

## الدرس الرابع: طرق توحيد الحسابات

حسب المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي فإن طرق توحيد الحسابات هي كالتالي:

أولاً: طريقة الدمج الكلي: تنطوي هذه الطريقة على ما يلي:

• دمج حسابات الشركة الدامجة مع عناصر حسابات الشركات المندمجة بعد إجراء التعديلات الممكنة؛

• توزيع حقوق الملكية والنتيجة بين مصالح الشركة الدامجة ومصالح المساهمين الآخرين أو الشركات الزميلة المسماة "حقوق الأقلية"؛

• الغاء المعاملات والحسابات بين الشركة الدامجة والشركات المندمجة.

ثانياً: طريقة الدمج النسبي: هي طريقة للتوحيد، كان منصوص على استخدامها من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية قبل التعديل الأخير لسنة 2013، والذي يخص الكيانات المشاركة والزميلة ولتطبيق هذه الطريقة يجب توافر مجموعة من الشروط أهمها وجود عقد يقضي أن كل القرارات المالية والتشغيلية تكون بصورة مشتركة. وتنطوي هذه الطريقة على ما يلي:

◆ يدمج في حسابات الشركة الدامجة الجزء الذي يمثل حصصه في حسابات الشركة المندمجة، بعد إجراء التعديلات اللازمة؛ ولاوجود لحقوق الأقلية؛

◆ حذف المعاملات والحسابات بين الشركة الدامجة ونسبياً والشركات الأخرى المدمجة.

ثالثاً: طريقة حقوق الملكية: عرفها المعيار المحاسبي الدولي (IAS28) المعدل سنة 2011 بأنها طريقة محاسبة يُثبت بموجبها الاستثمار - بشكل أولي - بالتكلفة ويُعدل بعد ذلك للتغير في حصة المنشأة المستثمرة في صافي أصول المنشأة المُستثمر فيها بعد الاستحواذ. ويتضمن ربح أو خسارة المنشأة المستثمرة حصتها في ربح أو خسارة المنشأة المُستثمر فيها ويتضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة لمستثمرة نصيبها من الدخل الشامل الآخر للمنشأة المُستثمر فيها. ويجب على المنشأة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشأة مستثمر فيها، أن تحاسب عن استثمارها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، باستثناء عندما يتأهل ذلك الاستثمار للإعفاء. ولا يلزم المنشأة أن تطبق طريقة حقوق الملكية على استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك إذا كانت المنشأة هي منشأة أم معفاة من إعداد القوائم المالية الموحدة، أو عندما ينطبق جميع ما يلي:

✱ المنشأة هي منشأة تابعة مملوكة - بشكل كامل - أو منشأة تابعة مملوكة - بشكل جزئي - لمنشأة أخرى، وأن ملاكها الآخرين، بما فيهم أولئك الذين - لولا ذلك - لم يكن ليكون لهم حق التصويت، تم إخطارهم عن عدم تطبيق المنشأة لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك؛

✱ لا تُتداول أدوات الدين أو حقوق الملكية للمنشأة في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق خارج سوق نظامية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛

✱ لم تودع المنشأة، أو ليست في سياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى، لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

يتم المحاسبة عن الشركات التي يكون للشركة الأم سلطة السيطرة عليها في السياسات المالية والتشغيلية كشركات تابعة. وعندما يكون لدى الشركة القدرة على ممارسة السيطرة المشتركة يتم المحاسبة عن المنشآت كمشاريع مشتركة، وعندما تمتلك المجموعة القدرة على ممارسة تأثير مهم يتم المحاسبة عنها كشركات زميلة. ويتم إدراج نتائج وموجودات ومطلوبات الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في البيانات المالية الموحدة باستخدام طريقة حقوق الملكية. والجدول الموالي يلخص ذلك.

جدول رقم 1: ملخص للمعالجة المحاسبية للاستثمارات في الأصول المالية

التأثير	الأصول المالية	الشركات الزميلة	دمج الأعمال	المشاريع المشتركة
التأثير	غير مؤثر	تأثير هام	مسيطر	سيطرة مشتركة
نسبة الحقوق الفائزة النموذجية	أقل من 20%	من 20% إلى 50% أو مؤشرات أخرى للسيطرة	أكثر من 50%	سيطرة مشتركة
التقارير المالية السابقة (قبل سريان المعيار الدولي للتقارير المالية 9)	تم تصنيفها على أنها: • محتفظ بها حتى الاستحقاق • متاحة للبيع • المحتفظ بها للمتاجرة أو المصنفة بالقيمة عادلة • القروض والمدينون	طريقة حقوق الملكية	الدمج الكلي (التجميع الكلي)	طريقة حقوق الملكية أو التوحيد النسبي
المعايير الدولية للتقارير المالية السابقة المعمول بها	IAS 39	IAS 28	IAS 27	IAS 31 (المعوض بـ IFRS 11)
التقارير المالية الجديدة (بعد تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية 9)	تصنف على كما يلي: • بالقيمة العادلة في الربح أو الخسارة • بالقيمة العادلة في الدخل الشامل • بالتكلفة المهلكة	طريقة حقوق الملكية	الدمج (طريقة التجميع الكلي)	طريقة حقوق الملكية

IFRS 11	IAS 27	IAS 28	IFRS 9	المعايير الدولية
IFRS 12	IFRS 3			للتقارير المالية
IAS 28	IFRS10			الجديدة المعمول بها

أما في الجزائر فيتم توحيد حسابات المجمع حسب نسبة التبعية، بإدماج إجمالي أو إدماج نسبي أو بطريقة التكافؤ طبقاً للكيفيات الآتية:

أولاً: طريقة الإدماج الإجمالي: تجمع حسابات الشركات التي هي تحت رقابة الشركة القابضة دون سواها حسب مفهوم المادة 731 من الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 28 رجب عام 1417 الموافق 9 ديسمبر سنة 1996 بطريقة الإدماج الإجمالي. وتعتمد طريقة الإدماج الإجمالي على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة محل الميزانية ولنتائج الشركات المجموعة المعنية لإعداد ميزانية واحدة وجدول واحد لحسابات نتائج للمجمع. وتسجل الفوائد المرتبطة بالمساهمات خارج المجمع في الشركات المراقبة ضمن خصوم الميزانية المجمعة. كما تقصى كل من الحقوق والديون والتكاليف والمنتجات والأرباح على المخزونات داخل المجمع وأرباح الأسهم المتحصل عليها من الشركات الفرعية لفائدة الشركة القابضة المعنية، من الحسابات المجمعة للمجمع إلا إذا كانت مبالغها غير معتبرة.

ثانياً: طريقة الإدماج النسبي: إن حسابات الشركات التي تراقب بعدد محدد من الشركاء أو المساهمين حيث تنجم القرارات عن اتفاق مشترك، تجمع حسب طريقة الإدماج النسبي. وتعتمد طريقة الإدماج النسبي وفقاً لنسبة المساهمة المحصل عليها على إحلال حسابات سندات المساهمة للشركة القابضة محل حسابات الميزانية والنتائج للشركات المجموعة وإعداد ميزانية واحدة وجدول واحد لحسابات نتائج المجمع.

ثالثاً: طريقة التكافؤ: تعتمد طريقة التكافؤ على إحلال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة القابضة محل حصتها في الأموال الخاصة بما فيها نتيجة السنة المالية للشركات التي وضعت محل التكافؤ.

توضع حسابات الشركات محل التكافؤ في حالة ما إذا كان للشركة المجموعة تأثير بارز وهذا بحيازة مباشرة أو غير مباشرة لقسط يعادل على الأقل خمس (5/1) حقوق التصويت. تجمع المساهمات التي يكون غرضها مالياً محضاً حسب طريقة التكافؤ.

بينما نجد أن النظام المحاسبي المالي قد تطرق إلى طرق التوحيد التالية:

أولاً: طريقة التكامل الشامل: تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة تبعاً لطريقة التكامل الشامل. تتمثل هذه الطريقة فيما يلي:

للح في الميزانية:الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج؛

للح في حساب النتائج: إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع. تأخذ الكشوف المالية في الحسبان مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

ثانيا: طريقة الإدماج النسبي: عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو أصول عديدة، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يدرج في الحسابات قسما من الأصول والخصوم زيادة على حصته من المنتوجات والأعباء. وعندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل من المشاركين مساهمة، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والمنتوجات وتدفقات الخزينة في الكيان المشارك.

ثالثا: طريقة المعادلة: تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة التي تتمثل في:

- على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:

\*إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات؛

\*احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.

- على مستوى حساب النتائج المدمج:

\*يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك؛

\*الأخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.