



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

## اسم المادة: محاسبة الشركات المعمقة 2

الدرس 4: عمليات إعادة المعالجة المتعلقة بتوحيد الحسابات



الأستاذة المسؤولة			
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 معالجة حسابات الشركات الداخلة في نطاق التجميع وجعلها متجانسة.

## مقدمة

قبل توحيد الحسابات، يجب إعادة هيكلة حسابات الشركات المتحدة (الشركة الأم، الشركات التابعة، المشاريع المشتركة إذا كانت موجودة) لجعلها متجانسة، ويتطلب ذلك أن يتم تحديد خطة محاسبية للتوحيد وتحدد قواعد وطرق للتقييم والتصنيف على مستوى الحسابات الموحدة، وتحديد تاريخ إغلاق الحسابات لجميع الشركات الموحدة.

تهدف عمليات إعادة المعالجة إلى جعل حسابات مختلف الشركات الداخلة في نطاق التجميع متجانسة قبل توحيدها، وذلك بما يتوافق والأساليب والمبادئ المحاسبية التي يحددها المجمع، وتخضع جميع الشركات المعنية بالتجميع إلى عمليات إعادة المعالجة، سواء تعلق الأمر بالتجميع الكلي، أو النسبي، أو عن طريق التكافؤ، ومع ذلك، في الحالة الأخيرة، قد يكون من الصعب أحياناً الحصول على المعلومات المتعلقة بإعادة الترتيب المعالجة في شركة تخضع للرقابة المشتركة، خاصة إذا كانت أجنبية، لأن المجمع لا يمتلك المراقبة الحصرية عليها.

عادةً ما تُجرى أعمال إعادة المعالجة من قبل الشركات التابعة، غير أنه يمكن لقسم المحاسبة في الشركة الأم أن يتولى ذلك أيضًا، ويتوقف ذلك بالدرجة الأولى على هيكل وتنظيم المجمع.

## مراحل عملية إعادة المعالجة

## 1- مرحلة تجانس المعطيات

يقصد بمرحلة التجانس الخطوة التي تتضمن إيجاد ترابط وتوافق للبيانات المالية داخل المجموعة، حيث أن الشركات الداخلة في نطاق التجميع يمكن أن تختلف من نواحي: الشكل القانوني، مجال النشاط، بلد الإقامة، نمط الخضوع الضريبي، وغيرها، ويمكن أن يكون لكل هذه العوامل تأثير مباشر أو غير مباشر على قواعد التقييم والعرض المستخدمة في إعداد القوائم المالية، لذلك، من الضروري جعل حسابات الشركات المجموعة متجانسة من ناحية أساليب العرض والتقييم قبل بداية عملية التجميع، لتكون قابلة للتوحيد.

وتشمل مرحلة تجانس المعطيات: تاريخ إقفال القوائم المالية، وتوحيد طرق التقييم والعرض، وتحويل حسابات المؤسسات الأجنبية.

## 1-1- تاريخ إقفال القوائم المالية

يجب أن يكون للقوائم المالية الفردية للشركات الداخلة نطاق التجميع والقوائم المالية الموحدة نفس تاريخ الإقفال، وفي حالة وجود اختلاف، ينبغي على الشركة التابعة إعداد قوائم مالية إضافية خاصة بعملية إعداد القوائم المالية المجموعة بنفس تاريخ إقفال هذه الأخيرة.

عندما لا يوجد مجال لإعداد قوائم مالية إضافية من طرف الشركة التابعة، ينبغي الأخذ في الحسبان تعديل آثار العمليات والأحداث الهامة بين تاريخ إقفال القوائم المالية للشركة التابعة، وتاريخ إقفال القوائم المالية المجموعة، كما يجب ألا يتعدى الفرق بين التاريخين مدة شهرين.

## 1-2- توحيد طرق التقييم والعرض

ويمكن تصنيف عمليات إعادة المعالجة الخاصة بتوحيد طرق التقييم والعرض إلى عمليات اقتصادية وعمليات تقنية حيث:

## أولاً: العمليات الاقتصادية

تهدف إلى توحيد طرق التقييم، أي جعل البيانات المالية صادقة، تشمل بشكل رئيسي:

- تقييم الأصول الثابتة؛
- طرق ومدة الاستهلاك؛
- تقييم المخزون؛
- المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي؛
- المعالجة المحاسبية لسندات المساهمة.

## ثانيًا: العمليات التقنية

تهدف إلى القضاء على التكرارات، وتشمل بشكل رئيسي:

## - إعادة معالجة المؤونات:

ويتعلق الأمر بإعادة معالجة المؤونات المسجلة على مستوى الشركات التابعة للمجمع، حيث أن الإبقاء عليها يعني أن المجمع يعتبرها مؤونات على نفسها، وهو أمر لا معنى له، وتتمثل عملية إعادة المعالجة في جعل حساب المؤونة مدينا أمام إما حساب النتيجة (المؤونات المخصصة خلال الدورة) أو مع حساب الاحتياطات (المؤونات المخصصة خلال دورات سابقة).

تؤدي هذه التسجيلات المحاسبية إما إلى زيادة قاعدة الضريبة للدورة (لأننا نجعل حساب المؤونة مدينا) أو إلى زيادة قاعدة الضريبة للفترات السابقة (لأننا نجعل حساب الاحتياطات دائئا)، وتؤدي، في كلتا الحالتين، إلى تسجيل ضريبة مؤجلة.

## - إعادة معالجة الأرباح الموزعة من الشركات الداخلة في المجمع:

عملية إعادة المعالجة هذه ضرورية لأنه من غير المعقول ترك هذه الأرباح تظهر كإيرادات مالية، في حين أنها تمثل نتائج سابقة تم عرضها في القوائم المالية الموحدة، كما أن توزيعات الأرباح داخل المجمع لا تؤثر على الوضعية المالية الصافية للمجمع.

ويتم تسجيل عملية إعادة المعالجة للأرباح الموزعة على مستوى الشركة التي تلقت الأرباح عن طريق جعل حساب "إيرادات مالية" دائئا وجعل حساب الاحتياطات مدينا.

وفي النهاية، يتعلق الأمر هنا بإعادة تصنيف النتيجة إلى احتياطات، وبالتالي فإن هذه الكتابة لا تؤدي إلى ظهور ضريبة مؤجلة لأنه لا تنتج عنها فروق مؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية.

وبالنسبة لعمليات إعادة المعالجة التقنية الأخرى التي تؤثر على عدة شركات، فيتم تسجيلها على مستوى المصلحة المركزية للتوحيد، مثل الأرباح الداخلية المدرجة في المخزونات، وفوائض أو نواقص القيم الناتجة عن بيع الأصول داخل المجموعة، وتعد عمليات إعادة المعالجة هذه جزءا من مرحلة إلغاء العمليات المتبادلة.

## 3-1- تحويل البيانات المالية المعبر عنها بالعملة الأجنبية

قد يحدث أن تكون إحدى الشركات التي يجب توحيدها شركة أجنبية، وفي هذه الحالة يتعين تحويل حساباتها بشكل صحيح قبل توحيدها، وذلك بغض النظر عن الأسلوب المتبع في التوحيد.

يُفصل معيار المحاسبة الدولي IAS21 في تحويل البيانات المالية للمؤسسات الأجنبية في إطار عملية التجميع المحاسبي كما يلي:

فيما يتعلق بالأنشطة التي تقوم بها الشركة التابعة بشكل مستقل، يتم تحويلها إلى عملة المجمع وفقاً للإجراءات التالية:

- أ) يجب تحويل الأصول والخصوم للشركة الأجنبية، سواء النقدية وغير النقدية، بسعر الإقفال في تاريخ الميزانية؛  
 ب) يجب تحويل عناصر الإيرادات والأعباء للشركة الأجنبية بسعر الصرف في تاريخ حدوث المعاملات؛  
 ت) يجب تسجيل جميع فروقات الصرف الناتجة عن ذلك في حساب خاص في الأموال الخاصة (حقوق الملكية) إلى غاية خروج الاستثمار الصافي، حيث تدرج حينها تلك الفوارق حينها في حسابات النتائج كناتج أو أعباء.

أما النظام المحاسبي المالي، فقد حدد كيفية تحويل حسابات الشركات الأجنبية التي هي في شكل فروع فقط، وتتمثل المتطلبات التي جاء بها في نفس متطلبات IAS 21 مع إضافة إمكانية اعتماد سعر صرف متوسط أو تقريبي في حالة تحويل الإيرادات والمصاريف.

ملاحظة 

العناصر التي تظهر في كل من الميزانية وحساب النتائج (الاهتلاكات والمؤونات) يتم تحويلها وفقاً للسعر المستخدم لتحويل هذه العناصر في الميزانية.

ويمكن تلخيص هذه المعالجات كما يلي:

عناصر القوائم المالية	سعر الصرف المستخدم للتحويل
الأعباء	سعر الصرف في تاريخ حدوث المعاملات أو سعر الصرف المتوسط للدورة ما عدا: الاهتلاكات والمؤونات: سعر الإقفال في تاريخ الميزانية
النواتج	سعر الصرف في تاريخ حدوث المعاملات أو سعر الصرف المتوسط للدورة
الأموال الخاصة خارج النتيجة	سعر الصرف التاريخي (سعر الصرف في تاريخ إقفال الدورة السابقة)
الأصول والخصوم غير النقدية للميزانية	سعر الإقفال في تاريخ الميزانية
الأصول والخصوم النقدية للميزانية	سعر الإقفال في تاريخ الميزانية

## مثال تطبيقي

تساهم الشركة M بنسبة 80% في الشركة F، حيث أن الشركة F تقع في بلد أجنبي وتتعامل بعملة الدولار.  
إذا علمت أن:

سعر الصرف في 12/31 / ن-1 : 1 : \$1 = 130 دج

سعر الصرف في 12/31 / ن : 1 : \$1 = 122 دج

سعر الصرف المتوسط للدورة ن : 1 : \$1 = 126 دج

وفيما يلي القوائم المالية للشركة F بتاريخ 12/31/ن:

الميزانية المبسطة (الوحدة \$ 1000)

الأصول	السنة ن	السنة ن-1	الخصوم	السنة ن	السنة ن-1
أصول ثابتة	700	800	أموال خاصة	900	900
مخزونات	120	150	النتيجة	80	
أصول متداولة أخرى	470	300	الديون	310	350
المجموع	1290	1250	المجموع	1290	1250

حساب النتائج المبسط (الوحدة \$ 1000).

النواتج	المبالغ	الأعباء	المبالغ
نواتج مختلفة	5000	أعباء أخرى	4790
		مخصصات الاهتلاكات	100
		تغير المخزونات	30
		النتيجة	80
المجموع	5000	المجموع	5000

المطلوب: تحويل عناصر القوائم المالية للشركة F بتاريخ 12/31/ن

الحل:

أولا: تحويل عناصر حساب النتائج

النواتج	المبالغ \$	سعر الصرف	المبالغ دج	الأعباء	المبالغ دج	سعر الصرف	المبالغ \$
نواتج مختلفة	5000	126	630000	أعباء أخرى	4790	126	603540
				مخصصات الاهتلاكات	100	122	12200
				تغير المخزونات	30	126	3780
				النتيجة	80		10480
المجموع	5000		630000	المجموع	5000		630000

## ثانيا: تحويل عناصر حسابات الميزانية

الأصول	المبلغ \$	سعر الصرف	المبلغ دج	الخصوم	المبلغ \$	سعر الصرف	المبلغ دج
أصول ثابتة	700	122	85400	أموال خاصة	900	130	117000
مخزونات	120	122	14640	النتيجة			10480
أصول متداولة أخرى	470	122	57340	فارق التحويل			(7920)
				الديون	310	122	37820
المجموع	1290	1250	157380	المجموع	1290		157380

## كيفية حساب فارق التحويل:

[الأموال الخاصة خارج النتيجة (سعر الصرف في تاريخ الإقفال - سعر الصرف التاريخي)] + [(النواتج - الأعباء خارج الاهتلاكات) x (سعر الصرف عند الإقفال - سعر الصرف المتوسط للدورة)]

$$-7920 = 720 - 7200 = [(126 - 122) \times (4820 - 5000)] + [(130 - 122) \times 900] =$$

## 2- مرحلة دمج الحسابات

يشكل دمج الحسابات المرحلة الثانية من عملية التوحيد، والتي تشمل جمع مختلف البنود في الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة للشركات المختلفة المشمولة في نطاق التوحيد، ويتم تنفيذ دمج الحسابات بعد إعادة معالجة الحسابات في المرحلة الأولى وجعلها متجانسة، كما أن مرحلة دمج الحسابات تختلف بطبيعة الحال باختلاف طريقة التجميع المناسبة (تجميع كلي، نسبي)، حيث أن طريقة التكافؤ (المعادلة) غير معنية بهذه الخطوة.