

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مطبوعة بيداغوجية في:

محاسبة الشركات المعمقة 2  
ملخصات دروس وتمارين محلولة



موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وتدقيق

من اعداد الدكتورة: نجوم قمازي

السنة الجامعية 2026/2025

تأتي هذه المطبوعة البيداغوجية بعنوان ملخصات دروس وتمارين محلولة في مقياس محاسبة الشركات المعمقة 2، لتستكمل ما تم تناوله في الجزء الأول من هذا المقياس في السداسي الأول (محاسبة الشركات المعمقة 1)، وتغوص أكثر في الجوانب التطبيقية والتقنية لمحاسبة التجميع.

يهدف هذا الإنتاج العلمي إلى تمكين طلبة السنة الأولى ماستر – تخصص محاسبة وتدقيق – من اكتساب مهارات تحليلية ومعرفية معمقة في معالجة العمليات المحاسبية الخاصة بالشركات المجمعة، والمراحل التي تمر عليها من أجل اعداد وعرض قوائم مالية موحدة.

وقد تم انجاز هذا المحتوى بأسلوب أكاديمي مبسط، مدعم بتمارين وحلول، مع الحرص على التوفيق بين الجانب النظري الذي كان عبارة عن ملخص لدروس في أشكال وجداول، والبعد التطبيقي المتمثل في سلاسل التمارين وحلها والمرتبطة بكل فصل، بما يساهم في تعزيز قدرات الطلبة على التحليل والتدقيق واتخاذ القرار المحاسبي الرشيد.

نأمل أن تكون هذه المطبوعة أداة فعالة في مسار التكوين الأكاديمي، وأن تفتح آفاقاً جديدة للطلبة نحو البحث والتخصص في مجال المحاسبة المعمقة، بما يتماشى مع الرقمنة والذكاء الاصطناعي وممارسات المحاسبة الحديثة.

## دليل المادة التعليمية Syllabus

### اسم المادة: محاسبة الشركات المعمقة 2

الميدان	العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	الفرع	--
التخصص	محاسبة وتدقيق	المستوى	ماستر 1
السداسي	الثاني	السنة الجامعية	- -

### التعرف على المادة التعليمية

إسم المادة	محاسبة الشركات المعمقة 2	وحدة التعليم	أساسية
عدد الأرصدة	05	المعامل	02
الحجم الساعي الأسبوعي	3 سا	المحاضرة ( عدد الساعات في الأسبوع )	1 سا و 30 د
أعمال م/تط ( عدد الساعات في الأسبوع )	----	أعمال م/ت ( عدد الساعات في الأسبوع )	1 سا و 30 د

### مسؤول المادة التعليمية

الاسم واللقب	نجوم قمازي	الرتبة	أستاذ محاضر - أ-
تحديد موقع المكتب	المكتب رقم 3 بالكلية	البريد الالكتروني	guemazibag@univ-setif.dz
رقم الهاتف	-----	توقيت الدرس ومكانه	-----

### وصف المادة التعليمية

المكتسبات القبلية	<p>ضرورة أن يكون الطالب ملما ببعض الجوانب التي تم دراستها في مقاييس السنوات السابقة، منها:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- محاسبة الشركات المعمقة 1؛</li> <li>- نظرية المحاسبة؛</li> <li>- معايير اعداد التقارير المالية الدولية؛</li> <li>- محاسبة الشركات؛</li> <li>- القانون التجاري.</li> <li>- قانون الضرائب.</li> </ul>
	<p>يتوقع من الطالب بعد الانتهاء من دراسة هذا المقياس، أن يكون قادرا على :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التعرف على مفاهيم التجميع المحاسبي ؛</li> </ul>

الأهداف العام للمادة التعليمية	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التحكم في عمليات إعادة المعالجة المتعلقة بتجميع الحسابات</li> <li>- التعرف والتحكم في المعالجة المحاسبية للعمليات داخل المجمع؛</li> <li>- التحكم في كيفية تحديد فارق التوحيد.</li> <li>- التحكم في عرض القوائم المالية الموحدة.</li> </ul>
-----------------------------------	---

### محتوى المادة التعليمية

المحور الأول	مدخل مفاهيمي لتوحيد الحسابات
المحور الثاني	المساهمات المالية بين شركات المجمع
المحور الثالث	المعالجة المحاسبية لطرق التوحيد المحاسبي
المحور الرابع	مراحل التجميع المحاسبي

### طريقة التقييم

التقييم بالنسبة المئوية	العلامة	الوزن النسبي للتقييم
امتحان	20/20	وزن المحاضرة 60 % 60 %
امتحان جزئي	10	50 % 40 %
أعمال موجهة (البحث : إعداد/إلقاء)	-	وزن الأعمال الموجهة والتطبيقية
أعمال تطبيقية	-	
المشروع الفردي	2	20 %
الأعمال الجماعية (ضمن فريق)	2	-
خرجات ميدانية	-	-
المواظبة (الحضور/ الغياب )	2	15 %
عناصر أخرى ( المشاركة )	4	15 %

تدرس المادة في شكل محاضرات وأعمال موجهة/تطبيقية وطبيعة تقييمها امتحان ومراقبة مستمرة يقاس معدل المادة بالوزن الترجيحي للمحاضرة والأعمال الموجهة:

معدل المادة	نقطة المحاضرة * 0.6 + نقطة الأعمال الموجهة/التطبيقية * 0.4 =
Moy.M	=(Note Ex * 0.6) + (Note Td * 0.4)

## المحاور الأربعة

لمقياس محاسبة الشركات المعمقة 2

# الفصل الأول:

## مدخل مفاهيمي لتوحيد الحسابات

ينقسم هذا الفصل الى العناصر التالية :

### 1. مفهوم مجمع الشركات

1.1. تعريف مجمع الشركات

2.1. محيط مجمع الشركات

3.1. خصائص مجمع الشركات

### 2. دوافع انشاء مجمع الشركات

### 3. مزاي وعيوب مجمع الشركات

1.3. مزاي مجمع الشركات

2.3. عيوب مجمع الشركات

عند الانتهاء من هذا الفصل يصبح الطالب قادرا على:

- التعرف على مجمع الشركات، محيطه وخصائصه؛
- التعرف على الدوافع لإنشاء مجمع الشركات؛
- التعرف على مزاي وعيوب انشاء مجمع الشركات.

أولا- ملخص الفصل الأول:

يُعد مجمع الشركات من الظواهر الاقتصادية التي اكتسبت أهمية متزايدة في البيئة الاقتصادية المعاصرة، حيث تلجأ العديد من الشركات إلى إنشاء تكتلات اقتصادية بهدف تحقيق وفورات الحجم، وتعظيم العائد على الاستثمار وتحسين الهيكل المالي. ويؤدي هذا النمط من التنظيم إلى تعقيد في العمليات المحاسبية، لاسيما فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية الموحدة، وتقييم الأداء المالي للمجموعة ككل، مما يستدعي إطاراً دقيقاً من المعايير والإفصاحات لضمان الشفافية والمصدقية في التقارير المالية.

### الجدول رقم (01): مجمع الشركات في القانون الجزائري

المرحلة	الملامح القانونية الأساسية	الفترة الزمنية
غياب التنظيم الصريح	قبل سنة 1990	لم يكن هناك نص قانوني صريح ينظم مجموعات الشركات، وكانت العلاقات بين الشركات تتم بشكل غير مقنن.
بداية التنظيم	بموجب الأمر 95-22 (1995)	تم لأول مرة إدراج أحكام قانونية تنظم "الشركات القابضة" ومفهوم المجموعة في القانون التجاري الجزائري
التعديل والتوضيح	تعديلات 2005-2010	تمت مراجعة بعض الأحكام لتوضيح العلاقة بين الشركة الأم والشركات التابعة، وتحديد المسؤوليات والرقابة.
الاعتراف الصريح بمجمع الشركات	مع القانون التجاري الحالي (مستمر)	أصبح هناك تنظيم قانوني أوضح لمجمع الشركات، من خلال تعريفات محددة، وإلزامية بعض الإفصاحات المالية في المجمع.
الامتثال للمعايير الدولية	بعد 2010 إلى اليوم	التوجه نحو مواءمة الإطار القانوني والمحاسبي مع المعايير الدولية خاصة في الشركات الكبرى والمؤسسات العمومية الاقتصادية.

المصدر/ من اعداد الباحثة بالاعتماد على : هارون حسان أوران ، الجوانب القانونية للشركات القابضة في التشريع الجزائري،

مجلة الدراسات القانونية، المجلد 3، رقم 1، 2017، ص 3- 5.

## 1.1. تعريف مجمع الشركات:

مجمع الشركات يعبر عن مجموعة الشركات التي تربط فيها بينها روابط لتحقيق منافع اقتصادية واستراتيجية، ومن هذا المنطلق نتناول تعريف مجمع الشركات من مداخل مختلفة كالتالي:

### الشكل رقم (01): مداخل مختلفة لتعريف مجمع الشركات

المنظور الاقتصادي	المنظور الجبائي	المنظور المحاسبي
مجموعة الشركات قد تختلف عن بعضها البعض من حيث الغرض، غير أنها تتميز بميزة التكامل، بحيث تشكل الشركة القابضة مع شركاتها التابعة مشروعاً اقتصادياً كيو، كما يمكن القول أن المجمع هو مجموعة من الشركات مرتبطة مالياً واقتصادياً فيما بينها تابعة إلى شركة الأم التي تضمن لها حسن الإدارة والتسيير.	المجمع هو كل كيان اقتصادي يكون من شوكتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانوناً تدعى الواحدة منها الشركة الأم تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي والذي لا يكون رأس المال مملوكاً كلياً أو جزئياً من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم. (المادة 138 مكرر، قانون الضرائب المباشرة)	المجمع هو كل كيان يكون مقوه أو نشاطه الرئيسي موجوداً في الإقليم الوطني ويشرف على عدة كيانات أخرى يعد وينشر الكشف المالية المدمجة المكون لكل هذه الكيانات ( المادة 31 ، القانون 11-07)

المصدر/ من اعداد الباحثة بالاعتماد على:

Beijing Law Review , **Corporate Groups under the Laws of Rwanda: An Economic Reality without Legal Identity** , scientificresearch Vol.07 No.02, (2016), pages 5.

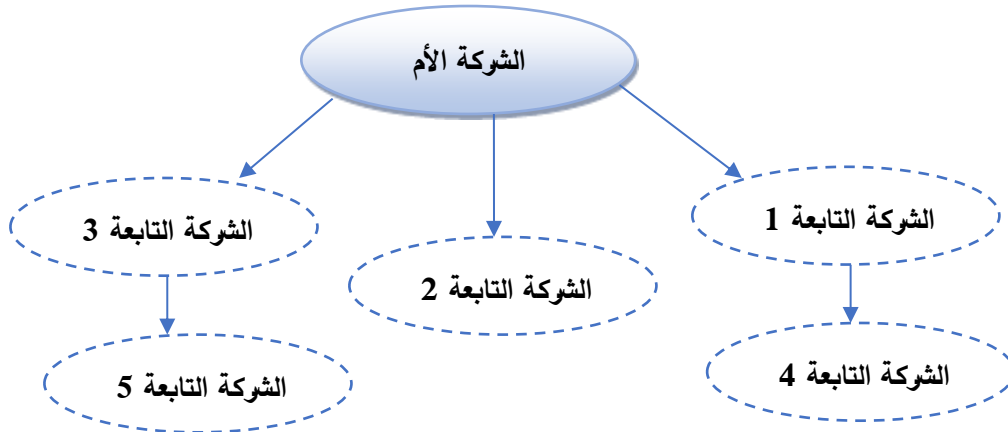
[https://www.scirp.org/images/SRP\\_logo.svg](https://www.scirp.org/images/SRP_logo.svg)

نستنتج من الشكل السابق أن:

- مجمع الشركات يتكون من الشركة الأم ومجموعة من الشركات التابعة؛
- يشترط أن يكون مقرها في الإقليم الوطني؛
- الشخصية المعنوية المستقلة لكل شركة؛
- وجود روابط مالية بين الشركات؛
- اعداد الكشوفات المالية المجمعة سنوياً من قبل الشركة الأم؛
- ملكية الشركة الأم أكثر من 90% من رأس المال الاجتماعي للشركات التابعة.



الشكل رقم (02): الهيكل الهرمي لمجمع الشركات



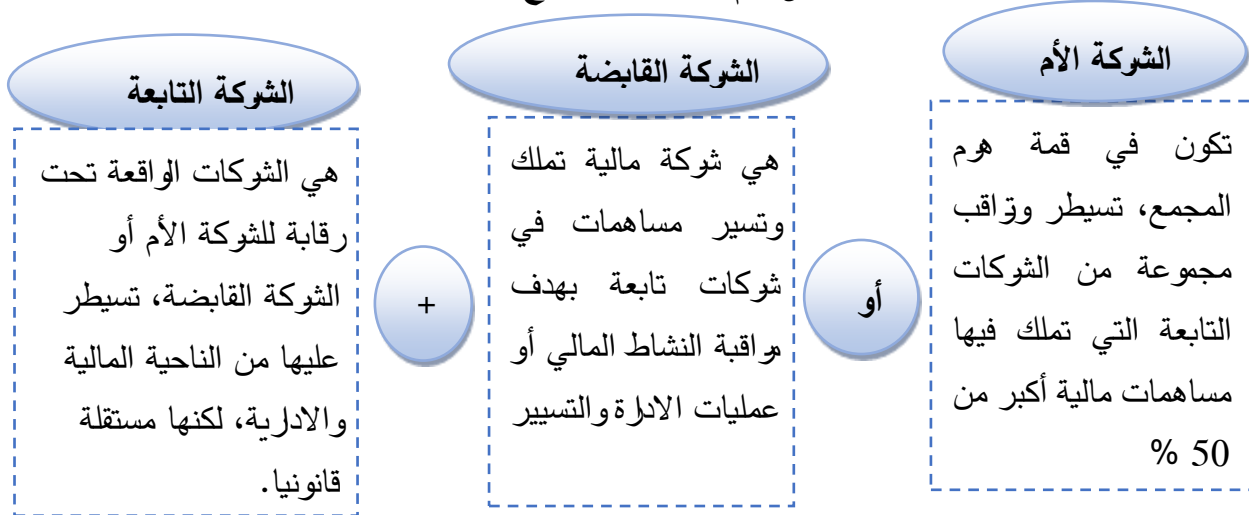
المصدر/ من اعداد الباحثة

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن الشركة الأم في قمة الهرم بحيث تمتلك مساهمات مالية في الشركات التابعة 1، 2، 3، والشركتان التابعتان 1، 3 بدورهما تمتلكان مساهمات في الشركتين التابعتين 4، 5 على التوالي.

## 2.1. محيط مجمع الشركات:

نسبة الرقابة هي التي تحدد الشركات التي تنتمي الى محيط المجمع، الذي يمكن توضيحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): محيط مجمع الشركات



المصدر/ من اعداد الباحثة

من الشكل السابق يمكن أن نستنتج ان مجمع الشركات يتكون من:

أ

مجمع الشركات = الشركة القابضة + الشركات التابعة

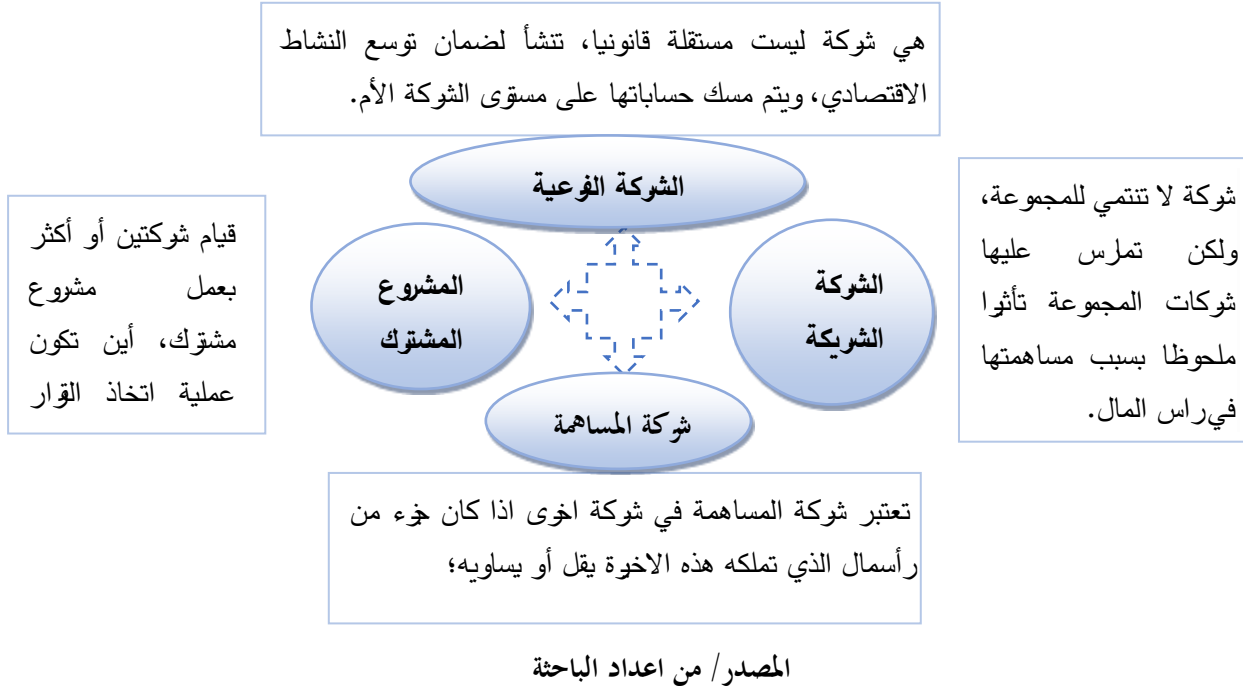
مجمع الشركات = الشركة الأم + الشركات التابعة

رغم ان مجمع الشركات يتكون من الشركة الأم أو الشركة القابضة ومجموعة من الشركات التابعة أي الشركة الأم تمتلك أكبر من 20% حقوق التصويت، وإذا كانت الشركة الام تمتلك أقل من ذلك ، فتكون خارج محيط التجميع، إلا أن هناك استثناءات لخروج الشركات التابعة من محيط المجمع وهي: <sup>1</sup>

- إذا كانت الشركة الام تملك أسهم خاصة بالشركات التابعة بهدف التنازل عنها في المستقبل القريب؛
  - إذا كانت الشركة التابعة تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر في المراقبة التي تمارسها الشركة الأم مثلاً في القطاع المصرفي قد تفرض التشريعات قيوداً تمنع دمج بعض الشركات في مجمع واحد، رغم وجود علاقة ملكية؛
  - نشاطات الشركة التابعة هامشية.
  - التصفية أو الإفلاس: إذا كانت الشركة التابعة في طور التصفية أو الإفلاس، فقد تُستبعد من مجمع الشركات لعدم وجود أثر اقتصادي مستمر لها على المجموعة.
- هناك مصطلحات أخرى لها علاقة بمحيط مجمع الشركات، يمكن أن نفرق بينها من خلال الشكل الموالي:

<sup>1</sup> IFRS 10 القوائم المالية الموحدة، IAS 27 القوائم المالية المنفصلة.

### الشكل رقم (04): شركات لها علاقة بمحيط مجمع الشركات



يمكن تحديد الفرق بين الشركة التابعة والشركة الفرعية من خلال الجدول الموالي:

### الجدول رقم (02): الفرق بين الشركة التابعة والشركة الفرعية

الشركة الفرعية	الشركة التابعة
<ul style="list-style-type: none"> <li>ليس لها شخصية معنوية؛</li> <li>لديها محاسبة لكن ليس لها ميزانية خاصة؛</li> <li>لا يخضع للضريبة على ارباح شركات؛</li> <li>لا توجد صفقات اي تنقل السلع فيما بينها بدون حدث مالي .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>لها شخصية معنوية مستقلة؛</li> <li>لديها محاسبة ودفاتر محاسبة وميزانية خاصة؛</li> <li>تخضع للضريبة على ارباح الشركات؛</li> <li>يمكن ابرام صفقات بين شركة الام وشركات التابعة.</li> </ul>

المصدر / من اعداد الباحثة بالاعتماد على:

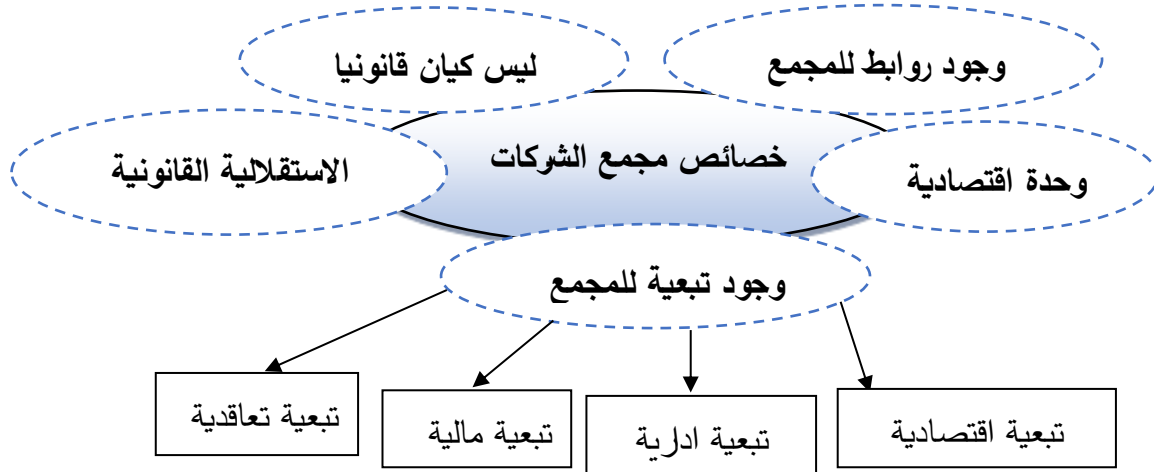
Maham Liaqat & Urooj Arif, Subsidiary vs. Affiliate: What's the Difference?, 2024 ,

<https://www.askdifference.com>

### 3.1. خصائص مجمع الشركات:

تلخص أهم خصائص مجمع الشركات في الشكل الموالي:

الشكل رقم(05): خصائص مجمع الشركات



المصدر/ من اعداد الباحثة

نستنتج من الشكل السابق وجود جملة من الخصائص التي يتميز بها مجمع الشركات، يمكن تفصيلها في الجدول الموالي:

الجدول رقم(03): خصائص مجمع الشركات

الخصائص	الشرح
ليس كيان قانونيا	المجمع غير معترف به من الناحية القانونية ، فهو ليس له شخصية معنوية
الاستقلالية القانونية للشركات	الشركات المكونة للمجمع مستقلة قانونية أي لكل شركة شخصية معنوية؛ هذه الاخيرة شرط أساسي لدخول محيط المجمع.
وجود روابط	رغم استقلالية الشركات التابعة لا يمكن أن تتخذ قرارات اقتصادية من دون موافقة الشركة الام لانها مرتبطة بها ماليا واقتصاديا.
وجود تبعية	يرتكز مفهوم المجموعة بالضرورة على التبعية بين الشركة الام والشركات التابعة.
وحدة اقتصادية	المجمع يمثل وحدة اقتصادية متلاحمة تقرض القرار الواحد على الشركات التابعة مع المحافظة على نوع من المرونة لتتمكن من العمل بأرباحية.

المصدر/ من اعداد الباحثة

**ملاحظة:** تجدر الإشارة أن للتبعية أنواع نميزها كالتالي:

- تبعية مالية: تنتج عن امتلاك أغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة؛
- تبعية ادارية: تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الادارية؛
- تبعية تعاقدية: تنتج اتفاقيات مع الشركة، أو باتفاق مع بعض المساهمين، كما قد تنتج هذه التبعية خلال وضع القانون التأسيسي للشركة؛
- تبعية اقتصادية: ينتج هذا النوع من الارتباط في حالة نصف احتكارية للشركة الأم، أو عن أنشطة المقولة في اطار التكامل الرأسي .

## 2. دوافع انشاء مجمع الشركات:

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تكوين مجتمعات شركات لعدة اعتبارات استراتيجية ومالية، ومن بين أهم الدوافع ما يلي:<sup>2</sup>

- تعبئة الموارد المالية والتكميلية: يعزز المجمع من قدرة الشركات على تعبئة الموارد التي يصعب على كل شركة منفردة الوصول إليها، مثل توفير وسائل التمويل المتنوعة، فالشركة الأم لها قدرة التفاوض مع البنوك للحصول على التمويل لفائدة الشركات التابعة لها؛
- اقتحام أسواق جديدة: يمكن للمجتمعات استغلال وجود شركات تابعة في بلدان متعددة للتعرف على الأسواق المحلية، وتكييف المنتجات والخدمات مع متطلبات هذه الأسواق بهدف تعزيز فرص البيع والنمو الدولي.
- التقليل من شدة المنافسة: من خلال وضع إستراتيجية موحدة بين شركات المجمع، يمكن الحد من التنافس الداخلي فيما بينها، وتنسيق الجهود ضد المنافسين المشتركين في السوق؛
- تعزيز مكانة المؤسسات الصغيرة: تُمكن المجتمعات الشركات الصغيرة من الاستفادة من دعم الشركات الكبرى ضمن المجمع، ما يعزز من قدرتها التنافسية والمالية والاستراتيجية؛
- التحويل التكنولوجي واكتساب الخبرات: يُعتبر المجمع بيئة خصبة لنقل المعرفة والتكنولوجيا بين الشركات الأم والتابعة، مما يساهم في رفع جودة المنتجات والخدمات وتعزيز الابتكار داخل المجمع؛
- تقسيم قطاعات النشاط والمسؤوليات: يسمح تنظيم الشركات في شكل مجمع بتوزيع النشاطات بين كيانات قانونية مستقلة، ما يساعد على تحديد المسؤوليات بوضوح، وضمان مرونة أكبر في اتخاذ القرارات؛
- التوسع الداخلي والخارجي: عبر إنشاء فروع جديدة، مما يساهم في زيادة رأس المال الفعلي أو من خلال حيازة أسهم في شركات قائمة بهدف توسيع النفوذ وممارسة الرقابة وتقليل المنافسة.

## 3. مزايا وعيوب مجمع الشركات:

لمجمع الشركات جملة من المزايا والعيوب، نذكر في الجدول التالي:

<sup>2</sup> Kannan Ramaswamy, Mingfang Li, Barbara S. Pettit, **Why do business groups continue to matter? A study of market failure and performance among Indian manufacturers**, Asia Pacific Journal of Management ,Vol. 29, Issue 3,2012 , p660 .

الجدول رقم(05): مزايا وعيوب مجمع الشركات

مزايا مجمع الشركات	عيوب مجمع الشركات
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ تخفيض حجم المخاطرة التي يتعرض لها المجمع، وذلك من خلال تقسيمها على الشركات التابعة؛</li> <li>■ توفير وسائل أكثر، لا تستطيع الشركات التابعة توفيرها، على غرار الشركة الأم التي تستطيع الحصول على مصادر تمويل، كالقروض من البنوك لفائدة الشركة التابعة؛</li> <li>■ الحد من شدة المنافسة عبر حصر الشركات المنافسة في السوق في شكل مجوعات، وبالتالي السيطرة على الاسواق المحلية من خلال الشركات التابعة؛</li> <li>■ يستفيد مجمع الشركات من العديد من المزايا الجبائية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ تعقيد هيكل المجمع في بعض الحالات يؤثر على عملية التسيير الداخلية للشركات التابعة؛</li> <li>■ عدم ثبات التشريعات الجبائية والتي تعيق تحقيق الهدف الذي أنشأ من أجله مجمع الشركات؛</li> <li>■ في بعض الحالات حقوق الأقلية تذهب مصالحهم دون القدرة على تغيير القرارات المتخذة من قبل المجمع؛</li> <li>■ كلما زادت الشركات التابعة كلما زادت تكلفة اعداد القوائم المالية المجمعة؛ كما تزيد احتمالية الوقوع في الخطأ المحاسبي.</li> </ul>

المصدر/ من اعداد الباحثة

- ملاحظة:** يمكن التفصيل في محتوى الامتيازات الجبائية التي يستفيد منها مجمع الشركات:
- تستفيد العمليات المنجزة ما بين شركات المجمع من الإعفاء عن الرسم على القيمة المضافة TVA (المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009)؛
  - تستفيد الأرباح الداخلية الناتجة عن العمليات ما بين الشركات من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات IBS؛
  - تستفيد فوائض القيمة الناتجة عن التقلات الداخلية للتبittات والناتجة عن عمليات التبادل فيما بينها، من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات IBS ( المادة 173 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1997)؛
  - تستفيد من إعفاء عن الرسم على النشاط المهني TAP العمليات المنجزة ما بين شركات المجمع ( المادة 17 من قانون المالية لسنة 2007)؛
  - تستفيد شركات المجمع من إمكانية توحيد الأرباح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات IBS .

## ثانيا- تمارين الفصل الأول:

### التمرين الأول:

عرف المصطلحات التالية المتعلقة بمجمع الشركات باختصار:

- مجمع الشركات محاسبيا.
- الشركة الأم.
- الشركة القابضة.
- الشركات التابعة.

### التمرين الثاني:

حدد المصطلح المناسب للعبارات التالية:

.....

■ تعبر عن حصة رأس المال الذي تملكه الشركة بصفة مباشرة في شركة أخرى.

.....

■ تمثل جزء من حقوق التصويت التي تسيطر عليها الشركة الأم في الجمعية العامة للشركة التابعة.

.....

■ نتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية .

■ تعد الشركة ممارسة لهذه الرقابة عندما تمتلك بصفة مباشرة او غير مباشرة جزءا يتعدى 40 % من حقوق

.....

التصويت.

.....

■ حصة رأس المال المملوكة (حقوق الملكية ) من طرف الشركة الام في الشركات التابعة.

### التمرين الثالث:

أجب عن الأسئلة التالية:

- ما هي الشروط التي وضعها المشرع الجبائي ل يتم الاعتراف بمجمع الشركات؟
- متى تكون الشركات ملزمة بتجميع الحسابات؟

### التمرين الرابع:

اليك الجدول التالي المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية المرتبطة بتنظيم عملية التجميع المحاسبي، أكمله:



المعيار	اسم والهدف من وضع المعيار

#### التمرين الخامس:

ضع صحيح أو خطأ أمام العبارات التالية مع تصحيح الخطأ إن وجد.

- الشركة الشريكة هي شركة تنتمي للمجمع، تمارس عليها شركات المجموعة تأثيرا ملحوظا بسبب مساهمتها في راس المال. ☐
- اذا كانت الشركة الام تملك أسهم خاصة في الشركات التابعة اشتريتها بهدف التنازل عنها في المستقبل القريب تخرج هذه الأخيرة من محيط المجمع. ☐
- تنتج التبعية الادارية من خلال تملك الشركة الام أغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة للشركات التابعة.
- المجمع معترف به من الناحية القانونية وله شخصية معنوية مستقلة. ☐
- تمثل نسبة الفائدة حصة الذمة المالية للشركة الأم، أما نسبة الرقابة فتتمثل جزء من حقوق التصويت التي تسيطر به هذه الأخيرة على الشركات التابعة. ☐
- في المساهمات المالية غير المباشرة يشترط أن تكون نسبة الرقابة في الشركة الاولى أكبر من 10% وإلا لن تكون رقابة من الشركة الثانية على الشركة الثالثة. ☐
- الاسهم الممتازة لا تملك حق التصويت وبالتالي يتم استبعادها عند حساب نسبة الرقابة، على عكس الاسهم العادية. ☐

### ثالثا- حل تمارين الفصل الأول:

#### حل التمرين الأول:

تعريف المصطلحات التالية المتعلقة بمجمع الشركات باختصار:

- **مجمع الشركات محاسبيا:** هو كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الاقليم الوطني ويشرف على عدة كيانات أخرى يعد وينشر الكشوف المالية المدمجة المكون لكل هذه الكيانات.
- **الشركة الأم:** تكون في قمة هرم المجمع، تسيطر وتراقب مجموعة من الشركات التابعة التي تملك فيها مساهمات مالية أكبر من 50 %، رأس مالها أكبر أو يساوي 90 %، ويشترط أن يكون غير مملوك بصفة كلية أو جزئية من قبل شركة أخرى.
- **الشركة القابضة:** هي شركة مالية تملك وتسير مساهمات في شركات تابعة بهدف مراقبة النشاط المالي أو عمليات الادارة والتسيير .
- **الشركات التابعة:** هي الشركات الواقعة تحت رقابة للشركة الأم أو الشركة القابضة، تسيطر عليها من الناحية المالية والادارية، لكنها مستقلة قانونيا.

#### حل التمرين الثاني:

تحديد المصطلح المناسب للعبارات التالية:

- تعبّر عن حصة رأس المال الذي تملكه الشركة بصفة مباشرة في شركة أخرى. **نسبة المساهمة**
- تمثل جزء من حقوق التصويت التي تسيطر عليها الشركة الأم في الجمعية العامة للشركة التابعة. **نسبة الرقابة**
- تنتج هذه التبعية بامتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية. **التبعية الادارية**
- تعد الشركة ممارسة لهذه الرقابة عندما تمتلك بصفة مباشرة او غير مباشرة جزءا يتعدى 40 % من حقوق التصويت. **الرقابة الفعلية**
- حصة رأس المال المملوكة (حقوق الملكية) من طرف الشركة الام في الشركات التابعة. **نسبة الفائدة**

حل التمرين الثالث:

## ■ الشروط التي وضعها المشرع الجبائي لیتم الاعتراف بمجمع الشركات هي:

- كل شركات المجمع ذات أسهم مستقلة قانوناً؛
  - امتلاك الشركة الأم بصفة مباشر لـ **90%** أو أكثر من رأس المال الاجتماعي للشركات التابعة بشكل مباشر؛
  - ألا يكون رأس المال الشركة الأم مملوكاً كلياً أو جزئياً من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم؛
  - يجب أن يكون اختيار الانضمام إلى النظام الجبائي للمجمع من طرف الشركة الأم، ويجب أن يكون مقبولاً من طرف مجموعة من الشركات التابعة، باستثناء الشركات البترولية؛
  - لا يقبل التراجع عن قرار الانضمام إلى مجمع الشركات لمدة **4 سنوات**؛
  - أن لا يتحقق عجزين متتالين في ميزانية الشركات التابعة للمجمع؛
- عندما تتحقق هذه الشروط ترسل الشركة الام طلب إلى مديرية كبريات الشركات **DGE** ونسخاً إلى مختلف مراكز الضرائب **CDI** التابعة للشركات التابعة للمجمع مرفقة بـ: **(قائمة الشركات المكونة للمجمع + نسخة من السجل التجاري + عقد تأسيس الشركة الأم + أوراق تثبت موافقة الشركات التابعة)**، وعندما يتم معالجة الطلب يتم الرد بالقبول أو الرفض.

## ■ تكون الشركة ملزمة بتجميع الحسابات:

- إذا كان لديها شركات تابعة، تمارس عليها رقابة لا تقل عن **20%**، فهي ملزمة بتجميع حساباتها وإعداد القوائم المالية الوحدة.

### حل التمرين الرابع:

المعايير المحاسبية الدولية التي تنظم عملية التجميع المحاسبي:

المعيار	اسم والهدف من المعيار
IAS 27	القوائم المالية الفردية: كان يعالج القوائم المالية الموحدة، ولكن بعد اصدار النسخة الجديدة 2011، أصبح يطبق على القوائم المالية الفردية.
	المساهمة في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة: يطبق على الحسابات الزميلة، كما عرض متطلبات تطبيق التوحيد المتكافئ
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة: بين أسس اعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجمع الشركات
IFRS11	الاتفاقيات المشتركة: يضع مبادئ التقرير المالي للشركات التي لديها مساهمات في الاتفاقيات الخاضعة للرقابة المشتركة.

### حل التمرين الخامس:

وضع صحيح أو خطأ أمام العبارات التالية مع تصحيح الخطأ ان وجد.

- الشركة الشريكة هي شركة تنتمي للمجمع، تمارس عليها شركات المجموعة تأثيرا ملحوظا بسبب مساهمتها في راس المال. خطأ

التصحيح: الشركة لا تنتمي لمجمع الشركات.

- إذا كانت الشركة الام تملك أسهم خاصة في الشركات التابعة اشتريتها بهدف التنازل عنها في المستقبل القريب تخرج هذه الاخيرة من محيط المجمع. صحيح

- تنتج التبعية الادارية من خلال تملك الشركة الام أغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة للشركات التابعة. خطأ

التصحيح: التبعية المالية.

- المجمع معترف به من الناحية القانونية وله شخصية معنوية مستقلة. خطأ

التصحيح: المجمع ليس معترف به من الناحية القانونية، ليس له شخصية معنوية مستقلة، ولكن الشركات المكونة لمجمع الشركات تملك شخصية قانونية مستقلة

■ تمثل نسبة الفائدة حصة الذمة المالية للشركة الأم، أما نسبة الرقابة فتمثل جزء من حقوق التصويت التي تسيطر به هذه الأخيرة على الشركات التابعة. صحيح

■ في المساهمات المالية غير المباشرة يشترط أن تكون نسبة الرقابة على الشركة الأولى أكبر من 10 % وإلا لن تكون رقابة من الشركة الثانية على الشركة الثالثة. خطأ

التصحيح: أكبر من 50 %

■ الاسهم الممتازة لا تملك حق التصويت وبالتالي يتم استبعادها عند حساب نسبة الرقابة، على عكس الاسهم العادية. صحيح

## الفصل الثاني:

### المساهمات المالية بين شركات المجمع

ينقسم هذا الفصل الى العناصر التالية :

#### 1. نسبة الرقابة

1.1. تعريف نسبة الرقابة

2.1. استعمالات نسبة الرقابة

3.1. نوع الرقابة

#### 2. نسبة الفائدة

1.2. تعريف نسبة الفائدة

2.2. استعمالات نسبة الفائدة

#### 3. حساب نسب المساهمات المالية بين الشركات المجمع.

عند الانتهاء من هذا الفصل يصبح الطالب قادرا على:

- التفرق بين نسب الرقابة ونسب الفائدة وتحديد طريقة التجميع؛
- معرفة أنواع المساهمات المالية بين الشركات؛
- حساب نسب الرقابة والفائدة في حالة المساهمات المباشرة وغير المباشرة وفي حالة اختلاف أنواع الأسهم.

## أولاً- ملخص الفصل الثاني:

لكي يكون هناك مجمع من الأساس يجب أن يتم حصر الشركات التابعة لمخطط المجمع، ويتحقق ذلك بالرجوع إلى معدلات الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة لها، وبعدها حساب فوائدها المنتظرة من هذه المساهمات المالية.

1. نسبة الرقابة: <sup>1</sup>

1.1. تعريف نسبة الرقابة: تعتبر نسبة الرقابة العنصر الاساسي لعملية التجميع، فهي تمثل جزء من حقوق التصويت التي تسيطر عليها الشركة الأم في الجمعية العامة للشركة التابعة.

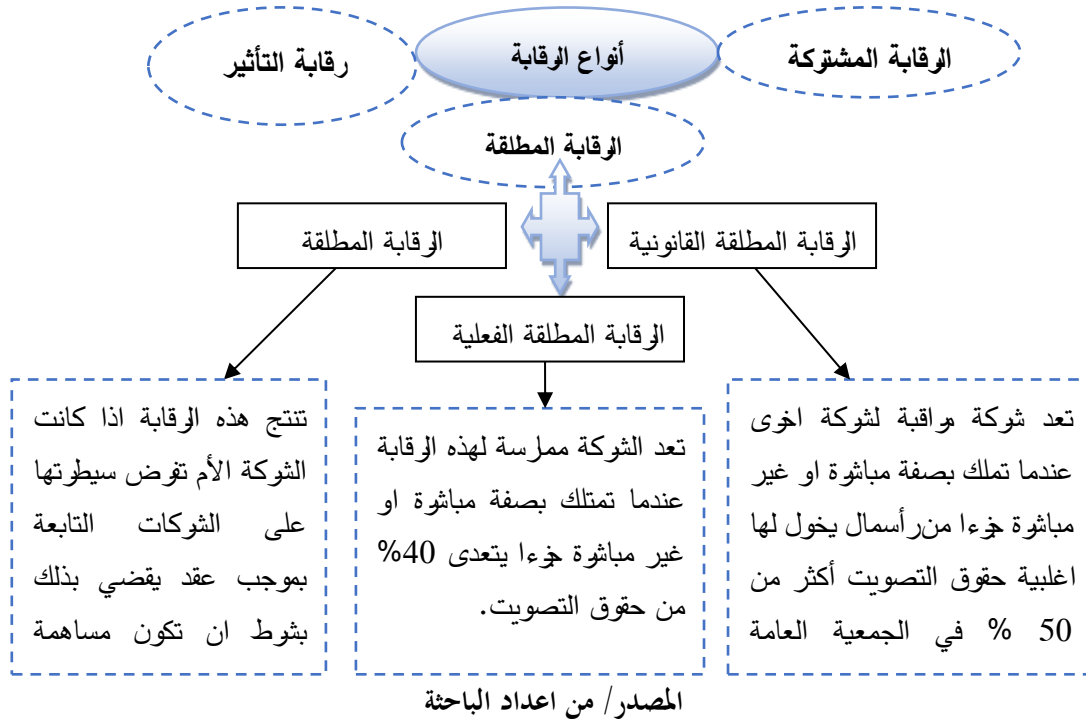
2.1. استعمالات نسبة الرقابة: تسمح نسبة الرقابة بتحديد طريقة التجميع المناسبة للمجمع ، كما توضح لنا رابط التبعية كانت مباشرة او غير مباشرة بين الشركة الأم والشركات التابع (هيكل المجمع).

3.1. أنواع الرقابة: تمارس الشركة الأم الرقابة على الشركات التابعة عندما تستفيد من عوائد. وتكون لها القدرة على التأثير على تلك العوائد نتيجة السلطة التي تمارسها، ويوجد ثلاث أنواع من الرقابة موضحة في الشكل الموالي: <sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد بلقايد خللول، إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مجموعة من الشركات المقيمة الجزائرية، أطروحة دكتوراه، بسكرة، 2020، ص 22-26.

<sup>2</sup> جعفري عمر، تمارين مع الحلول المدققة في محاسبة الشركات المعقدة، دار الباحث، ط1، 2024، ص 11.

الشكل رقم (06): أنواع الرقابة



نستنتج أنه توجد أنواع مختلفة من الرقابة، يمكن تفصيلها كالتالي:<sup>3</sup>

أ. **الرقابة المطلقة:** يكون في حالة امتلاك الشركة الأم لحقوق التصويت في شركات (أكثر من 50%)، وبالتالي

قدرتها على ادارة وتسيير السياسات المالية والتشغيلية للشركات التابعة واتخاذ القرارات بكل حرية، وتوجد ثلاثة

أنواع منها مبينة في الشكل السابق؛

ب. **الرقابة المشتركة:** اقتسام الرقابة بين عدة شركات بحيث لا يسيطر أحد على الآخر، عدد الشركاء محدد،

وجود اتفاق تعاقدى ينص على وجود رقابة مشتركة تساوي 50%؛

ج. **التأثير الملموس:** يسمح بالمساهمة في اتخاذ القرارات بالسياسية المالية والتشغيلية للشركة. والتمثيل في الهيئات

الادارية وحتى دون وجود رقابة. ويكون ذلك ممكن بشرط أن تمتلك الشركة الام بصفة مباشر أو غير مباشر

ما بين 20% - 40% .

<sup>3</sup> Giorgi Makharoblishvili, A Shareholder Activity: Types of Control, Gaining and Using it, Journal of Law, N1, 2023, p 44-45



الجدول رقم (07): العلاقة بين نسبة الرقابة ونوع الرقابة وطريقة تجميع الحسابات

نوع الرقابة	نسبة الرقابة	طريقة التوحيد
رقابة مطلقة	أكبر من 50%	توحيد كلي
رقابة مشتركة	تساوي 50%	توحيد نسبي
التأثير الملموس	20% - 50%	توحيد متكافئ
لا توجد رقابة	أقل من 20%	خارج مجال التوحيد

المصدر/ من اعداد الباحثة

## 2. نسبة الفائدة:

1.2. تعريف نسبة الفائدة: يمثل معدل الفائدة حصة رأس المال المملوكة (حقوق الملكية) من طرف

الشركة الأم في الشركات التابعة، وبالتالي تبين حصة الذمة المالية للشركة الام.

2.2. استعمالات نسبة الفائدة: تسمح بتحديد الحقوق المالية للشركة الام في الشركات التابعة، وذلك

قصد توزيع رؤوس الأموال الخاصة والنتيجة بين الشركة الأم والتي تمثل فوائد الأغلبية، أي فائدة المجمع والاطراف الاخرى الخارجية ( فوائد الأقلية).

## 3. حساب المساهمات المالية بين شركات المجمع:

1.3. المساهمات المالية المباشرة وغير المباشرة:

■ المساهمات المالية المباشرة: هو امتلاك أسهم بطريقة مباشرة في شركة أخرى، بحيث حقوق التصويت

مساوية لحقوق الملكية ومساوية لنسبة المساهمة .



% a

نسبة الرقابة A على B = نسبة الفائدة = % a

نسبة الرقابة = نسبة الفائدة = نسبة المساهمة

■ **المساهمات المالية غير المباشرة:** تظهر عندما تمتلك شركة مساهمات في رأسمال شركة ما وهذه الأخيرة تملك مساهمات في شركة أخرى، وبالتالي تصبح الشركة الام تملك مساهمات غير مباشرة في الشركة الثانية.



% b

% a

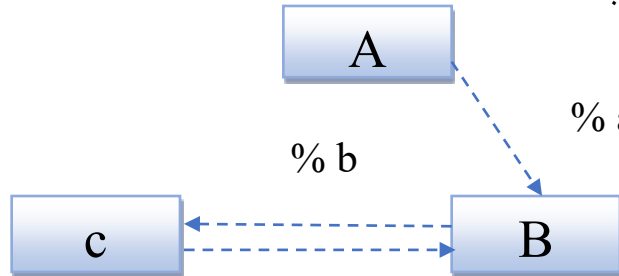
نسبة الفائدة A على C = % a x % b

نسبة الرقابة = نسبة المساهمة

**ملاحظة:** عند حساب نسبة الرقابة يجب التأكد من عدم انقطاع السلسلة، وذلك بحساب مجموع معدلات الرقابة، اي لا يمكن الرقابة على شركة من المجموعة الى شركة اخرى إلا اذا كانت نسبة الرقابة في الشركة الأولى أكبر من 50%.

### 2.3. المساهمات المالية المتبادلة والدائرية:

■ **المساهمات المالية المتبادلة:**



% b

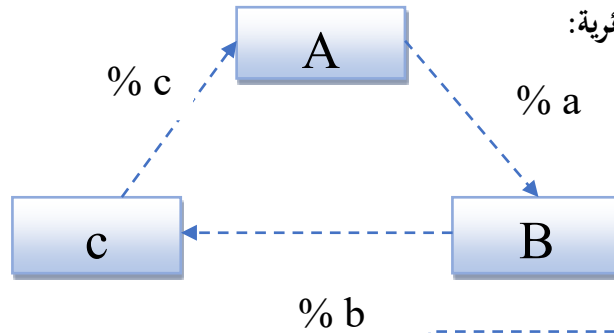
% a

% c

نسبة الرقابة = نسبة المساهمة

$$a \times b / 1 - (b \times c) = C \text{ على } A \text{ نسبة الفائدة}$$

$$a / 1 - (b \times c) = B \text{ على } A \text{ نسبة الفائدة}$$



نسبة الرقابة = نسبة المساهمة

$$a \times (1 - c) / 1 - (a \times b \times c) = B \text{ على } A \text{ نسبة الفائدة}$$

$$(a \times b) \times (1 - c) / 1 - (a \times b \times c) = C \text{ على } A \text{ نسبة الفائدة}$$

$$(1 - c) / 1 - (a \times b \times c) = \text{نسبة الفائدة لباقي المساهمين}$$

**ملاحظة:** في المساهمات المالية الدائرية يشترط: نسبة المساهمة %a أكبر من 50% ونسبة المساهمة %c لا تتجاوز 10%.

### 3.3. حالات خاصة في المساهمات المالية :

في الروابط المباشرة (المساهمات المالية المباشرة) الاسهم كانت عادية ( تملك حق التصويت الواحد)، أما في حالة الأسهم الممتازة (لا تملك حق التصويت) أو الأسهم ذات المضاعف ( تملك حق التصويت لمرة واحدة)، فيتم حساب

نسبة الرقابة والفائدة بالقانون التالي:

$$\text{نسبة الفائدة} = \text{حسب نوع المساهمة المالية (كما تم دراسته سابقا)}$$

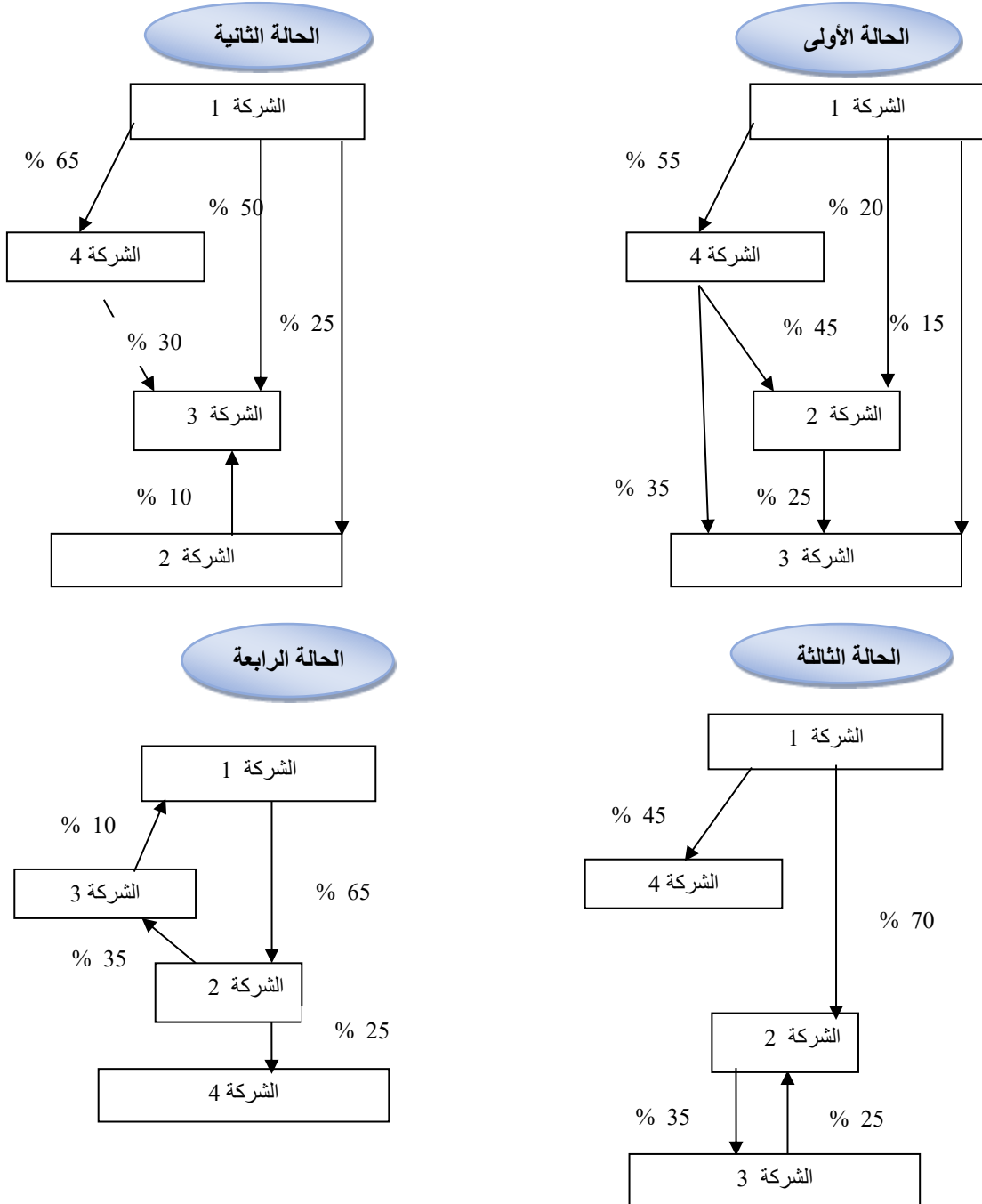
نسبة الرقابة = عدد الاسهم ذات التصويت للشركة التابعة بحوزة الشركة الأم / عدد الاسهم ذات التصويت الاجمالية للشركة التابعة.

## ثانياً- تمارين الفصل الثاني:

### التمرين الأول:

المهدف منه: التفرقة بين نسبة الرقابة وطريقة حسابهما، وتحديد طريقة التجميع

اليك بعض الروابط بين الشركة الأم وشركات أخرى:



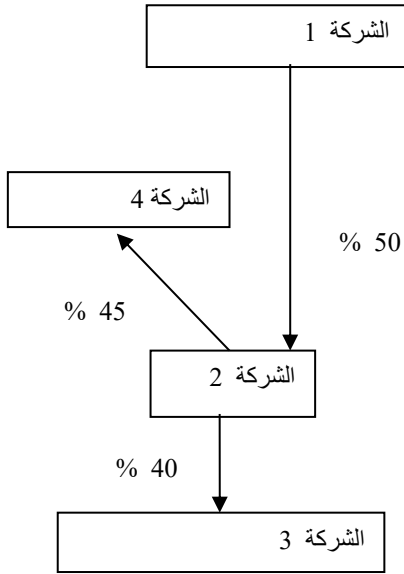
المطلوب: - حساب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة، تحديد طريقة التجميع بين هذه الشركات في كل حالة.

(ملاحظة: في الحالة 3 الشركة 1 لها أغلبية حقوق التصويت في الشركة 4)

التمرين الثاني:

الهدف منه: يحسب الطالب نسبة الرقابة والفائدة في حالة الأسهم الممتازة وذات التصويت المضاعف.

**أولاً:**



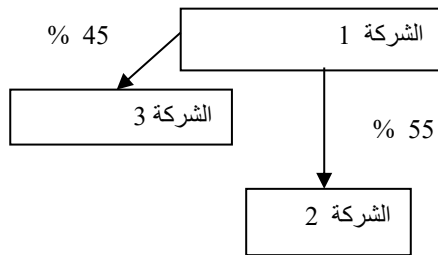
بفرض أن:

الحالة 1: الشركة 1 تملك 10% من أسهم ممثلة والباقي أسهم عادية، والشركة 2 تملك 15% أسهم ممثلة والباقي أسهم عادية.

الحالة 2: الشركة 1 تملك 20% من ذات التصويت المضاعف والباقي أسهم عادية، والشركة 2 تملك 25% أسهم ذات التصويت المضاعف والباقي أسهم عادية.

المطلوب: - حساب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة للشركة 2.

**ثانياً:**

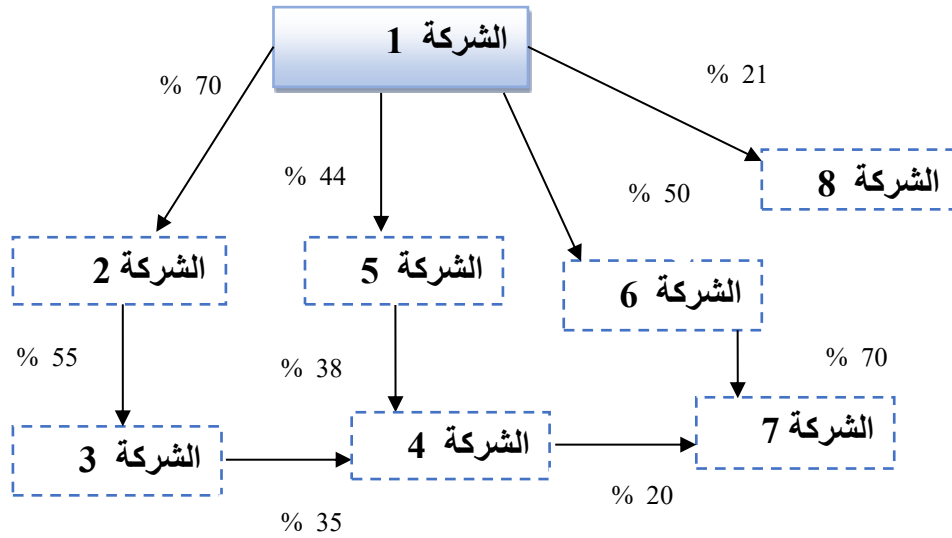


الشركة	نسبة الرقابة	نوع الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة الفائدة
الشركة 1 تملك 10% من أسهم ممتازة والباقي أسهم ذات التصويت المضاعف، الشركة 2 تملك 5% أسهم ممتازة والباقي أسهم عادية. والشركة 3 تملك 20% أسهم ذات التصويت المضاعف والباقي أسهم عادية.				
2				
3				

المطلوب: - بناء على الروابط السابقة بين الشركة الأم وشركات أخرى، أتمم الجدول.

التمرين الثالث:

الهدف منه: يتمكن الطالب من تحديد العلاقة بين الشركة الام والشركات الأخرى.



يوجد عقد بين الشركة 5 والشركة 1  
يمنحها حق التصويت.

يوجد شركة أخرى، الشركة 9 تملك  
مساهمات في الشركة 6 .

المطلوب:

- حساب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة؛
- تحديد العلاقة بين الشركة الام وبقية الشركات؛ وكذلك طريقة التوحيد.

ثالثاً- حل تمارين الفصل الثاني:

حل التمرين الأول:

الحالة 1:

الشركة	نسبة الرقابة	نوع الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة الفائدة
2	$65\% = 0.45 + 0.2$	مطلقة	كلي	$44.75\% = 0.55 \cdot 0.45 + 0.2$
3	$75\% = 0.35 + 0.25 + 0.15$	مطلقة	كلي	$45.43\% = 0.55 \cdot 0.35 + 0.15 + 0.25 \cdot 0.5 + 0.25 \cdot 0.45$
4	$55\%$	مطلقة	كلي	$55\%$

الحالة 2:

الشركة	نسبة الرقابة	نوع الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة الفائدة
2	$25\%$	تأثير ملموس	متكافئ	$25\%$
3	$80\% = 0.3 + 0.5$	مطلقة	كلي	$72\% = 0.3 \cdot 0.65 + 0.25 \cdot 0.1 + 0.5$
4	$65\%$	مطلقة	كلي	$65\%$

الحالة 3:

الشركة	نسبة الرقابة	نوع الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة الفائدة
2	$95\% = 0.25 + 0.7$	مطلقة	كلي	$76.71\% = (0.35 \cdot 0.25 - 1) \div 0.7$
3	$35\%$	تأثير ملموس	متكافئ	$26.84\% = (0.35 \cdot 0.25 - 1) \div 0.7 \cdot 0.35$
4	$45\%$	مطلقة	كلي	$45\%$



المساهمات المالية المتبادلة:

الشركة 2: نسبة الفائدة =  $a / (1 - b \times c)$

الشركة 3: نسبة الفائدة =  $b \times a / (1 - b \times c)$

الحالة 4:

الشركة	نسبة الرقابة	نوع الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة الفائدة
2	%65	مطلقة	كلي	$\%59.8 = \frac{(1-0.10) \cdot 0.65}{1 - (0.35 \cdot 0.10 \cdot 0.65)}$
3	%35	تأثير ملموس	متكافئ	$\% 20.47 = \frac{0.35 \cdot 0.65 (1-0.10)}{1 - (0.35 \cdot 0.10 \cdot 0.65)}$
باقي المساهمين	-----	-----	---	$\% 92.09 = \frac{(1-0.10)}{1 - (0.35 \cdot 0.10 \cdot 0.65)}$
4	%25	تأثير ملموس	متكافئ	$\% 16.25 = 0.65 \cdot 0.25$

المساهمات المالية الدائرية:

الشركة 2: نسبة الفائدة  $1 - (a \times b \times c) \setminus a \times (1 - c) = B$

الشركة 3: ن الفائدة  $1 - (a \times b \times c) \setminus ab \times (1 - c) =$

باقي المساهمات  $1 - (a \times b \times c) \setminus (1 - c) =$

حل التمرين الثاني:

أولاً:

الحالة 1:

الشركة	نسبة الفائدة	نسبة الرقابة
2	50%	= عدد الأسهم التابعة ذات التصويت 1 التي بحوزة الشركة الأم ÷ عدد الأسهم الاجمالية ذات التصويت.
		= 0.4 ÷ 0.85 = 47.05%

الحالة 1:

الشركة 1 تملك 50 %

أسهم ممتازة فتبقى 40% سهم عادية أي ذات التصويت الواحد (50% - 10%) منها 10 %

الشركة 2 تملك 100 %

(100% - 15%) منها 15% أسهم ممتازة فتبقى 85% أسهم عادية أي ذات التصويت العادي.

الحالة 2:

الشركة	نسبة الفائدة	نسبة الرقابة
2	50%	$56\% = (0.75 + 0.25 \cdot 0.02) \div (0.3 + 0.2 \cdot 0.02)$

## الحالة 2:

### الشركة 1 تملك 50 %

(50% - 20%) منها 20 % أسهم ذات التصويت المضاعف فتبقى 30 % أسهم عادية أي ذات التصويت الواحد.

### الشركة 2 تملك 100 %

(100% - 25%) منها 25 % أسهم ذات التصويت المضاعف فتبقى 75 % أسهم عادية أي ذات التصويت العادي.

## ثانيا:

الشركة	نسبة الفائدة	نسبة الرقابة
2	55%	$= \frac{\text{عدد الأسهم التابعة ذات التصويت 1 التي بحوزة الشركة الأم} \div \text{عدد الاسهم الاجمالية ذات التصويت}}{0.45} = 0.95$ $= 94.73\%$
3	45%	$= 70\% \div (20.2\% + 80\%) = 58.33\%$

## الحالة 2:

### الشركة 1 تملك 55 %

(55% - 10%) منها 10 % أسهم ممتلئة فتبقى 45 % أسهم ذات التصويت المضاعف .

### الشركة 2 تملك 100 %

(100% - 5%) منها 5 % أسهم ممتلئة فتبقى 95 % أسهم عادية أي ذات التصويت الواحد.

### الحالة 3 :

الشركة 1 تملك 55 %

(45% - 10%) منها 10 % أسهم ممتزة فتبقى 35 % أسهم ذات التصويت المضاعف.

الشركة 3 تملك 100 %

(100% - 20%) منها 20 % أسهم ذات التصويت المضاعف فتبقى 80 % أسهم عادية أي ذات

التصويت الواحد.

### حل التمرين الثالث:

الشركة	نسبة الرقابة	نسبة الفائدة	نوع العلاقة	نوع الرقابة	طريقة التوحيد
2	70%	70%	تابعة	مطلقة (قانونية)	كلي
3	55%	$0.55 \times 0.7 = 38.5\%$	تابعة	مطلقة (قانونية)	كلي
4	$0.35 + 0.38 = 73\%$	$0.35 \times 0.7 + 0.44 \times 0.38 = 30.19\%$	تابعة	مطلقة (قانونية)	كلي
5	44%	44%	تابعة	مطلقة (عاقدية)	كلي
6	50%	50%	مشروع مشترك	مشتركة	نسبي
7	$0.2 + 0.7 = 90\%$	$0.2 \times 0.7 + 0.35 \times 0.55 + 0.2 \times 0.38 + 0.44 \times 0.5 = 41.04\%$	تابعة	مطلقة (قانونية)	كلي
8	21%	21%	زميلة	تأثير ملموس	متكافئ

# الفصل الثالث:

## المعالجة المحاسبية لطرق التجميع المحاسبي

ينقسم هذا الفصل الى العناصر التالية :

### 1. التجميع المحاسبي

1.1. تعريف التجميع المحاسبي

2.1. أهداف التجميع المحاسبي

### 2. طرق التجميع المحاسبي

1.2. طريقة التوحيد الكلي

2.2. طريقة التوحيد النسبي

3.2. طريقة التوحيد المتكافئ

عند الانتهاء من هذا الفصل يصبح الطالب قادرا على:

- التعرف على مفهوم التجميع المحاسبي وأهدافه؛
- التعرف على الحسابات والقوائم الموحدة؛
- التحكم في المعالجة المحاسبية لأنواع التجميع المحاسبي المختلفة.

## أولاً- ملخص الفصل الثالث:

تعتمد عملية توحيد الحسابات على القواعد المحاسبية والتنظيمات والقوانين (القانون التجاري، القانون الجبائي، المعايير المحاسبية الدولية) من أجل إعداد قوائم مالية موحدة.

## 1. مفهوم التجميع المحاسبي

**1.1. تعريف التجميع المحاسبي:** هو تقنية محاسبية تركز على أن تحل محل المبالغ المتعلقة بسندات المساهمة التي تظهر في ميزانية الشركة الام ما يعادلها في رأسمال ونتيجة الشركات التابعة له، تتم عن طريق انتهاج احدى الطرق المستخدمة في التوحيد المحاسبي.

**التجميع المحاسبي =** تعويض قيمة سندات المساهمة الظاهرة في الشركة الام بحصتها في الوضعية المالية الصافية للشركة التابعة.<sup>1</sup>

ويقصد بالحسابات الموحدة تقديم الوضعية المالية ونتائج المجمع وكأنها تشكل شركة واحدة، تخضع هذه الحسابات لنفس قواعد العرض والمراقبة التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية لكل شركة.

## 2.1. أهداف التجميع المحاسبي:

يهدف التجميع المحاسبي وفقاً للنظام المحاسبي المالي إلى:

- تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الشركات كما لو أنها تتعلق بشركة واحدة؛
- تعزيز الرؤية الاقتصادية للحسابات المجمعة؛
- تعتبر القوائم المالية الموحدة أداة للتسيير الداخلي لمجمع الشركات، وهي تساعد في تقديم المعلومات اللازمة للجهات الخارجية؛
- تقديم القوائم المالية الموحدة بشكل يساعد المستثمر على تحليل الملاءمة المالية للمجمع ومدى قدرته على توليد النقدية واستخدامها خلال الدورة.

<sup>1</sup> أحمد بريك، أحلام فرج الله، محاسبة المجمعات في ظل معايير المحاسبة الدولية النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة مجمع صيدال، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة، المجلد 6، العدد 2، 2021، ص 5

## 2. طرق التجميع المحاسبي:

يتم اختيار طريقة توحيد الحسابات المناسبة بناء على نوع الرقابة من طرف الشركة الام على الشركات التابعة، ونجد ثلاثة أنواع كالتالي:

### 1.1. طريقة التوحيد الكلي:

تتبع هذه الطريقة في حالة مارست الشركة الام على الشركات التابعة رقابة مطلقة أي نسبة الرقابة **أكثر من 50%**، تقوم هذه الطريقة على مجموعة من الخطوات، وهي:

- تجزئة حقوق الملكية للشركة التابعة بين نصيب الشركة الأم (فوائد داخل المجمع) ونصيب الأقلية (فوائد خارج المجمع) هذه الأخيرة تمثل الحقوق الممارسة من طرف المساهمين الآخرين على الأصول الصافية للشركات المعنية بالتوحيد، وتظهر في خصوم الشركة الأم.

البيان	المبالغ	حقوق الأغلبية	حقوق الأقلية
راس المال الشركة التابعة			
الاحتياطيات الشركة التابعة			
نتيجة الدورة الشركة التابعة			
مج		-----	148/-

- انتقال أصول وخصوم الشركة الام والشركة التابعة بشكل كلي الى الميزانية الموحدة:

المبلغ كله	المبلغ كله	من /- الأصول
		الى /- الخصوم
المبلغ كله	المبلغ كله	انتقال أصول وخصوم الشركة الام
		من /- الأصول
المبلغ كله	المبلغ كله	الى /- الخصوم
		انتقال أصول وخصوم الشركة التابعة

■ ترصيد حقوق الملكية للشركة التابعة وتعويض سندات المساهمة بما يساويها من رأسمال الشركة التابعة:

XXX	من ح/ رأسمال الشركة التابعة	101
	ح/ احتياطات الشركة التابعة	10602
	ح/ نتيجة الشركة التابعة	12002
	الى ح/ سندات المساهمة	261
	ح/ الاحتياطات الموحدة	1068
	ح/ النتيجة الموحدة	128
	ح/ حقوق الاقلية	148
	ترصيد حقوق ملكية الشركة التابعة	

■ ترصيد احتياطات ونتيجة الشركة في الحسابات الموحدة:

المبلغ كله	المبلغ كله	من ح/ احتياطات الشركة الام	10601
		ح/ نتيجة الشركة الأم	12001
		الى ح/ الاحتياطات الموحدة	1068
		ح/ النتيجة الموحدة	128
		ترصيد حقوق الملكية للشركة الأم	

■ اعداد القوائم المجمعة.

## 2.1. طريقة التوحيد النسبي

هي تقنية التوحيد المطبقة من طرف الشركة الموحدة على حساب الشركات التابعة لما تكون نسبة الرقابة

**تساوي 50%**، تقوم هذه الطريقة على مجموعة من الخطوات وهي:

■ انتقال جزئي لأصول وخصوم الشركة التابعة بمقدار نسبة الفائدة؛ انتقال أصول وخصوم الشركة الأم

كاملة:



المبلغ كلة	المبلغ كلة	من ح/ الأصول		
		الى ح/ الخصوم		
المبلغ x ن الفائدة	المبلغ x ن الفائدة	انتقال أصول وخصوم الشركة الام		
		من ح/ الأصول		
المبلغ x ن الفائدة	المبلغ x ن الفائدة	الى ح/ الخصوم		
		انتقال أصول وخصوم الشركة التابعة		

- ترصيد حقوق الملكية بمقدار نسبة الفائدة، كذلك الحسابات الداخلية المتبادلة بين شركات المجموع ان وجدت؛ (اظهار حقوق المجموع لا توجد حصة الأغلبية والأقلية):

		من ح/ رأسمال الشركة التابعة	101	
		ح/ احتياطات الشركة التابعة	10602	
		ح/ نتيجة الشركة التابعة	12002	
		الى ح/ سندات المساهمة	261	
		ح/ الاحتياطات الموحدة	1068	
		ح/ النتيجة الموحدة	128	
		ترصيد حقوق ملكية الشركة التابعة		

- ترصيد النتيجة والاحتياطات الشركة الأم في الحسابات الموحدة:

المبلغ كلة	المبلغ كلة	من ح/ احتياطات الشركة الام	10601	
		ح/ نتيجة الشركة الأم	12001	
		الى ح/ الاحتياطات الموحدة	1068	
		ح/ النتيجة الموحدة	128	
		ترصيد حقوق الملكية للشركة الأم		

- اعداد القوائم المجمعة حيث يتم جمع جزئي لنصيب الشركة التابعة من الاصول والخصوم وليس كلها.

## 2.1. طريقة التوحيد بالتكافؤ

تقوم هذه الطريقة على تعويض القيمة المحاسبية لسندات المساهمة المملوكة من طرف الشركة الأم بالقيمة الحقيقية للسندات (القيمة المكافئة)، أي نسبة الرقابة **من 20% إلى 50%** والتي تتم وفق المراحل التالية:

■ انتقال أصول وخصوم الشركة الأم فقط:

المبلغ كله	من ح/ الأصول	المبلغ كله
	الى ح/ الخصوم	
	انتقال أصول وخصوم الشركة الام	

■ ادراج سندات المساهمة المعدلة التي تعبر عن حصة الشركة الأم في الشركة التابعة:

سندات المساهمة المعدلة = حقوق الملكية . نسبة الفائدة

سندات المساهمة المعدلة = (رأسمال + الاحتياطات + المرحل من جديد + النتيجة). نسبة الفائدة

265	من ح/ سندات المساهمة المعدلة	
261	الى ح/ سندات المساهمة	
1068	ح/ الاحتياطات الموحدة	
128	ح/ النتيجة الموحدة	
	ادراج سندات المساهمة المعدلة	

■ ترصيد نتيجة واحتياطات الشركة الأم:

10601	من ح/ احتياطات الشركة الام	المبلغ كله
12001	ح/ نتيجة الشركة الأم	
1068	الى ح/ الاحتياطات الموحدة	
128	ح/ النتيجة الموحدة	
	ترصيد حقوق الملكية للشركة الأم	المبلغ كله

■ اعداد القوائم المجمعة، وعند عرض الميزانية الموحدة بحيث تظهر سندات المساهمة المعدلة ولا يتم تجميع أصول وخصوم الشركتين.

ثانيا- تمارين الفصل الثالث:

التمرين الأول:

الهدف منه: يتمكن الطالب من القيام بعملية توحيد حسابات المجمع والتسجيل المحاسبي لها مع اعداد قائمتي الميزانية الموحدة وجدول حساب النتائج الموحد بطريقة التوحيد الكلي.



تساهم الشركة (A) بنسبة 70% في الشركة (B) فكانت ميزاني الشركتين كالتالي: ( القيم بالدينار الجزائري)

ميزانية الشركة (A):

رح	الأصول	المبلغ الإجمالي	رح	الخصوم	المبلغ
20	تثبيات معنوية	590 000	101	رأس المال	800 000
21	تثبيات عينية	200 000	106	احتياطات	80 000
261	سندات المساهمة	210 000	120	نتيجة الدورة	400 000
266	حقوق المساهمة أخرى	250 000	4	ديون	40 000
411	الزبائن	40 000			
5	النقدية	30 000			
	المجموع	1 320 000		المجموع	1 320 000

ميزانية الشركة (B):

رح	الأصول	المبلغ الإجمالي	رح	الخصوم	المبلغ
20	تثبيات معنوية	500 000	101	رأسمال	300 000
21	تثبيات عينية	200 000	106	احتياطات	60 000
3	المخزونات	50 000	120	نتيجة الدورة	400 000
5	النقدية	100 000	4	ديون	90 000
	المجموع	850 000		المجموع	850 000

أما حساب النتائج بالنسبة لكل شركة في N/12/31 كان كالتالي:

**جدول النتائج للشركة (A):**

رح	النواتج	المبلغ الإجمالي	رح	المصاريف	المبلغ
70	إيرادات تشغيلية	750 000	60	أعباء تشغيلية	720 000
75	مشتريات عملياتية	370 000	65	أعباء عملياتية	180 000
76	إيرادات مالية	380 000	66	أعباء مالية	200 000
			120	نتيجة	400 000
المجموع		1 500 000	المجموع		1 500 000

**جدول النتائج للشركة (B):**

رح	النواتج	المبلغ الإجمالي	رح	المصاريف	المبلغ
70	إيرادات تشغيلية	1000 000	60	أعباء تشغيلية	680 000
75	مشتريات عملياتية	600 000	65	أعباء عملياتية	780 000
76	إيرادات مالية	440 000	66	أعباء مالية	180 000
			120	نتيجة	400 000
المجموع		2040 000	المجموع		2040 000

**المطلوب: -** التسجيل المحاسبي لعمليات التوحيد المحاسبي بطريقة التوحيد الكلي بافتراض عدم وجود عمليات

داخلية بين شركات المجموع واعداد الميزانية الموحدة وجدول النتائج الموحد.

التمرين الثاني:

**الهدف منه:** يتمكن الطالب من القيام بعملية توحيد حسابات المجمع والتسجيل المحاسبي لها مع اعداد قائمتي الميزانية الموحدة وجدول حساب النتائج الموحد بطريقة التوحيد النسبي.



تساهم الشركة (C) بنسبة 50% في الشركة (D) المسيطر عليها بالشراكة من قبل شركة أخرى، فكانت ميزانتي الشركتين كالتالي: ( القيم بالدينار الجزائري)

**ميزانية الشركة (C) :**

ر ح	الأصول	المبلغ الإجمالي	ر ح	الخصوم	المبلغ
20	تثبيتات معنوية	500 000	101	رأس المال	1 080 000
21	تثبيتات عينية	150 000	106	احتياطات	70 000
261	سندات المساهمة	425 000	120	نتيجة الدورة	280 000
3	مخزونات	300 000	164	الاقتراضات	30 000
411	الزبائن	75 000	401	الموردون	40 000
512	البنك	50 000			
	<b>المجموع</b>	<b>1 500 000</b>		<b>المجموع</b>	<b>1 500 000</b>

ميزانية الشركة (D):

رح	الأصول	المبلغ الإجمالي	رح	الخصوم	المبلغ
20	تثبيات معنوية	400 000	101	رأس المال	850 000
21	تثبيات عينية	300 000	106	احتياطات	80 000
3	المخزونات	200 000	120	نتيجة الدورة	180 000
512	البنك	100 000	110	ترحيل من جديد	100 000
53	الصندوق	220 000	164	الاقتراضات	10 000
المجموع		1 220 000	المجموع		1 220 000

أما حساب النتائج بالنسبة لكل شركة في N/12/31 كان كالتالي:

جدول النتائج للشركة (C):

رح	النواتج	المبلغ الإجمالي	رح	المصاريف	المبلغ
70	ايرادات تشغيلية	550 000	60	أعباء تشغيلية	250 000
75	مشتريات عملياتية	150 000	65	أعباء عملياتية	350 000
76	ايرادات مالية	300 000	66	أعباء مالية	120 000
			120	نتيجة	280 000
المجموع		1 000 000	المجموع		1 000 000

جدول النتائج للشركة (D):

المبلغ	المصاريف	رح	المبلغ الإجمالي	النوائج	رح
620 000	أعباء تشغيلية	60	900 000	إيرادات تشغيلية	70
530 000	أعباء عملياتية	65	880 000	مشتريات عملياتية	75
670 000	أعباء مالية	66	220 000	إيرادات مالية	76
180 000	نتيجة	120			
2 000 000	المجموع		2 000 000	المجموع	

**المطلوب:** - التسجيل المحاسبي لعمليات التوحيد المحاسبي بطريقة التوحيد النسبي بافتراض عدم وجود عمليات داخلية بين شركات المجمع وإعداد الميزانية الموحدة وجدول النتائج الموحد.

التمرين الثالث:

**الهدف منه:** يتمكن الطالب من القيام بعملية توحيد حسابات المجمع والتسجيل المحاسبي لها مع اعداد قائمتي الميزانية الموحدة وجدول حساب النتائج الموحد بطريقة التوحيد المتكافئ.



تساهم الشركة (E) بنسبة 30% في الشركة (F) ، فكانت ميزانتي الشركتين كالتالي: ( القيم بالدينار الجزائري)

## ميزانية الشركة (E):

رح	الأصول	المبلغ الإجمالي	رح	الخصوم	المبلغ
20	تثبيات معنوية	500 000	101	رأس المال	770 000
21	تثبيات عينية	300 000	106	احتياطات	260 000
261	سندات المساهمة	180 000	120	نتيجة الدورة	100 000
3	مخزونات	100 000	401	الموردون	50 000
512	البنك	60 000			
53	الصندوق	40 000			
المجموع		1 180 000	المجموع		1 180 000

## ميزانية الشركة (F):

رح	الأصول	المبلغ الإجمالي	رح	الخصوم	المبلغ
20	تثبيات معنوية	570 000	101	رأس المال	600 000
21	تثبيات عينية	180 000	106	احتياطات	120 000
3	المخزونات	220 000	120	نتيجة الدورة	310 000
512	البنك	60 000	164	الاقتراضات	60 000
53	الصندوق	70 000	401	الموردون	10 000
المجموع		1 100 000	المجموع		1 100 000

أما حساب النتائج بالنسبة لكل شركة في N/12/31 كان كالتالي:



## جدول النتائج للشركة (E) :

رح	النواتج	المبلغ الإجمالي	رح	المصاريف	المبلغ
70	ايرادات تشغيلية	800 000	60	أعباء تشغيلية	630 000
75	مشتريات عملياتية	200 000	65	أعباء عملياتية	350 000
76	ايرادات مالية	200 000	66	أعباء مالية	120 000
			120	نتيجة	100 000
المجموع		1 200 000	المجموع		1 200 000

## جدول النتائج للشركة (F) :

رح	النواتج	المبلغ الإجمالي	رح	المصاريف	المبلغ
70	ايرادات تشغيلية	450 000	60	أعباء تشغيلية	320 000
75	مشتريات عملياتية	230 000	65	أعباء عملياتية	170 000
76	ايرادات مالية	320 000	66	أعباء مالية	200 000
			120	نتيجة	310 000
المجموع		1 000 000	المجموع		1 000 000

المطلوب: - التسجيل المحاسبي لعمليات التوحيد المحاسبي بطريقة التوحيد واعداد الميزانية الموحدة وجدول النتائج الموحد.

ثالثاً- حل تمارين الفصل الثالث:

حل التمرين الأول:

- اعداد وعرض الميزانية الموحدة بطريقة التوحيد الكلي، وهذا حسب المراحل التالية:

1. تجزئة حقوق ملكية الشركة التابعة بين حقوق الأغلبية وحقوق الأقلية:

البيان	المبالغ	حقوق الأغلبية	حقوق الأقلية
راس المال	300000	210000	90000
الاحتياطات	60000	42000	18000
نتيجة الدورة	400000	280000	120000
المجموع	760000	----	228000

2. التسجيل المحاسبي لانتقال أصول وخصوم الشركة الأم والشركات التابعة:

20	من ح/ تثبيات معنوية	590 000	
21	ح/ تثبيات عينية	200 000	
260	ح/ سندات مساهمة	210 000	
266	ح/ حقوق مرتبطة بمساهمات	250 000	
411	ح/ زبائن	40 000	
5	ح/ النقدية	30 000	
101	الى ح/ رأس المال A	800 000	
106	ح/ احتياطات A	80 000	
120	ح/ النتيجة A	400 000	
4	ح/ ديون	40 000	
	نقل أصول وخصوم الشركة A		
20	من ح/ تثبيات معنوية	500 000	
21	ح/ تثبيات عينية	200 000	
30	ح/ مخزون	50 000	

5	ح/ نقدية	100 000	
101	الى ح/ رأس المال B	300 000	
106	ح/ الاحتياطات B	60 000	
120	ح/ نتيجة الدورة B	400 000	
4	ح/ ديون	90 000	
	نقل أصول وخصوم الشركة B		

2. ترصيد حقوق الملكية للشركة التابعة والغاء سندات المساهمة:

101	من ح/ راس المال B	300000	
10602	ح/ احتياطات B	60000	
12002	ح/ نتيجة B	400000	
261	الى ح/ سندات المساهمة B	210000	
1068	ح/ الاحتياطات الموحدة B	42000	
128	ح/ النتيجة الموحدة B	280000	
148	ح/ حقوق الاقلية	228000	
	ترصيد حقوق الملكية للشركة B		

3. ترصيد نتيجة واحتياطات الشركة الأم:

10601	من ح/ احتياطات A	80000	
12001	ح/ نتيجة A	400000	
1068	الى ح/ الاحتياطات الموحدة	80000	
128	ح/ النتيجة الموحدة	400000	
	ترصيد حقوق الملكية للشركة A		

4. الميزانية الموحدة:

- قبل عرض الميزانية الموحدة ضرورة الاستعانة بمجدول التوحيد:

العناصر	الشركة A	الشركة B	المعالجة	المبلغ المجموع
سندات مساهمة	210 000	-----	210 000 – 210 000	0
تثبيتات معنوية	590 000	500 000		1090 000
تثبيتات عينية	200 000	200 000		400 00
ح م بالمساهمات	250 000	-----		250 000
مخزون	-----	50 000		50 000
زبائن	40 000	-----		40 000
نقدية	30 000	100 000		130 000
<b>مجموع الأصول</b>	<b>1320 000</b>	<b>850 000</b>	<b>1960 0000</b>	<b>1960 000</b>
رأس المال	800 000	300 000	000-300 000 + 800 000	800 000
الاحتياطات	80 000	60 000	300	122 000
نتيجة الدورة	400 000	400 000	42000+80000	680 000
الموردون	40 000	90 000	280000+ 400 000	130 000
حقوق الأقلية			90 000 +40 000	228 000
<b>مجموع الخصوم</b>	<b>1320 000</b>	<b>850 000</b>	<b>1960 0000</b>	<b>1960 000</b>

– الميزانية الموحدة:

رح	الأصول	المبالغ	رح	الخصوم	المبالغ
20	تثبيتات معنوية	1090 000	101	رأس المال	800 000
21	تثبيتات عينية	400 00	106	الاحتياطات	122 000
266	ح م بالمساهمات	250 000	120	نتيجة الدورة	680 000
3	مخزونات	50 000	128	حقوق الأقلية	228 000
411	زبائن	40 000	4	الديون	130 000
5	النقدية	130 000			
	<b>مجموع الأصول</b>	<b>1 960 000</b>		<b>مجموع الخصوم</b>	<b>1 960 000</b>

- جدول حساب النتائج الموحد:

المبلغ	البيان	ر ح	المبلغ	البيان	ر ح
1 400 000	اعباء تشغيلية	60	1 750 000	ايرادات تشغيلية	70
960 000	اعباء عملياتية	65	370 000	مشتريات عملياتية	75
380 000	اعباء مالية	66	820 000	ايرادات مالية	76
680 000	حصة المجمع	12			
120 000	حصة الأقلية				
3 540 000	المجموع		3 540 000	المجموع	

حل التمرين الثاني:

- اعداد وعرض الميزانية الموحدة وجدول النتائج بطريقة التوحيد النسبي، وهذا حسب المراحل التالية:

1. انتقال عناصر ميزانية الشركتين:

- انتقال ميزانية الشركة C

500 000	من ح/ التثبيتات المعنوية	20
75 000	ح/ التثبيتات العينية	21
425 000	ح/ سندات المساهمة	261
300 000	ح/ مخزونات	3
75 000	ح/ الزبائن	411
50 000	ح/ البنك	512
1 080 000	الى ح/ راس المال	1011
70 000	ح/ الاحتياطات C	1061
280 000	ح/ نتيجة C	164
30 000	ح/ الاقتراضات	1201
40 000	ح/ الموردون	401
	انتقال أصول وخصوم الشركة الأم	

- انتقال جزء من ميزانية الشركة التابعة D :

20	من ح/ التثبيتات المعنوية	200 000	
21	ح/ التثبيتات العينية	150 000	
3	ح/ مخزونات	100 000	
512	ح/ البنك	50 000	
53	ح/ الصندوق	110 00	
	الى ح/ راس المال D	425 000	1011
	ح/ الاحتياطات D	40 000	1061
	ح/ نتيجة الدورة D	90 000	1201
	ح/ الترحيل من جديد	50 000	110
	ح/ الاقتراضات	5 000	164
	انتقال جزئي لميزانية الشركة التابعة		

2. ترصيد حقوق ملكية الشركة التابعة D وترصيد سندات المساهمة:

101	من ح/ رأسمال D	425 000	
106	ح/ احتياطات D	40 000	
120	ح/ نتيجة D	90 000	
	الى ح/ سندات المساهمة	425 000	261
	ح/ الاحتياطات الموحدة	40 000	1068
	ح/ النتيجة الموحدة	90 000	128
	ترصيد حقوق ملكية الشركة D والغاء سندات المساهمة.		

3. ترصيد نتيجة واحتياطات الشركة الأم C في حسابات المجمع:

10601	من ح/ احتياطات C	70 000	
12001	ح/ نتيجة C	280 000	
	الى ح/ الاحتياطات الموحدة	70 000	1068
	ح/ النتيجة الموحدة	280 000	128
	ترصيد نتيجة واحتياطات للشركة C		

4. اعداد الميزانية المجمعة:

- قبل عرض الميزانية الموحدة ضرورة الاستعانة بجدول التوحيد

البيان	الشركة C	الشركة D	الشركة D %50	المعالجة اللاحقة	المبلغ المجموع
تثبيتات معنوية	500 000	400 000	200 000		700 000
تثبيتات عينية	150 000	300 000	150 000		300 000
سندات المساهمة	425 000	-----	-----	425000-425000	0
المخزونات	300 000	200 000	100 000		400 000
الزبائن	75 000	-----	-----		75 000
البنك	50 000	100 000	50 000		100 000
الصندوق	-----	220 000	110 000		110 000
مج الأصول	1 500 000	1 220 000	610 000	-----	1 685 000
راس المال	1 080 000	850 000	425 000	425 000-425 000+108000	1 080 000
الاحتياطات	70 000	80 000	40 000	40 000+ 70 000	110 000
نتيجة الدورة	280 000	180 000	90 000	90 000+ 280 000	370 000
ترحيل من جديد	-----	100 000	50 000		50 000
الاقتراضات	30 000	10 000	5 000		35 000
الموردون	40 000	-----	-----		40 000
مج الخصوم	1500 000	1220 000	610 000	-----	1 685 000

- الميزانية الموحدة:

المبلغ	الخصوم	ر ح	المبلغ	الأصول	ر ح
1 080 000	راس المال	101	700 000	تثبيات معنوية	20
110 000	الاحتياطات	106	300 000	تثبيات عينية	21
50 000	ترحيل من جديد	110	400 000	المخزونات	3
370 000	نتيجة الدورة	120	75 000	الزبائن	411
35 000	الاقتراضات	164	100 000	البنك	512
40 000	الموردون	401	110 000	الصندوق	53
1 685 000	المجموع		1 685 000	المجموع	

- عرض جدول حساب النتائج الموحد :

المبلغ	البيان	ر ح	المبلغ	البيان	ر ح
560 000	اعباء تشغيلية	60	1 000 000	ايرادات تشغيلية	70
615 000	اعباء عملياتية	65	590 000	مشتريات تشغيلية	75
455 000	اعباء مالية	66	410 000	ايرادات مالية	76
370 000	نتيجة	120			
2 000 000	المجموع		2 000 000	المجموع	



حل التمرين الثالث:

- اعداد وعرض الميزانية الموحدة وجدول النتائج بطريقة التوحيد المتكافئ، وهذا حسب المراحل التالية:

1. انتقال أصول وخصوم ميزانية الشركة الأم E فقط:

20	من ح/ التثبيتات المعنوية	500 000	
21	ح/ التثبيتات العينية	300 000	
261	ح/ سندات المساهمة	180 000	
3	ح/ مخزونات	100 000	
512	ح/ البنك	60 000	
53	ح/ الصندوق	40 000	
1011	الى ح/ راس المال	770 000	
1061	ح/ الاحتياطات E	260 000	
120	ح/ نتيجة E	100 000	
401	ح/ الموردون	50 000	
	انتقال أصول وخصوم الشركة الأم		

2. ادراج سندات المساهمة المعدلة وترصيد سندات المساهمة:

سندات المساهمة المعدلة = (رأسمال الشركة التابعة + احتياطات الشركة التابعة + نتيجة الشركة التابعة) \* نسبة المساهمة

سندات المساهمة المعدلة = (310 000 + 120 000 + 600 000) = 30% = 309 000

265	من ح/ سندات المساهمة المعدلة	309 000	
261	الى ح/ سندات المساهمة	180 000	
1068	ح/ الاحتياطات الموحدة	36 000	
128	ح/ النتيجة الموحدة	193 00	
	ادراج سندات المساهمة المعدلة		

3. ترصيد نتيجة واحتياطات الشركة الأم E:

	260 000	من > احتياطات E		10601
	100 000	< نتيجة E		12001
260 000		الى < الاحتياطات الموحدة	1068	
100 000		< النتيجة الموحدة	128	
		ترصيد نتيجة واحتياطات للشركة E		

4. عرض ميزانية الموحدة:

- قبل عرض الميزانية الموحدة ضرورة الاستعانة بجدول التوحيد:

المبلغ المجمع	المعالجة اللاحقة	الشركة E	البيان
500 000		500 000	تثبيات معنوية
300 000		300 000	تثبيات عينية
0	180 000 - 180 000	180 000	سندات المساهمة
309 000		-----	سندات م المعدلة
100 000		100 000	المخزونات
60 000		60 000	البنك
40 000		40 000	الصندوق
1 309 000		1 180 000	مج الأصول
770 000		770 000	راس المال
296 000	36 000 + 260 000	260 000	الاحتياطات
193 000	93 000 + 100 000	100 000	نتيجة الدورة
50 000		50 000	الموردون
1 309 000		1 180 000	مج الخصوم

## - الميزانية الموحدة:

المبلغ	الخصوم	ر ح	المبلغ	الأصول	ر ح
770 000	راس المال	101	500 000	تثبيات معنوية	20
296 000	الاحتياطات	106	300 000	تثبيات عينية	21
193 000	نتيجة	120	309 000	سندات مساهمة المعدلة	268
50 000	الموردون	401	100 000	المخزونات	3
			60 000	البنك	512
			40 000	الصندوق	53
1 309 000	المجموع		1 309 000	المجموع	

## - عرض حساب النتائج الموحد :

المبلغ	البيان	ر ح	المبلغ	البيان	ر ح
726 000	اعباء تشغيلية	60	935 000	ايرادات تشغيلية	70
401 000	اعباء عملياتية	65	269 000	مشتريات تشغيلية	75
180 000	اعباء مالية	66	296 000	ايرادات مالية	76
193 000	نتيجة	120			
1 500 000	المجموع		1 500 000	المجموع	

## الفصل الرابع:

### مراحل التجميع المحاسبي

ينقسم هذا الفصل الى العناصر التالية:

1. عمليات ما قبل التجميع المحاسبي
  - 1.1. التعديلات الاجبارية
  - 2.1. التعديلات الاختيارية
2. عمليات التجميع المحاسبي
  - 1.2. تجميع حسابات مجمع الشركات
  - 2.2. الغاء العمليات الداخلية بين شركات المجمع
  - 3.2. الغاء سندات المساهمة واقتسام الأموال الخاصة  
(تحديد فرق التوحيد الأول)
3. عمليات ما بعد التجميع المحاسبي ( عرض القوائم المالية الموحدة)

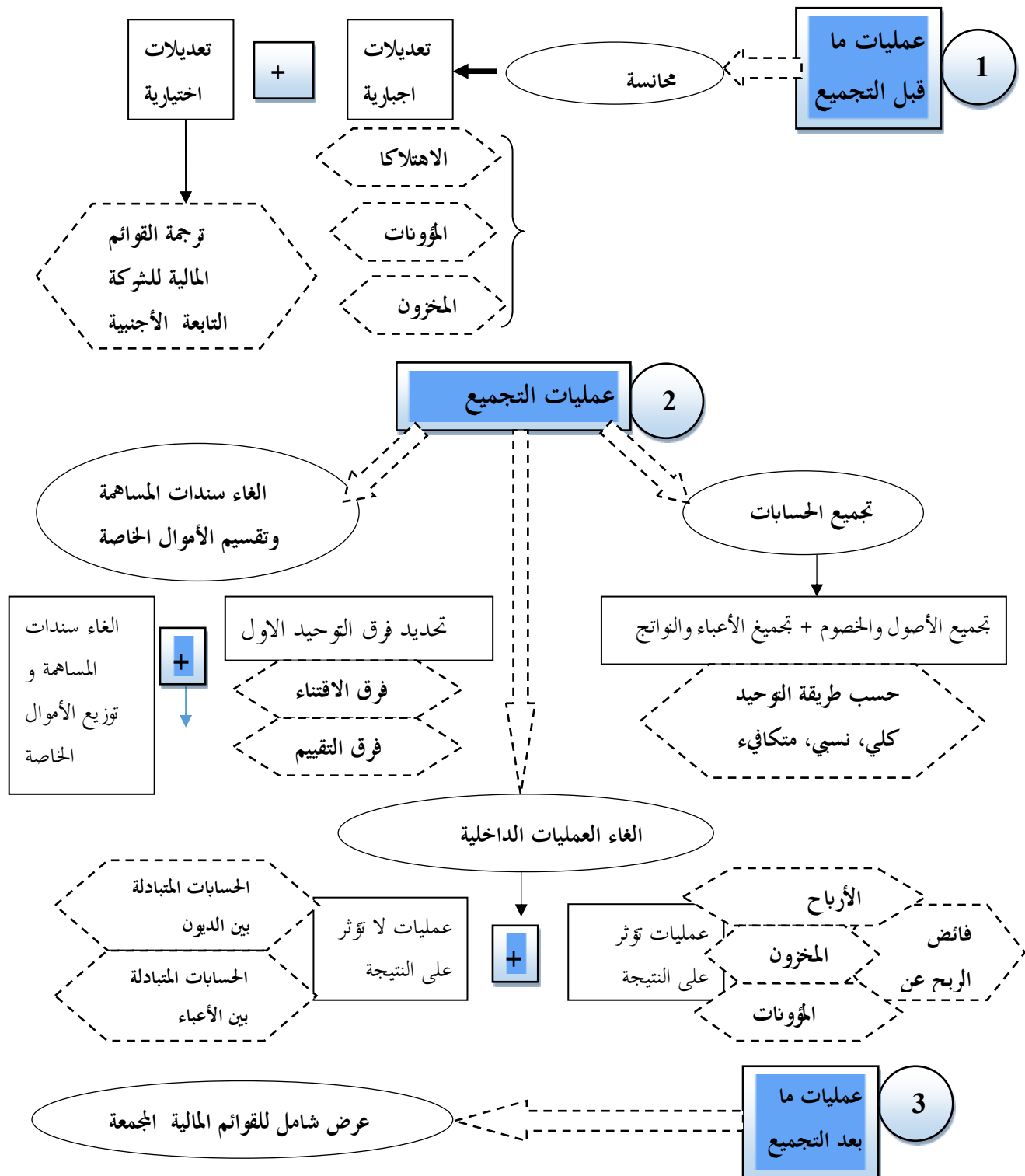
عند الانتهاء من هذا الفصل يصبح الطالب قادرا على :

- التعرف على مراحل التجميع المحاسبي؛
- القيام بعملية مجانسة حسابات الشركة التابعة للمجمع؛
- الغاء العمليات الداخلية بين شركات المجمع؛
- تحديد فرق التوحيد الأول؛
- الغاء سندات المساهمة واقتسام الأموال الخاصة؛
- عرض القوائم المالية الموحدة.

## أولاً- ملخص الفصل الرابع:

تمر عملية توحيد الحسابات بمراحل ليصل مجمع الشركات الى القوائم المالية الموحدة، يمكن إيضاحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (07): مراحل عملية التجميع المحاسبي



المصدر/ من اعداد الباحثة

## 1. عمليات ما قبل التجميع المحاسبي:

بعد إقفال حسابات الشركات التابعة يتم القيام بتعديلات عليها وذلك حسب دليل التجميع المتفق عليه في بداية انشاء مجمع الشركات، ولا يحدث هذا إلا في الحسابات التي تؤثر على النتيجة، الذمة المالية والحسابات الموحدة، تشمل هذه العمليات تعديلات المجانسة والتي تنجر عنها تعديلات جبائية كما هو موضح في الشكل الموالي:

## الشكل رقم (08): عمليات ما قبل التجميع المحاسبي



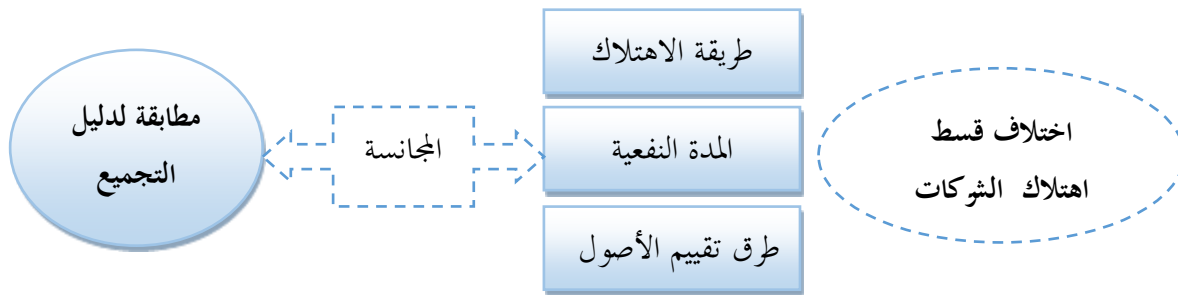
ومن أجل التوصل إلى تجانس في الحسابات تلتزم شركات التابعة القيام بتعديلات اجبارية وأخرى اختيارية كما يلي:

## 1.1. التعديلات الاجبارية:

تهدف هذه التعديلات إلى مجانسة الاهتلاكات، المؤونات، المخزونات بحيث يسجل التعديل المتعلق بالدورة الحالية في ح/ النتيجة ، أما المتعلقة بالدورة السابقة يسجل في الاحتياطات، ومن بين هذه التعديلات ما يلي:

## ■ الاهتلاكات:

الشكل رقم (09): أسباب اختلاف قسط الاهتلاك



المصدر/ من اعداد الباحثة

- في حالة قسط الاهتلاك الشركات التابعة أكبر من قسط اهتلاكها المعدل وفق دليل التجميع نسجل القيود التالية والمتعلقة بالسنة ن-1، والسنة ن كالتالي:

التسجيل في السنة ن-1:

في الميزانية:

28	من ح/ اهتلاك الأصل		
120	الى ح/ الاحتياطات		
	تسجيل الفرق في الاهتلاك	ن-1	

في جدول حساب النتائج:

120	من ح/ النتيجة		
681	الى ح/ مخصصات اهتلاك الأصل		
	تسجيل الفرق في الاهتلاك		

التسجيل في السنة ن:

في الميزانية:

28	من ح/ اهتلاك الأصل	(المتراكم)	ن
120	الى ح/ النتيجة		ن-1
106	ح/ الاحتياطات		
	تسجيل الفرق في الاهتلاك		

في جدول حساب النتائج:

120	من ح/ النتيجة		
681	الى ح/ مخصصات اهتلاك الأصل		
	تسجيل الفرق في الاهتلاك		

- وفي حالة قسط الاهتلاك الشركات التابعة أصغر من قسط اهتلاكها المعدل وفق دليل التجميع نسجل عكس القيود المسجلة سابقا.

### ملاحظة:

- عند تقييم الأصل حيث إن كان هناك تخفيض في قيمة الأصل في الميزانية نجعل النتيجة مدينا والأصل دائنا وفي جدول النتائج تكون النتيجة في الدائن والمصلي في الإضافية في المدين. وفي حالة فائض في قيمة الأصل نسجل عكس القيود السابقة.
- في السنة اللاحقة في الميزانية نستبدل النتيجة بالاحتياطات لأن المبلغ يؤثر على السنة السابقة، أما جدول النتائج فلا يسجل قيد قيمة الأصل لأنه متعلق بالسنة السابقة.
- أما في السنوات اللاحقة لا تسجل قيودا لا في الميزانية ولا في جدول النتائج.

### ■ المؤونات:

يتم تشكيل المؤونات في الشركة لمواجهة الخسائر المحتملة جراء معاملتها مع شركات المجمع، إذ يستوجب إعادة معالجتها من أجل جعلها مطابقة للسياسات المحاسبية للمجموعة، بحيث يتم أولا إلغاء المؤونات المتعلقة بالسنة الحالية في ح/ نتيجة، أما المؤونات المتعلقة بالسنة السابقة فيتم ترصيداها مع ح/ الاحتياطات. (يتم التطرق اليه بالتفصيل في القيود لاحقا).



## ■ المخزونات:

لا تتم التعديلات إلا على المخزونات القابلة للتقييم، والتي يتم تقييمها بطريقتين (طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة CUMP، طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO)، اختلاف طرق التقييم تجعل الاختلاف موجود في حسابات الشركات التابعة والشركة الأم وبالتالي ضرورة تسجيل التعديلات الخاصة بالمخزونات كالتالي:

- مخزون نهاية المدة:

في الميزانية:

3.	120	من ح/ المخزون الى ح/ النتيجة مخزون نهاية المدة		
----	-----	--	--	--

في جدول حساب النتائج:

3.	60.	من ح/ النتيجة الى ح/ مخزونات مستهلكة مخزون نهاية المدة		
----	-----	--	--	--

- مخزون بداية المدة:

باعتبار المخزون الأولي لهذه السنة هو المخزون النهائي للسنة الماضية فهو إذن مرصد لذا فإن الزيادة فيه تنقص من نتيجة السنة الحالية بينما تزيد في الاحتياطات.

في الميزانية:

120	106	من ح/ النتيجة الى ح/ الاحتياطات مخزون بداية المدة		
-----	-----	---	--	--

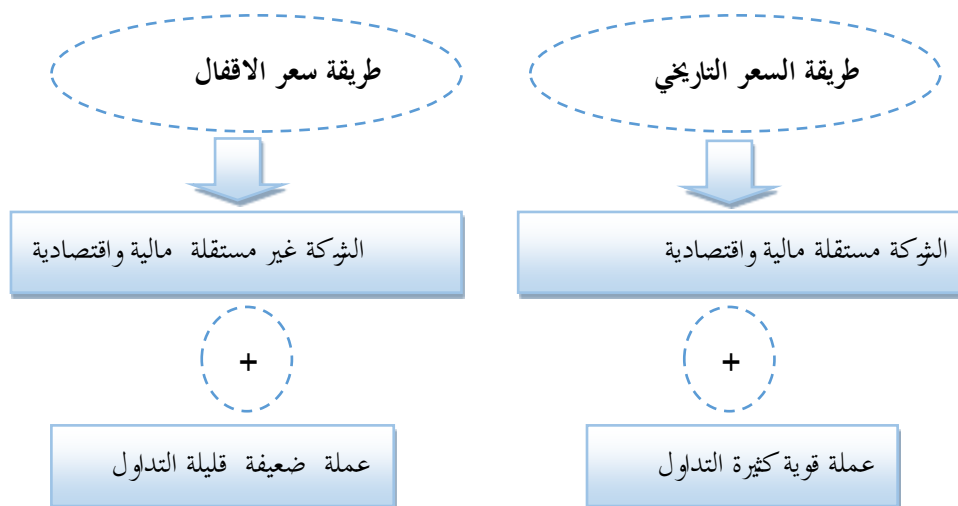
في جدول حساب النتائج:

60.	من ح/ مخزونات مستهلكة		
120	الى ح/ النتيجة		
	مخزون بداية المدة		

## 2.1. التعديلات الاختيارية:

تتتم هذه التعديلات بتحويل حسابات الشركات التابعة الأجنبية، أي بترجمة قوائمها المالية، حيث عند القيام بعمليات التوحيد يجب اعتماد عملة واحدة تعد مرجعية وهي المستخدمة من قبل الشركة الأم، وتوجد طريقتين يتم اعتمادهما، موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (10): طرق ترجمة قوائم الشركات التابعة الأجنبية



المصدر/ من اعداد الباحثة

وفي كلا الطريقتين نستعمل معدلات تحويل سعر الصرف من أجل ترجمة كل عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج كما هو موضح فيما يلي:

- حسب طريقة السعر التاريخي:

في الميزانية:

الأصول		الخصوم	
البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
الأصول الثابتة	السعر التاريخي	الأموال الخاصة	السعر التاريخي
المخزونات	السعر التاريخي	النتيجة	تسبب بالفرق
العملاء	سعر الإقفال	الديون	سعر الإقفال
البنك	سعر الإقفال		
المجموع		المجموع	

في جدول النتائج:

الأعباء		النواتج	
البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
بضاعة مستهلكة	السعر المتوسطي	النواتج	السعر المتوسطي
أعباء أخرى	السعر المتوسطي	فرق التحويل	+
الإهلاكات	السعر التاريخي		-
المؤونات	السعر التاريخي أو سعر الاقفال		
النتيجة	تؤخذ من الميزانية		
المجموع		المجموع	

- حسب طريقة سعر الإقفال:

في جدول النتائج:

الأعباء		النواتج	
البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
بضاعة مستهلكة	السعر المتوسطي	النواتج	السعر المتوسطي
أعباء أخرى	السعر المتوسطي		
الإهلاكات	السعر المتوسطي		
المؤونات	السعر المتوسطي		
النتيجة	تُحسب بالفرق		
المجموع		المجموع	

في الميزانية:

الأصول		الخصوم	
البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
الاستثمارات	سعر الإقفال	الأموال	السعر التاريخي
المخزونات	سعر الإقفال	الخاصة	تؤخذ من جدول حساب النتائج
العملاء	سعر الإقفال	النتيجة	سعر الإقفال
البنك	سعر الإقفال	الديون	
المجموع		المجموع	

## 2. عمليات التجميع المحاسبي:

## 1.2. تجميع حسابات الشركات الواقعة في محيط الجمع:

بعد القيام بالتعديلات المختلفة، يتم تجميع كل حسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج حساباً بحساب وذلك حسب طريقة التوحيد (كلي، جزئي، متكافئ)، كما أشير لها سابقاً في الفصل الثالث.

## 2.2. العمليات المتبادلة بين شركات الجمع:

يجب إلغاء العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة والتي لها تأثير ملحوظ على الميزانية وجدول النتائج، ويجب التمييز بين العمليات التي تؤثر على النتيجة الموحدة، وتلك التي لا تؤثر على النتيجة الموحدة. عند إلغاء هذه العمليات يجب تحديد المبلغ الواجب الغاؤه، ويكون ذلك حسب طريقة التوحيد ونمیز حالتين:

الحالة 1- العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات التابعة:

يحدد حسب طريقة التوحيد المطبقة، اعتماداً على الجدول التالي:

طريقة التوحيد	المبلغ الملغى
توحيد كلي - كلي	توحيد كلي
توحيد كلي - نسبي	توحيد نسبي
توحيد نسبي - نسبي	النسبة الأقل
توحيد متكافئ	توحيد متكافئ

يتم إلغاء كل العمليات التي تؤثر على النتيجة والأموال الخاصة في طريقة التوحيد المتكافئ ولا يتم إلغاء العمليات التي لا تؤثر على النتيجة.

الحالة 2- العمليات المتبادلة بين الشركات التابعة:

يحدد المبلغ الملغى حسب طريقة التوحيد اعتماداً على الجدول التالي:

طريقة التوحيد	المبلغ الملغى
توحيد كلي - كلي	توحيد كلي
توحيد كلي - نسبي	توحيد نسبي
توحيد نسبي - نسبي	النسبة الأقل

**ملاحظة:** يجب الانتباه لتعديل الضريبة المؤجلة حيث لا يتم معالجتها محاسبيا أثناء الغاء العمليات المتبادلة التي لا تؤثر على النتيجة، أما في الغاء العمليات التي تؤثر على النتيجة فيتم معالجتها مقدار الزيادة أو النقصان مضروب في نسبة الضريبة المؤجلة وتسجيل القيود السابقة التي تم تناولها عند المجانسة.

أ. العمليات المتبادلة التي لا تؤثر على النتيجة:

- في الميزانية (الحسابات المتبادلة بين الديون والحقوق): تتمثل في حسابات الزبائن والموردين، أوراق القبض

وأوراق الدفع، قروض وإقتراض، يتم الغاؤها بنفس المبلغ في حسابات الميزانية، كما هو مبين في القيود التالية:

■ الزبائن / الموردون:

401	من ح/ الموردون		
411	الى ح/ العملاء		
	الغاء الزبائن / الموردون		

■ أوراق القبض / أوراق الدفع:

403	من ح/ أوراق الدفع		
413	الى ح/ أوراق القبض		
	الغاء أوراق القبض / أوراق الدفع		

■ قروض / إقتراض:

17	من ح/ ديون مرتبطة بمساهمات شركة تابعة		
266	الى ح/ حقوق مرتبطة بمساهمات شركة التابعة		
	الغاء قروض / إقتراض		

- في جدول حساب النتائج (الحسابات المتبادلة للأعباء والإيرادات): تتمثل في المشتريات والمبيعات، الإيرادات

والأعباء، كما هو مبين في القيود التالية:

■ المشتريات / المبيعات:

70.	من ح/ مبيعات		
60.	الى ح/ مخزونات مستهلكة		
	الغاء المشتريات / المبيعات		

## ■ الإيرادات / الأعباء:

762	من ح/ إيرادات المالية		
661	الى ح/ فوائد		
	الغاء إيرادات/ أعباء		

ب. العمليات المتبادلة التي تؤثر على النتيجة:

- مخزونات نهاية المدة:

في الميزانية:

120	من ح/ النتيجة		
3.	الى ح/ المخزون النهائي		
	الغاء هامش الربح		

في جدول حساب النتائج:

60.	من ح/ مخزونات مستهلكة		
120	الى ح/ النتيجة		
	تعديل قيمة المخزون		

- مخزونات بداية المدة:

في الميزانية:

106	من ح/ الاحتياطات		
120	الى ح/ النتيجة		
	الغاء هامش الربح		

في جدول حساب النتائج:

120	من ح/ النتيجة		
60.	الى ح/ بضاعة مستهلكة		
	تعديل قيمة المخزون		

## - فائض القيمة عن التنازل عن الأصول الثابتة

في الميزانية:

2	من ح/ قيمة الأصل		
120	الى ح/ نتيجة الشركة المتنازل عن أصلها		
281	ح/ الاهتلاك المتراكم		
	تعديل القيمة التاريخية للأصل		

في جدول حساب النتائج:

752	من ح/ فائض القيمة عن الأصول المتنازل عنها		
120	الى ح/ النتيجة		
	الغاء فائض القيمة		

## - المؤونات:

في الميزانية:

151	من ح/ مؤونة الأعباء		
158	ح/ مؤونة الأخطار		
106	الى ح/ الاحتياطات (حالة الغاء مؤونة ن-1)		
120	أو الى ح/ النتيجة (حالة الغاء مؤونة ن)		
	الغاء المؤونات		

في جدول حساب النتائج:

120	من ح/ النتيجة		
681	الى ح/ مخصصات المؤونات		
	الغاء المؤونات		



## - الأرباح الداخلية:

في الميزانية:

		من ح/ النتيجة		
		الى ح/ الاحتياطات		
		الغاء الربح الداخلي		

في جدول حساب النتائج:

		من ح/ نواتج مالية		
		الى ح/ النتيجة		
		الغار الربح الداخلي		

## 3.2. الغاء سندات المساهمة وتقسيم الأموال الخاصة:

في المرحلة الأخيرة من عملية التوحيد المحاسبي يتم استبدال سندات المساهمة الموجودة في ميزانية الشركة الأم بما يقابلها من رؤوس أموال الشركات الموحدة، ولكن في العادة يظهر فرق بين قيمة هذه السندات وما يعادلها، هذا الفرق يدعى فرق التوحيد الأول، ويجب معالجته.

أ. تعريف فرق التوحيد الأول:

فرق التوحيد الأول = تكلفة الاقتناء سندات المساهمة - صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة المحاسبية × نسبة الاقتناء.

ب. مكونات فرق التوحيد الأول:

يتكون فرق التوحيد الأول من فارق التقييم وفارق الاقتناء وهذا يعني أن المعالجة المحاسبية لفرق التوحيد الأولي تتم من خلال معالجة المحاسبة لكل منهما.

- فارق الاقتناء:

فارق الاقتناء = تكلفة اقتناء سندات مساهمة - صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة الحقيقية × نسبة المساهمة.

## - فارق التقييم:

فارق التقييم = (صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة الحقيقية - صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة المحاسبية) × نسبة المساهمة .

صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة الحقيقية = مجموع الأصول بالقيمة العادلة - مجموع الديون

صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة المحاسبية = مجموع الأصول بالقيمة المحاسبية - مجموع الديون

ت. المعالجة المحاسبية لفارق التوحيد الأول:

- المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء:

فارق الاقتناء الموجب: يظهر الفارق عندما يكون صافي أصول الشركة بالقيمة الحقيقية أصغر من تكلفة الاقتناء.

في الميزانية:

207	من ح/ فرق الاقتناء		
261	الى ح/ سندات المساهمة		
	معالجة فارق الاقتناء الموجب		
120	من ح/ نتيجة		
2807	الى ح/ اهتلاك الاصل المعنوي		
	اهتلاك فارق الاقتناء* الموجب		

في جدول النتائج:

68	من ح/ مخصصات الاهتلاك		
120	الى ح/ النتيجة		
	معالجة فارق الاقتناء الموجب		

\*. يتماشى النظام المحاسبي SCF مع المعيار الدولي IAS 22 (الملغى) والذي كان يوصي باهتلاك فارق الاقتناء على العمر المقدّر للأصل، عكس المعيار الحالي لإعداد التقارير المالية IFRS 3 الذي يوصي بعدم اهتلاك فارق الاقتناء.

فارق الاقتناء السالب: يظهر الفارق عندما يكون صافي أصول الشركة بالقيمة الحقيقية أكبر من تكلفة الاقتناء.  
في الميزانية:

261	من ح/ سندات المساهمة		
120	الى ح/ نتيجة الشركة الأم		
	معالجة فارق الاقتناء السالب		

في جدول النتائج:

120	من ح/ النتيجة		
7	الى ح/ نواتج مالية		
	معالجة فارق الاقتناء السالب		

- المعالجة المحاسبية لفارق التقييم:

يظهر في حسابات الأصول ولكن ليس باسم فارق التقييم وإنما يسند لأصل من أصول الميزانية، والهدف الرئيسي منه هو إعادة تقييم الاستثمارات والتي تؤدي إلى زيادة الاحتياطات الموحدة وحقوق الأقلية في حالة توحيد كلي، أما توحيد النسبي فتؤدي إلى زيادة احتياطات الموحدة فقط.

▪ الطريقة 01- إسناد فوائض القيم إلى الاحتياطات:

في الميزانية:

2.	من ح/ الأصل المعنوي		
106	الى ح/ الاحتياطات		
	معالجة فارق التقييم		
120	من ح/ نتيجة الشركة		
106	ح/ احتياطات		
28	الى ح/ اهتلاك الأصول المعنوية		
	اهتلاك فارق التقييم		

في جدول النتائج:

68	من ح/ مخصصات الاهتلاك		
120	الى ح/ نتيجة الشركة التابعة		
	تسجيل فارق التقييم		

■ الطريقة 02- تصحيح سندات المساهمة:

- فرضية التقييم النسبي:

في الميزانية:

2	من ح/ الأصل		
261	الى ح/ سندات المساهمة		
	معالجة فارق التقييم		
120	من ح/ نتيجة الشركة الأم	ن	
106	ح/ احتياطات الشركة الام	ن-	
28	الى ح/ اهتلاك الاصل المعنوي		
	اهتلاك فارق التقييم		

في جدول النتائج:

68	من ح/ مخصصات الاهتلاك		
120	الى ح/ نتيجة الشركة الأم		
	معالجة فارق التقييم		

- فرضية التقييم الكلي:

في الميزانية:

2	من ح/ الأصل		
261	الى ح/ سندات المساهمة		
148	ح/ حقوق الأقلية		
	معالجة فارق التقييم		

120	من ح/ نتيجة المجمع		
148	ح/ احتياطات المجمع		
106	ح/ حقوق الأقلية		
28	الى ح/ اهتلاك الاصل المعنوي		
	اهتلاك فارق التقييم		

في جدول النتائج:

68	من ح/ مخصصات الاهتلاك		
120	الى ح/ نتيجة المجمع		
148	ح/ حقوق الأقلية من النتيجة		
	معالجة فارق التقييم		

**ملاحظة:** تجدر الإشارة أنه عند معالجة فرق التوحيد الأول تصبح قيمة سندات المساهمة تعادل حصتها في الأموال الخاصة للشركات التابعة، فيتم الغؤها واقتسام الأموال الخاصة الموحدة في نهاية كل نشاط .

## 2. عمليات بعد التجميع المحاسبي (عرض القوائم المالية المجمعة):

على مجمع الشركات المطبق للنظام المحاسبي اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة، والمبينة في الجدول التالي:

### الجدول رقم (08): القوائم المالية المجمعة

القوائم المالية المجمعة	العمل المنجز
الميزانية المجمعة	تجميع أصول وخصوم ميزانية الشركة الأم والشركات التابعة
جدول حساب النتائج المجمع	تجميع الأعباء والنواتج الشركة الأم والشركات التابعة
جدول سيولة الخزينة المجمع	صافي التدفقات النقدية الداخلة والخرجة (تشغيلية، تمويلية، استثمارية) لمجمع الشركات، يتم اعداده بطريقتين ( المباشرة، غير المباشرة).
جدول تغيرات الأموال الخاصة المجمع	قائمة مالية يتم عرض فيها تغير رأس المال الشركة الام وتغير الأموال الخاصة لشركات المجمع.
ملحق القوائم المالية المجمعة	يحتوي على كل المعلومات التي تبين محيط المجمع، ممتلكاته، كما يبين جميع التعديلات التي تؤثر على حسابات المجمع.

المصدر/ من اعداد الباحثة

## ثانياً- تمارين الفصل الرابع:

## التمرين الأول:

الهدف منه: تمكين الطالب من القيام من تسجيل قيود المجانسة من اجل مطابقة حسابات الشركة التابعة مع حسابات الشركة الأم قبل عملية التجميع المحاسبي ( تثبيات، مخزونات)



قامت الشركة B التابعة للشركة الأم بالعمليات التالية:

- في 2023 /05/01: شراء آلة صناعية بقيمة 120 000 دج تحتك بطريقة الاهتلاك الثابت، المدة النفعية 10 سنوات؛
- في 2023/01/01: شراء معدات مكتب بقيمة 40 000 دج تحتك بطريقة الاهتلاك المتناقص، المدة النفعية 10 سنوات؛
- تقييم مخزوناتهما بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة، قدرت قيمة مخزون بداية المدة بـ: 140 000 دج، أما المخزون النهائي قيم بـ 95 000 دج.

## دليل التجميع المحاسبي للشركات التابعة لحيط مجمع الشركة A

- الآلة الصناعية: المدة النفعية 10 سنوات؛
- معدات مكتب : طريق الاهتلاك الثابت؛
- المخزونات تقييم بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً حيث قدرت مخزونات الشركة B مخزون بداية المدة 90 000 دج ومخزون نهاية المدة بـ 100 000 دج.

المطلوب: - استنادا لدليل التجميع المحاسبي، سجل قيود المجانسة اللازمة لسنتي 2023، 2024 (معدل الضريبة المؤجلة 19 %).

## التمرين الثاني:



الهدف منه: يتمكن الطالب من القيام من تسجيل قيود المجانسة من اجل مطابقة حسابات الشركة التابعة مع حسابات الشركة الأم قبل عملية التجميع المحاسبي (حسابات الشركات الاجنبية) .

تمتلك الشركة الألمانية A مساهمة في شركة جزائرية B بنسبة 70 % اي ان هذه الاخيرة يجب أن تطابق حساباتها مع الشركة الام قبل عملية التوحيد المحاسبي، كانت ميزانية وجدول نتائجها في نهاية الدورة ن.

## ميزانية الشركة (B) :

الأصول	المبالغ الاجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	المبالغ الاجمالية	الخصوم	المبالغ
أصول الثابتة	3 000	1 000	2 000	راسمال	3 000
مخزونات	2 000	800	1 200	احتياطات	2 000
مدينون	3 000		3 000	النتيجة	1 000
البنك	1 000		1 000	المودون	1 200
المجموع	9 000	1 800	7 200	المجموع	7 200

## جدول حساب النتائج الشركة (B) :

المصاريف	المبالغ	النوائج	المبالغ
البضاعة المستهلكة	3 000	نوائج	8 200
المصاريف الأخرى	3 000		
مخصصات الاهتلاك	200		
مخصصات المؤونات	1 000		
النتيجة	1 000		
المجموع	8 200	المجموع	8 200

المعلومات الإضافية:

- تم اكتساب هذه الأصول في 01/10/2022؛
- تم اقتناء مساهمة A في B في تاريخ انشاء هذه الأخيرة و ذلك في 01/01/2022 ؛
- تتضمن الاحتياطات نتيجة ن- 2 بقيمة 800 دج و نتيجة ن - 1 بقيمة 1 200 دج؛
- (علمان بان المخزون الاول هو عبارة عن مخزون نهائي للدورة ن - 1 = 800 دج والمشتريات 5 000).

تغير سعر صرف الدينار الجزائري مقابل الاورو	
2022/01/01	1 اورو = 140 دج
2022/01/10	1 اورو = 142 دج
2022/12/31	1 اورو = 144 دج
2023/12/31	1 اورو = 144 دج
2024 /12/31	1 اورو = 145 دج
اسعار المتوسطة لكل دورة	
2022	1 اورو = 142 دج
2023	1 اورو = 144 دج
2024	1 اورو = 145 دج

المطلوب: - سجل قيود المجانسة اللازمة في تاريخ 2024/12/31.



### التمرين الثالث:

الهدف منه: يتمكن الطالب من القيام بإلغاء العمليات المتبادلة في إطار إجراءات عملية التجميع المحاسبي في حالة التوحيد النسبي والمتكافي.



تحتوز الشركة C على 50 % من أسهم الشركة D علما ان هذه الأخيرة مملوكة من شركة أخرى F، توجد عمليات داخلية بينهما موضحة كالتالي:

- قرض مقدم من الشركة C الى D حيث قدرت قيمته بـ 150 000 دج، قيمة الفوائد سنويا 10 000 دج.
- تضم الميزانية المحاسبية D ديون اتجاه المورد C تقدر بـ 30 000 دج جراء بيعها بضاعة؛
- باعت الشركة C مواد أولية للشركة D بقيمة 1 800 دج بورقة تجارية.

المطلوب: - في هذه الحالة سجل قيود التسوية الضرورية في نهاية السنة في إطار إجراءات عملية التجميع المحاسبي وكذلك في حالة افتراضنا أن الشركة C تملك 25 % من أسهم الشركة D .

### التمرين الرابع:

الهدف منه: يتمكن الطالب من القيام بإلغاء العمليات المتبادلة المتعلقة بالمؤونات



- تملك الشركة E مساهمات في العديد من الشركات التابعة لها، تملك 65 % من أسهم الشركة F هذه الأخيرة قامت بمايلي:
- تحقيق ربح داخلي بمقدار 20 000 دج حيث تحصلت الشركة الام على حصتها منه؛
  - تشكيل مؤونات تحسبا لمواجهة خسائر محتملة من جراء معاملتها مع الشركة الأم والشركات التابعة الأخرى، حسب الجدول التالي:

البيان	رصيد أول المدة	مؤونة N	رصيد آخر المدة
296/ح	10 000	5 000	15 000
158 /ح	-----	12 000	12 000
491 /ح	20 000	-----	20 000

المطلوب: في هذه الحالة سجل قيود التسوية الضرورية في نهاية السنة في إطار إجراءات عملية التجميع المحاسبي.

## التمرين الخامس:

الهدف منه: يتمكن الطالب من القيام بإلغاء العمليات الداخلية في اطار إجراءات عملية التجميع المحاسبي في حالة التوحيد الكلي.

تساهم الشركة A بنسبة 70% في الشركة B فكانت ميزانتي الشركتين كالتالي: ( القيم بالدينار الجزائري)

## ميزانية الشركة (A):

رح	الأصول	المبلغ الإجمالي	رح	الخصوم	المبلغ
20	تثبيتات معنوية	590 000	101	رأس المال	800 000
21	تثبيتات عينية	200 000	106	احتياطات	80 000
261	سندات المساهمة	210 000	120	نتيجة الدورة	400 000
266	حقوق المساهمة أخرى	250 000	401	المردون	40 000
411	الزبائن	40 000			
512	البنك	30 000			
	المجموع	1 320 000		المجموع	1 320 000

## ميزانية الشركة (B):

رح	الأصول	المبلغ الإجمالي	رح	الخصوم	المبلغ
20	تثبيتات معنوية	500 000	101	رأس المال	300 000
21	تثبيتات عينية	200 000	106	احتياطات	60 000
3	المخزونات	50 000	120	نتيجة الدورة	400 000
512	البنك	100 000	4	ديون	90 000
	المجموع	850 000		المجموع	850 000

أما حساب النتائج بالنسبة لكل شركة في 31/12/ن كان كالتالي:

## جدول النتائج للشركة (A) :

رح	النواتج	المبلغ الإجمالي	رح	المصاريف	المبلغ
70	ايرادات تشغيلية	750 000	60	أعباء تشغيلية	720 000
75	مشتريات عملياتية	370 000	65	أعباء عملياتية	180 000
76	ايرادات مالية	380 000	66	أعباء مالية	200 000
			120	نتيجة	400 000
	المجموع	1 500 000		المجموع	1 500 000

## جدول النتائج للشركة (B):

رح	النواتج	المبلغ الإجمالي	رح	المصاريف	المبلغ
70	ايرادات تشغيلية	1000 000	60	أعباء تشغيلية	680 000
75	مشتريات عملياتية	600 000	65	أعباء عملياتية	780 000
76	ايرادات مالية	440 000	66	أعباء مالية	180 000
			120	نتيجة	400 000
	المجموع	2 040 000		المجموع	2 040 000

## معلومات إضافية حول الشركة A:

- ح/21: بيع شاحنة نقل للشركة B خلال الدورة حيث ان سعر شرائها 120 000 دج ومدتها النفعية 5 سنوات ليتم التنازل في نهاية السنة الثالثة بمبلغ 60 000 دج.
- ح/266: 50 000 دج عبارة عن قرض مقدم للشركة التابعة B حيث قدرت قيمة الفائدة خلال الدورة على هذا القرض بـ 15 000 دج
- ح/411: عبارة عن دين لم يسدد بعد من طرف الشركة التابعة B، بسبب شراء بضاعة بقيمة 900 000 دج.

**معلومات إضافية حول الشركة B:**

ح/ 120: تحصلت الشركة A على أرباح داخلية خلال الدورة بقيمة 15 000

دج جراء توزيع الأرباح من طرف الشركة B.

ح/ 401: بقيمة 40 000 دج عبارة عن فواتير لم تسدد بعد للشركة A.

ح/ 3: بيع بضاعة للشركة A من طرف الشركة B بمبلغ 15 000 دج حيث

حققت هامش ربح قيمته 7 000 دج.

**المطلوب:** - قم بالتسجيل المحاسبي لإلغاء العمليات المتبادلة، وإعداد الميزانية وجدول النتائج الخاص بالجمع.

**التمرين السادس**

الهدف منه: يتمكن الطالب من حساب فارق التوحيد الأول بطريقتين.

في 01/01/01 ن اقتنت الشركة M 65% من رأسمال الشركة K بقيمة 1 000 000 دج أثناء شراء هذه الشركة تم تقييم

بعض الأصول كما يلي:

الأصول	القيمة المحاسبية	القيمة العادلة
أراضي	920 000	930 000
مباني	400 000	400 000
معدات مكتب	120 000	200 000
مخزونات	350 000	300 000
زبائن	65 000	55 000
البنك	35 000	35 000

■ تم اقتناء المباني في 01/01/01-1، تحتك بطريقة الاهتلاك الخطي، المدة النفعية 20 سنة، أما معدات مكتب فتم

شراؤها في 01/09/01-1، تحتك بطريقة الاهتلاك الخطي، بمعدل 10%.

■ أثناء اقتناء أسهم الشركة K قدرت القيمة العادلة والتي تساوي القيمة المحاسبية للخصوم كالتالي:

الخصوم الجارية 520 000 دج، الخصوم غير الجارية 600 000 دج

**المطلوب:** - حساب فرق التوحيد الأول بطريقتين.

## التمرين السابع:

الهدف منه: يتمكن الطالب من حساب فارق الاقتناء وفارق التقييم، كما يتعرف على طريقة التسجيل المحاسبي لهما.



في 01/01/ن-3 اقتنت الشركة A 80% من رأسمال الشركة B بقيمة 2 000 000 دج و 45% من الشركة C بقيمة 1 000 000 دج.

■ بنفس التاريخ قدرت الأموال الخاصة بما في ذلك النتيجة للشركتين B، C على التوالي:

2 000 000 دج. 2 880 000 دج.

■ أثناء شراء هذين الشركتين تم تقييم الأصول كما يلي:

الشركة B		الشركة C		الأصول
القيمة المحاسبية الصافية	القيمة العادلة	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة العادلة	
920 000	930 000	1 000 000	1 000 000	أراضي
400 000	400 000	800 000	780 000	مباني
80 000	90 000	400 000	480 000	معدات نقل

المطلوب: اذا علمت أن مدة اهتلاك التثبيتات 20 سنة:

- التسجيل المحاسبي لفارق الاقتناء للشركتين B، C.

- التسجيل فارق التقييم (طريقة 2) للشركة B وفارق التقييم (طريقة 1) للشركة C .

## ثالثاً- حل تمارين الفصل الرابع:

## حل التمرين الأول:

## 1. حالة آلة صناعية:

السنوات	قسط الاهتلاك	قسط الاهتلاك
	المدة النفعية 10 سنوات	المدة النفعية 8 سنوات
	n تحسب من تاريخ الشراء 2023/05/01 الى 2023/12/31 وبالتالي: $n = 8$ أشهر	
	$A = MA/N$	
2023/12/31	$A = 120\,000/10 = 12\,000$	$A = 120\,000/8 = 15\,000$
	$A_{8M} = 12\,000 * 8/12 = 8\,000$	$A_{8M} = 15\,000 * 8/12 = 10\,000$
الفرق	2 000	
2024/12/31	12 000	15 000
الفرق	3 000	

بما أن قسط الاهتلاك في الشركات الفرعية (12 000) اقل من قسط الاهتلاك حسب دليل التجميع (15 000) فالتسجيل المحاسبي يكون على النحو التالي:

في 2023/12/31:

- في الميزانية:

120	من ح/ النتيجة	2 000	
28	الى ح/ اهتلاك الأصل		2 000
	فرق الاهتلاك		

- في جدول حساب النتائج:

68	من ح/ مخصصات اهتلاك الأصل	2 000	
120	الى ح/ النتيجة		2 000
	فرق الاهتلاك		

- تعديل الضريبة المؤجلة:  $380 = 0.19 * 2\,000$

133		من ح/ الضريبة المؤجلة على الأصل	380	
	692	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		380
		النقصان في الضرائب المؤجلة		

في 31/12/2024:

- في الميزانية:

120		من ح/ النتيجة	3 000	
106		ح/ الاحتياطات	2 000	
	28	إلى ح/ اهتلاك الأصل		5 000
		فرق الاهتلاك		

- في جدول حساب النتائج:

68		من ح/ مخصصات اهتلاك الأصل	3 000	
	120	إلى ح/ النتيجة		3 000
		فرق الاهتلاك		

- تعديل الضريبة المؤجلة:  $570 = 0.19 * 3\,000$  دج

133		من ح/ الضريبة المؤجلة على الأصول	570	
	692	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		570
		النقصان في الضرائب المؤجلة		

## 3. حالة معدات مكتب:

السنوات	قسط الاهتلاك المتناقص	قسط الاهتلاك الثابت
2023/12/31	$A_1 = MA * T$ $T = t^*$ معامل $T = 10\% * 2.5 = 25\%$	$A = MA/N$
	$A_1 = 40\ 000 * 0.25 = 10\ 000$	$A = 40\ 000/10 = 4\ 000$
الفرق	6 000	
2024/12/31	$A_2 = (MA - A_1) * T$ $A_2 = (40\ 000 - 10\ 000) * 0.25$ $= 7\ 500$	4 000
الفرق	3 500	

## للتذكير:

في حساب المعامل في طريقة الاهتلاك المتناقص نعلم على:

- معامل 1.5 في حالة N تكون من 3-4 سنوات؛
- معامل 2 في حالة N تكون من 5-6 سنوات؛
- معامل 2.5 في حالة N أكبر من 6 سنوات.

بما أن قسط الاهتلاك في الشركات الفرعية أكبر من الشركة الأم فالتسجيل المحاسبي يكون على النحو التالي:

في 2023/12/31:

- في الميزانية:

28	من ح/ اهتلاك الأصل	6 000	
120	الى ح/ النتيجة		6 000
	فرق الاهتلاك		

- في جدول حساب النتائج:

120	من ح/ النتيجة	6 000	
681	الى ح/ مخصصات اهتلاك الأصل		6 000
	فرق الاهتلاك		



- تعديل الضريبة المؤجلة:  $6\,000 \times 0.19 = 1\,140$  دج

693	من ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	1 140	1 140
134	إلى ح/ الضريبة المؤجلة على الخصوم		
	الزيادة في الضرائب المؤجلة		

في 2024/12/31.

في الميزانية:

28	من ح/ اهتلاك الأصل (المتراكم)	9 500	
120	إلى ح/ النتيجة		3 500
106	ح/ الاحتياطات		6 000
	فرق الاهتلاك		

في جدول حساب النتائج:

120	من ح/ النتيجة	3 500	
681	إلى ح/ مخصصات اهتلاك الأصل		3 500
	فرق الاهتلاك		

- تعديل الضريبة المؤجلة:  $3\,500 \times 0.19 = 665$  دج

693	من ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	665	
134	إلى ح/ الضريبة المؤجلة على الخصوم		665
	الزيادة في الضرائب المؤجلة		

3. المخزونات:

المخزون	طريقة CUMP	طريقة FIFO
2024/01/01	140 000	90 000
الفرق	-50 000	
2024/12/31	95 000	100 000
الفرق	+5 000	

- مخزون بداية المدة:

في الميزانية:

106	من ح/ الاحتياطات	50 000	
120	الى ح/ النتيجة		50 000
	مخزون بداية المدة		

في جدول حساب النتائج:

120	من ح/ النتيجة	50 000	
60.	الى ح/ بضاعة مستهلكة		50 000
	مخزون بداية المدة		

- تعديل الضريبة المؤجلة:  $9\,500 = 0.19 * 50\,000$  دج

693	من ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	9 500	
134	إلى ح/ الضريبة المؤجلة على الخصوم		9 500
	الزيادة في الضرائب المؤجلة		

- مخزون نهاية المدة:

في الميزانية:

3.	من ح/ المخزون	5 000	
12	الى ح/ النتيجة		5 000
	مخزون نهاية المدة		

في جدول حساب النتائج:

12	من ح/ النتيجة	5 000	
60.	الى ح/ بضاعة مستهلكة		5 000
	مخزون نهاية المدة		

- تعديل الضريبة المؤجلة:  $5\,000 * 0.19 = 950$  دج

950	693	من > / فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	134
950		إلى < / الضريبة المؤجلة على الخصوم	
		الزيادة في الضرائب المؤجلة	

حل التمرين الثاني:

1. طريقة سعر الاقفال:

■ تحويل مبالغ الميزانية:

المبالغ بعد التحويل			الخصوم	المبالغ بعد التحويل			الأصول
21.43	140	3 000	راسمال	20.69	145	3 000	أ. الثابتة
8.45	142	1 200	احتياطات (2023)	13.79	145	2 000	مخزونات
5.59	143	800	(2024)				الزبائن
6.94	144	1 000	النتيجة	20.69	145	3 000	البنك
8.27	145	1 200	المودون	6.69	145	1 000	
6.89	145	1 000	اهتلاك التثبيتات				
5.51	145	800	مؤونة المخزونات				
(1.22)	فرق التحويل						
61.86	المجموع			61.86	المجموع		

في الميزانية:

21	من ح/ الأصول الثابتة	20.69	
3	ح/ المخزونات	13.79	
411	ح/ الزبائن	20.69	
512	ح/ البنك	6.69	
105	ح/ فرق التحويل	1.22	
101	الى ح/ رأسمال		21.43
106	ح/ الاحتياطات		14.04
120	ح/ النتيجة		6.94
401	ح/ الموردون		8.27
28	ح/ اهتلاك الأصول		6.98
391	ح/ خسارة القيمة عن المخزونات		5.51
	تحويل عناصر الميزانية		

■ تحويل مبالغ جدول حساب النتائج:

المصاريف	المبالغ بعد التحويل	النواتج	المبالغ
البضاعة المستهلكة	3 000	20.83	8 800
المصاريف الأخرى	3 000	20.83	144
مخصصات الاهتلاك	1 000	6.94	61.11
مخصصات المؤونات	800	5.65	
النتيجة	1 000	6.94	
المجموع	61.11	المجموع	61.11

في جدول حساب النتائج:

600		من ح/ بضاعة مستهلكة	20.83	
6		ح/ مصاريف أخرى	20.83	
683		ح/ مخصصات الاهتلاكات	6.94	
685		ح/ مخصصات المؤونات	5.65	
120		ح/ النتيجة	6.94	
	7	الى ح/ النواتج		61.11
		تحويل عناصر جدول حساب النتائج		

2. طريقة سعر الاقفال:

■ تحويل مبالغ الميزانية:

الأصول	المبالغ بعد التحويل			الخصوم	المبالغ بعد التحويل		
أ. الثابتة	3 000	142	21.12	راسمال	3 000	140	21.42
مخزونات	2 000	145	13.79	احتياطات (2023)	1 200	142	8.45
الزبائن	3 000	145	20.68	(2024)	800	144	5.55
البنك	1 000	145	6.89	النتيجة	1 000		6.24
				المودون	1 200	145	8.27
				اهتلاك التثبيتات	1 000	142	7.04
				مؤونة المخزونات	800	145	5.51
	المجموع	62.48		المجموع	62.48		

في الميزانية:

21	من ح/ الأصول الثابتة	21.12	
3	ح/ المخزونات	13.79	
411	ح/ الزبائن	20.68	
512	ح/ البنك	6.89	
101	الى ح/ رأسمال	21.42	
106	ح/ الاحتياطات	14	
120	ح/ النتيجة	6.24	
401	ح/ الموردون	8.27	
28	ح/ اهتلاك الأصول	7.04	
391	ح/ خسارة القيمة عن المخزونات	5.51	
	تحويل عناصر الميزانية		

■ تحويل مبالغ جدول حساب النتائج:

المصاريف	المبالغ بعد التحويل	النواتج	المبالغ
البضاعة المستهلكة	3 000	20.72	8 800
المصاريف الأخرى	3 000	20.69	145
مخصصات الاهتلاك	1 000	7.04	60.68
مخصصات المؤونات	800	5.51	
النتيجة	1 000	6.24	
فرق التحويل		0.48	
المجموع	60.86	المجموع	60.68

تذكير:

المخزون النهائي = المخزون الأول + مشتريات الدورة - الاستهلاك الدورة

استهلاك الدورة = المخزون الأول + المخزون النهائي - مشتريات الدورة

$$19.31 - 34.48 + 5.56 =$$

$$20.72 =$$

19.31	145	2 800	مخزون بداية ن	5.56	144	800	مخزون بداية المدة
20.72		3 000	الاستهلاك	34.48	145	5 000	المشتريات ن

في جدول النتائج:

20.72	من ح/ بضاعة مستهلكة	600
20.69	ح/ مصاريف أخرى	6
7.04	ح/ مخصصات الاهتلاكات	683
5.51	ح/ مخصصات المؤونات	685
6.24	ح/ فرق التحويل	105
0.48	ح/ النتيجة	120
	الى ح/ النواتج	7
60.68	تحويل عناصر جدول حساب النتائج	

حل التمرين الثالث:

- في التوحيد النسبي كل المبالغ المحذوفة تؤخذ بنسبة المساهمة 50%

1. التسجيل المحاسبي لإلغاء العمليات المتبادلة في الميزانية:

75 000	75 000	من ح/ ديون مرتبطة بمساهمات شركة D	17
		إلى ح/ حقوق مرتبطة بمساهمات شركة C	266
		الغاء العمليات المتبادلة على القرض	
15 000	15 000	من ح/ الموردين C	104
		إلى ح/ العملاء D	411
		الغاء العمليات المتبادلة على المورد	

403	من ح/ أوراق الدفع	9 000	9 000
413	إلى ح/ أوراق القبض		
	الغاء العمليات المتبادلة على ورقة تجارية		

## 2. التسجيل المحاسبي لإلغاء العمليات المتبادلة في جدول حساب النتائج:

762	من ح/ إيرادات مالية	5 000	5 000
661	إلى ح/ فوائد		
	الغاء العمليات المتبادلة لفوائد القروض		
700	من ح/ مبيعات بضاعة	24 000	15 000
600	إلى ح/ البضاعة المستهلكة		9 000
601	إلى ح/ المواد الأولية المستهلكة		
	الغاء العمليات المتبادلة لعملية بيع بضاعة		

بافتراض نسبة المساهمة 25% هنا التوحيد المتكافيء- لا يتم الغاء مبالغ العمليات المتبادلة التي لا تؤثر على النتيجة في هذا النوع من التوحيد.

## حل التمرين الرابع:

### 1. التسجيل المحاسبي لإلغاء العمليات المتبادلة في الميزانية:



120	من ح/ نتيجة الشركة E	13 000	13 000
106	الى ح/ نتيجة الشركة E		
	الغاء الأرباح الداخلية		
133	من ح/ ضريبة مؤجلة على الأصول	2 470	2 470
692	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الأصول		
	تسجيل الضريبة المؤجلة على الأصول		
296	من ح/ مؤونة تدني قيمة سندات المساهمة	5 000	
158	ح/ مؤونة الأخطار	12 000	
120	إلى ح/ نتيجة الشركة F		17 000
	الغاء المؤونة المتعلقة بالسنة ن		
693	من ح/ فرض الضريبة المؤجل على الخصوم	3 230	
134	إلى ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم		3 230
	تسجيل الضريبة المؤجلة على الخصوم		
296	من ح/ مؤونة تدني قيمة سندات المساهمة	10 000	
491	ح/ خسارة الزبائن	20 000	
106	الى ح/ احتياطات الشركة F		30 000
	الغاء المؤونة المتعلقة بالسنوات السابقة		

## 2. التسجيل المحاسبي لالغاء العمليات المتبادلة في جدول حساب النتائج:

7	من ح/ إيرادات مالية للشركة E	1206	إلى ح/ نتيجة الشركة E	13 000	13 000
	الغاء الربح الداخلي				
120	من ح/ نتيجة الشركة F	686	إلى ح/ مخ احتلاكات والمؤونات - أصول مالية	47 000	15 000
		683	ح/ مخ احتلاكات والمؤونات - خصوم		12 000
		685	ح/ مخ احتلاكات والمؤونات - أصول جارية		20 000
	الغاء المؤونات				

حل التمرين الخامس:

## 1. الغاء العمليات المتبادلة بين الشركتين: بافتراض عدم وجود التعديل على الضريبة المؤجلة

العملية 1:

في الميزانية

17	ديون مرتبطة بمساهمات المجمع B	266	حسابات دائنة ملحقة بمساهمات المجمع A	50 000	50 000
	الغاء الحقوق والديون المتبادلة				

جدول النتائج

762	إيرادات مالية A	661	اعباء فوائد B	15 000	15 000
	الغاء عائدات وفوائد القرض				

العملية 2:

في الميزانية:

40 000	40 000	الموردون B	401
		الزبائن A	411
		الغاء الحقوق والديون المتبادلة	

في جدول النتائج :

900 000	900 000	مبيعات A	700
		مشتريات مبيعة B	600
		الغاء المبيعات والمشتريات المتبادلة	

العملية 3:

في الميزانية:

15 000	15 000	نتيجة الدورة (A)	120
		احتياطات (A)	106
		الغاء الارباح الداخلية	

في جدول النتائج:

15 000	15 000	ايرادات مالية (A)	76
		نتيجة الدورة (A)	120
		الغاء الارباح الداخلية	

العملية 4:

في الميزانية:

120	نتيجة الدورة (A)	7 000	
30	مخزون (B)	7 000	
	الغاء هامش الربح على المخزونات		

في جدول النتائج:

603	تغير مخزون (B)	7 000	
120	نتيجة الدورة (A)	7 000	
	الغاء هامش الربح على المخزونات		
700	مبيعات B	15 000	
600	مشتريات مبيعة A	15 000	
	الغاء المبيعات والمشتريات المتبادلة		

العملية 5: فائض قيمة التنازل عن التثبيتات:

■ حساب القيمة المحاسبية الصافية

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = 24\,000 = 5/120\,000$$

$$\text{الاهتلاك المجمع الى غاية نهاية السنة الثالثة هو} = 72\,000 = 3 \times 24\,000$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{تكلفة الاقتناء} - \text{الاهتلاك المجمع} = 48\,000 = 72\,000 - 120\,000$$

## ■ حساب فائض القيمة:

$$\text{فائض القيمة} = \text{سعر التنازل} - \text{ق م ص} = 60\,000 - 48\,000 = 12\,000$$

ويتم الغاء فائض القيمة في الميزانية وجدول النتائج كما يلي:

في الميزانية:

218		من ح/ معدات نقل	72 000	
281		الى ح/ اهتلاكات معدات النقل		72 000
		تعديل القيمة التاريخية للأصل		
120		من ح/ نتيجة الدورة A	12 000	
218		الى ح/ معدات نقل B		12 000
		الغاء فائض القيمة		

في جدول النتائج:

752		فائض القيمة A	12 000	
120		نتيجة الدورة A		12 000
		الغاء فائض القيمة		

## ■ اعداد الميزانية المجمعة مع الغاء العمليات الداخلية:

## أولاً: الأصول

الأصول	A	B	مدین	دائن	مبلغ المجمع
سندات المساهمة	210 000	-----		210 000	0
تثبيات معنوية	590 000	500 000			1 090 000
تثبيات عينية	200 000	200 000	72 000	12 000	460 000
اكتلاك معدات النقل	-----	-----		72 000	(72 000)
ح م بالمساهمات	250 000	-----		50 000	200 000
مخزونات	-----	50 000		7 000	43 000
زبائن	40 000	-----		40 000	130 000
النقدية	30 000	100 000		-----	
<b>مجموع الأصول</b>	<b>1 320 000</b>	<b>850 000</b>	<b>72 000</b>	<b>391 000</b>	<b>1 851 000</b>

## ثانياً: الخصوم

الخصوم	A	B	مدین	دائن	مبلغ المجمع
رأس المال	800 000	300 000	300 000		800 000
الاحتياطات	80 000	<del>60 000</del>		57 000	137 000
نتيجة	400 000	<del>400 000</del>	34 000	280 000	646 000
حقوق الأقلية	-----	-----	-----	228 000	228 000
ديون م بمساهمات	40 000	90 000	50 000		(50 000)
الديون			40 000		90 000
<b>مجموع الخصوم</b>	<b>1 320 000</b>	<b>390 000</b>	<b>424 000</b>	<b>565 000</b>	<b>1 851 000</b>

تذكير: الاحتياطات والنتيجة تم توزيعها على الشركة الام والأقلية.

## - الميزانية المجمعة:

المبلغ	الخصوم	ر.ح	المبلغ	الاصول	ر.ح
800 000	رأس المال	101	1090 000	تثبيات معنوية	20
137 000	احتياطات	106	388 000	تثبيات عينية	21
646 000	النتيجة	120	200 000	حقوق مرتبطة بمساهمات	266
228 000	حقوق الاقلية	14	43 000	مخزون	30
(50 000)	ديون م بمساهمات	17	130 000	نقدية	5
90 000	ديون	4			
<b>1 851 000</b>	<b>المجموع</b>		<b>1 851 000</b>	<b>المجموع</b>	

2. اعداد جدول النتائج المجمع:

أولاً: الأعباء

مبلغ المجمع	دائن -	مدين +	المجموع	الأعباء
492 000	15 000 + 900 000	7 000	1 400 000	أعباء تشغيلية
960 000			960 000	أعباء عملياتية
365 000	15 000		380 000	أعباء مالية
646 000	34 000		680 000	نتيجة المجمع
120 000			120 000	حصة الاقلية
<b>2 583 000</b>	<b>964 000</b>	<b>7 000</b>	<b>3 540 000</b>	<b>مجموع الأعباء</b>

## ثانيا: النواتج

النواتج	المجموع	مدین -	دائن +	مبلغ المجموع
إيرادات تشغيلية	1 750 000	15 000 + 900 000		835 000
إيرادات عمليات	970 000	12 000		958 000
إيرادات مالية	820 000	15 000 + 15 000		790 00
<b>مجموع الأعباء</b>	<b>3 540 000</b>	<b>957 000</b>	<b>0</b>	<b>2 583 000</b>

## ■ جدول حساب النتائج للمجمع:

ر.ح	ايرادات	المبلغ	ر.ح	اعباء	المبلغ
70	إيرادات تشغيلية	835 000	60	أعباء تشغيلية	492 000
75	إيرادات العمليات	958 000	65	أعباء مالية	960 000
				أعباء غير عادية	365 000
76	إيرادات مالية	790 00	66	النتيجة	766 000
			120	نتيجة المجمع	646 000
				نتيجة الاقلية	120 000
	<b>المجموع</b>	<b>2 583 000</b>		<b>المجموع</b>	<b>2 583 000</b>

للتذكير فقط: ح/ 14 حقوق الأقلية يحتوي على : 90 000 رأس المال + 18 000 الاحتياطات + 120 000 النتيجة.



## حل التمرين السادس:

## الطريقة الأولى:

الأصول	VC	مخصصات الاهتلاك	VNC
ح/ 211	920 000	-----	920 000
ح/ 213	400 000	$A=400\,000/20= 20\,000$	380 000
ح/ 218	120 000	$A=120\,000 \times 0.1 \times 4/12= 4\,000$	116 000
ح/ 3	350 000	-----	350 000
ح/ 411	65 000	-----	65 000
ح/ 512	35 000	-----	35 000
المجموع	1 890 000	(24 000)	1 866 000

- حساب القيمة المحاسبية الصافية للأصول:

مجموع الخصوم = الأموال الخاصة + الخصوم غير الجارية + الخصوم الجارية

مجموع الأصول = مجموع الخصوم = 1 866 000 دج

وعليه الأموال الخاصة =  $1\,866\,000 - (600\,000 + 520\,000) = 746\,000$  دجفرق التوحيد الأول =  $1\,000\,000 - (0.65 \times 746\,000) = 515\,100$  دج

## الطريقة الثانية:

فرق التوحيد الأول = فارق التقييم + فارق الاقتناء.

- حساب فارق التقييم:

الأصول	JV	VNC	فرق التقييم
ح/ 211	930 000	920 000	10 000 +
ح/ 213	400 000	380 000	20 000 +
ح/ 218	200 000	116 000	84 000 +
ح/ 3	300 000	350 000	50 000 -
ح/ 411	55 000	65 000	10 000 -
ح/ 512	35 000	35 000	0
المجموع	1 920 000	1 866 000	54 000 +

فارق التقييم = (القيمة الحقيقية للأصول - القيمة المحاسبية الصافية للأصول). نسبة المساهمة

$$\text{فارق التقييم} = 0.65 \times (1\,866\,000 - 1\,920\,000) = 350\,100 \text{ دج}$$

- حساب فرق الاقتناء:

الأموال الخاصة والنتيجة المعاد تقييمها بتاريخ الاقتناء = الأموال الخاصة والنتيجة + أو - فارق التقييم

$$\text{الأموال الخاصة والنتيجة المعاد تقييمها بتاريخ الاقتناء} = 54\,000 + 746\,000 = 800\,000 \text{ دج}$$

فارق الاقتناء = تكلفة شراء المساهمة - الحصة من الأموال الخاصة المقيمة والنتيجة المقيمة بتاريخ الاقتناء.

$$\text{فارق الاقتناء} = (0.65 \times 800\,000) - 1\,000\,000 = 480\,000 \text{ دج}$$

$$\text{وعليه فرق التوحيد الأول} = 480\,000 + 35\,100 = 515\,100 \text{ دج}$$

## حل التمرين السابع:

1. حساب فارق الاقتناء للشركة B:

■ حساب فارق التقييم:

الشركة C			الشركة B			الأصول
الفرق	VNC	JV	الفرق	VNC	JV	
0	1 000 000	1 000 000	10 000 +	920 000	930 000	ح/ 211
20 000 -	800 000	780 000	0	400 000	400 000	ح/ 213
80 000+	400 000	480 000	10 000 +	80 000	90 000	ح/ 218
60 000+	فارق التقييم للشركة C		20 000 +	فارق التقييم للشركة B		

## الشركة B

أولاً: فارق الاقتناء

الحصة من الأموال الخاصة و النتيجة المعاد تقييما بتاريخ الاقتناء = ( الأموال الخاصة بما في ذلك النتيجة قبل التقييم + فارق التقييم ) X نسبة المساهمة

■ الحصة من الأموال الخاصة والنتيجة المعاد تقييما بتاريخ الاقتناء =  $0.8 \times (20\,000 + 2\,000\,000)$

$$= 1\,616\,000 \text{ دج}$$

فارق الاقتناء = تكلفة شراء المساهمة - الحصة من الأموال الخاصة والنتيجة المعاد تقييما بتاريخ الاقتناء.

■ فارق الاقتناء =  $1\,616\,000 - 2\,000\,000 + 384\,000 \text{ دج}$  ( فارق الاقتناء موجب )

■ حساب قسط الاهتلاك =  $20 / 384\,000 = 19\,200 \text{ دج}$

في الميزانية:

207	من ح/ فارق الاقتناء	384 000	384 000
261	الى ح/ سندات المساهمة		
	معالجة فارق الاقتناء الموجب		
120	من ح/ نتيجة الشركة الأم	19 200	
106	ح/ احتياطات الشركة الام	38 400	
2807	الى ح/ اهتلاك الاصل المعنوي		57 600
	اهتلاك فارق الاقتناء الموجب		

في جدول النتائج:

681	من ح/ مخصصات الاهتلاك	19 200	
120	الى ح/ نتيجة الشركة الأم		19 200
	معالجة فرق الاقتناء الموجب		

ثانيا: فارق التقييم (طريقة 2)

فارق التقييم = فائض القيمة في تاريخ الاقتناء X نسبة مساهمة في الشركة الفرعية .

■ فارق تقييم لحقوق الأقلية =  $0.2 \times 20\,000 = 4\,000$  دج

■ حساب قسط اهتلاك فارق تقييم معدات نقل =  $20 / 10\,000 = 500$  دج

في الميزانية:

211	من ح/ الأراضي	10 000	
218	ح/ معدات نقل	10 000	
106	الى ح/ احتياطات إعادة التقييم		16 000
148	ح/ حقوق الأقلية		4 000
	معالجة فارق التقييم		

1 500	400	من ح/ نتيجة المجمع	128
	300	ح/ حقوق الأقلية من النتيجة والاحتياطات	148
	800	ح/ احتياطات المجمع	106
		الى ح/ اهتلاك معدات نقل	281
		اهتلاك فارق التقييم	

في جدول النتائج:

400	500	من ح/ مخصصات الاهتلاك	681
100		الى ح/ نتيجة المجمع	120
		ح/ حقوق الأقلية من النتيجة	148
		تسجيل مخصصات اهتلاك فرق التقييم	

الشركة C

أولاً: فارق الاقتناء

الحصة من الأموال الخاصة والنتيجة المعاد تقييمهما بتاريخ الاقتناء = ( الأموال الخاصة بما في ذلك النتيجة قبل التقييم + فارق التقييم ) X نسبة المساهمة

الحصة من الأموال الخاصة والنتيجة المعاد تقييمهم بتاريخ الاقتناء =  $0.5 \times (60\,000 + 2\,880\,000)$

= 1 470 000 دج

افرق الاقتناء = تكلفة شراء المساهمة - الحصة من الأموال الخاصة والنتيجة المعاد تقييمهما بتاريخ الاقتناء.

فارق الاقتناء =  $1\,470\,000 - 1\,000\,000 = 470\,000$  دج ( فارق الاقتناء سالب )

في الميزانية:

261	120	من ح/ سندات المساهمة الى ح/ نتيجة الشركة الأم معالجة فرق الاقتناء السالب	470 000	470 000
-----	-----	--	---------	---------

في جدول النتائج:

120	7	من ح/ النتيجة الى ح/ نواتج مالية معالجة فرق الاقتناء السالب	470 000	470 000
-----	---	---	---------	---------

ثانيا: فارق التقييم (الطريقة 1)

فارق التقييم = فائض القيمة في تاريخ الاقتناء X نسبة المساهمة في الشركة

▪ فارق التقييم =  $0.5 \times 60\,000 = 30\,000$  دج

▪ حساب قسط اهتلاك فارق تقييم معدات نقل =  $20 / 80\,000 = 4\,000$  دج

في الميزانية:

218	106	من ح/ معدات نقل الى ح/ احتياطات معالجة فارق التقييم	30 000	30 000
120	106	من ح/ نتيجة الشركة التابعة ح/ احتياطات	4 000 8 000	
681		الى ح/ اهتلاك الأصول المعنوية اهتلاك فارق التقييم		12 000

في جدول النتائج:

681	120	من ح/ مخصصات الاهتلاك الى ح/ نتيجة الشركة التابعة تسجيل فارق التقييم	4 000	4 000
-----	-----	--	-------	-------



# تمارين متنوعة مقترحة في مقياس محاسبة الشركات المعمقة 2



التمرين الأول:

الشركة M هي الشركة الام في مجموعة تتكون من الشركات التالية:

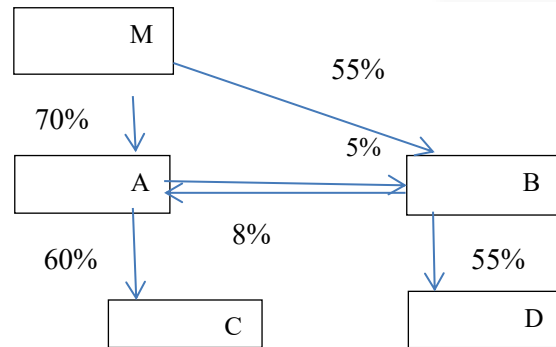
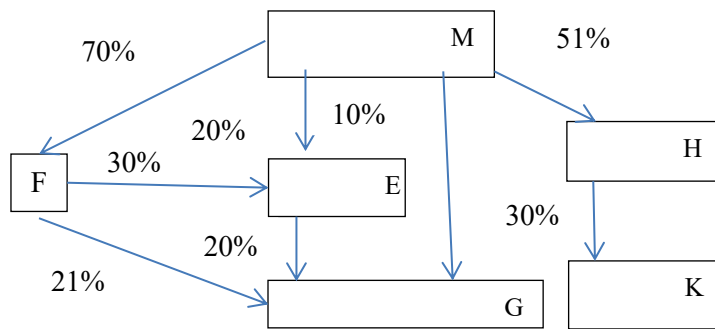
- تبلغ نسبة مساهمة الشركة M في الشركة F1 90%.
- تمتلك الشركة F1 نسبة 47 % من رأسمال F2 ( هذه الاسهم لها حق في تصويت مزدوج).
- تمتلك الشركة M نسبة 41% من رأسمال الشركة F3 التي تعتبر أسهمها أسهم عادية، كما تحوز الشركة على القدرة على تعيين او فصل اغلبية اعضاء مجلس الإدارة.
- تمتلك الشركة F1 نسبة 44% من رأسمال الشركة F4 المتكونة من أسهم عادية.
- تمتلك الشركة F1 نسبة 65% من رأسمال الشرك F5 المتكونة من أسهم عادية، وتنشط تحت تأثير القيود الدائمة التي تمنعها من تحويل اموالها إلى الشركة F1.
- 50% من رأسمال الشركة F6 تحوزه الشركة M ، وهي تخضع لرقابة مشتركة مع شركة أخرى.
- كل أسهم الشركة F7 مملوكة من قبل مساهمين مستقلين، ولكن تمارس الشركة M التي تمتلك 33 % تمارس سلطة على تعيين هيئات الادارية واتخاذ القرارات المهمة في الشركة بموجب عقد بين الشركتين.
- تحوز الشركة M على نسبة 55% من رأسمال الشركة F8، تاريخ الحيازة على الأسهم كان خلال شهر سبتمبر من السنة N، وتنوي التنازل عنها خلال السنة القادمة.
- تحوز الشركة F4 على نسبة 30% من رأسمال F9، هذه الأخيرة نشاطها هامشي مقارنة مع نشاط المجمع، قرر استبعادها من المجمع

المطلوب:

- ✓ إعداد الهيكل التنظيمي لمجمع الشركة M.
- ✓ تحديد نسبة الرقابة، نوع الرقابة وطريقة التوحيد المستخدمة.

التمرين الثاني:

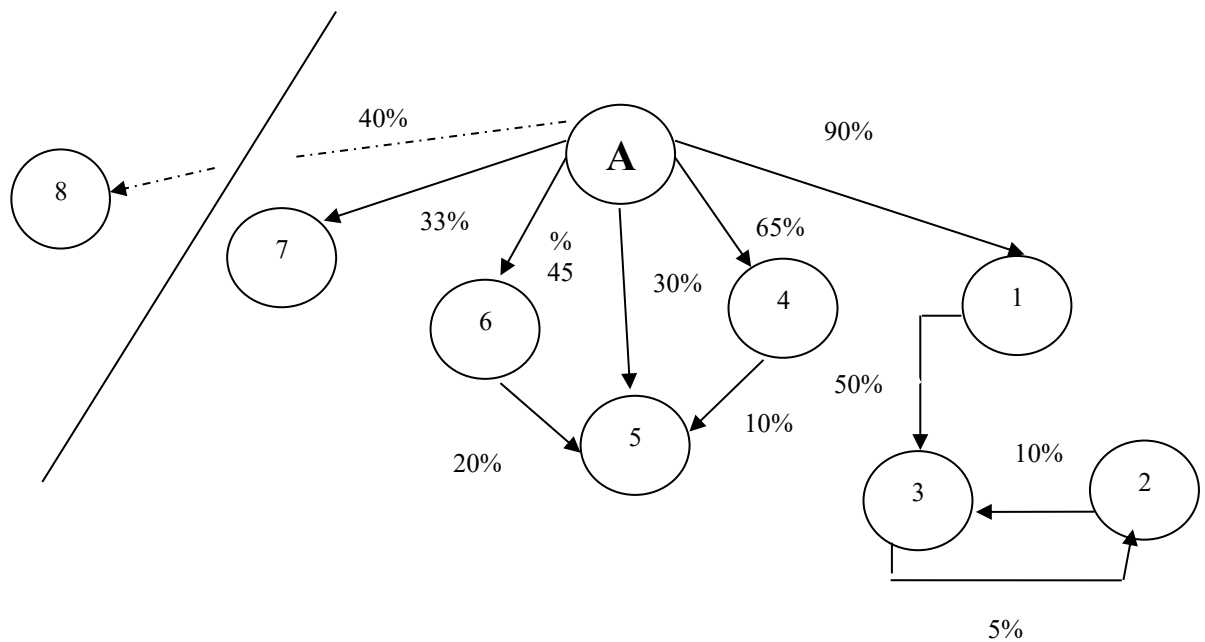
فيما يلي الهيكل التنظيمي للمجمع M والمعلومات الخاصة بالشركات التابعة له:



**المطلوب:** تحديد معدل الفائدة، نسبة المراقبة، نوع المراقبة وطريقة التوحيد الواجب تطبيقها.

### التمرين الثالث:

الشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لجمع متكون من الشركة الأم A والشركات التابعة:



**المطلوب:**

1. عرف هذا المجمع جبائيا
  2. أحسب نسب الرقابة ونسبة الفائدة للشركات التابعة 1,2,3,4,5,6
  3. أحسب نسبي الفائدة والرقابة الشركة التابعة 7، اذا علمت أن أسهمها متنوعة كالتالي:  
50% ممتازة 10% مضاعفة الباقي عادية
  4. حدد نوع الرقابة، طريقة التوحيد للشركة 6 في الحالات الموالية، معرفا نوع الرقابة في الحالة الثانية فقط.
- الحالة الأولى:** امتلاك الشركة A سلطة تعيين أغلبية الهيئات الإدارية في الشركة 6 هذه الأخيرة مملوكة من قبل شركة أخرى X
- الحالة الثانية:** امتلاك الشركة 6 من قبل الشركتين Y و Z.
- الحالة الثالثة:** امتلاك الشركة A سلطة تعيين أغلبية الهيئات الادارية بموجب عقد.
- الحالة الرابعة:** امتلاك الشركة A أغلبية حقوق التصويت في الشركة 6.
5. لقد تم استبعاد الشركة 8 من المجمع لأن نشاطها يعتبر هامشي - يا ترى هل هناك أسباب أخرى تؤدي الى استبعاد الشركات التابعة من المجمع ؟

**التمرين الرابع:**

اليك ميزانية الشركتين A و B حيث تمتلك الشركة الأم A 50 % من أسهم B، علما ان هذه الاخيرة مراقبة بالتساوي من قبل الشركة أخرى C

**ميزانية الشركة B**

المبالغ	البيان
20000	تثبيتات
20000	مع الأصول
10000	رأس المال
8000	الاحتياطات
(4000)	المرحل من جديد
5000	نتيجة الدورة
1000	الديون
20000	مع الخصوم

**ميزانية الشركة A**

المبالغ	البيان
12000	تثبيتات
5000	سندات المساهمة
17000	مع الأصول
8000	رأس المال
2000	الاحتياطات
4000	نتيجة الدورة
1000	الديون
17000	مع الخصوم

**المطلوب:**

اذا علمت عدم وجود عمليات متبادلة بين الشركتين يطلب توحيد الحسابات والتسجيل المحاسبي لأعمال التوحيد واعداد الميزانية المجمعة

## التمرين الخامس:

تلك الشركة الأم (A) اسهم في الشركات E. D . C.B ، فكانت ميزانيات الشركات كالتالي:

## ميزانية الشركة (A) : ( القيم بالدينار الجزائري)

المبلغ	الخصوم	رح	المبلغ	الأصول	رح
2 000 000	رأس المال	101	700 000	تثبيات معنوية	20
850 000	احتياطات	106	350 000	تثبيات عينية	21
100 000	نتيجة الدورة	120	200 000	سندات المساهمة (B)	26101
70 000	الاقتراضات	164	120 000	سندات المساهمة (C)	26102
20 000	الموردون	401	700 000	سندات المساهمة (D)	26103
			150 000	سندات المساهمة (E)	26104
			520 000	الزبائن	411
			300 000	البنك	512
<b>3 040 000</b>	<b>المجموع</b>		<b>3 040 000</b>	<b>المجموع</b>	

## ميزانية الشركة (B) : ( القيم بالدينار الجزائري) (B مملوكة من قبل 3 شركات أخرى)

المبلغ	الخصوم	رح	المبلغ الإجمالي	الأصول	رح
800 000	رأس المال	101	800 000	تثبيات معنوية	20
200 000	احتياطات	106	200 000	تثبيات عينية	21
120 000	نتيجة الدورة	120	120 000	المخزونات	3
40 000	الموردون	401	40 000	البنك	512
<b>1 160 000</b>	<b>المجموع</b>		<b>1 160 000</b>	<b>المجموع</b>	

## ميزانية الشركة (C) : ( القيم بالدينار الجزائري)

المبلغ	الخصوم	رح	المبلغ الإجمالي	الأصول	رح
400 000	رأس المال	101	300 000	تثبيات معنوية	20
180 000	احتياطات	106	110 000	تثبيات عينية	21
40 000	نتيجة الدورة	120	100 000	مخزونات	3
20 000	الاقتراضات	164	80 000	الزبائن	411
10 000	الموردون	401	60 000	الصندوق	53
<b>650 000</b>	<b>المجموع</b>		<b>650 000</b>	<b>المجموع</b>	

## ميزانية الشركة (D) : ( القيم بالدينار الجزائري)

المبلغ	الخصوم	رح	المبلغ الإجمالي	الأصول	رح
1 000 000	رأس المال	101	800 000	تثبيات معنوية	20
700 000	احتياطات	106	620 000	تثبيات عينية	21
150 000	نتيجة الدورة	120	330 000	مخزونات	3
150 000	الموردون	401	250 000	الزبائن	411
<b>2 000 000</b>	<b>المجموع</b>		<b>2 000 000</b>	<b>المجموع</b>	

## ميزانية الشركة (E) : ( القيم بالدينار الجزائري)

المبلغ	الخصوم	رح	المبلغ الإجمالي	الأصول	رح
1 000 000	رأس المال	101	700 000	تثبيات معنوية	20
80 000	احتياطات	106	210 000	تثبيات عينية	21
20 000	نتيجة الدورة	120	75 000	مخزونات	3
15 000	الاقتراضات	164	80 000	الزبائن	411
10 000	الموردون	401	60 000	الصندوق	53
<b>1 125 000</b>	<b>المجموع</b>		<b>1 125 000</b>	<b>المجموع</b>	

المطلوب: التسجيل المحاسبي لعمليات التوحيد المحاسبي عملية التوحيد وإعداد الميزانية الموحدة للمجمع. بافتراض عدم وجود عمليات داخلية.

**التمرين السادس:**

تساهم الشركة (C) بنسبة 50% في الشركة (D) مملوكة من قبل شركة أخرى فكانت ميزانتي الشركتين كالتالي:

**ميزانية الشركة (C) : ( القيم بالدينار الجزائري )**

المبلغ الصافي	الخصوم	ر ح	المبلغ الصافي	خسارة القيمة و المؤ N	المبلغ الاجمالي	الأصول	ر ح
600 000	رأس المال	101	250 000		250 000	تثبيات معنوية	20
70 000	احتياطات	106	60 000	20 000	80 000	معدات نقل	218
140 000	نتيجة الدورة	120	250 000	150 000	400 000	تثبيات عينية أخرى	21
19 000	مؤونة الأخطار	151	150 000		150 000	سندات المساهمة	261
21 000	ديون م بمساهمات	17	17 000		17 000	D	266
	الموردون		108 000	2 000	110 000	ح م بمساهمات	411
10 000		401	25 000		25 000	الزبائن	512
860 000	المجموع		860 000	172 000	1 032 000	المجموع	

**ميزانية الشركة (D) : ( القيم بالدينار الجزائري )**

المبلغ	الخصوم	ر ح	المبلغ الإجمالي	الأصول	ر ح
300 000	رأس المال	101	240 000	تثبيات معنوية	20
200 000	احتياطات	106	130 000	تثبيات عينية	21
100 000	نتيجة الدورة	120	180 000	المخزونات	3
30 000	ترحيل من جديد	110	150 000	البنك	512
70 000	الموردون	401			
700 000	المجموع		1 000 000	المجموع	

**معلومات إضافية حول الشركة C :**

ع1 ح/ 21 : بيع شاحنة نقل للشركة D خلال الدورة مدتها النفعية 10 سنوات ليتم التنازل عنها في بداية السنة 7 بمبلغ 55 000 دج.

ع2 ح/ 266 : عبارة عن قرض مقدم للشركة التابعة D حيث قدرت قيمة الفائدة خلال الدورة على هذا القرض بـ 000 20 دج.

ع3 ح/ 411 : عبارة عن دين لم يسدد بعد من طرف الشركة التابعة C.

ع4 ح/ 151 كونتها الشركة C لوجود نزاع قضائي مع الشركة D متعلقة بالسنة السابقة.

**معلومات إضافية حول الشركة D:**

ع5 ح/ 120 : تحصلت الشركة D على أرباح داخلية خلال الدورة بقيمة 200 000 دج ، تأخذ الشركة C حصتها منها.

ع6 ح/ 401 : قيمة 8 000 دج عبارة عن فواتير لم تسدد بعد للشركة C.

ع7 ح/ 31 : بيع مواد أولية . (مخون بداية المدة) للشركة C من طرف الشركة D مبلغ 80 000 دج حيث حققت هامش ربح قدره 25 % من رقم الأعمال.

**المطلوب:** 1. التسجيل المحاسبي لعمليات التوحيد المحاسبي وإلغاء لعمليات الداخلية بين شركات المجمع؛ بافتراض

عدم وجود التعديل على الضريبة المؤجلة

2. اعداد الميزانية الموحدة.

التمرين السابع:

في 01 جانفي 2025 قامت الشركة (A) بالاندماج في الشركة (B) كانت ميزانتي الشركتين كالتالي: ( القيم بالدينار الجزائري )

**ميزانية الشركة (A):**

المبلغ	الخصوم	المبلغ الصافي	المخصصات	المبلغ الإجمالي	الأصول
4 650 000	رأس المال	700 000	100 000	800 000	تثبيتات معنوية
1 900 000	احتياطات	3 200 000	800 000	4 000 000	تثبيتات عينية
1 000 000	النتيجة	1 000 000	-	1 000 000	تثبيتات مالية
(800 000)	المرحل من جديد	700 000	100 000	800 000	مخزونات
600 000	الاعانات	1 700 000	300 000	2 000 000	زبائن
150 000	ديون	200 000	-	200 000	جاهزية
7 500 000	المجموع	7 500 000	1 300 000	9 200 000	المجموع

**ميزانية الشركة (B):**

المبلغ	الخصوم	المبلغ الصافي	المخصصات	المبلغ الإجمالي	الأصول
3 500 000	رأس المال	3 000 000	1 700 000	4 700 000	تثبيتات معنوية
2 000 000	احتياطات	1 000 000	1 600 000	2 600 000	تثبيتات عينية
(400 000)	نتيجة	1 800 000	200 000	2 000 000	مخزونات
1 400 000	الاعانات	900 000	-	900 000	زبائن
1 000 000	ديون	800 000	-	800 000	جاهزية
7 500 000	المجموع	7 500 000	3 500 000	11 000 000	المجموع

معلومات إضافية:

- في الشركة (B): القيمة الحقيقية للأسهم 5 100 دج للسهم الواحد، عدد الأسهم 1 000 سهم، هذه الشركة لم يعاد تقييمها.
- في الشركة (A): القيمة الاسمية للأسهم 2 325 دج للسهم الواحد، تم تقييم الشركة كالتالي:
- التثبيتات المعنوية أصبحت قيمتها 800 000 دج؛ - التثبيتات العينية حققت ناقص بقيمة 350 000 دج؛
- خسارة القيمة عن المخزونات 35 % غير مبرر؛ - خسارة القيمة عن الربائن ارتفعت بـ: 5 %،
- وظهر دين معلوم لن يسدد أبدا بقيمة 70 000 دج
- الاعانات لا تنتقل.

المطلوب:أولاً- أحسب مايلي:

- القيمة الحقيقية لحصص الشركة (B) بطريقتين؛
- القيمة الحقيقية لحصص الشركة (A)؛
- معامل التبادل - أخذ ثلاث ارقام وراء الفاصلة بدون تقريب-، عدد الأسهم المصدرة، رفع رأس المال، علاوة الاصدار.

ثانياً- التسجيل المحاسبي لعملية الاندماج.



التمرين الثامن:

في 01 جانفي 2020 قامت الشركة (A) بالاندماج في الشركة (B) كانت ميزاتي الشركتين كالتالي: ( القيم بالدينار الجزائري)

**ميزانية الشركة (B) :**

المبلغ	الخصوم	المبلغ الصافي	المخصصات	المبلغ الإجمالي	الأصول
6 000 000	رأس المال	90 000	10 000	100 000	تثبيتات معنوية
5 500 000	احتياطات	8 400 000	2 100 000	10 500 000	تثبيتات عينية
900 000	النتيجة	1 200 000	100 000	1 200 000	تثبيتات مالية
100 000	المرحل من جديد	1 000 000		1 100 000	مخزونات
2 750 000	ديون	4 200 000		4 200 000	زبائن
		360 000		360 000	جاهزية
15 250 000	المجموع	15 250 000	2 210 000	17 460 000	المجموع

**ميزانية الشركة (A):**

المبلغ	الخصوم	المبلغ الصافي	المخصصات	المبلغ الإجمالي	الأصول
3 500 000	رأس المال	300 000		300 000	تثبيتات معنوية
1 800 000	احتياطات	6 500 000	1 500 000	8 000 000	تثبيتات عينية
1 220 000	نتيجة	800 000	200 000	1 000 000	مخزونات
1 400 000	مؤونات	1 700 000		1 700 000	زبائن
2 000 000	ديون	620 000		620 000	جاهزية
9 920 000	المجموع	9 920 000	1 700 000	11 620 000	المجموع

معلومات إضافية:

➤ الشركة (B) لم يعاد تقييمها، القيمة الاسمية للسهم الواحد 4 800 دج.

➤ الشركة (A) قيمت كالتالي:

- القيمة الاسمية 3 500 دج للسهم الواحد
- المؤونات لا تنتقل.
- أعيد تقييم التثبيتات المعنوية أصبحت 400 000 دج.
- التثبيتات العينية حققت فائض بقسمة 1 000 000 دج.
- خسارة القيمة عن المخزونات أصبح 100 000 دج غير مبرر.
- 700 000 دج زبائن - دين معلوم.

المطلوب:

- حساب القيمة الحقيقية لحصص الشركين؛
- حساب معامل تبادل الحصص بين الشركين.
- تسجيل القيود اللازمة لاندماج الشركة (B) في الشركة (A).

مع الوصول إلى نهاية هذه المطبوعة، الخاصة بمقياس محاسبة الشركات المعمقة 2، نكون قد أتممنا استعراض جملة من المحاور المحاسبية التي تشكل جوهر عمل المؤسسات والتكتلات الاقتصادية. كان الهدف هو تزويدكم بأدوات تحليلية وتطبيقية تعزز قدرتكم على فهم الواقع المحاسبي للمجمعات الشركات.

إن هذا المقياس ليس سوى بداية الرحلة التعليمية؛ لذا، ندعوكم إلى مواصلة التعمق في الإشكاليات المعاصرة المرتبطة بالتجميع المحاسبي والقضايا المحاسبية، والربط الفعال بين الجانب النظري والممارسة المهنية، خاصة في ظل التحولات التكنولوجية والرقابية المتسارعة. نأمل في الختام أن تكون هذه المطبوعة قد أرست لديكم قاعدة معرفية ومنطلقاً للتفكير يواكب تطلعاتكم الأكاديمية والمهنية في حقل المحاسبة والتدقيق.

## قائمة المراجع:

### باللغة العربية:

1. أحمد بريك، أحلام فرج الله، محاسبة المجمعات في ظل معايير المحاسبة الدولية النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة مجمع صيدال، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة، المجلد 6، العدد 2، 2021.
2. خمقاني بدر الزمان، محاسبة الشركات المعمقة مدعمة بتمارين ومسائل محلولة، دار النشر الجامعي الجديد الطبعة 1، الجزائر، 2020.
3. جعفري عمر، تمارين مع الحلول المدققة في محاسبة الشركات المعمقة، دار الباحث، ط1، 2024.
4. محمد بلقايد خملول، إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مجموعة من الشركات المجمعة الجزائرية، أطروحة دكتوراه، بسكرة، 2020.
5. هارون حسان أورو، الجوانب القانونية للشركات القابضة في التشريع الجزائري، مجلة الدراسات القانونية، المجلد 3، رقم 1، 2017.

### باللغة الإنجليزية:

1. Kannan Ramaswamy, Mingfang Li, Barbara S. Petitt, **Why do business groups continue to matter? A study of market failure and performance among Indian manufacturers**, Asia Pacific Journal <https://link.springer.com/article>
2. IFRS 10 – **Consolidated Financial Statements**, *IFRS Foundation*, 2024
3. BOUBIR, D, Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS, comptes combinés, 2013.
4. BOUBIR, D, **50 cas pratiques en SCF et IAS-IFRS. Collection comptabilité financière**, Algérie, 2016
5. Dubé M, **Normes comptables IFRS – Fiches techniques**. Editions JFD, CANADA, 2018.

6. Ferré, F., Zarka Fabrice, **Chapitre 9. La comptabilité des groupes**, Paris, Dunod, 2020 .
7. Gallimberti, C. A. R. L. O., Marra, A., & Prencipe, A, **Consolidation. Preparing and understanding consolidated financial statements under IFRS**, McGraw-Hill Education, 2013.
8. Kieso D. E., Weygandt, J. J. Warfield, T. D, **Intermediate Accounting IFRS. 4th, Pratiques des normes IFRS : références et guide d'application**. 6 -ème édition, DUNOD, Paris, France, 2017.
9. Giorgi Makharoblishvili, **A Shareholder Activity: Types of Control, Gaining and Using it**, Journal of Law, N1, 2023.
10. Odile, Barbe, Laurent Didelot, Jean Luc , **Comptabilité approfondie : manuel et applications**, Siegwart. Edition Nathan, 2017.
11. Picker, R., Clark, K., Dunn, J., Kolitz, D., Livne, G., Loftus, J., & Van der Tas, L, **Consolidating Financial Statements. National Association of College and University Business Officers**, One Dupont Circle, Washington, 2019.
12. Kannan Ramaswamy, Mingfang Li, Barbara S. Petitt, **Why do business groups continue to matter? A study of market failure and performance among Indian manufacturers**, Asia Pacific Journal of Management, Vol. 29, Issue 3, 2012.

#### المواد القانونية:

- المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009؛
- المادة 173 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1997؛
- المادة 17 من قانون المالية لسنة 2007.

1	مقدمة
2	دليل المادة العلمية
5	الفصل الأول: مدخل مفاهيمي لتوحيد الحسابات
6	أولا- ملخص الفصل الأول
	<p>1. مفهوم مجمع الشركات</p> <p>1.1. تعريف مجمع الشركات</p> <p>2.1. محيط مجمع الشركات</p> <p>3.1. خصائص مجمع الشركات</p> <p>2. دوافع انشاء مجمع الشركات</p> <p>3. مزايا وعيوب مجمع الشركات</p> <p>1.3. مزايا مجمع الشركات</p> <p>1.3. عيوب مجمع الشركات</p>
15	ثانيا- تمارين الفصل الأول
17	ثالثا- حلول تمارين الفصل الأول
21	الفصل الثاني: المساهمات المالية بين شركات المجمع
22	أولا- ملخص الفصل الثاني
	<p>1. نسبة الرقابة</p> <p>1.1. تعريف نسبة الرقابة</p> <p>2.1. استعمالات نسبة الرقابة</p> <p>3.1. أنواع الرقابة</p> <p>2. نسبة الفائدة</p> <p>1.2. تعريف نسبة الرقابة</p> <p>2.2. استعمالات نسبة الفائدة</p>

27	ثانيا- تمارين الفصل الثاني
31	ثالثا- حلول تمارين الفصل الثاني
36	الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لطرق التوحيد المحاسبي
37	أولا- ملخص الفصل الثالث
	<p>1. التوحيد المحاسبي</p> <p>1.1. مفهوم التوحيد المحاسبي</p> <p>2.1. أهداف التوحيد المحاسبي</p> <p>2. طرق التوحيد المحاسبي</p> <p>1.2. طريقة التوحيد الكلي</p> <p>2.2. طريقة التوحيد النسبي</p> <p>3.2. طريقة التوحيد المتكافئ</p>
42	ثانيا- تمارين الفصل الثالث
50	ثالثا- حلول تمارين الفصل الثالث
59	الفصل الرابع: مراحل التوحيد المحاسبي
60	أولا- ملخص الفصل الرابع
	<p>1. عمليات ما قبل التجميع لمحاسبي</p> <p>1.1. التعديلات الاجبارية</p> <p>2.1. التعديلات الاختيارية</p> <p>2. عمليات التجميع المحاسبي</p> <p>1.2. تجميع حسابات شركات المجمع</p> <p>2.2. الغاء العمليات الداخلية بين شركات المجمع</p> <p>3.2. الغاء سندات المساهمة واقتسام الأموال الخاصة (تحديد فرق التوحيد الأول)</p> <p>3. عمليات بعد التجميع المحاسبي</p>
77	ثانيا- تمارين الفصل الرابع
85	ثالثا- حلول تمارين الفصل الرابع

110	تمارين متنوعة مقترحة
121	خاتمة
122	قائمة المراجع
124	فهرس المحتويات