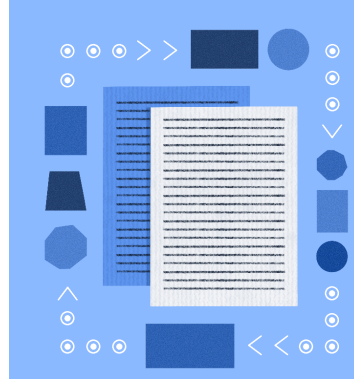


المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميله  
السنة الجامعية: 2024-2023 السداسي 2

## اسم المادة: محاسبة الشركات المعمقة 2

### الدرس 3: المعالجة المحاسبية لطرق توحيد الحسابات



| الأساتذة المسؤولين |        |                   |                             |
|--------------------|--------|-------------------|-----------------------------|
| الاسم واللقب       | الرتبة | المعهد            | البريد الإلكتروني           |
| ضافري ريمة         | MAB    | العلوم الاقتصادية | dafri.r@centre-univ-mila.dz |

| الطلبة المعنيين   |                          |         |               |
|-------------------|--------------------------|---------|---------------|
| المعهد            | القسم                    | السنة   | التخصص        |
| العلوم الاقتصادية | العلوم المالية والمحاسبة | ماستر 1 | محاسبة ومالية |

### أهداف الدرس

- سيتمكن الطالب بعد هذا الدرس من تجميع كل من ميزانية وحساب نتائج الشركة الأم والشركات الزميلة والشركات الشقيقة حسب طرق التوحيد الثلاث.

## مقدمة

كما تعرضنا له في الدرس السابق، توجد ثلاث طرق رئيسية لتوحيد الحسابات:

## أولاً: طريقة التوحيد الكامل (التجميع الكامل)

تستخدم هذه الطريقة عندما تمتلك الشركة الأم حصة أغلبية (أكثر من 50٪) في شركة تابعة، أو تراقبها مراقبة حصرية، وبموجب هذه الطريقة، يتم توحيد الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف للشركة (أو الشركات) التابعة مع تلك الخاصة بالشركة الأم خطوة بخطوة، ويتم إظهار أي حصص أقلية في الشركة التابعة بشكل منفصل في القوائم المالية الموحدة.

## ثانياً: طريقة التوحيد النسبي (التجميع الجزئي)

تستخدم هذه الطريقة عندما تمتلك الشركة الأم مراقبة مشتركة على كيان خاضع لسيطرة مشتركة (مثل مشروع مشترك)، بموجب هذه الطريقة، تقوم الشركة الأم بتوحيد حصتها النسبية من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات للكيان الخاضع للسيطرة المشتركة.

ثالثاً: طريقة التكافؤ (طريقة حقوق الملكية / طريقة المعادلة)

تستخدم هذه الطريقة عندما تكون للشركة الأم تأثير هام (نفوذ معتبر) على شركة زميلة (تمتلك عادةً ما بين 20٪ و 50٪ من أسهم التصويت)، وبموجب هذه الطريقة، تقوم الشركة الأم في البداية بتسجيل الاستثمار بالتكلفة، ثم تعدل القيمة الدفترية للاستثمار لحصتها من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة بعد تاريخ الاستحواذ.

وفيما يلي تفصيل المعالجة المحاسبية لكل طريقة:

## 1- طريقة التوحيد الكامل

وتشمل الخطوات التالية:

- إلغاء الحسابات المتبادلة (نتناوله في الدرس رقم 5)؛
- الدمج الكلي لعناصر الميزانية والنتيجة للشركة التابعة في حسابات الشركة الأم بعد إجراء أي عمليات إعادة معالجة محتملة؛
- إلغاء سندات مساهمة الشركة الأم في الشركة التابعة، وتحديد حصة الأقلية (الحقوق غير المسيطرة)؛
- عرض القوائم المالية الموحدة.

## مثال تطبيقي

تمتلك الشركة M مساهمة نسبتها 80% في الشركة F، وتمارس عليها مراقبة حصرية، كما لا توجد أي عمليات متبادلة بين الشركتين، ولا حاجة لإجراء أي عمليات إعادة معالجة.

فيما يلي الميزانيتان المبسطتان وحسابي النتائج المبسطين للشركتين M و F:

الوحدة: 1000 دج

| الأصول         | M    | F    | الخصوم     | M    | F    |
|----------------|------|------|------------|------|------|
| الأصول المادية | 1760 | 1000 | رأس المال  | 600  | 300  |
| سندات المساهمة | 240  | /    | الاحتياطات | 200  | 100  |
|                |      |      | النتيجة    | 100  | 50   |
|                |      |      | الديون     | 1100 | 550  |
| المجموع        | 2000 | 1000 | المجموع    | 2000 | 1000 |

حساب النتائج المبسط (الوحدة 1000 دج).

| النواتج     | M   | F   | الأعباء          | M   | F   |
|-------------|-----|-----|------------------|-----|-----|
| رقم الأعمال | 550 | 325 | أعباء المستخدمين | 200 | 100 |
| إعانات أخرى | 100 | 90  | أعباء الفوائد    | 150 | 50  |
| نواتج أخرى  | 100 | 50  | أعباء مالية أخرى | 40  | 15  |
|             |     |     | أعباء أخرى       | 260 | 250 |
|             |     |     | النتيجة          | 100 | 50  |
| المجموع     | 750 | 465 | المجموع          | 750 | 465 |

أولاً: تجميع حسابات الميزانية

الخطوة الأولى: جمع الميزانيتين المحاسبتين

| الأصول         | M    | F    | المجموع | الخصوم      | M    | F    | المجموع |
|----------------|------|------|---------|-------------|------|------|---------|
| الأصول المادية | 1760 | 1000 | 2760    | رأس المال   | 600  | 300  | 900     |
| سندات المساهمة | 240  | /    | 240     | الاحتياطيات | 200  | 100  | 300     |
|                |      |      |         | النتيجة     | 100  | 50   | 150     |
|                |      |      |         | الديون      | 1100 | 550  | 1650    |
| المجموع        | 2000 | 1000 | 3000    | المجموع     | 2000 | 1000 | 3000    |

الخطوة الثانية: حساب حصة المجمع وحصة حقوق الأقلية وإلغاء سندات المساهمة في F:

| البيان      | حصة المجمع                           | حقوق الأقلية          |
|-------------|--------------------------------------|-----------------------|
| رأس المال   | $600 + (0.8 \times 300) - 240 = 600$ | $300 \times 0.2 = 60$ |
| الاحتياطيات | $200 + (0.8 \times 100) = 280$       | $100 \times 0.2 = 20$ |
| النتيجة     | $100 + (0.8 \times 50) = 140$        | $50 \times 0.2 = 10$  |
|             | مجموع حقوق الأقلية                   | 90                    |

الخطوة الثالثة: إحلل سندات المساهمة وتكوين الميزانية المجمعة:

| الأصول         | المبالغ | الخصوم       | المبالغ |
|----------------|---------|--------------|---------|
| الأصول المادية | 2760    | رأس المال    | 600     |
|                |         | الاحتياطيات  | 280     |
|                |         | النتيجة      | 140     |
|                |         | حقوق الأقلية | 90      |
|                |         | الديون       | 1650    |
| المجموع        | 2760    | المجموع      | 2760    |

ثانياً: تجميع حسابات النتائج

الخطوة الأولى: جمع حسابي النتائج

| النواتج     | M   | F   | المجموع | الأعباء          | M   | F   | المجموع |
|-------------|-----|-----|---------|------------------|-----|-----|---------|
| رقم الأعمال | 550 | 325 | 875     | أعباء المستخدمين | 200 | 100 | 300     |
| إعانات أخرى | 100 | 90  | 190     | أعباء الفوائد    | 150 | 50  | 200     |
| نواتج أخرى  | 100 | 50  | 150     | أعباء مالية أخرى | 40  | 15  | 55      |
|             |     |     |         | أعباء أخرى       | 260 | 250 | 510     |
|             |     |     |         | النتيجة          | 100 | 50  | 150     |
| المجموع     | 750 | 465 | 1215    | المجموع          | 750 | 465 | 1215    |

الخطوة الثانية: تكوين حساب النتائج المجمع

| النواتج     | المبالغ | الأعباء          | المبالغ |
|-------------|---------|------------------|---------|
| رقم الأعمال | 875     | أعباء المستخدمين | 300     |
| إعانات أخرى | 190     | أعباء الفوائد    | 200     |
| نواتج أخرى  | 150     | أعباء مالية أخرى | 55      |
|             |         | أعباء أخرى       | 510     |
|             |         | النتيجة          | 150     |
|             |         | حصة المجمع       | 140     |
|             |         | حصة الأقلية      | 10      |
| المجموع     | 1215    | المجموع          | 1215    |

## 2- طريقة التوحيد النسبي (الجزئي)

وتشمل الخطوات التالية:

- إلغاء الحسابات المتبادلة (نتناوله في الدرس رقم 5)؛
- الدمج الجزئي لعناصر الميزانية والنتيجة للشركة التابعة حسب نسبة المساهمة في حسابات الشركة الأم بعد إجراء أي عمليات إعادة معالجة محتملة؛
- إلغاء سندات مساهمة الشركة الأم في الشركة التابعة؛
- إظهار حقوق المجمع في الاحتياطات والنتائج دون إظهار حصة الأقلية خارج المجمع؛
- عرض القوائم المالية الموحدة.

## مثال تطبيقي

- نأخذ نفس المثال السابق ونفترض أن الشركة M تمتلك 25% من سندات المساهمة للشركة F ( $0.25 \times 300 = 75$ ) وتشارك في مراقبتها مع 3 شركات أخرى (لموازنة ميزانية الشركة M التي تختل بعد تغيير قيمة سندات المساهمة في F في المثال، نفترض أن قيمة الديون كانت 935) لتصبح ميزانية M كالتالي:

| الأصول         | المبلغ | الخصوم     | المبلغ |
|----------------|--------|------------|--------|
| الأصول المادية | 1760   | رأس المال  | 600    |
| سندات المساهمة | 75     | الاحتياطات | 200    |
|                |        | النتيجة    | 100    |
|                |        | الديون     | 935    |
| المجموع        | 1835   | المجموع    | 1825   |

أولاً: تجميع حسابات الميزانية

الخطوة الأولى: جمع الميزانيتين المحاسبتين

| الأصول         | M    | F (25%) | المجموع | الخصوم     | M    | F (25%) | المجموع |
|----------------|------|---------|---------|------------|------|---------|---------|
| الأصول المادية | 1760 | 250     | 2010    | رأس المال  | 600  | 75      | 675     |
| سندات المساهمة | 75   | /       | 75      | الاحتياطات | 200  | 25      | 225     |
|                |      |         |         | النتيجة    | 100  | 12.5    | 112.5   |
|                |      |         |         | الديون     | 935  | 137.5   | 1072.5  |
| المجموع        | 1835 | 250     | 2085    | المجموع    | 1825 | 250     | 2085    |

الخطوة الثانية: إلغاء سندات مساهمة الشركة الأم في الشركة التابعة:

يمكن اختصار هذه الخطوة في القيد المحاسبي التالي:

من ح/101: رأس المال 75

إلى ح/261: سندات المساهمة 75

الخطوة الثالثة: عرض الميزانية المجمعة:

| الأصول         | المجموع | الخصوم     | المجموع |
|----------------|---------|------------|---------|
| الأصول المادية | 2010    | رأس المال  | 600     |
|                |         | الاحتياطات | 225     |
|                |         | النتيجة    | 112.5   |
|                |         | الديون     | 1072.5  |
| المجموع        | 2010    | المجموع    | 2010    |

ثانياً: تجميع حسابات النتائج  
الخطوة الأولى: جمع حسابي النتائج

| النواتج     | M   | F (25%) | المجموع | الأعباء          | M   | F (25%) | المجموع |
|-------------|-----|---------|---------|------------------|-----|---------|---------|
| رقم الأعمال | 550 | 81.25   | 631.25  | أعباء المستخدمين | 200 | 25      | 225     |
| إعانات أخرى | 100 | 22.5    | 122.5   | أعباء الفوائد    | 150 | 12.5    | 162.5   |
| نواتج أخرى  | 100 | 12.5    | 112.5   | أعباء مالية أخرى | 40  | 3.75    | 43.75   |
|             |     |         |         | أعباء أخرى       | 260 | 62.5    | 322.5   |
|             |     |         |         | النتيجة          | 100 | 12.5    | 112.5   |
| المجموع     | 750 | 116.25  | 866.25  | المجموع          | 750 | 116.25  | 866.25  |

الخطوة الثانية: تكوين حساب النتائج المجمع

| النواتج     | المبلغ | الأعباء          | المبلغ |
|-------------|--------|------------------|--------|
| رقم الأعمال | 631.25 | أعباء المستخدمين | 225    |
| إعانات أخرى | 122.5  | أعباء الفوائد    | 162.5  |
| نواتج أخرى  | 112.5  | أعباء مالية أخرى | 43.75  |
|             |        | أعباء أخرى       | 322.5  |
|             |        | النتيجة          | 112.5  |
| المجموع     | 866.25 | المجموع          | 866.25 |

3- طريقة التكافؤ (طريقة المعادلة)

تتضمن هذه الطريقة إعادة تقييم سندات المساهمة التي تمتلكها الشركة الأم واستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافؤها في صافي المركز المالي للشركة الشقيقة.

مثال تطبيقي:

- نأخذ نفس المثال السابق ونفترض أن الشركة M تمتلك 25% من سندات المساهمة للشركة F ( $0.25 \times 300 = 75$ ) وتمارس عليها تأثيراً هاماً (لموازنة ميزانية الشركة M التي تختل بعد تغيير قيمة سندات المساهمة في F في المثال، نفترض أن قيمة الديون كانت 935).

أولاً: تجميع حسابات الميزانية

الخطوة الأولى: إعادة تقييم سندات مساهمة M في F:

حصة الشركة M من الأموال الخاصة للشركة F في:  $0.25 (300 + 100 + 50) = 112.5$  (وهي القيمة التي تظهر بها سندات المساهمة في الميزانية الموحدة).

حيث: قيمة الاكتتاب = 75 =

حصة M في الاحتياطات =  $100 \times 0.25 = 25$

حصة M في النتيجة =  $50 \times 0.25 = 12.5$

فارق المعادلة (ح/107) =  $25 + 12.5 = 37.5$

الخطوة الثانية: عرض الميزانية الموحدة:

| الأصول         | M      | الخصوم        | المجموع |
|----------------|--------|---------------|---------|
| الأصول المادية | 1760   | رأس المال     | 600     |
| سندات المساهمة | 112.5  | الاحتياطات    | 200     |
|                |        | فارق المعادلة | 37.5    |
|                |        | النتيجة       | 100     |
|                |        | الديون        | 935     |
| المجموع        | 1872.5 | المجموع       | 1872.5  |

## ثانيا: تجميع حسابات النتائج

| المبلغ | الأعباء          | المبلغ | النواتج                  |
|--------|------------------|--------|--------------------------|
| 200    | أعباء المستخدمين | 550    | رقم الأعمال              |
| 150    | أعباء الفوائد    | 100    | إعانات أخرى              |
| 40     | أعباء مالية أخرى | 100    | نواتج أخرى               |
| 260    | أعباء أخرى       | 12.5   | حصة نتيجة الوضع بالتكافؤ |
| 112.5  | النتيجة المجمعة  |        |                          |
| 762.5  | المجموع          | 762.5  | المجموع                  |