

جامعة العربي بن مهدي - أم البواقي	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	قسم العلوم المالية والمحاسبة
السنة أولى ماستر: محاسبة وتدقيق	مقياس: محاسبة الشركات المعمقة 02	أستاذ المقياس: الدكتور صراوي مراد
السنة الجامعية: 2023/2024م	السداسي: الثاني	من فيفري إلى جوان 2024م

المحاضرة الرابعة: طرق تجميع الحسابات

الطرق المطبقة لإجراء التجميع هي طريقة التجميع الكلي، طريقة التجميع النسبي وطريقة التكافؤ، وهي مُعرفة من طرف النظام المحاسبي المالي في الفقرات 7-132 و 4-131 و 11-132 على التوالي من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،

المعايير تطبق طريقة التكافؤ على الشركات التي فيها تأثير بارز للشركة، وذلك حسب المعيار IAS28، وطريقة التجميع الكلي مطبقة في الشركات تحت المراقبة الحصرية IAS27، وأما طريقة التجميع النسبي فهي مطبقة على الشركات ذات الرقابة المشتركة IAS31.

كما يمكن الفصل بين مختلف طرق التجميع كما يلي:

1. طريقة الإدماج الكلي (La méthode d'intégration globale)

التجميع الكلي يركز على:

- إقصاء العمليات والحسابات بين المؤسسة المجموعة والمؤسسات التابعة الأخرى (العمليات المتبادلة سواء التي لها تأثير على النتيجة المجموعة والأموال الخاصة والتي ليس لها تأثير)؛
- دمج أصول الشركة الأم مع أصول الشركات التي تدخل في التجميع، مع مراعاة طرح قيمة سندات المساهمة المملوكة من قبل الشركة الأم في الشركات الأخرى التي تدخل في هذا النوع من التجميع؛
- دمج خصوم الشركة الأم مع خصوم الشركات التي تدخل في هذا النوع من التجميع مع مراعاة ما يلي:
- طرح قيمة رأسمال الشركات التي تدخل في هذا النوع من التجميع والذي ساهمت به الشركة الأم (وهي القيمة التي تعادل قيمة سندات المساهمة التي تم طرحها في المرحلة التي تخص تجميع الأصول)؛
- حساب قيمة الإحتياطات المجموعة من خلال دمج قيمة احتياطات الشركة الأم مع حصة الشركة الأم في احتياطات الشركات الأخرى (لأنها ليست هذه الإحتياطات كلها للشركة الأم بل هناك نسبة للشريك الآخر لا تدخل في التجميع)؛
- حساب قيمة النتيجة المجموعة من خلال دمج قيمة نتيجة الشركة الأم مع حصة الشركة الأم في نتائج الشركات الأخرى (لأنها ليست هذه النتائج كلها للشركة الأم بل هناك نسبة للشريك الآخر لا تدخل في التجميع)؛
- حساب حقوق الأقلية:

- حصة الأقلية في رأس المال؛
- حصة الأقلية في الاحتياطات؛
- حصة الأقلية في النتيجة.

2. طريقة التجميع النسبي (La méthode de l'intégration proportionnelle)

- يتم إلغاء العمليات والحسابات بين الشركة المجموعة والشركات تحت السيطرة المشتركة الأخرى، التي تؤثر على النتيجة المجمعة والإحتياطات المجمعة، والتي ليس لها تأثير حسب حصته من حصص الشركة المشتركة؛
- دمج أصول الشركة الأم مع حصة الشركة الأم في أصول الشركات التي تدخل في التجميع النسبي، مع مراعاة طرح قيمة سندات المساهمة المملوكة من قبل الشركة الأم في الشركات الأخرى التي تدخل في هذا النوع من التجميع؛
- دمج خصوم الشركة الأم مع حصة الشركة الأم في خصوم الشركات التي تدخل في هذا النوع من التجميع النسبي مع مراعاة ما يلي:
- طرح قيمة رأسمال الشركات التي تدخل في هذا النوع من التجميع والذي ساهمت به الشركة الأم (وهي القيمة التي تعادل قيمة سندات المساهمة التي تم طرحها في المرحلة التي تخص التجميع النسبي للأصول)؛
- حساب قيمة الإحتياطات المجمعة من خلال دمج قيمة احتياطات الشركة الأم مع حصة الشركة الأم في احتياطات الشركات الأخرى (لأنها ليست هذه الإحتياطات كلها للشركة الأم بل هناك نسبة للشريك الآخر لا تدخل في التجميع)؛
- حساب قيمة النتيجة المجمعة من خلال دمج قيمة نتيجة الشركة الأم مع حصة الشركة الأم في نتائج الشركات الأخرى (لأنها ليست هذه النتائج كلها للشركة الأم بل هناك نسبة للشريك الآخر لا تدخل في التجميع)؛
- لا يتم حساب حقوق الأقلية، لأن الشركة الأم لا تمتلك الأغلبية:

3. طريقة التكافؤ (La méthode de la mise en équivalence)

- هي أسلوب محاسبي يتم بموجبه تسجيل مساهمات المستثمر عند اقتنائها بالتكلفة، ويتم تعديلها في كل نهاية دورة مالية بالقيمة الحقيقية لحصة المستثمر في الأموال الخاصة للشركة الزميلة، لعكس حصته في الأرباح أو الخسارة خلال الفترة السابقة، وترتكز هذه الطريقة على:
- إلغاء العمليات والحسابات بين الشركة الزميلة والشركة المجموعة الأخرى، والتي تؤثر على النتيجة المجمعة والأموال الخاصة المجمعة دون غيرها.

- استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بالقيمة الحقيقية لهذه السندات؛

تمرين:

تمتلك D لـ 40 % من أسهم الشركة F1

المطلوب:

قم بإعداد الميزانية وحساب النتائج الموحد للمجمع (D+F1) من خلال الطرق الثلاث:

- طريقة الإندماج الكلي؛

- طريقة الإندماج النسبي؛

- طريقة التكافؤ.

الميزانية الفردية لـ: D و F1

الشركة F1	الشركة D	الأصول	رقم الحساب
	10	سندات المساهمة	261
100	150	أصول أخرى	5×/4×/3×/2×
100	160	مجموع الأصول	
الشركة F1	الشركة D	رؤوس الأموال والخصوم	
25	100	رأس المال	101
5		احتياطات	106×
20	10	النتيجة	12
50	50	خصوم جارية	16×/40×
100	160	المجموع	

حساب النتائج لـ: D و F1

الشركة F1	الشركة D	الأصول	رقم الحساب
110	210	الإيرادات	7××
90	200	الأعباء	6××
20	10	النتيجة	12

الحل:

1. المعالجة المحاسبية: طريقة التجميع الكلي للقوائم المالية الفردية:

2021/12/31				
	10	ح/ سندات المساهمة		261
	150	ح/ أصول أخرى		2××
100		ح/ رأس المال		
10		ح/ النتيجة	101	
50		ح/ خصوم جارية	120	
		ترحيل عناصر الأصول والخصوم للشركة الأم بنسبة 100% إلى يومية التجميع	16/40×	
بالنسبة للشركة التابعة المعنية بالتجميع الكلي				
الشركة التابعة F1				
2021/12/31				
	100	ح/ أصول أخرى		2××
25		ح/ رأس المال	101	
5		ح/ احتياطات	106×	
20		ح/ النتيجة	120	
50		ح/ خصوم جارية	16/40×	
		ترحيل عناصر الأصول والخصوم للشركة F1 بنسبة 100% إلى يومية التجميع		
	100	ح/ أصول أخرى مقدمة للمجمع D		2××
100		ح/ أصول أخرى للشركة التابعة F1	2××	
		ترحيل عناصر الأصول للشركة F1 بنسبة 100% إلى يومية التجميع		
	25	ح/ رأس المال F1		101
10		ح/ سندات المساهمة	261	
15		10 = (0,4×25)		
		ح/ حق الأقلية	14	
		إلغاء سندات المساهمة في الشركة التابعة F1		
	5	ح/ إحتياطات الشركة التابعة F1		×
2		ح/ إحتياطات للمجمع D	106×	106
		2 = (0,4×5)		
3		ح/ حق الأقلية	14	
		تقسيم احتياطات الشركة التابعة F1 بين حصة المجمع D وحصة الأقلية		

8	20	ح/ نتيجة الشركة التابعة F1 ح/ نتيجة للمجمع D $8 = (0,4 \times 20)$	120	120
12		ح/ حق الأقلية تقسيم نتيجة الشركة التابعة F1 بين حصة المجمع D وحصة الأقلية	14	
50	50	ح/ خصوم جارية الشركة التابعة F1 ح/ خصوم جارية للمجمع D ترحيل عناصر الخصوم الجارية للشركة F1 بنسبة 100% إلى يومية التجميع	$16/40 \times$	$40 \times$ 16/

بالنسبة لقائمة حسابات النتائج:

210	200 10	ح/ مختلف الأعباء ح/ نتيجة للمجمع D ح/ مختلف الإيرادات ترحيل عناصر حساب النتيجة للشركة D بنسبة 100% ليومية التجميع	$7 \times$	$6 \times$ 120
110	90 20	ح/ مختلف الأعباء ح/ نتيجة للشركة التابعة F1 ح/ مختلف الإيرادات ترحيل عناصر حساب النتيجة للشركة التابعة F1 بنسبة 100% ليومية التجميع	$7 \times$	$6 \times$ 120

إعداد الميزانية المجمعة:

طريقة الاندماج الكلي		البيان
المبالغ المجمعة	المبالغ الجزئية	
-		سندات المساهمة
250	100+ 150	أصول أخرى
250		مجموع الأصول
100	100	رأس المال
2	2	احتياطات
18	8+ 10	النتيجة
30	12 + 3 +15	حصة الأقلية
100	50 + 50	خصوم جارية
250		مجموع الخصوم

إعداد حساب النتائج المجموع:

طريقة الاندماج الكلي		البيان
المبالغ المجمعة	المبالغ الجزئية	
320	210 + 110	الإيرادات
(290)	90 + 200	الأعباء
(12)	20 * 60%	حقوق الأقلية
18		النتيجة

2. المعالجة المحاسبية: طريقة التجميع النسبي للقوائم المالية الفردية:

2021/12/31			
	10	ح/ سندات المساهمة	261
	150	ح/ أصول أخرى	2xx
100		ح/ رأس المال	
		ح/ النتيجة	101
10		ح/ خصوم جارية	120
		ترحيل عناصر الأصول والخصوم للشركة الأم بنسبة 100% إلى	

50		يومية التجميع	16/40×	
بالنسبة للشركة التابعة المعنية بالتجميع النسبي				
الشركة التابعة F1				
2021/12/31				
10	40	ح/ أصول أخرى (0,4×100)	101	2××
2		ح/ رأس المال (0,4×25)	106×	
8		ح/ احتياطات (0,4×5)	120	
20		ح/ النتيجة (0,4×20)	16/40×	
		ح/ خصوم جارية (0,4×50)		
		ترحيل عناصر الأصول والخصوم للشركة F1 بنسبة 40% إلى يومية التجميع		
40	40	ح/ أصول أخرى مقدمة للمجمع D	2××	2××
		ح/ أصول أخرى للشركة التابعة F1		
		ترحيل عناصر الأصول للشركة F1 بنسبة 40% إلى يومية التجميع		
10	10	ح/ رأس المال F1	101	
10		ح/ سندات المساهمة	261	
		إلغاء سندات المساهمة في الشركة التابعة F1		
2	2	ح/ إحتياطات الشركة التابعة F1	106×	×
2		ح/ إحتياطات للمجمع D	106	106
		تقديم 40% من احتياطات الشركة التابعة F1 إلى المجمع D		
8	8	ح/ نتيجة الشركة التابعة F1	120	120
8		ح/ نتيجة للمجمع D	120	
		تقديم 40% من نتيجة الشركة التابعة F1 إلى المجمع D		
20	20	ح/ خصوم جارية الشركة التابعة F1	40×	40×
20		ح/ خصوم جارية للمجمع D	16/40×	16/
		ترحيل عناصر الخصوم الجارية للشركة F1 بنسبة 40% إلى يومية التجميع		

بالنسبة لقائمة حسابات النتائج:

210	200	ح/ مختلف الأعباء	7×	6×
	10	ح/ نتيجة للمجمع D		120
		ح/ مختلف الإيرادات		
		ترحيل عناصر حساب النتيجة للشركة D بنسبة 100% ليومية التجميع		

الميزانية المجمعـة بطريقة التجميع النسبي:

طريقة الاندماج النسبي		البيان
المبالغ المجمعـة	المبالغ الجزئية	
-		سندات المساهمة
190	40 + 150	أصول أخرى
190		مجموع الأصول
100	100	رأس المال
2	2	احتياطات
18	8 + 10	النتيجة
70	20 + 50	خصوم جارية
190		مجموع الخصوم

إعداد حساب النتائج المجمع بطريقة التجميع النسبي:

طريقة الاندماج النسبي		البيان
المبالغ المجمعـة	المبالغ الجزئية	
254	44 + 210	الإيرادات
(236)	36 + 200	الأعباء
18		النتيجة

3. المعالجة المحاسبية: التجميع بطريقة التكافؤ للقوائم المالية الفردية:

2021/12/31				
	10	ح/ سندات المساهمة		261
	150	ح/ أصول أخرى		2××
100		ح/ رأس المال		
		ح/ النتيجة	101	
10		ح/ خصوم جارية	120	
50		ترحيل عناصر الأصول والخصوم للشركة الأم بنسبة 100%	16/40×	
		إلى يومية التجميع		

بالنسبة للشركة التابعة المعنية بالتجميع بطريقة التكافؤ				
الشركة التابعة F1				
2021/12/31				
		20	ح/ سندات المساهمة موضوعة تحت المعادلة	265
10			ح/ سندات المساهمة	261
2			ح/ احتياطات مقدمة للمجمع D	107
8			ح/ نتيجة للمجمع D	120
			إعادة تقييم سندات المساهمة للشركة الأم في الشركة F1	
إعادة تقييم سندات المساهمة للمجمع D في الشركة التابعة F1:				
القيمة الحقيقية لسندات المساهمة المجمع D في F1: مجموع الأموال الخاصة للشركة التابعة F1 × نسبة الفائدة				
$= (20 + 5 + 25) \text{ دج} \times 0,4 = 20 \text{ دج}$.				
حصة المجمع D في الشركة التابعة F1:				
بالنسبة لرأس المال = $(0,4 \times 25) \text{ دج} = 10 \text{ دج}$ ؛				
بالنسبة للنتيجة = $(0,4 \times 20) \text{ دج} = 8 \text{ دج}$ ؛				
بالنسبة للاحتياطات = $(0,4 \times 5) \text{ دج} = 2 \text{ دج}$.				
تحديد فارق المعادلة:				
فارق المعادلة = الحقيقية لسندات المساهمة المجمع D في F1 - القيمة المحاسبية لسندات المساهمة المجمع				
D في F1 - حصة المجمع D في نتيجة F1				
$20 \text{ دج} - 10 \text{ دج} - 8 \text{ دج} = 2 \text{ دج}$				

الميزانية المجمعة بطريقة التجميع بطريقة التكافؤ:

التجميع بطريقة التكافؤ		البيان
المبالغ المجمعة	المبالغ الجزئية	
20	$0,4 \times (25+5+20)$	سندات المساهمة
150	1400	أصول أخرى
170		مجموع الأصول
100	100	رأس المال
2	2	احتياطات
18	8+10	النتيجة
50	50	خصوم جارية
170		مجموع الخصوم

إعداد حساب النتائج المجمع بطريقة التكافؤ:

التجميع بطريقة التكافؤ		البيان
المبالغ المجمعة	المبالغ الجزئية	
210		الإيرادات
(200)		الأعباء
8	$(0,4 \times 20)$	نتيجة الوضع تحت المعادلة
18		النتيجة

عن أستاذ المقياس:

الدكتور صراوي مراد