

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مطبوعة بيادغوجية في:

محاسبة الشركات المعمقة 2

ملخصات دروس وتمارين محلولة



موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة وتدقيق

من اعداد الدكتورة: نجوم قمازي

السنة الجامعية 2025/2026

تأتي هذه المطبوعة البيداغوجية بعنوان ملخصات دروس وتمارين محلولة في مقاييس محاسبة الشركات المعمقة 2، لتنستكملي ما تم تناوله في الجزء الأول من هذا المقياس في السادس 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 الحاسبية الخاصة بالشركات الجموعة، والمراحل التي تمر عليها من أجل اعداد وعرض قوائم مالية موحدة.

وقد تم انجاز هذا المحتوى بأسلوب أكاديمي مبسط، مدعّم بتمارين وحلول، مع الحرص على التوفيق بين الجانب النظري الذي كان عبارة عن ملخص لدروس في أشكال وجدائل، والبعد التطبيقي المتمثل في سلاسل التمارين وحلها والمرتبطة بكل فصل، بما يساعده 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 ومارسات المحاسبة الحديثة.

دليل المادة التعليمية Syllabus

اسم المادة: محاسبة الشركات المعمقة 2

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

التعرف على المادة التعليمية

أساسية	وحدة التعليم	محاسبة الشركات المعمقة 2	اسم المادة
02	المعامل	05	عدد الأرصدة
1سا و30د	المحاضرة (عدد الساعات في الأسبوع)	3سا	الحجم الساعي الأسبوعي
1سا و30د	أعمال م/ت (عدد الساعات في الأسبوع)	----	أعمال م/تط (عدد الساعات في الأسبوع)

مسؤول المادة التعليمية

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

وصف المادة التعليمية

ضرورة أن تكون الطالب ملما ببعض الجوانب التي تم دراستها في مقاييس السنوات السابقة، منها: - محاسبة الشركات المعمقة 1؛ - نظرية المحاسبة؛ - معايير اعداد التقارير المالية الدولية؛ - محاسبة الشركات؛ - القانون التجاري. - قانون الضرائب.	المكتسبات القبلية
يتوقع من الطالب بعد الانتهاء من دراسة هذا المقياس، أن يكون قادرا على : - التعرف على مفاهيم التجميع المحاسبي؛	

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

محتوى المادة التعليمية

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

طريقة التقييم

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

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

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

المحاور الأربع لقياس 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. محیط مجمع الشركات
 - 3.1. خصائص مجمع الشركات
2. دوافع انشاء مجمع الشركات
3. مزايا وعيوب مجمع الشركات
 - 1.3. مزايا مجمع الشركات
 - 2.3. عيوب مجمع الشركات

عند الانتهاء من هذا الفصل يصبح الطالب قادرًا على:

- التعرف على مجمع الشركات، محیطه وخصائصه؛
- التعرف على الدوافع لانشاء مجمع الشركات؛
- التعرف على مزايا وعيوب انشاء مجمع الشركات.

أولاً - 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. ويعودي هذا النمط من التنظيم إلى تعقيد في العمليات الحاسبية، لاسيما فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية الموحدة، وتقييم الأداء المالي للمجموعة ككل، مما يستدعي إطاراً دقيقاً من المعايير والإفصاحات لضمان الشفافية والمصداقية في التقارير المالية.

المجدول رقم (01): مجمع الشركات في القانون الجزائري

المرحلة الأساسية	الملامح القانونية	الفترة الزمنية
غيب التنظيم الصريح	قبل سنة 1990	لم يكن هناك نص قانوني صريح ينظم مجمعات الشركات، وكانت العلاقات بين الشركات تتم بشكل غير مقنن.
بداية التنظيم	بموجب الأمر 95-22 (1995.22)	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 بجمع الشركات	مع القانون التجاري الحالي (مستمر)	أصبح هناك تنظيم قانوني أوضح لمجمع الشركات، من خلال تعريفات محددة، وإلزامية بعض الإفصاحات المالية في المجمع.
الامتناع للمعايير الدولية	بعد 2010 إلى اليوم	التجهيز نحو مواءمة الإطار القانوني والمحاسبي مع المعايير الدولية خاصة في الشركات الكبيرة والمؤسسات العمومية الاقتصادية.

المصدر/ من اعداد الباحثة بالاعتماد على : هارون حسان أوروان ، الجوانب القانونية للشركات القابضة في التسريع 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
<p>مجموعة الشركات قد تختلف عن بعضها البعض من حيث الغرض، غير أنها تتميز بمؤة التكامل، بحيث تشكل الشوكة القابضة مع شوكاتها التابعة مشروعاً اقتصادياً كبيراً، كما يمكن القول أن المجمع هو مجموعة من الشركات مرتبطة مالياً واقتصادياً فيما بينها تابعة إلى شوكة الأم التي تضمن لها حسن الادارة والتسيير.</p>	<p>المجمع هو كل كيان اقتصادي يكون من شوكتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانوناً تدعى الواحدة منها الشوكة الأم تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر ٩٥٪ أو أكثر من رأس المال الاجتماعي والذي لا يكون رأس المال ممتلكاً كلياً أو جزئياً من طرف شوكة أخرى يمكنها أخذ طابع الشوكة الأم. (المادة ١٣٨ مكرر، قانون الضوابط المباشرة)</p>	<p>المجمع هو كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجوداً في الأقليم الوطني ويشرف على عدة كيانات أخرى يعد وينشر الكشوف المالية المدمجة المكون لكل هذه الكيانات (المادة ٣١ ، القانون ١١-٠٧)</p>

المصدر/ من اعداد الباحثة بالاعتماد على:

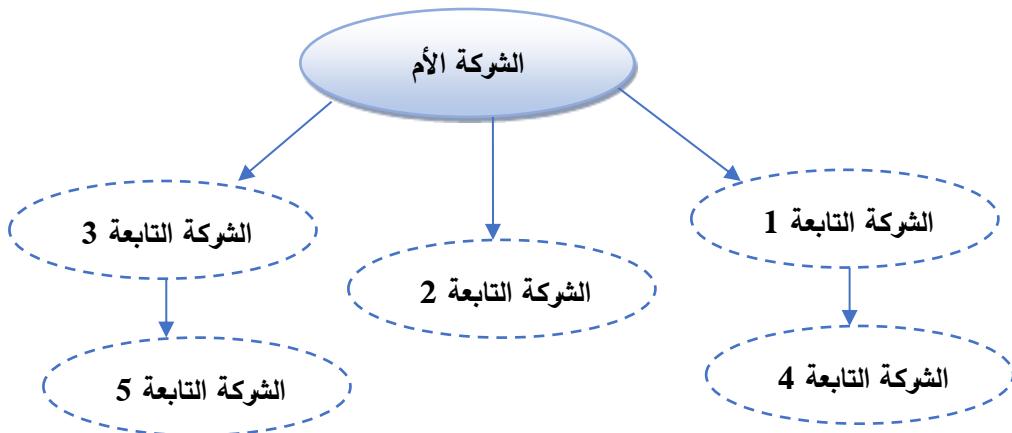
Beijing Law Review , **Corporate Groups under the Laws of Rwanda: An Economic Reality without Legal Identity** , scientificresearch Vol.07 No.02, (2016), pages 5.

https://www.scirp.org/images/SRP_logo.svg

نستنتج من الشكل السابق أن:

- مجمع الشركات يتكون من الشركة الأم ومجموعة من الشركات التابعة؛
- يشترط أن يكون مقرها في الأقليم 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 ٩٥٪ من رأس المال الاجتماعي للشركات التابعة.

الشكل رقم (02): الهيكل الهرمي لمجمع الشركات



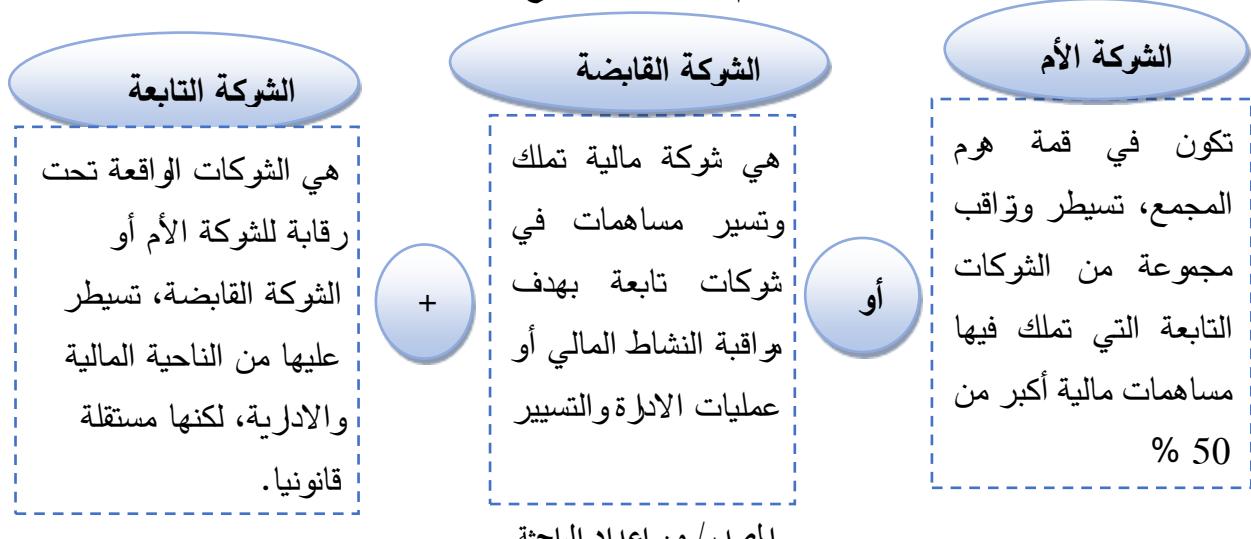
المصدر/ من اعداد الباحثة

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

2.1. محيط مجمع الشركات:

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

الشكل رقم (03): محيط مجمع الشركات



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

أ

مجمع الشركات = الشركة الأم + الشركات التابعة

مجمع الشركات = الشركة الأم + الشركات التابعة

رغم أن 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 الأم تمتلك أقل من ذلك ، فتكون خارج محيط التجميع، إلا أن

هناك استثناءات لخروج الشركات التابعة من محيط المجمع وهي: ¹

- إذا كانت الشركة الأم 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؛

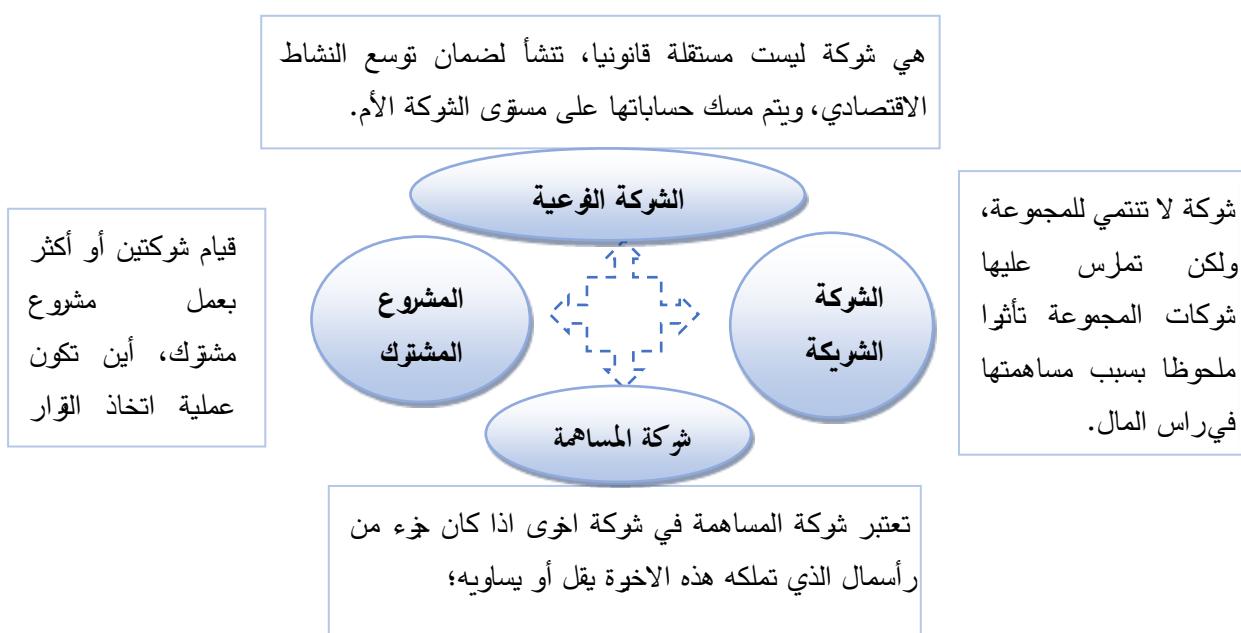
- نشاطات الشركة التابعة هامشية.

- 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 المولى:

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



المصدر / من اعداد الباحثة

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

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

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

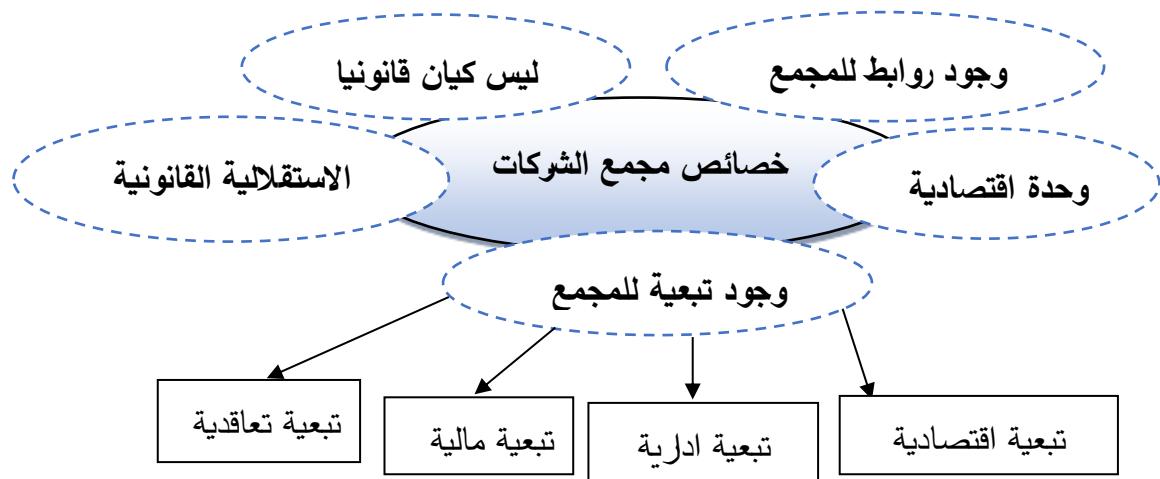
المصدر / من اعداد الباحثة بالاعتماد على:

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 المولى:

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 المولى:

الجدول رقم(03): خصائص مجمع الشركات

الشرح	الخصائص
المجمع غير معترف به من الناحية القانونية ، فهو ليس له شخصية معنوية	ليس كيان قانونيا
الشركات المكونة للمجمع مستقلة قانونية أي لكل شركة شخصية معنوية؛ هذه الاختير شرط أساسي لدخول محيط المجمع.	الاستقلالية القانونية للشركات
رغم استقلالية الشركات التابعة لا يمكن أن تتخذ قرارات اقتصادية من دون موافقة الشركة الأم لأنها مرتبطة بها مالياً واقتصادياً.	وجود روابط
يرتكز مفهوم المجموعة بالضرورة على التبعية بين الشركة الأم والشركات التابعة.	وجود تبعية
المجمع يمثل وحدة اقتصادية متلازمة تفرض القرار الواحد على الشركات التابعة مع المحافظة على نوع من المرونة لتمكن من العمل بأريحية.	وحدة اقتصادية

المصدر/ من اعداد الباحثة

ملاحظة: تجدر الإشارة أن للتبوعة أنواع ن Mizraha كالتالي:

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

2. دوافع إنشاء مجمع الشركات:

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تكوين مجموعات شركات لعدة اعتبارات استراتيجية ومالية، ومن بين أهم الدوافع ما يلي:²

- تبعة الموارد المالية والتكميلية:** يعزز الجمع من قدرة الشركات على تبعة 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 للمجموعات 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 التناقض الداخلي فيما بينها، وتنسيق الجهد ضد المنافسين المشتركين في السوق؛
- تعزيز مكانة المؤسسات الصغيرة:** تمكن المجموعات الشركات الصغيرة من الاستفادة من دعم الشركات الكبرى ضمن المجمع، ما يعزز من قدرتها التنافسية والمالية والاستراتيجية؛
- التحويل التكنولوجي واكتساب الخبرات:** يعتبر المجمع بيئة خصبة لنقل المعرفة والتكنولوجيا بين الشركات الأم والتابعة، مما يساعده 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، مما يساعد على تحديد المسؤوليات بوضوح، وضمان مرونة أكبر في اتخاذ القرارات؛
- التوسيع الداخلي والخارجي:** عبر إنشاء فروع جديدة، مما يساعده 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:

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

² 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 , p660 .

الجدول رقم(05): مزايا وعيوب مجمع الشركات

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

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 التزلاطات الداخلية للتبيبات 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 .

ثانياً- تمارين الفصل الأول:

التمرين الأول:

عرف المصطلحات التالية المتعلقة بجمع الشرکات باختصار:

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

التمرين الثاني:

حدد المصطلح المناسب للعبارات التالية:

- تعبير عن حصة رأس المال الذي تملکه 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 يتعدي 40 % من حقوق التصويت.
- حصة رأس المال المملوکة (حقوق الملكية) من طرف الشركة الام في الشركات التابعة.

التمرين الثالث:

أجب عن الأسئلة التالية:

- ما هي الشروط التي وضعها المشرع الجبائي ليتم الاعتراف بجمع الشرکات؟
- متى تكون الشرکات ملزمة بتجميع الحسابات؟

التمرين الرابع:

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

اسم والمدف من وضع المعيار	المعيار

التمرين الخامس:

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

- الشركة الشريكة هي شركة تنتهي للمجمع، تمارس عليها شركات المجموعة تأثيرا ملحوظا بسبب مساهمتها في رأس المال.
- اذا كانت الشركة الام تملك أسهم خاصة في الشركات التابعة اشتراها بهدف التنازل عنها في المستقبل القريب تخرج هذه الاختيارة من محيط المجمع.
- تنتج النبعة 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 الـدمة المالية للشركة الـأم، أما نسبة الرقابة فتمثل جزء من حقوق التصويت التي تسيطر به هذه الاختيارة 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.

ثالثاً- حل تمارين الفصل الأول:

حل التمارين الأول:

تعريف المصطلحات التالية المتعلقة بمجمع الشركات باختصار:

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

حل التمارين الثاني:

تحديد المصطلح المناسب للعبارات التالية:

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

حل التمرين الثالث:

■ الشروط التي وضعها المشرع الجبائي ليتم 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 الأم طلب إلى مديرية كبريات الشركات **DGE** ونسخة إلى مختلف

مراكز الضرائب **CDI** التابعة للشركات التابعة للمجمع مرفقة به: (**قائمة الشركات المكونة للمجمع +**

نسخة من السجل التجاري + عقد تأسيس الشركة الأم + أوراق ثبت 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 واعداد

القواعد المالية الوحدة.

حل التمرين الرابع:

المعايير المحاسبية الدولية التي تنظم عملية التجميع المحاسبي:

المعايير	اسم والهدف من المعيار
IAS 27	القواعد المالية الفردية: كان يعالج القوائم المالية الموحدة، ولكن بعد اصدار النسخة الجديدة 2011، أصبح يطبق على القوائم المالية الفردية.
IFRS 10	المساهمة في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة: يطبق على الحسابات الزميلية، كما عرض متطلبات تطبيق التوحيد المتكافيء
IFRS 11	القواعد المالية الموحدة: بين أسس اعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجمع الشركات 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 إن وجد.

- الشركة الشريك هي شركة تنتهي للمجمع، تمارس عليها شركات الجموعة تأثيرا ملحوظا بسبب مساهمتها في راس المال.

خطأ

التصحيح: الشركة لا تنتهي بجمع الشركات.

- اذا كانت الشركة الام تملك أسهم خاصة في الشركات التابعة اشتراها بهدف التنازل عنها في المستقبل القريب تخرج هذه الاختيارة من محيط المجمع.

صحيح

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

التصحيح: التبعية المالية.

خطأ

- الجموع معترف به من الناحية القانونية وله شخصية معنوية مستقلة.

خطأ

التصحيح: الجمع ليس معترف به من الناحية القانونية، ليس له شخصية معنوية مستقلة، ولكن الشركات المكونة

لجمع الشركات تملك شخصية قانونية مستقلة

- تمثل نسبة الفائدة حصة الـدمة المالية للشركة الأم، أما نسبة الرقابة فتمثل جزء من حقوق التصويت التي تسيطر

صحيح

به هذه الأخيرة على الشركات التابعة.

- في المساهمات المالية غير المباشرة يتشرط أن تكون نسبة الرقابة على الشركة الأولى أكبر من **10%** وإلا لن

خطأ

تكون رقابة من الشركة الثانية على الشركة الثالثة.

التصحيح: أكبر من **50%**

- الاسهم الممتازة لا تملك حق التصويت وبالتالي يتم استبعادها عند حساب نسبة الرقابة، على عكس الـاـسـهـمـ العـادـيـةـ.

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 قادرًا 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 لحيط 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:¹

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

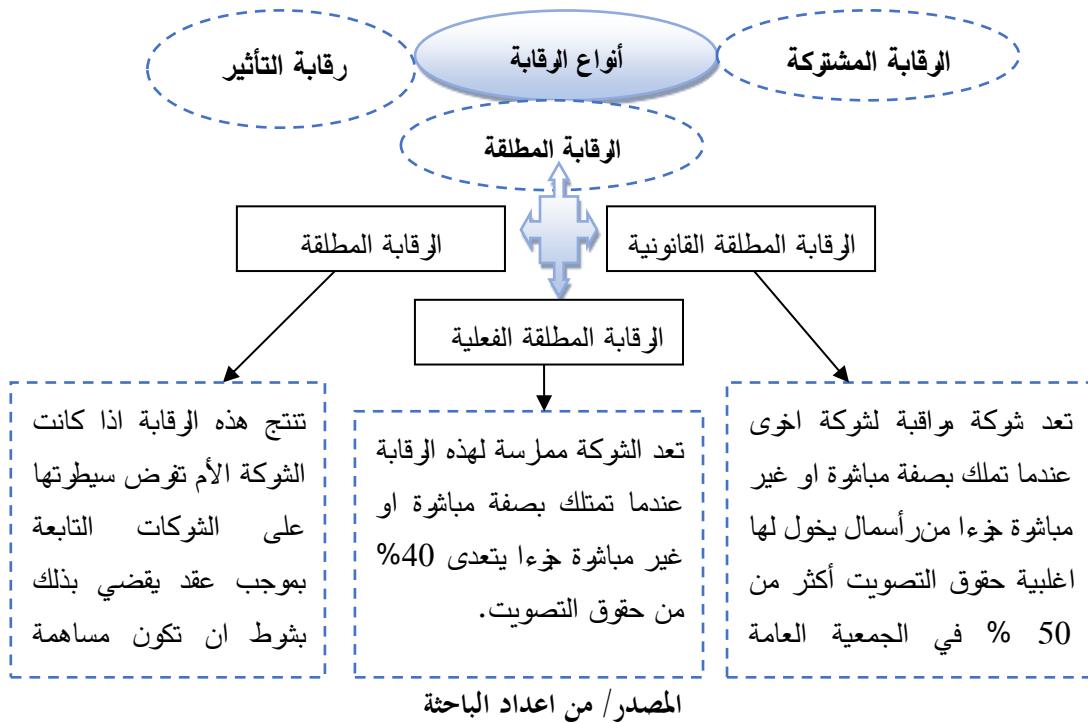
1.2. **استعمالات نسبة الرقابة:** تسمح نسبة الرقابة بتحديد طريقة التجميع المناسبة للمجمع ، كما توضح لنا رابط التبعية كانت مباشرة او غير مباشرة بين الشركة الأم والشركات التابع (هيكل المجمع).

1.3. **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 ثلات أنواع من الرقابة موضحة في الشكل المولى:²

¹ محمد بلقايد خمول، إعداد وعرض القوائم المالية الجموعة وتأثيرها على جودة المعلومات الخاسبية دراسة حالة مجموعة من الشركات الجموعة الجزائرية، أطروحة دكتوراه، بسكرة، 2020، ص 22-26.

² جعفرى عمر، تمارين مع المحلول المدققة في محاسبة الشركات المعتمدة، دار الباحث، ط 1، 2024، ص 11.

الشكل رقم (06): أنواع الرقابة



نستنتج أنه توجد أنواع مختلفة من الرقابة، يمكن تفصيلها كالتالي:

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

قدرها على إدارة 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 تعاقدي ينص على وجود رقابة مشتركة تساوي 50%؛

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

الإدارية وحتى دون وجود رقابة. ويكون ذلك ممكناً بشرط أن تمتلك الشركة الأم بصفة مباشرة أو غير مباشرة

ما بين 20-40%.

³ Giorgi Makharoblisvili, 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	50%-20%	توحيد متكافيء
لا توجد رقابة	أقل من 20%	خارج مجال التوحيد

المصدو / 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 الـzدمة المالية للشركة الأم.

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 الاخري الخارجية (فوائد الأقلية).

3. حساب المساهمات المالية بين شركات المجمع:

1.3. المساهمات المالية الماشية وغير الماشية:

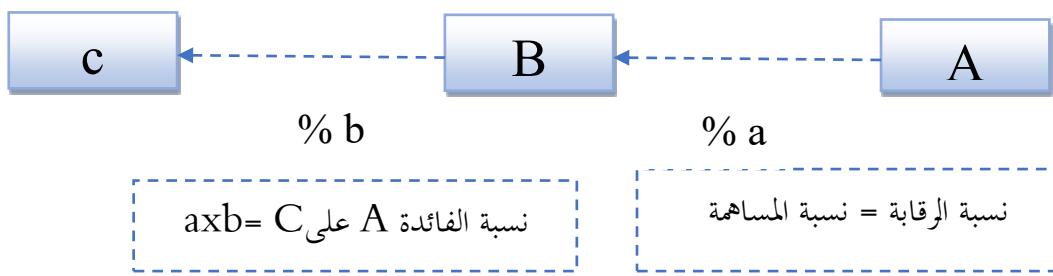
■ **المساهمات المالية المباشرة:** هو امتلاك أسهم بطريقة مباشرة في شركة أخرى، بحيث حقوق التصويت متساوية لحقوق الملكية ومساوية لنسبة المساهمة .



نسبة الرقابة على B على A = نسبة الفائدة = $\% a$

نسبة الرقابة = نسبة الفائدة = نسبة المساهمة

- **المساهمات المالية غير المباشرة:** تظهر عندما تمتلك شركة مساهمات في رأس المال شركة ما وهذه الأخيرة تملك مساهمات في شركة أخرى، وبالتالي تصبح الشركة الأم تملك مساهمات غير مباشرة في الشركة الثانية.



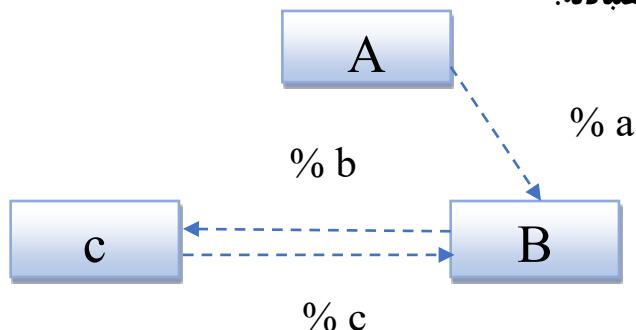
نسبة المساهمة

نسبة الفائدة على C على A على A

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 والدائمة:

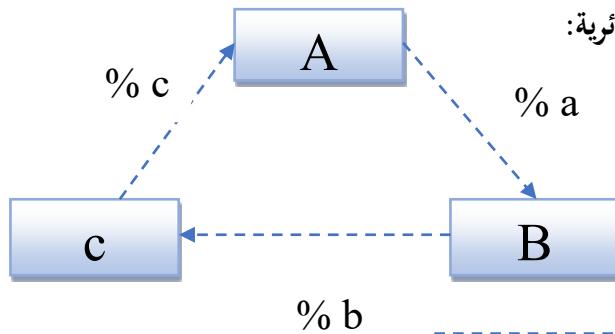
- **المساهمات المالية المتبادلة:**



نسبة المساهمة

$$axb / 1-(bxc) = C \text{ على A}$$

$$a / 1-(bxc) = B \text{ على A}$$



نسبة الرقابة = نسبة المساهمة

$$a X(1-c) / 1-(a x b x c) = B \text{ على A}$$

$$(axb) X(1-c) / 1-(a x b x c) = C \text{ على A}$$

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

ملاحظة: في المساهمات المالية الدائيرية يتشرط: 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 الأseم الممتازة (لا تملك حق التصويت) أو الأseم ذات المضاعف (تملك حق التصويت لمرتين)، فيتم حساب

نسبة الرقابة والفائدة بالقانون التالي:

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

$$\text{نسبة الرقابة} = \text{عدد الاسهم ذات التصويت للشركة التابعة بحوزة الشركة الأم} / \text{عدد الاسهم ذات التصويت الاجمالية للشركة التابعة}.$$

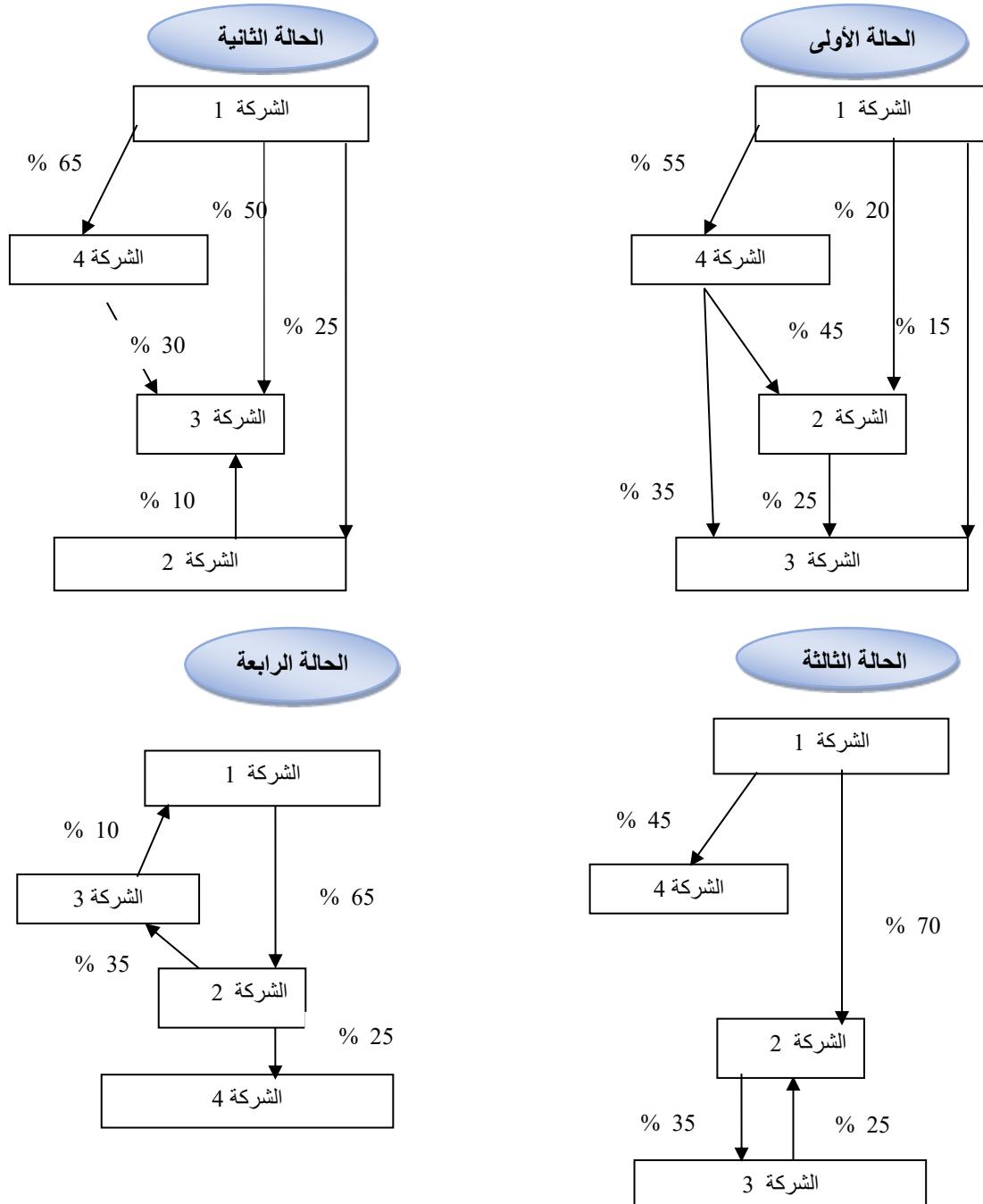
ثانياً- تمارين الفصل الثاني:

التمرين الأول:

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



اليك بعض الروابط بين الشركة الأم وشركات أخرى:

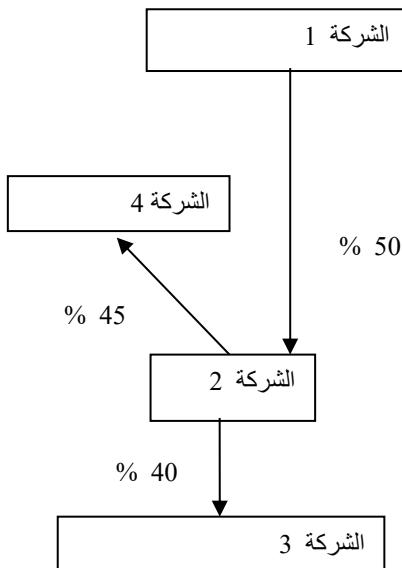


المطلوب: - حساب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة، تحديد طريقة التجمع بين هذه الشركات في كل حالة.

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

التمرين الثاني :

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



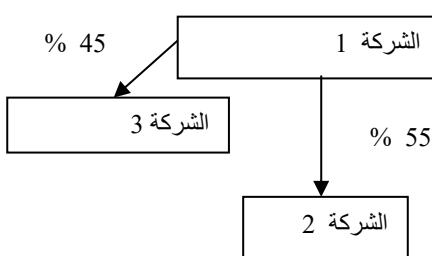
أولاً:

بفرض أن:

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



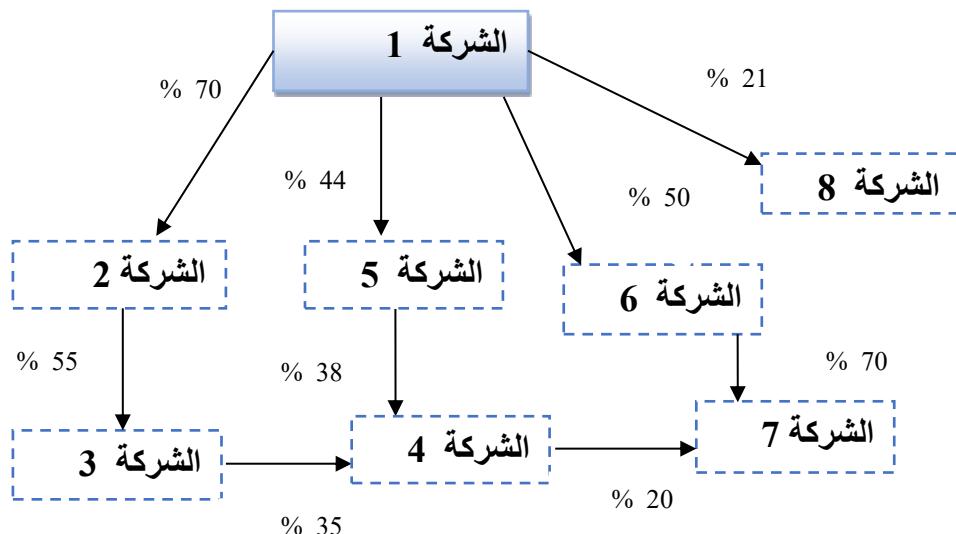
ثانياً:

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

المطلوب: - بناء على الرابط السابقة بين الشركة الأم وشركات أخرى، أتمم المجدول.

التمرين الثالث:

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



يوجد عقد بين الشركة 5 والشركة 1

ينحها حق التصويت.

يوجد شركة أخرى، الشركة 9 تملك

مساهمات في الشركة 6.

المطلوب:

- حساب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة؛

- تحديد العلاقة بين الشركة الأم 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 =0.55.0.45+0.2
3	%75=0.35+0.25+0.15	مطلقة	كلي	0.45.0.25.0.5+0.2.0.25+0.15
4	%55	مطلقة	كلي	% 45.43 =0.55.0.35 +5

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=0.3.0.65+0.25.0.1+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	(0.35.0.25 - 1) ÷ 0.7 % 76.71 =
3	% 35	تأثير ملموس	متكافئ	(0.35.0.25-1)÷0.7.0.35 % 26.84=
4	% 45	مطلقة	كلي	% 45

المساهمات المالية المتبادلة:

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

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

الحالة 4:

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

المساهمات المالية الدائرية:

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

$$1 - (a \times b \times c) \setminus ab \times X(1-c) = N \text{ الشركة 3: ن الفائدة}$$

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

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. %47.05 = $0.85 \div 0.4$ =

الحالة 1:

الشركة 1 تملك 50%

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

الشركة 2 تملك 100%

(%100 - %15) منها 15% أسهم ممتازة فتبقى 85% سهم 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.

ثانياً:

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

الحالة 2:

الشركة 1 تملك 55%

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

الشركة 2 تملك 100%

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

الحالة 3 :

الشركة 1 قلck 55%

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

الشركة 3 قلck 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	%38.5 = 0.70.55	تابعة	مطلقة (قانونية)	كلي
4	%73 = 0.38	+ 0.35	تابعة	مطلقة (قانونية)	كلي
5	%44	%44	تابعة	مطلقة (تعاقدية)	كلي
6	%50	%50	مشروع	مشتركة	نسبي
7	0.2+0.7	0+0.20.350.550.7 0.50.+.440.380.2 %41.04=7	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 المتكافيء

عند الانتهاء من هذا الفصل يصبح الطالب قادرا على:

- التعرف على مفهوم التجميع المحاسبي وأهدافه؛
- التعرف على الحسابات والقواعد 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 الجنائي، المعايير المحاسبية الدولية) من أجل اعداد 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 رأس المال 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.¹

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.

1.2. أهداف التجميع المحاسبي:

يهدف التجميع المحاسبي وفقاً للنظام المحاسبي المالي إلى:

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

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

2. طرق التجميع الحاسبي:

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

1.1. طريقة التوحيد الكلي:

تبغ هذه الطريقة في حالة مارست الشركة الأم 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 المجتمع) ونصيب الأقلية (فوائد خارج المجتمع) هذه الأخيرة تمثل الحقوق الممارسة من طرف المساهمين الآخرين على الأصول الصافية للشركات المعنية بالتجميع، وتظهر في خصوم الشركة الأم.

البيان	المبالغ	حقوق الأغلبية	حقوق الأقلية
رأس المال الشركة التابعة			
الاحتياطات الشركة التابعة			
نتيجة الدورة الشركة التابعة			
مج	148/ح	-----	

- انتقال أصول وخصوم الشركة الأم والشركة التابعة بشكل كلي إلى الميزانية الموحدة:

المبلغ كله	المبلغ كله	من ح/ الأصول		
		إلى ح/ الخصوم		
المبلغ كله	المبلغ كله	انتقال أصول وخصوم الشركة الأم		
		من ح/ الأصول		
المبلغ كله		إلى ح/ الخصوم		
		انتقال أصول وخصوم الشركة التابعة		

▪ ترصيد حقوق الملكية للشركة التابعة وتعويض سندات المساهمة بما يساويها من رأس المال الشركة التابعة:

XXX	من ح/ رأس المال الشركة التابعة ح/ احتياطات الشركة التابعة ح/ نتائج الشركة التابعة إلى ح/ سندات المساهمة ح/ الاحتياطات الموحدة ح/ النتائج الموحدة ح/ حقوق الأقلية	101 10602 12002 261 1068 128 148
	ترصيد حقوق ملكية الشركة التابعة	

▪ ترصيد احتياطات ونتائج الشركة في الحسابات الموحدة:

المبلغ كله	من ح/ احتياطات الشركة الأم ح/ نتائج الشركة الأم إلى ح/ الاحتياطات الموحدة ح/ النتائج الموحدة ترصيد حقوق الملكية للشركة الأم	10601 12001 1068 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 كله	المبلغ كله	من ح/ الأصول إلى ح/ الخصوم انتقال أصول وخصوم الشركة الأم		
		من ح/ الأصول إلى ح/ الخصوم انتقال أصول وخصوم الشركة التابعة		

▪ ترصيد حقوق الملكية بمقدار نسبة الفائدة، كذلك الحسابات الداخلية المتبادلة بين شركات المجمع ان

ووجدت؛ (اظهار حقوق المجمع لا توجد حصة الأغلبية والأقلية):

	من ح/ رأس المال الشركة التابعة ح/ احتياطات الشركة التابعة ح/ نتائج الشركة التابعة إلى ح/ سندات المساهمة ح/ الاحتياطات الموحدة ح/ النتيجة الموحدة	101 10602 12002 261 1068 128	
ترصيد حقوق ملكية الشركة التابعة			

▪ ترصيد النتيجة والاحتياطات الشركة الأم في الحسابات الموحدة:

المبلغ كله	المبلغ كله	من ح/ احتياطات الشركة الأم ح/ نتائج الشركة الأم إلى ح/ الاحتياطات الموحدة ح/ النتيجة الموحدة	10601 12001 1068 128	
		ترصيد حقوق الملكية للشركة الأم		

▪ اعداد القوائم المجمعة حيث يتم جمع جزئي لنصيب الشركة التابعة من الأصول والخصوم وليس كلها.

2.1. طريقة التوحيد بالتكافؤ

تقوم هذه الطريقة على تعويض القيمة المحاسبية لسندات المساهمة المملوكة من طرف الشركة الأم بالقيمة الحقيقة للسندات (القيمة المكافأة)، أي نسبة الرقاية **من 20% إلى 50%** والتي تم وفق المراحل التالية:

- انتقال أصول وخصوم الشركة الأم فقط:

المبلغ كله	المبلغ كله	انتقال أصول وخصوم الشركة الأم	من ح/ الأصول إلى ح/ الخصوم		
------------	------------	-------------------------------	-------------------------------	--	--

- ادراج سندات المساهمة المعدلة التي تعبّر عن حصة الشركة الأم في الشركة التابعة:

سندات المساهمة المعدلة = حقوق الملكية . نسبة الفائدة

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

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

- ترصيد نتائج واحتياطات الشركة الأم:

		من ح/ احتياطات الشركة الأم ح/ نتائج الشركة الأم إلى ح/ احتياطات الموحدة ح/ النتيجة الموحدة	10601 12001 1068 128	
		ترصيد حقوق الملكية للشركة الأم		

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

ثانياً - تمارين الفصل الثالث:

الهدف منه: يتمكن الطالب من القيام بعملية توحيد حسابات الجمع والتسجيل الحاسبي لها مع اعداد قائمة الميزانية الموحدة وجدول حساب التدابع الموحد بطريقة التوحيد الكلي.

التمرين الأول:



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

ميزانية الشركة (A) :

میزانیہ الشرکہ (B):

الرقم	الإجمالي	النحو	الخصوم	النحو	النحو	النحو
20	ثبيتات معنوية	500 000	101	رأسمال	300 000	
21	ثبيتات 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			850 000	المجموع

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

جدول النتائج للشركة (A):

النواتج	ر.ح	المصاريف	المبلغ الإجمالي	ر.ح	المبلغ
ايرادات تشغيلية	70	أعباء تشغيلية	720 000	60	
مشتريات عملية	75	أعباء عملية	180 000	65	
ايرادات مالية	76	أعباء مالية	200 000	66	
		نتيجة	400 000	120	
المجموع		المجموع	1 500 000		1 500 000

جدول النتائج للشركة (B):

النواتج	ر.ح	المصاريف	المبلغ الإجمالي	ر.ح	المبلغ
ايرادات تشغيلية	70	أعباء تشغيلية	680 000	60	
مشتريات عملية	75	أعباء عملية	780 000	65	
ايرادات مالية	76	أعباء مالية	180 000	66	
		نتيجة	400 000	120	
المجموع		المجموع	2040 000		2040 000

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

داخلية بين شركات المجمع واعداد الميزانية الموحدة وجدول النتائج الموحد.

التمرين الثاني:

الهدف منه: يمكن الطالب من القيام بعملية توحيد حسابات المجمع والتسجيل الحاسبي لها مع اعداد قائمة 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 ميزانيت الشركةين كالتالي: (القيم بالدينار الجزائري)

ميزانية الشركة (C) :

ر.ح الأصول	المبلغ الإجمالي	ر.ح الخصوم	المبلغ
20	500 000	101	رأس المال
21	150 000	106	احتياطات
261	425 000	120	نتيجة الدورة
3	300 000	164	الاقتراضات
411	75 000	401	الموردون
512	50 000		
المجموع	1 500 000	المجموع	1 500 000

ميزانية الشركة (D):

النحو	الأصول	المبلغ الإجمالي	الخصوم	المبلغ
تشبيبات معنوية	20	400 000	رأس المال	850 000
تشبيبات عينية	21	300 000	احتياطات	80 000
المخزونات	3	200 000	نتيجة الدورة	180 000
البنك	512	100 000	ترحيل من جديد	100 000
الصندوق	53	220 000	الاقتراضات	10 000
المجموع		1 220 000	المجموع	1 220 000

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

جدول النتائج للشركة (C):

النواتج	النحو	المبلغ الإجمالي	المصاريف	المبلغ
ايرادات تشغيلية	70	550 000	أعباء تشغيلية	250 000
مشتريات عملية	75	150 000	أعباء عملية	350 000
ايرادات مالية	76	300 000	أعباء مالية	120 000
المجموع		1 000 000	المجموع	1 000 000

جدول النتائج للشركة (D):

ر ح	النوانج	المبلغ الإجمالي	المصاريف	ر ح	المبلغ
	ايرادات تشغيلية	900 000	60	أعباء تشغيلية	620 000
	مشتريات عملية	880 000	65	أعباء عملية	530 000
	ايرادات مالية	220 000	66	أعباء مالية	670 000
			120	نتيجة	180 000
	المجموع	2 000 000			2 000 000
	المجموع				2 000 000

المطلوب: - التسجيل الحاسبي لعمليات التوحيد الحاسبي بطريقة التوحيد النسيجي 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 الحاسبي لها مع اعداد قائمة الميزانية الموحدة وجدول حساب النتائج الموحد بطريقة التوحيد المتكافئ.

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

ميزانية الشركة (E):

ر ح	الأصول	المبلغ الإجمالي	د ح	الخصوم	المبلغ
20	ثبتيات معنوية	500 000	101	رأس المال	770 000
21	ثبتيات 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):

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

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

جدول النتائج للشركة (E) :

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

جدول النتائج للشركة (F) :

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

المطلوب: - التسجيل الحاسبي لعمليات التوحيد الحاسبي بطريقة التوحيد واعداد الميزانية الموحدة وجدول النتائج

الموحد.

ثالثاً- حل تمارين الفصل الثالث:

حل التمارين 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
رأس 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:

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

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

2. ترصيد حقوق الملكية للشركة التابعة والغاء سندات المساهمة:

	300000	من ح/ رأس المال	101	
	60000	ح/ احتياطات	10602	
	400000	ح/ نتائج	12002	
210000		الى ح/ سندات المساهمة	261	
42000		ح/ الاحتياطات الموحدة	1068	
280000		ح/ النتائج الموحدة	128	
228000		ح/ حقوق الاقرية	148	
		ترصيد حقوق الملكية للشركة B		

3. ترصيد نتائج واحتياطات الشركة الأم:

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

4. الميزانية الموحدة:

- قبل عرض الميزانية الموحدة ضرورة الاستعانة بجدول التوحيد:

العنصر	الشركة A	الشركة B	المعالجة	المبلغ الجمـع
سندات مساهمة	210 000	-----	210 000 - 210 000	0
ثبتيات معنوية	590 000	500 000		1090 000
ثبتيات عينية	200 000	200 000		400 00
ح م بالمساهمات	250 000	-----		250 000
مخزون	-----	50 000		50 000
زيائن	40 000	-----		40 000
نقدية	30 000	100 000		130 000
مجموع الأصول	1320 000	850 000	1960 0000	1960 0000
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		90 000 +40 000	228 000
مجموع الخصوم	1320 000	850 000	1960 0000	1960 0000

- الميزانية الموحدة:

الرقم	الأصول	المبلغ	الخصوم	الرقم	المبلغ
20	ثبتيات معنوية	1090 000	رأس المال	101	800 000
21	ثبتيات عينية	400 00	الاحتياطات	106	122 000
266	ح م بالمساهمات	250 000	نتيجة الدورة	120	680 000
3	مخزونات	50 000	حقوق الأقلية	128	228 000
411	زيائن	40 000	الديون	4	130 000
5	النقدية	130 000			
	مجموع الأصول	1 960 000	مجموع الخصوم		1 960 000

- جدول حساب النتائج الموحد:

المبلغ	البيان	رح	المبلغ	البيان	رح
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	<u>حصة المجموع</u>	12			
120 000	<u>حصة الأقلية</u>				
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/ الربائين		411
	50 000	ح/ البنك		512
1 080 000		الى ح/ راس المال	1011	
70 000		ح/ الاحتياطات	1061	
280 000		ح/ نتيجة	164	
30 000		ح/ الاقراضات	1201	
40 000		ح/ الموردون	401	
		انتقال أصول وخصوم الشركة الأم		

- انتقال جزء من ميزانية الشركة التابعة D :

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

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

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

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

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

4. اعداد الميزانية المجمعة:

- قبل عرض الميزانية الموحدة ضرورة الاستعانة بجدول التوحيد

البيان	الشركة C	الشركة D	الشركة D الشركة %50	المعالجة اللاحقة	المبلغ المجمع
ثبيبات معنوية	500 000	400 000	200 000	425000-425000	700 000
ثبيبات عينية	150 000	300 000	150 000		300 000
سندات المساهمة	425 000	200 000	100 000		0
المخزونات	300 000	200 000	100 000		400 000
الزيائين	75 000	200 000	100 000		75 000
البنك	50 000	100 000	50 000		100 000
الصندوق	220 000	110 000	110 000		110 000
مج الأصول	1 500 000	1 220 000	610 000	-----	1 685 000
رأس 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
الاقراضات	30 000	10 000	5 000		35 000
الموردون	40 000	-----	-----		40 000
مج الخصم	1500 000	1220 000	610 000	-----	1 685 000

- الميزانية الموحدة:

الملبغ	الخصوم	ر ح	الملبغ	الأصول	ر ح
1 080 000	رأس المال	101	700 000	تبنيات معنوية	20
110 000	الاحتياطات	106	300 000	تبنيات عينية	21
50 000	ترحيل من جديد	110	400 000	المخزونات	3
370 000	نتيجة الدورة	120	75 000	الزبائن	411
35 000	الاقراضات	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 :

الملبغ	البيان	ر ح	الملبغ	البيان	ر ح
560 000	اعباء تشغيلية	60	1 000 000	ايرادات تشغيلية	70
615 000	اعباء عملية	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 المتكافيء، وهذا حسب المراحل التالية:

1. انتقال أصول وخصوم ميزانية الشركة الأم E فقط:

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

2. ادراج سندات المساهمة المعدلة وترصيد سندات المساهمة:

سندات المساهمة المعدلة = (رأس المال الشركة التابعة + احتياطات الشركة التابعة + نتيجة الشركة التابعة) * نسبة المساهمة

$$\text{سندات المساهمة المعدلة} = 309\,000 = 30\% \cdot (310\,000 + 120\,000 + 600\,000)$$

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

3. ترصيد نتيجة واحتياطات الشركة الأم :E

	260 000	من ح/ احتياطات E		10601
	100 000	ح/ نتيجة E		12001
260 000		إلى ح/ الاحتياطات الموحدة	1068	
100 000		ح/ النتيجة الموحدة	128	
		ترصيد نتيجة واحتياطات الشركة E		

4. عرض ميزانية الموحدة:

- قبل عرض الميزانية الموحدة ضرورة الاستعانة بجدول التوحيد:

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

- الميزانية الموحدة:

الملبغ	الخصوم	رح	الملبغ	الأصول	رح
770 000	رأس المال	101	500 000	ثبيتات معنوية	20
296 000	الاحتياطات	106	300 000	ثبيتات 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:

الملبغ	البيان	رح	الملبغ	البيان	رح
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)**

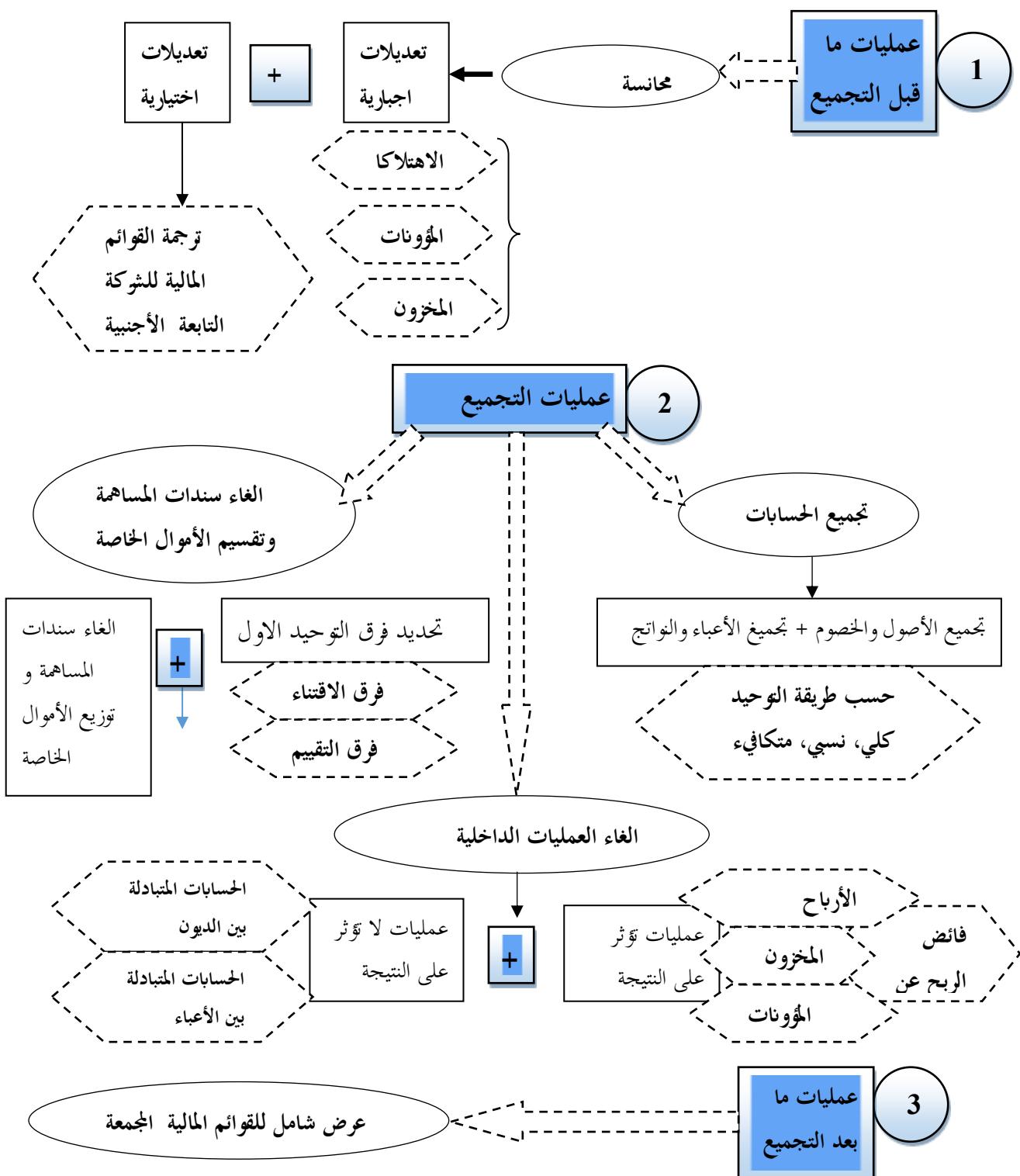
عند الانتهاء من هذا الفصل يصبح الطالب قادرا على:

- التعرف على مراحل التجميع المحاسبي؛
- القيام بعملية مجازة 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:

تم عملية توحيد الحسابات بمراحل ليصل مجمع الشركات الى القوائم المالية الموحدة، يمكن إيصالها في الشكل المولى:

الشكل رقم (07): مراحل عملية التجميع المالي



المصدر/ من اعداد الباحثة

1. عمليات ما قبل التجميع المحاسبي:

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

الشكل رقم(08): عمليات ما قبل التجميع المحاسبي

تعديلات المجانسة

تعني جعل حسابات الشركات التابعة أكثر تجانساً وتوافقاً مع حسابات الشركة الأم لإعطاء صورة حقيقة عن وواضحة عن حسابات مجمع الشركات.

اختلاف الشكل القانوني وقطاع النشاط أو بلد الإقامة والطرق المحاسبية المعتمدة، أدت إلى اختلاف الحسابات وبالتالي ضرورة السعي لتجانس حسابات الشركات التابعة قبل عملية التجميع.



التعديلات الجبائية

عند القيام بعملية المجانسة تحدث تغيرات على النتيجة والتي بدورها تؤثر على الضريبة المؤجلة.

+ نتيبة -

ضريبة المؤجلة على الخصوم

جعل ح/ 693 مدين و/ 134

دائن بقيمة النقص مضروبة في
معدل الضريبة.

المصدر / من اعداد الباحثة

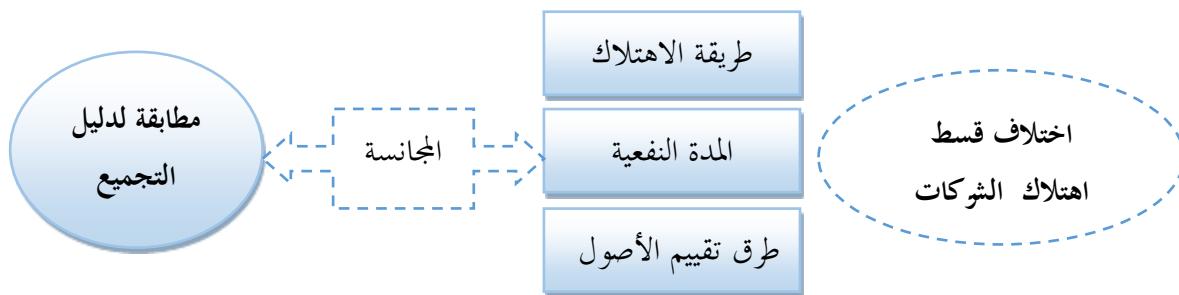
ومن أجل التوصل إلى تجانس في الحسابات تلتزم شركات التابعة القيام بتعديلات اجبارية وأخرى اختيارية كما يلي:

1.1. التعديلات الاجبارية:

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

■ الاعتدالات:

الشكل رقم (09): أسباب اختلاف قسط الاعتدال



المصدر/ من اعداد الباحثة

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

التسجيل في السنة ن-1:

في الميزانية:

ن-1		من ح/احتلال الأصل إلى ح/ الاحتياطات تسجيل الفرق في الاعتدال	120	28
-----	--	---	-----	----

في جدول حساب النتائج:

		من ح/ النتيجة إلى ح/ مخصصات احتلال الأصل تسجيل الفرق في الاعتدال	681	120
--	--	--	-----	-----

التسجيل في السنة ن:

في الميزانية:

ن ن-1	(المترافق)	من ح/ اهلاك الأصل إلى ح/ النتيجة ح/ الاحتياطات تسجيل الفرق في الاهلاك	120 106	28
----------	------------	--	------------	----

في جدول حساب النتائج:

		من ح/ النتيجة إلى ح/ خصصات اهلاك الأصل تسجيل الفرق في الاهلاك	681	120
--	--	---	-----	-----

- وفي حالة قسط الاهلاك الشركات التابعة أصغر من قسط اهلاكها 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 والمصليف 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 المخاسبية للمجموعة، بحيث يتم أولاً الغاء المؤونات المتعلقة بالسنة الحالية في ح/ نتيجة، أما المؤونات المتعلقة بالسنة السابقة فيتم ترصيدها 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 يجعل الاختلاف موجود في حسابات الشركات التابعة والشركة الأم وبالتالي ضرورة تسجيل التعديلات الخاصة بالمخزونات كالتالي:

- مخزون نهاية المدة:

في الميزانية:

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

في جدول حساب النتائج:

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

- مخزون بداية المدة:

باعتبار المخزون الأولى لهذه السنة هو المخزون النهائي للسنة الماضية فهو إذن مرصد لهذا فإن الزيادة فيه تنقص من نتائج السنة الحالية بينما تزيد في الاحتياطات.

في الميزانية:

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

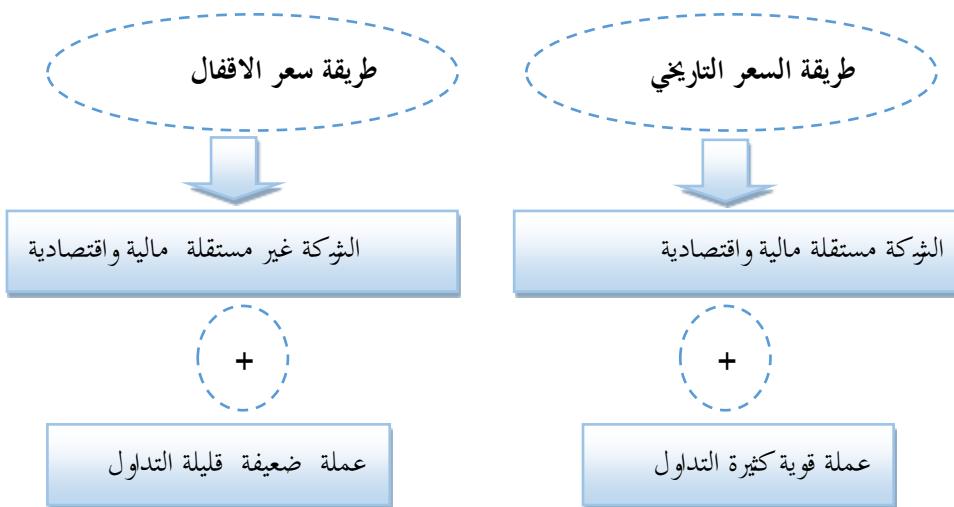
في جدول حساب النتائج:

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

2.1. التعديلات الاختيارية:

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

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 وجدول حسابات النتائج كما هو موضح فيما يلي:

- حسب طريقة السعر التاريخي:

في الميزانية:

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

في جدول النتائج:

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

- حسب طريقة سعر الإقفال:

في جدول النتائج:

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

في الميزانية:

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

2. عمليات التجميع المخاسي:

1.2. تجميع حسابات الشركات الواقعة في محيط المجمع:

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 المجمع:

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 الغاء هذه العمليات يجب تحديد المبلغ الواجب الغاؤه، ويكون ذلك حسب طريقة التوحيد ونميز 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 محاسبياً 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 وإقراض، يتم الغاؤها بنفس المبلغ في حسابات الميزانية، كما هو مبين في القيود التالية:

■ **الزبائن / الموردون:**

		من ح/ الموردون إلى ح/العملاء الغاء الزبائن/ الموردون	411	401
--	--	--	-----	-----

■ **أوراق القبض / أوراق الدفع:**

		من ح/ أوراق الدفع إلى ح/أوراق القبض الغاء أوراق القبض/ أوراق الدفع	413	403
--	--	--	-----	-----

■ **قروض / إقراض:**

		من ح/ ديون مرتبطة بمساهمات شركة تابعة إلى ح/ حقوق مرتبطة بمساهمات شركة التابعة الغاء قروض / إقراض	266	17
--	--	---	-----	----

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

والألعاب، كما هو مبين في القيود التالية:

■ **المشتريات/المبيعات:**

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

■ الابادات / الأعباء:

		من ح/ إيرادات المالية إلى ح/ فوائد الغاء إيرادات/أعباء	762 661
--	--	--	------------

ب. العمليات المتبدلة التي تؤثر على النتيجة:

- مخزونات نهاية المدة:

في الميزانية:

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

في جدول حساب النتائج:

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

- مخزونات بداية المدة:

في الميزانية:

		من ح/ الاحتياطات إلى ح/ النتيجة الغاء هامش الربح	106 120
--	--	--	------------

في جدول حساب النتائج:

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

- فائض القيمة عن التنازل عن الأصول الثابتة

في الميزانية:

من ح/ قيمة الأصل	2
إلى ح/ نتيجة الشركة المتنازل عن أصلها	120
ح/ الاهلاك المتراكمة	281
تعديل القيمة التاريخية للأصل	

في جدول حساب النتائج:

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

- المؤونات:

في الميزانية:

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

في جدول حساب النتائج:

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

- الأرباح الداخلية:

في الميزانية:

من ح/ النتيجة		
إلى ح/ الاحتياطات		
الغاء الربح الداخلي		

في جدول حساب النتائج:

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

2.3. الغاء سندات المساهمة وتقسيم الأموال الخاصة:

في المرحلة الأخيرة من عملية التوحيد المخاسي 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 المخاسبية \times نسبة الاقتناء.

ب. مكونات فرق التوحيد الأول:

يتكون فرق التوحيد الأول من **فارق التقسيم** و**فارق الاقتناء** وهذا يعني أن المعالجة المخاسبية لفرق التوحيد الأولى تتم من خلال معالجة المخاسبة لكل منها.

- فارق الاقتناء:

فارق الاقتناء = تكلفة اقتناء سندات مساهمة - صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة الحقيقة \times نسبة المساهمة.

- فارق التقييم:

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

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

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

ت. المعالجة المحاسبية لفارق التوحيد الأول:

- المعالجة المحاسبية لفارق الاقتضاء:

فارق الاقتضاء الموجب: يظهر الفارق عندما يكون صافي أصول الشركة بالقيمة الحقيقة أصغر من تكلفة الاقتضاء.

في الميزانية:

		من ح/ فرق الاقتضاء إلى ح/ سندات المساهمة	261	207
		معاملة فارق الاقتضاء الموجب		

		من ح/ نتيجة إلى ح/ اهتمالك الأصل المعنوي	2807	120
		اهتمالك فارق الاقتضاء الموجب		

في جدول النتائج:

		من ح/ مخصصات الاهتمال إلى ح/ النتيجة	120	68
		معاملة فارق الاقتضاء الموجب		

يتماشى النظام المحاسبي SCF مع المعيار الدولي IAS 22 (الملغى) والذي كان يوصي باهتمالك فارق الاقتضاء على العمر المقدر للأصل، عكس المعيار الحالي لإعداد التقارير المالية IFRS 3 الذي يوصي بعدم اهتمالك فارق الاقتضاء.

فارق الاقتضاء السالب: يظهر الفارق عندما يكون صافي أصول الشركة بالقيمة الحقيقة أكبر من تكلفة الاقتضاء.

في الميزانية:

		من ح/ سندات المساهمة إلى ح/ نتيجة الشركة الأم معالجة فارق الاقتضاء السالب	120	261
--	--	---	-----	-----

في جدول النتائج:

		من ح/ النتيجة إلى ح/ نواتج مالية معالجة فارق الاقتضاء السالب	7	120
--	--	--	---	-----

- **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:

		من ح/ الأصل المعنوي إلى ح/ الاحتياطات معالجة فارق التقييم	106	2.
	ن 1-ن	من ح/ نتيجة الشركة إلى ح/ احتياطات إحتلاك الأصول المعنوية إحتلاك فارق التقييم	28	120 106

في جدول النتائج:

من ح/ مخصصات الاعتدال	68
إلى ح/ نتيجة الشركة التابعة	120
تسجيل فارق التقييم	

■ الطريقة 02- تصحيح سندات المساهمة:

- فرضية التقييم النسبي:

في الميزانية:

من ح/ الأصل	2
إلى ح/ سندات المساهمة	261
معالجة فارق التقييم	
ن	
من ح/ نتيجة الشركة الأم	120
ـ ح/ احتياطات الشركة الأم	106
إلى ح/ احتلال الأصل المعنوي	28
احتلال فارق التقييم	
نـ	

في جدول النتائج:

من ح/ مخصصات الاعتدال	68
إلى ح/ نتيجة الشركة الأم	120
معالجة فارق التقييم	

- فرضية التقييم الكلي:

في الميزانية:

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

		من ح/ نتيجة المجمع ح/ احتياطات المجمع ح/ حقوق الأقلية إلى ح/ اهلاك الأصل المعنوي اهلاك فارق التقييم	28	120 148 106
--	--	---	----	-------------------

في جدول النتائج:

		من ح/ خصصات الاهلاك إلى ح/ نتيجة المجمع ح/ حقوق الأقلية من النتيجة معالجة فارق التقييم	120 148	68
--	--	---	------------	----

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

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

على مجموع الشركات المطبق للنظام المالي اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة، والمبنية في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): القوائم المالية المجمعة

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

المصدر/ من اعداد الباحثة

ثانياً- تمارين الفصل الرابع:

التمرين الأول:

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



قامت الشركة B التابعة للشركة الأم بالعمليات التالية:

- في 01/05/2023: شراء آلة صناعية بقيمة 120 000 دج تمتلك بطريقه الاهلاك الثابت، المدة النفعية 10 سنوات؛
- في 01/01/2023: شراء معدات مكتب بقيمة 40 000 دج تمتلك بطريقه الاهلاك المتناقص، المدة النفعية 10 سنوات؛
- تقييم مخزوناتها بطريقه 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 لمحيط مجمع الشركة A

- الآلة الصناعية: المدة النفعية 10 سنوات؛
- معدات مكتب : طريقه الاهلاك الثابت؛
- المخزونات تقيم بطريقه الوارد أولا الصادر أولا حيث قدرت مخزونات الشركة B مخزون بداية المدة 90 000 دج ومخزون نهاية المدة بـ 100 000 دج.

المطلوب: - استناداً للدليل التجميع المحاسبي، سجل قيود المجانسة الالزام لسنوي 2023، 2024 (معدل الضريبة المؤجلة .(%) 19

التمرين الثاني:

الهدف منه: يتمكن الطالب من القيام من تسجيل قيود المعاشرة من أجل مطابقة حسابات الشركة التابعة مع حسابات الشركة الأم قبل عملية التجميع المالي (حسابات الشركات الأجنبية).



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

ميزانية الشركة (B) :

الأصول	المبالغ الإجمالية	الاهلاكات		المبالغ الإجمالية	المبالغ	الخصوم
		المؤونات	الإهلاكات			
أصول الثابتة				1 000	2 000	رأس المال
مخزونات				800	1 200	احتياطيات
مدينون				3 000	3 000	النتيجة
البنك				1 000	1 000	المودون
المجموع	9 000	1 800	7 200	المجموع	7 200	3 000

جدول حساب النتائج الشركة (B) :

المصاريف	المبالغ	النواتج	المبالغ	المبالغ
البضاعة المستهلكة			3 000	8 200
المصاريف الأخرى			3 000	
مخصصات الاهلاك			200	
مخصصات المؤونات			1 000	
النتيجة			1 000	
المجموع	8 200	المجموع	8 200	المجموع

المعلومات الإضافية:

- تم اكتساب هذه الأصول في 01/10/ن-2؛
- تم اقتناء مساهمة A في B في تاريخ إنشاء هذه الأخيرة و ذلك في 01/01/ن - 2 ؛
- تتضمن الاحتياطات نتيجة ن - 2 بقيمة 800 دج و نتيجة ن - 1 بقيمة 200 دج؛

(علمان بان المخزون الاولى هو عبارة عن مخزون نهائي للدورة ن - 1 = 800 دج والمشتريات (5 000).

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

المطلوب: - سجل قيود المعاشرة الالزمة 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 والمتكافئ.



تحوز الشركة C على 50 % من أسهم الشركة D علماً أن هذه الأخيرة مملوكة من شركة أخرى F، توجد عمليات داخلية

بينهما موضحة كالتالي:

- فرض مقدم من الشركة C إلى D حيث قدرت قيمته بـ 150 000 دج، قيمة الفوائد سنوياً 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 افترضنا 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 مساحمات في العديد من الشركات التابعة لها، تملك 65 % من أسهم الشركة F هذه الأخيرة قامت بما يلي:

- تحقيق ربح داخلي بمقادير 20 000 دج حيث تحصلت الشركة الأم على حصتها منه؛
- تشكيل مؤونات تحسباً 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/-	10 000	5 000	15 000
158/-	-----	12 000	12 000
491/-	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 إطار إجراءات عملية التجميع المحاسبي في حالة التوحيد الكلي.

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

میزانیہ الشرکۃ (A):

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

میزانیہ الشرکہ (B):

الر ح	الأصول	المبلغ الإجمالي	ر ح	الخصوم	المبلغ
20	ثبتارات معنوية	500 000	101	رأس المال	300 000
21	ثبتارات 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 التأمين بالنسبة لكل شركة في 31/12/ن كان كالتالي:

جدول النتائج للشركة (A) :

النواتج	المبلغ الإجمالي	ربح	المصاريف	المبلغ
ايرادات تشغيلية	750 000	60	أعباء تشغيلية	720 000
مشتريات عملية	370 000	65	أعباء عملية	180 000
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) :

النواتج	المبلغ الإجمالي	ربح	المصاريف	المبلغ
ايرادات تشغيلية	1000 000	60	أعباء تشغيلية	680 000
مشتريات عملية	600 000	65	أعباء عملية	780 000
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 دج.

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

التمرين السادس

المدف منه: يمكن الطالب من حساب فارق التوحيد الأول بطريقتين.

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

بعض الأصول كما يلي:

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

■ تم اقتناء المباني في 01/01/ن-1، تمتلك بطريقة الاهلاك الخطي، المدة الفعالة 20 سنة، أما معدات مكتب فتم

شراؤها في 09/01/ن-1، تمتلك بطريقة الاهلاك 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: يمكن الطالب من حساب فارق الاقتناء وفارق التقييم، كما يتعرف على طريقة التسجيل المحاسبي لهما.



في 01/01/ن-3 اقتنت الشركة A 80% من رأس المال 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 للشركاتين B، C على التوالي:

2 000 000 دج. 880 000 دج.

■ أثناء شراء هذين الشركتين تم تقييم الأصول كما يلي:

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

المطلوب: اذا علمت أن مدة احتلاك التثبيتات 20 سنة:

- التسجيل المحاسبي لفارق الاقتناء للشركاتين 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	المدة النفعية 10 سنوات	قسط الاهلاك	قسط الاهلاك	قسط الاهلاك
	المدة النفعية 8 سنوات			قسط الاهلاك
	n تحسب من تاريخ الشراء 2023/05/01 إلى 2023/12/31 وبالتالي: n = 8 أشهر			$A = MA/N$
		$A = 120\ 000/8 = 15\ 000$	$A = 120\ 000/10 = 12\ 000$	
		$A_{8M} = 15\ 000 * 8/12 = 10\ 000$	$A_{8M} = 12\ 000 * 8/12 = 8\ 000$	
		2 000		الفرق
		15 000	12 000	2024/12/31
		3 000		الفرق

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

في 2023/12/31

- في الميزانية:

2 000	2 000	من ح/ النتيجة إلى ح/ اهلاك الأصل فرق الاهلاك	28	120
-------	-------	--	----	-----

- في جدول حساب النتائج:

2 000	2 000	من ح/ مخصصات اهلاك الأصل إلى ح/ النتيجة فرق الاهلاك	120	68
-------	-------	---	-----	----

- تعديل الضريبة المؤجلة: $380 = 0.19 * 2000$

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

في 2024 /12/31

- في الميزانية:

5 000	3 000 2 000	من ح/ النتيجة ح/ الاحتياطات إلى ح/ اهلاك الأصل فرق الاهلاك	28	120 106
-------	----------------	---	----	------------

- في جدول حساب النتائج:

3 000	3 000	من ح/ مخصصات اهلاك الأصل إلى ح/ النتيجة فرق الاهلاك	120	68
-------	-------	---	-----	----

- تعديل الضريبة المؤجلة: $570 = 0.19 * 3000$ دج

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

3. حالة معدات مكتب:

السنوات	قسط الاهلاك المتناقص	قسط الاهلاك الثابت
2023/12/31	$A_1 = MA * T$ معامل $T = t^* = 10\% * 2.5 = 25\%$	$A = MA/N$
	$A_1 = 40\,000 * 0.25 = 10\,000$	$A = 40\,000 / 10 = 4\,000$
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 الاهلاك المتناقص نعتمد 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 الاهلاك في الشركات الفرعية أكبر من الشركة الأم فالتسجيل المخاسي يكون على النحو التالي:

في 31/12/2023:

- في الميزانية:

6 000	6 000	من ح/اهلاك الأصل إلى ح/النتيجة فرق الاهلاك	120	28
-------	-------	--	-----	----

- في جدول حساب النتائج:

6 000	6 000	من ح/النتيجة إلى ح/ مخصصات اهلاك الأصل فرق الاهلاك	681	120
-------	-------	--	-----	-----

- تعديل الضريبة المؤجلة: $140 * 0.19 = 26.6$ دج

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

.2024/12/31

في الميزانية:

3 500	9 500	من ح/ اهلاك الأصل (المترافق) إلى ح/ النتيجة ح/ الاحتياطات فرق الاهلاك	120	28
6 000			106	

في جدول حساب النتائج:

3 500	3 500	من ح/ النتيجة إلى ح/ مخصصات اهلاك الأصل فرق الاهلاك	681	120
-------	-------	---	-----	-----

- تعديل الضريبة المؤجلة: $3 500 * 0.19 = 665$ دج

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

3. المخزونات:

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

- مخزون بداية المدة:

في الميزانية:

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

في جدول حساب النتائج:

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

- تعديل الضريبة المؤجلة: $50\ 000 * 0.19 = 9500$ دج

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

- مخزون نهاية المدة:

في الميزانية:

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

في جدول حساب النتائج:

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

- تعديل الضريبة المؤجلة: $5000 * 0.19 = 950$ دج

950	950	من ح/ فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم إلى ح/ الضريبة المؤجلة على الخصوم الزيادة في الضرائب المؤجلة	134	693
-----	-----	---	-----	-----

حل التمرين الثاني:

1. طريقة سعر الاقفال:

▪ تحويل مبالغ الميزانية:

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

في الميزانية:

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

▪ تحويل مبالغ جدول حساب النتائج:

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

في جدول حساب النتائج:

61.11	20.83 20.83 6.94 5.65 6.94	من ح/ بضاعة مستهلكة ح/ مصاريف أخرى ح/ مخصصات الاعتاكات ح/ مخصصات المؤونات ح/ النتيجة إلى ح/ الناتج تحويل عناصر جدول حساب النتائج	600 6 683 685 120 7
-------	--	--	------------------------------------

2. طريقة سعر الاقفال:

▪ تحويل مبالغ الميزانية:

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

في الميزانية:

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

▪ تحويل مبالغ جدول حساب النتائج:

المبالغ			النواتج	المبالغ بعد التحويل			المصاريف
60.68	145	8 800	النواتج	20.72		3 000	البضاعة المستهلكة
				20.69	145	3 000	المصاريف الأخرى
				7.04	142	1 000	مخصصات الاهلاك
				5.51	145	800	مخصصات المؤونات
				6.24		1 000	النتيجة
				0.48			فرق التحويل
60.68	المجموع			60.86	المجموع		

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 الاعتداءات	683
5.51	ح/ مخصصات المؤونات	685
6.24	ح/ فرق التحويل	105
0.48	ح/ النتيجة	120
60.68	الى ح/ التوازن	7
	تحويل عناصر جدول حساب النتائج	

حل التمرين الثالث:

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

1. التسجيل المخاسي لإلغاء العمليات المتباينة في الميزانية:

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

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

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

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

بافتراض نسبة المساهمة 25 % هنا التوحيد المتكافئ-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:

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

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

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

حل التمرين الخامس:

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

العملية 1:

في الميزانية

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

جدول النتائج

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

العملية 2:

في الميزانية:

40 000	40 000	الموردون B الزيائن A الغاء الحقوق والديون المتبادلة	411	401
--------	--------	---	-----	-----

في جدول النتائج :

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

العملية 3:

في الميزانية:

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

في جدول النتائج:

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

العملية 4:

في الميزانية:

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

في جدول النتائج:

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

العملية 5: فائض قيمة التنازل عن التثبيتات:

■ حساب القيمة المحاسبية الصافية

$$\text{قسط الاهلاك السنوي} = 24000 / 120000 = 5$$

$$\text{الاهلاك الجمجم} = 24000 \times 3 = 72000$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{تكلفة الاقتناء} - \text{الاهلاك الجمجم}$$

■ حساب فائض القيمة:

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

ويتم الغاء فائض القيمة في الميزانية وجدول النتائج كما يلي:

في الميزانية:

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

في جدول النتائج:

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

■ اعداد الميزانية المجمعة مع الغاء العمليات الداخلية:

أولاً: الأصول

الاصول	A	B	مدين	دائن	مبلغ المجمع
سندات المساهمة	210 000	-----	210 000	210 000	0
تثبيتات معنوية	590 000	500 000		1 090 000	
تثبيتات عينية	200 000	200 000	72 000	12 000	460 000
اهلاك معدات النقل	-----	-----		72 000	(72 000)
ح م بمساهمات	250 000	-----		50 000	200 000
مخزونات	-----	50 000		7 000	43 000
زيائن	40 000	-----		40 000	130 000
القديمة	30 000	100 000		-----	-----
مجموع الأصول	1 320 000	850 000	72 000	391 000	1 851 000

ثانياً: الخصوم

الخصوم	A	B	مدين	دائن	مبلغ المجمع
رأس المال	800 000	300 000	300 000		800 000
الاحتياطات	80 000	60 000		57 000	137 000
نتيجة	400 000	400 000	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
مجموع الخصوم	1 320 000	390 000	424 000	565 000	1 851 000

تذكير: الاحتياطات والنتيجة تم توزيعها على الشركة الام والأقلية.

- الميزانية المجمعة:

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

2. اعداد جدول النتائج المجمعة:

أولاً: الأعباء

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

ثانياً: النواتج

المبلغ المجمع	دائن +	مددين -	المجموع	النواتج
835 000		15 000 +900 000	1 750 000	إيرادات تشغيلية
958 000		12 000	970 000	إيرادات عمليات
790 00		15 000 +15 000	820 000	إيرادات مالية
2 583 000	0	957 000	3 540 000	مجموع الأعباء

▪ جدول حساب النتائج للمجمع:

المبلغ	اعباء	ر.ح	المبلغ	إيرادات	ر.ح
492 000	أعباء تشغيلية	60	835 000	إيرادات تشغيلية	70
960 000	أعباء مالية	65	958 000	إيرادات العمليات	75
365 000	أعباء غير عادلة	66	790 00	إيرادات مالية	76
766 000	النتيجة				
646 000	نتيجة المجمع	120			
120 000	نتيجة الأقلية				
2 583 000	المجموع		2 583 000	المجموع	

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

حل التمرين السادس:الطريقة الأولى:

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

- حساب القيمة الحاسبية الصافية للأصول:

$$\text{مجموع الخصوم} = \text{الأموال الخاصة} + \text{الخصوم غير الجارية} + \text{الخصوم الجارية}$$

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع الخصوم} = 1\ 866\ 000 \text{ دج}$$

$$\text{وعليه الأموال الخاصة} = (600\ 000 + 520\ 000) - 1\ 866\ 000 = 746\ 000 \text{ دج}$$

$$\text{فرق التوحيد الأول} = (0.65 \times 746\ 000) - 1\ 000\ 000 = 515\ 100 \text{ دج}$$

الطريقة الثانية:

$$\text{فرق التوحيد الأول} = \text{فارق التقييم} + \text{فارق الاقتداء}.$$

- حساب فارق التقييم:

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

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

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

- حساب فرق الاقتناء:

الأموال الخاصة والنتيجة المعاد تقييمها بتاريخ الاقتناء = الأموال الخاصة والنتيجة + أو - فرق 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	211 ح
20 000 -	800 000	780 000	0	400 000	400 000	213 ح
80 000+	400 000	480 000	10 000 +	80 000	90 000	218 ح
60 000+	فارق التقييم للشركة C		20 000 +		فارق التقييم للشركة B	

شركة B

أولاً: فارق الاقتناء

الحصة من الأموال الخاصة و النتيجة 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 = 0.8 X(20 000 + 2 000 000)

$$= 1 616 000 \text{ دج}$$

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

▪ فارق الاقتناء = 1 616 000 - 2 000 000 = -384 000 دج (فارق الاقتناء موجب)

▪ حساب قسط الاهلاك = 20 / 384 000 = 20 200 دج

في الميزانية:

384 000	384 000	من ح/ فارق الاقتناء إلى ح/ سندات المساهمة معالجة فارق الاقتناء الموجب	261	207
57 600	19 200 38 400	من ح/ نتيجة الشركة الأم ح/ احتياطات الشركة الأم إلى ح/ اهلاك الأصل المعنوي اهلاك فارق الاقتناء الموجب	2807	120 106

في جدول النتائج:

19 200	19 200	من ح/ مخصصات الاهلاك إلى ح/ نتيجة الشركة الأم معالجة فرق الاقتناء الموجب	120	681
--------	--------	--	-----	-----

ثانياً: فارق التقييم (طريقة 2)

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

- فارق تقييم حقوق الأقلية = $0.2 \times 20 000 = 4000$ دج
- حساب قسط اهلاك فارق تقييم معدات نقل = $20 / 10 000 = 500$ دج

في الميزانية:

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

1 500	400 300 800	من ح/ نتائج المجمع ح/ حقوق الأقلية من النتائج والاحتياطات ح/ احتياطات المجمع الى ح/ احتلاك معدات نقل احتلاك فارق التقييم	281	128 148 106
-------	-------------------	--	-----	-------------------

في جدول النتائج:

400 100	500	من ح/ مخصصات الاحتكاك الى ح/ نتائج المجمع ح/ حقوق الأقلية من النتائج تسجيل مخصصات احتلاك فرق التقييم	120 148	681
------------	-----	---	------------	-----

C الشهادة

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 تقييمهما بتاريخ الاقتناء = 0.5 X (60 000 + 2 880 000)

$$= 1 470 000 \text{ دج}$$

فرق الاقتناء = تكلفة شراء المساهمة - الحصة من الأموال الخاصة والنتيجة المعاد تقييمها بتاريخ
الاقتناء.

فرق الاقتناء = 1 470 000 - 1 000 000 = 470 000 دج (فارق الاقتناء سالب)

في الميزانية:

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

في جدول النتائج:

470 000	470 000	من ح/ النتيجة الى ح/ نوافذ مالية معالجة فرق الاقتضاء السالب	7	120
---------	---------	---	---	-----

ثانياً: فارق التقييم (الطريقة 1)

فارق التقييم = فائض القيمة في تاريخ الاقتضاء \times نسبة المساهمة في الشركة

- فارق التقييم = $0.5 \times 60\,000 = 30$ دج
- حساب قسط اهلاك فارق تقييم معدات نقل = $20 / 80\,000 = 4$ دج

في الميزانية:

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

في جدول النتائج:

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

تارين متنوعة مقترحة في
مقياس محاسبة الشركات
المعمقة 2

التمرين الأول:

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

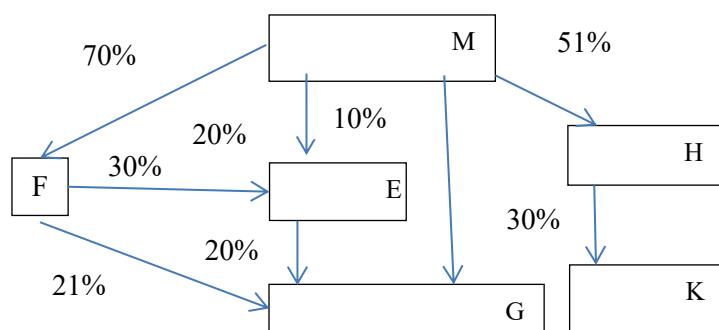
- تبلغ نسبة مساهمة الشركة M في الشركة F1 90%.
- تمتلك الشركة F1 نسبة 47% من رأس المال F2 (هذه الاسهم لها حق في تصويت مزدوج).
- تمتلك الشركة M نسبة 41% من رأس المال الشركة F3 التي تعتبر أسهمها أسهم عادية، كما تحوز الشركة على القدرة على تعيين او فصل اغلبية اعضاء مجلس الإدارة.
- تمتلك الشركة F1 نسبة 44%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

المطلوب:

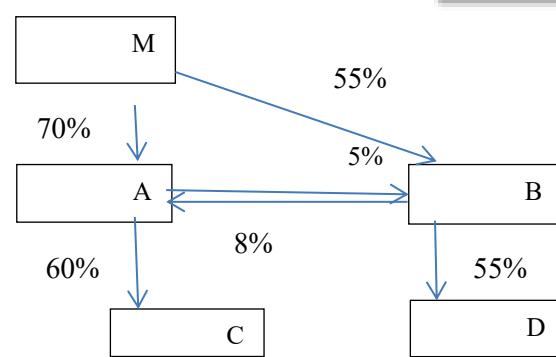
- ✓ إعداد الهيكل التنظيمي لمجمع الشركة M.
- ✓ تحديد نسبة الرقابة، نوع الرقابة وطريقة التوحيد المستخدمة.

التمرين الثاني:

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



الحالة 1

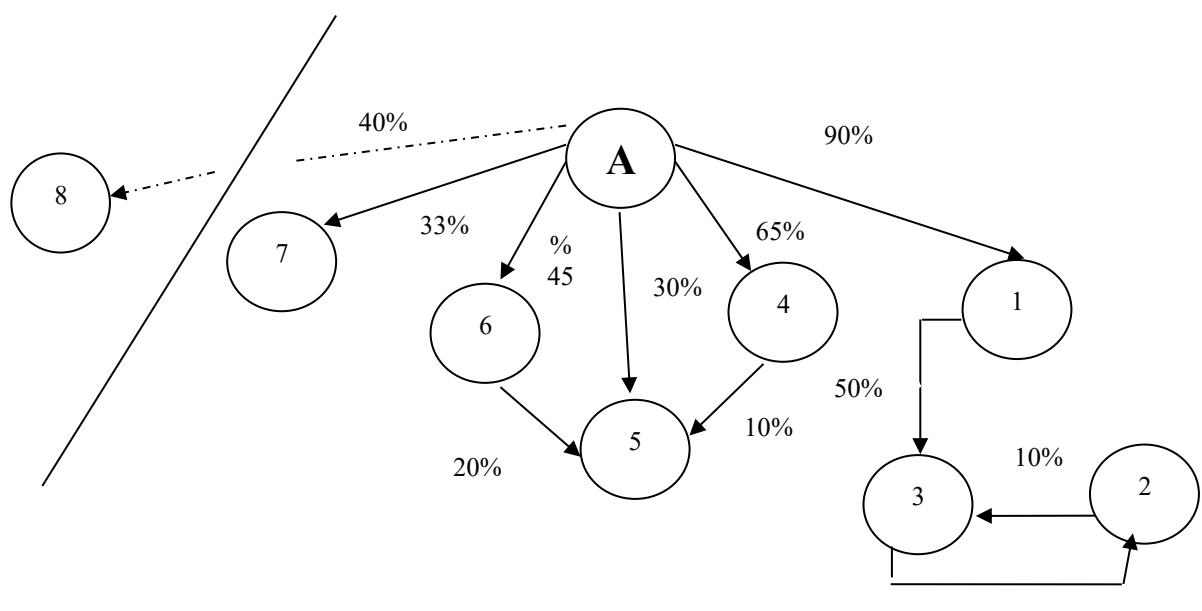


الحالة 2

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

التمرين الثالث:

الشكل المولى يمثل الهيكل التنظيمي لمجمع متكون من الشركة الأم A والشركات التابعة:



5%

المطلوب:

1. عرف هذا المجمع جبائيا
2. أحسب نسب الرقابة ونسبة الفائدة للشركات التابعة 1,2,3,4,5,6
3. أحسب نسبتي الفائدة والرقابة الشركة التابعة 7، اذا علمت أن أسهمها متنوعة كالتالي:

الباقي عادي	10 % مضاعفة	50 % ممتازة
-------------	-------------	-------------
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 X

الحالة الثانية: امتلاك الشركة 6 من قبل الشركتين Y و Z

الحالة الثالثة: امتلاك الشركة A سلطة تعيين أغلبية الهيئات الإدارية 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 إلى استبعاد الشركات التابعة من المجمع؟

التمرين الرابع:

الإلك 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	تشيبيات
20000	مج الأصول
10000	رأس المال
8000	الاحتياطات
(4000)	المرحل من جديد
5000	نتيجة الدورة
1000	الديون
20000	مج الخصوم

ميزانية الشركة A

المبالغ	البيان
12000	تشيبيات
5000	سنادات المساهمة
17000	مج الأصول
8000	رأس المال
2000	الاحتياطات
4000	نتيجة الدورة
1000	الديون
17000	مج الخصوم

المطلوب:

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

التمرين الخامس:

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

ميزانية الشركة (A) : (القيمة بالدينار الجزائري)

النوع	النوع	النوع	النوع	النوع	النوع
2 000 000	رأس المال	101	700 000	ثبيتات معنوية	20
850 000	احتياطيات	106	350 000	ثبيتات 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	الرباين	411
			300 000	البنك	512
3 040 000			3 040 000		المجموع

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

النوع	النوع	النوع	النوع	النوع	النوع
800 000	رأس المال	101	800 000	ثبيتات معنوية	20
200 000	احتياطيات	106	200 000	ثبيتات عينية	21
120 000	نتيجة الدورة	120	120 000	مخزونات	3
40 000	الموردون	401	40 000	البنك	512
1 160 000			1 160 000		المجموع

ميزانية الشركة (C) : (القيمة بالدينار الجزائري)

النوع	النوع	النوع	النوع	النوع	النوع
400 000	رأس المال	101	300 000	ثبيتات معنوية	20
180 000	احتياطيات	106	110 000	ثبيتات عينية	21
40 000	نتيجة الدورة	120	100 000	مخزونات	3
20 000	الاقتراضات	164	80 000	الرباين	411
10 000	الموردون	401	60 000	الصندوق	53
650 000			650 000		المجموع

ميزانية الشركة (D) : (القيمة بالدينار الجزائري)

النوع	النوع	النوع	النوع	النوع	النوع
1 000 000	رأس المال	101	800 000	ثبيتات معنوية	20
700 000	احتياطيات	106	620 000	ثبيتات عينية	21
150 000	نتيجة الدورة	120	330 000	مخزونات	3
150 000	الموردون	401	250 000	الرباين	411
2 000 000			2 000 000		المجموع

ميزانية الشركة (E) : (القيمة بالدينار الجزائري)

النوع	النوع	النوع	النوع	النوع	النوع
1 000 000	رأس المال	101	700 000	ثبيتات معنوية	20
80 000	احتياطيات	106	210 000	ثبيتات عينية	21
20 000	نتيجة الدورة	120	75 000	مخزونات	3
15 000	الاقتراضات	164	80 000	الرباين	411
10 000	الموردون	401	60 000	الصندوق	53
1 125 000			1 125 000		المجموع

المطلوب: التسجيل الحاسبي لعمليات التوحيد الحاسبي 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 ميزانيتي الشركتين كالتالي:

ميزانية الشركة (C) : (القييم بالدينار الجزائري)

الملبغ الصافي	الخصوم	رح	الملبغ الصافي	خسارة القيمة و N المؤ	الملبغ الإجمالي	الأصول	رح
600 000	رأس المال	101	250 000		250 000	ثبيات 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	ثبيات عينية أخرى	21
19 000	مؤونة الأخطار	151	150 000		150 000	سداد المساهمة	261
21 000	ديون م بمساهمات	17	17 000		17 000	D ح م بمساهمات	266
	الموردون		108 000	2 000	110 000	الريلان	411
10 000		401	25 000		25 000	البنك	512
860 000	المجموع		860 000	172 000	1 032 000	المجموع	

ميزانية الشركة (D) : (القييم بالدينار الجزائري)

الملبغ	الخصوم	رح	الملبغ الإجمالي	الأصول	رح
300 000	رأس المال	101	240 000	ثبيات معنوية	20
200 000	احتياطات	106	130 000	ثبيات 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 :

ع 1 ح 21 : بيع شاحنة نقل للشركة D خلال الدورة مدتها النفعية 10 سنوات ليتم التنازل عنها في بداية السنة 7 بمبلغ 55 000 دج.

ع 2 ح 266 : عبارة عن قرض مقدم للشركة التابعة D حيث قدرت قيمة الفائدة خلال الدورة على هذا القرض بـ 000 20 دج.

ع 3 ح 411: عبارة عن دين لم يسدد بعد من طرف الشركة التابعة C.

ع 4 ح 151 كونتها الشركة C لوجود نزاع قضائي مع الشركة D متعلقة بالسنة السابقة.

معلومات إضافية حول الشركة D :

ع 5 ح 120: تحصلت الشركة D على أرباح داخلية خلال الدورة بقيمة 200 000 دج ، تأخذ الشركة C حصتها منها.

ع 6 ح 401: قيمة 000 80 دج عبارة عن فواتير لم تسدد بعد للشركة C.

ع 7 ح 31: بيع مواد أولية . (مخون بداية المدة) للشركة C من طرف الشركة D مبلغ 000 80 دج حيث حققت هامش ربح قدره 25 % من رقم الأعمال.

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

عدم وجود التعديل على الضريبة المفوجلة

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	ثبتات معنوية
1 900 000	احتياطات	3 200 000	800 000	4 000 000	ثبتات عينية
1 000 000	النتيجة	1 000 000	-	1 000 000	ثبتات مالية
(800 000)	المرحل من جديد	700 000	100 000	800 000	مخزونات
600 000	الاعانات	1 700 000	300 000	2 000 000	زيائن
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	ثبتات معنوية
2 000 000	احتياطات	1 000 000	1 600 000	2 600 000	ثبتات عينية
(400 000)	نتيجة	1 800 000	200 000	2 000 000	مخزونات
1 400 000	الاعانات	900 000	-	900 000	زيائن
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 الحقيقة للأسهم 100 5 دج للسهم الواحد، عدد الأسهم 1 000 سهم، هذه الشركة لم يعاد تقييمها.
- في الشركة (A): القيمة الاسمية للأسهم 325 2 دج للسهم الواحد، تم تقييم الشركة كالتالي:
 - التثبيتات المعنية أصبحت قيمتها 800 000 دج؛
 - التثبيتات العينية حققت ناقص بقيمة 350 000 دج؛
 - خسارة القيمة عن المخزونات 35 % غير مبرر؛
 - وظهر دين معلوم لن يسدد أبدا بقيمة 70 000 دج
 - الاعانات لا تنتقل.

المطلوب:أولاً-أحسب مايلي:

- القيمة الحقيقة لحصص الشركة (B) بطريقتين؛
- القيمة الحقيقة لحصص الشركة (A)؛
- معامل التبادل - أخذ ثلث ارقام وراء الفاصلة بدون تقريب-، عدد الأسهم المصدرة، رفع رأس المال، علاوة الاصدار.
- ثانياً- التسجيل المخابي لعملية الاندماج.

التمرين الثامن:

في 01 جانفي 2020 قامت الشركة (A) بالاندماج في الشركة (B) كانت ميزاني الشرتين 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	ثبيبات معنوية
5 500 000	احتياطات	8 400 000	2 100 000	10 500 000	ثبيبات عينية
900 000	النتيجة	1 200 000	100 000	1 200 000	ثبيبات مالية
100 000	المرحل من جديد	1 000 000		1 100 000	مخزونات
2 750 000	ديون	4 200 000		4 200 000	زيائن
		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	ثبيبات معنوية
1 800 000	احتياطات	6 500 000	1 500 000	8 000 000	ثبيبات عينية
1 220 000	نتيجة	800 000	200 000	1 000 000	مخزونات
1 400 000	مؤونات	1 700 000		1 700 000	زيائن
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 800 4 دج.

► الشركة (A) قيمت كالتالي:

- القيمة الاسمية 500 3 دج للسهم الواحد

- المأونات لا تنتقل.

- أعيد تقييم التثبيتات المعنوية أصبحت 400 000 400 دج.

- التثبيتات العينية حققت فائض بقسمة 1 000 000 1 دج.

- خسارة القيمة عن المخزونات أصبح 100 000 100 دج غير مبرر.

- 700 000 دج زبائن- دين معلوم.

المطلوب:

- حساب القيمة الحقيقية لحصص الشركين؛

- حساب معامل تبادل الحصص بين الشركين.

- تسجيل القيود الالزمة لاندماج الشركة (B) في الشركة (A).

مع الوصول إلى نهاية هذه المطبوعة، الخاصة بقياس 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 للمجموعات الشركات.

إن هذا المقياس ليس سوى بداية الرحلة التعليمية؛ لذا، ندعوكم إلى مواصلة التعمق في الإشكاليات المعاصرة المرتبطة بالتجمیع 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 أرسست لديكم قاعدة معرفية ومنطلقاً للتفكير يواكب تطلعاتكم الأكاديمية والمهنية في حقل المحاسبة والتدقيق.

قائمة المراجع:

باللغة العربية:

1. أحمد برييك، أحلام فرج الله، محاسبة الجمادات 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. خماني بدر الزمان، محاسبة الشركات المعمقة مدعاة بتمارين ومسائل محلولة، دار النشر الجامعي الجديد

الطبعة 1، الجزائر، 2020.

3. جعفري عمر، تمارين مع الحلول المدققة في محاسبة الشركات المعمقة، دار الباحث، ط 1، 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 أوروان، 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 Makharoblisvili, 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 بال المادة 19 من قانون المالية لسنة 1997؛
- المادة 17 من قانون المالية لسنة 2007.

1		مقدمة
2		دليل الماددة العلمية
5	الفصل الأول: مدخل مفاهيمي لتوحيد الحسابات	
6		أولاً- ملخص الفصل الأول
		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. مزايا وعيوب مجمع الشركات
		1.3. مزايا مجمع الشركات
		3.1. عيوب مجمع الشركات
15		ثانياً- تمارين الفصل الأول
17		ثالثاً- حلول تمارين الفصل الأول
21	الفصل الثاني: المساهمات المالية بين شركات المجمع	
22		أولاً- ملخص الفصل الثاني
		1. نسبة الرقابة
		1.1. تعريف نسبة الرقابة
		2.1. استعمالات نسبة الرقابة
		3.1. أنواع الرقابة
		2. نسبة الفائدة
		1.2. تعريف نسبة الرقابة
		2.2. استعمالات نسبة الفائدة

27	ثانياً- تمارين الفصل الثاني
31	ثالثاً- حلول تمارين الفصل الثاني
36	الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لطرق التوحيد المحاسبي
37	أولاً- 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	ثانياً- تمارين الفصل الثالث
50	ثالثاً- حلول تمارين الفصل الثالث
59	الفصل الرابع: مراحل التوحيد المحاسبي
60	أولاً- ملخص الفصل الرابع
	<p>1. عمليات ما قبل التجميع المحاسبي</p> <p>1.1. التعديلات الاجبارية</p> <p>2.1. التعديلات الاختيارية</p> <p>2. عمليات التجميع المحاسبي</p> <p>2.2. 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	ثانياً- تمارين الفصل الرابع
85	ثالثاً- حلول تمارين الفصل الرابع

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