واقع تطبيق أسس و قواعد إعداد القوائم المالية المدمجة في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP GROUPE)

The reality of the foundations and rules of preparation of the consolidated financal statements application in in the National Company of wells Services

الطيب مداني
جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر
tayebmadani@yahoo.fr

ملخص :
تعالج هذه الدراسة إشكالية مدى تحكم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية المدمجة لما تكتسبه هذه القوائم من أهمية في إعطاء الصورة الصادقة بإعتبارها مخرجات النظام المحاسبي وعنصر فعال في إتخاذ القرار ونظرا لأهمية المجمعات بالنسبة للاقتصاد الجزائري قمنا بإختيار مجمع جزائري وذلك لإثبات مدى تحكمه في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية .

الكلمات المفتاح : تجميع، مجمع، قوائم مالية مجمعة .

Abstract:
This study addressed the problem of the extent of the Algerian economic institutions control in the foundations and rules of preparation of financial statements for the compact they make these lists of importance in giving the image as a sincere accounting system outputs and effective element in the decision-making, given the importance of group for the Algerian economy came through the process of determination of the Algerian complex and to demonstrate the extent governed by the rules of the foundations and the preparation of financial statements.
Key words: the consolidation , the group , the consolidated financial statements.

I. تمهيد :

أمام التكامل المستمر للأسواق العالمية وتدويل المعاملات التجارية وتبادل المعلومات المالية، وبظهور العولمة وزيادة التطور الاقتصادي المصاحب للتطور التكنولوجي، أصبحت الشركات الاقتصادية تعيش في وقتنا الحاضر مجموعة من التطورات والتحديات الهائلة، جراء المنافسة الشديدة والمطالبة المستمرة من المساهمين الى إدارة الشركة بزيادة قيمة المؤسسة من خلال زيادة الأرباح حيث يعتبر النمو الخارجي احد الحلول الممكنة لهذا المطلب، وكذا مطالب الافصاح والإبلاغ المالي الذي يعطي القدرة على القراءة الصحيحة والواضحة للوضعية المالية للشركة من طرف الاعوان الاقتصاديين.

لجأت هذه المؤسسات الى التحالف وتكوين شراكات من خلال التكتل فيما بينها والاندماج او من خلال عمليات الاستحواذ لشركات اخرى او انشاء فروع للشركة في مناطق جغرافية اخرى، وكان من نتيجة هاته التطورات ظهور تقنيات تجميع القوائم المالية للشركة الام مع الشركات المتحالفة معها او الزميلة او الفروع، والتي تعتبر اكثر المواضيع تشعبا وتعمقا في مجال المحاسبة.

ولقد اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يعوض المخطط الوطني للمحاسبة، ويستلهم معظم مقوماته من المعايير الدولية للمحاسبة. وبذلك فان قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سوف تتخذ مسارا آخر يختلف كليا عما كان مطبقا من قبل. ولا يستثنى من ذلك المؤسسات الاقتصادية المنظمة في شكل شركات قابضة والتي يرتكز اهتمام

مسيريها على الأصول والوضعية المالية وكذلك النتائج التي تحدث على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل (المجمع أو المؤسسة القابضة) دون الأخذ بعين الاعتبار الحدود والقيود القانونية لمختلف الفروع والمساهمات.

1. إشكالية الدراسة:

وعليه يمكن صياغة السؤال التالي :

ما مدى تحكم المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) في أسس و قواعد إعداد القوائم المالية المدمجة ؟

2. أهمية و أهداف الدراسة:

تكمن أهمية البحث في تناوله لموضوع ظهر في ظل إنفتاح السوق الجزائرية أمام المستثمر الأجنبي وذلك بظهور ما يسمى بالشراكة، والتي تستوجب القيام بإنشاء فروع وشركات تابعة، فأتت هذه الدراسة لتوضيح أهمية عرض القوائم المالية التي تمكن مستخدميها من إتخاذ القرارات الملائمة و إعطاء الصورة الصادقة حول مجمع المؤسسات. كما يهدف هذا البحث إلى التعرف على كيفية إدماج الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي SCF و ترسيخ المعرفة النظرية و التطبيقية لكيفية إعداد القوائم المالية المدمجة، و من خلال دراسة الحالة يمكن الوقوف على واقع الممارسة المحاسبية في المجمعات الجزائرية حول كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة.

3. الدراسات السابقة :

1.3. دراسة BENSADON Didier وهي عبارة عن مقال منشور في مجلة control comptabilité-audit، سنة 2005 عدد ،11 ص 105-128،تحت عنوان : **التحليل طويل المدى لتجميع الحسابات في المجالات المحاسبية المهنية (1954-1985)**، يهدف المقال إلى الإجابة على نقطتين أساسيتين و المتمثلة في :

- قياس مشاركة المهنيين والمعاهد من(خبراء محاسبين ومراجعين ومحللين ماليين، محافظي الحسابات، المهن البنكية، سلطة المراقبة في السوق المالي) في نشر طرق تجميع الحسابات في فرنسا.
- وفي النقطة الثانية : التطور المنهج لتجميع في الفترة الممتدة بين 1957-1985 وهو تاريخ إلزامية تطبيق التجميع وفق شروط معينة حسب القانون الفرنسي. وأستعمل كاتب المقال عدة وسائل للوصول إلى النتائج عن طريق استعمال 10 مجلات متعلقة بالمهن و المعاهد القريبة من المعلومة المالية وتم إختيار هذه المجلات على أساس مدى قبولها لدى الجمهور في مجال الأعمال من خلال ثلاث مراحل :
  - ✓ المرحلة الأولى : تحليل نشر تطبيقات التجميع في فرنسا خلال هذه المدة؛
  - ✓ المرحلة الثانية : تقديم طريقة لتحليل المقالات والحصول على مؤشر لقياس عدد الصفحات المنشورة؛
  - ✓ المرحلة الثالثة : تقديم نتائج البحث.

وتوصل المقال بأن مساهمة البنوك ومختلف المهنيين كانت ضعيفة للغاية قبل فرض التجميع من طرف المشرع الفرنسي.

2.3. دراسة POURTIER Frederic منشورة في مجلة control comptabilité-audit، سنة 2005، العدد11، ص 83-109، تحت عنوان : **المعلومات المقارنة المنشورة بالنسبة لمجمع المؤسسات عند تغير محيط التجميع**، و تطرق الكاتب إلى إشكالية قابلية المقارنة بين دورتين متتاليتين بالنسبة إلى مجمع مؤسسات تغير به محيط التجميع، وللإجابة على هذه الإشكالية قام الكاتب بدارسة مجمع ينتمي إلى مؤشر sbf25 وتوصل إلى أنه : يجب إبراز التفسير في محيط التجميع لأنه مهم بالنسبة للتشخيص المالي كما أن أكثر من نصف المجمعات في فرنسا لا تهتم بنشر التغيرات في محيط التجميع.

3.3. دراسة MONTIER Jean وهي عبارة عن مقال منشور في مجلة control comptabilité-audit، سنة 2001 في العدد 07 ص 23-40،تحت عنوان:**المحاسبة وإستراتيجية التجميع – التركيز على الحركات التي تؤدي إلى خلق القيمة–،** يهدف هذا المقال إلى مناقشة مدى إمكانية تأثير إختيار نظام المجمع على عناصر القرار الإستراتيجي داخل المؤسسات الفرنسية و بين كاتب المقال بأن الترجمة المحاسبية لعمليات التجميع عن طريق المعالجة المحاسبية والتي تضعنا أمام الفرق بين طريقة الحيازة والمصالح المشتركة لمختلف الفاعلين داخل المؤسسة ويعبر هذا الفرق عن مدى فكرة المسيرين على خلق القيمة .

II. الطريقة :

1. عموميات حول المجمع و التجميع:

1-1 مفهوم المجمع:

تعريف الأستاذين[1] « Mercadal et javin» : "مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منها شخصية معنوية خاصة بها، ولكن تكون موحدة فيما بينها من خلال روابط مختلفة ومؤهلين من قبل المجمع (شركة الأم)، وهذه الأخيرة تطبق رقابة مستمرة على باقي هذه الشركات، محدثةً بذلك وحدة في إتخاذ قرارات إقتصادية."

تعريف المشرع الجزائري: "طبقا لنص المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم08/93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 مايلي : يجوز لشخصين معنويين وأكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمعا، بتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها، أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط الاقتصادي وتنميته [2]".

كما تنص المادة 797 من المرسوم التشريعي رقم08/93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 على أنه : "يحدد عقد التجمعات تنظيم التجمع مع مراعاة أحكام هذا القانون، ويتم إعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، ويتضمن لاسيما البيانات الآتية:

- ✓ تسمية التجمع.
- ✓ إسم الشركة أو موضوعها أو الشكل القانوني وعنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة، وإذا اقتضى الأمر رقم تسجيل كل عضو من التجمع في السجل التجاري."

1-2 ماهية التجميع:

التعريف الأول :"التجميع المحاسبي يقصد به تجميع لحسابات سنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها إقتصاديا وماليا .بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة وكاملة للحالة المالية للمجمع[3]."

التعريف الثاني :"التجميع المحاسبي يهدف إلى إعطاء المعلومات التي تساهم في إظهار الحقيقة المالية والإقتصادية وتوضيحها للوحدة المكونة من طرف الشركة الأم والشركات الأخرى التابعة التي هي تحت رقابتها، والتي هي كذلك مستقلة عنه[4] ."

التعريف الثالث: من خلال نص الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس سنة 2009: [5]

"تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد."

و من خلال هذه التعاريف يمكن إستنتاج التعريف التالي:

"تجميع الحسابات تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية، تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج مجمع الشركات المتكون من الشركة الأم والشركات التابعة له، مما تسهل من عملية التسيير داخل هذا المجمع، من خلال تحديد الروابط التي تجمعهم ونشرها في شكل معلوماتي موحد يمتاز بالمصداقية والكفاية، وهذا ما يسمح بتشخيص حالة كل شركة".

2. محيط التجميع و نسبة الرقابة و المصلحة :

2-1 **مفهوم نطاق القوائم المالية المجمعة:** إن إعداد القوائم المالية المجمعة في الولايات المتحدة الأمريكية ينبني على الرقابة المالية المؤسسة على ملكية الأسهم في المؤسسات التابعة والتي تعطي حق استغلال ورقابة ممتلكات المؤسسة المراقَبة. وهذا الذي يجعل مفهوم التجميع يأخذ كل أصول وخصوم المؤسسة المراقبة كليا فقط.

أما مفهوم التجميع ضمن المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري فإنه يعتمد على مفهوم الوحدة الاقتصادية وبالتالي فالتجميع لا يأخذ بعين الاعتبار فقط الفروع المتصلة بالمؤسسة الأم عموديا بل كذلك المؤسسات التي لها علاقة أفقية والتي لا يمكن أن نلمس فيها وحدة السلطة لمؤسسة مهيمنة، بل يكفي أن تكون كل هذه المؤسسات عبارة عن وحدة اقتصادية وكل واحدة منها لها مصلحة في معرفة وضعية المجمع.[6]

2-2 الإعفاءات من عرض القوائم المالية المجمّعة

بحسب المعايير IAS -27-28-31 فإن المؤسسة الأم أو صاحب الحصة في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والمستثمرين قد لا يلزمون بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة في الحالات التالية:

✓ بالنسبة للمؤسسة الأم إذا توفرت الشروط الأربعة التالية [7]:

أ- إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة كليا أو جزئيا لمنشأة أخرى وقد تم إبلاغ مالكيها الآخرين، بمن فيهم من ليس لهم حق التصويت، بعدم قيام الشركة الأم بعرض قوائم مالية مجمعة ولم يعترضوا على ذلك؛

ب- في حالة عدم تداول سندات الديون أو أسهم حقوق الملكية للشركة الأم في بورصة الأوراق المالية المحلية أو الأجنبية أو خارج المقصورة (de gré à gré) بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية؛

ج- إذا لم تقم الشركة الأم بتقديم قوائمها المالية ولم تتخذ أي إجراءات لتقديم تلك القوائم لهيئة سوق المال أو لأي جهة رقابية أخرى بهدف إصدار أي نوع من الأدوات المالية للاكتتاب العام؛

د- في حالة قيام الشركة القابضة الأساسية أو الشركة الأم الوسيطة بإصدار قوائم مالية مجمعة للاستخدام العام تكون مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية.

✓ أما بالنسبة لأصحاب الحصص والمستثمرين فإنهم غير ملزمين بتطبيق طريقة التكامل النسبي أو طريقة المعادلة في الشركات المشتركة أو طريقة المعادلة في الشركات الشقيقة في الحالات التالية:[8]

أ- إذا صنفت الحصة أو الاستثمار كمحتفظ بها لغرض البيع طبقا للمعيار IFRS5 الخاص بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المتخلى عنها؛

ب – إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة القابضة إلى حد كبير.

أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي يفترض وجود حالة واحدة تكون فيها المؤسسة الأم معفاة من إعداد القوائم المالية المجمعة، وهي كون المؤسسة الأم مؤسسة تابعة مملوكة بصفة شبه كلية لمؤسسة أخرى بشرط الحصول على موافقة الأقلية على ذلك.[9]
والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90 % من حقوق التصويت.

2-3 المؤسسات المستبعدة من نطاق القوائم المالية المجمعة[10]

بحسب المعايير المحاسبية IAS 27-28-31 نلاحظ أنها حاولت منع كل حالات عدم الإدماج المحاسبي عند إعداد القوائم المالية المجمعة، ولذلك فالحالات التي تستبعد فيها الشركات من نطاق القوائم المالية مرتبطة بفقدان الرقابة أو الرقابة المشتركة أو النفوذ المؤثر.

و على سبيل المثال يكون فقدان الرقابة عند خضوع الشركة الأم لسيطرة الحكومة أو المصفي القضائي أو الجهة الرقابية كما يمكن أن يكون بناءا على اتفاق تعاقدي وتصبح الشركات عند فقدان الرقابة أو السيطرة المشتركة أو النفوذ المؤثر كاستثمارات خاضعة للمعيار IAS39 ما لم تكن معدة للبيع فهي تخضع للمعيارIFRS 5.

كما يشير المعيار المحاسبي IAS27 إلى عدم إمكانية استبعاد شركة تابعة من نطاق القوائم المالية المجمعة بحجة اختلاف أنشطتها عن أنشطة المنشآت الأخرى في المجموعة.

أما من حيث الممارسة في إعداد القوائم المالية المجمعة فإنها تبين أن المؤسسة الأم يمكن أن تستبعد من نطاق القوائم المالية المجمعة الوحدات التي ليست لها أهمية (ذات الحجم الصغير) عندما يكون استبعادها ليس له تأثير على القوائم المالية المجمعة.

و طبقا لإطار إعداد وعرض القوائم المالية لـ IASB، فإن المعلومات تعتبر ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية.

لكن المعايير المحاسبية الدولية لم تحدد نسبة معينة على ضوئها يتم اتخاذ قرار الاستبعاد، ويبقى الأمر خاضعا لتقدير إدارة المجمع ومراقبي القوائم المالية.

إحدى الممارسات تعتبر أنه يمكن استبعاد الوحدة أو مجموع الوحدات التي لا تتعدى حدود 5 % من أرقام المبالغ الأساسية للمجمع كرقم الأعمال، النتيجة، الاستثمارات، الأموال الخاصة.

2-4 معدل الرقابة

معدل الرقابة هو الوسيلة المستعملة في تحديد قائمة المؤسسات التي تدخل ضمن نطاق القوائم المالية المجمعة وهو يعبر عن نسبة امتلاك المؤسسة الأم لحقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة المراقبة. ويكون هذا المعدل مساويا لنسبة امتلاك أسهم رأس المال إذا كانت هذه الأخيرة لها نفس الحقوق.[11]

و مفهوم الامتلاك غير المباشر يقصد به الامتلاك عن طريق شركة مراقَبة (شركة تابعة) تكون وسيطة بين المؤسسة الأم والشركة المراد معرفة درجة مراقبتها.

مما سبق ذكره يتبين أن معدل الرقابة مرتبط بتسلسل الامتلاك المباشر أو غير المباشر لنسبة حقوق تصويت تساوي أو تفوق 50 % من مجمل حقوق التصويت في الجمعيات العامة، أما إذا ثبت أن الرقابة تمارس رغم عدم توفر تلك النسبة، فإنه يفترض عند حساب معدل الرقابة أنها تساوي 50%، وكل ذلك مادام تسلسل الرقابة لم ينقطع.

و يمثل معدل رقابة المؤسسة الأم لمؤسسة أخرى في مجموع حقوق التصويت التي تمتلكها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في هذه المؤسسة.

يكون هذا المعدل مساويا لنسبة امتلاك رأس المال إذا كانت كل الأسهم لها نفس الحقوق، ويمكن أن يكون مخالفا له في حالة وجود:[12]

- أسهم لها حقوق تصويت مضاعفة؛
- أسهم لها أفضلية في قيمة الأرباح وليس لها حق التصويت؛
- شهادات الاستثمار التي لها حقوق التصويت؛
- السندات القابلة للتحويل إلى أسهم والتي لها حق التصويت؛
- امتلاك المؤسسة لأسهم رأسمالها (الامتلاك الذاتي للأسهم).

2-5 نسبة المصلحة

تمثل نسبة المصلحة حصة رأس المال المملوكة من طرف المؤسسة الأم في المؤسسات التي تدخل ضمن نطاق القوائم المالية المجمعة وهي تعبر عن حصة من الأصول التي تعود للمؤسسة الأم نتيجة الرقابة التي تمارسها.[13]

وهي تمكن من تحديد حصة المؤسسة الأم من النتائج ورأس المال والحصة التي ترجع إلى أصحاب الأقلية.

و هي بذلك الوسيلة الأساسية للتسجيل المحاسبي لعمليات التجميع.

ومن خلال الجدول رقم (1) نوضح الفرق بين معدل الرقابة ونسبة المصلحة.

3.**طرق التجميع**: هناك 3 طرق للإدماج المحاسبي:

3-1 طريقة التكامل الشامل

من خلال تعريف الرقابة والشركة التابعة في المعيار الدولي IAS27، نستنتج أن الشركة الأم يجب أن تعرض في القوائم المالية المجمعة المعلومات المالية عن المجموعة كما لو كانت وحدة اقتصادية واحدة. وتتم عملية إعداد القوائم المالية المجمعة بتجميع القوائم المالية للشركة الأم مع القوائم المالية للشركات التابعة بندا بندا، وذلك بجمع البنود المتشابهة من الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات. ويتم إتباع الخطوات التالية[14]:

1.استبعاد القيمة المحاسبية (الدفترية) لمساهمة المؤسسة الأم في كل شركة تابعة مقابل استبعاد نصيب الشركة الأم في حقوق الملكية للشركة التابعة؛

2.تحديد حقوق الأقلية في نتيجة الشركات التابعة خلال الفترة التي تعد عنها القوائم المالية؛
3.تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة المجمعة وتعرض في القوائم المالية مستقلة عن حقوق مساهمي الشركة الأم.
وتتكون حقوق الأقلية في صافي الأصول من:

- ✓ مبلغ حقوق الأقلية في تاريخ التجميع الأصلي محسوبا وفق المعيار IFRS 3؛
- ✓ نصيب الأقلية في التغير في حقوق الملكية من تاريخ التجميع.
- ✓ وعادة ما يتم إدراج القوائم المالية للشركات التابعة ضمن القوائم المالية المجمعة بإتباع ثلاث مراحل بعد إجراء التعديلات اللازمة:
  - إدماج كل حسابات الشركة التابعة من أصول والتزامات ومصاريف وإيرادات ضمن حسابات المؤسسة الأم؛
  - استبعاد مساهمات الشركة الأم في رأس مال الشركة التابعة؛
  - تبويب الأموال الخاصة ونتائج الشركة التابعة إلى نصيب المؤسسة الأم ونصيب الأقلية.

3-2 طريقة التكامل النسبي[15]

تستخدم طريقة الإدماج النسبي في حالة الرقابة المشتركة للمؤسسة، طبقا للنظام المحاسبي المالي، وعلى أنها الطريقة الأولى، طبقا للمعيار المحاسبي IAS31. وتعتبر طريقة الإدماج النسبي أسلوبا محاسبيا يتم من خلاله تجميع نصيب صاحب الحصة من أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات الوحدة الخاضعة للرقابة المشتركة مع البنود المماثلة لها بالقوائم المالية لصاحب الحصة. كما يمكن أن يتم تسجيلها في بنود منفصلة.
وتتضمن ميزانية صاحب الحصة نصيبه من أصول المؤسسة الخاضعة لسيطرته المشتركة وكذا نصيبه في الالتزامات المسؤول عنها بالمشاركة. ويدرج في قائمة الدخل نصيبه في الإيرادات والمصروفات لتلك المؤسسة.
ويتم عرض بنود المؤسسة المشتركة في القوائم المالية المجمعة لصاحب الحصة بإحدى الطريقتين:

- ✓ إما جمع نصيب صاحب الحصة في كل من الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات مع البنود المماثلة لها بقوائمه المالية، بندا بندا، على أساس تفصيلي؛
- ✓ أو يدرج نصيبه في بند منفصل.

ويمر تطبيق هذه الطريقة بثلاث مراحل:
– إدراج ضمن حسابات المؤسسة الموحِدة النصيب المعبر عن مصلحتها في حسابات المؤسسة المشتركة، بعد إجراء التعديلات والمعالجات اللازمة، ولا يسجل عندها أية حقوق أقلية؛
– استبعاد كل العمليات والحسابات بين المؤسسة المشتركة وباقي المؤسسات التي تدخل ضمن عملية التوحيد المحاسبي؛
– إظهار حقوق المجمع في الاحتياطات والنتائج.

3-3 طريقة المعادلة

تستخدم طريقة المعادلة لإعداد القوائم المالية المجمعة في حالة الاستثمارات في شركات شقيقة (هي الشركة التي يكون للمستثمر فيها نفوذ مؤثر ولكنها ليست شركة تابعة كما أنها ليست حصة في مشروع مشترك للمستثمر) وفقا للمعيار المحاسبي IAS28 والنظام المحاسبي المالي، كما يمكن استخدامها كطريقة بديلة في حالة المؤسسات المشتركة طبقا للمعيار IAS31.
تعتبر طريقة المعادلة طريقة محاسبية بناء عليها يتم التسجيل الأولي للمساهمات بتكلفة الاقتناء ثم يتم تعديلها بكل تغير يطرأ على نصيب المستثمر في صافي أصول الشركة المستثمَر فيها، كما تتضمن نتيجة المستثمِر نصيبه من نتيجة تلك المؤسسة.
وبما أن المؤسسة القائمة بعملية التوحيد المحاسبي لا تراقب المؤسسة المستثمر فيها فإنه لا يتم إدماج حسابات هذه الأخيرة ضمن القوائم المالية المجمعة ولذلك فهي تمثل عملية إعادة تقييم للمساهمات.[16]
ويمر تطبيق طريقة المعادلة، بعد إجراء التعديلات اللازمة، بالمراحل التالية:

- ✓ إعادة تقييم السندات في حدود نصيب المؤسسة الموحِدة؛
- ✓ استبعاد القيمة المحاسبية للسندات؛

- ✓ إظهار حقوق المجمع في النتائج والاحتياطات.

4. سيرورة عملية التجميع

تهدف عملية التجميع المحاسبي إلى عرض الصورة الصادقة والوفية للوضعية المالية ونتائج المؤسسات المكونة للمجمع، وكأنها لوحدة اقتصادية واحدة.[17]

وباعتبار أن مؤسسات نطاق التوحيد يمكن أن تتباين إما في شكلها القانوني أو في قطاع نشاطها أو في النظام المحاسبي المطبق (المرجعية المحاسبية) فإن ذلك يستلزم إعادة معالجة قوائمها المالية.

عملية إعادة المعالجة للقوائم المالية لكل مؤسسة، وإعداد القوائم المالية المجمعة يجب أن ينبني على الأسس العامة والقواعد المحددة لإعداد القوائم المالية المبينة في الإطار المفاهيمي والمعيار الدولي الأول (الخصائص النوعية للمعلومات، الفرضيات والمبادئ المحاسبية، الخ).

وتتلخص سيرورة عملية التجميع في المراحل التالية:[18]

1- تقديم الميزانيات وحسابات النتائج؛

2- تجانس المعطيات (**Homogénéisation**) ؛

3- المعالجات (**Retraitements**) ؛

4- استبعاد العمليات الداخلية للمجمع (**Elimination**)؛

5- معالجة فارق الإدماج الأولي؛

6- إستبعاد سندات المساهمة؛

7- تحديد حقوق الأقلية والأغلبية؛

8- إعداد الوثائق المدمجة.

5. الإطار الميداني :

من خلال الجانب الميداني سيتم الكشف عن واقع تطبيق أسس و قواعد إعداد القوائم المالية المدمجة في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ، ومن ثم تعميم النتائج على المجمعات الجزائرية ، كما سيتم التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة من خلال إستعمال بعض أدواة جمع المعلومات كالملاحظة، المقابلة والوثائق، كما إستعملنا منهج دراسة الحالة لميزانية سنة 2013 لنتعرف من خلاله على كيفية إعداد القوائم المالية والإجراءات العملية والصعوبات التي ترافقها والتي لا يمكن معرفتها إلا عند الممارسة.

1. سيرورة عملية التجميع:

1-1طرق 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. و تتمثل الطريقتين في :التكامل الشامل – طريقة المعادلة .

و بالنسبة لمجمع ENSP فإنه يستعمل الطريقتين عند إعداد الحسابات المدمجة للدورة المحاسبية ويتم ذلك بحسب مستوى تبعية الشركات ضمن نطاق التجميع والتي تتراوح مابين 40% إلى 51%.

التكامل الشامل :

يتم التكامل الشامل في مجمع ENSP مابين المؤسسة الأم وHESP وذلك وفق الخطوات التالية :

إدماج الميزانيتين: في سنة 2013 تم الإدماج الشامل لميزانية الشركة التابعة HESP عبر أربع مراحل:

- ✓ تجميع العناصر الرئيسية لميزانيتي ENSP وHESP و تتم هذه المرحلة بإستخدام أصول وخصوم لـ : ENSP وHESP .
- ✓ إستبعاد العمليات المتبادلة مابين ENSP وHESP بعد التأكد من تماثلها من الطرفين.

✓ توزيع رأس المال المتراكم ما بين حصة الشركة الأم ENSP والمساهمين الأخرين في HESP : أي توزيع رأس المال والإحتياطات والنتيجة مابين الشركة الأم وحقوق الأقلية.

✓ الإستبعاد من الأصول المدمجة مساهمات المؤسسة الأم في HESP : يتم إستبعاد أسهم HESP والمحاز عليها من طرف الشركة الأم بقيمة الحيازة وذلك بطرحها من ميزانية المؤسسة الأم ومن حصة رؤوس الأموال الخاصة ب HESP التي تعود إلى المؤسسة الأم. يمثل الفائض مابين رأس المال وقيمة حيازة الأسهم فائض في القيمة (فارق في التجميع).

طريقة المعادلة :

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

– يوزع فائض القيمة المتحصل عليه من طريقة المعادلة مابين الإحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة. وعلى مستوى الميزانية المجمعة الناتجة من إدماج **HESP-ENSP** يتم إستبعاد قيمة مساهمات الكيانات المشاركة من حساباتها وذلك
بجعل حساب سندات المعادلة دائنا.

1–2تحديد محيط التجميع

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 المجمع والتي تتراوح مابين 40% إلى 51% .

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

– أما بالنسبة ل MESP,WESP,BJSP,BASP فإنها تمثل كيانات مشاركة وذلك لأن المؤسسة الأم تمتلك على التوالي:% 40 ,49% , 49%,49% وتمارس فيها النفوذ الملحوظ ومنه يتم إدماج هذه الكيانات المشاركة بطريقة المعادلة.

– لا يوجد إقصاءات لشركات تابعة من محيط التجميع المحاسبي بالنسبة لمجمع ENSP .

1–3مرحلة تجانس المعطيات

تهدف هذه المرحلة لتوفير قوائم مالية فردية للشركات الداخلة ضمن نطاق التجميع وذلك لإيجاد نوع من الترابط والتطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع.

✓ فبالنسبة للسياسات المحاسبية وطرق التقييم و من خلال وثائق المؤسسة فإنه يمكن أن نستنتج بأن هناك تجانس مابين فروع المجمع بإستثناء فرع MESP والذي قام بإعادة تقييم لأصوله وفقا للقيمة السوقية؛

✓بالنسبة للضرائب المؤجلة فإن جميع فروع المجمع تطبقها كما جاء في النظام المحاسبي المالي ومن بين أهم العمليات في المجمع والتي تظهر الضريبة المؤجلة نجد : مؤونة العطلة السنوية المدفوعة الأجر، إهتلاك السيارات السياحية، مؤونة المعاشات والتقاعد؛

✓يفرض على جميع فروع المجمع تسجيل مؤونة سنوية لتعويض نهاية الخدمة والمكافآت المكملة لها؛

✓تتم إجراءات التسجيل المحاسبي للمخزون خارج المؤسسة (ح/37) بالنسبة لفروع المجمع وكذلك بالنسبة لخسارة قيمة المخزون؛

✓يتم التسجيل المحاسبي في الحساب 408 (فواتير لم تسلم بعد) بنفس الطريقة بالنسبة لفروع المجمع؛

✓بالنسبة لخسارة القيمة للتثبيتات العينية لا يوجد سياسة واضحة ومتجانسة ما بين فروع المجمع؛

✓يتم التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات العينية بدون سياسة واضحة في المجمع فهناك بعض الفروع كفرع HESP والذي يقوم بالتسجيل المحاسبي لهذه الخسارة أما بالنسبة للشركة الأم فلا تسجل الخسارة في قيمة التثبيتات؛

✓تقوم شركة MESP بالإجراءات اللازمة والتسجيل المحاسبي لفارق التقييم وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي عكس بقية الفروع الأخرى.

2.إعداد الميزانية المدمجة لمجمع ENSP

2-1 إجراءات التسوية ما بين شركات المجمع

تقام هذه المرحلة مباشرة على مستوى كل شركة فرع، وهذه الأخيرة تقوم بإرسالها إلى المصلحة المختصة وذلك بعد القيام بمجانسة كل الحسابات المعنية بها وبالمجمع ككل. تتم هذه المرحلة إبتداءا من 15/03/N+1 إلى غاية 01/04/N+1 وتمثل هذه المدة على مستوى مجمع ENSP الأيام الأخيرة من أعمال نهاية الدورة وتكون حسابات الحقوق والديون والاعباء والإيرادات مغلقة. وتتم إجراءات التسوية وفق المراحل التالية:

- ✓ تبدأ هذه المرحلة بإرسال تعليمة من طرف مدير المحاسبة والمالية للمجمع تتعلق بإجراءات التسوية ما بين فروع المجمع؛
- ✓ تقوم مصلحة المحاسبة للشركة المتنازلة بإرسال لمصلحة المحاسبة للشركة المشترية حالة تقارب تتعلق بالحقوق والديون والاعباء والنواتج وذلك لطلب تأكيد صحة الارصدة؛
- ✓ تقوم الشركة المشترية بالإجابة عن هذا الطلب في أجل يتم تحديده من طرف مدير المحاسبة والمالية لتأكيد الارصدة واكتشاف الأخطاء؛
- ✓ تقوم الشركة المتنازلة بدراسة حالات التقارب، وتحديد الأخطاء؛
- ✓ بعد التأكد من حالات التقارب يعقد إجتماع ما بين محاسبي فروع المجمع تحت إشراف مدير المحاسبة والمالية لمعالجة الاخطاء و تسويتها، وفي الأخير الإمضاء على المقاربات ما بين الطرفين.

2-2 إجراءات الإقصاء ما بين شركات المجمع

تتمثل هذه العمليات في الحقوق والديون والأعباء والنتائج وقسائم الأرباح

- ✓ **عمليات الحقوق والديون:**

الجدول رقم (2) يبين عملية إقصاء الحقوق و الديون ما بين فروع المجمع

يمثل المبلغ 434 104 265.42 حقوق بالنسبة للمؤسسة الأم بإتجاه الفرع HESP. و من جهة اخرى يمثل دين للفرع HESP بالنسبة للمؤسسة الأم.

يمثل المبلغ 1 530 950.04 ديون بالنسبة للمؤسسة الأم بإتجاه الفرع HESP.و من جهة اخرى يمثل حقوق للفرع HESP بالنسبة للمؤسسة الأم.

- ✓ **عمليات الأعباء والإيرادات:**

الجدول رقم (3) يبين عملية إقصاء الإيرادات و الأعباء ما بين فروع المجمع

يمثل المبلغ 615 759 052.58 إيرادات بالنسبة للمؤسسة الأم بإتجاه الفرع HESP. و من جهة أخرى يمثل أعباء للفرع HESP بالنسبة للمؤسسة الأم.

يمثل المبلغ 955 690.19 أعباء بالنسبة للمؤسسة الأم بإتجاه الفرع HESP. و من جهة أخرى يمثل إيرادات للفرع HESP بالنسبة للمؤسسة الأم.

- ✓ **قسائم الأرباح:**

يتمثل مبلغ قسائم الأرباح 122 500 000.00 في الجزء المخصص من نتيجة دورة 2012 والمدفوع للمؤسسة الأم في دورة 2013.

✓ **إستبعاد هوامش الربح:**

بالنسبة للتنازل عن المخزونات أو التثبيتات على مستوى المجمع فإنه يتم بفوترة سعر تكلفة المخزون أو القيمة المحاسبية الصافية ما بين فروع المجمع وبالتالي لا يظهر هامش الربح.

2-3إعداد القوائم المالية ما بين الشركة الأم والشركة التابعة

✓ **جدول توزيع رؤوس الأموال الخاصة**

وفقا لطريقة التكامل الشامل و من خلال ميزانية المؤسسة الأم نتحصل على مبلغ الإحتياطات والنتيجة مباشرة، أما بالنسبة لمؤسسة HESP فإننا نقوم بضرب مبلغ الإحتياطات والنتيجة والترحيل من جديد في نسبة الإمتلاك والتي تمثل 51% للحصول على حصة الأم والباقي يمثل حقوق الأقلية، ويتم توزيع رأس المال والإحتياطات والنتيجة على المجمع وعلى الأقلية وفق الجدول رقم (4) .

نلاحظ من الجدول رقم (4) بأنه تم إدماج 51% لفرع HESP و 100 % بالنسبة لكل من الإحتياطات ونتيجة المؤسسة الأم للحصول على حصة المجمع.

يمثل مبلغ 2 747 524 571.73 حصة الأقلية والتي تمثل 49% من رأس المال والإحتياطات ومبلغ ترحيل من جديد والنتيجة لفرع HESP.

من خلال التسجيل المحاسبي نقوم بإلغاء مساهمة المجمع (51% من فرع HESP) والظاهرة في الحساب 2611000 كما نقوم بترحيل مبلغ 51% من فرع HESP والتي تمثل إحتياطات قانونية وإختيارية إلى إحتياطات المجمع وذلك بجعل حسابات رأس المال والإحتياطات ونتيجة HESP مدينة وتسجيل الفائض كإحتياطات المجمع ونتيجة وفقا للجدول السابق.

الحساب	البيان	مدين	دائن
10100000 hesp	رأس المال الصادر	612 000 000,00	
10610000 hesp	إحتياطات قانونية	61 200 000,00	
10680000 hesp	إحتياطات إختيارية	1 644 926 080,60	
26110000 ensp	أسهم HESP		612 000 000,00
106000000ensp	الإحتياطات المجمعة		1 706 126 080,60

2-4إعداد القوائم المالية ما بين الشركة الأم والكيانات المشاركة

يتم إعداد القوائم المالية المدمجة ما بين الشركة الأم والفروع WESP,BASP,MESP,BJSP بحسب SCF وفقا لطريقة المعادلة حيث يتم إلغاء سندات المساهمة للمؤسسة الأم في هذه الشركات مقابل تسجيل نسبة الأموال الخاصة والإحتياطات والنتيجة والتي تعود للمؤسسة الأم وفق الجدول رقم (5) .

من خلال التسجيل المحاسبي نقوم بإلغاء مساهمة المجمع (في الفروع BASP,MESP,WESP,BJSP) والظاهرة في الحساب 2615000,2614000,2613000,2612000 على التوالي وذلك بجعل الحساب 265000 (سندات المعادلة) مدينا وتسجيل الفائض في حسابات رأس المال والإحتياطات والنتيجة للفروع ما بين فارق المعادلة (الحساب 107000) والحصة من نتيجة المساهمة (الحساب 12000).

الحساب	البيان	مدين	دائن
26500000	سندات المعادلة	2 791 627 230,89	
26210000	سندات المساهمة BJSP		209 347 600,00
26220000	سندات المساهمة WESP		73 500 000,00
26230000	سندات المساهمة MESP		39 200 000,00
26240000	سندات المساهمة BASP		409 600 000,00
10700000	فارق المعادلة		2 394 672 534,20
12000000	الحصة من النتيجة		-334 692 903,31

2-5 إستبعاد قسائم الأرباح

يبقي في الأخير مرحلة إستبعاد قسائم الأرباح والتي تعود لدورة 2012 وتم دفعها سنة 2013 وفقا للجدول رقم (6).

و يكون القيد المحاسبي كالتالي:

الحساب	البيان	مدين	دائن
761000	إيرادات المساهمات	122 500 000.00	
106000	الإحتياطات المجمعة		122 500 000.00
	إستبعاد قسائم أرباح دورة 2012و المدفوعة دورة 2013		

2-6 إعداد الميزانية المجمعة

- ✓ يتم إدماج العناصر الرئيسية للميزانية بندا بندا ما بين الشركة الأم وفرع HESP. بعد ما قمنا بإقصاء الحقوق والديون المتبادلة
- ✓ يتم إضافة:

1. في جانب الأصول مبلغ 2 791 627 230.89 يمثل سندات المعادلة محسوب وفقا لجدول توزيع رؤوس أموال الكيانات المشاركة.
2. في جانب الخصوم مبلغ 2 394 672 534,20 يمثل فائض قيمة حصة المؤسسة الأم خارج النتيجة في الكيانات المشاركة عن مبلغ الحيازة، كما يتم الحصول على النتيجة الإجمالية للمجمع بإضافة مبلغ حصة نتيجة المؤسسة الأم في الكيانات المشاركة و الذي يمثل مبلغ -334 692 903,31 إلى نتيجة المؤسسة الأم مع حصتها في نتيجة الفرع HESP و منه نحصل على نتيجة المجمع 2 871 220 379,07.

- ✓ يمثل مبلغ 2 747 524 571.73 حصة الأقلية والتي تمثل 49% من رأس المال والإحتياطات ومبلغ ترحيل من جديد والنتيجة لفرع HESP.
- ✓ يمثل مبلغ 485 559 949.12 حصة المؤسسة الأم 51% من مبلغ ترحيل من جديد لفرع HESP.
- ✓ يمثل مبلغ 15 055 653 956,15 إحتياطات المؤسسة الأم مضافا إليها 51% من إحتياطات فرع HESP و المبلغ المستبعد من قسائم الأرباح.

III. النتائج ومناقشتها :

1. النتائج :

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى جملة من النتائج كالآتي :

- ✓ يطبق مجمع ENSP طريقة التجميع المباشر والتي تعتبر الطريقة الأمثل من حيث تسهيل العمل وربح الوقت وتدنية التكاليف.
- ✓ هناك عدة مجمعات في الجزائر لا تنشئ مصلحة للتجميع مثل مجمع ENSP وبذلك فإن مدير المحاسبة والمالية هو من يقوم بهذه العملية.
- ✓ تتم عملية الإستبعاد مابين فروع مجمع ENSP عند القيام بالتكامل الشامل فقط ، أي عند إدماج الفرع HESP. أما بقية الفروع والتي تطبق عليها طريقة المعادلة فلا نحتاج إلى عملية الإستبعاد وذلك لأن هذه الطريقة تعتمد على أخذ الشركة الأم ما يكافئ سنداتها من الوضعية الصافية التي تخضع للتجميع.

- ✓ نلاحظ أن هناك شركتين تابعتين حققتا خسارة خلال سنة 2013 (BASP-BJSP)، وبالنسبة للقوائم المالية المدمجة فإن النتيجة هي ربح وهنا نلاحظ أهمية القوائم المالية المدمجة في إتخاذ القرار بالنسبة للمسيرين والمساهمين.
- ✓ عدم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة عند المعالجة المحاسبية لإلغاء الأرباح الداخلية المسجلة في المخزون وإلغاء فوائض القيم الداخلية، وهذا ما يؤدي إلى الإضرار بالصورة الصادقة للقوائم المالية.

- ✓ من بين أهم المشاكل التي تواجهها المجمعات هو مشكل تقييم الأصول وإظهارها في ميزانية المؤسسة وذلك لوجود إختلاف ما بين فروع المجمع في طرق التقييم فمثلا في مجمع ENSP فإن فرع MESP قام بإعادة تقييم لأصوله وفق القيمة السوقية وذلك عكس بقية الفروع التي تستعمل التكلفة التاريخية وهذا ما يؤدي إلى الإضرار بالصورة الصادقة للميزانية نتيجة لإختلاف طرق التقييم.

2. التوصيات :

بناءً على ما سبق يمكن تقديم جملة من التوصيات كالآتي :

من خلال ما جاء في هذه الدراسة وبناء على نتائجها، نحاول تقديم بعض التوصيات والتي يمكن أن تنجح في تطوير النظام المحاسبي المالي وجعله مسايرا للمعايير المحاسبية الدولية.

- ✓ ضرورة التوفيق ما بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وذلك عن طريق مراعاة التنسيق والتوفيق ما بين الدول الأخرى وإستشارة مشرعين ومتخصصين من الخارج.
- ✓ ضرورة تفعيل وتطوير بورصة الجزائر وتشجيع المؤسسات الإقتصادية للإنضمام إليها.
- ✓ ضرورة إعادة النظر في الهيكل التنظيمي لمؤسسات تسير مساهمات الدولة والتي أصبحت تشكل عبئ من خلال إقامة مجمعات بما يساهم في النهوض بالإقتصاد الوطني.
- ✓ ضرورة إستكمال مراجعة النصوص التشريعية بما يتلاءم ويحقق التوافق ما بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري والنظام الجبائي.
- ✓ يجب على المؤسسات الإهتمام أكثر بالقوائم المالية المدمجة وإنشاء مصالح متخصصة في التجميع وتكوين محاسبين أكفاء في هذا المجال.
- ✓ ضرورة تقديم إمتيازات جبائية وتحفيزات أكثر ومراجعة لنصوص النظام الجبائي و المتعلقة بالتجميع وذلك لجلب الشركات الأجنبية.
- ✓ فتح المجال للأشكال القانونية الأخرى من الشركات مثل EURL-SARL لتكوين مجمعات وعدم حصرها على شركات ذات أسهم فقط.

ملحق الجداول والأشكال البيانية

الجدول رقم (1) الفرق بين معدل الرقابة ونسبة المصلحة

المفهوم	الطبيعة	الاستعمال
معدل الرقابة	يعبر عن السلطة (حقوق التصويت)	– تحديد نطاق القوائم المالية المجمعة – تحديد طريقة التجميع
نسبة لمصلحة	يعبر عن التبعية المالية (المشاركة في رأس المال)	وسيلة لتطبيق التجميع المحاسبي : – إدماج الحسابات – استبعاد العمليات المتبادلة – توزيع رأس المال والنتائج بين المؤسسة الأم وأصحاب الأقلية

Source : Jean Montier & Gilles Scognamiglio, Techniques de consolidation, Economica1995, P 51.

الجدول رقم : (2) **عمليات الحقوق والديون ما بين الفروع**

	الحقوق	الديون	المجموع
ENSP	HESP		
ENSP WL&WT	418 725 607.51	744 442.04	419 470 049.55
ENSP DAL	15 378 657.91	786 508.00	16 615 165.91
المجموع	434 104 265.42	1 530 950.04	435 635 215.46

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم: (3) **عمليات الأعباء والإيرادات ما بين الفروع**

	الإيرادات	**الأعباء**	المجموع
ENSP	HESP		
ENSP WL&WT	578 826 692.07	955 690.19	579 782 382.26
ENSP DAL	36 932 360,51		36 932 360.51
المجموع	615 759 052.58	955 690.19	616 714 742.77

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم: (4) توزيع رؤوس الأموال الخاصة ما بين الشركة الأم وHESP

الفروع	الإحتياطات المجمعة	النتيجة	ترحيل من جديد	رأس المال الصادر	المجموع
ENSP	13 227 027 875,55	3 272 430 880,29			16 499 458 755,84
HESP	1 706 126 080,60	55 982 402,09	485 559 949,12		2 247 668 431,80
حصة المؤسسة 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 إعداد الباحث

الجدول رقم : (5) توزيع رؤوس أموال الكيانات المشاركة

الفروع	الأموال الخاصة	حصة ENSP	مساهماتENSP	النتيجة	فارق المعادلة	المجموع
WESP	367 817 024,02	180 230 341,77	73 500 000,00	36 387 503,14	70 342 838,63	106 730 341,77
BJSP	2 617 730 375,17	1 282 687 883,83	209 347 600,00	-153 965 467,22	1 227 305 751,06	1 073 340 283,83
MESP	468 458 798,82	229 544 811,42	39 200 000,00	11 163 650,52	179 181 160,90	190 344 811,42
BASP	2 747 910 484,67	1 099 164 193,87	409 600 000,00	-228 278 589,75	917 842 783,62	689 564 193,87
المجموع	**6 201 916 682,68**	**2 791 627 230,89**	**731 647 600.00**	**-334 692 903,31**	**2 394 672 534,20**	**2 059 979 630,89**

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم : (6) إستبعاد قسائم الأرباح

النتيجة	الإحتياطات المجمعة	
122 500 000,00-	**122 500 000,00**	إيراد المساهمات

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم : (7) أصول مجمع **ENSP**

الأصول	ملاحظات	N الإجمالي	N إهتلاكات و مؤونات	N الصافي
الأصول الغير الجارية				
فارق الإقتناء – Goodwill				
تثبيتات معنوية	**4.1**	**340 947 408,73**	**167 276 933,55**	**173 670 475,18**
تثبيتات مادية	**4.2**	**32 517 715 910,82**	**17 632 080 207,96**	**14 885 635 702,86**
أراضي		4 592 456 150,00		4 592 456 150,00
مباني		3 375 671 960,81	2 231 825 086,63	1 143 846 874,18
ثبيتات مادية اخرى		24 549 587 800,01	15 400 255 121,33	9 149 332 678,68
تثبيتات عقود الإمتياز				
تثبيتات قيد التنفيذ	**4.3**	**73 576 677,34**		**73 576 677,34**
تثبيتات مالية	**4.4**	**3 567 060 060.33**	**0**	**3 567 060 060.33**
سندات		2 791 627 230.89		2 791 627 230.89
المساهمات و الحقوق الأخرى				
سندات إستثمار اخرى				
سلفيات و الأصول المالية الأخرى الغير جارية		91 448 542,48		91 448 542,48
ضرائب مؤجلة أصول		683 984 286,96		683 984 286,96
مجموع الأصول الغير جارية		**36 499300057.22**	**17 799 357 141,51**	**18 699 942 915,71**
الأصول الجارية				
المخزونات	**4.5**	**2 792 784 831,96**	**182 313 582,73**	**2 610 471 249,23**
الحقوق و العمليات المشابهة	**4.6**	**11 363 482 926,99**	**754 798 840,20**	**10 608 684 086,79**
الزبائن		10 318 658 220,18	753 836 884,31	9 564 821 335,87

المدينون الآخرون		286 713 584,01	961 955,89	285 751 628,12
الضرائب		758 111 122,80		758 111 122,80
الحقوق الأخرى				
السيولة	**4.7**	**7 302 298 034,16**	**0**	**7 302 298 034,16**
التوظيفات و الأصول المالية الجارية الأخرى		2 500 000 000,00		2 500 000 000,00
الخزينة		4 802 298 034,16		4 802 298 034,16
مجموع الأصول الجارية		**21 458 565 793,11**	**937 112 422,93**	**20 521 453 370,18**
مجموع الأصول		**57 957 865 850.33**	**18 736 469 564,44**	**39 221 396 285,89**

الجدول رقم : (8) **خصوم مجمع ENSP**

الخصوم	ملاحظة	N
الأموال الخاصة	**4.8**	
رأس المال الصادر		8 000 000 000,00
رأس المال غير صادر		-
علاوات و إحتياطات-إحتياطات مجمعة (1)		15 055 653 956,15
فارق التقييم		
فارق المعادلة (1)		2 394 672 534,20
النتيجة الصافية – النتيجة الصافية للمجمع (1)		2 871 220 379,07
رؤوس أموال أخرى – ترحيل من جديد		485 559 949,12
حصة المؤسسة المدمجة (1)		28 807 106 818,53
حصة الأقلية (1)		2 747 524 571,73
المجموع I		**31 554 631 390,26**
الخصوم الغير جارية		
قروض و ديون مالية	**4.9**	

ضرائب (مؤجلة و مؤونات)	**4.10**	
ديون غير جارية أخرى		
مؤونات و إيرادات مسجلة مسبقا	**4.11**	2 361 793 768,26
مجموع الخصوم الغير الجارية II		**2 361 793 768,26**
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات المرتبطة	**4.12**	2 133 810 499,44
ضرائب	**4.13**	1 346 361 014,83
ديون أخرى	**4.14**	1 824 799 613,10
خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية III		**5 304 971 127,37**
مجموع الخصوم		**39 221 396 285,89**

الهوامش والمراجع :

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

2القانون التجاري الجزائري 2002، ص500.

[3] Tayeb Zitouni , **Comptabilité des sociétés, édition Berti**, Alger 2003, p 61.

[4] Jean Corre, **La consolidation** , Librairie Vuizort, France 1984 ,p63.

[5]الجريدة الرسمية،العدد 25،19 مارس 2009،ص15.

6سلامي منير، القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية IFRS،رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع: محاسبة،كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير،باتنة،سنة 2010/2009،ص97.

[7] DOMINIQUE Mesplé –Lassalle, la consolidation des comptes,3éme édition, laurent du mesnil,paris 2013,p16.

[8] MEMONTO EXPERT,comptes consolidés , éditions francis lefebvre,2013,p104.

[9]المادة 132-4 من قرار وزير المالية بتاريخ 26/07/ 2008 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

[10] MARCIER Stéphane **,la consolidation,**éditions des chambres de commerce et d'lndustrie de wallonie SA,Belgique , 2005,P77.

[11] MERCIER stéphane,**la consolidation**,3éme édition ,l'édition professionnelle ,Belgique,2013,p50.

[12] OBERT Robert , **fusion consolidation en 25 fiches**, 3éme édition , édition dunod,paris,2013,p 86

[13] MAESO Robert, ***comptabilité des sociétés en 30 fiches*** , 7 édition, dunod, paris ,2008,p134.

[14] THUELIN élisabeth ,**Analyse financiére : groupes et ifrs**, edition economica,paris 2014,P115.

[15] OBERT robert , **fusion consolidation en 25 fiches**, OP.Cit,P155.

[16] MERCIER stéphane,**la consolidation**,3éme édition ,édition OP.Cit,p166.

[17] BENAIBOUCHE mohand cid,**comptabilite des societes**,TOME 2,office des publications universitaires,ben-aknoun, alger ,2013, p79.

[18]سلامي منير، **مرجع سبق ذكره**،ص154.