جامعة قاصدي مرباح، ورقلة –الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان :علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالبة : زينب بضياف

بعنوان

# أثر تغير محيط التجميع ونسبة المساهمة على جودة التقارير المالية

## " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبارENSP –حاسي مسعود– ورقلة للفترة (2013–2015)"

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ –05–2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

| | |
|---|---|
| أ.د/ قريشي خير الدين | (أستاذ محاضرة" أ"_ جامعة ورقلة مناقشا) |
| أ.د/كيحلي عائشة سلمة: | (أستاذة محاضرة" أ"_ جامعة ورقلة مشرفا ومقررا) |
| أ.د/ عماني لمياء | (أستاذة محاضرة" أ"_ جامعة ورقلة رئيسا) |

السنة الجامعية:2018–2017.

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة –الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالبة : زينب بضياف

بعنوان

# أثر تغير محيط التجميع ونسبة المساهمة على جودة التقارير المالية

## " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبارENSP –حاسي مسعود– ورقلة للفترة (2013–2015)"

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ –05–2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

| | |
|---|---|
| أ.د/ قريشي خير الدين | (أستاذ محاضرة" أ"_ جامعة ورقلة مناقشا) |
| أ.د/كيحلي عائشة سلمة: | (أستاذة محاضرة" أ"_ جامعة ورقلة مشرفا ومقررا) |
| أ.د/ عماني لمياء | (أستاذة محاضرة" أ"_ جامعة ورقلة رئيسا) |

السنة الجامعية:2018–2017.

بسم الله الرحمن الرحيم

أغلى من وهبني الله ...سيدي في الحياة من وقف بجانبي دوما وشجعني على الاستمرار في النجاح

..."أبي العزيز " حفظه الله بدوامي الصحة والعافية...

من بسط الرحمن تحت قدميها الجنان ... من هي أغلى من الصحة وأعز من الحياة وصديقة عمري

..."أمي ألغالية التي ساندتني كثرا... حفظها الله بدوامي الصحة والعافية

إلى كل من ساندني في إنجاز هذا العمل له مني جزيل الشكر....

إلى من قاسموني طفولتي ونور لي حياتي بوجودهم إخوتي....

إلى جميع مشايخي الكرامة

إلى زملاء الدفعة سنة الثانية ماستر مالية المؤسسة...

إلى جميع صديقاتي...

أهدي هذا العمل.....

**إهداء**

بعد الحمد والشكر للمولى عز وجل لتوفيقه لي لإتمام هذا العمل، أتقدم بجميل شكري وتقديري
للأستاذة الفاضلة كيحلي عائشة سلمى لتفضلها بالإشراف على هذه المذكرة التي لم تبخل علينا
بالمساعدة والتوجيهات والنصائح القيمة وصبرها معنا طوال فترة العمل، فهي مثال لرمز العطاء
ومصدر فخري واعتزازي، أسأل الله أن يجزيها كل خير
وأشكر كذلك لجنة المناقشة لتفضلهم على قراءة هذه المذكرة
كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل عمال المؤسسة الوطنية للخدمات الآبار بحاسي مسعود مع تعاونهم
معنا واخص ذكر الطيب مداني
الى من علمني حرف طيل مشواري الدراسي، الى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم
التسيير بجامعة ورقلة

**شكر وتقدير**

**ملخص:**

تهدف هذه الدراسة الى معالجة إشكالية أثر تغير محيط التجميع ونسبة المساهمة على جودة التقارير المالية لما تكتسبه التقارير المالية من أهمية باعتبارها مخرجات للنظام المحاسبي، تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمؤسسة في اتخاذ قرارتهم الاقتصادية، ولمعالجة هذه الاشكالية تم استعمال المنهج الوصفي لمحاولة التعرف على كيفية اعداد القوائم المالية المجمع واجراءات التغير في محيط التجميع ونسبة المساهمة والاسباب التي ادت الى التغير في محيط التجميع.

وقد توصلت الدراسة الى ان هناك تغير في محيط التجميع ونسبة المساهمة خلال سنوات الدراسة حيث تغير من سنة 2013 الى 2014 بانضمام فرع جديد، ومن سنة 2014 الى 2015 بزيادة النسبة في الفرع BJSP مما ادى الى تغير في طريقة التجميع، حيث تعتبر القوائم المالية المجمعة صورة معبرة عن الوضعية المالية و الاقتصادية للمجمع ونتائج أعماله خلال فترة زمنية معينة وحتى في غياب الالزام القانوني لعرضها فإنه يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة على مستوى المجمع وذلك لما توفره من معلومات تعجز القوائم المالية الفردية للمؤسسات التابعة عن توفيرها .
**الكلمات المفتاحية:** مجمع الشركات، تجميع الحسابات، نسبة المساهمة، جودة التقارير المالية، تغير محيط التجميع.

## Abstract:

The objective of this study is to address the problem of the impact of changing the scope of consolidation and the percentage of contribution to the quality of the financial reports as the financial reports gain importance as the outputs of the accounting system on which the interested parties depend on the institution in making their economic decision. To address this problem, the descriptive analytical method was used to try to identify how the consolidated financial statements were prepared, the procedures for change in consolidation, the percentage of contribution and the reasons that led to the change in consolidation.

The study found that There is a changé in the scope of consolidation and contribution rate during the years of study, where the change from 2013 to 2014 with the addition of a new branch, and from 2014 to 2015 increase in the proportion in the branch BJSP, which led to a change in the method of consolidation. The consolidated financial statements reflect the financial and economic position of the Group and the results of its operations over a certain period of time. Even in the absence of a legal obligation, it can be relied upon to make appropriate decisions at the level of the complex.
**Key words**: compagnies consolidation, Accounting consolidation, Contribution ration, the change in the scope of consolidation, Quality of financial reporting.

**قائمة المحتويات:**


إهداء ..... I
شكر وتقدير ..... II
ملخص: ..... III
قائمة المحتويات: ..... IV
قائمة الأشكال البيانية ..... VI
قائمة الجداول ..... VII
قائمة الرموز والاختصارات ..... VIII
قائمة الملاحق: ..... IX
توطئة ..... أ

**الفصل الأول: جودة التقارير المالية ومحيط التجميع ونسبة المساهمة**

مدخل ..... 2
المبحث الأول: جودة التقارير المالية ..... 3
المطلب الأول: مفهوم ومعايير جودة التقارير المالية ..... 3
المطلب الثاني: العوامل المؤثر في جودة التقارير المالية ..... 5
المطلب الثالث: خصائص جودة التقارير المالية ..... 5
المبحث الثاني: محيط التجميع ونسبة المساهمة ..... 8
المطلب الأول: مجمع الشركات ..... 9
المطلب الثاني: نسبة المساهمة ..... 11
المطلب الرابع: محيط التجميع ..... 16
المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية لمحيط التجميع ونسبةالمساهمة ..... 27
المطلب الاول: عرض أهم الدراسات السابقة ..... 28
المطلب الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة ..... 31
خلاصة الفصل: ..... 33

**الفصل الثاني: دراسة أثر تغير محيط التجميع ونسبة المساهمة على جودة التقارير المالية**

تمهيد: ..... 35
المبحث الأول: تقديم عام لمجمع ENSP ..... 36
المطلب الأول: تعريف المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ..... 36
المطلب الثاني: فروع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ..... 40
المبحث الثاني: القوائم المالية ومحيط التجميع بمجمع ENSP ..... 41
المطلب الأول: سيرورة عملية التجميع في مجمع ENSP ..... 41

المطلب الثاني: العمليات التحضيرية للتجميع المحاسبي في مجمع ENSP ..... 44
المبحث الثالث: تطور القوائم المالية المجمعة..... 46
المطلب الأول: نسب النمو للقوائم المالية ..... 46
المطلب الثاني : عرض نتائج النسب المالية ..... 58
المطلب الثالث: تفسير ومناقشة النتائج..... 60
خلاصة الفصل: ..... 63
قائمة المراجع..... 69
الملاحق ..... 74
الفهرس ..... 90

**قائمة الأشكال البيانية**


الشكل رقم 1. 1 : معايير جودة المعلومات المحاسبية..... 4

الشكل رقم 1. 2: التجميع المباشر ..... 18

الشكل رقم 1. 3: التجميع غير المباشر ..... 19

الشكل رقم 2. 1: بطاقة فنية عن المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ..... 36

الشكل رقم 2. 2: يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (مترجم): ..... 39

الشكل رقم 2. 3: تطور النتيجة الصافية المجمعة..... 47

الشكل رقم 2. 4: تطور حصة النتيجة الصافية طريقة المعادلة..... 48

الشكل رقم 2. 5: تطور حصة الأقلية ..... 48

الشكل رقم 2. 6: تطور حصة الأقلية ..... 49

الشكل رقم 2. 7: معدل نمو الاحتياطات المجمعة ..... 52

الشكل رقم 2. 8 :تطور نتيجة المجمعة ..... 53

الشكل رقم 2. 9: تطور سندات المعادلة ..... 54

الشكل رقم 2. 10: الحقوق والعمليات المشابهة..... 55

الشكل رقم 2. 11: تطور مجموع الأصول..... 56

الشكل رقم 2. 12: العلاوات والاحتياطات المجمعة ..... 57

الشكل رقم 2. 13:تطور حصة الأقلية..... 58

**قائمة الجداول**


الجدول رقم 1. 1: أشكال المساهمة ..... 11

الجدول رقم 1. 2: انواع الرقابة المطلقة ..... 15

الجدول رقم 1. 3: أنواع الرقابة والشروط الواجب توفرها..... 16

الجدول رقم 1. 4:طريقة التجميع وعلاقتها بنوع الرقابة..... 22

الجدول رقم 1. 5:الأصناف الأساسية للعمليات المعينة..... 23

الجدول رقم 2. 1: يوضح فروع وشركاء المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار..... 40

الجدول رقم 2. 2: نطاق التجميع المحاسبي ..... 45

الجدول رقم 2. 3: معدل النمو لنتيجة الصافية للمجمعة..... 46

الجدول رقم 2. 4: تطور حصة النتيجة الصافية للمؤسسة طريقة المعادلة ..... 47

الجدول رقم 2. 5: معدل نمو حصة الأقلية ..... 48

الجدول رقم 2. 6: معدل نمو حصة المجمع..... 49

الجدول رقم 2. 7: توزيع رؤوس الأموال الخاصة ما بين الشركة الأم و HESP لسنة 2013 ..... 50

:الجدول رقم 2. 8توزيع رؤوس الأموال الخاصة ما بين الشركة الأم و HESP لسنة 2014 ..... 50

الجدول رقم 2. 9: توزيع رؤوس الأموال الخاصة ما بين الشركة الأم و HESP وBJSP لسنة 2015 ... 51

الجدول رقم 2. 10: معدل نمو الاحتياطات المجمعة ..... 51

الجدول رقم 2. 11: معدل نمو النتيجة..... 52

الجدول رقم 2. 12: معدل نمو سندات المعادلة ..... 53

الجدول رقم 2. 13: معدل نمو الحقوق والعمليات المشابهة ..... 54

الجدول رقم 2. 14 :معدل نمو مجموع الأصول..... 55

الجدول رقم 2. 15: معدل نمو العلاوات والاحتياطات المجمعة..... 56

الجدول رقم 2. 16: معدل نمو حصة الأقلية..... 57

الجدول رقم 2. 17: المردودية الاقتصادية والمردودية المالية للحسابات المجمعة ..... 58

| | | |
|---|---|---|
| IASB | International Accounting Standard Board | مجلس المحاسبة الدولية |
| FASB | Financial Accounting Standard Board | مجلس المعايير المالية |
| IFRS | International Financial Reporting Standards | معايير التقارير المالية الدولية |
| IAS | Internqtional Accounting Standards | معايير المحاسبة الدولية |
| SCF | Systéme Comptable Financier | النظام المحاسبي المالي |
| CRC | Comité de la réglementation Comptable | لجنة تنظيم المحاسبة |

**قائمة الملاحق:**

الملحق رقم 1: طريقة التجميع في مجمع ENSP ..... 74
الملحق رقم 2: ميزانية الأصول 2013-2014 ..... 83
الملحق رقم 3: ميزانية الخصوم 2013-2014 ..... 84
الملحق رقم 4: جدول حسابات النتائج 2013-2014 ..... 85
الملحق رقم 5: ميزانية الأصول 2015 ..... 86
الملحق رقم 6: ميزانية الخصوم 2015 ..... 87
الملحق رقم 7: جدول حسابات النتائج 2015 ..... 88

# مقدمة

## توطئة

شهدت الحقبة الماضية من النصف الثاني للقرن العشرين تغيرات كبيرة على المستويين العالمي والمحلي، وهذا نتيجة للعولمة، حيث تلاشى فيه أدوار الحكومات، ازدادت التدفقات الرأسمالية، المد التجاري والعالمي، والتطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات، كل هذا ساعد على ظهور ما يسمى مجمع الشركات التي تشمل الشركات الصغيرة، والعملاقة على مستوى الدول بشكليها المتقدمة والنامية.

ان فكرة المجمعات الاقتصادية تعتبر ظاهرة معاصرة ذات أبعاد اقتصادية واسعة، ما يفسر تطور سرعة حركتها وانتشارها، حيث ظهرت لأول مرة في ولايات المتحدة الأمريكية، ثم بدأت تتسع لتشمل كامل الدول الأوروبية، لتظهر بعد ذلك في الدول النامية، مما جعلها رمز للحداثة الاقتصادية.

وقد كان ظهور مجمع الشركات أثر واضح على المجال المحاسبي في العالم، وذلك من خلال البحث والتطوير المستمر على تقنية مناسبة تمكن المحاسبين والماليين للتعبير على الوضعية الصادقة لمجمع الشركات ككيان اقتصادي واحد، وتم تسمية هذه الاخيرة بتقنية التجميع المحاسبي، والتي تقوم على تجميع القوائم المالية للشركة الأم، والشركات الفرعية كقائمة مالية واحدة تطلق على تسميتها القوائم المالية المجمعة، وزاد الاهتمام بهذه التقنية نتيجة التطورات الحاصلة في معايير محاسب الدولية الخاصة بالحسابات المجمعة الصادرة من قبل لجنة معايير المحاسبة(IASB)، وكل هذا ما يخدم مصالح ذوي الأطراف في صدق وشفافية القوائم المالية المجمعة.

أما اذا نظرنا الى اقتصاديات الدول السائرة في النمو كالجزائر، نجد أن نشاط المجمع حديث النشأة اي أنه مسار تم الرجوع اليه بعد التخلي عنه من قبل، باعتبار أن اقتصاد الجزائر شهد مرحلة انتقالية هامة خاصة بعد التوجه نحو اقتصاد السوق والانفتاح الاقتصادي، وهذا من اجل تشجيع الاستثمار الأجنبي ومواكبة التطورات الاقتصادية العالمية، خاصة مع تمسك الجزائر بالانضمام الى منظمة العالمية للتجارة وما يلازم ذلك من بلوغ التوحيد وتوافق المعايير.

ومما سبق يمكننا طرح الاشكالية التالية:

## ما أثر تغير محيط التجميع ونسبة المساهمة على جودة التقارير المالية للمجمع ENSP ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والإحاطة بجوانبها عمدنا إلى تقسيمها إلى إشكالات فرعية التالية؟

1. هل تغير محيط التجميع ونسب المساهمة في مؤسسة ENSP؟
2. ما هي معايير تقييم جودة التقارير المالية في مؤسسة ENSP؟
3. كيف أثر تغير محيط التجميع لمؤسسة ENSP على جودة التقارير خلال الفترة 2013-2015؟

وللإجابة على هذه الإشكالات الفرعية، نضع الفرضيات التالية:

1. تغير محيط التجميع ونسب المساهمة في مؤسسة ENSP من سنة 2013 إلى 2014 دخول فرع جديد في محيط التجميع، ومن سنة 2014 الى 2015 أيضا بزيادة النسبة لفرع BJSP.

2. لخو التقارير المالية من التظليل والتحريف وتقييم جودتها لابد من ان تعد تحت ضوء مجموعة من المعايير، من رقابية، قانونية مهنية، ومعايير فنية.

3. أثر تغير محيط التجميع لمؤسسة ENSP بأن حسن من النتيجة الصافية للمجمع و حصة المجمع، إلا أنه أدى الى إنخفاض في حصة الأقلية.

**مبررات الاختيار الموضوع:**

هناك العديد من المبررات لاختبار الموضوع نذكر منها:

- التعرف على سيرورة عملية التجميع؛
- توافق الموضوع مع مع نوع التخصصنا العلمي ؛
- قلة الدراسات العربية التي تناولت إشكالية بحثنا في حدود اطلاعنا.

**أهداف الدراسة:**

يسعى هذا الموضوع الى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- الوقوف على أهم الاجراءات المحاسبية الخاصة بمجمع الشركات؛
- التعرف على سيرورة إدماج الحسابات على ضوء النظام المحاسبي المالي؛
- الوقوف على واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر حول كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة.

**أهمية الدراسة:**

تتجلى أهمية الموضوع في الدور الكبير الذي يلعبه مجمع الشركات في جلب المستثمرين الاجانب وتوسيع حجم النشاط الاقتصادي لتحريك الاقتصاد الوطني، وهذا ما يتطلب ضرورة وجود قواعد قانونية واضحة وتقنيات محاسبية خاصة تنظم حسابات المجمعات المحلية بالمقارنة مع المجمعات الدولية وتساعد في ترشيد قرارات مستخدميها.

**حدود الدراسة:**

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي:

- **الحدود المكانية:** الشركات(المجمعات) الجزائرية البترولية،باختيار مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP بحاسي مسعود ورقلة.
- **الحدود الزمنية:** كانت الحدود الزمنية للدراسة من سنة 2013-2015 وذلك وفق المعلومات المتوفرة.

**المنهج المستخدم في الدراسة:**

استدعت طبيعة البحث أن يكون المنهج المستخدم وصفي وفي الدراسة الميدانية للمؤسسة موضوع الدراسة من خلال استعمال بعض أدوات جمع المعلومات كالملاحظة، المقابلة، والوثائق، كما ستعملنا منهج دراسة الحالة لنتعرف من خلاله على كيفية إعداد القوائم المالية والإجراءات العملية والصعوبات التي ترافقها والتي لا يمكن معرفتها إلا عند الممارسة.

**مرجعية الدراسة:**

تم الاعتماد على مجموعة من المراجع العربية والأجنبية بمختلف أنواعها بالإضافة إلى بعض المواقع الرسمية والغير الرسمية متنوعة منها العربية والأجنبية.

**صعوبات الدراسة:**

- صعوبة توفير بيانات اللازمة لإتمام الدراسة؛
- قلة الدراسات السابقة التي ربطت بين متغيري الدراسة بشكل مباشر؛
- الضآلة الشديدة للمراجع التي قد درست هذا الموضوع باللغة العربية وهذا حسب علم الطالبة؛
- ضيق الوقت.

**الهيكل الدراسة:**

قصد الوصول إلى النتائج المطلوبة وفقا المنهجية العلمية المطلوبة، قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين جانب نظري وجانب تطبيقي، حيث تمثل فصلين الدراسة في ما يلي:

**الفصل الأول:** سنقوم في هذا الفصل بتقسيمه إلى ثلاث مباحث حيث يضم المبحث الأول ثلاثة مطالب حيث في المطلب الأول يتناول مفهوم ومعايير جودة التقارير المالية ، المطلب الثاني العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية ، أما المطلب الثالث فيتناول خصائص جودة التقارير المالية، ويضم المبحث الثاني أربع مطلب يتناول المطلب الأول مجمع الشركات، والمطلب الثاني نسبة

المساهمة، والمطلب الثالث مقايس الارتباط بين مجمع الشركات، في المطلب الرابع تناول محيط التجميع، أما فيما يخص المبحث الثالث تحت عنوان المطلب الأول تطرقنا فيه إلى الدراسات السابقة بالغتين العربية والأجنبية، وأخر ما تم تناولوه في الفصل الأول أوجه المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

**الفصل الثاني**: تم التطرق ثلاث مباحث أساسية وهي:

- المبحث الأول: تقديم عام لمجمع ENSP.
- المبحث الثاني: القوائم المالية ومحيط التجميع بمجمع ENSP.
- المبحث الثالث: تطور القوائم المالية المجمعة لمجمع ENSP.

# الفصل الأول:
# جودة التقارير المالية ومحيط التجميع
# ونسبة المساهمة

## مدخل

شهد الاقتصاد العالمي محطة فاصلة، تجسدت في ظهور تنظيمات ضخمة، يمتد نشاطها في عدة دول، فظهرت الشركات متعددة الجنسيات، وما لازمها من تدفق هائل في تكنولوجيا المعلومات، فالمبدأ العام لمثل هذه الشركات يتمثل في تدويل نشاطها من خلال توسيع استثماراتها داخليا وخارجيا، الأمر الذي يقودها دائما الى ايجاد شركات فرعية أخرى تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في بلوغ المشروع وتحقيق الأهداف المسطرة، بشرط أن يكون على رأس الشركات التابعة شركة أم تتولى اصدار القرارات وتسيير ادارة المجمع.

فظاهرة التجميع ظاهرة معاصرة تبين مسلك الدول المتقدمة، التي تكرست من خلالها العولمة، فهذه الأخيرة تتطلب معلومات مالية مفيدة وصادقة، تمكّن مستخدميها من الاستفادة منها في اتخاذ القرارات الصائبة والملائمة، فقد اقتضت الضرورة على أن تتواكب المحاسبة مع ثورة المعلومات والتكنولوجيا، وأن تتناسب مع هذا النوع من الشركات، وإيجاد تقنيات فعالة في الميدان المحاسبي، تتمثل في تقنيات تجميع الحسابات ومحاسبة المجمع، حيث أن:

المبحث الأول: جودة التقارير المالية.

المبحث الثاني: محيط التجميع ونسبة المساهمة.

أما المبحث الثالث: سيتم عرض وتقييم دراسات السابقة بالإضافة إلى معرفة القيمة المضافة التي جاءت بها مذكرة التخرج مقارنات بالدراسات السابقة.

## المبحث الأول: جودة التقارير المالية

جودة التقارير المالية هي خلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية واعطائها صورة عادلة عن المركز المالي، وهذا يتطلب ضبط عملية التقديرات المحاسبية والبعد عن التحيز حال اعداد التقديرات المحاسبية.

### المطلب الأول: مفهوم ومعايير جودة التقارير المالية

يتمثل الهدف الأساسي للتقارير المالية في توفير معلومات ذات جودة عالية تتعلق بالوحدات الاقتصادية، وبشكل أساسي ذات طبيعة مالية تفيد في صنع القرارات الاقتصادية اذ أن توفير معلومات ذات جودة عالية عملية لأنها تؤثر ايجابيا في مجهزي رأس المال وأصحاب المصالح الاخرين لاتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات الاخرى المشابهة لتوزيع الموارد وزيادة كفاءة الأسواق بشكل عام. وعلى الرغم من أن مجلس المعايير المالية (FASB) و مجلس المحاسبة الدولية (IASB) يدركون أهمية جودة المعلومات المحاسبية، الا أن احد المشاكل الرئيسة التي تواجه الباحثين هو كيفية تفعيل وقياس هذه الجودة.[1]

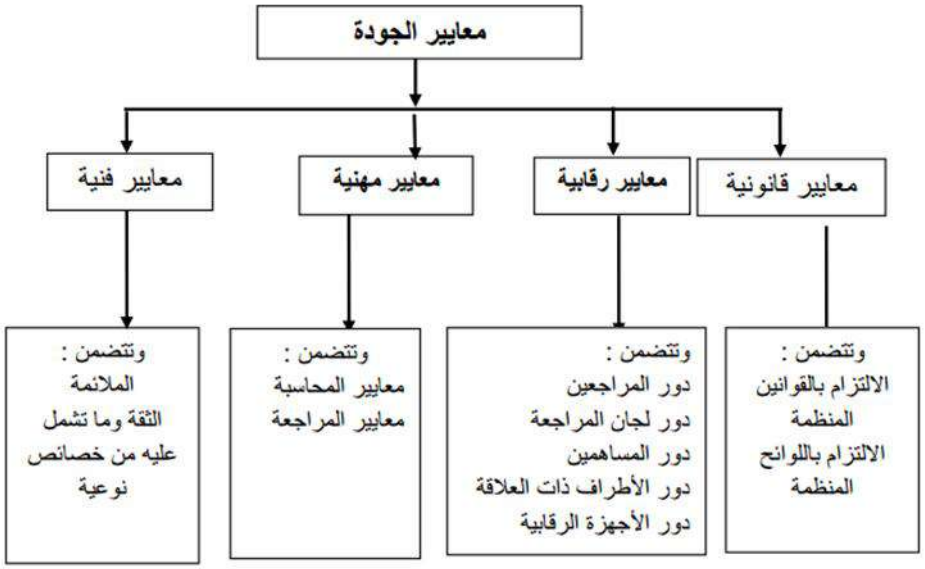
تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها[2]، و في ضوء هذا المفهوم يمكن اقتراح المعايير التالية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية كما يتضح من الشكل التالي[3]:

[1] زيد عائد مردان، ابراهيم عبد موسى السعبري، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، بغداد، العدد25، 2013، ص 226-227.

[2] ماجد اسماعيل ابو حمام،" **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية**،" رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية غزة، ، 2009، ص54.

[3] صبايحي نوال، "**الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) وأثره على جودة المعلومات** "، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011، ص 71.

**الشكل رقم 1. 1 : معايير جودة المعلومات المحاسبية**




**المصدر**: صبايحي نوال، "**الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) وأثره على جودة المعلومات** "، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011، ص 74.

وتتوفر جودة المعلومات المحاسبية بتوفر المعايير التالية[1]:

ـ **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير جودة المعلومات المحاسبية و تحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بربط جوانب الأداء في المؤسسة بما تتوافق مع متطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها؛

ـ **معايير رقابية:** ينظر الى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العلنية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين؛

**معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير التقارير المحاسبة والمراجعة، ضبط أداء العملية المحاسبية، مما أبرز مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إل ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة؛

[1] ماجد إسماعيل ابو حمام، **مرجع سبق ذكره**، ص59 .

_ **معايير فنية:** إن توفر معايير فنية يؤدي الى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي الى رفع وزيادة الاستثمار.

## المطلب الثاني: العوامل المؤثر في جودة التقارير المالية

تعتبر جودة التقارير المالية الهدف

الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية انتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن بيانها فيما يلي:

يستند النظام المحاسبي في أساس وظائفه على مجموعة من العناصر و المقومات والتي تتمثل في مجموعة من الأدوات و الاجراءات المستخدمة في النظام لتحقيق أهدافه تتضمن هذه المقومات : [1]

- **المقومات المادية:** وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والالية التي يتم استخدامها في انتاج المعلومات المحاسبية ؛
- **المقومات البشرية:** وتتمثل مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه؛
- **المقومات المالية:** وتشمل كافة الاموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه؛
- **قاعدة البيانات:** وتحتوي على مجموعة من الاجراءات التطبيقية و البيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام و تحقيق أهدافه.

## المطلب الثالث: خصائص جودة التقارير المالية

تتحدد جودة التقارير المالية في اطار تأسيس و تعزيز الخصائص النوعية الأساسية لمنفعة القرار كما ورد في ال ED (IASB,2008) والذي أعلن فيه أن الخصائص النوعية الأساسية هي (الملائمة والموثوقية) هي أكثر أهمية في تحديد مضامين معلومات التقرير المالي، ان تعزيز الخصائص النوعية ( القابلية على المقارنة، الثبات، الأهمية النسبية، قيد التكلفة ) يمكن من تحسن منفعة القرار عندما تؤسس الخصائص النوعية [2].

كما أشار النظام المحاسبي المالي الذي وضعه المشرع في الدولة الى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حيث اعتمد في اطاره التصوري على المعايير المحاسبية الدولية، ومنه فإن جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بمجموعة من الخصائص النوعية حددها

[1] عائشة سلمى كيحلي، راضية كروش،" **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية و الإفصاح المحاسبي** "، حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

[2] Beest, Ferdy van, Geert Braam, Suzanne Boelens, "**Quality of Financial Reporting: Measuring qualitative Characteristics"**, Nijmegen center for economics (NICE), 2009, p9. http://www.ru.nl/nice/workingpapers. http://www.ru.nl/nice/workingpapers .

النظام المحاسبي المالي حيث جاء في المادة رقم **08** من المرسوم التنفيذي رقم **156/08** " يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة و الدقة و قابلية للمقارنة و الوضوح"[1] .

**أولا: الملائمة**

تتمثل الملائمة في مدى تمكن مستعملي المعلومات من التنبؤ بأحداث مستقبلية، واتخاذ القرار على أساس معلومات لأحداث في الماضي أو الحاضر من نفس الطبيعة وهذا في الوقت المناسب والنافع[2].

تعرف الملائمة على أنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه، ويتوقف مفهوم الملائمة للمعلومات في الحياة العملية على متخذ القرار (Lewis & Pendrill,1994)[3]؛ وتعتبر المعلومات ذات جودة عالية عند ارتباطها بهدف معين يساعد متخذ القرار على تقييم محصلة وملائمته في اختيار بديل من بين بدائل واعتباره ذات أهمية اذا كان الافصاح عنه له تأثير في قرار المستخدم للمعلومات بين البدائل المتاحة وقد وصف مجمع المحاسبين الأمريكيين معيار الملائمة أنه المعيار الأساس للاختيار بين بدائل المعلومات المحاسبية[4].

ولكي تتصف المعلومات بالملائمة لابد ان تشمل على خصائص الثانوية التالية[5]:

1-**التوقيت الزمني**: ويقصد به توفير المعلومات في الوقت المناسب وعند الحاجة اليها؛

**2-القدرة على التنبؤ**: هي خاصية المعلومات في مساعد المستخدمين على زيادة التنبؤ وذلك لأن مستخدم المعلومات يمارس نوع من التنبؤ عند اتخاذ لقراره لذلك فالمعلومات ذات القيمة التنبئية هي أكثر المعلومات ملائمة لاتخاذ القرار؛

3-**القدرة على التقييم الارتدادي**: وهي خاصية تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، و بالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات، ان هذه الخاصية في التقييم الارتدادي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبئية للمعلومات.

**ثانيا: الموثوقية**

[1] المادة رقم 08 من القانون رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، **الجريدة الرسمية** رقم27الصادرة في 28مايو 2008، الجزائر، ص12.

[2] مداني بن بلغيث،**"أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية"** أطروحة الدكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،2004، ص 48.

[3] Lewis, Richard & Pendrill, David**." Advanced Financial Accounting"**, 4th, USA: Pitman Publishing, 1994, p15.

[4] ماجد اسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[5] أحمد رجب عبد المالك عبد الرحمن، أسامة محمد صالح محمد،" مدى اسهام دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية"، **مجلة امارباك، الأكاديمية العربية الأمريكية للعلوم والتكنولوجيا**، سنة 2016، ص 9-10.

www.amarabac.com

تعرف الموثوقية على أن: المعلومات المحاسبية تعد مهمة ومفيدة اذا امكن للمحاسب الاعتماد عليها كمقياس للظروف والأحداث الاقتصادية التي تمثلها وخاصة اذا ما توافر لهذه المعلومات قدر من الموضوعية الممثلة في عدم التحيز والخلو من الأخطاء والأمانة في اعداد هذه المعلومات .

ولتحقيق الموثوقية يفترض وجود خصائص فرعية هي[1]:

**–التمثيل الصادق:** ويقصد بالتعبير الصادق وجود التوافق و المطابقات بين الأرقام والأوصاف المحاسبية وبين مصادرها أو الأحداث التي تمثلها هذه الأرقام، وأية بيانات تفتقر لهذه الصفة لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية .

**–امكانية التحقق من المعلومات:** وتعني وجود درجة عالية من الاتفاق بين المحاسبين عند قياس حدث معين، اذ يتم الوصول الى النتائج نفسها، من خلال استخدام الطرق والأساليب نفسها التي استخدمت في قياس تلك الأحداث.

**–الحيادية:** تعني غياب التحيز المقصود لإنجاز أهداف محددة مسبقا أو التحريض على سلوك معين، أي المعلومات المحاسبية لا يجب ان تكون منحازة الى طرف معين، بل يجب أن تكون معدة بشكل عام وشمولي تستفيد منها جميع الفئات المستعملة من دون تحيز[2] .

وعليه يمكن القول بان خاصيتي الملاءمة والثقة هنالك محددات في استخدامهم فقد تكون المعلومة ملاءمة وموثوق فيها ولكنها ليست ذات أهمية نسبية تذكر على القرار و أن تكلفتها أكبر من فائدتها، ففي هذه الحالة لا داعي للإفصاح عن هذه المعلومات.

بالاضافة الى خصائص الرئيسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكيFASB والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي[3]:

**أولا– قابلية للمقارنة:**

لكي تتمكن فائدة المعلومات المحاسبية فانه لابد من ثبات الوحدة الاقتصادية على استخدام أسلوب محاسبي معين ومن مدة لأخرى لأن ذلك يساعد مستخدمي المعلومات المالية على تفسير التغيرات وعلى امكانية المقارنة القوائم المالية عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ، كما يجب أن يكون بمقدارهم مقارنة القوائم المالية للوحدات المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية و أدائها و التغيرات في مركزها المالي، وعليه فان عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية متشابهة والأحداث الأخرى يجب ان تتم على أساس ثابت في الوحدة وعبر الزمن لتلك الوحدة وعلى أساس ثابت للوحدات الأخرى.

[1] زيد عائد مردان، **مرجع سبق ذكره**، ص 228.

[2] Lanny, chasteen. Richard, Flaherty & Melvin O'Conner" **Intermediate Accounting**" New York, Random House, Inc, 2000, p35.

[3] زيد عائد مردان، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 229–230.

**ثانيا–الثبات:**

عندما تطبق وحدة محاسبية نفس المعالجة المحاسبية عن نفس الحدث من فترة لأخرى، فأنها تعتبر ثابتة في استخدامها للمعايير المحاسبية، ولا يعني ذلك أن الوحدات لا يمكنها من التحول من طريقة محاسبية معينة الى طريقة أخرى، حيث يمكن للشركات تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدمها وذلك في الحالات التي يثبت فيها أن الطريقة الجديدة تعد أفضل من القديمة، وفي هذه الحالة فانه يلزم الافصاح عن طبيعة وأثر هذا التغير المحاسبي و مبرر اجرائه وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها تغير .

**ثالثا– الأهمية النسبية :**

تلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الافصاح عنها وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار، كما تعد معيار هاما في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وتعد المعلومات المحاسبية ذات اهمية نسبية اذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثيرها على من يستخدمها كلما كانت ذات اهمية نسبية[1].

**رابعا –قيد تكلفة/ منفعة: Benefit/ Cost**

يصف (Hilton, 1999) المعلومات بأنها سلعة حالها حال أية سلعة أو خدمة، وأنها تشتري و تستهلك، وعليه فان إنتاج المعلومات يستلزم تكاليف واستخدامها يولد منافع ولكن الذي ينبغي أن يراعي هو أن لا تتجاوز تكاليف إنتاج المعلومات المنافع المتولدة منها.

كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباط وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعد معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو الى الإفصاح عنها، أن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد للتكلفة و العائد هو أن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها و توزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها و إلا فأن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة مهمة وليس هناك ما يدعو الى الإفصاح عنها[2].

## المبحث الثاني: محيط التجميع ونسبة المساهمة

سنحاول في هذا المبحث التطرق اولا لمختلف المفاهيم المتعلقة بمجمع الشركات ونسبة المساهمة وبعد ذلك نتطرق لكل من التجميع المحاسبي ومحيط التجميع .

[1] صبايحي نوال، "**الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) وأثره على جودة المعلومات** "، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011، ص 78.

[2] زيد عائد مردان،**مرجع سبق ذكره**، ص 203.

## المطلب الأول: مجمع الشركات

تعددت وتنوعت المفاهيم الخاصة بالمجمعات، حيث لا يمكن اعطاء تعريف جامع وشامل للمجمع، وذلك لاعتباره كيان يختلف تكوينه، أسلوبه وتنظيمه من دولة لأخرى، كما أن مختلف التشريعات لم تتفق على تعريف موحد له وانطلاقا من هذا نطرح المفاهيم التالية للمجمع.

### أولا– من الناحية القانونية:

عرف المشرع الجزائري المجمع على أنه: "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر ان يؤسسوا فيما بينهم كتابيا، ولفترة محدودة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملاءمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطوير وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته "إضافة الى أنه" يحدد عقد التجمعات تنظيم التجمع مع مراعاة أحكام هذا القانون، اعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، ويتضمن لاسيما البيانات الأتية: تسمية المجمع، اسم الشركة أو موضوعها او الشكل القانوني وعنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة، المدة التي أنشئ لأجلها المجمع"[1]، اضافة الى " اذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى"[2].

### ثانيا– من الناحية الاقتصادية

عرف (Mercadal et javin, 1974)[3] المجمع على أن: " مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات التي لكل منها شخصيتها المعنوية الخاصة بها، لكن تجد نفسها موحدة فيما بينها من خلال روابط مختلفة على أساس واحدة منها، على العموم هي الشركة الأم تمارس رقابة على باقي الشركات، محدثة بذلك اتخاذ قرارات اقتصادية، وعرفه أيضا ( louis Menard et autres, 2004)[4] المجمع:" مجموعة من الكيانات المستقلة قانونيا التي تتبع نفس مركز القرارات والذي يسمى بالشركة الأم"، كذلك عرفه(François Gore, 1999): "مجمع الشركات هو عبارة مجموعة اقتصادية وتشريعية مكونة من شركة أم وشركاتها التابعة مع وجود 3 خصائص تجمعهم:

- ❖ وجود ذمم وشخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة؛
- ❖ تبعية الشركات التابعة للشركة الأم عن طريق وجود تقنيات المراقبة؛
- ❖ الطابع المالي للروابط بين الشركات، رابطة تسمى المساهمة.

### ثالثا– من الناحية الجبائية :

[1] المادة رقم 796– 797من المرسوم التشريعي رقم 08/93، **"القانون التجاري"**، المؤرخ في 25 افريل 2007، ص235.

[2] المادة رقم 729، **مرجع سبق ذكره**، ص220.

[3] C.Mercadal et Javin**",les contrats de coopération intreprises",** editions 2 juridique,france,1974,p9.

[4] Louis Menard et autres**," Dictionnaire de comptabilité et de la gestion financière"**, 2 émé édition, Montréal, Canada, 2004, p:570.

ورد في التشريع الجبائي الجزائري تعريف المجمع، وقد انفرد عن باقي القوانين الأخرى في تعريفه و الشروط الواجب توفرها لاستفادة المجمع من الامتيازات و الاعفاءات الجبائية.

فقد عرف القانون الجبائي المجمع من خلال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على انه "كيان اقتصادي يضم مؤسستين أو أكثر من خلال أسهم مستقلة قانونا، تسمى الواحدة منها الشركة الأم، تحكم المؤسسة أو المؤسسات الأخرى المسماة الأعضاء ، تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لنسبة 90% أو اكثر من راس المال الاجتماعي، من بين الشروط التي ينبغي استفاؤها من طرف المجمع أو الشركات الاعضاء أو المشكلة للمجمع ما يلي: تنظيم الشركة في شكل شركة ذات اسهم (SPA)، امتلاك رأس مال اجتماعي بشكل مباشر ل90% فاكثر من طرف الشركة الام على الشركة التابعة"[1] .

**رابعا– من الناحية المحاسبية:**

"تهدف الحسابات المدمجة الى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الامر بكيان وحيد"،[2] "كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الاقليم الوطني و يراقب كيان أو عدة كيانات، يعد و ينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات "[3]

**خامسا– من ناحية مجلس المعايير المحاسبة الدولية:**

المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 المتعلق بالقوائم المالية المجمعة والفردية حيث صدر هذا المعيار سنة 1989 وتم اعادة صياغته سنة 1994 وتم مراجعته مرتين سنة 2008 و2011، ينص "على ان المجمع عبارة عن الشركة القابضة والشركات التابعة لها أو الفروع، والمقصود بفرع هو كيان أو مؤسسة مراقب من طرف مؤسسة أخرى وهي المؤسسة الأم فالفكرة الأساسية التي يستند عليها وجود المجمع هو مفهوم الرقابة"[4] .

فالمجمع هو مجموعة من الشركات تكون مرتبطة فيما بينها اقتصاديا أو ماليا قصد مباشرة نشاط معين، بحيث لا يحتوي على وجود قانوني ولا يعبر عن هدف اي شخصية معنوية، والارتباط الموجود بينهما يجعل كل واحدة منها تسيطر على المجموعة تسمى بالشركة الأم وتمارس عليها رقابة تسمح لها بإتخاذ القرار بصفة مركزية.

ويختلف المجمع عن الشركات القابضة (Holding)في انّ هذه الأخيرة تقتصر على الدور المالي فقط فهي لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف الشركات، فالشركة القابضة

[1] المادة 138 مكرر **من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب**، 2009، ص 34.

[2] المادة رقم (132-1)، من **الجريدة الرسمية رقم 19**، المؤرخ في 25 مارس 2009، ص34.

[3] المادة رقم (132-2)، **مرجع سبق ذكره**، ص 34.

[4] Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, **"comptabilité et audit"**, manuel et application, DSCG, foucher, vanves, 2007, p 168.

تندرج في عداد شركات الاموال وبوجه أخص شركات المساهمة، (Nguyen Phu Duc, 1958 )[1] الشركة القابضة لا تمتلك في اصولها الا أسهم شركات اخرى، أو يتكون الجزء الأكبر من أصولها من أسهم شركات أخرى، حيث تعمل هذه الشركات على اتمام العمليات المالية التي تعدّ مهمة بالنسبة للشركات التي تراقبها وفي نفس الوقت تقوم بتوجيه ومراقبة نشاطاتها الصناعية والتجارية.

## المطلب الثاني: نسبة المساهمة

سنتناول من خلال هذا المطلب مختلف أشكال المساهمات التي قد تتشكل داخل المجمع، تتمثّل في الشركة الأم صاحبة القرار، ومجموعة من الشركات الأخرى التابعة تسمى "الشركة التابعة" فالعلاقة التي قدّ تربط بينهما تتّخذ عدة أشكال، بحيث يمكن ان نميز بين خمس حالات لهذه المساهمات:

### الفرع الأول: مفهوم نسبة المساهمة

يظهر مفهوم المساهمة باكتساب شركة لرأسمال شركة أخرى، فحسب القانون التجاري الفرنسي " تعتبر شركة مساهمة في شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا امتلكت فيها نسبة من رأسمال تتراوح ما بين 10% و 50%" ، أما في القانون التجاري الجزائري فقد تم التطرق الى هذه الحالة " تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء رأس المال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها"[2]، ومنه فإن القانون الجزائري يعتبر مساهمة كل امتلاك في رأسمال شركة أخرى يقل من نسبة 50% أو يساويها.

تمثل نسبة المساهمة حصة رأس المال الملوكة من طرف المؤسسة الأم في المؤسسات التي تدخل ضمن محيط القوائم المالية المجمعة، وهي تعبر عن حصة الأصول و حصة الأرباح التي تعود للمؤسسة الأم التي قدمت هذه المساهمات.

### الفرع الثاني: أشكال المساهمة

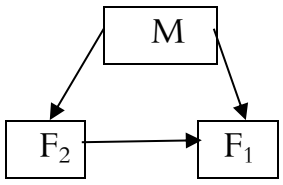
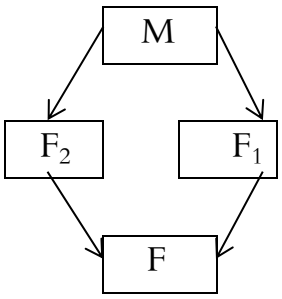
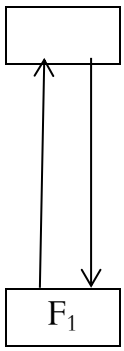
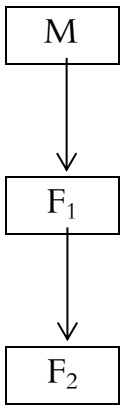
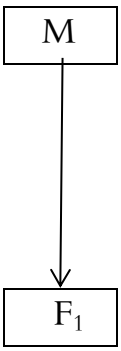
تأخذ المساهمة عدة اشكال كما يتضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم 1. 1: أشكال المساهمة**

| مساهمة مباشرة | مساهمة غير مباشرة | مساهمة متبادلة | مساهمة مركبة | مساهمة دائرية |
|---|---|---|---|---|

[1] Nguyen Phu Duc, "**La fiscalité internationale des enterprises"**, édition Masson, France 1985, p287-288.

[2] مقدمي أحمد، "**النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال**"، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، سنة 2006، ص 17.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
|  |  |  |  |  |
| مساهمة دائرية بين (M) و(F1) و(F2) | وجود مساهمات مباشرة من (M) في كل من (F1) و (F2) ومساهمة غير مباشرة في (F1) | مساهمة متبادلة بين (M) و(F1) | مساهمة غير مباشرة من (M) في (F2) بواسطة (F1) | مساهمة مباشرة من (M) في (F1) |

**Source**:Christian et Christiane Raulet, **op-cit**, p27.

**1_ المساهمة المباشرة**

يظهر هذا النوع من المساهمة عندما تمتلك شركة أسهم بطريقة مباشرة في شركة أخرى، و في هذه الحالة تكون نسبة الفائدة مساوية لنسبة المراقبة، في هذه الحالة الشركة (M) تملك أسهم في الشركة (F1) فهي تساهم _ الشركة(M) _ بطريقة مباشرة في رأسمال الشركة (F1)[1].

**2-المساهمة غير المباشرة:**

يحدث هذا الشكل من المساهمات عندما تمتلك شركة ما قسط من رأسمال شركة أخرى و هي بدورها تمتلك جزء من رأسمال شركة أخرى[2].في هذه الحالة نجد أنّ الشركة (M) تمتلك أسهم في الشركة (F1) و ذلك باستحواذها على جزء هام من رأسمالها، في حين هذه الأخيرة _الشركة(F1)_ نجدها تملك أسهم في الشركة (F2)، فهي بالنسبة للشركة (M) مساهمة غير مباشرة.[3]

[1] زرموت خالد، "**إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**"، جامعة الجزائر3، سنة 2011، ص 9.

[2] Christian et Christiane Raulet," **Comptabilité des sociétés commerciales**", 13ème éditions Dunod, France 2001, p27.

[3] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

**3- المساهمة المتبادلة:**

يحدث هذا الشكل من المساهمة عندما كل شركة تساهم في رأسمال شركة أخرى و تكون هذه الأخيرة هي بدورها مساهمة في رأسمال الشركة الأولى[1]، في هذه الحالة نجد أن الشركة (M) تملك أسهم في الشركة(F1) و هذه الأخيرة تملك أسهم في الشركة (M).و بالتالي كلاهما يتبادلان المساهمة، ولكن ليس شرط نسبة المساهمة أو الاستحواذ في رأس المال.[2]

**4- حالة المساهمة المستديرة:**

تعد هذه المساهمات من أعقد الأشكال و الصعوبة تكمن في حساب نسبة المساهمة، على عكس نسبة الرقابة التي لا تتأثر ، تمثل مساهمة متتابعة في شكل دورة مجموعة شركات تتكون من أكثر من شركتين.[3]

تكون مثل هذه المساهمة عندما تمتلك الشركة (M) أسهم في الشركة (F1) و بدورها الشركة (F1) تمتلك أسهم في شركة أخرى (F2)، و هذه الأخيرة تمتلك بدورها أسهم في الشركة (M).[4]

**5- المساهمات المركبة:**

يظهر هذا النوع من المساهمات عندما تمتلك الشركة أقساطا من رأسمال في عدة شركات بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، سواء كانت الحيازة بطريقة مباشرة او بطريقة غير مباشرة.[5]

ونسبة المساهمة تساوي مجموع حاصل جداءات نسب رأس المال الممتلكة بصورة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في الشركات الخاضعة للتجميع، ويتم حسابها عبر المراحل التالية:

- ❖ تشخيص نوع العلاقة التي تربط كل من الشركة الأم وكل شركة مجمعة؛
- ❖ حساب جداء نسب ملكية الشركة الأم في رأس مال كل شركة من الشركات التابعة؛
- ❖ نتحصل على نسبة الفائدة من حساب مجموع هذه الجداءات.

تسمح نسبة المساهمة بحساب حقوق الشركة الأم في كل شركة من الشركات المجمعة وهذا من أجل تقسيم وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة والنتيجة بين كل من الشركة الأم والتي تتمثل في فؤائد الأغلبية والأطراف الخارجية والتي هي فوائد الأقلية، كما

[1] Christian et Christiane Raulet, **Op.cit**., p: 27.

[2] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص10.

[3] Christian et Christiane Raulet, **Op.cit**., p: 27.

[4] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

[5] مقدمي احمد، **مرجع سبق ذكره**، ص18.

تستعمل نسبة المساهمة في مختلف مراحل التجميع (معالجة، إدماج، الإقصاء والتوزيع)، و تعتبر أهم وسيلة لاستعمال التسجيلات الخاصة بالتجميع.[1]

## المطلب الثالث: مقاييس الارتباط بين مجمع الشركات

يمتاز مجمع الشركات بممارسة رقابة من قبل شركة الأم على شركاتها التابعة.

### الفرع الأول: مفهوم معدل الرقابة

حسب المعيار الدولي 27IAS المتعلق بالقوائم المالية المجمعة والفرعية هي :" القدرة على توجيه السياسات المالية و التشغيلية للمنشأة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها" ، ويفترض وجود الرقابة عندما تحتفظ الشركة الأم بصورة مباشرة أو غير مباشرة من خلال الشركات التابعة، بأكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة، فإذا كان معدل الرقابة يفوق 50% فالشركة الأم تمتلك الرقابة المطلقة لحقوق التصويت في الشركة المعينة.[2]

### الفرع الثاني: مفهوم معدل الفائدة (نسبة المصلحة )

يعرف معدل الفائدة على أنه الحصة في رأس مال شركة مملوكة من جانب آخر، وتكون بشكل مباشر أو غير مباشر، وتستخدم هذه النسبة من خلال عملية التجميع لتحديد حصة من صافي الايراد والأموال الخاصة العائدة الى المجمع.[3]

**معدل الفائدة** ← **أداة لحساب حصة في رأس المال**

### الفرع الثالث: أنواع السيطرة

يعرف المجمع على أنه عبارة عن وحدة اقتصادية متكونة من الشركة الأم وشركاتها التابعة، التي تمارس عليها سيطرة، فإما أن تكون سيطرة مطلقة أو مشتركة أو ذات تأثير بارز.

#### 1_ السيطرة المطلقة:

تتجلى السيطرة المطلقة في حالة ما اذا كانت الشركة الأم تتحكم وتمارس سلطة فرض القرار على مستوى الإدارة والسياسات المالية والعملية في شركة ما، وهذا النوع من الرقابة ينقسم الى ثلاثة أنواع:

[1] Jean Montier - Gilles, **"technique de consolidation",** Europe-France, février 1995, p: 46-47-48.
[2] Robert obert et marie pierre mairesse, **"comptabililté et audit DSCG4"**, Manuel et applications, 2éme edition, Dunod, paris, 2009, pp:213-214.
[3] Hutin Hervé," **Toute la finance d'entreprise en pratique"**, 2émé édition, édition d'Organisation, Paris, 2002, p 223.

- السيطرة القانونية -السيطرة الممارسة بالفعل -السيطرة التعاقدية

**الجدول رقم 1. 2: انواع السيطرة المطلقة**

| أنواع السيطرة | السيطرة القانونية | السيطرة الممارسة بالفعل | السيطرة التعاقدية |
|---|---|---|---|
| **المفهوم** | ينشأ هذا النوع من السيطرة بحيازة الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في شركات أخرى وهذا ما يمكنها من اتخاذ القرارات بكل حرية. | وفقا للقانون التجاري الجزائري تعتبر الشركة ممارسة لهذه السيطرة 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 جزءها. | في هذه الحالة تفرض الشركة سيطرتها على شركة أخرى بموجب عقد أو بند من القانون التأسيسي، يقضي بذلك، وهذي القاعدة تخالف القاعدة الأساسية التي هي امتلاك اغلبية حقوق التصويت. |

**Source:** Messekdji Chafik," **Techniques de consolidation des comptes de groupes Normes IAS/IFRS",** Houma édition, Alger, 2012, p19.

**2_ السيطرة المشتركة:**

السيطرة المشتركة حسب (jean- Michel palou, 2003)[1] هي تقاسم السيطرة على المؤسسة التي يشترك فيها عدد محدود من الشركاء أو المساهمين بحيث تكون السياسات المالية والتشغيلية ناتجة عن اتفاقهم؛ بالاضافة الي مفهوم (Messekdji Chafik, 2012)[2] السيطرة المشتركة هي المشاركة بموجب اتفاق تعاقدي للسيطرة على النشاط الاقتصادي، ويتضح بأن الرقابة المشتركة تشمل:

- ❖ اقتسام السيطرة بحيث لا يسيطر أحد المساهمين أو الشركاء على الشركة لوحده؛
- ❖ يجب أن يكون عدد الشركاء محدود حتى يتسنى للأعضاء المشاركين وضع اتفاق مشترك؛
- ❖ مفهوم الاستغلال المشترك يشترط أن يكون النشاط معبر ومحل إدارة جماعية.

**3_ الكيان المرتبط (التأثير البارز):**

حسب IAS 27: "هي كيان، بما في ذلك منشأة ما إذا لم يكن لها شخصية اعتبارية مثل بعض الشراكات التي يكون للمستثمر فيها تأثير هام، وهي ليست شركة تابعة أو مصلحة في مشروع مشترك "، والتأثير الملحوظ هو القدرة على المشاركة في السياسات المالية والتشغيلية للشركة دون السيطرة عليها.

[1] jean- Michel palou, **op.cit**., p:37.

[2] Messekdji chafik**," Techniques de consolidation des comptes de groupes Normes IAS/ IFRS"**Houma éditions, Alger, 2012, p: 19.

قد ينجم التأثير الهام بشكل خاص عن التمثيل في هيئات الإدارة أو الإشراف، والمشاركة في القرارات الاستراتيجية، ووجود معاملات تجارية كبيرة بين الشركات، وتبادل موظفي الإدارة، وخطوط الإعالة التقنية .[1]

ويمكن أن نلخص الأنواع المختلفة لسيطرة مع الشروط الواجب توفرها في الجدول التالي:

**الجدول رقم 1. 3: أنواع الرقابة والشروط الواجب توفرها**

| أنواع السيطرة | الشروط الواجب توفرها |
|---|---|
| السيطرة المطلقة | السيطرة على أكثر من50 %من حقوق التصويت |
| السيطرة المشتركة | وجود اتفاق تعاقدي |
| التأثير البارز | السيطرة على أكثر 20 %من حقوق التصويت. |

**Source**: Jean Michel Palou," **Manuel de consolidation principes et pratiques"**, Groupe Revue et Fiduciaire, France 2003, p57.

## المطلب الرابع: محيط التجميع

سنحاول في هذا المطلب التطرق أولا لتقنية التجميع المحاسبي والتمييز بينه وبين تقنية التراكم المحاسبي وإلى أنواع وطرق التجميع وبعد ذلك نتطرق لمحيط التجميع.

### الفرع الأول: التجميع المحاسبي

كما تم تعريف المجمع بأنه يتكون من عدة شركات مستقلة قانونيا، لكنها مرتبطة اقتصاديا؛ وكل شركة من هذه الشركات تمسك وثائق محاسبية مستقلة عن الأخرى. ونظرا لعدم قدرة هذه الوثائق المتعددة على تقديم الصورة الصادقة عن الوضعية الحقيقية للمجمع كان من الضروري ايجاد تقنية تضمن تجميع هذه الوثائق في وثيقة واحدة من جهة وتعبر بصدق عن المجمع ككيان اقتصادي واحد من جهة اخرى.

وقبل التطرق الى هذه التقنية لابد من التمييز بين: التراكم، التجميع

#### أولا: مفهوم التراكم، والتجميع المحاسبي

**التراكم**: هو طريقة تطبق في الشركات الفروع أين تمسك كل منها محاسبة مستقلة عن تلك التي يمسكها المقر، ومبدأ هذه الطريقة هو أن تجمّع كل الحسابات ذات الطبيعة الواحدة للمقر والشركات التابعة، كما تسوى كل حسابات الارتباط بواسطة المقاصة

[1] Jean Michel Palou, **"Manuel de consolidation principes et pratiques"**, Groupe Revue et Fiduciaire, France 2003, p 37.

ماعدا العمليات الجارية، ليتم بعد ذلك تشكيل الميزانية وجدول حسابات النتائج للشركة ككل، ويشترط عند إتباع هذه الطريقة أن يكون هناك مخطط محاسبي واحد مستعمل من طرف مختلف الشركات "الفروع".[1]

**التوطيد أو التجميع المحاسبي (La consolidation)** : يعرف التجميع بأنه تقنية محاسبية تسمح بتسجيل وضعية مجموعة من الشركات مرتبطة غير مستقلة عن مركز القرار، غير أنّ كل واحد منها تحافظ على شخصيتها المعنوية المستقلة، وهي تعطي صورة صادقة عن الذمة المالية، الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات المأخوذة ضمن اطار التوحيد المحاسبي.[2]

وسوف نتطرق في هذا البحث الى تقنية التجميع المحاسبي

يعد التجميع وسيلة للإفصاح المالي و المحاسبي، فهو بذلك أداة للمعلومات الخارجية، ويمكن اعطاء مفهوم لتقنية التجميع حسب (François Colinet et autres, 2008)[3]: أن الهدف من التجميع هو تقديم الوضعية المالية ونتائج المجمع المكون من المؤسسة الأم و الفروع كأنها كيان واحد، والمقصود بتجميع القوائم المالية هي استبدال لقيم سندات المساهمة الظاهرة في ميزانية المؤسسة الأم، أصول وخصوم المؤسسة الفرع بما فيها حصة نتيجة السنة المرتبطة بالسندات المملوكة، (Tayeb Zitouni ,2003)[4]: التجميع يقصد به تجميع الحسابات السنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها اقتصادا وماليا، وذلك بهدف اعطاء الصورة الصادقة والكاملة للوضعية المالية لمجمع.

حيث أن الهدف من تقنية التجميع يتمثل في:[5]

- **تزويد المسيرين والمدراء بالمجمع بمعلومات تتعلق** ب: الوزن الإقتصادي للمجمع، مردودية الأعضاء المشكلة للمجمع (مردودية كل فرع)، وأهمية الاموال الخاصة التي تحت تصرّف المجمع وسيرورتها.
- **الاجابة عن المعايير المحاسبة الدولية:** من خلال اظهار الحسابات المجمعة بشكل مفصّل، ونشرها بناء لما تنص عليه، بما أنّ التجميع المحاسبي يركّز على تشخيص وضعية كل شركة، تجاه المجمع (الشركة الأم) فهو يسمح كذلك بمعرفة مختلف الروابط التي تربط بين أعضاء المجمع من جهة، وتحقيق عملية التجانس للحسابات المجمعة من جهة أخرى، وذلك من خلال توحيد المعلومات ورصدها في صورة موحدة تعكس وضعية المجمع، كما أنّه يعدّ وسيلة من وسائل الافصاح المالي و المحاسبي، فهو بذلك أداة للمعلومات الخارجية.

[1] كيحيلي عائشة سلمة، **التوحيد المحاسبي**، مذكرة ليسانس غير منشورة في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا لتجارة، الجزائر، 2003.

[2] نفس المرجع وصفحة سابقا.

[3] François Colinet et autres**, "Pratique des comptes consolidés"**, 5éme édition, Dunod, Paris,2008, P:03.

[4] Tayeb Zitouni**, "Comptabilité des societies"**, édition Berti, Alger 2003, p 61.

[5] GIREC-ACS "**société civile d'audit et d'expertise comptable et conseil"**, Guide ¨ procédure de consolidation des comptes holding, Alger, 1999, p:07.

فالتجميع المحاسبي يقوم بتقديم صورة كاملة للحسابات السنوية تخص الذمة المالية، من خلال اظهار الوضعية الحقيقية لما تمثّله سندات المساهمة التي تظهر في الأصول الثابتة للشركة المجمعة، واظهار الديون التي يتم اقصاءها من الحسابات المجمعة للوقوف على حقيقة الديون تجاه المتعاملين الخارجيين، كما تقوم بإظهار حسابات النتائج المتعلقة بنشاط الدورة للمجمع من خلال اظهار رقم الأعمال والنتيجة الخاصة بالمجمّع وذلك بعد القيام بإقصاء كل العمليات الداخلية. [1]

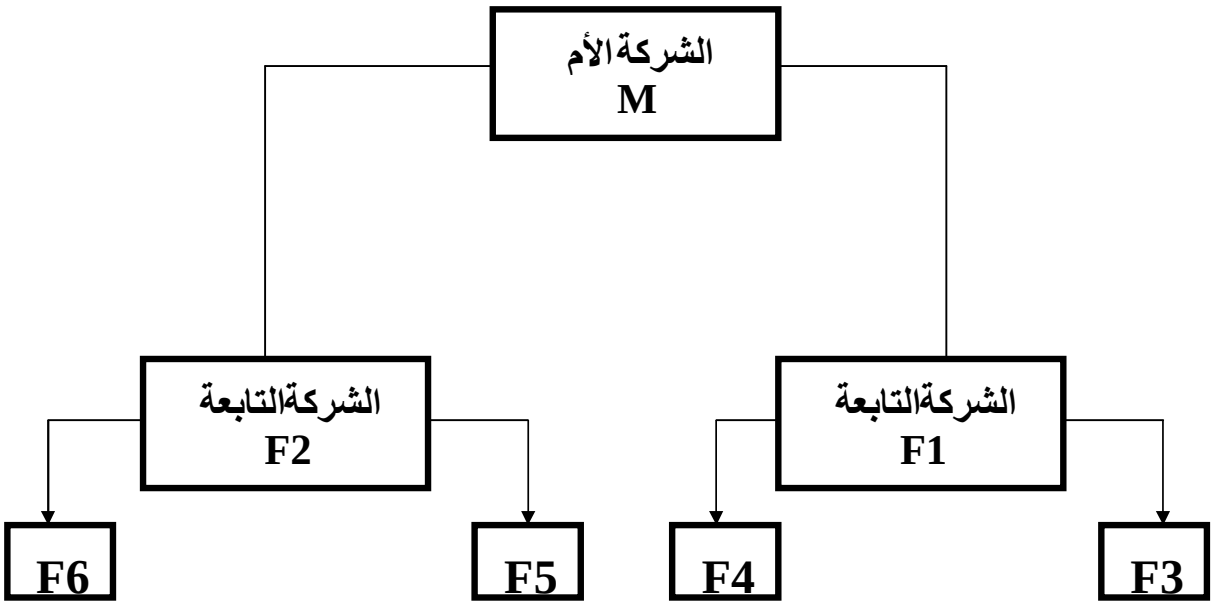
**ثانيا: انوع التجميع المحاسبي**

ويمكن أن نميز بين نوعيين من التجميع وذلك حسب نوع المساهمات

**1-التجميع المباشر:**

تسعى طريقة التجميع المباشر الى تحديد كل شركة من شركات المجمع والداخلة في نطاق التجميع، وهذا من خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه، وكذا حصة كل شركة في الاحتياطات ونتيجة المجمع.[2]

**الشكل رقم 1. 2: التجميع المباشر**




**Source:**François colinet, "**Pratique des comptes consolidés"**, édition dunod, France, p31.

[1] José destourns et T.Hierry, "**comptabilité et gestion des societies"**, Edition la cost.france, 1998, p : 240.

[2] Robert obert et marie pierre mairesse, "**comptabililté et audit DSCG4**, **Manuel et applications**", 2éme edition, Dunod, paris, 2009, p:227.

ترتكز تقنية التجميع المباشر على عملية تجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في الشركة الأم وذلك في عملية واحدة، وتستعمل نسبة الفائدة التي تعود للشركة الأم، وتسعى إلى التحديد المباشر لحقوق المجمع في الشركات المجمعة والحقوق الخارجة عن المجمع.[1]

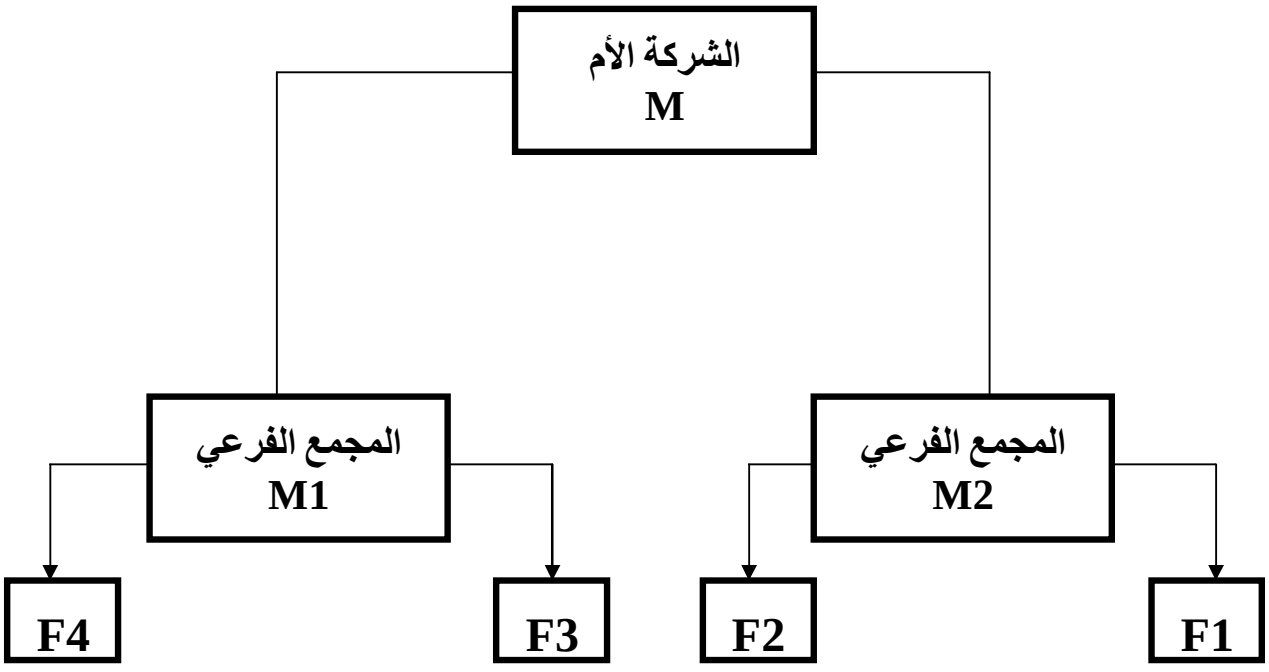
كما يستوجب عند تطبيق التجميع المباشر اتباع الخطوات التالية:

- ❖ تحديد نسب فوائد المجمع؛
- ❖ توزيع الأموال الخاصة، واقصاء سندات الأسهم، للشركات المجمعة(خارج الشركة المجمعة)؛
- ❖ تحويل احتياطات ونتيجة الشركة الأم الى احتياطات ونتيجة المجمع.

**1- التجميع غير المباشر:**

تتمثل هذه التقنية في دمج مجمعات صغيرة في مجمعات أكبر منها، مما يسمح بتحقيق ادماج الشركات الفرعية والتي يتم ادراجها بعدها في الحسابات الخاضعة للتجميع في الشركة الأم.[2]

**الشكل رقم 1. 3: التجميع غير المباشر**




**Source**: François colinet, **Op.cit**., P32.

[1] Jean Montier et Gilles**, "Technique de consolidation"**, France, 1995.P: 84.

[2] François Colinet, **op-cit**, p32.

كما أنّ هذه التقنية تعتمد على مبدأين هما[1]:

- ❖ القيام بتجميع الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في الشركة التي تكون أعلى منها كخطوة أولى ثم الصعود الى الشركة الأم؛
- ❖ حديد نسبة المساهمة المملوكة من قبل الشركة التي تكون بمثابة الشركة الأم في هذا المجمع الفرعي، وفي كل سنة، يتم اقتسام الأموال الخاصة المجمعة بكل مجمع فرعي بين الأموال المجمعة في أعلى مستوى و فوائد الأقلية.

**ثالثا: طرق التجميع المحاسبي**

تتوقف طريقة التجميع في المؤسسات على بعض العناصر الأساسية لا بد من ذكرها وهي:

طبيعة السيطرة أو الرقابة التي يمتلكها الكيان، ونسبة الرقابة التي تمتلكها المؤسسة الأم بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

**1_ التكامل الشامل:**

طريقة التكامل الشامل تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة الاستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية، ونتيجة مجموعة الشركات وكأنها كيانا واحدا، وتهدف هذه الطريقة الى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج في حسابات الشركة المجمعة ( الشركة الأم )، ويتم ذلك وفق المرور بخطوات منهجية لابد الوقوف عليها الى أن تصل الى اعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات نتائج مجمع، ويمكن حصر الخطوات التي تعتمد عليها طريقة التكامل الشامل في النقاط التالية:[2]

**أ–الجمع:** وهي أول خطوة تتم ضمن هذه الطريقة وفيها يتم وضع حسابات الشركة المجمعة، فهذه الخطوة تعد أساسية وبسيطة في حد ذاتها، تجمع فيها الحسابات التي هي قيد التجميع وعليه، في اطار التكامل الشامل يتم الجمع بنسبة 100% بالنسبة لكل من عناصر الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وهذا يخص كل الهيئات التي تنتمي الى محيط التجميع؛

**ب–الاقصاء:** وهي الخطوة الثانية التي تلي عملية الجمع، بحيث يتم فيها اقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة، مثل تلك كالمتعلقة بالاهتلاكات، التكاليف والنتيجة الداخلية للمجمع...

[1]Jean Montier et Gilles, **op-cit**, p80.

[2] BERTIN Elisabeth et autres**," comptabilité & audit"**, berti éditions, Alger, 2013, p.p: 206-207. 13, p:144.

**ت–التسجيل:** تسجل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم اقصاؤها ؛

**ث–توزيع الاموال الخاصة و النتيجة المجمعة:** وفيها يتم الفصل أو التجزئة بين الأموال الخاصة للشركات المجمعة، بمعنى تحديد فوائد المجمع (فوائد الأغلبية) وفوائد الشركات التابعة أو ما يعرف بحقوق الأقلية، وتحديد فرق التجميع الأولي؛

**ج–تحديد الاحتياطات المجمعة و النتائج المجمعة:** ويتم في هذه الخطوة تحديد قيمة الاحتياطات، والنتيجة بالنسبة للمجمع؛

**ح–اعداد الحسابات المجمعة:** وتعتبر المرحلة الأخيرة والتي تتمثل فيها عرض الصورة النهائية للقوائم المجمعة.

**2– طريقة التكامل النسبي:**

تطبق هذا الأسلوب على الشركات التي تخضع للرقابة المشتركة من طرف الشركة الأم، ومع العلم أنه تم إلغاء طريقة التكامل النسبي بالنسبة للمشاريع المشتركة، ومما سبق يتم ترجمة الطريقة كما يلي:

وتترجم هذه الطريقة مفهوم الرقابة المشتركة بالقيام بتقسيم أصول، وخصوم الشركة المملوكة كما لو ان الشركة المجمعة تمتلك مباشرة جزء من الأصول وتتحمل جزء من الخصوم[1]. ويمكن الاختلاف بين هذه الطريقة وطريقة التكامل الشامل في بعض النقاط الخاصة بنسبة فوائد الأقلية التي يتم إقصاؤها تماما.

وتتمثل **خطوات تطبيق** هذا الأسلوب في:

- ❖ دمج حصة الأصول، والديون الموافقة لنسبة الفائدة المملوكة من الشركة المجمعة في الشركة التابعة بعد التسويات المحتملة، والغاء العمليات الداخلية للمجمع في حسابات الشركة المجمعة؛
- ❖ إلغاء سندات مساهمة الشركة الأم في الشركة التابعة من الميزانية المجمعة.

**3– طريقة المعادلة:**

طريقة المعادلة أو الوضع في التكافؤ، تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، فهي تقوم على اعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة و التي تظهر في ميزانيتها والتي هي عبارة عن سندات مساهمة للشركات الفروع و التي لابد أن تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع.[1]

[1] Bruno Bachy, Michel Sion, **"Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS"**, 2éme édition, Dunod, Paris, 2009, p 54.

ومن خلال هذا الأسلوب يتم احلال القيمة المحاسبية الصافية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم محل رأس المال الخاص مضافا اليه نتيجة الدورة، ويمكن الاشارة الى ما يلي:[2]

- ❖ بالنسبة الى الميزانية المجمعة: يجب اظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة المضاف اليها نتيجة الدورة المحددة حسب قواعد التجميع؛
- ❖ بالنسبة الى جدول حسابات النتائج المجمع: يجب اعادة اظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات؛
- ❖ اهمال كل ما هو متعلق بالشركة الفرع فيما يخص أصول الفرع و ديونه.

كما سبق وان ذكرنا أن طريقة التجميع تتوقف على نوع الرقابة و بالتالي يمكننا من تلخيص طريقة التجميع وعلاقتها بنوع الرقابة في الجدول المستمد من المعايير المحاسبية الدولية و المرجعية الفرنسية كمايلي:

**الجدول رقم 1. 4:طريقة التجميع وعلاقتها بنوع الرقابة**

| **المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)** | | | | **المرجعية الفرنسية (CRC99-02)** | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الشروط | نوع السيطرة | طريقة التجميع | | الشروط | نوع السيطرة | طريقة التجميع |
| أكبر من 50 من حقوق التصويت | سيطرة مطلقة | التكامل الشامل أو الاندماج الكلي | | اكبر من 50 من حقوق التصويت | سيطرة مطلقة للحق | التكامل الشامل أو الاندماج الكلي |
| أقل من 50 من حقوق التصويت لكن مع : امكانية تسيير السياسات المالية والعملياتية أو تعيين أغلبية أعضاء الادارة | سيطرة مطلقة | التكامل الشامل | | أكبر من 40 من حقوق التصويت مع تعيين لمدة سنتين لأغلبية هيئات الادارة | سيطرة مطلقة للفعل | التكامل الشامل |
| اكبر أو يساوي 20 من حقوق التصويت | تأثير البارز | طريقة المعادلة أو الاندماج عن طريق التكافؤ | | أكبر أو يساوي 20 من حقوق التصويت | تأثير بارز | طريقة المعادلة أو الاندماج عن طريق التكافؤ |
| استغلال مشترك لمؤسسة مشتركة أو وجود اتفاق تعاقدي | سيطرة مشتركة | التكامل النسبي أو طريقة المعادلة | | استغلال مشترك لفرع | سيطرة مشتركة | التكامل النسبي |
| أقل من 20 من حقوق التصويت | خارج محيط التجميع | لا شيء | | أقل من 20 من حقوق التصويت | خارج محيط التجميع | لا شيء |

**المصدر**: عمورة جمال، "**تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع**"، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد27، المجلد2، الجزائر 18،2013، ص18.

[1] MAESO Robert **,"comptabilité approfondie en 32 fiches**",OP.Cit,p145.

[2] BERTIN Elisabeth et autres, **OP.Cit**., p.p212-213.

**الفرع الثاني: محيط التجميع**

تطرقنا في هذا الفرع الى مفهوم محيط التجميع وإلى الأسباب التي أدت الى تغير محيط التجميع ونتائج وإجراءات التغير في محيط التجميع.

**أولا: مفهوم محيط التجميع**

يقصد بمحيط التجميع مجمل المؤسسات التي ستجمع حساباتها في قوائم مالية مجمعة، وهذا ما تعرضت اليه كل من المعايير المحاسبية الدولية لاسيما المعيار رقم 27 وكذا النظام 99-02 الفرنسي المتعلق بالحسابات التجميعية للمؤسسات التجارية و المؤسسات العمومية بصفة متكافئة ، حيث ينص IAS27 في الفقرة (§ 1) على أنه:" يتم تطبيق هذا المعيار في اعداد وعرض البيانات المالية المجمعة لمجموعة من الشركات الخاضعة لرقابة الشركة الأم.[1]

يتشكل محيط التجميع من المؤسسة المجمعة أو المؤسسة الأم، والمؤسسات التي تمارس عليهم المؤسسة الأم سيطرة (كاملة أو مشتركة) أو تأثير بارز، وتسمى هذه المؤسسات التابعة بالفروع، يجب الاشارة أن محيط التجميع يضم مؤسسات وطنية وأجنبية مهما كان شكلها القانوني وقطاع نشاطها هذه المؤسسات التابعة بالفروع، يجب الاشارة أن محيط التجميع يضم مؤسسات وطنية وأجنبية مهما كان شكلها القانوني وقطاع نشاطها.[2]

**ثانيا: أسباب التغير في محيط التجميع**

يلخص الجدول التالي الأسباب الرئيسية لتغير محيط التجميع:[3]

**الجدول رقم 1. 5:الأصناف الأساسية للعمليات المعينة**

| الحالات | العمليات |
|---|---|
| الحيازة | – شراء أسهم خارج المجمع<br>– اكتتاب في زيادة رأس المال<br>– المساهمة الجزئية في الأصول أو الاندماج<br>– التزامات قابلة للتحويل أو التغيير |
| التنازل | – بيع أسهم خارج المجمع<br>– المساهمة الجزئية في الأصول أو الاندماج |

[1]Robert obert et marie pierre mairesse, **"comptabililté et audit DSCG4"**, Manuel et applications, 2éme edition,Dunod, paris, 2009, pp:213-214.
[2]Patrick Mykita, cherif-jacques Allali, Mokhtar Belaiboud," **comptabilité des societé conforme au SCF et Aux normes comptables internationales IAS/IFRS**", Berti Editions, Alger,2010, p: 131.
[3] EFFANTIN Richard , **les comptes de groupe, édition L'harmattan**",France,2010,p97.

| | |
|---|---|
| | – انخفاض نسبة المراقبة بعد الاندماج<br>– تصفية المؤسسة المجمعة |
| المصلحة | – الحيازة على أسهم إضافية<br>– رفع رأس المال غير المكتتب من طرف المجمع<br>– تنازل جزئي عن الأسهم<br>– تغير نسبة الفائدة |

**المصدر**: الطيب مداني،"**القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**"، دراسة حالة مجمع ENSP، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ،2015، ص 130.

**2.تاريخ الدخول والخروج من محيط التجميع:**

بحسب 99-02 المادة CRC 1020[1]

"يكون دخول مؤسسة في محيط التجميع فعليا:

- ❖ إما بتاريخ حيازة أسهم لمؤسسة الداخلة في التجميع؛
- ❖ أو تاريخ مباشرة المراقبة أو التأثير الملحوظ إذا حدثت الحيازة أكثر من مرة؛
- ❖ كما يكون أيضا تبعا للتاريخ المحدد في العقد إذا كان هذا الأخير ينص على نقل المراقبة الى تاريخ آخر مختلف عن تاريخ نقل الأسهم ."

بحسب 02- 99 CRC المادة 1021: " تخرج المؤسسة من محيط التجميع في تاريخ انقضاء المراقبة أو التأثير الملحوظ".

**ثالثا: نتائج التغير في محيط التجميع**

**1.الدخول إلى محيط التجميع**

هو أول حالة تغير في المحيط و التي يتم الأخذ بها عند تحديد فارق الادماج الأولي.[2]

**2.الرفع في رأس المال**

[1] Ibid,p.p97-98.

[2] **Idem.**

يمكننا معاينة عدة حالات تبعا لطبيعة الرقابة ونسبة المساهمة في المؤسسة الداخلة في محيط التجميع عند رفع رأس المال. في حالة عدم وجود عملية اكتتاب تحلل العملية على أنها تنازل جزئي عن الأسهم مع الأخذ بعين الاعتبار فائض او ناقص القيمة عند التنازل، و في حالة الرفع في رأس المال مع المحافظة على نسبة المصلحة الداخلية السابقة فلن يكون هناك فارق اقتناء يمكنه معاينته، واخيرا نستنتج بأنه في حالة زيادة مساهمة المجمع تبعا لزيادة رأس المال فيتعين حساب فارق اقتناء جديد.[1]

### 3.التنازلات الداخلية للسندات المدمجة داخل المجمع :

لا يشكل هذا النوع من العمليات صعوبات و يفسر على أنه عملية إلغاء بدون إدخال النتائج، وتتم المعالجة هنا بهدف أخذ السندات بقيمتها التاريخية مع الفارق الأولي التي يعاد تشكيلها مع إلغاء فائض او نقص القيمة عند التنازل.[2]

### 4.التنازلات الداخلية للسندات المدمجة خارج المجمع

هناك حالتان تؤخذ بعين الاعتبار:[3]

- التنازل التام و الذي ينجر عنه الخروج من التجميع، وفي هذه الحالة تستبعد النتيجة المجمعة من حسابات التسيير للكيان عنه إلى تاريخ خروجه من المحيط؛
- التنازل الجزئي ويفسر على أنه تنازل جزئي يتم توقعه على أساس نسبة المراقبة قبل وبعد العملية.

## رابعا: اجراءات التغير في محيط التجميع

### 1_ معالجة فارق الادماج الأولي:

**حسب المادة 132. 13** من القرار الصادر بتاريخ 5 مارس 2009، يتم تحديد فارق الإدماج الاول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين:[4]

-تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات؛

-و الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج.

---

[1] OBERT Robert,**"comptabilité et audit manuel et applications", OP.Cit**, p344.
[2] Jean –Michal palou**, OP.Cit**, p.p.506-507.
[3] Robert fusion Obert**,"consolidation en 25 fichier",** 3éme édition, donod, paris, p137.
[4] المادة 132-13 من القرار الصادر ، 25 مارس ،2009، **"الجريدة الرسمية"**، العدد19، الجز ائر ،ص17.

ويقصد بفرق التجميع الأول الفرق الناتج عن تكلفة تحصيل السندات و حصة الشركة المالكة لها أو القابضة لرؤوس الأموال الخاصة ومن هنا يمكن استنتاج العلاقة التالية:[1]

**فرق التجميع الأول = تكلفة الحيازة على السندات – حصة الشركة القابضة من رؤوس الأموال الخاصة .**

يمثل فرق التجميع الأولي عن الدخول في محيط التجميع: الفرق بين تكلفة الحيازة لسندات المؤسسة و حصة المؤسسة المالكة للأموال الخاصة( بعد القيام بالمعالجات الخاصة بالتجميع).[2]

كما يمكن أن نميز بين نوعين من فرق التجميع: حسب المادة 7 من القرار المؤرخ في 9 أكتوبر1999:[3]

- فرق التقييم؛
- فرق التحصيل.

**2_ عناصر فارق الادماج:**

**حسب المادة 132. 14**، يتركب فارق الإدماج الأولي الإيجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في اطار إعداد الحسابات المدمجة.[4]

عندما لا يتأتى تقسيم فارق الادماج الاول بين مختلف مكوناته يكون من المقبول على سبيل التبسيط إدراجه بالكامل في باب" فارق الاقتناء" إذن فارق الادماج الأول يتكون من:

- ❖ جزء يمثل قسط فوارق التقييم ( الفرق بين القيمة العادلة و القيمة المحاسبية للحسابات الفردية لمختلف الأصول و الخصوم القابلة للتعيين للشركة المكتسبة)؛
- ❖ ومن جهة أخرى فارق الاقتناء ( الفرق بين تكلفة اقتناء السندات و القيمة العادلة لحصة الأصول و الخصوم القابلة للتعيين للشركة المكتسبة).

**فارق التقييم:**

[1] زرموت خالد، "**إدماج الحسابات في ظلّ تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**"، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2011،ص 155.

[2] طيب مداني، "**القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**"، دراسة حالة مجمع ENSP، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ،2015، ص 125.

[3] زرموت خالد، **مرجع سبق ذكره**، ص155.

[4] لمادة 132. 14، القرار الصادر في 25مارس 2009، **الجريدة الرسمية الجزائرية**، العدد19، الجزائر، ص 17.

**حسب SCF**:في المادة 132. 14 فإن فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل و القيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.[1]

**حسب المعايير الدولية**: المعيار (IFRS3) الفقرة 18، يؤكد أن على المشتري اجراء تقييم للأصول القابلة للتعيين المكتسبة للخصوم بالقيمة العادلة عند تاريخ الشراء[2]، كما أن فرق التقييم لا يظهر في الأصول على عكس فرق الاقتناء وانما يتم اسناده الى اصل معين، كما ان الهدف الرئيسي من معالجة فرق التقييم هو اعادة تقييم الاستثمارات والذي يؤدي الى زيادة احتياطات المجموعة وفي حالة التكامل الشامل يؤدي الى زيادة حقوق الأقلية وحقوق المجموعة، وتوجد طريقتين لمعالجة فرق التقييم محاسبيا: تسجيل فائض القيمة مباشرة في الاحتياطات، تصحيح سندات المساهمة[3].

**فرق الإقتناء:**

في البداية يتم اظهار فرق الاقتناء وذلك عن طريق طرحه من تكلفة شراء سندات المساهمة، ثم نقوم باهتلاكه و ذلك بتخفيض كل من حساب نتيجة المجموعة بقسط مساو لقسط اهتلاك السنة الحالية و حساب احتياطات التجميع بقسط مساو لمجموع أقساط اهتلاكه المكونة من تاريخ ظهور فرق الاقتناء .

**حسب Scf**: عرف SCF فرق الاقتناء أو Goodwill الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد و الذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

**حسب التشريع الفرنسي**: "هو الفرق بين تكلفة الاقتناء لسندات المساهمة و تقييم الحصة من الأموال الخاصة التي تمثلها هذه السندات، مكونة ما يغرف بفارق الاقتناء".

ونجد مصطلح فوارق الاقتناء الذي يعرف حسب اللائحة 99-02 من CRC المتعلق بالحسابات المجمعة " الفرق بين تكلفة الاقتناء للأسهم و تقييمها الكلي للأصول و الخصوم المعرفة في تاريخ الاقتناء".

## المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية لمحيط التجميع ونسبةالمساهمة

رغم اننا لم نجد دراسات سابقة تتناول الموضوع بنفس العنوان، إلا أنه هناك مجموعة من الدراسات التي لها علاقة بالموضوع وتتقاطع معه فيبعض النقاط، وعليه فضلنا التنويع فيها قصد الإحاطة أكثر بموضوع بحثنا ومعرفة ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في هذا الموضوع.

[1] المادة 14.132، **مرجع سبق ذكره**، ص 17.

[2] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **OP.Cit**, p275.

[3] Robert Obert, fusion consolidation en 25 fichier, **OP.Cit**, p137.

## المطلب الاول: عرض أهم الدراسات السابقة

### أولا: دراسة (لخضر سي محمد،2016)[1]

وهو مقال تناول الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة، وذلك من خلال التطرق الى مختلف التشريعات القانونية التي أتت ضمن القانون التجاري الجزائري، المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية حيث كان الإشكال هو في "ما مدى تطابق الخطوات المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية المجمعة في مجمع CEVITAL مع النصوص المنظمة لذلك وفق القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي الجزائري؟"، بحيث تهدف هذه المقالة الى معرفة مكانة القوائم المالية المجمعة في النظام المحاسبي المالي الجزائري بالإضافة الى تحليل خطوات و إجراءات اعداد القوائم المالية المجمعة وذلك بالاعتماد على المنهج الاستنباطي .

وقد توصل الباحث من خلال هذا المقال أن هناك توافق كبير بين ما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية 10، 11و12 ذات الصلة بمحاسبة المجمعات، ويلاحظ ان التوجه الكبير نحو الاستفادة من الميزة التي توفرها تشكيل المجمعات في الجزائر خاصة في اطار القطاع الخاص، اذ يحتوي المجمع على 20 شركة تابعة بنسب سيطرة مختلفة من قبل الشركة الأم CEVITAL SPA وفي جميع أوجه النشاط الاقتصادي، التجاري، المالي والخدمي و المنشرة محليا ودوليا، التي مكنت أصحاب رؤوس الأموال فيها من تحقيق أرباح كبيرة كما مكنت الجزائر من إمكانيات إنتاجية كبيرة ومن وفرات مالية ضخمة من خلال التحصيلات الضريبية .

### ثانيا: دراسة (الطيب مداني، 2015)[2]

تناول الباحث من خلال رسالته موضوع القوائم المالية المدمجة وفق النظام الحاسبي المالي و معايير المحاسبية الدولية حيث تعالج هذه الدراسة إشكالية مدى تحكم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في أسس و قواعد إعداد القوائم المالية المدمجة، لما تكتسبه هذه القوائم من أهمية في إعطاء الصورة الصادقة باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي وعنصر فعال في اتخاذ القرار بهدف معرفة كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة وأهم المشاكل التي تواجه معدي هذه القوائم و الإحاطة بالمعايير المحاسبية الدولية و المتعلقة بالتجميع و اهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص التجميع وذلك باستعمال المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية للمؤسسة موضوع الدراسة من خلال أدوات جمع المعلومات كالملاحظة، المقابلة، والوثائق، بالإضافة الى منهج دراسة حالة لتعرف على كيفية إعداد القوائم المالي.

[1] لخضرسي محمد، الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة، **مجلة الدارسات المالية والمحاسبية والإدارية**، المركز الجامعي بريكة ،2016.

[2] طيب مداني،" **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**"، **مذكرة ماجستير غير منشورة**، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2015.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك عدة أسباب للتغير في نسبة المصلحة بعضها يؤثر على محيط التجميع و البعض الآخر لا يؤثر عليه ويعتبر تعديلات على رأس المال، فهناك تأثير لتغير نسبة المصلحة على مستوى اتخاذ القرار بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية المدمجة، كم توصل الباحث الى ان النظام المحاسبي المالي يعتمد على أسلوب التكامل الشامل و طريقة المعادلة عند اعداد الحسابات المدمجة وذلك وفقا لما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية وبذلك أصبحت القوائم المالية المدمجة تعبر أكثر عن الصورة الصادقة و الشفافية و تسهل عملية إجراء المقارنات.

**ثالثا: دراسة (عمورة جمال،2013)[1]**

تناول الباحث في هذا المقال موضوع تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع، حساب فارق الاقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية والإبلاغ المالية الدولية (IAS/IFRS)، بهدف اختبار وفحص أثر تغير محيط التجميع ونسب المساهمة على طريقة التجميع، حيث ان المشكلة الأساسية التي حاول إثارتها في هذه الدراسة هو مشكل تأثير تغير نسب المساهمة والانتقال من وضعية الى وضعية على طريقة التجميع وتحديد فرق الاقتناء.

وتوصل الي أن عملية تجميع الحسابات أو القوائم المالية هي عملية تتطلب التحكم والضبط الجيد للمفاهيم والطرق المستعملة، حيث من خلال هذه الدراسة حاول تسليط الضوء على الأساس النظري لعملية التجميع واسقاطاتها العملية .

**رابعا: دراسة[2](Eric Tort, 2013)**

يهدف الباحث من خلال هذه المقال الكشف عن شكلية المعلومات للسماح بإمكانية مقارنة البيانات المحاسبية بعد حدوث تغيرات مثل تغير في محيط التجميع (على سبيل المثال الاستحواذ على شركة)، وتبعا لطبيعة التغيرات المحيط (الطريقة المحاسبية، تاريخ الميزانية العمومية، تاريخ الاقفال وتصحيح الاخطاء ) والاطار المرجعي المستخدم (المعايير المحاسبية الدولية IFRS).

حيث توصل الى أنه يمكن الاستشهاد بالتوصية الاخيرة رقم 2013-01من AMF التي نشرت في 1جانفي 2013 لصالح انشاء معلومات نموذجية في حالة تغير تاريخ الاقفال في الشركات الدرجة، وفي الواقع يشيرAMF عدم وجود نصوص تنظيمية ومحاسبية تجعل من الضروري انشاء معلومات نموذجية في حالة تغير في الابلاغ بغض النظر عن الاطار المرجعي المعمول به.

[1] عمورة جمال، "تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع"، حساب فارق الاقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية والإبلاغ المالي(IAS/IFRS)، **مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة**، العدد27، المجلد2، الجزائر ،2013.

[2] Eric Tort, L' informationn financière pro-forma et comparative en règles françaises et internationales**, "Revue Française de Comptabilité**" , 2013.

**خامسا: دراسة[1](François Meyssonnier et Frédéric Pourtier, 2013)**

تناول الباحثان في هذا المقال الاشكال حول اذا ما كان الاقتراح الذي ينص على توسيع محيط التجميع صالح لجميع المجمعات ام انها تقتصر على عدد قليل من قطاعات النشاط حيث تمتد عدّة مجمعات سيطرتها على الكيانات الشريكة خارج نطاق توحيدها من خلال استخدام نظم المعلومات وأليات الابلاغ اعداد التقرير ومن أجل الحصول على صورة جيدة للواقع الاقتصادي لهذه المجموعة من الضروري أن يكون لديهم معلومات محاسبية تتعلق بالكيان التي تؤثر عليه.

وقد توصل الباحثان الى انه قد تم اتاحت نموذج مستقر لمحيط المجمع تميزت بإمكانية التحكم في القرارات التشغيلية أو المالية، وان وسائل الابلاغ والرقابة التي وضعتها المجموعة للرقابة على الكيانات يشير الى المحيط الاقتصادي للمجمع او خارج محيط التجميع وهي مدرجة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IAS10.

**رابعا: دراسة( زرموت خالد،2010 )[2]**

تناول الباحث في دراسته ادماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد الجزائر، وقد كانت الإشكالية المطروحة، التي تنصب حول مدى نجاعة النظام المحاسبي المالي الجديد في اعداد القوائم المالية المجمعة، يسعى هذا الموضوع الى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي الوقوف على أهم الإجراءات المحاسبية الخاصة بمجمع الشركات والتعرف على سيرورة ادماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وبغرض الوصول للإجابة على الإشكالية المطروحة تم معالجة الباحث لهذا البحث عن طريق استعمال منهج وصفي وتحليلي يبين فعالية النظام المحاسبي المالي في اعداد القوائم المالية المجمعة من خلال التركيز على اهم الإجراءات المتبعة في هذا الميدان.

وقد توصل الى جملة من النتائج أن التجميع في الجزائر يعد ظاهرة حديثة النشأة، تترجم واقع الاقتصاد الجزائري الذي لا يزال يشهد مرحلة التأقلم مع متطلبات العولمة، فالمشرع الجزائري لم يخصص نصوصا لتنظيم محاسبة المجمّع الا حديثا أين ألزم الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للادخار أو المسعّرة في البورصة بإعداد حسابات مجمّعة ونشرها، وأنّ ظاهرة التجميع في الجزائر تتشكل من خلال مجموعة من شركات لغرض تحقيق منافع اقتصادية، فأغلبها غير مسعّرة في البورصة بمعنى أنها تبتعد نوعا ما عن البعد الاقتصادي للشركة القابضة.

**سادسا: (مقدمي أحمد،2006)[3]**

تناول الباحث في دراسته النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات، وقد قام بطرح الإشكالية ما مدى تطبيق النظام المحاسبي والجبائي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر، بهدف معرفة أهم الإجراءات العملية الخاصة بالنظام المحاسبي لمجمع الشركات، وكذلك

[1]Meyssonnier, F. et F. Pourtier , Contrôle du périmètre et périmètre de contrôle–Réflexion sur le système d'information comptable des groupes**, " Comptabilité-Contrôle-Audit"**, 2013.

[2] زرموت خالد ،" **ادماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر"**، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010.

[3] مقدمي أحمد،"**النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات**، دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2006.

معرفة النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات والمزايا المقدمة لهذا التنظيم، وقد اعتمد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث استخدم المنهج الوصفي في تبيان هذا التنظيم وعرض النظام المحاسبي والجبائي الخاص به في دول مختلفة، اما المنهج التحليلي فقد استخدمه في المقارنة بين الأنظمة وفي دراسة الحالة.

وقد تم التوصل الباحث لأهم النتائج وهي أن الخاصية الأساسية التي تميز مجمع الشركات تتمثل في تمتع كل الشركات المكونة للمجمع بشخصية معنوية خاصة بها من الناحية القانونية، أما من الناحية الميدانية فشركات المجمع تشكل فيما بينها وحدة اقتصادية، وتقنية التجميع هي تقنية جديدة، لوجود ضعف في النصوص التشريعية وذلك وجود امر واحد يحدد كيفيات اعداد الحسابات المجمعة و لا يعطي جميع مراحل التجميع بطريقة واضحة وشاملة، و أمر آخر يسرد الحسابات التي تستخدمها الشركات المجمعة، أما فيما يتعلق بالجانب الجبائي فان مجمع الشركات يحظى بمعاملة خاصة، اذ أصبحت الشركة المسيطرة على الشركات الأخرى هي المكلفة الوحيدة أمام الإدارة الجبائية .

**سابعا: دراسة (paola andrei ,and al2005)[1]**

قدمت هذه الورقة تحليلا أوليا على المتغيرات الرئيسية، نتيجة ادخال معايير المحاسبة المالية الدولية في عملية صياغة البيانات المالية المجمعة مع اشارة خاصة لكل من نطاق التجميع، شهرة المحل، مصالح الأقليات، القضاء على المعاملات بين شركات المجمع، مع احترام لمبادئ المحاسبة الايطالية المعتمدة وطبقت هذه الدراسة على عينة مكونة من 191 شركة في ايطالية و المدرجة في بورصة ميلانو والناشطة في قطاعي الصناعات التحويلية والخدمات لسنة 2003، وتم الاعتماد على المنهج التجريبي لتحليل مشكلة الدراسة .

وقد خلصت نتائج الدراسة الى أن ادخال معايير المحاسبة الدولية والتطبيق الفوري في اعداد البيانات المالية المجمعة للشركات المدرجة يتطلب هذا الاخير مواجهة عدد كبير من المشاكل والتغيرات ويعود سببها الاول أساسا التي تم حصرها تلك التي تتعلق بمفهوم الرقابة التي اتخذت كمرجع من قبل IAS والتي تسيطر حتى من دون وجود صلة الاستثمار، وأشارت الدراسة إلى أن هناك مالا يقل عن 68,88% من الشركات التابعة تم استبعادها من مجال التجميع دون تقديم أسباب الاستبعاد . واخيرا عدم وجود افصاحات متعلقة بكيفية تشكيل وعروض اختلافات التجميع السلبية .

## المطلب الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

مجمل الدراسات التي تم عرضها في المطلب السابق تناولت شق من الموضوع المعالج من خلال هذه الدراسة، فقد ركزت مجمل الدراسات على كيفية تجميع القوائم المالية، سنحاول المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة بإبراز أوجه الشبه و اوجه الاختلاف.

[1] Paolo Andrei, and al, The impact of the adoption of International Accounting Standards (IFRS) on consolidated financial statements of Italian enterprises**, article in SSRN Electronic Journal**, May 2005.

حيث ان دراستنا تشابهت مع دراسات السابقة في الجانب النظري لدراسة فقد تم التطرق الى مفهوم مجمع الشركات، اجراءات وطرق التجميع، ومحيط التجميع وكل ما هو متعلق بموضوع المجمعات.

اما أوجه الاختلاف فتمثلت في اختلاف متغيرات الدراسة بين دراستنا والدراسات السابقة حيث انها لم توجد دراسة واحدة اخذت نفس المتغيرات، ومن حيث الهدف، كذلك من حيث الجانب التطبيقي للدراسة فقد تطرقت أغلب الدراسات السابقة الى موضوع تجميع الحسابات (القوائم المالية)، بالإضافة الى اختلاف في عينة الدراسة وفي الفترة الزمنية .

## خلاصة الفصل:

بناء على ما تم عرضه، نستنتج أن سيرورة تجميع الحسابات تعتمد على أدوات تقنية وتنظيمية لإعدادها، بحيث تتولى الشركة الأم العملية، وذلك عن طريق القيام بمجموعة من الاجراءات التي تسمح بتوفير كل متطلّبات مجال العمل والتسيير قصد الخروج بيانات مالية مجمعة قابلة للاستعمال ولتوفير الإطار الملائم لمباشرة تجميع الحسابات فإنه من الضروري تحديد أولا قبل كل شيء محيط المجمّع بمعنى تشخيصه، مما يسمح بتحديد الهيئات المنتمية لمجال التجميع من جهة، والهيئات التي يتم استبعادها

من جهة اخرى، وهنا يأتي دور نسبة الرقابة في تحديد هذا المجال، ونوع الارتباط القائم بين الفروع والهيئات التابعة، فضلا عن تحديد كل من حصة المجمّع والحصة التي هي خارج المجمّع (حقوق الاقلية) وهذا بعد تحديد نسبة الفائدة.

# الفصل الثاني:
# دراسة أثر تغير محيط التجميع
# ونسبة المساهمة على جودة
# التقارير المالية لمجمع ENSP

**تمهيد:**

لفهم الجوانب النظرية للموضوع وتكملة له، كان لابد من دراسة تطبيقية نقوم من خلالها بالاطلاع على ممارسة اعداد القوائم المالية المدمجة في المؤسسة الجزائرية، وتتبع مراحل اعدادها، والاساليب المستعملة في ذلك، ولقد اخترنا ان تكون دراستنا التطبيقية في المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبارENSP.

وسنتناول هذه الدراسة الميدانية من خلال ثلاث مباحث، في المبحث الأول نقدم مجمع ENSP، أما المبحث الثاني فيتم فيه دراسة سيرورة عملية التجميع داخل ENSP، وكيفية تقييم العناصر الرئيسية للميزانية ثم نتطرق الى العمليات التحضيرية التي تسبق التجميع والتي يتم من خلالها تحديد نطاق الت، وسنتناول في المبحث تطور القوائم المالية للمجمع. فكان تقسيم الفصل كالتالي:

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع ENSP

المبحث الثاني: القوائم المالية ومحيط التجميع لمجمع ENSP؛

المبحث الثالث: تطور القوائم المالية المجمعة لمجمع ENSP.

## المبحث الأول: تقديم عام لمجمع ENSP

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث، و المتمثلة في الفصل الأول، نقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع، وذلك بإجراء دراسة ميدانية على المؤسسة الوطنية لخدمات الابار، محاولين ابراز الجوانب المتعلقة بموضوع دراستنا

### المطلب الأول: تعريف المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

#### الفرع الأول: نشأة و تعريف المؤسسة

مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار هو واحد من أهم الفروع الاستراتيجية المنبثقة عن المؤسسة الأم سونا طراك تعود نشأته الى الفاتح من شهر أوت عام 1981م بموجب المرسوم رقم 81- 174، المتعلق بإعادة هيكلة قطاع الطاقة و الصناعات البتروكيميائية في الجزائر، فهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات شكل قانوني يتمثل في مؤسسة ذات أسهم، رأس مالها يبلغ 00 000 000 000 8دج تساهم فيه مؤسسة سوناطراك بنسبة 100 % ، وهي مجمع بترولي رأس مال كبير من الخبرة و المهارة المتراكمة منذ أكثر من 30 سنة في مجال خدمات الآبار يبلغ تعداد عمالها أكثر من 3000 عامل يقع المقر الاجتماعي للمؤسسة بمدينة حاسي مسعود البترولية ولاية ورقلة ص.ب 83.

**الشكل رقم 2. 1: بطاقة فنية عن المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار**

| |
|---|
| **–اسم الشركة:** المؤسسة الوطنية لخدمات الآبارENSP |
| **–الشركة الأم** : سوناطراك100% |
| **– الشكل القانوني:** مؤسسة اقتصادية ذات طابع خدماتي (epe/spa) |
| **–رأس المال الاجتماعي:** شركة ذات أسهم برأس مال اجتماعي 00 000 000 000 8 دج بما يعادل 000 80سهم |
| **–عدد العمال:** أكثر من 500 2 عامل |
| **–الرقم الضريبي:** 09993001225543 |
| **–رقم السجل التجاري:** 9980122445 بتاريخ 12/07/2009 |
| **–عنوان ومقر الشركة:** المنطقة الصناعية ص،ب83،حاسي مسعود30500ولاية ورقلة |
| **–موقعها على الانترنت:**www.enspgroup.com |

**المصدر:** من اعداد الطالبة بناء على وثائق داخلية للمؤسسة

**الفرع الثاني: تنظيم وأنشطة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار**

نتطرق ضمن هذا العنصر الى كل من الهيكل التنظيمي للمؤسسة

1. **المديريات الوظيفية:** وتتمثل
   - ✓ مديرية المالية والمحاسبة؛
   - ✓ مديرية القيادة الاستراتيجية؛
   - ✓ مديرية الموارد البشرية؛
   - ✓ مديرية تطوير الأعمال؛
   - ✓ مديرية المراجعة والتدقيق؛
   - ✓ المديرية القانونية؛
   - ✓ مديرية الاتصال؛
   - ✓ مديرية الجودة والوقاية والأمن؛
   - ✓ مديرية الامداد واللوجستيك.

2.**المديريات العملية:** وتتمثل في

- مديرية الزجر (SNUBBING): ومهامها الرئيسية اخراج الأنابيب غير صالحة وتغييرها بأخرى جديدة (DESCENTE-REMONTEE CONCENTRIQUE) كما تمتلك وسائل لاسترجاع الأدوات العالقة داخل الآبار، وصيانة عن طريق اعادة الحفر عند تسرب الرمال والأتربة فيها.

- مديرية اختبار الآبار وخط الأسلاك(WIRE LINE WELL TESTING): هذه المديرية تهتم بإنزال مختلف أجهزة القياس عن طريق أسلاك حديدية، والقيام بالقياسات المختلفة( الضغط، الحرارة...) إضافة الى القيام بقياس ضخ آبار البترول واستخراج نماذج للبترول الخام لمعرفة تركيبة مكوناته الأساسية.

- مديرية حماية البيئة(DPE): تهتم بتنظيف وإعادة طلاء أحواض تخزين المحروقات، نقل البترول في شاحنات ذات صهريج في حالة خلل أو تنظيف الأنابيب ونزع الرمال من موانع الإنتاج والتخزين في حالة الزوابع الرملية.

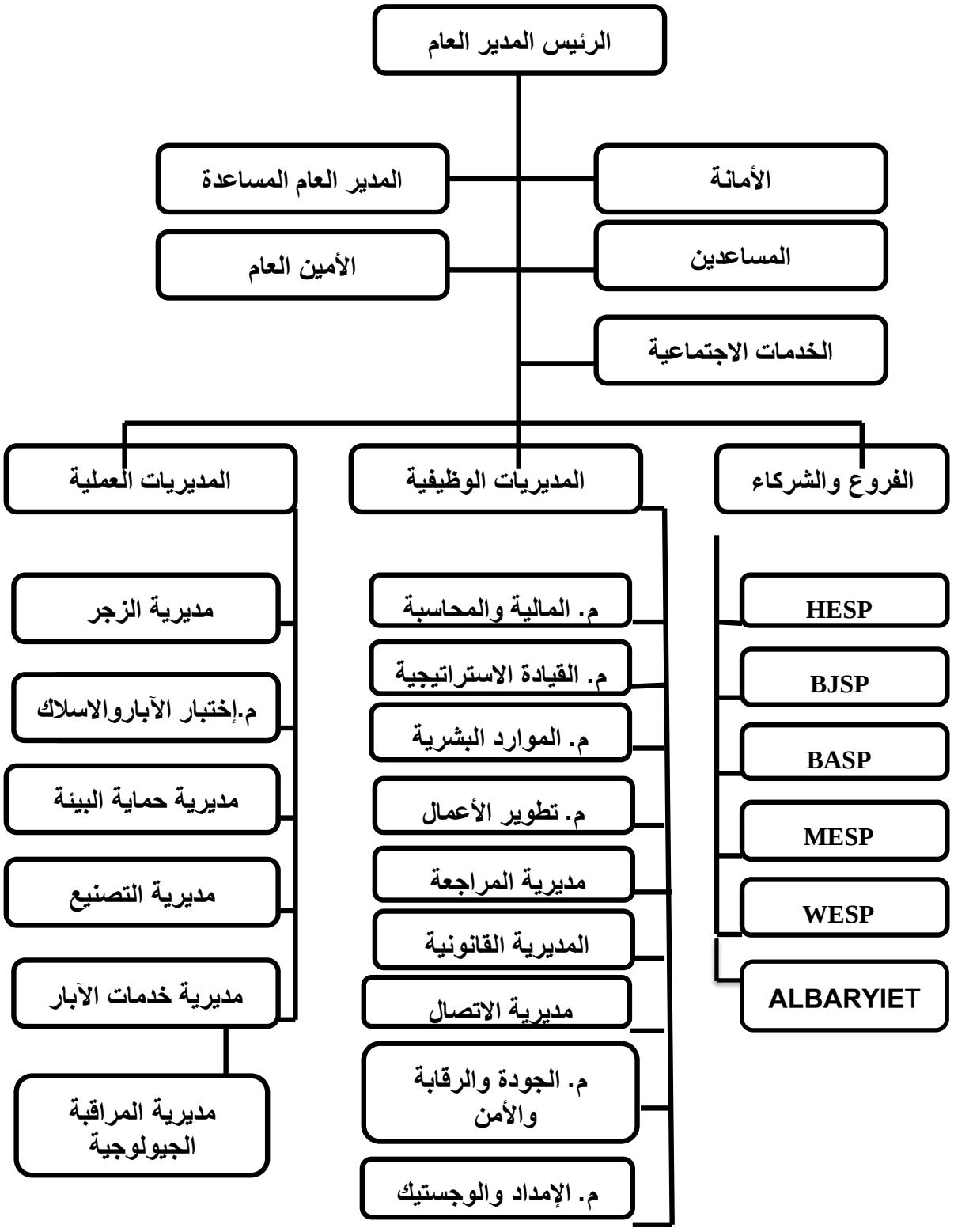
- مديرية تصنيع أدوات الحفر(FABRICATION): متخصصة في صنع وتصليح أدوات الحفر والتنقيب الموجهة للصناعة المنجمية والبترولية.

- مديرية خدمات الآبار(Well services): في اطار البحث المتواصل لعصرنة وتنويع النشاطات، أنشأ مجمع ENSP مديرية جديدة تتمثل في مديرية خدمات الآبار مهامها الأساسية هي: صيانة الآبار، صيانة مصانع ومراكز الإنتاج، مراقبة تآكل الأدوات، تفتيش وصيانة لمنشآت.

- مديرية المراقبة الجيولوجية(MUD LOGGIND ): متخصصة في دراسة الطبقات الصخرية لمعرفة مكوناتها.

وللتوضيح أكثر يمكننا تقديم المديريات السابقة الذكر في الهيكل التنظيمي الآتي

الشكل رقم 2. 2: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (مترجم):




**المصدر** : من موقع المؤسسة الالكتروني (www.groupensp.com )

## المطلب الثاني: فروع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

سنتناول في هذا المطلب أهم المعلومات لمجمع ENSP حول الفروع، ويمكننا تلخيص فروع وشركاء المؤسسة في الجدول الآتي:

**الجدول رقم 2. 1: فروع وشركاء المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار**

| الفروع والشركاء | تاريخ الانشاء | حصة الشريك | المهمة |
|---|---|---|---|
| BJSP( BJ services aux puits) | 1986 | ENSP49% BIKER51% | وضع الاسمنت على حدود آبار البترول وتنشيط آبار البترول |
| WESP(Waterford entreprise de services aux puits) | 1994 | ENSP49% Weatherford51% | الاختصاص فيما يسمى المفتاح التلقائي الذي يسمح بغلق وفتح الأنابيب من جهة، وقطع الانابيب عند وضعها على راس البئر من جهة أخرى. |
| MESP (méditerranéen environnemental services pétroliers ) | 1998 | ENSP49% Medess51% | معالجة نفايات الأوحال المستعملة من طرف المؤسسات خلال الحفر، والاهتمام بالمشاكل البيئية والنفايات. |
| HESP (Haliburton entreprise de services aux pétroliers ) | 1999 | ENSP51% Halliburton49% | تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بخصائص البئر في الزمن الفعلي. |
| BASP (braoid Alegria services aux puits ) | 2003 | ENSP40% Baroid-halliburton 60% | توفير السوائل التي تستعمل في عمليات حفر الآبار. |

**المصدر**: من وثائق المؤسسة

**الفرع BASP**: ظهر هذا الفرع في سنة 2003 وهو عبارة عن ثاني عقد شراكة بين مجمع ENSP وشركة Braoid Alegria services aux puits يختص هذا الفرع في صناعة السوائل الضرورية أثناء عملية الحفر والمتعلقة بإزالة الطين الذي يعيق العملية ويساهم المجمع بحصة 40بالمائة.

**الفرع WESP**: وهو نتيجة لعقد شراكة موقع بين مجمع ENSP وشركة Waterford والمتخصصة في الخدمات البترولية سنة 1994 ويساهم المجمع بنسبة 49بالمائة ويتمثل تخصص هذه الشركة في مايسمى المفتاح

التلقائي الذي يسمح بغلق(تثبيت) وفتح الأنابيب من جهة، ومن جهة أخرى قطع الأنابيب عند وضعها على رأس البئر.

**الفرع HESP**: أنشأ هذا الفرع سنة 1999 وهو عبارة عن عقد شراكة مبرم بينن مجمع ENSP وشركة HALLIBURTON مهمة هذا الفرع هو القيام بما يعرف بعمليةLOGGIND والغرض من هذه الخدمة هو توفير البيانات وخصائص البئر ورصدها في شكل منحنى، ويساهم المجمع بنسبة **51**بالمائة من هذا الفرع.

**الفرعBJSP**: تأسس هذا الفرع سنة 1986 بالشراكة بين مجمع ENSP وشركة BJ SERVICE وهي شركة أمريكية متعددة الجنسيات متخصصة في الخدمات البترولية ويقدم هذا الفرع العديد من النشاطات وهي وضع الإسمنت في الآبار(Cimentation)، تنشيط الآبار(stimulation)، عمليات الضخ(pompage)، لف الأنابيب (coled tubing)، وللمجمع نسبة 49بالمائة من الفرع.

**الفرعMESP**: وهو نتيجة لعقد شراكة موقع بين مجمع ENSP وشركة MEDES الايطالية والمتخصصة في حماية البيئة أبرم في سنة 1998 وهو مكلف بمعالجة النفايات المترتبة عن عملية استخراج البترول وتطهير المحيط من المخلفات الناجمة عن عملية استغلال الآبار وللمجمع نسبة 49 بالمائة من الفرع.

**الفرع ALBARYTE**: وهو نتيجة لعقد شراكة موقع بين ENSPوشركة ALBARYIET وللمجمع نسبة 20 بالمائة من الفرع.

## المبحث الثاني: القوائم المالية ومحيط التجميع بمجمع ENSP

يقوم مجمع **ENSP** بإعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي كما يتم تقييم عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي والاعتبارات الجبائية، أما تحديد محيط التجميع فيتم وفقا للقانون التجاري الجزائري.

### المطلب الأول: سيرورة عملية التجميع في مجمع ENSP

تكون القوائم المالية المدمجة والمتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج بنفس شكل ومحتوى القوائم المالية الفردية مع ابراز الحسابات المتعلقة بالتجميع وعمليات التجميع التي يجب اظهارها في الملحق.

**أولا: يتضمن هذا الملحق كل المعلومات التي تسمح بتقدير الأصول، الوضعية المالية ونتيجة المجمع، ويوضح بالخصوص:**

- ❖ المبادئ المحاسبية وطرق التجميع المعتمدة؛

- ❖ طرق التقييم المطبقة على الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حسابات النتائج؛
- ❖ المقر الاجتماعي وجزء رأس المال المحاز بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسات المستبعدة من نطاق التجميع والأسباب التي أدت لهذا الاستبعاد؛
- ❖ رقم الأعمال للمجمع مقسم بحسب الأنشطة والمناطق الجغرافية؛
- ❖ حقوق وديون المجمع مقسمة بحسب الاستحقاق(قصيرة، متوسط، وطويلة الأجل)؛
- ❖ فعالية المجمع.

**ثانيا: المبادئ المحاسبية وطرق التجميع المعتمدة:**

**1. المبادئ المحاسبية المعتمدة:**

- ❖ الدورية: يجب تقديم القوائم المالية المجمعة على الأقل مرة في السنة؛
- ❖ استقلالية الدورات؛
- ❖ مبدأ وحدة الكيان: يظهر الكيان كوحدة مستقلة عن المالكين؛
- ❖ مبدأ الوحدة النقدية؛
- ❖ مبدأ الأهمية النسبية؛
- ❖ مبدأ الحيطة والحذر؛
- ❖ مبدأ إستقرارية الطرق؛
- ❖ مبدأ التكلفة التاريخية؛
- ❖ مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛
- ❖ مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- ❖ مبدأ عدم المقاصة؛
- ❖ مبدأ الصورة الصادقة.

**2. طرق التجميع المعتمدة:**

بحسب المادة 41 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26-05-2008 والمتضمن النظام المحاسبي المالي: والذي ينص على أنه من أجل إدماج حسابات المجموعة فإن هناك طريقتين للتجميع بحسب مستوى التبعية للمؤسسة الأم وتتمثل الطريقتين في: التكامل الشامل، طريقة المعادلة.

وبالنسبة لمجمع ENSP فإنه يستعمل الطريقتين عند إعداد الحسابات المدمجة للدورة المحاسبية ويتم ذلك بحسب مستوى تبعية الشركات ضمن نطاق التجميع والتي تتراوح ما بين 40% الى 50% .

**2-1 التكامل الشامل:**

يتم التكامل الشامل في مجمع ENSP ما بين المؤسسة الأم و (HESP)و(BJSP) وذلك وفق الخطوات التالية:

أ. ادماج الميزانيات: يتم الادماج الشامل لميزانية الشركتين التابعتين (BJSP) ،(HESP) عبر أربع مراحل:

1. تجميع العناصر الرئيسية لميزانية (HESP ، BJSP و ENSP)
2. استبعاد العمليات المتبادلة:

يتم استبعاد العمليات المتبادلة ما بين (HESP ، BJSP،ENSP) بعد التأكد من تماثلها من الطرفين

3. توزيع رأس المال المتراكم ما بين حصة الشركة الأم (ENSP) والمساهمين الآخرين في(HESP) و (BJSP) أي توزيع رأس المال والاحتياطات والنتيجة ما بين الشركة الأم وحقوق الأقلية.
4. الاستبعاد من الأصول المدمجة مساهمات المؤسسة الأم في (HESP) و(BJSP): يتم استبعاد أسهم (HESPو BJSP) والمحاز عليها من طرف الشركة الأم فائض بقيمة الحيازة وذلك بطرحها من ميزانية المؤسسة الأم ومن حصة رؤوس الأموال الخاصة ب(HESPو BJSP) التي تعود الى المؤسسة الأم، يمثل الفائض ما بين رأس المال وقيمة حيازة الأسهم فائض في القيمة ( فارق في التجميع ).

ب. ادماج جدول حسابات النتائج: ويتم عبر أربعة مراحل:

1. تجميع العناصر الرئيسية لجدول حسابات النتائج(BJSP, HESP, ENSP )
2. استبعاد الأعباء والايرادات المتبادلة ما بين BJSP,HESP وENSP بعد التأكد من المطابقة؛
3. توزيع النتيجة المجمعة وذلك بإضافة لنتيجة المؤسسة الأم حصتها من نتيجة (HESP) و(BJSP)؛
4. إبراز حقوق الأقلية وحصة المساهمين الآخرين ففي (HESP)و(BJSP).

**2-2 طريقة المعادلة**

**أ.** تجميع الميزانية:

بالنسبة للكيانات المشاركة (ALBARYTIE,MESP,BASP,WESP) فتتم عملية الإدماج عن طريق المعادلة وذلك بحساب الحصة من رؤوس اموال هذه الشركات والتي تعود إلى المؤسسة الأم، واستبدالها بإلغاء قيمة حيازة المساهمات الموجودة على مستوى الميزانية الأم(ENSP)

يوزع فائض القيمة المتحصل عليه من طريقة المعادلة ما بين الاحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة، وعلى مستوى الميزانية المجمعة الناتجة من ادماج (BJSP, HESP-ENSP) يتم استبعاد قيمة مساهمات الكيانات المشاركة من حساباتها وذلك بجعل حساب سندات المعادلة دائنا.

**ب.** تجميع جدول حسابات النتائج:

في ظل غياب تجميع الأعباء والايرادات عند استعمال طريقة المعادلة فإن جدول حسابات النتائج المجمع سوف يبرز لنا فقط أعباء ونواتج الشركة الأم والشركة التابعة(HESP)و(BJSP) مع اضافة حساب (الحصة من نتيجة كيانات طريقة المعادلة) والتي تمثل الحصة التي تعود للمؤسسة الأم من نتائج ALBAYIET, MESP, BASP, WESP

## المطلب الثاني: العمليات التحضيرية للتجميع المحاسبي في مجمع ENSP

يتم إعداد القوائم المالية المدمجة في مجمع( ENSP) وفق أسلوب التجميع المباشر وذلك لغياب مجمعات فرعية.

- يتم إعداد الحسابات المجمعة في مجمع( ENSP) وفق مستوى تبعية المؤسسات الداخلة ضمن نطاق المجمعة والتي تتراوح ما بين 51% إلى% 20.

**في سنة 2013**:

- تعتبر( HESP) فرع وذلك لأن المؤسسة الأم تحوز على 51 %من رأس مالها وتمارس المراقبة ومنه يتم إدماج( HESP) بطريقة التكامل الشامل.

- أما بالنسبة لBASP, BJSP, WESP, MESP فإنها تمثل كيانات مشاركة وذلك لامتلاك المؤسسة الأم على التوالي نسب: 40%, 49, 49%, 49% من رأس المال وتمارس فيها النفوذ الملحوظ ومنه يتم إدماج هذه الكيانات المشاركة بطريقة المعادلة.

**في سنة 2014:**

_ تغير محيط التجميع حيث تم اضافة الفرع (ALBARYTIE) وتمثل كيان مشارك وذلك لامتلاك المؤسسة الام نسبة 20% من رأس المال وتمارس فيها التأثير البارز ومنه يتم ادماج هذا الكيان المشارك بطريقة المعادلة.

**في سنة 2015:**

- أصبح شركة (BJSP) فرع وذلك لأن المؤسسة تحوز على 51% من رأس مالها وتمارس المراقبة ومنه يتم ادماج (BJSP) و(HESP) بطريقة التكامل الشامل.

- أما بالنسبة ل BASP, ALBARYIET, WESP, MESP فإنها تمثل كيانات مشاركة وذلك لامتلاك المؤسسة الأم على التوالي نسب: 40%, 49%, 20%, 49% من رأس المال وتمارس فيها النفوذ الملحوظ ومنه يتم إدماج هذه الكيانات المشاركة بطريقة المعادلة.

- لا يوجد إقصاءات لشركات تابعة من محيط التجميع المحاسبي بالنسبة مجمع ENSP

**الجدول رقم 2. 2: نطاق التجميع المحاسبي**

| الاسم | المقر | نوع الارتباط | نسبة الرقابة | نسبة الفائدة | طريقة التجميع |
|---|---|---|---|---|---|
| HESP | Zone Industrielle BP 109<br>Hassi Messaoud | مباشر | %51 | % 51 | تكامل شامل |
| BJSP | Business Center pin<br>maritime Mohammadia Alger | مباشر | % 51 | %51 | تكامل شامل |
| WESP | Zone Industrielle BP 85<br>Hassi Messaoud | مباشر | %49 | %49 | طريقة المعادلة |
| WESP | 07rue Raoul Payen<br>Hydra Alger | مباشر | %49 | %49 | طريقة المعادلة |
| BASP | Zone Industrielle BP 86 | مباشر | | %49 | طريقة المعادلة |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Hassi Messaoud | | %40 | | |
| ALBARYTIE | 07rue Raoul Payen<br>Hydra Alger | مباشر | <br>%20 | <br>%20 | طريقة المعادلة |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بناء على وثائق داخلية للمجمع

## المبحث الثالث: تطور القوائم المالية المجمعة

سنحاول في هذا المبحث التطرق الى نسب النمو اي التطور الذي حدث للقوائم المالية المجمعة خلال سنوات الدراسة والمتمثلة في سنة 2013 ، 2014 و 2015 ، بالإضافة الى حساب المردوديات، المردودية المالية والمردودية الاقتصادية للمجمع .

### المطلب الأول: نسب النمو للقوائم المالية

سنتطرق في هذا المطلب الى نسب النمو لكل من جدول حسابات النتائج، جدول حركة رؤوس الأموال الخاصة و الميزانية لسنوات الدراسة الثلاث 2013، 2014، 2015.

#### الفرع الأول: نسب النمو لجدول حسابات النتائج

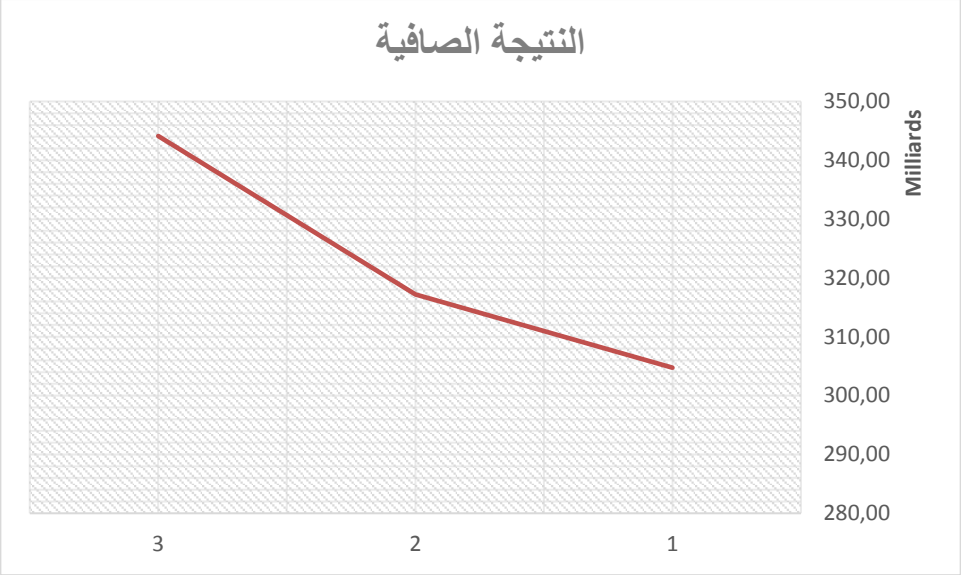
1. **النتيجة الصافية**

**الجدول رقم 2. 3: معدل النمو لنتيجة الصافية للمجمعة**

| السنوات | 2013 | 2014 | معدل النمو | 2015 | معدل النمو |
|---|---|---|---|---|---|
| **النتيجة الصافية** | 3 047 507 392 84 | 3 172 145 056 91 | 0.0408 | 3 441 180 198 15 | 0.0848 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الشكل رقم 2. 3: تطور النتيجة الصافية المجمعة**




**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-3)

**التعليق :**

نلاحظ من خلال الجدول والمنحنى اعلاه أن النتيجة الصافية للمجمع في ارتفاع مستمر على مدرا الثلاث سنوات حيث كان معدل النمو بين سنة 2013 و 2014 يقدر بحوالي 4% وبين سنة 2014 و 2015 يقدر بحوالي 8% حيث نلاحظ أن تغير محيط التجميع ونسبة المساهمة كانت بين سنة 2013 و سنة 2014 بانضمام فرع جديد للمجمع بنسبة 20%، وفي سنة 2015 ارتفعت نسبة الفرع BJSP من 49% الى 51 % انتقلت من طريقة المعادلة الى طريقة التكامل الشامل، وهذا اثر بالإيجاب على النتيجة الصافية للمجمع.

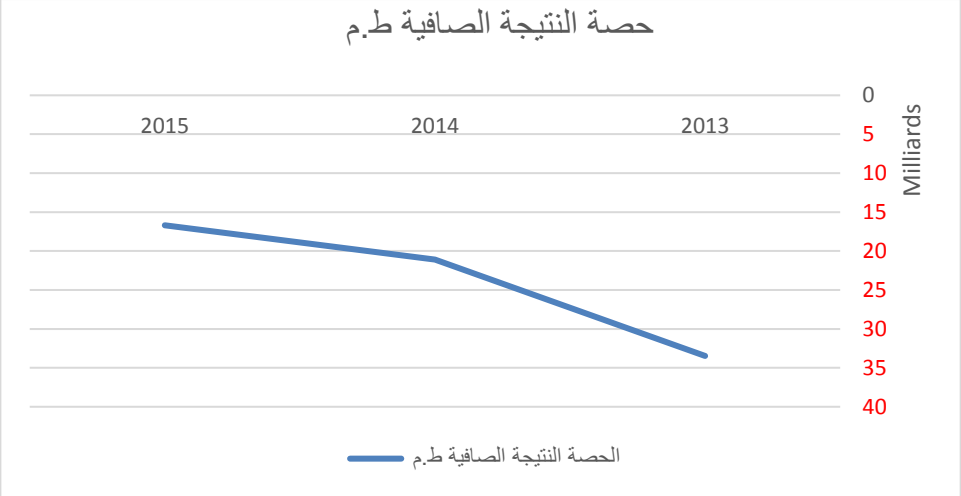
**2- حصة النتيجة الصافية للمؤسسة طريقة المعادلة**

**الجدول رقم 2. 4: تطور حصة النتيجة الصافية للمؤسسة طريقة المعادلة**

| السنوات | 2013 | 2014 | معدل النمو | 2015 | معدل النمو |
|---|---|---|---|---|---|
| **حصة النتيجة الصافية ط.م** | -334 692 903 31 | -211 023 130 68 | -36.95 | -166 938 918 17 | -20.89 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الشكل رقم 2. 4: تطور حصة النتيجة الصافية طريقة المعادلة**




**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-4)

**التعليق:**

نلاحظ من خلال الشكل والجدول أعلاه أن حصة النتيجة الصافية لطريقة المعادلة كانت سالبة على نحو ثلاث سنوات على التوالي حيث نلاحظ أن معدل النمو بين سنة 2013 و 2014 يقدر بحوالي36.95-% وبين سنة 2014 و 2015 يقدر بحوالي 20.89-%، أي ان التغير في محيط التجميع وفي نسبة المساهمة كان له أثر سلبي على حصة النتيجة الصافية طريقة المعادلة.

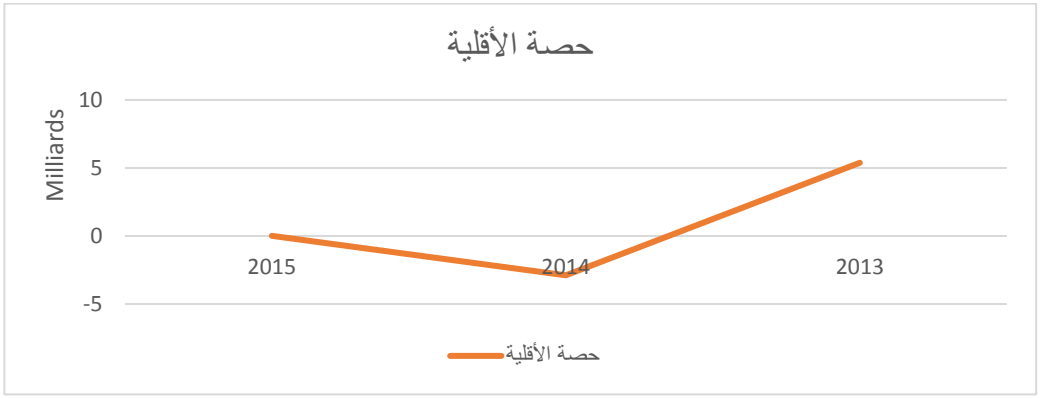
**3. حصة الأقلية**

**الجدول رقم 2. 5: معدل نمو حصة الأقلية**

| سنوات | 2013 | 2014 | معدل النمو | 2015 | معدل النمو |
|---|---|---|---|---|---|
| حصة الأقلية | 53 787 013 77 | -28 887 279 54 | -1,5370 | 203 213 704 00 | -8,0347 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الشكل رقم 2. 5: تطور حصة الأقلية**




**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-5)

**التعليق:**

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ ان حصة الأقلية في سنة 2013 كانت مرتفعة جدا ولكن في سنة 2014 شهدت انخفاض والشكل اعلاه يوضح ذلكّ، بينما في سنة 2015 ارتفعت الحصة من جديد، اي ان تغير محيط التجميع في سنة 2014 أثر بالسلب على حصة الأقلية وفي سنة 2015 كان له تأثير ايجابي.

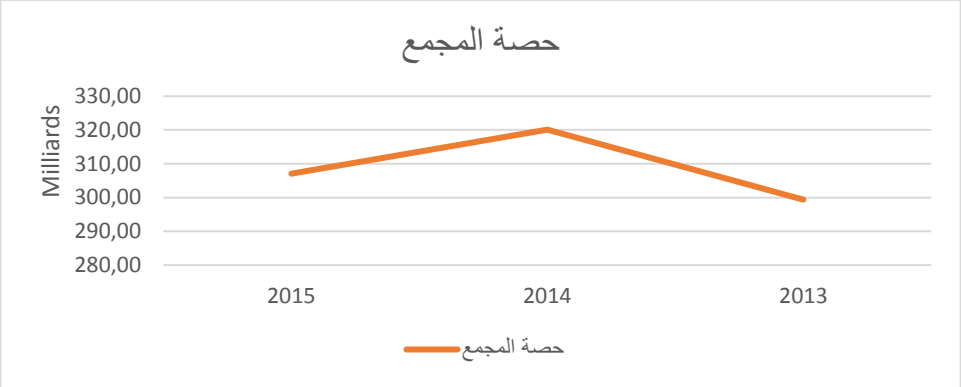
## 4. حصة المجمع

**الجدول رقم 2. 6: معدل نمو حصة المجمع**

| سنوات | 2013 | 2014 | معدل النمو | 2015 | معدل النمو |
|---|---|---|---|---|---|
| حصة المجمع | 2 993 720 379 07 | 320 103 233 645 | 0,069 | 3 071 027 575 98 | -0,040 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الشكل رقم 2. 6: تطور حصة الأقلية**




**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-6)

**التعليق:**

حصة المجمع من خلال الجدول نلاحظ ان معدل النمو بين سنة 2013و 2014 يقدر بحوالي 6% بينما انخفضت الحصة بين سنة 2014 و 2015 بنسبة تقدر حوالي 4-%، يعني ان حصة المجمع في سنة 2014 كانت مرتفعة أي التغير الذي حدث في محيط التجميع كان لع أثر ايجابي، اما بالنسبة لسنة 2015 كان له أثر سلبي.

**الفرع الثاني: نسب النمو لحركة رؤوس الأموال الخاصة**

قبل التطرق لنسب نمو حركة رؤوس الاموال الخاصة لابد من حساب جداول حركة رؤوس الاموال لسنوات الثلاثة 2013، 2014، 2015

**أولا: حساب حركة رؤوس الأموال لسنوات الدرسة**

**الجدول رقم 2. 7: توزيع رؤوس الأموال الخاصة ما بين الشركة الأم و HESP لسنة 2013**

| الفروع | الاحتياطات المجمعة | النتيجة | ترحيل من جديد | رأس المال الصادر | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| ENSP | 13 227 027 875 55 | 3 272 430 880 29 | | | 16 499 485 755 84 |
| HESP | 1 706 126 080 60 | 55 982 402 09 | 485 559 949 12 | | 2 247 668 431 80 |
| **حصة المجمعة** | 14 933 153 956 15 | 3 328 413 282 38 | 485 559 949 12 | | 18 747 127 187 64 |
| **حصة الأقلية** | 1 639 219 175 47 | 53 787 013 77 | 466 518 382 48 | 588 000 000 00 | 2 747 524 571 73 |
| المجموع | 16 572 373 131 62 | 3 382 200 296 15 | 952 078 331 60 | 588 000 000 00 | 21 494 651 759 37 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول بأنه تم إدماج 51% لفرع HESP و100 % لكل من الاحتياطات ونتيجة المؤسسة الأم للحصول على حصة المجمع.

يمثل مبلغ 73 571 524 747 2 حصة الأقلية والتي تمثل 49% من رأس المال والاحتياطات ومبلغ ترحيل من جديد والنتيجة لفرع HESP.

**الجدول رقم 2. 8: توزيع رؤوس الأموال الخاصة ما بين الشركة الأم و HESP لسنة 2014**

| الفروع | الاحتياطات المجمعة | النتيجة | ترحيل من جديد | رأس المال الصادر | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| ENSP | 16 399 458 755 84 | 3 479 592 431 11 | | | 19 879 051 186 95 |
| HESP | 1 762 108 482 68 | -30 066 352 17 | 485 559 949 11 | | 2 217 602 079 63 |
| حصة المؤسسة المجمعة | 21 394 651 759 37 | 3 172 145 056 91 | 485 559 949 11 | | 46 984 761 506 29 |
| حصة الأقلية | 169 930 061 89 | -28 887 279 54 | 466 518 382 48 | 588 000 000 00 | 2 718 637 292 19 |
| **المجموع** | **38 650 270 695 90** | **3 143 257 777 37** | **952 078 331 59** | **588 000 000 00** | **95 124 307 154 23** |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول بأنه تم إدماج 51% لفرع HESP و100 % لكل من الاحتياطات ونتيجة المؤسسة الأم للحصول على حصة المجمع، يمثل مبلغ 42 509 279 817 1- حصة الأقلية والتي تمثل 49% من رأس المال والاحتياطات ومبلغ ترحيل من جديد والنتيجة لفرع HESP.

**الجدول رقم 2. 9: توزيع رؤوس الأموال الخاصة ما بين الشركة الأم و HESP وBJSP لسنة 2015**

| | الاحتياطات المجمعة | النتيجة | الترحيل من جديد | رأس المال الصادر | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| **ENSP** | 19 779 051 186 95 | 3 627 991 529 41 | | | **23 407 042 716 36** |
| **HESP** | 2 247 668 431 80 | 23 526 614 83 | -30 066 352 17 | | **2 241 128 694 46** |
| **BJSP** | 1 814 625 879 48 | -118 800 393 77 | -761 565 794 03 | | **934 259 709 07** |
| **حصة المجمع** | 26 899 510 196 11 | 3 274 241 279 98 | 43 352 185 810 39 | | **26 582 431 102 49** |
| **حصة الاقلية** | 99 626 291 869 52 | -91 537 552 31 | -760 587 748 32 | 797 347 600 00 | **4 007 348 342 17** |
| **المجموع** | **47 180 053 333 48** | **35 441 180 198 16** | **-1 552 219 894 52** | **797 347 600 00** | **81 866 361 237 12** |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول بأنه تم إدماج 51% لكل من فرع HESP، BJSP و100 % لكل من الاحتياطات ونتيجة المؤسسة الأم للحصول على حصة المجمع، يمثل مبلغ حصة الأقلية والتي تمثل 49% من رأس المال والاحتياطات ومبلغ ترحيل من جديد والنتيجة لفرع HESP وBJSP.

**ثانيا: حساب نسب النمو لجدول حركة رؤوس الأموال الخاصة لسنوات الدراسة**

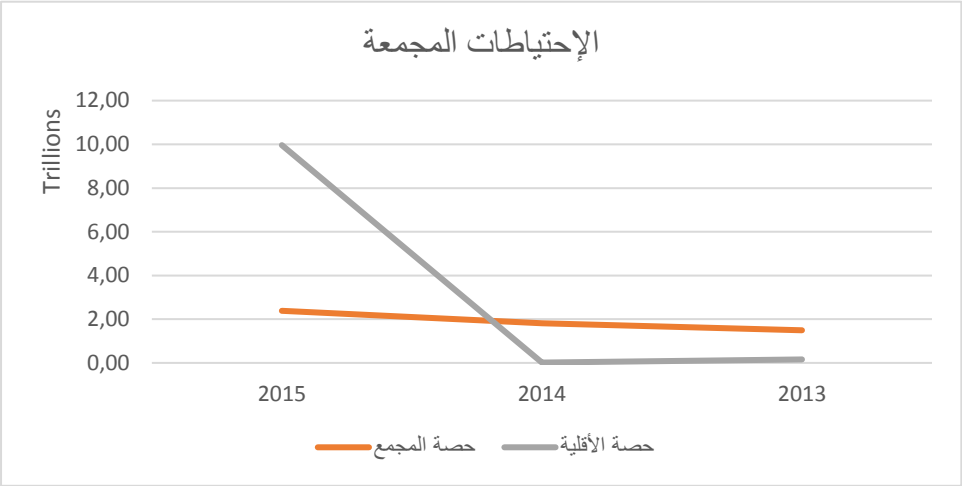
**1 – معدل النمو للاحتياطات المجمعة**

**الجدول رقم 2. 10: معدل نمو الاحتياطات المجمعة**

| السنوات | 2013 | 2014 | معدل النمو | 2015 | معدل النمو |
|---|---|---|---|---|---|
| حصة المجمع | 14 933 153 956 15 | 18 161 567 238 52 | 0,216 | 23 841 345 498 23 | 0,312 |
| حصة الأقلية | 1 639 219 175 47 | 169 930 061 89 | -0,9 | 99 626 291 869 52 | 0,998 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الشكل رقم 2. 7: معدل نمو الاحتياطات المجمعة**




**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-10)

**التعليق:**

يوضح الجدول والشكل اعلاه معدل النمو للاحتياطات المجمعة بالنسبة لحصة المجمع وحصة الأقلية، بالنسبة لحصة المجمع نلاحظ أن الاحتياطات كانت في ارتفاع على مدار الثلاث سنوات حيث كان معدل النمو بين 2013، 2014 يقدر بحوالي 21% وفي 2015 يقدر بحوالي 31%، بينما في حصة الأقلية كانت عكس حصة المجمعة بين سنة 2013 و 2014 منخفضة وفي سنة 2015 شهدت ارتفاع ملحوظ قدره 99%.

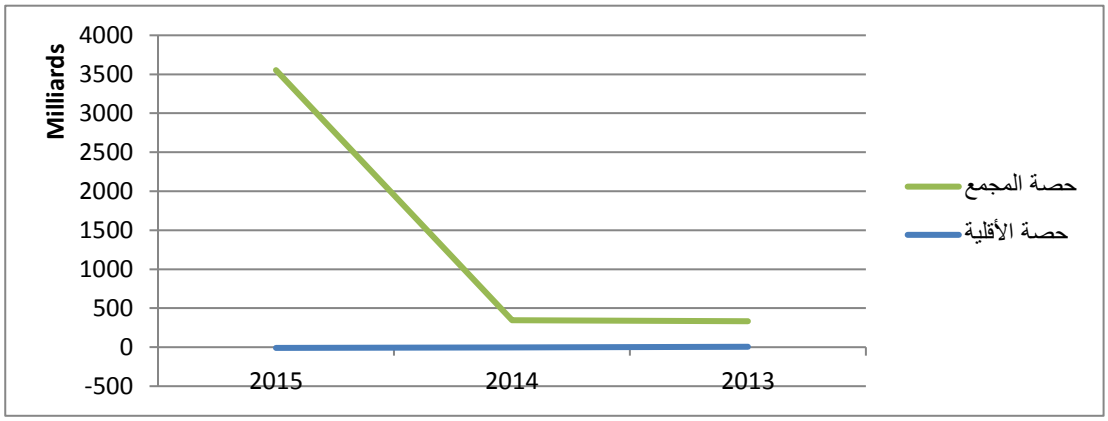
**2 – معدل نمو النتيجة**

**الجدول رقم 2. 11: معدل نمو النتيجة**

| السنوات | 2013 | 2014 | معدل النمو | 2015 | معدل النمو |
|---|---|---|---|---|---|
| حصة المجمع | 3 328 413 282 38 | 3 449 526 078 94 | 0,036 | 35 532 717 750 47 | -0,0181 |
| حصة الأقلية | 53 787 013 77 | -28 887 379 54 | -1,54 | -91 537 552 31 | 2,1687 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الشكل رقم 2. 8 :تطور نتيجة المجمعة**




**المصدر**: من عداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-11)

**التعليق:**

يوضح الجدول والشكل معدل نمو النتيجة بالنسبة لحصة المجمع وحصة الأقلية، حيث نلاحظ من خلال جدول النتيجة من ناحية حصة الاقلية كانت مرتفعة خلال سنتي 2013 و 2014 ولكنها انخفضت خلال سنة 2015 وحدث العكس بالنسبة لحصة الاقلية انخفضت من سنة 2013 الى سنة 2014 وارتفعت خلال سنة 2015.

**الفرع الثالث: نسب نمو الميزانية خلال فترة الدراسة**

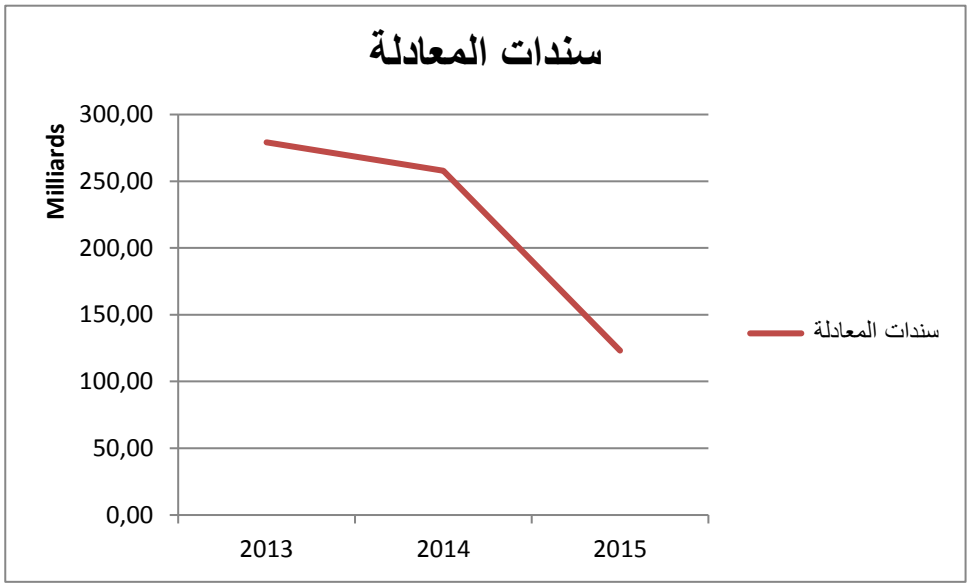
**1- سندات المعادلة**

**الجدول رقم 2. 12: معدل نمو سندات المعادلة**

| السنوات | 2013 | 2014 | معدل النمو | 2015 | معدل النمو |
|---|---|---|---|---|---|
| سندات المعادلة | 279 162 723 08 | 2 577 916 422 76 | 8.234 | 1 231 733 099 45 | -0,522 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الشكل رقم 2. 9: تطور سندات المعادلة**




**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم(2-12)

**التعليق:**

نلاحظ من الجدول والتمثيل البياني، أن سندات المعادلة بين سنة 2013 و2014 مرتفعة حيث قدرت بحوالي 8.234، يعني ذلك ان التغير في هذه السنة له تأثير ايجابي على سندا المساهمة، في حين أنه شهد انخفاض في سنة 2015 حيث قدر بحوالي -0.522 .

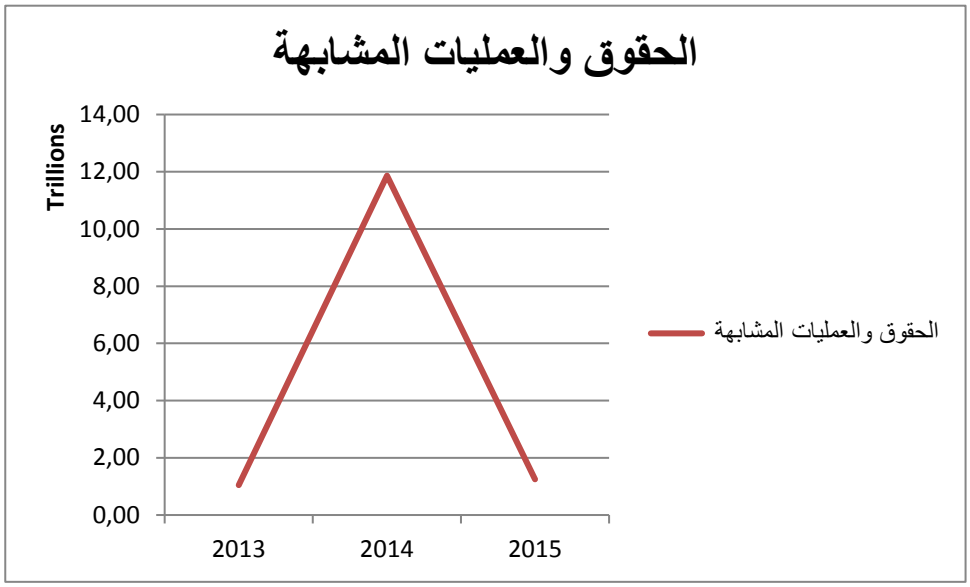
**2-الحقوق والعمليات المشابهة**

**الجدول رقم 2. 13: معدل نمو الحقوق والعمليات المشابهة**

| السنوات | 2013 | 2014 | معدل النمو | 2015 | معدل النمو |
|---|---|---|---|---|---|
| الحقوق والعمليات المشابهة | 10 451 070 224 79 | 11 862 706 380 05 | 10,350 | 12 536 417 836 51 | -0,894 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الشكل رقم 2. 10: الحقوق والعمليات المشابهة**




**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-13)

**التعليق:**

يوضح الشكل والجدول ان معدل نمو الحقوق والعمليات المشابهة في سنة2013 و 2014 مرتفعا حيث قدر بحوالي 10.35 بينما في سنة 2015 تدهورت بنسبة قدرت حوالي 0.894-، والشكل اعلا يوضح ذلك .

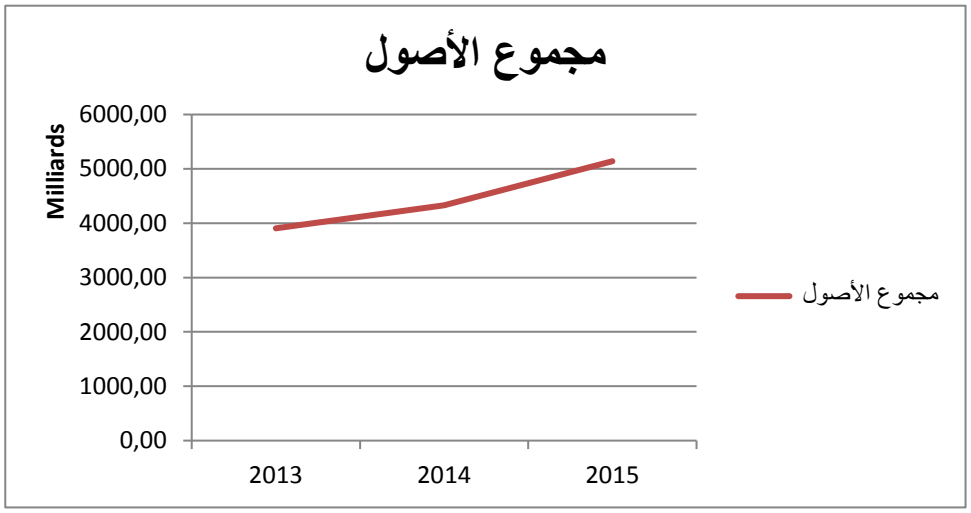
**2- مجموع الأصول**

**الجدول رقم 2. 14 :معدل نمو مجموع الأصول**

| السنوات | 2013 | 2014 | معدل النمو | 2015 | معدل النمو |
|---|---|---|---|---|---|
| مجموع الأصول | 39 063 782 423 89 | 43 302 249 723 03 | 0,11 | 5 140 817 950 31 | 0,187 |

**المصدر** : من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الشكل رقم 2. 11: تطور مجموع الأصول**




**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-14)

**التعليق:**

يوضح الشكل و الجدول أن معدل نمو الاصول كان في تحسن و ارتفاع ملحوظ من سنة الى اخرى حيث بلغت نسبة النمو في سنة 2014 حوالي 11% وفي سنة 2015 قدرت بحوالي 18%

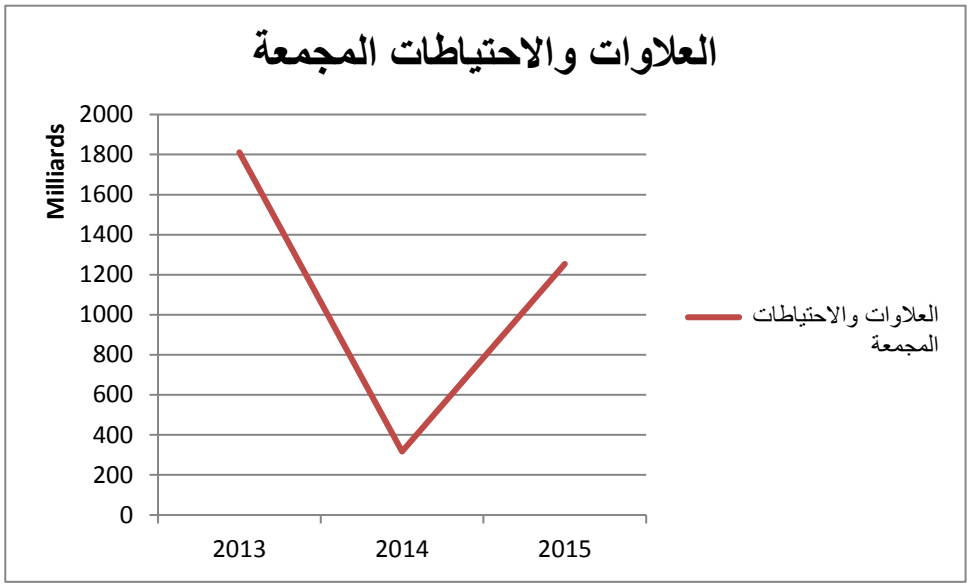
**3- العلاوات والاحتياطات المجمعة**

**الجدول رقم 2. 15: معدل نمو العلاوات والاحتياطات المجمعة**

| السنوات | 2013 | 2014 | معدل النمو | 2015 | معدل النمو |
|---|---|---|---|---|---|
| العلاوات والاحتياطات المجمعة | 18 112 451 463 22 | 3 172 145 056 91 | -0,82 | 12 536 417 836 51 | 2,952 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

**الشكل رقم 2. 12: العلاوات والاحتياطات المجمعة**




**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-15)

**التعليق :**

العلاوات والاحتياطات المجمعة شهدت انخفاض خلال سنة 2014 بمعدل قدره 0.82- مقارنة بسنة 2013 ولكنها انخفضت شهدت تحسن حيث ارتفعت بنسبة 2.952 اي انه في سنة 2014 كان هناك انخفاض في معدل العلاوات والاحتياطات المجمعة.

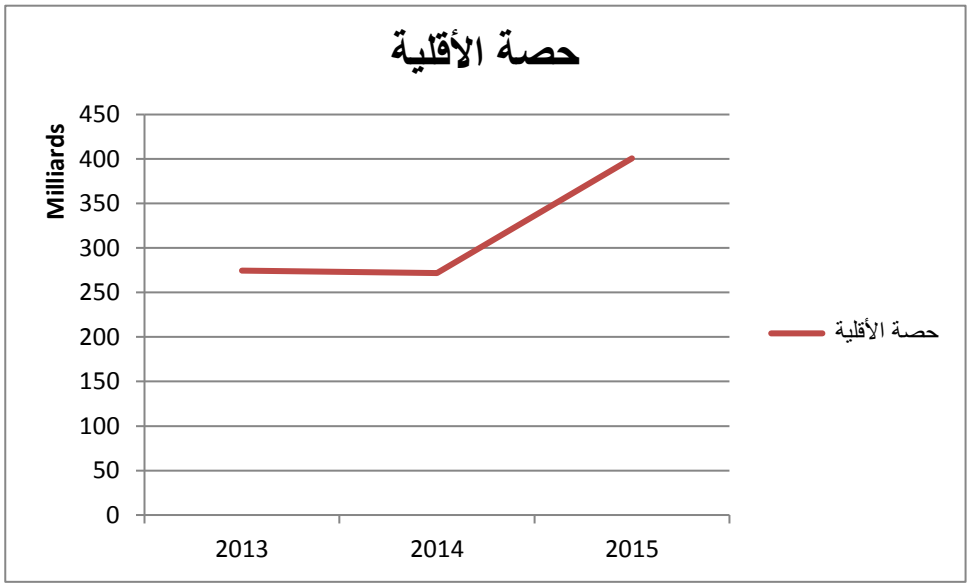
### 4- حصة الأقلية

**الجدول رقم 2. 16: معدل نمو حصة الأقلية**

| السنوات | 2013 | 2014 | معدل النمو | 2015 | معدل النمو |
|---|---|---|---|---|---|
| حصة الأقلية | 2 747 524 571 73 | 2 718 637 292 19 | -0,01 | 4 007 348 342 17 | 0,47 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم 2. 13:تطور حصة الأقلية




**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-16)

**التعليق:**

حصة الأقلية من خلال الجدول والشكل نلاحظ بأنها شهدت انخفاض في سنة 2014 و قد قدر بنسبة 0.01-، بينما في سنة 2015 ارتفعت بنسبة قدرت بحوالي0.47، اي انها شهدت الانخفاض خلال سنة 2014.

## المطلب الثاني : عرض نتائج النسب المالية

الجدول رقم 2. 17: المردودية الاقتصادية والمردودية المالية للحسابات المجمعة

| | المؤشر | القانون | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|---|---|
| المردودية الاقتصادية | مردودية الأصول | النتيجة الصافية المجمعة/ اجمالي الأصول | %5.25 | %4.97 | %4.14 |
| | مردودية الأموال التشغيلية | نتيجة الاستغلال بعد الضريبة/ الأصول الاقتصادية | %1.62 | %12.09 | %11.35 |
| مردودية المالية للحسابات المجمعة | المردودية المالية الاجمالية | النتيجة الصافية المجمعة/ (الأموال الخاصة +فوائد الأقلية ) | %8.25 | %9.17 | %8.34 |
| | المردودية المالية خاصة بالمجمع | النتيجة الاجمالية للمجمع / الاموال الخاصة للمجمع | %9.65 | %9.17 | %8.39 |
| | المردودية المالية | النتيجة الصافية (حصة مساهمي الأقلية )/ | | | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | **الخاصة بحصص الاقلية** | الأموال الخاصة للأقلية | %1.95 | %-1.06 | %5.07 |
| **مكونات المردودية المالية المجمعة بنوعيها** | **معدل دوران الأصول الاقتصادية** | رقم الأعمال / أصول الاقتصادية | %10.3 | %76 | %80 |
| | **نسب الهيكل المالي** | الأصول الاقتصادية / الأموال الخاصة | %592 | %78 | %74 |
| | **معدل الربحية للمجمع** | النتيجة الصافية / رقم الأعمال | %15.7 | %15.3 | %13.2 |
| | **معدل ربحية الاستغلال** | نتيجة الاستغلال بعد الضريبة / رقم الأعمال | %2 | %16 | %13 |

**المصدر**: من اعداد الطالبة بالاعتماد من الوثائق المؤسسة

**التعليق على الجدول:**

من خلال الجدول اعلاه يمكننا تحليل نسب المردودية المالية والاقتصادية للقوائم المالية لمجمع ENSP لسنوات الأربعة والمعدة وفق SCF على النحو التالي:

- تفسير عناصر **المردودية الاقتصادية** المتمثلة في مردودية الأصول ومردودية الاموال التشغيلية نتائجهما كالتالي:

- نجد ان **معدل مردودية الاصول** لسنة 2013 يقدر بحوالي 0.5 وتعني هذه النسبة أن قيمة الأموال المستثمرة في الأصول تولد ربحا قدره 5%، بينما في سنة 2014 و2015 نلاحظ ان معدل مردودية الاصول انخفض حيث يقدر بحوالي 0.4 أي ان الاموال المستثمرة ، نلاحظ من خلال الجدول أن مردودية الأصول شهدت انخفاض على مستوى ثلاث سنوات على التوالي.

- تفسر نتيجة **مردودية الأموال التشغيلية**: حيث انها قدرت بحوالي 1.62%، 12.09%، 11.35% على التوالي، أي أن نتيجة امتصاص صافي الربح التشغيلي (نتيجة الاستغلال بعد الضريبة) في علاقته بحجم الاستثمار في الاصول المرتبطة بالنشاط يولد المردودية، نلاحظ أن مردودية الاموال التشغيلية قد شهدت ارتفاع في سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 ، ولكنها انخفضت في سنة 2015 بنسبة ضئيلة.

- قبل حساب **المردودية المالية** نستطيع القول أن ما يميز حساب هذه الأخيرة عند القوائم المالية المجمعة هو امكانية تقسيمها حسب الأطراف المساهمة فيه، والتي تنقسم الى مردودية مالية خاصة بالمجمع، واخرى خاصة بحصص الاقلية واخيرا مردودية مالية اجمالية، و التي كانت نتائجها كالتالي:

- **المردودية المالية الاجمالية** بلغت في سنة 2013 ما يقارب 0.825، وفي سنة 2014 ما يقارب 0.917 وفي سنة 2015 ما يقارب 0.834، وهي تعبر على نسبة على نسبة جيدة وتفسر هذه النسبة ان الدينار الواحد يستثمر

أصحاب رأس المال في الشركة ومساهميه يولد ربح قدره 8.23%، 9.17%، 8.34%، على التوالي حيث أن النسبة ارتفعت في سنة 2014 ولكنها انخفضت في سنة 2015 .

- **المردودية المالية الخاصة بالمجمع**، بلغت نسبتها في حدود 0.965، 0.917، 0.839 على التوالي وتعبر على نسبة مرضية وتفسر أن الدينار الواحد الذي يستثمر أصحاب رأس المال في الشركة يولد ربح قدره 9.15%، 9.17%، و 8.39%، ونلاحظ أن النسبة انخفضت في سنة 2014 و 2015 أي انها شهدت انخفاض مستمر.
- **المردودية المالية الخاصة بحصص الأقلية** وبلغت نسبتها 0.0019 في سنة 2013 ، بلغت 0.0106- في سنة 2014، و 0.0507 في السنة الأخيرة وهي تعبر على نسبة ضعيفة جدا وتفسر أن الدينار الواحد الذي يستثمر من طرف الشركات المملوكة من المؤسسة يولد ربح قدره 1.95%، 1.06-%، 5.07% على التوالي وقد كان هناك تحسن في معدل المردودية في سنة 2015 مقارنة بالسنوات السابقة

❖ تفسر نتيجة **دوران الأصول الاقتصادية** والتي تفسر مدى قدرة الأصول الاقتصادية على توليد المبيعات على أنه كل وحدة نقدية من الأصول الاقتصادية تولد 0.10 من المبيعات في سنة 2013، و0.76 في سنة 2014، 0.88 في سنة 2015، حيث أن النسبة كانت في تزايد مستمر خلال الثلاث السنوات.

❖ تفسر نتيجة **النسب الهيكلية** والتي بلغت خلال سنوات الثلاث على التوالي 592%، 78%، 74%، أي ان اجمالي الأصول الاقتصادية يساوي ما قيمته 5.92، 0.78، 0.74، من اجمالي قيم الأموال الخاصة، ونلاحظ أن النسبة كانت في انخفاض من سنة الى اخرى.

❖ تفسر نتيجة **معدل الربحية الاجمالية** والتي تشير الى نسبة من عائدات الأرباح التي تترجم الى صافي الربح ان كل وحدة نقدية للبيع تكسب ملاك الشركة ربحا صافيا قدره، 15.7%، 15.3%، 13.2%، ونلاحظ بانها تنخفض من سنة الى أخرى.

❖ تفسر النتيجة **معدل ربحية الاستغلال** والتي تعني كفاءة قياس توليد الأرباح أن كل وحدة نقدية للبيع تكسب ملاك الشركة ربحا قدره 2%، 16%، 13% وهذا بعد أخذ بعين الاعتبار الضرائب، الايرادات، والتكاليف الأخرى. وهذه النتيجة شهدت في سنة 2014 ارتفاعا جيدا مقارنة بسنة 2013، ولكنها انخفضت قليلا في سنة 2015.

## المطلب الثالث: تفسير ومناقشة النتائج

بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار من خلال النتائج التي توصلنا إليها سنحاول تفسير ومناقشة هذه النتائج كما يلي:

### الفرع الاول: تطور القوائم المالية للمجمع

سنحاول تفسير ومناقشة النتائج لتطور القوائم المالية وذلك بتطرق لكل من حسابات النتائج ،جدول حركة رؤوس الاموال الخاصة والميزانية خلال فترة الدراسة.

**أولا: نسب النمو لجدول حسابات النتائج**

نلاحظ من خلال ما سبق أن تغير محيط التجميع ونسب المساهمة كان له اما تأثير ايجابي أو تأثير سلبي حيث انه احدث تأثير ايجابي لنتيجة **الصافية للمجمع** حيث كانت في ارتفاع مستمر خلال الثلاث السنوات، أما **النتيجة الصافية للمؤسسة طريقة المعادلة** كانت سالبة على مدار السنوات الثلاث ولكنها كانت في تحسن بطيئ وهنا التغير الطي حدث لم يكن له أي أثر ايجابي على النتيجة الصافية طريقة المعادلة، اما بالنسبة **لحصة الأقلية** كانت منخفضة في سنة 2014 ولكن في سنة 2015 إرتفعت أي ان التغير في سنة 2014 لم يكن له أثر ايجابي لحصة الأقلية، وقد حدث العكس في **حصة المجمع** أي انه قد ارتفعت حصة المجمع خلال سنة 2014 مقارنة بالسنة الماضية وانخفضة في سنة 2015، وذلك ان تغير في سنة 2014 كان لصالح حصة المجمع عكس سنة 2015.

**ثانيا: نسب النمو لحركة رؤوس الأموال الخاصة**

من خلال ماسبق نلاحظ أن نسبة النمو **للاحتياطات المجمعة** بالنسبة حصة المجمع كانت مرتفعة خلال سنوات الدراسة ولكن بالنسبة لحصة الأقلية فقد شهدت انخفاض خلال سنة 2014 وارتفعت في سنة 2015، وبالنسبة **للنتيجة** بالنسبة لحصة المجمع فقد كانت مرتفعة في سنة 2014 وانخفضت في سنة 2015، ومن ناحية حصة الأقلية كانت عكس حصة المجمع حيث انخفضت في سنة 2014 و ارتفعت في سنة 2015، أي ان التغير كان له أثر ايجابي لحصة المجمع للاحتياطات المجمعة ولكن لم يكن في صالح حصة الأقلية في سنة 2014، وبالنسبة لحصة المجمع للنتيجة كان له أثر ايجابي في سنة 2014 عكس سنة 2015.

**ثالثا: نسب النمو للميزانية**

من خلال ما سبق نستنتج أن التغير كان لصالح **الحقوق و العمليات المشابهة** و**مجموع الأصول**، فقد كانا مرتفعين خلال السنوات الثلاث حيث ان التغير في محيط التجميع ونسبة المساهمة له أثر ايجابي عليهما، وبالنسبة **لسندات المعادلة** شهدت ارتفاع خلال سنة 2014 وانخفضت خلال سنة 2015 اي ان التغير لم يكن له أثر ايجابي في هذه السنة، وبالنسبة **لعلاوات والاحتياطات المجمعة وحصة الأقلية**، كان التغير في محيط التجميع ونسبة المساهمة لم يكن له أثر ايجابي في سنة 2014 وذلك ان النسبة في هذه السنة كانت منخفضة ولكنها في سنة 2015 ارتفعت أي أن التغير حسن منهما في هذه السنة يعني أنه كان له أثر ايجابي عليهما.

**الفرع الثاني: عرض نتائج النسب المالية**

من الجدول رقم ( 17.2) نلاحظ ان **مردودية الإقتصادية** تنقسم إلى مردودية الأصول والمردودية التشغيلية، حيث نلاحظ بأن **مردودية الأصول** قد شهدت انخفاض على مدار الثلاث سنوات يعني ان التغير في محيط التجميع كان له أثر سلبي على مردودية الأصول، اما **المردودية التشغيلية** فقد ارتفعت بنسبة كبيرة خلال سنة 2014ولمنها انخفضة في سنة 2015 يعني ان التغير في هذه السنة كان له تأثير سلبي على المردودية التشغيلية.

وبالنسبة **المردودية المالية للحسابات المجمعة** فتضم المردودية الاجمالية، المردودية المالية الخاصة بالمجمع، والمردودية الخاصة بحصص الأقلية، حيث نلاحظ بأن **المردودية المالية الاجمالية** شهدت ارتفاع في سنة 2014 مقارنة بسنتي 2013 و2015 في حين ان **المردودية المالية الخاصة بالمجمع** فقد شهدت انخفاض في سنتي 2014 و2015، أما بالنسبة **المردودية الخاصة بحصص الأقلية** شهدت انخفاض في سنة 2014 في حين ارتفعت في سنة 2015، نلاحظ ان المردودية المالية لحصص الاقلية كان له أثر سلبي في سنة 2014.

## خلاصة الفصل:

لقد خصصنا في هذا الفصل للجانب التطبيقي من الدراسة وكان الهدف منه اختبار مدى تطابق الجانب النظري مع الواقع، واختبار صحة فرضيات الدراسة التي تم وضعها من قبل.

وبعد إجراء الدراسة الميدانية على مجمع ENSP ، والتعرف على سيرورة عملية التجميع، وتحديد محيط التجميع للمجمع، وكذلك بدراسة تطور معدلات النمو للقوائم المالية المجمعة، والنسب المالية للمجمع من خلال دراسة المردوديات المالية والاقتصادية، وقد قمنا بدراسة ثلاث سنوات من 2013 الى 2015 اين وقع التغير في محيط التجميع و تم التوصل الى وجود تأثيرات ايجابية وأخرى سلبية لتغير محيط التجميع ونسبة المساهمة من سنة الى أخرى على جودة التقارير المالية للمجمع.

# خاتمة

تمثلت اشكالية الدراسة في موضوع بالغ الأهمية فقد تمت محاولة معرفة أثر تغير محيط التجميع ونسبة المساهمة على جودة التقارير المالية حيث قامت الدراسة بالإلمام بكلل خطوات التي يقوم بها المجمع الجزائري أثناء عملية تجميع القوائم المالية لذا تم في هذه الدراسة معالجة هذه الاشكالية من كافة الجوانب قدر الامكان وبحسب توفر المعطيات من خلال فصلين تجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي، ولقد ركزت الدراسة حول استعراض ادبيات جودة التقارير المالية، وكذلك حول محيط التجميع ونسبة المساهمة وأهم اجراءات التغير في محيط التجميع، أما في الفصل الثاني فقد قمنا بتقديم عام لمجمع ENSP و التطرق الى سيرورة عملية التجميع في المجمع ، والعمليات التحضيرية للتجميع المحاسبي ، والتطور الذي حصل في القوائم المالية المجمعة.

## 1. اختبار الفرضيات: ..

- **الفرضية الأولى**: تغير محيط التجميع ونسبة المساهمة في مؤسسة ENSP خلال سنتين 2014و 2015 حيث أن في سنة 2014 انضم فرع جديد للمجمع ALBARYIET بنسبة 20% ، وفي سنة 2015 زادت نسبة الفرع BJSP حيث ارتفعت من 49% الى 51 % وهذا ادى الى تغير في طريقة تجميع هذه الاخير من طريقة المعادلة الى طريقة التكامل الشامل. ومنه تم تاكيد صحة الفرضية الأولى و المتمثلة في "تغير محيط التجميع ونسب المساهمة في مؤسسة ENSP من سنة 2013 الى 2014 بدخول فرع جديد لمحيط التجميع ALBARYIET، ومن سنة 2014 إلى 2015 بزيادة في النسبة لفرع BJSP".
- **الفرضية الثانية**: تقيم جودة التقارير المالية بناءا على عدة ومعايير وخصائص وتتمثل معايير جودة التقارير في معايير رقابية، ومعايير قانونية، مهنية، وفنية، بالاضافة الى خصائص النوعية الاساسية الملائمة، والموثوقية، ومنه تم تاكيد صحة الفرضية الثانية والمتمثلة في " لخو التقارير المالية من التظليل والتحريف وتقييم جودتها لابد من أن تعد تحت ضوء مجموعة من المعايير الرقابية، القانونية، مهنية،و معايير فنية".
- **الفرضية الثالثة**: يؤثر تغير محيط التجميع على جودة التقارير المالية لمؤسسة ENSP إما بطريقة ايجابية أوطريقة سلبية خلال فترة تغير محيط التجميع، وذلك ان من بين خصائص جودة التقارير هي الثبات وقابلية المقارنة،حيث يقصد بالثبات انه اذا ماتغير الطرق المحاسبية فإنه يلزم الافصاح عن طبيعة وأثر هذا التغير، وقابلية المقارنة لا بد من استخدام أسلوب محاسبي معين ومن مدة لأخرى، لأن ذلك يساعد على امكانية مقارنة القوائم المالية، وقد ساهم التغير في تحسين النتيجة الصافية للمجمع وحصة المجمع ،إلا أن حصة الأقلية شهدت إنخفاض خلال تغير محيط التجميع ومنه تم تأكيد صحة الفرضية الثالثة والمتمثلة في " أثر تغير محيط التجميع لمؤسسة ENSP بأن حسن من النتيجة الصافية للمجمع، وحصة المجمع إلا أنه أدى إلى إنخفاض حصة الأقلية".

**2. نتائج البحث:**

كما تم التوصل إلى جملة من النتائج تثبت وتنفي صحة فرضيات الموضوع والتي يمكن تلخيصها التالية:

1. المؤسسة ENSP غير مسعرة في البورصة وهي بذلك غير مجبرة على الإفصاح العلني لقوائمها المالية، إلا انها إختارت التوجه نحو ممارسة تجميع قوائمها والإفصاح عنها لأطراف ذات المصلحة؛
2. كما تبين لنا وجود اختلاف عند حساب النسب المالية الرئيسية للقوائم المالية الفردية مقارنة مع القوائم المالية المالية المجمعة، تتمثل أساسا في حساب المردودية المالية، والتي يتم تقسيمها عند تحليل القوائم المالية المجمعة الى مردودية حصص الأقلية، مردودية حصص المجمع، ومردودية الحصة الاجمالية للمجمع؛
3. حقق المجمع تغير في حساب معدل تطور النمو للقوائم المالية خلال فترة الدراسة والتي قد تغير فيها محيط التجميع ونسبة المساهمة، اي أنه إما كان يؤثر بطريقة ايجابية أو طريقة سلبية على سنتين 2015و 2014.

**3.توصيات الدراسة:**

1- ضرورة تفعيل وتطوير بورصة الجزائر وتشجيع المؤسسات الاقتصادية للانضمام لها؛

2- ضرورة استكمال مراجعة النصوص التشريعية بما يتلاءم و يحقق التوافق ما بين النظام المحاسبي المالي والقان التجاري والنظام الجبائي؛

3-ضرورة الافصاح عن القوائم المالية بأنواعها على المستوى كل من موقعي البورصة، وموقع مجمعENSP، وهذا مما يساهم في دعم الشفافية، والافصاح لكل من مستخدمي القوائم المالية؛

4- ضرورة اهتمام المشرع لقوانين المحاسبة في الجزائر بهذا النوع من الشركات "المجمعات" خاصة ما له أهمية في تطوير اقتصاد الدولة على المدى الطويل.

**4. آفاق الدراسة:**

ويبقى المجال البحث مفتوحا لدراسات أعمق وأدق تساهم في إثراء معارفنا التي لم نتمكن من التطرق إليها نظرا للصعوبات التي واجهتنا في الدراسة وقلة المعلومات، لهذا نقدم مجموعة من الاقتراحات التي نراها جديرة بأن تكون أفاق بحث جديدة:

1. أثر دخول المجمعات الجزائرية الى البورصة على القوائم المالية المجمعة؛

2. مدى تأثير النظام المحاسبي المالي والجبائي على المجمعات الجزائرية؛

3. تأثير تطبيق مبادئ الحوكمة على القوائم المالية المجمعة؛

4. محاولة تقييم أثر تطبيق النظام المحاسبي على عملية اتخاذ القرار داخل المجمع على المدى المتوسط والطويل.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### قائمة المراجع باللغة العربية

#### أ. الأطروحات والمذكرات:

**1**. الطيب مداني، **القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، دراسة حالة مجمع ENSP،مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

**2**. زرموت خالد، **ادماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2011.

**3**.صباحي نوال، **الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) وأثره على جودة المعلومات**، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011.

**4**.ماجد اسماعيل، أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة،2009.

**5**.مداني بن بلغيث، **أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2004.

**6**.مقدمي أحمد، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات**، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.

**7**.كيحلي سلمى، **التوحيد المحاسبي**، مذكرة ليسانس غير منشورة في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا لتجارة، الجزائر، 2003.

#### المقالات والمداخلات:

**8**. أحمد رجب عبد المالك عبد الرحمن، أسامة محمد صالح محمد، مدى اسهام دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية، **مجلة اماراباك الأكاديمية العربية الامريكية للعلوم والتكنولوجيا**، 2016. متاح على الموقع

www.amarabac.com

**9**.زيد عائد مردان، ابراهيم عبد موسى السعبري، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، العدد 25، بغداد، 2013.

**10**. كيحلي سلمى، كروش راضية، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية والافصاح المحاسبي**، حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التمنية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

**11**.عمورة جمال، تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع، حساب فارق الاقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية والابلاغ المالي(IAS/IFRS)، **مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة**، العدد 27, المجلد2، الجزائر، 2013.

**12**.لخضر سي محمد، الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية**، المركز الجامعي، بريكة، 2016.

**المراسيم:**

**13**.أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتمثلة، بموجب المادة 14 من قانون المالية، 2009.

**14**.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في المرسوم التنفيذي رقم 156/08، المتضمن تطبيق أحكام القانون11-07، الذي يحدد قواعد التقييم والمعالجة وتقديم وعرض القوائم المالية.

15.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 19، المؤرخ في 25أفريل 2009، المادة (1/132)،(2/132).

**16**.المرسوم التشريعي، رقم 08/93، من القانون التجاري، المؤرخ في 25أفريل 2007،المادة رقم 729،797،796.

**ثانيا: المراجعة باللغة الأجنبية**

## Livers:

**1.** BERTIN Elisabeth et autres**," comptabilité & audit"**, berti éditions, Alger, 2013**.**

2. Bruno Bachy, Michel Sion, **"Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS"**, 2éme édition, Dunod, Paris, 2009.

**3.** Christian et Christiane Raulet**," Comptabilité des sociétés commerciales"**, 13ème editions Dunod, France 2001.

**4.** C.Mercadal et Javin**,"les contrats de coopération intreprises",** editions 2 juridique, France, 1974**.**

**5.** EFFANTIN Richard, **les comptes de groupe",** édition L'harmattan, France, 2010**.**

**6.** François Colinet et autres**, "Pratique des comptes consolidés"**, 5éme édition, Dunod, Paris, 2008.

**7.** François Goré**," Droit des affaires"**, Paris Montchrestien, Tome 2, France 1999**.**

**8.** GIREC-ACS "**société civile d'audit et d'expertise comptable et conseil"**, Guide ¨ procédure de consolidation des comptes holding, Alger, 1999.

9. Hutin Hervé," **Toute la finance d'entreprise en pratique"**, 2émé édition, édition d'Organisation, Paris, 2002.

10. Jean Michel Palou," **Manuel de consolidation principes et pratiques"**, Groupe Revue et Fiduciaire, France 2003.

11. Jean Montier - Gilles, **"technique de consolidation",** Europe-France, février 1995.

12. José destourns et T.Hierry, **"comptabilité et gestion des societies"**, Edition la cost.france, 1998.

13. Louis Menard et autres**," Dictionnaire de comptabilité et de la gestion financière"**, 2 émé édition, Montréal, Canada, 2004.

14. Maeso Robert**,"Comptabilite approfandie en 32 fiches**", 3émé, édition, donod, paris, 2013.

15. Messekdji chafik**," Techniques de consolidation des comptes de groupes Normes IAS/ IFRS"**Houma éditions, Alger, 2012.

16. Micheline Friédérich, Georges Langlois et autres, **"comptabilité et audit"**, manuel et application, DSCG, foucher, vanves, 2007.

17. Nguyen Phu Duc, "**La fiscalité internationale des enterprises"**, édition Masson, France 1985.

18. Obert Robert, "**Fusion consolidqtion en 25 fiches"**, 3eme édition, donod, paris, 2010.

19. Patrick Mykita, cherif-jacques Allali, Mokhtar Belaiboud," **comptabilité des societéconforme au SCF et Aux normes comptables internationales IAS/IFRS**", Berti Editions, Alger, 2010.

20. Robert obert et marie pierre mairesse, "**comptabililté et audit DSCG4**", Manuel et applications, 2éme edition, Dunod, paris, 2009.

21. Tayeb Zitouni**, "Comptabilité des societies"**, édition Berti, Alger 2003.

**Articeles:**

22. Beest, Ferdy van, Geert Braam, Suzanne Boelens, "**Quality of Financial Reporting: Measuring qualitative Characteristics"**, Nijmegen center for economics (NICE), 2009, p9. http://www.ru.nl/nice/workingpapers. http://www.ru.nl/nice/workingpapers.

23. Eric Tort, L' informationn financière pro-forma et comparative en règles françaises et internationales**, "Revue Française de Comptabilité**", 2013.

24. Lanny, chasteen. Richard, Flaherty & Melvin O'Conner**" Intermediate Accounting"** New York, Random House, Inc, 2000.

25. Lewis, Richard & Pendrill, David**." Advanced Financial Accounting"**, 4th, USA: Pitman Publishing, 1994.

26. Meyssonnier, F. et F. Pourtier , Contrôle du périmètre et périmètre de contrôle– Réflexion sur le système d'information comptable des groupes**, " Comptabilité-Contrôle-Audit"**, 2013.

27. Paolo Andrei, and al, The impact of the adoption of International Accounting Standards (IFRS) on consolidated financial statements of Italian enterprises**, article in SSRN Electronic Journal**, May 2005.

**مواقع أنترنت**:

**1**.www.amarabac.com .

**2**.http://www.ru.nl/nice/workingpapers.

3. http://www. groupensp.com.

# الملاحق

الملاحق

## الملحق رقم 1: طريقة التجميع في مجمع ENSP

# METHODE DE CONSOLIDATION

Outre les états financiers consolidés comprenant le bilan et le tableau des comptes de résultats (C.D.R) dont la forme et le contenu sont les mêmes que ceux des états financiers annuels individuels avec toute fois la mise en évidence des comptes spécifiques de consolidation, l'opération de consolidation doit être appuyée d'une annexe d'information.

Cette annexe d'information doit contenir toutes les informations significatives à même de permettre une appréciation du patrimoine, de la situation financière et des résultats du groupe.

Elle indiquera notamment:

- ✓ Les principes comptables et les méthodes de consolidations retenues ;
- ✓ Les méthodes d'évaluation appliquées aux principaux postes du bilan et des comptes de résultat ;
- ✓ Le nom, le siège et la fraction de capital détenue directement ou indirectement dans les sociétés consolidées ;
- ✓ Le nom, le siège et la fraction de capital détenue directement ou indirectement dans les sociétés exclues de la consolidation et les raisons qui justifient leur exclusion ;
- ✓ La ventilation du chiffre d'affaire consolidé par secteur d'activité et par zone géographique ;
- ✓ La ventilation des créances et des dettes selon leur exigibilité à cout, moyen et long termes ;
- ✓ L'effectif du groupe.

# PRINCIPES COMPTABLES ET METHODES DE CONSOLIDATION RETENUES :

## I: PRINCIPES COMPTABLES RETENU :

### 1) Périodicité :

Les états financiers doivent être présentés au minimum une fois par an.

### 2) Indépendance des exercices :

L e résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient de lui imputer les opérations et événements qui lui sont propres, et ceux-là seulement.

### 3) Convention de l'entité :

L'entreprise est considérée comme étant une entité comptable autonome et distincte de ses propriétaires. Les états financiers de l'entité ne doivent prendre en compte que les transactions de l'entreprise, et non celles des propriétaires.

### 4) Convention de l'unité monétaire :

La nécessité d'une unité de mesure unique pour enregistrer les transactions d'une entreprise a été à l'origine du choix de la monnaie (dinar algérien) comme unité de mesure de l'information véhiculée par les états financiers.

### 5) Principe d'importance relative :

Les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative, c'est-à-dire toute information pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entreprise. Les normes comptables ne sont pas censées s'appliquer aux éléments sans importance significative.

### 6) Principe de prudence :

La prudence et l'application raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes

présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité. Toutefois, l'application de ce principe de prudence ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives.

**7) Principe de permanence des méthodes :**

La cohérence et la comptabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et procédures relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations.

**8) Convention du coût historique :**

Sous réserve des dispositions particulières concernant certains actifs et passifs, les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique, c'est-à-dire sur la base de leur valeur à la date de leur constatation sans tenir compte des effets des variation de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

**9) Intangibilité du bilan d'ouverture :**

L e bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

**10) Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique :**

Les opérations doivent être enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers conformément à la nature et à la valeur financière et économique, sans s'en tenir uniquement à l'apparence juridique.

**11) Non compensation :**

Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément du passif du bilan, sauf si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles.

**12) Image fidèle :**

Les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière de l'entité.

# LES METHODES DE CONSOLIDATION RETENUES

L'article 41 du décret exécutif n° 08-156 du 26-05-2008 portant Système Comptable Financier, prévoit, pour la consolidation des comptes de groupe, deux méthodes de consolidation et ce, selon le niveau de dépendance d'une société par rapport à la société mère.

- La méthode par intégration globale.
- La méthode dite de mise en équivalence.

Pour le groupe ENSP, il est fait usage des deux méthodes pour arrêter les comptes de groupe au titre de l'exercice. Ceci étant dicté par le niveau de dépendance des sociétés entrant dans le périmètre de consolidation du groupe et qui varie de 40% à 51%.

Ainsi donc, la filiale HESP, et BJSP dont l'ENSP détient 51% du capital sera intégrée globalement.

Quant à BASP, WESP, MESP et ALBARYTE où l'ENSP détient des participations, respectivement de 40%, 49% , 49%, et 20% leurs comptes feront l'objet d'une intégration par la mise en équivalence,

1- Consolidation ENSP et HESP :( la méthode par intégration globale)

**A : Intégration globale du Bilan.**

Pour l'exercice 2015 HESP sera intégrée globalement, l'opération sera décomposée en trois parties :

1- Sommation des postes de bilan de l'ENSP, HESP & BJSP.

2- Elimination des opérations réciproques

3- Elimination de l'actif consolidé des titres de HESP détenues par ENSP.

**1- Sommation des postes de bilan de l'ENSP, HESP & BJSP.**

Cette opération consiste à faire le cumul des deux bilans ENSP, HESP & BJSP (Actif, Passif, CDR)

**2- Elimination des opérations réciproques**.

S'agissant d'opérations internes au groupe elles sont à éliminer après identification et confirmation de part et d'autres.

**3- Répartir les capitaux propres cumulés entre la part ENSP et la part des autres actionnaires de HESP, et de BJSP** : c'est-à-dire, le capital, les réserves d'une part et le résultat d'autre part de la société HESP et BJSP entre les intérêts de l'ENSP et les intérêts des minoritaires.

**4- Elimination de l'actif consolidé des titres de HESP & BJSP détenues par ENSP** : Eliminer les titres HESP détenus par ENSP à leur valeur d'acquisition par soustraction aux actifs de l'ENSP et à la part au capitaux

propres de HESP & BJSP revenant à ENSP. L'excédent des capitaux propre sur la valeur d'acquisition des titres est une plus value sur titres appelée « différence de consolidation ». Elle représente la part des résultats mis en réserve par HESP & BJSP depuis la prise de contrôle par ENSP jusqu'au jour de la consolidation.

**B : Intégration globale des comptes de résultat :**

Les étapes sont les mêmes que pur le bilan il faut :

1. Sommer les postes du compte des résultats.

2. Eliminer les charges et les produits résultant des opérations réciproques entre l'ENSP, HESP & BJSP après identification et confirmation de part et d'autres.

3. Répartir le résultat consolidé entre le résultat de l'ENSP majoré par sa quote-part dans le résultat de HESP & BJSP.

4. Dégager les intérêts minoritaires : la part des autres actionnaires de HESP & BJSP dans le résultat consolidé.

**B / Intégration par mise en équivalence :**

**A : mise en équivalence du bilan**

Concernant MESP, WESP, BASP, et ALBARYTE on va procéder à une intégration par mise en équivalence : Dans la consolidation par mise en équivalence il n'y a pas de sommation de postes de bilan. La première tâche consiste à calculer

La quote-part des capitaux MESP, BASP, WESP, et ALBARYTE revenant à l'ENSP, ces quoteparts vont se substituer au prix d'acquisition des titres dans le bilan de l'ENSP.

La plus value dégagée est ventilée aux réserves consolidée et résultat consolidé. Le bilan consolidé qui résulte de cette substitution, reprend à l'actif tout les postes du bilan consolidé ENSP, HESP & BJSP a l'exception des comptes titres MESP, BASP, et ALBARYTE qui seront remplacée par le poste « Titres mis en équivalence ».

**B : Mise en équivalence du compte de résultat** :

L'absence de sommation des postes de charges et de produits fait que les seuls comptes de charges et de produits figurant au compte de résultat consolidé sont ceux de l'ENSP, HESP & BJSP seul un poste est ouvert « quote-part dans les résultats des entreprises mises en équivalence » dans lequel est repris la quote-part de l'ENSP dans le résultat de MESP, WESP,BASP, et ALBARYTE.

# METHODE D'EVALUATION APPLIQUEE AUX PRINCIPAUX POSTES DU BILAN :

## A-LES IMMOBILISATIONS.

Les immobilisations, toutes catégories confondues sont évalués aux coûts d'acquisition ou de réalisation selon le cas.

Le mode d'amortissement appliqué à toutes les catégories immobilisations est le mode linéaire.

Les taux d'amortissements généralement admis sur le plan fiscal sont appliqués à toutes les immobilisations avec, toutefois, une légère différenciation pour certains bien et selon qu'ils soient affectés au nord ou aux régions du sud du territoire national.

La valeur limite à amortir fixé par l'administration fiscale et concernant les véhicules de tourisme à été respectée. Cette dernière est, à présent arrêtée au seuil de 1 000 000,00 DA.

## B-LES STOCKS :

**T**ous les stocks, de quelque nature qu'ils soient, sont gérés en inventaire permanent.

Tous les stocks sont évalués aux coûts d'achat comprenant le prix d'achat majorés des frais accessoires d'achat (frais de transport, droits de douane, et autres frais).

Les stocks fabriqués (produits finis, produits et travaux en cours) sont évalués aux coûts de production.

Le déstockage se fait au coût moyen pondéré après chaque entrée.

Une opération de prise d'inventaire de tous les stocks est réalisée à chaque fin d'exercice pour tenir compte des écarts dégagés ainsi des stocks morts, obsolètes ou à rotation lente à déprécier.

**C-LES CREANCES :**

**A** chaque fin d'exercice, les créances sont évaluées et classées selon leur degré de liquidité et de recouvrabilité.

Les créances dont le délai de recouvrabilité n'est pas égal à 100% font objet de constitution de provision pour perte de valeur, partiellement ou en totalité selon le cas.

**D-DETTES :**

Les dettes sont inscrites en compte pour leur coût historique.

Concernant les dettes libellées en monnaies étrangères, elles sont réajustées à chaque fin d'exercice sur la base du cours de conversion de la banque centrale arrêté au 31 Décembre de l'exercice.

Ainsi des provisions pour pertes de change sont constituées à chaque fois que le cours d'une monnaie étrangère, au moment de l'enregistrement de la dette, s'avère inférieur au cours du 31 Décembre de l'exercice considéré.

Cette provision est corrigée, en plus ou en mois selon le cas, par le coût réel connu à la date de paiement de la dette.

## IDENTIFICATION DES FILIALES ET PARTICIPATIONS :

**A-SOCIETES CONSOLIDEES GLOBALEMENT OU PAR METHODE INTEGRATION GLOBALE :**

| Dénomination | Siège | Fraction de capital Détenue |
|---|---|---|
| HESP | Zone Industrielle BP 109 Hassi Messaoud | 51% |
| BJSP | 7 Rue Raoul Payen Hydra Alger | 51% |

## B-SOCIETES MISES EN EQUIVALENCE :

| Dénomination | Siège | Fraction de capital Détenue |
|---|---|---|
| WESP | Zone Industrielle BP 85 Hassi Messaoud | 49% |
| MESP | 07 rue Raoul Payen Hydra Alger | 49% |
| BASP | Zone Industrielle BP 86 Hassi Messaoud | 40% |
| ALBARYTE | 07 rue Raoul Payen Hydra Alger | 20% |

## الملحق رقم 2: ميزانية الأصول 2013-2014



BILAN CONSOLIDE ACTIF ARRETE AU 31/12/2014

| | Année 2014 | | | Année 2013 |
|---|---|---|---|---|
| ACTIF | Montants bruts | Amort,Prov, | Montants nets | Montants nets |
| **ACTIF NON COURANT** | | | | |
| **Ecart d'acquisition-Goodwill ou négatif** | | | | |
| ***Immobilisations incorporelles*** | ***351 814 279.88*** | ***220 162 190.90*** | ***131 652 088.98*** | ***173 670 475,18*** |
| ***Immobilisations corporelles*** | ***34 907 104 538.44*** | ***19 315 170 822.92*** | ***15 591 933 715.52*** | ***14 885 635 702.85*** |
| - Terrains | 4 592 456 150.00 | | 4 592 456 150.00 | 4 592 456 150,00 |
| - Bâtiments | 3 482 437 813.42 | 2 324 485 863.91 | 1 157 951 949.51 | 1 143 846 874,18 |
| - Autres immobilisations corporelles | 26 832 210 575.02 | 16 895 016 736.09 | 9 937 193 838.93 | 9 149 332 678,68 |
| - Immobilisations en concession | | | | |
| **Immobilisations encours** | **338 929 399.54** | | **338 929 399.54** | **73 576 677,34** |
| ***Immobilisations financières*** | ***2 672 914 965.24*** | | ***2 672 914 965.24*** | ***2 883 075 773,37*** |
| - Titres mis en équivalence | 2 577 916 422.76 | | 2 577 916 422.76 | 2 791 627 230,89 |
| - Autres participations et créances Rattachées | | | | 0 |
| - Autres titres immobilisés | | | | |
| - Prêts et autres actifs financiers non Courants | 94 998 542.48 | | 94 998 542.48 | 91 448 542,48 |
| - Impôts différés actifs | 632 524 563.26 | | 632 524 563.26 | 683 984 286,96 |
| **TOTAL ACTIF NON COURANT** | **38 903 287 736.36** | **19 535 333 013.82** | **19 367 954 722.54** | **18 699 942 915,71** |
| | | | | |
| **ACTIF COURANT** | | | | |
| ***Stocks et encours*** | ***3 305 482 862.56*** | ***153 112 812.64*** | ***3 152 370 049.92*** | ***2 610 471 249,23*** |
| ***Créances et emplois assimilés*** | ***12 617 505 078.25*** | ***754 798 840.20*** | ***11 862 706 238.05*** | ***10 451 070 224.79*** |
| - Clients | 10 844 402 739.92 | 753 836 884.31 | 10 090 565 855.61 | 9 565 395 315,87 |
| - Autres débiteurs | 748 532 579.29 | 961 955.89 | 747 570 623.40 | 285 751 628,12 |
| - Impôts et assimilés | 1 024 569 759.04 | | 1 024 569 759.04 | 599 923 280,80 |
| - Autres créances et emplois assimilés | | | | |
| ***Disponibilités et assimiliés*** | **8 919 218 712.52** | | **8 919 218 712.52** | **7 302 298 034.16** |
| - Placements et autres actifs Financiers Courants | 2 500 000 000.00 | | 2 500 000 000.00 | 2 500 000 000,00 |
| - Trésorerie Actif | 6 419 218 712.52 | | 6 419 218 712.52 | 4 802 298 034,16 |
| **TOTAL ACTIF COURANT** | **24 842 206 653.33** | **907 911 652.84** | **23 934 295 000.49** | **20 363 839 508,18** |
| **TOTAL GENERAL ACTIF** | **63 745 494 389.69** | **20 443 244 666.66** | **43 302 249 723.03** | **39 063 782 423,89** |

## الملحق رقم 3: ميزانية الخصوم 2013-2014

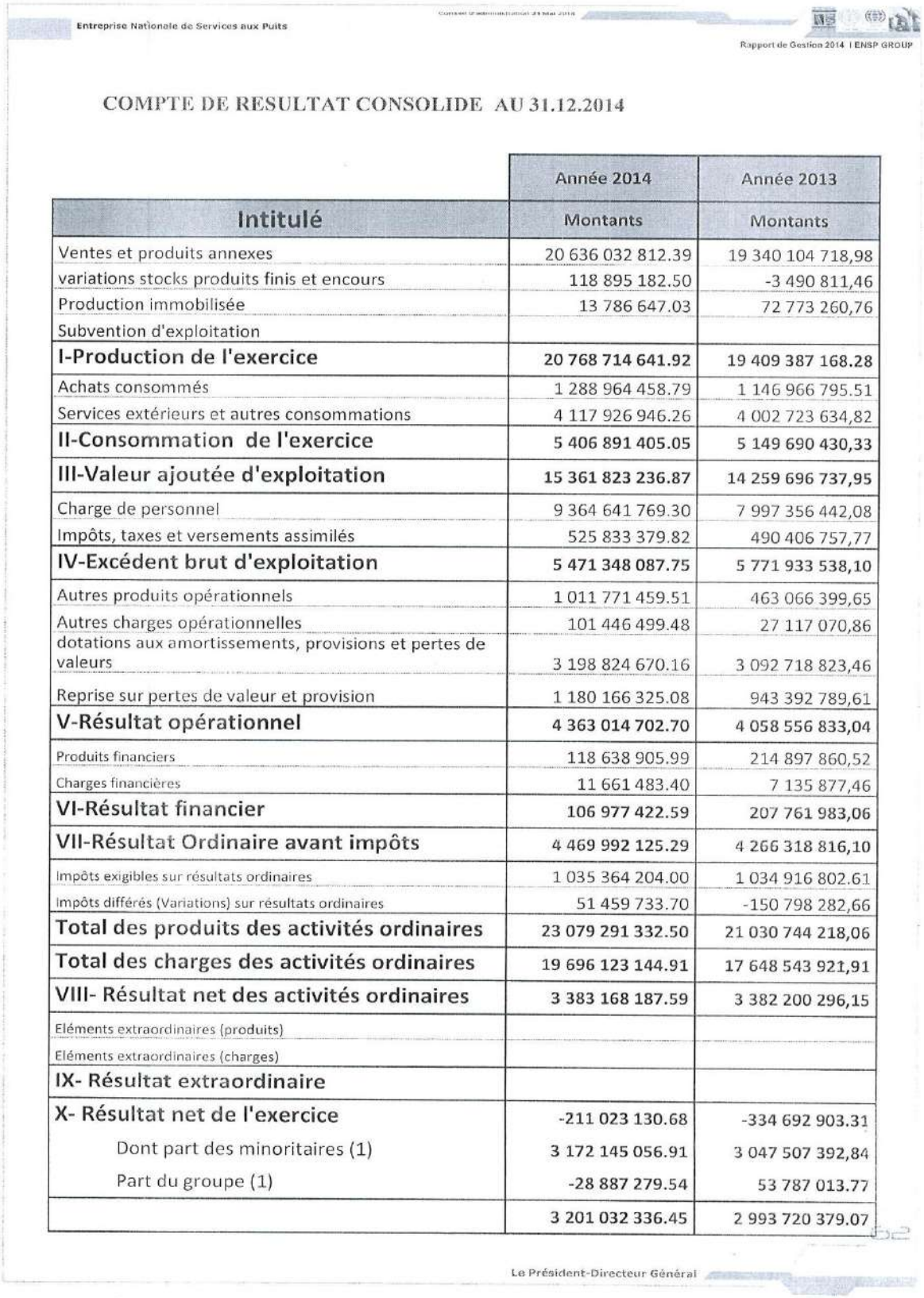


BILAN CONSOLIDE PASSIF ARRETE AU 31/12/2014

| | Année 2014 | Année 2013 |
|---|---|---|
| PASSIF | Montants | Montants |
| CAPITAUX PROPRES | 8 000 000 000,00 | 8 000 000 000,00 |
| Capital émis | | |
| Capital non appelé | | |
| Primes et réserves | 21 394 651 759.37 | 18 112 451 463.22 |
| Ecart de réévaluation | | |
| Ecart d'équivalence (1) | 2 017 291 953.44 | 2 394 672 534,20 |
| Résultat net- résultat net du groupe | 3 172 145 056.91 | 3 047 507 392,84 |
| Autres capitaux propres -Report à nouveau | | |
| - Part de la société consolidante (1) | 31 865 451 477.53 | 28 807 106 818.53 |
| - Part des minoritaires (1) | 2 718 637 292.19 | 2 747 524 571.73 |
| TOTAL I | 34 584 088 769.72 | 31 554 631 390,26 |
| | | |
| PASSIF NON COURANT | | |
| Emprunts et dettes financières | | |
| Impôts (Différés et provisionnés) | | |
| Autres dettes non courantes | | |
| Provisions et produits constatés d'avances | 2 367 321 087.89 | 2 361 793 768,26 |
| TOTAL II | 2 367 321 087.89 | 2 013 091 448,04 |
| PASSIF COURANT | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | 2 714 121 928.52 | 2 134 384 479,44 |
| Impôts (Différés et provisionnés) | 1 396 946 121.61 | 1 186 036 001,99 |
| Autres dettes non courantes | 2 209 771 815.29 | 1 826 936 783,94 |
| Immobilisation financière | 30 000 000.00 | |
| Trésorerie passif | | |
| TOTAL III | 6 350 839 865.42 | 5 1479 357 265,37 |
| TOTAL GENERAL PASSIF | 43 302 249 723.03 | 39 063 782 423,89 |

Le Président-Directeur Général

## الملحق رقم 4: جدول حسابات النتائج 2013-2014



Entreprise Nationale de Services aux Puits

Rapport de Gestion 2014 I ENSP GROUP

COMPTE DE RESULTAT CONSOLIDE AU 31.12.2014

| Intitulé | Année 2014<br>Montants | Année 2013<br>Montants |
|---|---|---|
| Ventes et produits annexes | 20 636 032 812.39 | 19 340 104 718,98 |
| variations stocks produits finis et encours | 118 895 182.50 | -3 490 811,46 |
| Production immobilisée | 13 786 647.03 | 72 773 260,76 |
| Subvention d'exploitation | | |
| **I-Production de l'exercice** | **20 768 714 641.92** | **19 409 387 168.28** |
| Achats consommés | 1 288 964 458.79 | 1 146 966 795.51 |
| Services extérieurs et autres consommations | 4 117 926 946.26 | 4 002 723 634,82 |
| **II-Consommation de l'exercice** | **5 406 891 405.05** | **5 149 690 430,33** |
| **III-Valeur ajoutée d'exploitation** | **15 361 823 236.87** | **14 259 696 737,95** |
| Charge de personnel | 9 364 641 769.30 | 7 997 356 442,08 |
| Impôts, taxes et versements assimilés | 525 833 379.82 | 490 406 757,77 |
| **IV-Excédent brut d'exploitation** | **5 471 348 087.75** | **5 771 933 538,10** |
| Autres produits opérationnels | 1 011 771 459.51 | 463 066 399,65 |
| Autres charges opérationnelles | 101 446 499.48 | 27 117 070,86 |
| dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs | 3 198 824 670.16 | 3 092 718 823,46 |
| Reprise sur pertes de valeur et provision | 1 180 166 325.08 | 943 392 789,61 |
| **V-Résultat opérationnel** | **4 363 014 702.70** | **4 058 556 833,04** |
| Produits financiers | 118 638 905.99 | 214 897 860,52 |
| Charges financières | 11 661 483.40 | 7 135 877,46 |
| **VI-Résultat financier** | **106 977 422.59** | **207 761 983,06** |
| **VII-Résultat Ordinaire avant impôts** | **4 469 992 125.29** | **4 266 318 816,10** |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires | 1 035 364 204.00 | 1 034 916 802.61 |
| Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires | 51 459 733.70 | -150 798 282,66 |
| **Total des produits des activités ordinaires** | **23 079 291 332.50** | **21 030 744 218,06** |
| **Total des charges des activités ordinaires** | **19 696 123 144.91** | **17 648 543 921,91** |
| **VIII- Résultat net des activités ordinaires** | **3 383 168 187.59** | **3 382 200 296,15** |
| Eléments extraordinaires (produits) | | |
| Eléments extraordinaires (charges) | | |
| **IX- Résultat extraordinaire** | | |
| **X- Résultat net de l'exercice** | **-211 023 130.68** | **-334 692 903.31** |
| Dont part des minoritaires (1) | **3 172 145 056.91** | **3 047 507 392,84** |
| Part du groupe (1) | **-28 887 279.54** | **53 787 013.77** |
| | **3 201 032 336.45** | **2 993 720 379.07** |

Le Président-Directeur Général

## الملحق رقم 5: ميزانية الأصول 2013-2014

GROUPE ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITS
ENSPGROUP
Exercice 2015

DATE: 13/03/2018
HEURE: 10:09
PAGE: 1

# Bilan Actif

Arrêté à : 1er arrêté < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

| Libellé | Note | Brut | Amort. / Prov. | Net | Net (N-1) |
|---|---|---|---|---|---|
| ACTIFS NON COURANTS | | | | | |
| Ecart d'acquisition (ou goodwill) | | | | | |
| Immobilisations incorporelles | | 375 383 108,57 | 274 899 337,88 | 100 483 770,69 | |
| Immobilisations corporelles | | 44 760 196 110,72 | 26 050 920 076,59 | 18 709 276 034,13 | |
| Terrains | | 4 694 466 150,00 | | 4 694 466 150,00 | |
| Bâtiments | | 4 121 499 738,06 | 2 899 818 420,41 | 1 221 681 317,65 | |
| Autres immobilisations corporelles | | 35 944 230 222,66 | 23 151 101 656,18 | 12 793 128 566,48 | |
| Immobilisations en concession | | | | | |
| Immobilisations en cours | | 676 846 459,27 | | 676 846 459,27 | |
| Immobilisations financières | | 1 376 700 828,02 | | 1 376 700 828,02 | |
| Titres mis en équivalence | | 1 231 733 099,45 | | 1 231 733 099,45 | |
| Autres participations et créances rattachées | | | | | |
| Autres titres immobilisés | | | | | |
| Prêts et autres actifs financiers non courants | | 174 967 728,57 | 931 250,76 | 174 036 477,81 | |
| Impôts différés actif | | 1 443 176 520,56 | | 1 443 176 520,56 | |
| TOTAL ACTIF NON COURANT | | 48 662 303 027,14 | 26 326 750 665,23 | 22 335 552 361,91 | |
| ACTIF COURANT | | | | | |
| Stocks et encours | | 6 216 323 413,40 | 346 447 386,54 | 5 869 876 026,86 | |
| Créances et emplois assimilés | | | | | |
| Clients | | 11 416 305 059,27 | 880 750 061,50 | 10 535 554 997,77 | |
| Autres débiteurs | | 691 732 522,18 | 2 249 101,35 | 689 483 420,83 | |
| Impôts et assimilés | | 1 324 673 930,79 | 13 294 512,88 | 1 311 379 417,91 | |
| Autres créances et emplois assimilés | | | | | |
| Disponibilités et assimilés | | | | | |
| Placements et autres actifs financiers courants | | 2 500 000 000,00 | | 2 500 000 000,00 | |
| Trésorerie | | 8 166 333 277,86 | | 8 166 333 277,86 | |
| TOTAL ACTIF COURANT | | 30 315 368 203,50 | 1 242 741 062,27 | 29 072 627 141,23 | |
| | | | | | |
| TOTAL GENERAL ACTIF | | 78 977 671 230,64 | 27 569 491 727,50 | 51 408 179 503,14 | |

## الملحق رقم 6: ميزانية الخصوم 2013-2014

GROUPE ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITS
ENSPGROUP
Exercice 2015

DATE: 13/03/2018
HEURE: 10:09
PAGE: 2

# Bilan Passif

Arrêté à : 1er arrêté < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

| Libellé | Note | Exercice | Exercice Précédent |
|---|---|---|---|
| CAPITAUX PROPRES | | | |
| Capital émis | | 8 000 000 000,00 | |
| Capital non appelé | | | |
| Primes et réserves / (Réserves consolidées(1)) | | 26 899 510 196,11 | |
| Ecart de réévaluation | | | |
| Ecart d'équivalence (1) | | 836 372 017,62 | |
| Résultat net / (Résultat net part du groupe (1)) | | 3 274 241 279,98 | |
| Autres capitaux propres - Report à nouveau | | | |
| Part de la société consolidante (1) | | 35 205 988 855,54 | 35 205 988 855,54 |
| Part des minoritaires (1) | | 3 804 134 638,17 | 3 804 134 638,17 |
| Liaison inter-unités | | | |
| TOTAL CAPITAUX PROPRES I | | 39 010 123 493,71 | |
| PASSIFS NON-COURANTS | | | |
| Emprunts et dettes financières | | | |
| Impôts (différés et provisionnés) | | 120 313 098,00 | |
| Autres dettes non courantes | | | |
| Provisions et produits constatés d'avance | | 2 838 698 002,01 | |
| TOTAL PASSIFS NON COURANTS II | | 2 959 011 100,01 | |
| PASSIFS COURANTS | | | |
| Fournisseurs et comptes rattachés | | 4 490 543 279,60 | |
| Impôts | | 1 669 272 573,56 | |
| Autres dettes | | 3 244 085 276,04 | |
| Immobilisations financière | | 30 000 000,00 | |
| Trésorerie passif | | 5 143 780,22 | |
| TOTAL PASSIFS COURANTS III | | 9 439 044 909,42 | |
| TOTAL GENERAL PASSIF | | 51 408 179 503,14 | |

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

## الملحق رقم 7: جدول حسابات النتائج 2013-2014

GROUPE ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITS
ENSPGROUP
Exercice 2015

DATE: 13/03/2018
HEURE: 10:10
PAGE: 1

### Comptes de Résultat

**(par Nature)**

Arrêté à : 1er arrêté < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

| Libellé | Note | Exercice | Exercice Précédent |
|---|---|---|---|
| Chiffre d'affaires | | 25 875 481 888,76 | |
| Chiffre d'affaires inter-unité | | | |
| Variation stocks produits finis et en cours | | 144 673 792,52 | |
| Production immobilisée | | | |
| Subventions d'exploitation | | | |
| **I. PRODUCTION DE L'EXERCICE** | | **26 020 155 681,28** | |
| Achats consommés | | 2 564 284 373,61 | |
| Services extérieurs et autres consommations | | 5 215 425 101,53 | |
| Consommation inter-unité | | | |
| **II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE** | | **7 779 709 475,14** | |
| **III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)** | | **18 240 446 206,14** | |
| Charges de personnel | | 10 837 860 803,61 | |
| Impôts, taxes et versements assimilés | | 639 377 063,85 | |
| **IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION** | | **6 763 208 338,68** | |
| Autres produits opérationnels | | 443 717 119,24 | |
| Autres charges opérationnelles | | 234 667 593,84 | |
| Dotations aux amortissements et aux provisions | | 3 474 917 090,79 | |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions | | 917 576 108,20 | |
| **V. RESULTAT OPERATIONNEL** | | **4 414 916 881,49** | |
| Produits financiers | | 81 615 199,78 | |
| Charges financières | | 133 477 504,16 | |
| **VI. RESULTAT FINANCIER** | | **-51 862 304,38** | |
| **VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)** | | **4 363 054 577,11** | |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires | | 1 255 357 730,87 | |
| Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires | | -333 483 351,91 | |
| **TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **27 463 064 108,50** | |
| **TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **24 021 883 910,35** | |
| **VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES** | | **3 441 180 198,15** | |
| Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) | | | |
| Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser) | | | |
| **IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE** | | | |
| **X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE** | | **3 441 180 198,15** | |
| Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1) | | -166 938 918,17 | |
| **XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)** | | **3 274 241 279,98** | |
| Dont part des minoritaires (1) | | -28 887 279,54 | -28 887 279,54 |
| Part du groupe (1) | | 3 303 128 559,52 | 28 887 279,54 |
| (1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés | | | |

# الفهرس

## الفهرس

إهداء ..... I

شكر وتقدير..... II

ملخص: ..... III

قائمة المحتويات:..... IV

قائمة الأشكال البيانية ..... VI

قائمة الجداول..... VII

قائمة الرموز والاختصارات..... VIII

قائمة الملاحق:..... IX

توطئة ..... أ

**الفصل الأول: جودة التقارير المالية ومحيط التجميع ونسبة المساهمة**

مدخل ..... 2

المبحث الأول: جودة التقارير المالية ..... 3

المطلب الأول: مفهوم ومعايير جودة التقارير المالية ..... 3

..... 4

المطلب الثاني: العوامل المؤثر في جودة التقارير المالية..... 5

المطلب الثالث: خصائص جودة التقارير المالية ..... 5

المبحث الثاني: محيط التجميع ونسبة المساهمة..... 8
المطلب الأول: مجمع الشركات ..... 9
المطلب الثاني: نسبة المساهمة ..... 11
الفرع الأول: مفهوم نسبة المساهمة ..... 11
الفرع الثاني: أشكال المساهمة..... 11
المطلب الثالث: مقاييس الارتباط بين مجمع الشركات ..... 14
الفرع الأول: مفهوم معدل الرقابة ..... 14
الفرع الثاني: مفهوم معدل الفائدة (نسبة المصلحة ) ..... 14
الفرع الثالث: أنواع السيطرة..... 14
المطلب الرابع: محيط التجميع ..... 16
الفرع الأول: التجميع المحاسبي..... 16
الفرع الثاني: محيط التجميع ..... 23
المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية لمحيط التجميع ونسبةالمساهمة ..... 27
المطلب الاول: عرض أهم الدراسات السابقة ..... 28
المطلب الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة..... 31
خلاصة الفصل: ..... 33
**الفصل الثاني: دراسة أثر تغير محيط التجميع ونسبة المساهمة على جودة التقارير المالية**
تمهيد: ..... 35

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع ENSP..... 36

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ..... 36

الفرع الأول: نشأة و تعريف المؤسسة..... 36

الفرع الثاني: تنظيم وأنشطة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ..... 37

المطلب الثاني: فروع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ..... 40

المبحث الثاني: القوائم المالية ومحيط التجميع بمجمع ENSP ..... 41

المطلب الأول: سيرورة عملية التجميع في مجمع ENSP ..... 41

المطلب الثاني: العمليات التحضيرية للتجميع المحاسبي في مجمع ENSP..... 44

المبحث الثالث: تطور القوائم المالية المجمعة..... 46

المطلب الأول: نسب النمو للقوائم المالية ..... 46

الفرع الثالث: نسب نمو الميزانية خلال فترة الدراسة..... 53

المطلب الثاني : عرض نتائج النسب المالية ..... 58

المطلب الثالث: تفسير ومناقشة النتائج..... 60

الفرع الاول: تطور القوائم المالية للمجمع..... 60

الفرع الثاني: عرض نتائج النسب المالية..... 61

خلاصة الفصل: ..... 63

قائمة المراجع..... 69

الملاحق ..... 74

الفهرس ..... 90