختلف الفروع والمساهمات.

I.1- إشكالية الدراسة: ان ارتباط الاقتصاد الجزائري برمته بقطاع الخروقات على اعتبار أن 98% من إيراداته الخارجية تنأتى من هذا القطاع يضع الاقتصاد الجزائري بشكل مربع مع شتى التقلبات الدولية ولقد حاولت الدولة الجزائرية وضع إصلاحات أكثر واقعية للنظام التجاري. فأصدرت جملة من الأنظمة الإصلاحية تصب كلها في اتجاه قطاع الخروقات، فتم فتح المجال أمام الاستثمار الأجنبي الذي عرف في الجزائر جملة من أنظمة الاستغلال المتعلقة بقطاع الخروقات الذي يعتبر من أكثر القطاعات المستقبلية له، فبعد أن كانت الدولة المحتكر الوحيد للقطاع عرف هذا الأخير نوعاً من الليونة من أجل السماح للشركات الأجنبية التي تملك إمكانيات مالية وتكنولوجية كبيرة من التدخل في هذا المجال، ويكون هذا التدخل في إطار الشراكة ما بين سوناطراك وشركة أو عدة شركات في مجالات مختلفة. ومن هنا برزت مشكلة الدراسة والتي تلخص وبشكل أساسي في الإجابة عن التساؤل الرئيسي الآتي: **ما مدى تحكم مؤسسات القطاع البترولي الجزائري في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية المجمعة في ظل تعدد بدائل القياس وتنوع السياسات المحاسبية؟**

I.2- فرضيات الدراسة: تستند هذه الدراسة على فرضية أساسية تتمثل في:

يؤثر الاختلاف في تطبيق السياسات المحاسبية وأسس التقييم والمطبقة ما بين فروع المجمع على إعطاء الصورة الصادقة للقوائم المالية المجمعة.

I.3- أهمية الدراسة:

بعد تزايد الاعتماد على المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية المدججة باعتبارها أداة لاتخاذ القرارات ونتيجة للتغيرات المستحقة في البيئة الاقتصادية الجزائرية المتمثلة في محاولة الجزائر جلب الإستثمارات الأجنبية وخصخصة العديد من الأنشطة الاقتصادية، وبروز دور الحوكمة وفي ظل المرونة المتاحة للمجمعات في إختيار بدائل القياس والسياسات المحاسبية وتأثير هذا على إعداد القوائم المالية المدججة وبالتالي التأثير على قرار مستخدمي القوائم المالية. فإن الأمر يتطلب معرفة العوامل التي تؤثر في قرار إختيار الإدارة لتلك البدائل ومدى تأثيرها على الصورة الصادقة للقوائم المالية للمجمع.

I.4- أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على مكانة القوائم المالية المجمعة في النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري؛
- معرفة مضمون النظام المالي المحاسبي فيما يتعلق بالتجميع؛
- تحديد مدى احترام مجمع سوناطراك لإجراءات معالجة أثر الاختلاف ما بين فروع سوناطراك في تطبيق السياسات المحاسبية واسس القياس.

I.5- الدراسات السابقة: استطاع الباحثين الوقوف على جملة من الدراسات نذكر منها:

I.5.1- دراسة (سي محمد، 2017)¹ بعنوان "أهمية الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المدججة - دراسة حالة مجمع سيفيتال بجاية": هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطابق الخطوات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية المجمعة لشركة سيفيتال مع النصوص المنظمة لذلك وفق القانون التجاري وscf. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على القانون 11/07 والقانون التجاري ومدى اتباعها واحترامها من قبل مجمع سيفيتال. وكان من أهم نتائج الدراسة ان مجمع سيفيتال يطبق كل الإجراءات القانونية والمحاسبية الواردة في النظام المحاسبي المالي ويقوم بتوحيد السياسات والطرق المحاسبية التي تسمح بالتقييم الموثوق فيه.

I.5.2- دراسة (طيار، 2016)² بعنوان " توحيد تاهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية ": هدفت هذه الدراسة إلى تحديد بعض الابعاد المحددة لبناء نموذج محاسبي وطني للتجميع في الجزائر قائم على مبدأ تحقيق التوازن بين احتياجات المجمعات تبعاً لنموذج اعمالها. للقيام بذلك اعتمد الباحث دراسة ميدانية، وتوصلت الى وجود خلل بنيوي في بيئة المحاسبة الوطنية نتج من جهة عن الاختلاف مع الثقافة المحاسبية الدولية وشكل تطورها ومن جهة ثانية عدم قدرة هذه البيئة على استيعاب أنشطة المجمعات المتجهة نحو التدويل أكثر فأكثر.

I.5.3- (دراسة BENSADON، 2005)³ بعنوان: **analyse longitudinale de la consolidation des comptes dans les revues comptables professionnelles (1954-1985).**

حاول هذا المقال إعطاء قراءة لفترة معينة حول تجميع الحسابات وأهم ما تم نشره حول التجميع في المجالات المحاسبية. وبالاعتماد على 124 مقال منشور في مجلات محاسبية محكمة والتي نشرها خبراء محاسبين واكاديميين ومراجعين خارجيين ومحللين ماليين. وللوصول إلى نتائج قام

كاتب المقال بتصنيف المقالات بحسب تاريخ النشر وحاول إيجاد مؤشرات متجانسة ما بين مختلف المقالات. كما يهدف هذا المقال إلى الإجابة على نقطتين أساسيتين والمتمثلة في: قياس مشاركة المهنيين والمعاهد في نشر طرق تجميع الحسابات في فرنسا، وفي النقطة الثانية: التطور المنهج لتجميع في الفترة الممتدة بين 1957-1985 وهو تاريخ إلزامية تطبيق التجميع وفق شروط معينة حسب القانون الفرنسي. وأستعمل كاتب المقال عدة وسائل للوصول إلى النتائج عن طريق استعمال 10 مجالات متعلقة بالمهنة والمعاهد القريبة من المعلومة المالية وتم اختيار هذه المجالات على أساس مدى قبولها لدى الجمهور في مجال الأعمال. وتوصل المقال بأن مساهمة البنوك ومختلف المهنيين كانت ضعيفة للغاية قبل فرض التجميع من طرف المشرع الفرنسي. ما يميز هذه الدراسة تناولها مجموعة من المقالات المتعلقة بالتجميع والمنشورة في مجالات علمية محددة وخلال فترة زمنية معينة وذلك للتعرف على أهم ما كتب حول التجميع من طرف الباحثين.

6.I- الإطار النظري للدراسة:

6.I-1- مفهوم التجميع: يعرف المشرع الجزائري: "طبقاً لنص المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993 مايلي: يجوز لشخصين معنويين وأكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتاباً ولفتره محدودة تجمعا، بتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها، أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط الاقتصادي وتنميته".

كما تنص المادة 797 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993 على أنه: "يحدد عقد التجمعات تنظيم التجمع مع مراعاة أحكام هذا القانون، ويتم إعداد كتابه ونشره حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، ويتضمن لاسيما البيانات الآتية: تسمية التجمع، إسم الشركة أو موضوعها أو الشكل القانوني.

أما من الناحية الاقتصادية فيعرف مجمع الشركات على أنه مجموعة اقتصادية وتشريعية مختلفة ومستقلة فيما بينها ولكنها في الواقع خاضعة لوحدة قرار اقتصادية"⁴.

ومن الناحية المحاسبية وبحسب نص المادة 132-1 من الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس من سنة 2009 تنص على مايلي: "تهدف الحسابات المدجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".

كذلك من نص المادة 132-2 من الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس من سنة 2009: "كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات"

6.I-2- القوائم المالية المجمعة: بالرجوع إلى القاموس المحاسبي فإننا نجد أن الحسابات المجمعة تعبر عن الحسابات المالية الختامية المنتظمة والصادقة التي تعطي صورة وافية عن الذمة المالية، والوضعية المالية وكذلك نتيجة مجموع المؤسسات المنتظمة في حدود التجميع⁵. وعرف نفس القاموس عملية التجميع أنها تتمثل في إحلال مبالغ سندات المساهمة المعبر عنها في ميزانية المؤسسة المدجة بما يمثلها من نصيبها في رأس مال ونتيجة الدورة في المؤسسة التابعة. وهذا ما ذهب اليه Francis Bastien وبين أن طريقة التجميع تتمثل في إحلال نصيب قيمة الوضعية الصافية للمؤسسة المدجة مكان قيمة المساهمة في المؤسسة الأم⁶.

6.I-3- المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقاً للتصوص الجزائرية: عند دراسة المؤسسات الملزمة بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة نجد اختلافاً في النصوص بين القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي⁷.

فطبقاً لنصوص القانون التجاري، فالشركات القابضة التي تلجأ علينا للدخار و/أو المسعرة في البورصة هي الملزمة فقط بإعداد القوائم المالية المجمعة. بينما النظام المحاسبي المالي يفرض على كل وحدة لها مقرها الاجتماعي أو نشاطها الرئيسي على التراب الجزائري والتي تراقب وحدة أو وحدات أخرى، إعداد ونشر كل سنة القوائم المالية المجمعة لمجموع الوحدات. (مع وجود الفرق بين مفهوم الرقابة بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري)⁸.

6.I-4- ماهية التجميع: تجميع الحسابات تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية، تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج مجمع الشركات المتكون من الشركة الأم والشركات التابعة له، مما تسهل من عملية التفسير داخل هذا المجمع⁹، من خلال تحديد الروابط التي تجمعهم ونشرها في شكل معلوماتي موحد يمتاز بالمصداقية والكفاية، وهذا ما يسمح بتشخيص حالة كل شركة. وتهدف عملية تجميع الحسابات إلى إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمجمع، وفقاً لما جاء في نص المادة 732 مكرر "يقصد بالحسابات المجمعة، تقديم الوضعية المالية، ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة"¹⁰.

6.I-5- طرق التجميع: تتمثل طرق التجميع في طريقتين أساسيتين تختلفان باختلاف نسبة السيطرة، بحيث في حالة السيطرة المطلقة أين تملك المؤسسة أكثر من 50% من حقوق التصويت تستعمل طريقة التجميع الكامل أو الشامل أما في حالة التأثير الملحوظ فتستعمل طريقة الوضع في التكافؤ¹¹.

6-6.I- نطاق القوائم المالية المجمعة طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري: يفترض النظام المحاسبي المالي وجود حالة واحدة تكون فيها المؤسسة الأم معفاة من إعداد القوائم المالية المجمعة، وهي كون المؤسسة الأم مؤسسة تابعة مملوكة بصفة شبه كلية لمؤسسة أخرى بشرط الحصول على موافقة الأقلية على ذلك¹². والحياسة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90% من حقوق التصويت. أما المعيار الدولي IFRS 10 فيضع أربعة (4) شروط للإعفاء تتمثل في¹³:

- أ. إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة كلياً أو جزئياً لكيان آخر وقد تم إبلاغ مالكيها الآخرين، بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت، بعدم قيام الشركة الأم بعرض قوائم مالية مجمعة ولم يعترضوا على ذلك؛
- ب. في حالة عدم تداول سندات الديون أو أسهم حقوق الملكية للشركة الأم في بورصة الأوراق المالية المحلية أو الأجنبية أو خارج المقصورة (de gré à gré)، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية؛
- ج. إذا لم تقم الشركة الأم بتقديم قوائمها المالية ولم تتخذ أي إجراءات لتقديم تلك القوائم لهيئة سوق المال أو لأي جهة رقابية أخرى بهدف إصدار أي نوع من الأدوات المالية للاكتتاب العام؛
- د. في حالة قيام الشركة القابضة الأساسية أو الشركة الأم الوسيطة بإصدار قوائم مالية مجمعة للاستخدام العام تكون مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية.

أما بالنسبة لاستبعاد المؤسسات من نطاق التوحيد يحدد النظام المحاسبي المالي حالتين يتم عندهما استبعاد المؤسسة من نطاق القوائم المالية المجمعة وهي¹⁴:

- إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة ودائمة بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف القدرة على المراقبة أو النفوذ من قبل المؤسسة الأم؛
- إذا كان اقتناء المؤسسة المراقبة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب.
- وبالتأكيد فإن هذا الاستبعاد يستوجب إعطاء كل التبريرات والتوضيحات في ملحقات القوائم المالية الموحدة.

6-7- مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة:

- أ. **مرحلة التجانس:** وهي من أهم المراحل المتبعة من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة، وتهدف إلى تجانس العمل من أجل ترابط وتوافق البيانات المحاسبية بين الشركة الأم ومختلف فروعها من أجل إعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالي للمجموع¹⁵. ويعود عدم التجانس في هذه البيانات إلى الاختلافات في الشكل القانوني وطبيعة النشاط وكذلك مكان المقر الرئيسي لكل من الأم وفروعها، وهذا ما يؤثر على قواعد التقييم والتقديم المعتمدة.
- ب. **مرحلة ادماج القوائم:** تهدف هذه المرحلة إلى ادماج كل من الميزانيات المختلفة وكذلك حسابات النتائج وإبرازها في شكل موحد ومتجانس، كأن يتم تجميع كل من الأصول غير الجارية لكل من الشركة الأم ومختلف فروعها، ونفس العملية بالنسبة لكل البنود الأخرى سواء في الميزانية أو في حسابات النتائج¹⁶.
- ج. **مرحلة الاستبعاد للعمليات المتبادلة:** ويقصد بهذه الخطوة استبعاد كل العمليات البينية بين كل مكونات المجموع من أجل إبراز فقط نتائج العمليات التي تمت بين المجموع والخيوط الخارجية، إذ أن ذلك يبرز القوة الاقتصادية الحقيقية للمجموع¹⁷.
- د. **مرحلة توزيع الأموال الخاصة واستبعاد الأسهم:** تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل التحضير لإعداد القوائم المالية المجمعة، أين يتم تحديد راس المال الحقيقي للمجموع، كما يجب إبراز كذلك فوائد الأقلية، وتتلخص أهم الأعمال الواحدة القيام بها في هذه المرحلة فيما يلي:

- استبعاد السندات والأموال الخاصة؛
- تسجيل نصيب المجموع من الاحتياطات والنتيجة؛
- تسجيل نصيب حقوق الأقلية الأموال الخاصة.

II - الطريقة والأدوات :

1.II- مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من جميع فروع سوناطراك الموجود مقرها في الجزائر أو خارج الجزائر، أما عينة الدراسة فتتمثل في المدراء الماليين وإطارات المحاسبة والمالية ومدققي الحسابات العاملين في هذه الفروع. كما أنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، حيث خصص الباحث ثلاث استمارات لكل فرع من مجتمع الدراسة، وفي الأخير بلغت عينة الدراسة 12 شركة حيث تم استبعاد الشركات الباقية بسبب رفض الاستقبال.

2.II- منهجية وأداة الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في إعداد الإطار النظري للدراسة وذلك من خلال استقراء ما أمكن التوصل إليه من المراجع العلمية العربية منها والأجنبية المتخصصة في مجال المحاسبة والمالية والمتعلقة بموضوع الدراسة، والتي تم تحليلها واستخراج مكامن قوتها بحيث الاستفادة منها في معالجة مشكلة الدراسة. أما بالنسبة للجانب الميداني فقد تم الاعتماد على نفس المنهج وذلك من خلال استخدام المنهج الفرعي منه متمثلاً في الوصفي، من خلال استعمال أداة الاستبيان للوقوف على آراء عينة الدراسة والمتمثلة في مدراء الماليين والمحاسبين العاملين في فروع مجمع سوناطراك في الجزائر، ومن ثم تحليله باستخدام الأساليب الإحصائية، وبالتالي الوصول إلى مجموعة من النتائج.

3.II- قياس صدق وثبات أداة الدراسة: من الجدول رقم (02) نجد أن معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان بلغ 0,808 وهو أكبر من الحد الأدنى (0,66)، مما يدل على ثبات أداة الدراسة، حيث يمكن القول أنه لو تم إعادة توزيع نفس عدد الاستبيانات على نفس العينة أو عينة مماثلة من المجتمع فإن نسبة التطابق في الإجابات تكون 80,8 % وهذا يدل على أن الاستبيان يمتاز بالثبات. كما يمكن اختبار الصدق مرة أخرى للتأكد من صدق الاستبيان باستخدام جذر معامل ألفا كرونباخ وبالتالي فقيمة معامل الصدق تكون محصورة بين الصفر والواحد وكلما اقتربت من الواحد يكون الاستبيان يمتاز بالصدق. وفي هذه الحالة جذر ألفا كرونباخ يساوي 0,961 وهو يقترب من الواحد لذا يمكن القول أن الاستبيان يمتاز بالصدق.

III- النتائج ومناقشتها:

1.III- تحليل النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان: تم استخدام اختبار t لعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (03) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات الاستبيان:

تجدر الإشارة هنا وقبل تحليل نتائج أفراد العينة أنه يلاحظ أن اتجاه إجابات كل الفقرات كان موافق.

◀ **الفقرة رقم 01 :** نلاحظ أنها احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ 2,70 وانحراف معياري 0,684 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 5.854 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضا مستوى المعنوية 0,000 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 01 دالة إحصائيا، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة وموافقون في إجاباتهم على الفقرة رقم 01 حيث بلغ الوزن النسبي 90 % أي أن النظام المحاسبي المالي يتجاوز مع التطورات والتغيرات الحاصلة على مستوى التجميع في العالم، تجدر الإشارة إلى سعي الجزائر لأجل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي وبالتالي يمكن للشركات المتعددة الجنسيات من إعداد قوائمها المدجة. ونلاحظ تطابق نصوص SCF والمتعلقة بالتجميع مع المعايير المحاسبية الدولية 27-28-31 IAS :

- يعتمد مفهوم التجميع على الوحدة الاقتصادية؛
- الإعفاء من إعداد القوائم المالية المجمعة بالنسبة للمؤسسة الأم؛
- الإعفاء من إعداد القوائم المالية المجمعة بالنسبة لأصحاب الحصص والمستثمرين؛
- حالات عدم الإدماج المحاسبي عند إعداد القوائم المالية المدجة.

بعد إجراء المقابلة مع مسؤولي مصالح التجميع في مختلف الفروع محل الدراسة توصلنا إلى أن النظام المحاسبي المالي جاء بصيغة سردية لكل الحسابات بما فيها الحسابات المدجة والتي يغلب عليها الطابع القانوني الملزم بالتطبيق الأمر الذي لا يجعل من نصوص النظام المحاسبي المالي يتوجه إلى الممارسة المحاسبية فكل الحسابات التي تظهر في القوائم المالية المدجة موجودة في مدونة النظام المحاسبي المالي ونماذج الكشف المالية لكن تقنيات العمل والتسجيل المحاسبي غير موجودة.

ويمكن القول أن مقترح إعداد معايير محاسبية جزائرية يمثل ضرورة حتمية من أجل ترشيد الممارسة المحاسبية في الجزائر وذلك ما يطالب به بعض الباحثين والمعينين والذين يرون بأن إشكالية التجميع في الجزائر تكمن في الممارسة وليس التشريع.

◀ **الفقرة رقم 02 :** نلاحظ أنها احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ 2.70 وانحراف معياري 0,684 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 5.854 وهي أقل من القيمة T الجدولية وأيضا مستوى المعنوية 0.000 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 02 دالة إحصائيا، وهذا يدل على أن هناك إشكالات في التجميع ما بين الشركة الأم سوناطراك وفروعها الموجودة خارج الجزائر، وبعد إطلاعنا على تقرير محافظ الحسابات لجمع سوناطراك حول القوائم المالية المدجة لمؤسسة سوناطراك لسنة 2017-2018 وبعد لقاء مسؤولي مصلحة التجميع لمؤسسة سوناطراك يمكن القول بأن هناك عدة إشكالات في التجميع ما بين الشركة الأم سوناطراك وفروعها في الخارج من بينها:

- هناك 23 كيان ما بين فروع أجنبية وشركات مقرها في الجزائر لم تقدم قوائمها المالية وهذا ما يضر في إعطاء الصورة الصادقة للقوائم المالية المدجة ويعود ذلك في رأي الباحث إلى وجود شركات قيد التصفية، هذا من جهة ومن جهة أخرى يعود سبب ذلك لتخفي معتمد لبعض الكيانات من محيط التجمع لإعتبارات سياسية وكذلك تعتبر أغلب هذه الفروع شركات اوفشور في جنات ضريبة.
- لا يتم إستبعاد هوامش الربح عند عمليات التنازل ما بين فروع التجمع على المخزونات أو الإستثمارات، وهذا ما ذكره تقرير محافظ الحسابات لمجمع سوناطراك لسنوات 2016، 2017، 2018.
- هناك مشكل في التقييم عند دخول فرع في محيط التجمع وهذا ما حصل عند شراء المصفاة الإيطالية اوغستا، فعملية شراء هذه المصفاة فتحت نقاش وجدل كبير ما بين مسؤولي التجميع على مستوى المؤسسة حول كيفية المعالجة المحاسبية للأصول وخصوص المصفاة ما بين التسجيل بالتكلفة التاريخية أو القيمة العادلة والتي تمت على أساسها الحياة، ونفس الإشكال كذلك حول التسجيل المحاسبي للـ GOOD WILL.
- تعد فروع سوناطراك في الخارج قوائمها المالية على أساس القواعد المحاسبية للدول مقر الفروع وتقوم سوناطراك بتحويل القوائم المالية إلى الدينار الجزائري عند إعداد القوائم المالية المدجة بدون إجراء أي معالجات.
- وهنا نقع في إشكالية حساب نسبة المصلحة ومعدل الرقابة وذلك نتيجة الاختلال الموجود ما بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية IFRS 10-11-12. وذلك راجع إلى عدم تحديث النظام المحاسبي المالي.

❧ **الفقرة رقم 03 :** نلاحظ أنها احتلت المرتبة العاشرة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة. بمتوسط حسابي بلغ 2.58 وانحراف معياري 0.792 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 4.177 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 03 ذات دلالة احصائية، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة ووافقون في اجاباتهم على الفقرة رقم 03 حيث بلغ الوزن النسبي 86 % وهذا يدل على تأثير تغيير الهيكل التنظيمي على السياسات المحاسبية سواء بين كل شركات المجموعة أو في شركة المجموعة من دورة مالية إلى أخرى، فكلما زاد حجم التجمع من خلال دخول فروع جديدة زاد الإحتياج إلى معايير جديدة لم يكن التجمع بحاجة إليها من قبل أو لأن الفروع الجديدة ذات أنشطة جديدة على التجمع.

من خلال الإطلاع على محيط التجميع لمجمع سوناطراك للسنتين الأخيرتين، نلاحظ مايلي:

- سنة 2017: يتكون محيط التجميع من 311 فرع منها 60 شركة تابعة و43 شراكة كما يبلغ عدد الشركات التي لم تدخل في محيط التجمع 28 (6 فروع بسبب نسبة الإمتلاك أقل من 20%، 23 فرع لم تدخل بسبب عدم تقديمها لقوائمها المالية).
- سنة 2018: يتكون محيط التجميع من 308 فرع منها 65 شركة تابعة و47 شراكة، عدد الشركات التي لم تدخل في محيط التجميع 15 (6 فروع بسبب نسبة الإمتلاك أقل من 20% ، 9 فرع لم تدخل بسبب عدم تقديمها لقوائمها المالية).

❧ **الفقرة رقم 04 :** نلاحظ أنها احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة. بمتوسط حسابي بلغ 2.70 وانحراف معياري 0.684 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 5.854 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 04 ذات دلالة احصائية، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة ووافقون في اجاباتهم على الفقرة رقم 04 حيث بلغ الوزن النسبي 90 % وهذا يدل على أنه يتم اعداد ميزانيات الشركات التابعة لسوناطراك وفق معايير IAS/IFRS ، بلغ عدد الشركات سنة 2018 في مجمع سوناطراك 47 شراكة أغلبها مع دول رائدة في المجال البترولي، يتم إعداد ميزانيات هذه الشركات وفق معايير المحاسبة الدولية أو وفق التشريعات المحاسبية لهذه الدول. وهذا ما يحيلنا إلى بعض الإشكالات لدى شركة سوناطراك عند حساب الحصة من النتيجة ورأس المال.

❧ **الفقرة رقم 05 :** نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى أفراد العينة. بمتوسط حسابي بلغ 2.76 وانحراف معياري 0.502 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 8.671 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 05 ذات دلالة احصائية، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة ووافقون في اجاباتهم على الفقرة رقم 05 حيث بلغ الوزن النسبي 92 % وهذا يدل على أنه يمكن للنظام المحاسبي المالي (SCF) علاج الاختلاف ما بين السياسات المحاسبية لفروع التجمع، يمكن القول إن النظام المحاسبي المالي جاء بصيغة سرديّة لكل الحسابات ويغلب عليها الطابع القانوني الملزم بالتطبيق ولذلك لم يتطرق إلى كيفية علاج الاختلاف ما بين السياسات المحاسبية لفروع التجمع، لأن ضرورات التطبيق العملي تتطلب دعائم بيئية ما زالت البيئة الجزائرية لا تتوفر عليها.

❧ **الفقرة رقم 06 :** نلاحظ أنها احتلت المرتبة الحادية عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة. بمتوسط حسابي بلغ 2.18 وانحراف معياري 0.834 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 3.550 وهي أقل من القيمة T الجدولية وأيضاً مستوى المعنوية 0.000 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 06 دالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة ووافقون في اجاباتهم على الفقرة رقم 06 حيث بلغ

الوزن النسبي 84 % وهذا يدل على أن الاعتماد على بديل محاسبي واحد للمجمع يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة لمتخذي القرار.

إن التوحيد في تطبيق السياسات المحاسبية يمكن من إجراء المقارنات سواء بين سنة وأخرى، أو بين مؤسسة ومؤسسة أخرى، إلا أنه ومن جهة أخرى ترى عينة الدراسة أن التوحيد والاعتماد على بديل محاسبي واحد يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات المحاسبية وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة لمستخدميها.

الفقرة رقم 07 : نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ 2.67 وانحراف معياري 0.595 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 6.435 وهي أقل من القيمة T الجدولية وأيضاً مستوى المعنوية 0.000 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 07 دالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة وموافقون في إجاباتهم على الفقرة رقم 07 حيث بلغ الوزن النسبي 89 % وهذا يدل على أن الاستغلال الموضوعي والعقلاني للتعدد في تطبيق السياسات المحاسبية يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية أكثر ملائمة وموثوقة داخل فروع المجمع.

الفقرة رقم 08 : نلاحظ أنها احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ 2.67 وانحراف معياري 0.595 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 6.435 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً مستوى المعنوية 0.000 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 08 دالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة وموافقون في إجاباتهم على الفقرة رقم 08 حيث بلغ الوزن النسبي 89 % وهذا يدل على أن الاستغلال الموضوعي والعقلاني للتعدد في تطبيق السياسات المحاسبية يضمن التوازن بين مصالح مختلف الأطراف المستعملة للمعلومة.

بتحليل نتائج الفقرتين السابقتين (07، 08) وبالموازات مع ذلك ترى عينة الدراسة أن الاستغلال الموضوعي للتعدد في تطبيق السياسات المحاسبية يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية أكثر ملائمة وموثوقة وهذا إقراراً ضمني بأفضلية التعدد على التوحيد كما أن النظام المحاسبي المالي تبني مستوى مقبول من التعدد للسياسات المحاسبية. ويمكن القول بأن السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق من خلال النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تميل إلى التعدد ولو كان في غالبته نظرياً.

الفقرة رقم 09 : نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ 2.42 وانحراف معياري 0.595 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 3.078 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً مستوى المعنوية 0.004 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 09 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة وموافقون في إجاباتهم على الفقرة رقم 09 حيث بلغ الوزن النسبي 80,67 % وهذا يدل على أن تنوع مجمع سوناطراك من حيث الحجم والنشاط يستدعي التنوع في السياسات المحاسبية، تجدر الإشارة إلى التنوع هنا يقصد به التنوع النسبي وليس المطلق فمن غير المعقول وضع سياسات محاسبية حسب حجم وطبيعة نوع نشاط كل مؤسسة لكن كثرة التعدد والتنوع في السياسات المحاسبية يعيق إجراء المقارنات، كما أن السياسات المحاسبية تتميز بالتجانس، فالتنوع البسيط يصلح ويشمل لعدد كبير من المؤسسات الاقتصادية في قطاعات ومجالات مختلفة وبأحجام متعددة.

الفقرة رقم 10 : نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ 2.73 وانحراف معياري 0.626 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 6.672 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 10 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة وموافقون في إجاباتهم على الفقرة رقم 10 حيث بلغ الوزن النسبي 88 %.

بشكل عام فإن مجالات السياسات المحاسبية والمنبثقة عن النظام المحاسبي المالي، تتلاءم كما ونوعاً مع الممارسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبالرجوع إلى دراسة الحالة وبعد الاطلاع على التنظيم الوظيفي لمصلحة التجميع ORGANISATION DE (FONCTION) فإنه يتم إعادة معالجة التجانس في حالة وجود اختلاف في مبدأ محاسبي بين كيان معين والشركة الأم. لكن بحسب رأي الباحث فإن هذه الإجراءات غير كافية لمعالجة اختلاف طرق حساب الإهلاك وتقييم المخزون وحساب الديون المدومة وكذا الاعتراف بالأعباء والإيرادات، وهو ما يؤثر على الصورة الصادقة للقوائم المالية المدجة ويؤثر على النتيجة.

عند بداية عملية التجميع، فإن مصلحة التجميع تطلب من جميع فروعها إرسال القوائم المالية، ميزان المراجعة بعد الجرد، تقرير محافظ الحسابات، جدول يبين الديون، الحقوق، الأعباء، الإيرادات ما بين فروع المجمع، ثم تقوم بعملية التجميع دون إستبعاد آثار اختلاف السياسات المحاسبية ما بين فروع المجمع.

الفقرة رقم 11 : نلاحظ أنها احتلت المرتبة التاسعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ 2.67 وانحراف معياري 0.692 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 5.533 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما

يعني أن الفقرة رقم 11 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة وموافقون في اجاباتهم على الفقرة رقم 11 حيث بلغ الوزن النسبي 89 % مما يدل على أنه يتم تقييم حيابة الفروع الجديدة لمجمع سوناطراك بالقيمة العادلة.

ويمكن القول بأنه يتم تقييم فروع سوناطراك في الخارج وفق القيمة العادلة وذلك لان مقرات هذه الفروع تقع في دول متعددة خارج الجزائر وهذا رغم وجود اختلافات بين الدول فيما يخص المعالجة المحاسبية. كما يتم إعداد القوائم المالية على مستوى كل فرع ويؤشر عليها محافظ حسابات. ونلاحظ اتفاق بين أفراد العينة على ان تركيبة مجموع الشركات تركيبة معقدة تحتاج الى بيئة اقتصادية مناسبة لممارسة نشاطاتها بشكل يرقى للمستوى الدولي. إن عملية عدم التجانس في قواعد التقييم تؤثر على المعلومات المقدمة على مستوى القوائم المالية المدججة.

« **الفقرة رقم 12 :** نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ 2.42 وانحراف معياري 0.830 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 2.935 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً مستوى المعنوية 0.006 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 12 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة وموافقون في اجاباتهم على الفقرة رقم 12 حيث بلغ الوزن النسبي 80,67 % وهذا يدل على أن النظام المحاسبي المالي (SCF) يعطي أكثر من أساس للتقييم لمجمع سوناطراك، تجدر الإشارة الى مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي لأسس مختلفة للتقييم، ويعتبر التقييم بالقيمة العادلة من اهم الاستحداثات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي حيث يهدف من خلالها الى تلبية احتياجات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر جودة وشفافية.

« **الفقرة رقم 13 :** نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ 2.82 وانحراف معياري 0.392 ، كما بلغت القيمة T المحسوبة 12.000 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضاً مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم 13 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة وموافقون في اجاباتهم على الفقرة رقم 13 حيث بلغ الوزن النسبي 94 % مما يدل على أنه لا يوجد هناك إجراءات على مستوى سوناطراك لمعالجة الاختلاف ما بين أسس التقييم، ولكي يتجنب مجمع سوناطراك تأثير الاختلاف ما بين طرق التقييم يجب بناء نموذج يتم من خلاله تسجيل دخول التثبيات وفق التكلفة التاريخية وتسجيل إعادة تقييم هذه التثبيات وفق القيمة العادلة. وبالرجوع الى تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017 و 2018 والى اجراءات التجميع على مستوى مجمع سوناطراك فإنه يتم تأكيد السؤال الأخير لهذا الاستبيان.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات بلغ 2,617 وانحراف معياري 0,669، أي أن معظم اتجاهات أفراد العينة موجبة وموافقون في اجاباتهم على الفقرات، حيث بلغ الوزن النسبي للمتوسط الحسابي 88,10 %. **بشكل عام** يمكن القول انه لبناء نموذج محاسبي للتجميع يستجيب للمجمعات كبيرة الحجم وذات نزعة توسعية، ويحقق مصلحة جميع الاطراف الفاعلة، ويجعل من الممارسة المحاسبية للتجميع وسيلة لاتخاذ القرار أكثر منها عبئ محاسبي، يجب التوجه الى اعتماد نموذج دولي للتجميع يعتمد على المعايير المحاسبية الدولية بالنسبة للمجمعات الكبيرة الحجم وذات نزعة توسعية والتي تستهدف الاسواق الدولية على غرار مجمع سوناطراك، وترك الاختيار بالنسبة للمجمعات صغيرة الحجم أو المجمعات ذات النزعة الغير توسعية والغير متعددة الأنشطة، وهذا ما ذهب إليه العديد من الدول مثل فرنسا وألمانيا حيث اعتمدتا على نموذج للتجميع ملزم للمجمعات الكبيرة ذات النزعة التوسعية بالتوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وتاركة المجال للمجمعات الصغيرة بين اختيار المعايير المحاسبية الدولية من عدمها، كون الامر يرتبط بمخاطباتها واهدافها والهدف من مخرجاتها المحاسبية.

كما ان الإستغلال الموضوعي والنسبي للتعدد في تطبيق السياسات المحاسبية، يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية أكثر ملائمة وموثوقة. فمن غير المعقول وضع سياسات محاسبية حسب حجم وطبيعة ونوع ونشاط كل مؤسسة. كما أن بعض القطاعات الاقتصادية تحتاج إلى سياسات محاسبية خاصة. أما بالنسبة لمجمع سوناطراك فيتعين عليه إعادة معالجة القوائم المالية للشركات التابعة بما يسمح بتوحيد السياسات المحاسبية وبالتالي إعطاء صورة صادقة للقوائم المالية المدججة من خلال نموذج محاسبي يبين من خلاله السياسات المحاسبية التي يحتاجها المجمع والمستمدة من النظام المحاسبي المالي وكيفية معالجة الاختلاف في المعالجة ما بين هذه السياسات وتأثيرها على النتيجة.

أما في حالة اختلاف أساليب القياس المحاسبي بين فروع المجمع فمن المستحسن للمجموعة أن تستند على أسلوب التكلفة التاريخية وأسلوب القيمة العادلة معا عند إنجاز حساباتها المدججة، وذلك لكونهما مكملين لبعضهما، بالإضافة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية لا تمنع تطبيقهما.

إن تشابك العلاقة المالية بين شركات المجموعة المختلفة، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، سواء شركات تابعة أو زميلة أو شركات تمارس عليها الشركة الأم نفوذ هام، وان تعقد إجراءات توحيد الحسابات بداية من اجراءات ما قبل التوحيد والمتمثلة أساسا في التعديلات الإلزامية والإختيارية مرورا بإجراءات التوحيد والمتمثلة في إلغاء العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة ثم إلغاء سندات المساهمة وتقسيم الأموال الخاصة، يؤدي إلى ضرورة تطبيق قياس محاسبي دقيق وعادل في مجموعة الشركات.

III-2- نتائج اختبار فرضية الدراسة:

تم إجراء اختبار T للعينات الواحدة (One Sample T-Test) عند مستوى دلالة 0.05 لدراسة وجود فروقات بين المتوسط الحسابي للينة والمتوسط الفرضي (أداة الدراسة) والذي يساوي 2 والذي يمثل محايد في مقياس ليكارت الثلاثي، ثم حساب مستوى الدلالة (sig) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية المعتمد في هذه الدراسة (0.05) أو من خلال مقارنة قيمة T المحسوبة مع قيمة T الجدولية أيهما أكبر.

من خلال الجدول رقم (04) نلاحظ أن قيمة sig (0,000) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن اجابات أفراد العينة على جميع فقرات الاستبيان دالة احصائيا وأيضا القيمة T المحسوبة بلغت (5,927) وهي أكبر من القيمة T الجدولية 1,674، وبما أن القيمة T المحسوبة موجبة إذا الفرضية محقة، أي أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي 2 المحايد، حيث نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي الفقرات يساوي 2,617 وهذا يدل على تحكم مؤسسات القطاع البترولي الجزائري في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية المجمعة في ظل تعدد بدائل القياس وتنوع السياسات المحاسبية.

IV- الخلاصة:

هدفت الدراسة إلى محاولة معالجة إشكالية مدى تحكم مؤسسات القطاع البترولي الجزائري في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية المدججة في ظل تعدد بدائل القياس وتنوع السياسات المحاسبية، وفي ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحثين بشقيها النظري والميداني يمكن تلخيص أهم النتائج التي خرجت بها الدراسة كما يلي:

1. إن خيار النموذج المحاسبي الوطني للتجميع يجب ان يراعي في بناءه تحقيق التوازن بين مصلحة مختلف الأطراف المعنية. كما أن الممارسة المحاسبية للتجميع لم تعد تساهل المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن التحولات العديدة التي تعيشها الجزائر في ظل عدم توفر الجزائر على معايير محاسبية وطنية والذي أثر سلبا على الممارسة المحاسبية في الجزائر؛
2. لا توافق نصوص النظام المحاسبي المالي والمتعلقة بمحيط التجميع مع المعايير المحاسبية الدولية والصادرة سنة 2012. كما أن النظام المحاسبي المالي لم يقدم تفسير دقيق لكيفيات حساب كل من معدل الرقابة ونسبة المصلحة. كما توجد به عدة نقائص في النصوص القانونية خاصة تلك المتعلقة بالقياس المحاسبي واجراءات الإدماج؛
3. يساهم الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية في ترشيد الممارسة المحاسبية على مستوى الميزانية الفردية والميزانية المدججة؛
4. تمكن المرونة في إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من إعداد وعرض قوائم مالية وتقارير مالية أكثر ملائمة وموثوقة، إذا تمت عملية الانتقاء بناء على معايير موضوعية وعدم إستغلال المرونة في إختيار السياسات المحاسبية لأغراض أخرى تخدم طرف على حساب طرف اخر. كما نلاحظ اقتصار مصادر السياسات المحاسبية في الجزائر على الجهة الحكومية (وزارة المالية) فقط. وغياب كلي للمصادر الاخرى. مثل: اجتهاد المؤسسات؛
5. يساهم الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية في ترشيد الممارسة المحاسبية على مستوى الميزانية الفردية والميزانية المدججة؛
6. لا يلزم النظام المحاسبي المالي مجموعة الشركات بإتباع أسلوب قياس محاسبي معين. بل ترك المجال مفتوح أمام إدارة المجموعة، الأمر الذي يؤدي إلى تباين القياس المحاسبي من مجموعة شركات لأخرى وذلك لاختلاف أسلوب القياس المحاسبي المتبع، مما يصعب إجراءات تقييم ومقارنة القوائم المالية المدججة بين المجموعات التي تنشط في نفس القطاع. وبالنسبة لمجمع سوناطراك فاننا نلاحظ هناك عدة إشكالات في التجميع ما بين الشركة الام سوناطراك وفروعها الموجودة في الخارج أهمها التباين في أسس التقييم ما بين هذه الفروع والشركة الأم، وتوجه بعض هذه الفروع إلى معايير المحاسبة الدولية على عكس الشركة الأم سوناطراك.

- ملاحق :

الجدول رقم (01) : عينة الدراسة

ENAGEO	ENAFOR	ENTP	HESP	NAFTAL	سوناطراك المديرية العامة
SOMIK	ENSP	SARPI	GTP	ENGCB	BJSP

المصدر: من إعداد الباحثين.

الجدول رقم (02) : معامل الثبات ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

عينة الدراسة	عدد العينة	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ %
جميع الفقرات	33	16	0,808

المصدر: من إعداد الباحثين.

الجدول رقم (03): المؤشرات الاحصائية لتحليل فقرات الاستبيان

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T	مستوى المعنوية	الاتجاه العام	الترتب
1	يتجاوب النظام المحاسبي المالي (SCF) مع التطورات والتغيرات الحاصلة على مستوى التجميع في العالم.	2,70	0,684	90	5,854	0,000	موافقون	04
2	هناك إشكالات في التجميع ما بين الشركة الأم سوناطراك وفروعها الموجودة خارج الجزائر	2,70	0,684	90	5,854	0,000	موافقون	05
3	يؤثر التغيير في محيط التجميع على السياسات المحاسبية والمالية للمجمع	2,58	0,792	86	4,177	0,000	موافقون	10
4	يتم اعداد ميزانيات الشركات التابعة لسوناطراك وفق معايير (IAS/IFRS)	2,70	0,684	90	5,854	0,000	موافقون	06
5	يمكن للنظام المحاسبي المالي (SCF) علاج الاختلاف ما بين السياسات المحاسبية لفروع المجمع	2,76	0,502	92	8,671	0,000	موافقون	02
6	الاعتماد على بديل محاسبي واحد للمجمع يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة لمتخذي القرار	2,18	0,834	84	3,550	0,000	موافقون	11
7	يؤدي الاستغلال الموضوعي والعقلاني للتعدد في تطبيق السياسات المحاسبية إلى توفير معلومات محاسبية أكثر ملاءمة وموثوقية داخل فروع المجمع	2,67	0,595	89	6,435	0,000	موافقون	08
8	يضمن الاستغلال الموضوعي والعقلاني للتعدد في تطبيق السياسات المحاسبية التوازن بين مصالح مختلف الأطراف المستعملة للمعلومة	2,67	0,595	89	6,435	0,000	موافقون	07
9	تنوع مجمع سوناطراك من حيث الحجم والنشاط يستدعي التنوع في السياسات المحاسبية	2,42	0,792	80,67	3,078	0,004	موافقون	13
10	هناك إجراءات لمعالجة اختلاف كل من طرق حساب الاهتلاك وتقييم المخزون وحساب الديون المدومة على مستوى مجمع سوناطراك	2,73	0,626	91	6,672	0,000	موافقون	03
11	يتم تقييم حيازة الفروع الجديدة لمجمع سوناطراك بالقيمة العادلة	2,67	0,692	89	5,533	0,000	موافقون	09
12	يعطي النظام المحاسبي المالي (SCF) لمجمع سوناطراك أكثر من أساس للتقييم	2,42	0,830	80,67	2,935	0,006	موافقون	12
13	لا يوجد هناك إجراءات على مستوى سوناطراك لمعالجة الاختلاف ما بين أسس التقييم	2,82	0,392	94	12,000	0,000	موافقون	01
جميع الفقرات				0,669	2,617			
الوزن النسبي للاتجاه العام		88,10 % موافقون						
قيمة t الجدولية = 1,674 عند مستوى الدلالة 0,05 ودرجة حرية 54								

قيمة t الجدولية = 1,674 عند مستوى الدلالة 0,05 ودرجة حرية 54

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

الجدول رقم (04): نتائج اختبار t. test للفرضية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبارات لعينة واحدة (Test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية DF	مستوى المعنوية Sig	
الفرضية	2,617	0,669	5,927	54	0,000	الفرضية محققة

قيمة t الجدولية = 1,674 عند مستوى الدلالة 0,05 ودرجة حرية 54

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

- الإحالات والمراجع :

- ¹ سي محمد لخضر (2017)، الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة -دراسة حالة مجمع سيفيتال بجاية-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر، مجلد 4، العدد 2.
- ² طيار خليل (2016)، تأهيل الممارسة المحاسبية للجميع في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ورقلة.
- ³ BENSADON Didier (2005), **Analyse longitudinale de la consolidation des comptes dans les revues comptables professionnelles (1954-1985)**, association francophone de comptabilité, 2005/3- tome 11, pages 105 à 128.
- ⁴ Maggy partiente (1993), **les groupes des sociétés**, édition hitec, p288.
- ⁵ **Dictionnaire comptable**(2000) , édition GRF (7ème édition paris), P405.
- ⁶ الطيب مداني (2015)، القوائم المالية المدعجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية دراسة حالة مجمع ENSP، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع: محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ورقلة، ص53.
- ⁷ المادة: 732 مكرر3 من ق ت ج والمواد 2-132 من القرار الوزاري للنظام المحاسبي.
- ⁸ سلامي منير (2010)، القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية IFRS، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، باتنة، ص53.
- ⁹ Jean Corre(1984), La consolidation, Librairie Vuizort, France 1984, p63.
- ¹⁰ الطيب مداني (2015)، مرجع سبق ذكره، ص61.
- ¹¹ سي محمد لخضر (2017)، مرجع سبق ذكره، ص8.
- ¹² المادة: 732 مكرر3 من ق ت ج والمواد 2-132 من القرار الوزاري للنظام المحاسبي.
- ¹³ DOMINIQUE Mesplé –Lassalle(2013) , la consolidation des comptes, 3ème édition, laurent du mesnil, paris, p16.
- ¹⁴ المادة: 6-132 من القرار الوزاري للنظام المحاسبي.
- ¹⁵ محمد أبو ناصر الحسين (2005)، دار وائل للنشر، عمان، ط1، ص80.
- ¹⁶ زرموت خالد (2010)، إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص: محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر، ص89.
- ¹⁷ سلامي منير (2010)، القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية IFRS، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، باتنة، ص164.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

مداني الطيب، صديقي مسعود (2021)، إشكالية إعداد القوائم المالية المجمعة في ظل تعدد بدائل القياس وتنوع السياسات المحاسبية- دراسة ميدانية لمجمع سوناطراك -، مجلة المؤسسة، المجلد 10 (العدد 01)، الجزائر: جامعة الجزائر-3، ص.ص. 231-221.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

مجلة المؤسسة مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Entreprise Review is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.