

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

المحاضرة الخامسة: إلغاء العمليات والحسابات المتبادلة بين شركات المجمع:

من أجل عرض القوائم المالية المجمعة للوضعية المالية للمجمع وشركاته، وعمليات المجمع اتجاه الخارج، يجب إلغاء العمليات والحسابات والأرباح الداخلية، الإيرادات والمصاريف داخل المجمع كليا، أو جزئيا، وذلك حسب طريقة التجميع المستعملة، ومثال ذلك: المبيعات بين شركات المجمع للمخزونات أو التثبيبات، حيث أن مثل هذه العمليات قد تؤدي إلى تحقيق أرباح أو خسائر أو إيرادات أو مصاريف في حقيقتها غير محققة، إذا تم النظر إلى هذه الشركات كوحدة واحدة، حيث لم تحدث هذه الأرباح أو الخسائر نتيجة للتعامل مع أطراف خارجية عن المجمع، ومن شأن هذا الإجراء أن يؤدي إلى تضخيم الأصول والأعباء والإيرادات والأرباح بما لم يتحقق.

ملاحظة: في إطار إلغاء الحسابات، العمليات والأرباح الداخلية، قد تكون هناك ضرورة لتسجيل ضرائب مؤجلة (أصول أو خصوم) نتيجة الاختلاف الزمني بين تاريخ تسجيل العبء أو الإيراد محاسبيا وتاريخ التصريح به جباثيا. وعلى هذا، سنتعرض إلى للضرائب المؤجلة، لكن دون التعمق في الموضوع.

تعديل الحسابات المتبادلة بين شركات المجمع:

الشركات في نفس المجمع لديها حسابات متبادلة (مشتريات أو مبيعات؛ زبائن أو موردين، قروض أو اقتراض)، والتي لا تكون دوما أرصدها متساوية، ولإجراء عمليات إلغاء الحسابات والأرصدة المتبادلة، يجب معالجة هذه الاختلافات، وجعل هذه الحسابات متساوية، وهذا عندما توجد اختلافات عند اختيار الحسابات الفردية، فمن الضروري البحث عن الأصل وتسوية الوضعية، هذه الاختلافات تصحح على مستوى أرصدة الحسابات، سواء على وضعية البائع أو المشتري.

ويمكن أن تكون هذه الأسباب نتيجة ما يلي:

- التفاوت في تاريخ تسجيل العمليات المحاسبية؛
- الإختلاف في تاريخ إقفال الحسابات؛
- تسجيل فوائد منتظرة على القروض أو الاقتراض؛
- الأوراق التجارية المحسومة؛
- المنازعات القضائية؛
- الأخطاء المادية عند إحصاء العمليات والمبادلات الداخلية.

إلغاء العمليات غير المؤثرة في الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة: تقتصر العمليات غير المؤثرة في الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة فيما يلي:

1. الحسابات المتبادلة للحقوق والديون:

الحسابات المتبادلة للديون والحقوق، هي خصوصا حسابات الموردين والزبائن أوراق القبض وأوراق الدفع، قروض واقتراض، ومثال ذلك الحسابات المتبادلة بين الشركة الأم كمورد وفرعها كزبائن، حيث يتم الغاؤها من خلال تسجيل المحاسبي الموالي:

| N/12/31 | | | | |
|---------|--------|--|-----|-----|
| xxxxxx | xxxxxx | ح/ الموردین (الشركة الأم) ح/ الزبائن (الشركات الفرعية) إلغاء الحقوق والديون بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها | 411 | 401 |

2. الحسابات المتبادلة للأعباء والإيرادات:

الحسابات المتبادلة للأعباء والإيرادات هي في العادة حسابات متعلقة بالمشتريات والمبيعات، الفوائد والإيرادات المالية المنجزة عنها... إلخ، ويتم إلغاء هذه العمليات كما يلي:

| N/12/31 | | | | |
|---------|--------|--|----|----|
| xxxxxx | xxxxxx | ح/ المبيعات بضاعة (الشركة الأم) ح/ مشتريات بضاعة مخزنة (الشركات الفرعية) إلغاء العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها والمتعلقة بحسابات النتيجة | 60 | 70 |

مثال: تحصلت الشركة التابعة F1 خلال السنة المالية 2022 على قرض بقيمة 70.000 دج من الشركة D، حيث دفعت الشركة التابعة F1 خلال نفس الدورة المالية فوائد مالية بـ 6% (أي 70.000 دج × 0,06 = 4.200 دج)، وبافتراض أن نسبة مراقبة D للشركة التابعة F1 هي 60%.

وعليه يكون التسجيل المحاسبي لهذه العملية بين الشركة الأم وشركتها التابعة كما يلي:

| 2022/12/31 | | | | |
|------------|--------|--|-----|-----|
| 70.000 | 70.000 | ح/ ديون مرتبطة بمساهمات المجمع (F1) ح/ الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع (D) إلغاء الحقوق والديون المتبادلة بين الشركة الأم D والشركات التابعة لها F1 | 266 | 17 |
| 4.200 | 4.200 | ح/ إيرادات مالية (D) ح/ أعباء الفوائد (F1) إلغاء الإيرادات والأعباء المتبادلة بين الشركة الأم D والشركات التابعة لها F1 | 661 | 762 |

مثال تطبيقي:

تمتلك الشركة D نسبة 60% من شركة F1 وتمثلت العمليات المتبادلة بينهما خلال السنة الجارية 2022 فيما يلي:

- باعت الشركة D بضاعة للشركة F1 بقيمة 13.000 دج؛
- تضم قائمة الميزانية للشركة F1 ديون اتجاه المورد D تقدر بـ 30.000 دج؛
- منحت الشركة D قرضا للشركة F1 بقيمة 15.000 دج، والذي لم يتم تسديده بعد.

المطلوب: القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية في إطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي بتاريخ 2022/12/31.

- في حالة الاندماج الكلي؛
- في حالة الاندماج النسبي مع فرضية الشركة D تراقب F1 بنسبة 50%.

الحل النموذجي:

- إجراء القيود المحاسبية بتاريخ 2022/12/31 وذلك حسب طريقة التجميع الكلي:

| 2022/12/31 | | | | |
|------------|--------|--|-----|-----|
| 13.000 | 13.000 | حـ/ المبيعات بضاعة (D) حـ/ مشتريات بضاعة مباحة (F1) إلغاء العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها والمتعلقة بالشراء والبيع | 600 | 70 |
| 30.000 | 30.000 | حـ/ المورددين (F1) حـ/ الزبائن (D) إلغاء الحقوق والديون المتبادلة بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها | 411 | 401 |
| 15.000 | 15.000 | حـ/ ديون مرتبطة بمساهمات المجمع (F1) حـ/ الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع (D) إلغاء الحقوق والديون المتبادلة بين الشركة الأم D والشركات التابعة لها F1 | 266 | 17 |

- إجراء القيود المحاسبية بتاريخ 2022/12/31 وذلك حسب طريقة النسبي مع فرضية الشركة D تراقب F1 بنسبة 50%:

| 2022/12/31 | | | | |
|------------|--------|---|-----|-----|
| 6.500 | 6.500 | ح/ المبيعات بضاعة (D) (0,5 × 13.000) ح/ مشتريات بضاعة مباحة (F1) إلغاء العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها والمتعلقة بالشراء والبيع بنسبة 50% | 600 | 70 |
| 15.000 | 15.000 | ح/ الموردين (F1) (0,5 × 30.000) ح/ الزبائن (D) إلغاء الحقوق والديون المتبادلة بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها بنسبة 50% | 411 | 401 |
| 7.500 | 7.500 | ح/ ديون مرتبطة بمساهمات المجمع (F1) ح/ الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع (D) (0,5 × 15.000) إلغاء الحقوق والديون المتبادلة بين الشركة الأم D والشركات التابعة لها F1 بنسبة 50% | 266 | 17 |

الإلغاءات التي لها التأثير على النتيجة: تتمثل هذه الإلغاءات فيما يلي:

- الإلغاءات أو الاقصاءات المتعلقة بالأرباح الموزعة داخل المجمع؛
- الإلغاءات أو الاقصاءات المتعلقة بالهوامش المحققة في عملية بيع المخزون؛
- الإلغاءات أو الاقصاءات المتعلقة بالمؤونات الداخلية؛
- الإلغاءات أو الاقصاءات المتعلقة بفائض قيمة التنازل عن الأصول الثابتة.

بالنسبة لإلغاء الأرباح الموزعة داخل المجمع:

بالنسبة للأرباح الموزعة داخل المجمع لا تمثل زيادة في ثروة المجمع، وإنما هي عبارة عن تحويلات ما بين شركات المجمع، وبالتالي فهي تمثل نتائج تم الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية المجمعة للسنوات السابقة، ولذلك يتم استبعادها وتوضع ضمن الاحتياطات المجمعة.

مثال تطبيقي:

تمتلك الشركة D نسبة 60% من شركة F1، حيث حققت F1 خلال السنة 2022 نتيجة قدرت بـ 10.000 دج، وقامت بتوزيعها كلياً خلال السنة 2023، وتحصلت الشركة D على ما قيمته 6.000 دج كنواتج مالية خلال سنة 2023.

المطلوب: القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية في إطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي بتاريخ 2023/12/31.

الحل النموذجي:

| 2023/12/31 | | | | |
|------------|-------|---|-----|-----|
| 6.000 | 6.000 | ح/ منتجات المساهمات (D) | 106 | 761 |
| | | ح/ الاحتياطات المجمعة (D) | | |
| | | إلغاء العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها والمتعلقة بحسابات النتيجة | | |

إلغاء الهوامش المحققة في عملية بيع المخزون:

ينتج عن عملية بيع المخزون بين شركات المجمع هامش ربح يسجل في حساباتها الفردية، ولهذا يجب أن يلغى من حساب المخزون النهائي، ومن النتيجة والاحتياطات للشركة التي تقوم بعملية بيع المخزون. وبالتالي إذا كانت شركة تابعة للمجمع لها مخزون تم اقتناؤه من شركة أخرى تابعة للمجمع، وقد تم تسجيله بهامش ربح، فإن هذا الهامش يجب استبعاده، ما دام ذلك المخزون في حوزة المؤسسة المشتريّة، ولم يتم بيعه إلى خارج المجمع، ويتم إتباع الإجراءات التالية في استبعاد هذا الهامش:

- تعيين المخزون لدى المؤسسة المشتريّة؛
- تحديد معدل هامش الربح المطبق؛
- حساب قيمة الهامش للدورة الجارية والدورة السابقة؛
- التقييد المحاسبي لعمليات إلغاء هامش الربح على المخزون لدى البائع والمشتري، ويتم هذا حسب طريقة التجميع المتبعة:
- ✓ في طريقة التجميع الكلي: الإلغاء الإجمالي للهامش؛
- ✓ في طريقة التجميع النسبي: الإلغاء محدد بنسبة المساهمة؛
- ✓ في طريقة التكافؤ: الإلغاء يتم من أجل تقويم رأسمال الخاص ونتائج الشركات التي هي في وضع التكافؤ.

مثال تطبيقي:

باعت الشركة D خلال السنة المالية 2022 للشركة F1، 20 وحدة من منتوجها، وذلك بقيمة 1.000 دج لكل وحدة مباعة، حيث قدرت تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بـ 800.

المطلوب: القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية في إطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي بتاريخ 2022/12/31.

الحل النموذجي:

إلغاء الهامش الذي يحتويه مخزون آخر المدة لدى الشركة التابعة F1:

في حالة استعمال المجمع D طريقة الجرد المتناوب:

قيمة المنتجات المباعة بعد تطبيق هامش الربح = (20 وحدة × 1.000 دج وحدة) = 20.000 دج؛

قيمة المنتجات المباعة قبل تطبيق هامش الربح = (20 وحدة × 800 دج وحدة) = 16.000 دج؛

الفرق = (20.000 - 16.000) دج = 4000 دج؛ أي (20 وحدة × 200 دج وحدة) = 40.00 دج.

| 2022/12/31 | | | | |
|------------|-------|--|----|-----|
| 4.000 | 4.000 | ح/ تغيير المخزونات من المنتجات (D) ح/ المخزونات من البضائع (F1) إلغاء الهامش المحقق بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها | 30 | 724 |

في حالة استعمال المجمع D طريقة الجرد المستمر:

| 2022/12/31 | | | | |
|------------|-------|---|----|-----|
| 4.000 | 4.000 | ح/ المبيعات من المنتجات المصنعة (D) ح/ المخزونات من البضائع (F1) إلغاء الهامش المحقق بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها | 30 | 701 |

تسجيل الأثر الضريبي لهذه العملية:

| 2022/12/31 | | | | |
|------------|-----|---|-----|-----|
| 760 | 760 | ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول (D) ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول (D) (0,19 × 4.000) دج تسجيل الضرائب المؤجلة على الأصول | 692 | 133 |

مثال تطبيقي آخر:

خلال السنة المالية 2023 قامت الشركة F1، ببيع 12 وحدة من منتوجها الذي اشترته من الشركة D خلال السنة المالية المنصرمة 2022، وعملية البيع تمت لشركة لا تنتمي إلى شركات المجمع.

المطلوب: القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية في إطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي بتاريخ 2023/12/31.

الحل النموذجي:

1. إلغاء الهامش الذي يحتويه مخزون أول المدة لدى الشركة التابعة F1:

| 2023/12/31 | | | | |
|------------|-------|---|----|-----|
| 4.000 | 4.000 | ح/ الاحتياطات المجمعة (D) ح/ المخزونات من البضائع (F1) إلغاء الهامش المحقق بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها | 30 | 106 |

2. تسجيل الأثر الضريبي:

| 2023/12/31 | | | | |
|------------|-----|--|-----|-----|
| 760 | 760 | ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول (D) ح/ الاحتياطات المجمعة (D) (0, 19 × 4.000) دج تسجيل الضرائب المؤجلة على الأصول | 106 | 133 |

3. استعادة الهامش على المخزونات المباعة:

في حالة استعمال المجمع D طريقة الجرد المتناوب:

| 2023/12/31 | | | | |
|------------|-------|--|-----|----|
| 2.400 | 2.400 | ح/ المخزونات من البضائع (F1) ح/ تغيرات المخزونات (D) 4.000 دج - (8 × 200) = 2.400 دج أو 12 وحدة × 200 دج استعادة الهامش المحقق بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها على المخزونات المباعة | 603 | 30 |

في حالة استعمال المجمع D طريقة الجرد المستمر:

| 2023/12/31 | | | | |
|------------|-------|--|-----|----|
| 2.400 | 2.400 | ح/ المخزونات من البضائع (F1) ح/ المبيعات من المنتجات المصنعة (D) 4.000 دج - (8 × 200) = 2.400 دج استعادة الهامش المحقق بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها على المخزونات المباعة | 701 | 30 |

4. تسجيل الأثر الضريبي:

| 2023/12/31 | | | | |
|------------|-----|------------------------------------|-----|-----|
| 456 | 456 | حـ/ الضرائب المؤجلة على الخصوم (D) | 134 | 693 |
| | | حـ/ الضرائب المؤجلة على الخصوم (D) | | |
| | | (0,19 × 2.400) دج | | |
| | | تسجيل الضرائب المؤجلة على الخصوم | | |

إلغاء المؤونات الداخلية في المجمع:

في العادة تقوم الشركات بتكوين مؤونات لمواجهة أخطار محتملة، ويمكن أن تقوم الشركات المجمع بتكوين هذه المؤونات لمواجهة أخطار وخسائر محتملة في المستقبل، من جراء إبرام معاملات مع شركات أخرى من نفس شركات المجمع، لذا يستلزم أن تلغى الأعباء والخسائر من الحسابات المجمعة.

ولذلك فإن عملية تجميع الحسابات تستوجب إلغاء هذه الأعباء والخسائر، سواء كانت مؤونات تدني في قيمة المدينون (الزبائن) أو مؤونة الأخطار والخسائر المحتملة (في البضائع... إلخ).

مثال تطبيقي آخر:

قامت الشركة D بتكوين مؤونة تدني في قيمة سنداتها في الشركة التابعة لها F1 وذلك خلال السنة المالية 2022.

المطلوب: القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية في إطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي بتاريخ 2022/12/31، أخذين بعين الاعتبار للجدول الموالي:

| مؤونة آخر الدورة المالية 2022 | مؤونة الدورة المالية 2022 | مؤونة أول المدة للدورة المالية 2022 | البيان |
|----------------------------------|------------------------------|--|---|
| 17.000 | 5.000 | 12.000 | مؤونة موجهة لتدني قيمة السندات في F1 |
| 8.000 | 8.000 | ----- | مؤونة تدني قيمة الحقوق في F1 |

الحل النموذجي:

| 2022/12/31 | | | | |
|------------|--------|---|-----|------|
| 12.000 | 12.000 | ح/ خسائر عن قيمة المساهمات في السندات (F1) ح/ المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة - العناصر المالية (D) إقصاء مؤونة المساهمات المالية الداخلية في المجمع | 686 | 2961 |
| 5.000 | 5.000 | ح/ خسائر عن قيمة المساهمات في السندات (F1) ح/ المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة - العناصر المالية (D) إقصاء مؤونة المساهمات المالية الداخلية في المجمع | 686 | 2961 |
| 8.000 | 8.000 | ح/ خسائر عن قيمة الزبائن في الشركة (F1) ح/ المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة - الأصول الجارية (D) إقصاء مؤونة الداخلية عن زبائن F1 | 686 | 4911 |

فائض قيمة التنازل عن الأصول الثابتة:

بالنسبة لفائض التنازل عن الأصول الثابتة، فيجب إلغاء القيم الموجبة، الناتجة من عملية التنازل عن هذه الأصول الثابتة، بين نفس الشركات التي تكون المجمع، وهذا عن طريق تسجيلها بقيمتها المحاسبية الصافية، وبالتالي إلغاء فائض القيمة المضاف من النتيجة والمحقق خلال الدورة، ويطبق الإقصاء حسب طريق التجميع، وهذا على النحو التالي:

- بالنسبة لطريقة التجميع الكلي: يجب أن يكون هناك إلغاء كلي؛
- بالنسبة لطريقة التجميع النسبي: يجب أن يكون هناك إلغاء محدد بنسبة المساهمة في رأسمال الشركة المكونة للمجمع؛
- بالنسبة لطريقة التكافؤ: يجب أن تكون هناك إقصاءات تتم من أجل تقديم رأس المال الخاص واحتياطات شركة المعنية.

ملاحظة: في حال وجود تنازل داخلي بين شركات المجمع والذي ينجم عنه خسارة في حسابات الشركة المتنازلة، يجب في هذه الحالة إلغاء الخسارة من حساباته.

عن أستاذ المقياس:

الدكتور صراوي مراد