

وزارة التعليم والتعليم العالي و البحث العلمي

جامعة البليدة 2 – علي لونيبي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

ملخص المحاضرات و الأعمال الموجهة عن بعد

الموضوع:

## محاسبة الشركات المعمّقة

التخصص : محاسبة و تدقيق

المستوى : السنة الثانية ماستر

أستاذ المحاضرة

حواس محمد

أساتذة الاعمال الموجهة

قبايلي محمد

شراد سمير

معمر الطيب إبتسام

شرواطي خير الدين

السنة الجامعية 2022/2021

## مقدمة عامة

تعتبر محاسبة الشركات محور من المحاور المكونة للمحاسبة بشكل عام. فهي تمثل ترجمة محاسبية لمختلف القوانين المتضمنة من خلال القانون التجاري. كما تقدم، من جانب آخر، محاسبة الشركات تلخيصاً لمختلف العمليات المتعلقة بالأموال الخاصة لكل شركة على حدى .

بعد تعرض الطالب من خلال هذا المقياس، في شطره الأول، إلى كل ما يتعلق بالجانب القانوني لمختلف الشركات التجارية (سواء تعلق الأمر بشركات الأموال أو شركات الأشخاص)، والمعالجة المحاسبية لكل ما يتعلق بالمراحل الأساسية لدورة حياة كل شركة (من تأسيس، رفع/خفض رأس المال، توزيع الأرباح وكذا التصفية) وما يتبعه من إلتزام قانوني، سنحاول من خلال هذا الملخص للدروس تقديم الشطر الثاني لمحاسبة الشركات. أين يمكن للطالب بعد تناوله لمختلف الفصول المقترحة التحكم بمحاسبة المجمعات (عمليات تجميع القوائم المالية) ومحاسبة فارق الاقتناء، المعالجة المحاسبية لاندماج الشركات وكذا المعالجة المحاسبية للأدوات المالية من أصول وخصوم مالية وكذا الحالات الخاصة مثل: المشتقات المالية والأدوات المالية المركبة. أين يتم الاستعانة بكل ما قدمه القانون التجاري في هذا الإطار بالإضافة إلى النظام المحاسبي المالي (SCF). كما سنحاول تقديم وإجراء مقارنة في كل مرة، بين ما يقدمه هذا الأخير (SCF) في هذا الإطار وكذا المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS). وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الملخص بالأربع فصول كما يلي:

- ✓ الفصل الأول: محاسبة الشركات الدولية
- ✓ الفصل الثاني: محاسبة عمليات الاندماج وتجميع القوائم المالية
- ✓ الفصل الثالث: محاسبة الأدوات المالية
- ✓ الفصل الرابع: تمارين مقترحة في إطار المقياس

## البرنامج السنوي لمقياس محاسبة الشركات المعمقة

### مقدمة عامة

#### الفصل الأول: محاسبة الشركات الدولية

##### المحور الأول: الإطار العام لمحاسبة الشركات الدولية

1- ماهية المحاسبة الدولية

2- ماهية المعايير المحاسبية الدولية

3- مجلس المعايير المحاسبية الدولية

##### المحور الثاني: أثر التغير في أسعار الصرف للعملة الأجنبية

1- الهدف من المعيار

2- مفهوم العناصر النقدية و العناصر غير النقدية

3- معالجة المعاملات بالعملة الصعبة

4- ترجمة القوائم المالية والأرصدة المتعلقة

#### تمارين حول الفصل الأول

#### الفصل الثاني: محاسبة عمليات الاندماج وتجميع القوائم المالية

##### المحور الأول: تجميع القوائم المالية

1- تجميع القوائم المالية في إطار القانون التجاري

2- تجميع القوائم المالية في إطار القانون الجبائي

3- مفاهيم أساسية

4- مفهوم تجميع القوائم المالية

5- مجال التوحيد (التجميع) ( les périmètres de consolidation )

6- المراقبة (le pouvoir du contrôle)

7- احتساب نسبة المراقبة

8- طبيعة المراقبة

9- طرق التجميع

10- إلغاء الحسابات، العمليات والأرباح الداخلية

تمارين حول المحور الأول

المحور الثاني: محاسبة عمليات اندماج الشركات

1- الاندماج من خلال تكوين شركة جديدة

2- الاندماج من خلال الامتصاص

تمارين حول المحور الثاني

المحور الثالث: المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء

تمارين حول المحور الثالث

الفصل الثالث: محاسبة الأدوات المالية

1- مفهوم الأدوات المالية

2- معالجة الأصول المالية

3- معالجة الخصوم المالية

4- معالجة المشتقات المالية

## الفصل الأول: محاسبة الشركات الدولية

- ✓ المحور الأول: الإطار العام لمحاسبة الشركات الدولية
- ✓ المحور الثاني: أثر التغير في عملات الصرف الأجنبية

### المحور الأول: الإطار العام لمحاسبة الشركات الدولية

#### 1- ماهية المحاسبة الدولية

#### 1-1- مفهوم المحاسبة الدولية

تهدف المحاسبة الدولية من خلال إصدار معايير محاسبية موحدة ومقبولة على المستوى الدولي إلى تطوير الفكر المحاسبي في المناطق المحلية والإقليمية والناطقة الدولية. فهي تعمّل على أحكام الممارسات المحاسبية أي تحقيق التوافق المحاسبي الدولي. كما تمثل مبادرّة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي.

وقد عرف Jennings المحاسبة الدولية "بأنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دولياً لتحكم الممارسات العملية للمهنة"<sup>1</sup>

كما عرفها آخرون "بأنها محاسبة العمليات الدولية ومقارنة المبادئ المحاسبية لدول مختلفة وإيجاد توافق في المعايير المحاسبية المتباينة على نطاق عالمي"<sup>2</sup>.

بطريقة أخرى، المحاسبة الدولية تبحث في تشكيل ودراسة مجموعة من المبادئ المحاسبية تكون مقبولة عالمياً، بهدف إلى إيجاد توحيد لمبادئ المحاسبة دولياً.

#### 1-2- التطور التاريخي للمحاسبة الدولية

يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت فيها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين من الزمن: قبل سنة 1972 و بعد سنة 1972:<sup>3</sup>

قبل 1972: قبل هذه السنة كان الاهتمام منصباً على عقد المؤتمرات و الملتقيات الدولية للتقارب في وجهات النظر و إزالة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، و أهم هذه المؤتمرات نجد:

- مؤتمرات المحاسبة الأمريكي (AIC) الذي عقد مؤتمره الأول سنة 1949م؛
- مؤتمرات الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين و الماليين (UEC)، أول مؤتمر كان سنة 1951 و الذي ضم 12 جمعية محاسبية أوروبية؛

**ابتداءً من سنة 1972:** و بفعل المؤتمرات الدولية السابقة أسفرت عنها مرحلة جديدة من التطور في المحاسبة الدولية، و انبثق عنها ميلاد منظمين محاسبيين عالميتين تعمل على تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول، و ذلك في مدينة سيدني بأستراليا عن طريق المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة، و هما:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973 م؛
- لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سنة 1977 م.

## 2- ماهية المعايير المحاسبية الدولية

### 1-2- مفهوم المعايير المحاسبية

يعرف المعيار علناً مقياساً ونموذجاً ومبدأً أساسياً، يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد، قياس الإفصاح عن عناصر القوائم المالية، تأثير العمليات، الأحداث والظروف على المركز المالي المنشأة ونتائج أعمالها<sup>4</sup>. كما تعرف المعايير المحاسبية على أنها قواعد يتم اعتمادها من طرف شركات الأعمال عند إعداد قوائمها المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة مواضيع تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس والتقييم، والعرض والإفصاح. هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها<sup>5</sup>.

### 2-2- خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها<sup>6</sup>:

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتجت عنها توسيعها للاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية.

- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير، و هو ما كسبها نوعاً عالية من الجودة.

- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول لترضية مختلف مستخدميها، إذ أنها تميز المعايير ليسمات سمحبه، بل ما تمنعه.

- غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

### 2-3- تباين المعايير المحاسبية بين الدول

يمكن تبرير الاختلافات في المبادئ و القواعد المحاسبية إضافة إلى إعداد و عرض القوائم المالية أو ما يطلق عليه اختلاف التطبيقات المحاسبية إلى:

- الاختلاف في الظروف الاقتصادية والاجتماعية بين الدول:
- الفروقات الثقافية والحضارية: أين نجد الاهتمام بالواقع و المضمون الاقتصادي (حالة التيار الأنكلوسكسونية) أو الاهتمام بالجانب القانوني للعمليات (التيار الفرونكوفوني).
- اختلاف القوانين والتشريعات: و المتمثلة في القانون التجاري، قانون الضرائب... الخ.

## 4-2- مفهوم التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي

في إطار المحاسبة الدولية يمكن عرض المفاهيم الأساسية التالية:<sup>7</sup>

- عرف التوافق بأنه محاولة زيادة درجة التماثل في الأساليب المحاسبية المتبعة عن طريق وضع حدود للاختلافات المقبولة؛

- التناسق المحاسبي (Harmonisation comptable) الذي عرفه البعض على انه عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، وتخفيض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة؛

- التوحيد المحاسبي (uniformité comptable) فيشير إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متنسق ومتجانس دون أي اختلاف فهي تحتوي التماثل في كل المبادئ والممارسات المحاسبية الواحدة.

بطريقة أخرى، يفيد التوافق (Harmonisation) في الحد (Réduction) من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية. ويتميز عن التوحيد (Normalisation) الذي يفترض أساسا توحيد كلي (Uniformisation) للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي.<sup>8</sup>

## 5-2- مزايا التوحيد المحاسبي الدولي

يمكن حصر مزايا التوحيد المحاسبي الدولي من خلال النقاط التالية:<sup>9</sup>

- تمثل شرط أساسي لجذب المستثمرين الأجانب الحاليين و المستقبليين على حد سواء، و التي ينبغي تحقيقها من خلال التقارب بين المعايير المحاسبية، الذي يتيح إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية؛
- خفض تكاليف المعاملات لمعدي التقارير المالية، بما أنهم يكونون قادرين على الامتثال لمجموعة واحدة من المعايير المحاسبية بدلا من مجموعات متعددة؛
- الاستخدام واسع النطاق لمجموعة واحدة من المعايير يحفظ وقتو جهد مستخدمي المعلومات المالية من الاضطرار لتعلم كيفية تطبيق و تفسير مجموعات متعددة من المعايير؛
- التآزر في التعليم و التدريب بين مهنيي المحاسبة.

## المحور الثاني: أثر التغير في أسعار الصرف للعمليات الأجنبية

### 1- الهدف من المعيار

يهدف هذا المعيار الى:

- إبراز المعالجة المحاسبية للمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية أو تلك المنجزة بالخارج؛
- ترجمة القوائم المالية ومعالجة الأرصدة المتعلقة بها إلى العملة المحلية في إطار توحيد القوائم المالية.

**ملاحظة:** في حالة أن العملة المحلية قائمة في اقتصاد تضخم فإنه على المؤسسة معالجة القوائم المالية وفق IAS 29.

### 2- مفهوم العناصر النقدية و العناصر غير النقدية

تتمثل العناصر النقدية في النقدية (بنك، صندوق، حساب جاري) إضافة إلى الأصول والخصوم الواجب تحصيلها أو دفعها (حق أو دين) من خلال وحدات نقدية، مثل: حـ401، حـ411، حـ42، حـ43.

تشمل العناصر غير النقدية مختلف الأصول والخصوم في ظل غياب إلزامية دفع أو حق تحصيل كمقابل، مثل: التثبيتات و التسيقات للموردين.

### 3- معالجة المعاملات بالعملة الصعبة

#### 1-3-1 معالجة العناصر النقدية: تمر عملية معالجة العناصر النقدية بـ:

- ✓ **المعالجة الأولية:** تسجل العناصر النقدية بسعر الصرف بتاريخ المعاملة كمعالجة أولية.
- ✓ **المعالجة بتاريخ 31/12/N:** في حالة عدم تسوية هذه العناصر حتى تاريخ اقفال الدورة - 31/12/N - فإنه يتم إعادة ترجمتها بهذا التاريخ حسب سعر الصرف لـ 31/12/N . في حين يتم تسجيل فروق الصرف كربح أو خسارة للصرف ( حـ/666، حـ/766 ).
- ✓ **المعالجة بتاريخ التسديد:** تقيم المعاملات بتاريخ التسديد/ الاستلام، وفق سعر الصرف لهذا التاريخ. في حين يتم تسجيل فروق الصرف تسجل كربح أو خسارة للصرف ( حـ/666، حـ/766 ).

#### 2-3-2 معالجة العناصر غير النقدية



✓ المعالجة الأولية: وفق سعر الصرف الجاري في تاريخ المعاملة.

✓ المعالجة بتاريخ 31/12/N، ويمكن الفصل بين:

- العناصر غير النقدية والمقيمة وفق التكلفة التاريخية: حيث يتم ترجمتها حسب سعر الصرف بتاريخ المعاملة (و ليس 31/12/N) .

- العناصر غير النقدية والمقيمة وفق القيمة العادلة: حيث يتم ترجمتها حسب سعر الصرف بتاريخ إعادة التقييم.

#### 4- ترجمة القوائم المالية والأرصدة المتعلقة

في إطار ترجمة القوائم المالية إلى العملة المحلية يمكن التقيد بالقواعد التالية:

- تترجم عناصر الأصول والخصوم للميزانية بتاريخ 31/12/N وكذا للسنة (N-1) وفق سعر الصرف بتاريخ إقفال كل ميزانية، عدا الأموال الخاصة والتي تقيم وفق سعر الصرف لتاريخ العملية.

- تقييم عناصر الإيرادات والأعباء لحساب النتائج للدورتين (N) و (N-1) وفق سعر الصرف بتاريخ إجراء المعاملة لكل عملية. يتم الاعتماد على سعر الصرف المتوسط للفترة (اسبوع، شهر، ...) في حالة عدم التمكن من تحديد سعر الصرف بتاريخ إجراء كل معاملة.

- في حين يتم تسجيل كل فرق في سعر الصرف ضمن عناصر الأموال الخاصة (د 104: فارق الصرف).

#### مثال:

من بين فروع شركة جزائرية، الشركة (Y) والمتواجدة بفرنسا، أين تمتلك 100% من أصول هذه الأخيرة. في حين قامت بالحيازة على هذا الفرع في (N-10) حيث بلغ سعر الصرف: 1 أورو = 80 دج.

بتاريخ N/12/31 بلغ سعر الصرف: 96,25 دج = 1 أورو، أما بتاريخ N-1/12/31 فقد كان كما يلي: 1 أورو = 95,5 دج. في حين أن سعر الصرف المتوسط للسنة N يساوي إلى: 1 أورو = 96 دج.

يقدم حساب النتائج بتاريخ N/12/31 على النحو التالي: الوحدة: أورو

المبلغ	البيان
35.000	المبيعات
33.190	استهلاكات وسيطيه
500	أعباء عملياتية أخرى
350	أعباء مالية
460	ضرائب
500	نتيجة السنة المالية

**الميزانية بتاريخ N/12/31: الوحدة: أورو**

N	N-1	الخصوم	N	N-1	الأصول
1.000	1.000	رأس المال الاجتماعي	5.500	6.000	أصول غ. جارية
4.200	3.700	الإحتياطات + النتيجة			
4.300	5.400	الخصوم غ. الجارية	7.600	7.700	أصول جارية
3.600	3.600	الخصوم الجارية			
13.100	13.700		13.100	13.700	

بتاريخ N-1/12/31 بلغت الأموال الخاصة للفرع، بعد التحويل إلى العملة المحلية:

دج	سعر الصرف	أورو	البيان
80.000	80	1.000	رأس المال الاجتماعي
** 314.500	* 85	3.700	الإحتياطات + النتيجة
*** 54.350			فروق الصرف
448.850	95,5	4.700	المجموع

\* يستعان بسعر الصرف الدورة التي حققت كل نتيجة

\*\* سعر الصرف المتوسط

\*\*\* يتحدد من خلال الفرق

**المطلوب:** ترجمة القوائم المالية للفرع (Y) للعملة المحلية (دج)

**الحل:**

بتاريخ إقفال الحسابات، يمكن ترجمة القوائم المالية للفرع من خلال:

- استخدام سعر الصرف المتوسط للعناصر المرتبطة بحساب النتائج
- استخدام سعر الصرف بتاريخ الإقفال بالنسبة للأصول، الخصوم.

**حساب النتائج بتاريخ N/12/31:**

دج	سعر الصرف	أورو	البيان
----	-----------	------	--------

3.360.000	96	35.000	المبيعات
3.186.240	96	33.190	استهلاكات وسيطيه
48.000	96	500	أعباء عملياتية أخرى
33.600	96	350	الأعباء المالية
44.160	96	460	الضرائب
48.000	96	500	نتيجة السنة المالية

**الميزانية في: N /12/31**

الأصول	أورو	سعر الصرف	دج
الأصول غير الجارية	5.500	96,25	529.375
الأصول الجارية	7.600	96,25	731.500
<b>مجموع الأصول</b>	<b>13.100</b>	<b>96,25</b>	<b>1.260.875</b>
رأس المال الإجتماعي	1.000	80	80.000
احتياطات + نتيجة السنة	4.200	-	* 362.500
فارق الصرف	-	-	** 58.000
خصوم غير جارية	4.300	96,25	413.875
خصوم جارية	3.600	96,25	346.500
<b>مجموع الخصوم</b>	<b>13.100</b>		<b>1.260.875</b>

\* تتمثل في رصيد السنة N-1 أي: 314.500 اضافة الى نتيجة السنة المالية 48.000

\*\* يحدد من خلال الفرق

**ملاحظة:**

- في حالة أن الشركة الأم لا تمتلك 100% من الأموال الخاصة للفرع، يودع جزء من فرق الصرف ضمن خانة أرباح الأقلية.

## تمارين حول الفصل الأول

**تمرين 01 :** قامت الشركة SIGMA خلال السنة N-4 بالحياسة على 60 % من رأسمال الفرع LAMBDA و القائمة بالولايات المتحدة الأمريكية، في حين أن رأسمال LAMBDA بلغ \$150.000، بلغ سعر الصرف 1دج=0.90 \$ (السنة N-4) .

-خلال شهر جويلية N، قامت الشركة LAMBDA بالرفع من رأسمالها بقيمة \$ 60.000 من خلال إصدار 6.000 سهم بقيمة \$ 10 للسهم. في حين بلغ سعر الصرف بتاريخ العملية: 1دج= \$1.11 قامت الشركة SIGMA بالحياسة على 3600 سهم .

\* بتاريخ N/12/31 بلغ سعر الصرف \$1.2=1دج، سعر الصرف بتاريخ N/01/01 بلغ \$1.04=1دج، سعر الصرف المتوسط للسنة N بلغ: 1دج= \$ 1.1 في حين أن سعر الصرف المتوسط للسنة N-1 كان: 1دج= \$1 .

تقدم ميزانية الشركة LMABDA وكذا جدول تغيرات رؤوس الأموال ضمن الملحقين 1 و 2 .

**المطلوب:** تقديم ميزانية الشركة LAMBDA وفق العملة المحلية - دج -

الملحق 2 جدول تغوات رؤوس الاموال بتاريخ N/12/31 المبلغ \$					
المبلغ	البيان	رسمال	علاوة الاصدار	احتياطات	النتيجة + المرحل من جديد
280 000	رصيد في N- 1/12/31 المبلغ \$	150 000		10 000	120 000
301 567	رصيد في N- 1/12/31 المبلغ دج	166 667		9 900	125 000
	المبلغ				
4 000	ارباح او خسائر محولة الى الاموال الخاصة "سندات متاحة للبيع"			4 000	
5 000	ارباح او خسائر محولة الى الاموال الخاصة "تغطية التدفقات النقدية"			5 000	
- 3 000	الضرائب على العناصر المسجلة ضمن الاموال الخاصة			- 3 000	
33 600	نتيجة الدورة				33 600
	مجموع الارباح والخسائر المسجلة خلال الدورة			6 000	33 600
- 31 000	الارباح الموزعة				31 000
99 000	الرفع من رسمال	60 000	39 000		
<b>387 800</b>	<b>الرصيد بتاريخ N/12/31 المبلغ \$</b>	<b>210 000</b>	<b>39 000</b>	<b>16 000</b>	<b>122 600</b>

الملحق 1 مؤانية الشركة LAMBDA بتاريخ N/12/31 المبلغ \$						
المبلغ دج	سعر الصوف	المبلغ \$	الخصوم	المبلغ دج	سعر الصوف	المبلغ \$
			اموال خاصة			
		210 000	راس المال			309 000
		39 000	علاوة الاصدار			
		16 000	احتياطات			90 000
		122 600	النتيجة + المرحل من جديد			99 000
			خصوم غير جارية			
		84 000	قروض طويلة الأجل			84 000
		21 600	ضرائب مؤجلة			219 000
		62 400	خصوم طويلة الأجل			111 000
			خصوم جارية			
		114 000	مؤونة دهاب ال التقاعد			
		162 000	موردون			
		80 400	ضرائب واجبة الدفع			
		<b>912 000</b>	<b>المجموع</b>			<b>912 000</b>

الحل:

الملحق 1 مؤانية الشركة LAMBDA بتاريخ N/12/31 المبلغ \$							
المبلغ €	سعر الصرف	المبلغ \$	الخصوم	المبلغ €	سعر الصرف	المبلغ \$	الاصول
			اموال خاصة				اصول غير جارية
220 720,72		210 000	راس المال	257 500	1/1,2	309 000	تثبيتات مادية
35 135,13		39 000	علاوة الاصدار				
15 354,54		16 000	احتياطات	75 000	1/1,2	90 000	تثبيتات معنوية
124 545,45		122 600	النتيجة + العوئل من جديد	82 500	1/1,2	99 000	تثبيتات مالية
(72 755,84)	-	-	فارق الصرف				
			خصوم غير جارية				اصول جارية
70 000	1/1,2	84 000	قروض طويلة الأجل	70 000	1/1,2	84 000	مخزونات
18 000	1/1,2	21 600	ضوائب مؤجلة	182 500	1/1,2	219 000	حقوق اخرى
52 000	1/1,2	62 400	خصوم طويلة الأجل	92 500	1/1,2	111 000	نقديات
			خصوم جارية				
95 000	1/1,2	114 000	مؤونة دهاب ال التقاعد				
135 000	1/1,2	162 000	موردون				
67 000	1/1,2	80 400	ضوائب واجبة الدفع				
<b>760 000</b>		<b>912 000</b>	<b>المجموع</b>	<b>760 000</b>		<b>912 000</b>	<b>المجموع</b>

**التحليل :**

راس المال

بتاريخ التأسيس =  $(1/0,9 * \$ 150.000) = 166.667,67$  دج

بتاريخ رفع رأس المال =  $(1/1,11 * \$ 60.000) = 54.054,05$  دج

اي: قيمة راس المال =  $166.666,67$  دج +  $54.054,05$  دج =  $220.720,72$  دج

الاحتياطات

الرصيد في N-1/12/31 بقيمة \$ 10.000 =  $9.900$  دج

الباقى =  $(\$10.000 - \$16.000) = \$ 6.000$

أي الباقى =  $1/1,1 * 6.000 = 5.454,54$  دج

اي: قيمة الاحتياطات =  $9.900$  دج +  $5.454,54$  دج =  $15.354,54$  دج

علاوة الاصدار =  $1/1,11 * 39.000 = 35.135,13$

النتيجة + المرحل من جديد

صحة الدورة =  $\$ 33.600 = 1/1,1 * 33.600 = 30.545,45$  دج

المرحل من جديد متعلق بالدورة الماضية =  $\$ 120.000 = 125000$  دج

الأرباح الموزعة خلال الدورة =  $\$ 31.000 = 1/1 * 31.000 = 31.000$  دج

اي: النتيجة + المرحل من جديد =  $30.545,45 - 125.000 + 31.000 = 124.545,45$  دج

صافي الأصول = مجموع الاصول -  $124.545,45 - 15.354,54 - 35.135,13 - 220.720,72$

-  $70.000 - 18.000 - 52.000 - 95.000 - 135.000 - 67.000 = 72.755,84$

## الفصل الثاني: محاسبة عمليات الاندماج وتجميع القوائم المالية

- ✓ المحور الأول: تجميع القوائم المالية
- ✓ المحور الثاني: محاسبة عمليات اندماج الشركات
- ✓ المحور الثالث: المعالجة المحاسبية لفارق الافتناء

### المحور الأول: تجميع القوائم المالية

#### 1- تجميع القوائم المالية في إطار القانون التجاري

تناول القانون التجاري القوائم المالية المجمعة (les comptes consolidés) بصفة خاصة ضمن المواد 729 ، 730 إلى غاية المادة 732 مكرر 4. فيمكن حصر أهم ما تناولته هذه المواد فيما يلي:

- إذا كان للشركة أكثر من 50% في رأس مال شركة أخرى، تعد الثانية تابعة للأولى وفي حالة العكس (امتلاك أقل من 50%) تعتبر هذه الشركة شركة مساهمة ضمن الشركة الثانية (المادة 729)



- تعتبر الشركة " شركة قابضة " في حالة امتلاك هذه الأخيرة نسبة مراقبة تتعدى 40% في شركة أو عدة شركات في حين لا يتجاوز أي شريك أو مساهم آخر، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، جزءا أكبر من جزءها (نسبة المراقبة)، وحسب نفس المادة (المادة 731) يتم التعبير عن نسبة المراقبة من خلال نسبة حقوق التصويت لهذه الأخيرة (الشركة القابضة) على مستوى مجلس إدارة شركة المراقبة؛

- تلزم الشركات القابضة التي تلجأ علنياً للادخار أو المسعرة في البورصة بإعداد قوائم مالية المجمعة (الحسابات المدمجة) ونشرها (المادة 732 مكرر 4)؛

- تنص المادة 737 على أنه يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20 000 دج إلى 200 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، رؤساء كل شركة والقائمون على إدارتها ومدراءها العامون الذين يعتمدون، أو لم يعدوا أو لم يقدموا ولم ينشروا الحسابات المجمعة كما هو محدد في المادة 732 مكرر 3 من هذا القانون.<sup>11</sup>

## 2- تجميع القوائم المالية في إطار القانون الجبائي

يعتبر القانون الجبائي المجمع (le groupe) كل كيان إقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونياً، تسمى الواحدة منها " الشركة الأم " تحكم الشركات الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها، بامتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأسمال ممتلك كلياً أو جزئياً من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم<sup>12</sup>

من جانب آخر، يقدم قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مجموعة من المزايا الجبائية في إطار تجميع القوائم المالية أهمها:

- تستفيد العمليات المنجزة ما بين فروع المجمع من الإعفاء عن الرسم على القيمة المضافة TVA؛

- تستفيد الأرباح الداخلية (ما بين الفروع) والناجئة عن المساهمات ما بين الفروع من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات؛

- تستفيد فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات الداخلية للتثبيات و الناتجة عن عمليات التبادل ما بين الفروع من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات ؛ ( المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)؛

- تستفيد من إعفاء عن الرسم على النشاط المهني (TAP) العمليات المنجزة ما بين فروع نفس المجمع (المادة 17 من قانون المالية لسنة 2007)؛

- تستفيد الشركات والفروع المكونة لنفس المجمع من إمكانية توحيد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة )

علماً أنه لا يمكن الاستفادة من مثل هذا الإعفاء إلا في حالة تبني هذا الخيار من طرف الشركة الأم وقبول مختلف الفروع لهذه الإمكانية، كما أنه لا يمكن العودة عن هذا الخيار (توحيد الأرباح) خلال مدة أربع سنوات.

## 3- مفاهيم أساسية

في إطار تجميع القوائم المالية يمكن الحديث عن<sup>13</sup>:

- ✓ **المجمع (Le groupe)** يتكون من الشركة الأم (الشركة القابضة) والفروع التابعة له
- ✓ الشركة الأم (**Société mère**) هي مؤسسة يتبعها فرع أو أكثر
- ✓ الفرع (**Filiale**): هو كل مؤسسة تراقب بطريقة حصرية من طرف شركة أخرى هي الشركة الأم
- ✓ القوائم المالية الفردية (**Les états financiers individuels**): هي القوائم المالية المعدة من طرف الشركة الأم أين يتم إدراج سندات المساهمة على أساس المساهمة المباشرة في الأموال الخاصة، أو مستثمر في شركة زميلة، أو مستثمر في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك.
- ✓ القوائم المالية المجمعة (**Les états financiers consolidés**) هي القوائم المالية لمجمع معروضة كأنه كيان إقتصادي واحد

#### 4- مفهوم تجميع القوائم المالية

- تجميع القوائم المالية عبارة عن تقنية تسمح بتوحيد الحسابات (**Réunir les comptes**) لعدد من الشركات (عدد من الفروع والشركة الام) تتمتع بمصالح مشتركة وتحفظ كل منها بشخصيتها القانونية<sup>14</sup>
- حسب المعيار المحاسبي IAS 28: القوائم المالية المجمعة عبارة عن عرض القوائم المالية لعدد من الشركات في شكل كيان (شركة) اقتصادي واحد<sup>15</sup>

#### 5- مجال التوحيد (التجميع) (les périmètres de consolidation)

تحديد مجال التجميع يتمثل في تحديد الشركات المدرجة في مسار عملية التجميع والشركات غير المدرجة. ويبقى، وبغرض تحديد مجال التوحيد (بالإضافة إلى طريقة التجميع المتبعة) وجب تحديد نسبة المراقبة أو نفوذ السيطرة (le pouvoir du contrôle)

#### 6- المراقبة (le pouvoir du contrôle)

في تعريف أول، يقصد بالمراقبة القدرة على التحكم بالسياسات المالية و التشغيلية لمؤسسة ما، بغرض الاستفادة من مزايا على مستوى هذه الأخيرة.

و حسب المعيار IAS 27، كذلك، يمكن الحديث عن المراقبة في حالة امتلاك حقوق تصويت و الذي يمكن أن تمتلكه الشركة الممجة سواءاً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال فرع آخر.<sup>16</sup>

**نسبة المراقبة تمثل نسبة حقوق التصويت**

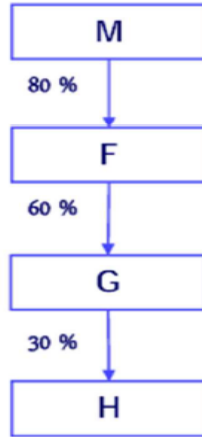
#### 7- احتساب نسبة المراقبة

بهدف احتساب نسبة المراقبة ، **يكفي جمع نسب المراقبة** المباشرة للفرع وكذا نسب المراقبة التي تمتع بها مختلف الفروع المراقبة بطريقة حصرية

أما بالنسبة لنسب المراقبة التي تتمتع بها الشركات المراقبة من خلال التأثير البارز أو المراقبة المشتركة فلا تؤخذ بعين الاعتبار (ويطلق عليه انقطاع في سلسلة المراقبة)

### ملاحظة

- نسبة المراقبة تسمح بتحديد هل المؤسسة تدخل في مجال التجميع وما هي طريقة التجميع الواجب تطبيقها
- نسبة الفائدة تسمح بتحديد حقوق الأغلبية والأقلية.
- المثال 1:
- ليكن الهيكل التنظيمي للشركة M
- حدد نسبة المراقبة و كذا نسبة الفائدة للشركة M على باقي الفروع



### حل المثال 1:

#### أ- نسبة المراقبة:

M ترقب F بنسبة 80 % .

M ترقب G بنسبة 60 % .

M تطبق من خلال F تأثير بارز على H بنسبة 30 %.

#### ب- نسبة الفائدة للشركة M في:

$$F = 80\%$$

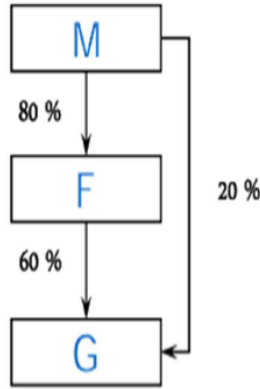
$$G = 48\% (80\% * 60\%)$$

$$H = 14\% (80\% * 30\%)$$

المثال 2:

ليكن الهيكل التنظيمي للشركة M

- حدد نسبة المراقبة وكذا نسبة الفائدة للشركة M على الشركة G



حل المثال 2:

أ- نسبة المراقبة للشركة M في الشركة G تساوي إلى :

- نسبة المراقبة المباشرة = 20% .

- نسبة المراقبة غير المباشرة = 60% .

- المجموع = 80% .

ب- نسبة الفائدة للشركة M في الشركة G تساوي إلى :

- نسبة الفائدة المباشرة = 20% .

- نسبة الفائدة غير المباشرة = 48% (80% x 60%).

- المجموع = 68%

كما يمكن وضع الجدول التالي:

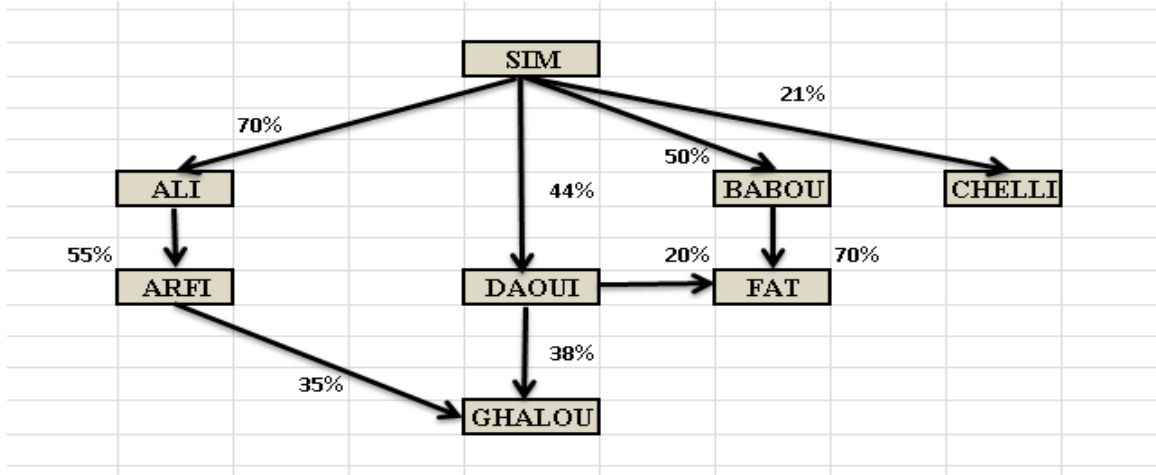
الجدول رقم 01: العلاقة بين طبيعة المراقبة، نسبة المراقبة و طريقة التجميع

طبيعة الرقابة	نسبة المراقبة	طريقة التجميع
المراقبة الحصرية	أكثر من 50 %	الاندماج الكلي
المراقبة المشتركة	-	الاندماج النسبي
التأثير البارز	من 20% الى 50%	طريقة التكافؤ

### المثال 3:

ليكن الهيكل التنظيمي للشركة SIM

- حدد مجال التوحيد للشركة SIM من خلال تحديد نسبة المراقبة و كذا نسبة الفائدة على باقي الفروع مع تحديد طريقة التجميع المتبعة في كل مرة



### 8- طبيعة المراقبة

يمكن الفصل في إطار طبيعة المراقبة ما بين 17:

#### 1-8- المراقبة الحصرية ( Le contrôle exclusif )

المراقبة الحصرية من طرف الشركة تنتج عندما تملك الشركة الأم بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة لأغلبية حقوق التصويت\* (أكثر من 50%) للشركة، أو:

- إمتلاك أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب إتفاقية مع المساهمين الآخرين؛

- **التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية** لشركة أخرى بموجب تشريع أو إتفاقية ؛

- **تعيين وإنهاء خدمات** معظم أعضاء مجلس الإدارة ؛

- إكتساح معظم الأصوات في إجتماع مجلس الإدارة.

## 2-8- المراقبة المشتركة ( Le contrôle conjoint )

المراقبة المشتركة هي تقاسم مراقبة شركة مستقلة بصفة مشتركة من طرف عدد محدود من الشركاء أو المساهمين، وأن القرارات تتخذ بموافقتهم.

## 3-8- التأثير البارز ( L'influence notable )

يعتبر تحكم الشركة الأم (المستثمر في هذه الحالة) لما نسبته 20% إلى 50% من حقوق التصويت في الشركة الزميلة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مؤشر على وجود التأثير البارز

## 9- طرق التجميع

الطرق المطبقة لإجراء التجميع هي طريقة الإندماج الكلي، طريقة الإندماج النسبي وطريقة التكافؤ هي مُعرَفة 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 الإندماج بطريقة التكافؤ على الشركات التي فيها تأثير بارز للشركة حسب المعيار IAS28، وطريقة الإندماج 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<sup>18</sup>:

## 1-9- طريقة الإندماج الكلي ( La méthode d'intégration globale )

التجميع الكلي يركز على:

- إقصاء العمليات والحسابات بين المؤسسة الممجة والمؤسسات التابعة الأخرى (العمليات المتبادلة سواء التي لها تأثير على النتيجة الممجة والأموال الخاصة والتي ليس لها تأثير)؛

- ضم إلى حسابات الشركة الممجة عناصر حسابات المؤسسة التابعة؛

- تقسيم الأموال الخاصة، الإحتياطات والنتيجة بين حصة حقوق الشركة الممجة وحقوق الأقلية ( هذه الأخيرة التي تدرج كبنء مستقل ضمن الأموال الخاصة للميزانية الممجة وضمن بند منفصل لحصة ذوي الأقلية من النتيجة في حساب النتيجة)؛

## 2-9- طريقة الإندماج 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

- ضم إلى حسابات الشركة المجموعة عناصر حسابات المؤسسة التابعة، حسب % مساهمتها في الشركة المشتركة؛

- ويتضمن حساب نتيجة المتعاقد حصته في كل من الإيرادات والأعباء المتعلقة بالشركة ذات السيطرة المشتركة .

### 3-9- طريقة التكافؤ ( La méthode de la mise en équivalence )

هي أسلوب محاسبي يتم بموجبه تسجيل مساهمات المستثمر عند إقتناءها بالتكلفة ويتم تعديلها في كل نهاية دورة بالقيمة الحقيقية لحصة المستثمر في الأموال الخاصة للشركة الزميلة لعكس حصته في الأرباح أو الخسارة خلال الفترة والفترات السابقة، وترتكز هذه الطريقة على :

- إلغاء العمليات والحسابات بين الشركة الزميلة والشركة المجموعة الأخرى التي تؤثر على النتيجة المجمعة والأموال الخاصة بالمجموعة دون غيرها.

- إستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بالقيمة الحقيقية لهذه السندات؛

مثال:

تمتلك M لـ 40 % من أسهم الشركة F

العمل المطلوب:

قم بإعداد الميزانية و حساب النتائج الموحد للمجمع (M+F) من خلال الطرق الثلاث:

✓ طريقة الإندماج الكلي

✓ طريقة الإندماج النسبي

✓ طريقة التكافؤ

**حساب النتائج لـ: M و F**

F	M	البيان	ر ح
110	210	الأودات	7 x
(90)	(200)	الأعباء	6 x
<b>20</b>	<b>10</b>	<b>النتيجة</b>	<b>12</b>

**المؤانية الفردية لـ: M و F**

F	M	الأصول	ر ح
	10	سندات المساهمة	261
100	150	أصول أخرى	2x / 3x
<b>100</b>	<b>160</b>	<b>مجموع الأصول</b>	
		<b>الخصوم</b>	
25	100	راس المال	101
5		احتياطات	106
20	10	النتيجة	12
50	50	خصوم أخرى	16 / 40
<b>100</b>	<b>160</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	

**الحل:**

**1- المعالجة المحاسبية حالة طريقة الاندماج الكلي**



		N/12/31		
	10	سندات المساهمة		261
	150	أصول أخرى		3x/2x
100		رأس المال	101	
10		النتيجة	12	
50		خصوم أخرى	16/40	
<p>ترحيل عناصر الأصول والخصوم للشركة الأم بنسبة 100% ليومية التجميع</p> <p>-----</p>				
	200	مختلف الأعباء		6X
	10	النتيجة		12
210		مختلف الإيرادات	7X	
<p>ترحيل عناصر حساب النتيجة للشركة الأم بنسبة 100% ليومية التجميع</p> <p>-----</p>				
	100	أصول أخرى		3x/2x
25		رأس المال		
5		احتياطات	101	
20		النتيجة	106	
50		خصوم أخرى	12	
			16/40	
<p>ترحيل عناصر الأصول والخصوم للفرع F بنسبة 100% ليومية التجميع</p> <p>-----</p>				
	90	مختلف الأعباء		6X
	20	النتيجة		12
110		مختلف الإيرادات	7X	
<p>ترحيل عناصر حساب النتيجة للفرع F بنسبة 100% ليومية التجميع</p> <p>-----</p>				
	25	رأس المال		101
10		سندات المساهمة	261	
15		حق الأقلية	14	
<p>إلغاء سندات المساهمة في الفرع F</p> <p>-----</p>				
	5	احتياطات F		106
2				

3		احتياطات المجمع : 40 % حق الأقلية : 60 % تقسيم احتياطات الفرع بين حصة M و حصة الأقلية	106 14	
	20	----- النتيجة F		
8		نتيجة المجمع : 40 %	12	12
12		حق الأقلية : 60 % تقسيم نتيجة الفرع بين حصة M و حصة الأقلية	14	
	8	----- نتيجة المجمع		
	12	حق الأقلية		12
20		النتيجة F تقسيم نتيجة الفرع بين حصة M و حصة الأقلية - على مستوى حساب النتيجة	12	14

## 2- - المعالجة المحاسبية حالة طريقة الإندماج النسبي

		N/12/31		
	10	سندات المساهمة		261
	150	أصول أخرى		3x/2x
100		رأس المال	101	
10		النتيجة	12	
50		خصوم أخرى	16/40	
		ترحيل عناصر الأصول والخصوم للشركة الأم بنسبة 100% ليومية التجميع		
	200	----- مختلف الأعباء		6X
	10	النتيجة		12
210		مختلف الإيرادات	7X	
		ترحيل عناصر حساب النتيجة للشركة الأم بنسبة 100% ليومية التجميع		
	40	----- أصول أخرى		3x/2x
10		رأس المال	101	
2		احتياطات	106	
8		النتيجة	12	

20		خصوم أخرى	16/40	
		ترحيل عناصر الأصول $12/31$ من الفرع F بنسبة 40 % ليومية التجميع		
	10	سندات المساهمة		261
	150	أصول أخرى		3x/2x
100	36	مختلف الأعيان المال	101	
10	8	النتيجة	12	6X
50		موظفون الإجازات	16/40	12
		ترحيل عناصر الأصول من الفرع F بنسبة 40 % ليومية التجميع		
		100 % ليومية التجميع		
	200	مختلف الأعيان		6X
10	10	النتيجة	261	101
210		سندات المساهمة	7X	12
		مختلف الإيداع المتأتممة في الفرع F		
	2	احتياطي F عناصر حساب النتيجة للشركة الأم بنسبة احتياطي 100 % ليومية التجميع		
2		إلغاء احتياطات الفرع	106	106
		النتيجة F		
8	8	نتيجة المجمع	12	12
		إلغاء نتيجة الفرع		
	8	نتيجة المجمع		
8		النتيجة F	12	12
		إلغاء نتيجة الفرع - على مستوى حساب النتيجة		

✓ إعادة تقييم سندات المساهمة ضمن الفرع (F):

		N/12/31		
	20	سندات المساهمة الموضوعه تحت المعادلة سندات المساهمة		265
10		فارق الوضع تحت المعادلة	261	
2		نتيجة المجمع	107	

القيمة الحقيقية لسندات (M) في (F) = الأموال الخاصة × نسبة الفائدة

$$20 \text{ دج} = 0,4 \times (25+5+20) =$$

✓ حصة المجمع M في نتيجة (F) :

$$= \text{نتيجة (F)} \times \text{نسبة الفائدة} = 20 \times 0,4 = 8 \text{ دج}$$

✓ تحديد فارق المعادلة :

$$= (\text{القيمة الحقيقية لسندات المساهمة}) - (\text{القيمة المحاسبية لسندات المساهمة}) - \text{حصة المجمع في نتيجة (F)}$$

$$= 20 - 10 - 8 = 2 \text{ دج}$$

8	8	<p>إعادة تقييم سندات المساهمة لـ <math>M</math> في <math>F</math> من خلال القيمة الرياضية</p> <p>-----</p> <p>نتيجة المجمع إيرادات عملياتية أخرى تسجيل نتيجة الوضع تحت المعادلة - على مستوى حساب النتيجة</p>	12	12
8			75	

اعداد الموزانية الموحدة من خلال كل طريقة

طريقة التكافؤ		طريقة الاندماج النسبي		طريقة الاندماج الكلي		البيان
المبلغ	الحساب	المبلغ	الحساب	المبلغ	الحساب	
20	$40\% * (20+5+25)$	-		-		سندات المساهمة
150	1400	190	40 + 150	250	100+ 150	أصول أخرى
<b>170</b>		<b>190</b>		<b>250</b>		<b>مجموع الأصول</b>
100	100	100	100	100	100	رأس المال
		2	2	2	2	احتياطات
18	10	18	8 + 10	18	8+ 10	النتيجة
				30	12 + 3 +15	حصة الأقلية
2	8 - 10 - 20					فارق المعادلة
50	50	70	20 + 50	100	50 + 50	خصوم أخرى
<b>170</b>		<b>190</b>		<b>250</b>		<b>مجموع الخصوم</b>

اعداد حساب النتائج الموحد

طريقة التكافؤ		طريقة الاندماج النسبي		طريقة الاندماج الكلي		البيان
المبلغ	الحساب	المبلغ	الحساب	المبلغ	الحساب	
210		254	210 + 44	320	110 + 210	الأودادات
(200)		(236)	200+ 36	(290)	200 + 90	الأعباء
				(12)	60 * 20%	حقوق الأقلية
8	0,4% * 20					نتيجة الوضع تحت المعادلة
<b>18</b>		<b>18</b>		<b>18</b>		<b>النتيجة</b>

## 10- إلغاء الحسابات، العمليات والأرباح الداخلية<sup>19</sup>

من أجل عرض القوائم المالية المجمعة للوضعية المالية للمجمع وعمليات المجمع إتجاه الخارج، يجب إلغاء العمليات والحسابات والأرباح الداخلية، الإيرادات والمصاريف داخل المجمع كلياً، أو جزئياً حسب طريقة التجميع.

ومثال ذلك المبيعات بين شركات المجمع للمخزونات أو التثبيات، 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 للاختلاف الزمني بين تاريخ تسجيل العبي أو الإيراد محاسبياً و تاريخ التصريح به جبانياً. وعلى هذا، سنتجنب التعرض للضرائب المؤجلة من باب التبسيط.

### 10-1- تعديل الحسابات المتبادلة (Les états de rapprochement)

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

ويمكن أن تكون هذه الفروقات لسبب من الأسباب التالية :

- التفاوت في تاريخ التسجيل ؛
- الاختلافات في تاريخ الإقفال تسجيل فوائد منتظرة على القروض أو الإقتراض ؛
- الأوراق التجارية المحسومة ؛
- المنازعات القضائية ؛
- الأخطاء المادية عند إحصاء العمليات والمبادلات الداخلية.

### 10-2- إلغاء العمليات غير المؤثرة في الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة

تقتصر العمليات غير المؤثرة على الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة في:

### 1-2-10- الحسابات المتبادلة للديون والحقوق

الحسابات المتبادلة للديون والحقوق هي خصوصاً حسابات الموردين والزبائن، أوراق القبض وأوراق الدفع، قروض وإقتراض.

ومثال ذلك الحسابات المتبادلة بين الشركة الأم كمورد وفروعها كزبائن حيث يتم إلغائها من خلال التسجيل المحاسبي الموالي:

401	من ح/ المورد (الشركة الأم)	++++	
411	إلى ح/ الزبائن (الشركة الفرع)		++++
	إلغاء العمليات المتبادلة في الميزانية		

### 2-2-10- الحسابات المتبادلة للأعباء والإيرادات

الحسابات المتبادلة للأعباء والإيرادات هي غالباً الحسابات المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، الفوائد و الإيرادات المالية... الخ، ويتم إلغاؤها هذه العمليات كما يلي:

70	من ح/ المبيعات (الشركة الأم)	++++	
60	إلى ح/ المشتريات (الشركة الفرع)		++++
	إلغاء العمليات المتبادلة في حساب النتيجة		

مثال: تحصل الفرع F خلال السنة N على قرض بـ 10 000 دج من G حيث تحمل خلال الدورة فوائد بقيمة 1 500 دج، مرتبطة بهذا القرض.

بافتراض أن نسبة مراقبة G لـ F تصل إلى 75 %

المطلوب: التسجيل المحاسبي لإلغاء العمليات المتبادلة

الحل:

17	من ح/ ديون مرتبطة بالمساهمات (F)	10 000	
----	----------------------------------	--------	--



10 000		إلى ح/ حقوق مرتبطة بالمساهمات (G) إلغاء الحقوق والديون المتبادلة	266	
1 500	1 500	من ح/ إيرادات مالية (G) إلى ح/ فوائد (F) إلغاء الإيرادات و الأعباء المتبادلة	661	762

### 10-2-3- إلغاء العمليات المؤثرة في الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة

#### 10-2-3-1- هامش الربح على المخزونات

عندما تكون المبيعات متبادلة داخل الشركة المجمعة مقيمة بسعر يتضمن هامش ربح، هذا يدعو إلى إقصاء الهامش المتضمن في قيم المخزونات كما يلي :

- الأرباح على مخزون أول المدة المحققة في الدورات السابقة، يتم إقصائها بجعل حساب الاحتياطيات المجمعة مدين والجانب الدائن حساب تغيرات المخزون؛
- الأرباح على مخزونات نهاية المدة يتم إقصائها بجعل الجانب المدين لحساب تغيرات المخزون المجمعة والجانب الدائن لحساب المخزون الظاهر بالميزانية.

بالنسبة لإلغاء هامش الربح المحقق- مابين الفروع من نفس المجمع- على مخزونات نهاية المدة، فيتم كما يلي:

++++	++++	تغير المخزونات النتيجة إلغاء هامش الربح على مخزونات نهاية المدة المعالجة على مستوى TCR	12	603
++++	++++	النتيجة مخزونات إلغاء هامش الربح على مخزونات نهاية المدة المعالجة على مستوى الميزانية	3X	12

بالنسبة لإلغاء هامش الربح المحقق ما بين الفرع من نفس المجمع لمخزونات أول المدة فيتم كما يلي:

++++	++++	احتياطات النتيجة إلغاء هامش الربح على مخزونات بداية المدة المعالجة على مستوى الميزانية	12	106
++++	++++	النتيجة تغير المخزونات إلغاء هامش الربح على مخزونات بداية المدة المعالجة على مستوى TCR	603	12

مثال:

باعت الشركة G ما قيمته 250 000 دج (خارج الرسم) من المواد الأولية للفرع F التابع لها بهامش ربح 20% (هامش مطبق طوال السنة).

- مخزون أول المدة احتوى على ما قيمته 72 000 دج من المواد الأولية (مشتراة من عند الشركة الأم G).

- مخزون نهاية المدة يحتوي على ما قيمته 45 000 دج مشتراة من عند G.

بافتراض أن: نسبة مراقبة G لـ F تصل إلى 75 %

المطلوب: التسجيل المحاسبي لإلغاء العمليات المتبادلة

الحل:

يجب إلغاء في مثل هذه الحالة رقم الأعمال المتبادل كما يلي:

250 000	250 000	من ح/ المبيعات (الشركة الأم) إلى ح/ إستهلاكات وسيطية (الشركة الفرع) إلغاء العمليات المتبادلة في حساب النتيجة	60	70
---------	---------	--	----	----

بالنسبة لإلغاء هامش الربح المحقق ما بين الفروع لمخزونات أول المدة فيتم كما يلي:

14 400	14 400	احتياطات F النتيجة G إلغاء هامش الربح على مخزونات بداية المدة المعالجة على مستوى الميزانية $72\ 000 * 0,2 = 14\ 400$	12	106
--------	--------	--	----	-----

14 400	14 400	النتيجة G تغير المخزونات G إلغاء هامش الربح على مخزونات بداية المدة المعالجة على مستوى TCR	603	12
--------	--------	---	-----	----

بالنسبة لإلغاء هامش الربح المحقق- ما بين الفروع من نفس المجمع- على مخزونات نهاية المدة، فيتم كما يلي:

9 000	9 000	تغير المخزونات G النتيجة G إلغاء هامش الربح على مخزونات نهاية المدة المعالجة على مستوى TCR $45\ 000 * 0,2 = 9\ 000$	12	603
-------	-------	---	----	-----

9 000	9 000	النتيجة G مواد أولية F إلغاء هامش الربح على مخزونات نهاية المدة المعالجة على مستوى الميزانية	31	12
-------	-------	---	----	----

### 10-2-3-2- فائض القيم على التنازلات الداخلية:

وفقا للمبادئ العامة بإستثناء إعادة التقييم المنتظمة، عناصر الأصول مقيمة بتكلفة الإقتناء (التكلفة التاريخية) من طرف المجمع، وفي حالة التنازل الداخلي فإن القيمة الأصلية هي التي يجب أن تظهر في القوائم المالية المجمعة، و على هذا فان :

- فائض القيمة المحقق عند التنازل الداخلي للتثبيتات، يجب إلغاءه  
- الإهلاكات المسجلة من طرف المؤسسة المتنازل لها يعاد حسابها على أساس تكلفة الإقتناء المجمعة أي الأصلية.

	++++	فائض القيمة على التنازل على التثبيتات		752
++++		النتيجة	12	
		إلغاء فائض القيم على التنازلات الداخلية		
		المعالجة على مستوى TCR		
	++++	النتيجة		12
++++		تثبيتات عينية	21 X	
		إلغاء فائض القيم على التنازلات الداخلية		
		المعالجة على مستوى الميزانية		

	++++	إهلاك التثبيتات العينية		281
++++		النتيجة	12	
		إلغاء فائض القيم على التنازلات الداخلية		
		المعالجة على مستوى الميزانية		
	++++	النتيجة		12
++++		مخصصات الإهلاكات و المؤونات القيمة	681	
		إلغاء فائض القيم على التنازلات الداخلية		
		المعالجة على مستوى TCR		

**مثال:**

بتاريخ 01-01-01 تنازلت الشركة M عن تشبيلات لصالح أحد فروعها F. قدمت المعلومات التالية:

- نسبة مراقبة M لـ F تصل إلى 75 %
- القيمة الأصلية: 100.000 دج (خارج الرسم)
- المدة النفعية : 10 سنوات، أي: قسط الاهتلاك الأصلي = 10.000 دج.
- المدة المتبقية = 6 سنوات ، أي: الاهتلاك المجمع = 10.000 \* 4 = 40.000 دج
- القيمة المحاسبية الصافية = 100.000 - 40.000 = 60.000 دج
- سعر التنازل = 84.000 دج .

أي : فائض القيمة المسجل = 84.000 - 60.000 = 24.000 دج (يجب إلغاؤه)

**بالنسبة للفرع F فانه:**

- قسط الاهتلاك المسجل (الجديد) = 6 / 84.000 = 14.000 دج

أي أن هناك قسط اهتلاك إضافي = 14.000 - 10.000 = 4.000 دج (يجب إلغاؤه كذلك)

يمكن احتساب قسط اهتلاك إضافي كما يلي: فائض القيمة على التنازل/المدة المتبقية = 24.000 / 6

24.000	24.000	فائض القيمة على التنازل على التشبيلات M النتيجة (لدى M) إلغاء فائض القيم على التنازلات الداخلية المعالجة على مستوى TCR	12	752
24.000	24.000	النتيجة (لدى M) تشبيلات عينية (لدى F) إلغاء فائض القيم على التنازلات الداخلية المعالجة على مستوى الميزانية	X21	12
4.000	4.000	إهلاك التشبيلات العينية F النتيجة (لدى F)	12	281

4.000	4.000	إلغاء فائض القيم على التنازلات الداخلية المعالجة على مستوى الميزانية	681	12
		النتيجة (لدى F) مخصصات الإهلاكات و المؤونات القيمة إلغاء فائض القيم على التنازلات الداخلية المعالجة على مستوى TCR		

### 10-2-3-3- الأرباح الموزعة داخلياً بين شركات المجمع

التوزيعات التي تستلمها الشركة الأم من شركة أخرى تابعة لها والمتأتية من الأرباح المحققة خلال الدورات السابقة، قد تم ضمها للنتيجة المجمعة لهذه الدورات السابقة عند تجميع القوائم المالية للمجمع.

وفي حالة التوزيعات الداخلية و تسجيلها كإيرادات مالية للشركة الأم نكون أمام حالة من التسجيل المضاعف للإيراد المحقق. و على هذا يجب إلغائها من بين الإيرادات المالية للشركة الأم.

++++	++++	إيرادات مالية (لدى M) النتيجة (لدى M) إلغاء الأرباح الداخلية المعالجة على مستوى TCR	12	76
		النتيجة (لدى M) احتياطات (لدى M) إلغاء الأرباح الداخلية المعالجة على مستوى الميزانية		

مثال: تحصلت الشركة الأم G على أرباح بقيمة 50 000 دج من جراء توزيع الأرباح من طرف F.

بافتراض أن نسبة مراقبة G لـ F تصل إلى 75 %

المطلوب: التسجيل المحاسبي لإلغاء العمليات المتبادلة

الحل:

50 000	50 000	إيرادات مالية (لدى G) النتيجة (لدى G) إلغاء الأرباح الداخلية المعالجة على مستوى TCR	76 12
50 000	50 000	النتيجة (لدى G) احتياطات (لدى G) إلغاء الأرباح الداخلية المعالجة على مستوى الميزانية	12 106

#### 4-3-2-10- المؤونات الداخلية

المؤونات الداخلية بين الشركات المجموعة هي مؤونات تدني قيم سندات المساهمة في الشركات المجموعة، ومؤونات تدني قيم الحقوق والقروض على المؤسسات المجموعة، كما قد تتعلق بمؤونات الأخطار والأعباء بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجمع. ويتم تسجيل هذه الإلغاءات كما يلي:

++++	++++	مؤونات تدهور سندات المساهمة النتيجة إلغاء المؤونات الداخلية المعالجة على مستوى الميزانية	296 أو 15 12
	++++	النتيجة	12

++++	مخصصات المؤونات إلغاء المؤونات الداخلية المعالجة على مستوى TCR	686	
------	--	-----	--

ملاحظة

- حالة الاندماج الكلي يكون الإلغاء كلياً للعمليات المؤثرة على الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة و غير المؤثرة.
- حالة الإندماج النسبي يتم الإلغاء في حدود نسبة الأرباح (حقوق الأغلبية)، للعمليات المؤثرة على الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة و غير المؤثرة.
- وعند استعمال طريقة التكافؤ يتم إلغاء العمليات المؤثرة في الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة فقط، لأنها تؤثر على القيمة الحقيقية لمساهمات المستثمر.

### تمارين حول المحور

تجميع القوائم المالية: مجال التجميع

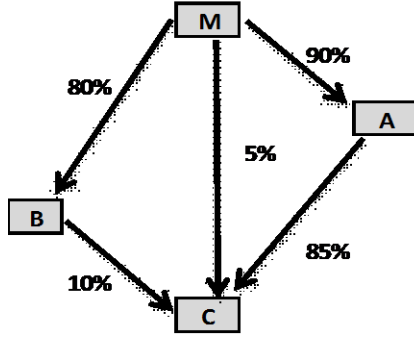
تجميع القوائم المالية: طرق التجميع



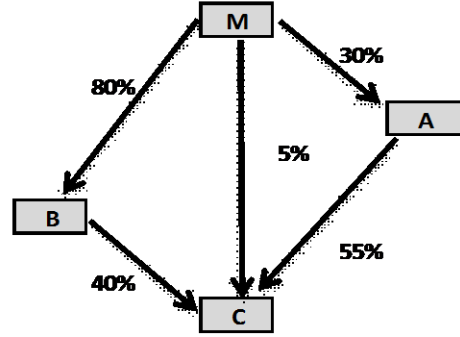
**التمرين الأول:**

تبين الأشكال المئوية نسبة المراقبة (السيطرة) وكذا نسبة الفائدة (% du contrôle et % d'intérêt) للشركة M على مختلف الفروع A, B, C في كل حالة:

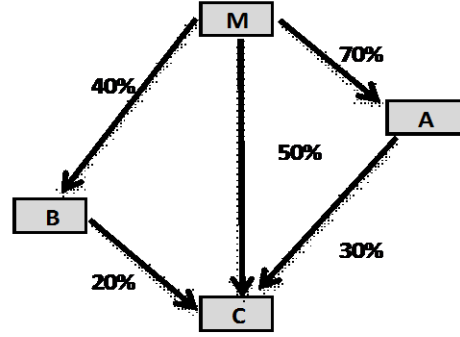
الحالة 1:



الحالة 2:



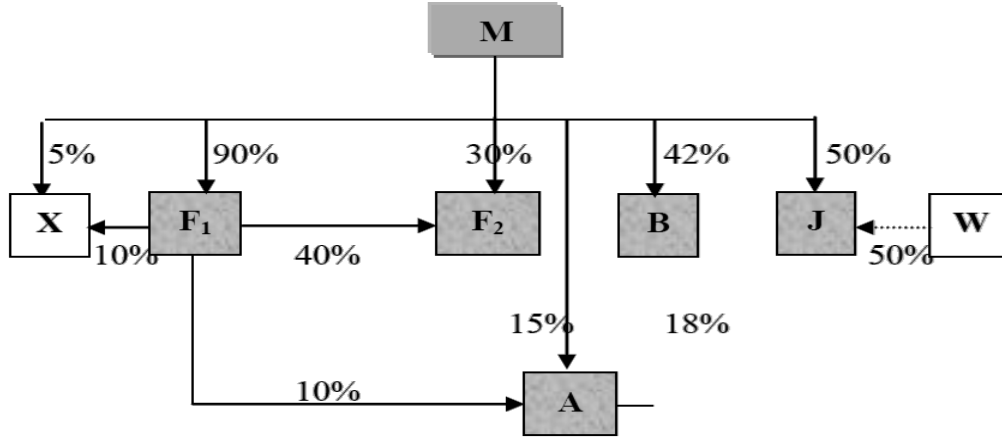
الحالة 3:



- بافتراض أن نسبة المراقبة تساوي إلى نسبة الفائدة (على سبيل التبسيط) حدد في كل حالة:
- نسبة المراقبة الكلية وكذا نسبة الفائدة الكلية للشركة M على الشركة C (فقط).
  - طبيعة التأثير وكذا طريقة التجميع المتبعة في كل حالة.

**التمرين الثاني:**

ليكن الهيكل التنظيمي للمجمع SM كما يلي:



### المطلوب:

- حدد مجال التوحيد للشركة الأم M من خلال تحديد:
- نسبة المراقبة الكلية (% de Contrôle)
  - طبيعة المراقبة (Nature du Contrôle)
  - طريقة التجميع المتبعة بالنسبة لكل فرع.

### التمرين الثالث:

بتاريخ 31/12/N تحتوي محفظة الأوراق المالية لشركة SAM على 03 أصناف من سندات وأسهم:

- أسهم ABDEL والتي تمثل 70% من الأموال الخاصة وحقوق التصويت.

- أسهم BELAI والتي تمثل 15% من الأموال الخاصة و 10% من حقوق التصويت.

- أسهم CHIFFA والتي تمثل 80% من الأموال الخاصة وحقوق التصويت.

✓ تمتلك الشركة ABDEL لـ 60% من الأموال الخاصة وحقوق التصويت في الشركة DEFFOU

وكذا 28% من الأموال الخاصة و 30% من حقوق التصويت على مستوى شركة BELAI.

✓ تمتلك شركة CHIFFA لـ: 20% من الأموال الخاصة و 25% من حقوق التصويت على مستوى

شركة ELMA

✓ تمتلك شركة DEFFOU لـ: 95% من الأموال الخاصة و 99% من حقوق التصويت لشركة

FELLAHI.

✓ تمتلك شركة BELAI لـ: 90% من الأموال الخاصة وحقوق الملكية لشركة GHALI بالإضافة

إلى 20% من الأموال الخاصة و 23% من حقوق الملكية لشركة HELA.

✓ تمتلك شركة ELMA لـ: 70% من الأموال الخاصة و 64% من حقوق التصويت لشركة HELA.

### المطلوب:

- أحسب نسبة المراقبة الكلية ونسبة الفائدة الكلية (% de Contrôle) و (% d'intérêt) للشركة SAM على مستوى كل فرع.

- حدد طبيعة التأثير وكذا طريقة التجميع المطبقة.

#### التمرين الرابع:

تمتلك الشركة M لـ 75% من رأسمال الشركة F مكتتبه بتاريخ إنشاء الفرع، بافتراض أن المعالجة المحاسبية للعمليات ما بين الفروع (إلغاء العمليات ما بين الفروع و الحسابات المتبادلة) قد تم إنجازها. قم بإعداد الميزانية الموحدة و كذا حساب النتيجة الموحد حسب:

- طريقة الاندماج الكلي: بافتراض أن نسبة المراقبة لـ M في F هي 75%
- طريقة التكافؤ: بافتراض أن نسبة المراقبة لـ M في F هي 35 %

**مؤانية M في 31 / 12 N**

المبلغ	الخصوم	ر ح	المبلغ	الاصول	ر ح
	اموال خاصة			اصول غير جارية	
1000	راس المال	<b>101</b>	80	تثبيثات معنوية	<b>20</b>
600	احتياطات	<b>106</b>	850	تثبيثات مادية	<b>21</b>
160	النتيجة	<b>12</b>	450	سندات المساهمة في F	<b>261</b>
1200	خصوم جارية	<b>40</b>	180	تثبيثات مالية اخرى	<b>27</b>
			1400	اصول جارية	<b>3X/41</b>
<b>2960</b>	مجموع الخصوم		<b>2960</b>	مجموع الاصول	

**مؤانية F في 31 / 12**

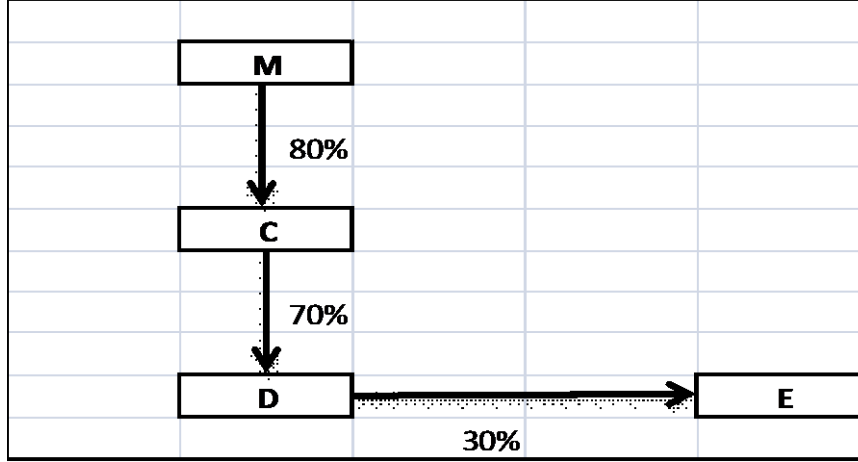
المبلغ	الخصوم	ر ح	المبلغ	الاصول	
600	راس المال	<b>101</b>		اصول غير جارية	
300	احتياطات	<b>106</b>	800	تثبيثات مادية	<b>21</b>
100	النتيجة	<b>12</b>	1000	اصول جارية	<b>3X/41</b>
800	خصوم جارية	<b>40</b>			
<b>1800</b>	مجموع الخصوم		<b>1800</b>	مجموع الاصول	

**حساب النتيجة للشركة M في 12/31**

المبلغ	الاعباء	رح	المبلغ	الاورادات	رح
1700	اعباء تشغيلية	<b>60</b>	2000	الاورادات التشغيلية	<b>70</b>
140	اعباء مالية	<b>66</b>	100	اورادات مالية	<b>76</b>
80	اعباء غير عادية	<b>67</b>	100	اورادات غير عادية	<b>77</b>
120	الضريبة على الارباح	<b>695</b>			
160	النتيجة	<b>12</b>			
<b>2200</b>	<b>المجموع</b>		<b>2200</b>	<b>المجموع</b>	

المبلغ	الاعباء	رح	المبلغ	الاورادات	رح
1460	اعباء تشغيلية	<b>60</b>	1600	الاورادات التشغيلية	<b>70</b>
60	اعباء مالية	<b>66</b>	80	اورادات مالية	<b>76</b>
100	اعباء استثنائية	<b>67</b>	120	اورادات استثنائية	<b>77</b>
800	الضريبة على الارباح	<b>695</b>			
100	النتيجة	<b>12</b>			
<b>1800</b>	<b>المجموع</b>		<b>1800</b>	<b>المجموع</b>	

ليكن الهيكل التنظيمي للمجمع M مبين في الشكل أدناه. علما أن النسب المبينة ضمن الهيكل التنظيمي تمثل نسب المراقبة و كذا نسب الفائدة في كل مرة:



ميزانية كل من الشركة الأم و كذا مختلف الفروع C, D, E مبينة كما يلي:

ميزانية الشركة M بتاريخ 12-31					
المبلغ	الخصوم	رقم ح.	المبلغ	الأصول	رقم ح.
1 000	رأس المال	101	120	سندات المساهمة C	261
400	احتياطيات	106	1 000	الأصول غير الجارية	2X
100	النتيجة	12	880	الأصول الجارية	3X - 4X
500	خصوم أخرى	16			
<b>2 000</b>	<b>مجموع الخصوم</b>		<b>2 000</b>	<b>مجموع الأصول</b>	

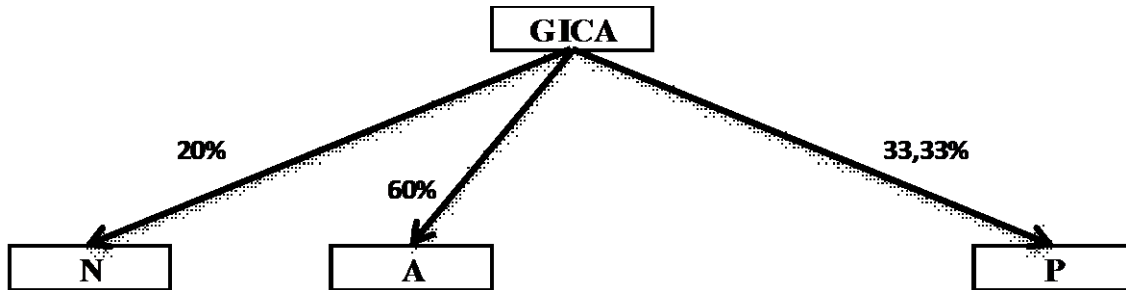
ميزانية الشركة C بتاريخ 12-31					
المبلغ	الخصوم	رقم ح.	المبلغ	الأصول	رقم ح.
150	رأس المال	101	70	سندات المساهمة D	261
90	احتياطيات	106	220	الأصول غير الجارية	2X
60	النتيجة	12	210	الأصول الجارية	3X - 4X
200	خصوم أخرى	16			
<b>500</b>	<b>مجموع الخصوم</b>		<b>500</b>	<b>مجموع الأصول</b>	

ميزانية الشركة D بتاريخ 12-31					
المبلغ	الخصوم	رقم ح.	المبلغ	الأصول	رقم ح.
100	رأس المال	101	180	سندات المساهمة E	261
40	احتياطات	106	100	الأصول غير الجارية	2X
10	النتيجة	12	70	الأصول الجارية	3X - 4X
200	خصوم أخرى	16			
<b>350</b>	<b>مجموع الخصوم</b>		<b>350</b>	<b>مجموع الأصول</b>	

ميزانية الشركة E بتاريخ 12-31					
المبلغ	الخصوم	رقم ح.	المبلغ	الأصول	رقم ح.
600	رأس المال	101			
200	احتياطات	106	1 000	الأصول غير الجارية	2X
50	النتيجة	12	100	الأصول الجارية	3X - 4X
250	خصوم أخرى	16			
<b>1 100</b>	<b>مجموع الخصوم</b>		<b>1 100</b>	<b>مجموع الأصول</b>	

العمل المطلوب: بافتراض أن العمليات ما بين الفروع قد تم إجراؤها، إعداد الميزانية المجمعة للمجمع M.

التمرين السادس: ليكن الهيكل التنظيمي للمجمع GICA :



ملاحظة: تتم مراقبة الشركة P بصفة مشتركة من طرف GICA و شركتين أخرتين W، D بنسبة 33% لكل شركة.

تقدم الميزانية المحاسبية لكل من الفروع A، P، و الشركة الأم كما يلي :

ميزانية الأصول بتاريخ N/12/31 :

الشركة N	الشركة P	الشركة A	الشركة GICA	اسم الحساب	ر ح
2 600 000	4 200 000	6 800 000	12 500 000	تثبيبات مادية	21
-	-	-	5 900 000	سندات المساهمة	26
280 000	480 000	800 000	1 100 000	مخزونات	31
150 000	450 000	1 438 000	1 500 000	حقوق	41
100 000	150 000	190 000	2 000 000	نقديات	51
<b>3 130 000</b>	<b>5 280 000</b>	<b>9 228 000</b>	<b>23 000 000</b>	مجموع الاصول	

ميزانية الخصوم بتاريخ N/12/31 :

الشركة N	الشركة P	الشركة A	الشركة GICA	اسم الحساب	ر ح
2 000 000	3 900 000	7 000 000	15 000 000	رأس المال	101
280 000	600 000	1 200 000	6 000 000	إحتياطات	106
200 000	150 000	356 000	500 000	النتيجة	12
650 000	630 000	672 000	1 500 000	ديون اخرى	16/ح 40/ح
<b>3 130 000</b>	<b>5 280 000</b>	<b>9 228 000</b>	<b>23 000 000</b>	مجموع الخصوم	

من بين سندات المساهمة والمتضمنة في أصول الشركة GICA بتاريخ N/12/31 نجد:

- سندات المساهمة A : 30 000 سند بـ 140 دج للسند

- سندات المساهمة P : 16 250 سند بـ 80 دج للسند

- سندات المساهمة N : 8 000 سند بـ 50 دج للسند

حساب النتيجة بتاريخ N/12/31 :

الشركة N	الشركة P	الشركة A	الشركة GICA	اسم الحساب	ر ح
----------	----------	----------	-------------	------------	-----



1 000 000	600 000	1 356 000	1 500 000	إيرادات مختلفة	7
800 000	450 000	1 000 000	1 000 000	أعباء مختلفة	6
<b>200 000</b>	<b>150 000</b>	<b>356 000</b>	<b>500 000</b>	<b>النتيجة</b>	

المطلوب :

- إعداد الميزانية المجمعة للمجمع GICA

حل التمرين الأول:

تحديد نسبة المراقبة، نسبة الفائدة، طبيعة التأثير وكذا طريقة التجميع:

نسبة الفائدة	طريقة التجميع	طبيعة التأثير	نسبة المراقبة الكلية	نسبة المراقبة غير المباشرة	نسبة المراقبة المباشرة	الحالة
$(\%85 * \%90) + \%5$ $= (\%10 * \%80) +$	الاندماج الكلي	مراقبة حصرية	$\%100 = \%10 + \%85 + \%5$	$\%10 + \%85$	$\%5$	1
$(\%55 * \%30) + \%5$ $= (\%40 * \%80) +$	طريقة التكافؤ	تأثير بارز	$\%45$	$\%40$	$\%5$	2
$(\%30 * \%70) + \%50$ $= (\%20 * \%40) +$	الاندماج الكلي	مراقبة حصرية	$\%80$	$\%30$	$\%50$	3

حل التمرين الثاني:

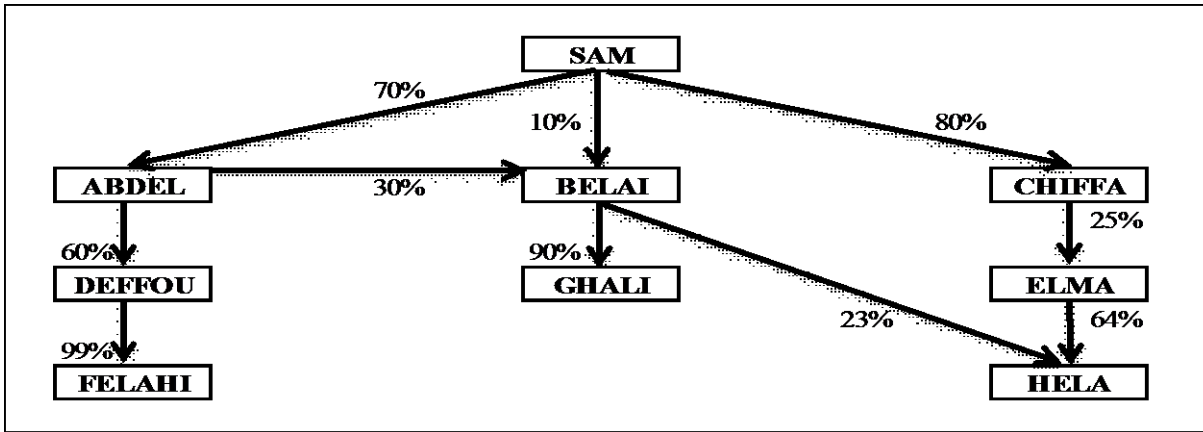
تحديد نسبة المراقبة، نسبة الفائدة، طبيعة التأثير وكذا طريقة التجميع:

طريقة التجميع	طبيعة المراقبة	نسبة المراقبة الكلية	الشركة
-	-	$5\% + 10\% + 15\%$	X
الاندماج الكلي	مراقبة حصرية	90%	F1
الاندماج الكلي	مراقبة حصرية	$30\% + 40\% + 70\%$	F2
طريقة التكافؤ	تأثير بارز	42%	B
طريقة التكافؤ	تأثير بارز	$15\% + 10\% + 25\%$	A
الاندماج النسبي	مراقبة مشتركة	50%	J
-	-	-	W*

\*W: لا تمثل فرعا بالنسبة للشركة M

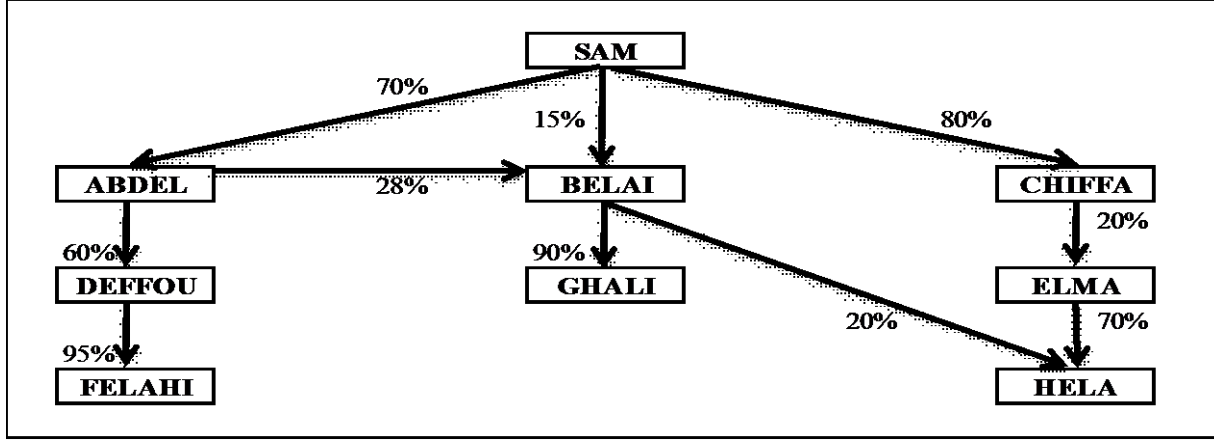
حل التمرين الثالث:

1- الهيكل التنظيمي لمجمع SAM بالاعتماد على نسبة المراقبة



ملاحظة: النسب المبينة في الشكل أعلاه تمثل نسب المراقبة

2- الهيكل التنظيمي لمجمع SAM بالاعتماد على نسبة الفائدة



ملاحظة: النسب المبينة في الشكل أعلاه تمثل نسب الفائدة

### 3- تحديد نسبة المراقبة، نسبة الفائدة، طبيعة التأثير وكذا طريقة التجميع:

نسبة الفائدة	طريقة التجميع	طبيعة المراقبة	نسبة المراقبة الكلية	الشركة
% 70	الاندماج الكلي	مراقبة حصرية	%70	ABDEL
$=(\%28*\%70)+\%15$	طريقة التكافؤ	تأثير بارز	$\%40=\%10+\%30$	BELAI
% 80	الاندماج الكلي	مراقبة حصرية	%80	CHIFFA
$=(\%60*\%70)$	الاندماج الكلي	مراقبة حصرية	%60	DEFFOU
$=(\%90*\%28*\%70)+(\%90*\%15)$	-	-	-	GHALI
$=\%20*\%80$	طريقة التكافؤ	تأثير بارز	%25	ELMA
$=\%20*(15\%+\%28*\%70)+(\%70*\%20*\%80)$	-	-	-	HELA
$=\%95*\%60*\%70$	الاندماج الكلي	مراقبة حصرية	%99	FELAHI

حل التمرين الرابع:

أولا : حالة طريقة الاندماج الكلي

1- الغاء العمليات المتبادلة

دائن	مدين		دائن	مدين
		31/12/N		
	80	تثبيبات معنوية		20
	850	تثبيبات عينية		21
	450	سندات مساهمة		261
	180	تثبيبات مالية		27
	1 400	أخرى		41/ 3X
1 000		أصول جارية	101	
600		اموال خاصة	106	
160		احتياطات	12	
1 200		نتيجة	40	
		خصوم جارية		
		ترحيل عناصر الاصول والخصوم للشركة الام		
		بنسبة 100 % ليومية التجميع		
		31/12/N		
	1 700	اعباء تشغيلية		60
	140	اعباء مالية		66
	80	أعباء غ عادية		67
	120	IBS		695
	160	نتيجة		12
2 000		ايرادات تشغيلية	70	
100		ايرادات مالية	76	

100		ايرادات غ عادية	77	
		ترحيل عناصر الاعباء و الايرادات للشركة الام بنسبة 100 % ليومية التجميع		
		31/12/N		
	800			21
	1 000	أصول جارية		41/ 3X
600		رأس المال	101	
300		احتياطات	106	
100		نتيجة	12	
800		خصوم جارية	40	
		ترحيل عناصر الاصول والخصوم للفرع F بنسبة 100 % ليومية التجميع		
		31/12/N		
	1 460	اعباء تشغيلية		60
	60	اعباء مالية		66
	100	أعباء غ عادية		67
	80	IBS		695
	100	نتيجة		12
1 600		ايرادات تشغيلية	70	
80		ايرادات مالية	76	
120		ايرادات غ عادية	77	
		ترحيل عناصر الاعباء و الايرادات للفرع F بنسبة 100 % ليومية التجميع		
	600	راس المال		101F
450		سندات مساهمة	261	
150		حقوق الاقلية	14	
		الغاء سندات المساهمة في F		
	300	احتياطات		106F
225		احتياطات	106M	
75		حقوق الاقلية	14	
		تقسيم الاحتياطات F بين حصة الأقلية و حصة M		
	100	النتيجة		12F

75		نتيجة المحمم	12M	
25		حقوق الاقلية	14	
		<b>تقسيم F النتيجة بين حصة الاقلية و حصة M</b>		
	75	نتيجة المحمم		12M
	25	حقوق الاقلية		14
100		نتيجة F تقسيم F النتيجة بين حصة الاقلية و حصة M - على مستوى TCR	12F	

**ثانيا : حالة طريقة التكافؤ**

دائن	مدين		دائن	مدين
		31/12/N		
	80	تثبيتات معنوية		20
	850	تثبيتات عينية		21
	450	سندات مساهمة		261
	180	تثبيتات مالية أخرى		27
	1 400	أصول جارية		41/ 3X
1 000		اموال خاصة	101	
600		احتياطات	106	
160		نتيجة	12	
1 200		خصوم جارية	40	
		ترحيل عناصر الاصول والخصوم للشركة الام بنسبة 100 % ليومية التجميع		
		31/12/N		
	1 700	اعباء تشغيلية		60
	140	اعباء مالية		66
	80	اعباء غ عادية		67
	120	IBS		695
	160	نتيجة		12
2 000		ايرادات تشغيلية	70	
100		ايرادات مالية	76	
100		ايرادات غ عادية	77	
		ترحيل عناصر الاعباء و الايرادات للشركة الام بنسبة 100 % ليومية التجميع		

✓ إعادة تقييم سندات المساهمة ضمن الشركة (F)

القيمة الحقيقية لسندات (M) في (F) = الأموال الخاصة × نسبة الفائدة  
 $750 = 0,75 \times (100 + 300 + 600)$  دج

✓ حصة المجمع في نتيجة (F) :

= نتيجة \* (F) نسبة الفائدة =  $0,75 * 10 = 75$  دج

✓ تحديد فارق المعادلة :

= (القيمة الحقيقية لسندات المساهمة) - (القيمة المحاسبية لسندات المساهمة) - حصة المجمع في نتيجة (F)

=  $750 - 450 - 75 = 225$  دج

		31/12/N		
	750	سندات مساهمة تحت المعادلة		265
450		سندات مساهمة	261	
75		نتيجة المجمع	12	
225		فارق المعادلة	107	
		إعادة تقييم سندات المساهمة في F		
		31/12/N		
	75	نتيجة المجمع		12
75		ايرادات مالية أخرى	75	
		إعادة تقييم سندات المساهمة في F		

اعداد المؤانية الموحدة

طريقة التكافؤ		طريقة الاندماج النسبي		طريقة الاندماج الكلي		البيان
المبلغ	الحساب	المبلغ	الحساب	المبلغ	الحساب	
80	80	80	0 + 80	80	0 + 80	تثبيات معنوية
850	850	1 450	(0,75 * 800) + 850	1 650	800 + 850	تثبيات مادية
750	0,75 * (600+300+100)	-	0		0	سندات المساهمة
180	180	180	180 + 0	180	0 + 180	تثبيات مالية أخرى
1 400	1400	2 150	(0,75 * 1000) + 1400	2 400	1000+1400	أصول جارية
<b>3 260</b>		<b>3 860</b>		<b>4 310</b>		<b>مجوع الأصول</b>
1 000	0 + 1000	1 000	0 + 1000	1 000	0 + 1000	رأس المال
600	0 + 600	825	(0,75 * 300) + 600	825	(0,75 * 300) + 600	احتياطات
235	75 + 160	235	( 0,75 * 100) + 1600	235	(0,75 * 100) + 160	النتيجة
1 200	0 + 1200	1 800	(0,75 * 800) + 1200	2 000	800 + 1200	خصوم جارية
		-		250	0,25 * (100 + 300 + 600)	حصة الأقلية
225	225					فارق المعادلة
<b>3 260</b>		<b>3 860</b>		<b>4 310</b>		<b>مجوع الخصوم</b>



اعداد حساب النتيجة الموحد						
طريقة التكافؤ		طريقة الاندماج النسبي		طريقة الاندماج الكلي		البيان
المبلغ	الحساب	المبلغ	الحساب	المبلغ	الحساب	
2 000	2000	3 200	1200 + 2000	3 600	2000 + 1600	الاورادات التشغيلية
100	100	160	60 + 100	180	100 + 80	الاورادات المالية
100	100	190	90 + 100	220	100 + 120	الاورادات غير العادية
1 700	1700	(2 795)	1095 + 1700	(3 160)	1700 + 1460	الأعباء التشغيلية
140	140	(185)	45 + 140	(200)	140 + 60	الأعباء المالية
80	80	(155)	75 + 80	(180)	80 + 100	الأعباء غير العادية
120	120	(180)	60 + 120	(220)	120 + 80	IBS
				(25)	100 * 0,25	حقوق الأقلية
75	75					نتيجة الوضع تحت المعادلة
235		235		235		النتيجة

حل التمرين الخامس:

تحديد نسبة المراقبة ونسبة الفائدة ل M في كل فرع:

نسبة الفائدة	طريقة التجميع	طبيعة المراقبة	نسبة المراقبة	الفرع
80%	إ. كلي	م. حصرية	80%	C
$56\% = 80\% \times 70\%$	إ. كلي	م. حصرية	70%	D
$30\% \times 80\% \times 70\%$	ط. التكافؤ	تأثير بارز	30%	E

1- إعداد الميزانية المجمعة (E+D):

	180	ح/ سندات المساهمة	261
	100	ح/ تثبيبات	2x
	70	ح/ أصول جارية	3x/4x
100		ح/ رأس المال	101
40		ح/ احتياطات	106
10		ح/ نتيجة	12
200		ح/ الاقتراضات والديون المماثلة	16
		ترحيل ميزانية D بنسبة 100% ليومية التجميع	
	255	"	265
180		ح/ سندات المساهمة تحت المعادلة	261
15		ح/ سندات المساهمة	12
60		ح/ نتيجة المجمع	107
		ح/ فارق المعادلة	
		إعادة تقييم سندات المساهمة لمؤسسة D/E	

✓ القيمة الحقيقية لسندات المساهمة في E:

$$(265/ح) \quad 255 = x \cdot 0.3(50+200+600) =$$

✓ تحديد حصة D في نتيجة E:

$$(12/ح) \quad 15 = 0.3 \times 50 =$$

✓ تحديد فارق المعادلة:

$$(107/ح) \quad 60 = 15 - 180 - 255 =$$

الميزانية المجمعة (E+D):

رقم.ح	الأصول	المبالغ	رقم.ح	الخصوم	المبالغ
265	سندات المساهمة تحت المعادلة	255	101	رأس المال	100

الفصل الثاني: محاسبة عمليات الاندماج وتجميع القوائم المالية 65

40	احتياطات	106	100	تثبيات	2x
25	النتيجة	12	70	أصول جارية	3x/4x
60	فارق المعادلة	107			
200	خصوم أخرى	40			
425	مجموع الخصوم		425	مجموع الأصول	

2- إعداد الميزانية المجمعة (C+D):

	70	د/ سندات المساهمة	261
	220	د/ تثبيات	2x
	210	د/ أصول جارية	3x/4x
150		د/ رأس المال	101
90		د/ احتياطات	106
60		د/ نتيجة	12
200		د/ الاقتراضات والديون المماثلة	16
		ترحيل ميزانية C بنسبة 100% ليومية التجميع	
		"	
	255	د/ سندات المساهمة تحت المعادلة E	265
	100	د/ تثبيات	2x
	70	د/ أصول جارية	3x/4x
100		د/ رأس المال	101
40		د/ احتياطات	106
25		د/ نتيجة	12
60		د/ فارق المعادلة	107
200		د/ الاقتراضات والديون المماثلة	16
		ترحيل ميزانية D بنسبة 100% ليومية التجميع	
	100	د/ رأس مال (D)	101
	40	د/ احتياطات (D)	106
	25	د/ نتيجة (D)	12
	60	د/ فارق المعادلة (D)	107
70		د/ سندات المساهمة C في D	261
28		د/ احتياطات المجمع : 0.7 x 40	106
17.5		د/ نتيجة المجمع : 0.7 x 25	12

الفصل الثاني: محاسبة عمليات الاندماج وتجميع القوائم المالية 66

42	ح/فارق المعادلة للمجموع : 0.7x60	107
67.5	ح/حق الأقلية : 0.7 x(100+40+25+60)	14
تقسيم عناصر الأموال الخاصة للشركة D بين حصة C وحصة الأقلية.		

✓ إعداد الميزانية المجمعة لـ: C

المبالغ	المعالجة	البيان	رقم
0	70-70	سندات المساهمة	261
255	255	سندات تحت المعادلة	265
320	100+220	تشبيطات	2x
280	70+210	أصول جارية	30x/40x
<b>855</b>		<b>مجموع الأصول</b>	
150	100-100+150	رأس المال	101
118	28+40-40+90	احتياطات	106
42	42+60-60	فارق المعادلة	107
77.5	17.5+25-25+60	النتيجة	12
67.5	-	حصة الأقلية	14
400	200+200	الاقتراضات والديون المماثلة	16
<b>855</b>		<b>مجموع الخصوم</b>	

3- إعداد الميزانية المجمعة لـ: ( C+M )

120	ح/ سندات المساهمة في C	261
100	ح/ تشبيطات	2x
880	ح/ أصول جارية	3x/4x
100	ح/ رأس المال	101
400	ح/ احتياطات	106
100	ح/ نتيجة	12
500	ح/ الاقتراضات والديون المماثلة	16
<b>ترحيل ميزانية M بنسبة 100% ليومية التجميع</b>		
"		
255	ح/ سندات المساهمة تحت المعادلة	265
320	ح/ تشبيطات	2x
280	ح/ أصول جارية	3x/4x
150	ح/ رأس مال	101

الفصل الثاني: محاسبة عمليات الاندماج وتجميع القوائم المالية 67

118		ح/ احتياطات	106	
42		ح/ فارق المعادلة	107	
77.5		ح/ نتيجة	12	
67.5		ح/ حق الأقلية	14	
400		ح/ الاقتراضات والديون المماثلة	16	
		<b>ترحيل ميزانية D بنسبة 100% ليومية التجميع</b>		
	150	ح/ رأس مال		101
	118	ح/ احتياطات		106
	42	ح/ فارق المعادلة		107
	77.5	ح/ نتيجة		12
120		ح/ سندات المساهمة في C	261	
94.4		ح/ احتياطات 0.8 x 118	106	
33.6		ح/ فارق المعادلة 0.8 x 42	107	
62		ح/ نتيجة 0.8 x 77.5	12	
77.5		ح/ حق الأقلية (150+118+42+77.5) x 0.2	14	
		<b>تقييم عناصر الأموال الخاصة .</b>		

✓ الميزانية المجمعة لـ: (M):

رقم الحساب	البيان	المعالجة	المبالغ
261	سندات المساهمة	120-0+120	0
265	سندات تحت المعادلة		255
2x	تثبيات	320 + 1000	1320
3x	أصول جارية	280 + 880	1160
	<b>مجموع الأصول</b>	<b>مجموع الأصول</b>	<b>2735</b>
101	رأس المال	150-150+1000	1000
106	احتياطات	94.4 + 118 - 118 + 400	494.4
107	فارق المعادلة	33.6 + 42 - 42	33.6
12	النتيجة	62 + 77.5 - 77.5 + 100	162
14	حصة الأقلية	77.5 + 67.5	145
16	الاقتراضات والديون المماثلة	400 + 500	900
	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>2735</b>

حل التمرين السابع:

1- ( ترحيل عناصر الميزانية و حساب النتيجة، لكل فرع و الشركة الأم إلى يومية التجميع )

	12500 000	تثبيات مادية	21
	5 900 000	سندات المساهمة في (A, P,N)	261
	1 100 000	مخزونات	31
	1 500 000	حقوق	41
	2 000 000	نقديات	51
15 000 000		رأس المال	101
6000 000		احتياطات	106
500 000		النتيجة	12
1 500 000		ديون أخرى	40/16
		<b>ترحيل 100% من عناصر ميزانية GICA ليومية التجميع</b>	
	1 000 000		6 X
	500 000	النتيجة	12
1 500 000		مختلف الإيرادات	7 X
		<b>ترحيل عناصر حساب النتيجة للشركة GICA بنسبة 100%</b>	
	6 800 000	تثبيات مادية	21
	800 000	مخزونات	31

		1 438 000	حقوق	41
		190 000	نقديتات	51
7 000 000			رأس المال 101	
1 200 000			احتياطيات 106	
356 000			النتيجة 12	
672 000			ديون أخرى 40/16	
			<b>ترحيل 100% من عناصر ميزانية A ليومية التجميع</b>	
1 356 000	1 000 000		مختلف الأعباء	6 X
	356 000		النتيجة مختلف الإيرادات 7 X	12
			<b>ترحيل 100% من عناصر حساب النتيجة A ليومية التجميع</b>	

	1 400 000	تثبيبات مادية: 4.200.000 X 0.3333	21
	160 000	مخزونات: 480.000 X 0.3333	31
	150 000	حقوق: 450.000 X 0.3333	41
	50 000	نقديتات: 150.000 X 0.3333	51
1 300 000		رأس المال: 3.900.000 X 0.3333	101
200 000		احتياطيات	106
50 000		النتيجة	12
210 000		ديون أخرى: 630.000 X 0.3333	16/40
		<b>ترحيل 33,33% من أصول وخصوم P ليومية التجميع (كونها مراقبة بصفة مشتركة - اندماج نسبي)</b>	
	150 000	مختلف الأعباء: 450.000 X 0.3333	6 X
	50 000	النتيجة: 150.000 X 0.3333	12
200 000		مختلف الإيرادات: 600.000 X 0.3333	7 X

ترحيل 33,33% من حسابات النتيجة P ليومية التجميع  
(كونها مراقبة بصفة مشتركة- اندماج نسبي

ملاحظة: لا يتم ترحيل عناصر ميزانية و حساب النتيجة للشركة (N) ليومية التجميع، كون (GICA) تمارس عليها تأثير بارز (التجميع من خلال طريقة التكافؤ).

### 3- التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء السندات وتقسيم الأموال الخاصة

	7 000 000	رأس المال -A	101A
4 200 000		سندات المساهمة GICA في A	261
2 800 000		حقوق الأقلية: 40 %	14
		<b>إلغاء سندات المساهمة GICA في A</b>	
	1 200 000	احتياطات -A	106A
720 000		احتياطات المجمع : 60 %	106
480 000		حقوق الأقلية : 40 % تقسيم احتياطات A بين احتياطات المجموع حقوق الأقلية	14
	356 000	النتيجة -A	12A
213 600		نتيجة المجمع : 60 %	12
142 400		حقوق الأقلية : 40 % تقسيم النتيجة بين نتيجة المجموع حقوق الأقلية- على مستوى الميزانية	14
	213 600	نتيجة المجمع	12
	142 400	حقوق الأقلية	14
356 000		النتيجة -A تقسيم النتيجة بين نتيجة المجموع حقوق الأقلية- على مستوى حساب النتيجة	12A
	1 300 000	رأس المال -P	101 P



	200000	احتياطات P	106 P
	50 000	النتيجة P	12 P
1 300 000		سندات المساهمة GICA في P	261
200000		احتياطات المجمع	106
50 000		نتيجة المجمع	12
		إلغاء سندات المساهمة وتقسيم عناصر الأموال الخاصة للشركة P	

### 3- بتطبيق طريقة التكافؤ على الشركة (N)

✓ إعادة تقييم سندات المساهمة ضمن الشركة (N)

القيمة الحقيقية لسندات (GICA) في (N) = مجموع الأموال الخاصة (N) × نسبة الفائدة في (N)  
 $496.000 = 0,2 \times (200.000 + 280.000 + 2.000.000)$  دج

✓ فارق إعادة التقييم :

= القيمة الحقيقية للسندات - القيمة الإسمية للسندات =  $496.000 - 400.000 = 96.000$  دج

✓ حصة المجمع (GICA) في نتيجة (N) :

= نتيجة \* (N) نسبة الفائدة =  $0,2 * 200.000 = 40.000$  دج

✓ تحديد فارق المعادلة :

= فارق إعادة التقييم - حصة المجمع في نتيجة (N) =  $96.000 - 40.000 = 56.000$  دج

	496 000	سندات المساهمة الموضوعه تحت المعادلة	265
400 000		سندات المساهمة (GICA) في N	261
56 000		فارق الوضع تحت المعادلة	107
40 000		نتيجة المجمع	12
		إعادة تقييم سندات المساهمة لـ GICA في N من خلال القيمة الرياضية	
	40 000	نتيجة المجمع	12
40 000		إيرادات عملياتية أخرى تسجيل نتيجة الوضع تحت المعادلة - على مستوى حساب النتيجة	75

### 4- إعداد الميزانية المجمعة:

المبلغ	المعالجة	اسم الحساب	ر ح
20 700 000	1 400 000 + 6 800 000 + 12 500 000	تثبيبات مادية	21
-		سندات المساهمة	261
496 000	496 000	سندات المساهمة - تحت المعادلة	265
2 060 000	160 000 + 800 000 + 1 100 000	مخزونات	31
3 088 000	150 000 + 1 438 000 + 1 500 000	حقوق	41
2 240 000	50 00 + 190 000 + 2 000 000	تقديرات	51
<b>28 584 000</b>		<b>مجموع الاصول</b>	
15 000 000		رأس المال	101
6 920 000	6 000 000 + 720 000 + 200 000	إحتياطيات	106
803 600	40 000 + 50 000 + 213 600 + 500 000	النتيجة	12
56 000	56000	فارق المعادلة	107
3 422 400	2 800 000 + 480 000 + 142 400	حق الأقلية	14
2 382 000	1 500 000 + 672 000 + 210 000	ديون اخرى	ح16/ ح40/
<b>28 584 000</b>		<b>مجموع الخصوم</b>	

#### 5- إعداد حساب النتيجة المجمع:

#### المحور الثاني: محاسبة عمليات اندماج الشركات

اندماج الشركات هو عملية تقوم من خلالها عدد من الشركات (اثنتين على الأقل) بالاتحاد بهدف تكوين شركة واحدة. هذه الأخيرة يمكن أن تأخذ الأشكال المختلفة للشركات التجارية.<sup>20</sup>

على عكس الإندماج، يقصد بالحيازة: التملك أو الشراء، أين تتم المحافظة على الشخصية المعنوية لكلا الشركتين، كما يمكن الحديث في مثل هذه الحالة عن العلاقة: شركة أم/ فرع. بالإضافة إلى ذلك، يتم تعويض المساهمين القدامى (مالكي الأسهم) بمقابل مالي في حالة الحيازة و بعدد من الأسهم في حالة الإندماج.

يمكن أن نميز في إطار الاندماج بين:

- ❖ الاندماج من خلال تكوين شركة جديدة (الاتحاد)
- ❖ الاندماج من خلال الامتصاص

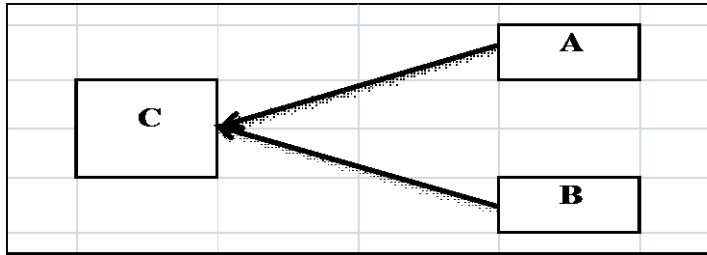
### 1- الاندماج من خلال تكوين شركة جديدة

وتتمثل هذه الطريقة في اتحاد شركتين (A و B) على الأقل، بهدف تكوين شركة جديدة (C). حيث يتم تحويل مساهمات كل من الشركتين (A) و (B) إلى الشركة (C) ومن تم الشروع في تسجيل انحلال كل من الشركتين المندمجتين (A) و (B)<sup>21</sup>. من جهة أخرى، يمكن الإشارة إلى إعادة تقييم عناصر الأصول لكل من الشركتين ضمن مشروع الاندماج.

يمكن حصر المعالجة المحاسبية لمثل هذه الطريقة في المراحل التالية :

- ✓ تسجيل عملية الانحلال (la dissolution) للشركتين المدمجتين (A و B)؛
- ✓ تسجيل عملية تكوين للشركة الجديدة (C).

والشكل الموالي يبين ذلك:



مثال: (اندماج شركتين بهدف تكوين شركة جديدة C )  
لتكن ميزانية الشركتين (A) و (B) كما يلي:

ميزانية الشركة A			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
400 000	رأس المال	740 000	الأصول المختلفة
200 000	إحتياطات		
140 000	ديون مالية		
740 000	مجموع الخصوم	740 000	مجموع الأصول
ميزانية الشركة B			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
800 000	رأس المال	1 550 000	الأصول المختلفة
600 000	إحتياطات		
150 000	ديون مالية		
1 550 000	مجموع الخصوم	1 550 000	مجموع الأصول

❖ معلومات إضافية:

- يتكون رأس مال كل شركة (A و B) من أسهم بقيمة إسمية 20 دج للسهم.
- تم إعادة تقييم مختلف أصول الشركة A لتصبح بقيمة 940 000 دج ، وكذا مختلف أصول الشركة B لتصل قيمتها إلى 1 750 000 دج.
- تقدمت كل من الشركتين بمختلف أصولها وخصومها، بهدف تكوين شركة جديدة (C)، في حين أن رأس مال (C) يتكون من أسهم بقيمة 20 دج للسهم الواحد.

**المطلوب:**

❖ إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة (C) وكذا مختلف التسجيلات المحاسبية الضرورية

**الحل:**

**أ- إعادة تقييم عناصر الشركتين**

البيان	القيمة المحاسبية الصافية VNC	القيمة العادلة JV	فارق التقييم
أصول الشركة A	740 000	940 000	200 000
أصول الشركة B	1 550 000	1 750 000	200 000

- التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم لدى الشركتين A و B .

200 000	200 000	مختلف أصول الشركة A فارق الاندماج	123	2X 3X
200 000	200 000	مختلف أصول الشركة B فارق الاندماج	123	2X 3X

**ب- التسجيل المحاسبي لعملية انحلال الشركة A**

940 000	800 000 140 000	من ح/ الشركة C ح/مختلف الخصوم إلى ح/ مختلف الأصول إلغاء أصول و خصوم الشركة A	467 5X 2X 3X 4X
800 000	800 000	سندات المساهمة الشركة C تقديم 3000 سهم للشركة A على مستوى C	467 261
800 000	400 000 200 000 200 000	رأس المال إحتياطات فارق الاندماج عمليات على رأس المال	101 106 123 456
800 000	800 000	عمليات على رأس المال سندات المساهمة إلغاء سندات المساهمة A	456 261

**ج- التسجيل المحاسبي لعملية انحلال الشركة B**

1 750 000	1 600 000 150 000	من ح/ الشركة C ح/مختلف الخصوم إلى ح/ مختلف الأصول مساهمات الشركة B	2X 3X 4X	467 5X
1 600 000	1 600 000	سندات المساهمة الشركة C تقديم 3000 سهم للشركة B على مستوى C	467	261
1 600 000	800 000 600 000 200 000	راس المال إحتياطات فارق الإندماج عمليات على رأس المال	456	101 106 123
1 600 000	1 600 000	عمليات على رأس المال سندات المساهمة إلغاء سندات B	261	456

**د- التسجيل المحاسبي في يومية الشركة C (تأسيس الشركة C)**

2 400 000	800 000 1 600 000	من ح/ الشركة A حسابات المساهمة ح/الشركة B حسابات المساهمة إلى ح/ مختلف الأصول الوعد بالمساهمة	101	4561 4562
800 000 140 000	940 000	مختلف الأصول الشركة A حسابات المساهمة مختلف الخصوم تنفيذ الوعد بالمساهمة من طرف الشركة A	4561 5X	2X 3X
1 600 000 150 000	1 750 000	مختلف الأصول الشركة B حسابات المساهمة مختلف الخصوم تنفيذ الوعد بالمساهمة من طرف الشركة B	4562 5X	2X 3X

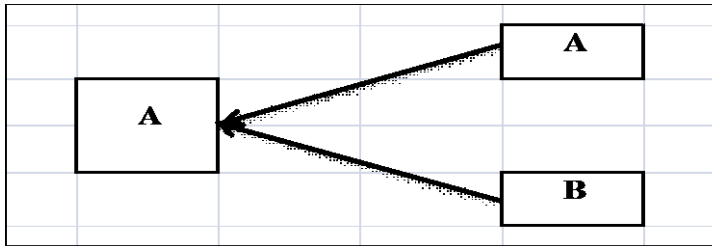
هـ- التحليل :

**علما أن:**  
 القيمة الاسمية للسهم = سعر الإكتتاب  
 القيمة الحقيقية للسهم = صافي الأصول / عدد الأسهم  
 حق الإكتتاب = عدد الأسهم الجديدة / عدد الاسهم القديمة

- القيمة الاسمية لأسهم الشركة A = 20 دج / سهم
- القيمة الاسمية لأسهم الشركة B = 20 دج / سهم
- القيمة الحقيقية لأسهم الشركة A =  $20\ 000 / 800\ 000$  = 40 دج / سهم
- القيمة الحقيقية لأسهم الشركة B =  $40\ 000 / 1\ 600\ 000$  = 40 دج / سهم
- عدد الأسهم الممنوحة للشركة A في الشركة C =  $20 / 800\ 000 = 40\ 000$  سهم
- ← علما أنه: **حق الإكتتاب = عدد الأسهم الجديدة / عدد الاسهم القديمة**
- تعوض الشركة A بـ : 40 000 سهم في الشركة C مقابل 20 000 سهم في الشركة A قبل الإندماج.
- بطريقة أخرى : تعوض الشركة A بـ 2 أسهم في الشركة C عن كل سهم الشركة في A

2- الاندماج من خلال الامتصاص

- الاندماج من خلال الامتصاص هو اندماج شركة أو أكثر في شركة أخرى قائمة ما ينتج عنه محاسبيا:
- ✓ تسجيل انحلال الشركة المدمجة؛
  - ✓ التسجيل المحاسبي لعملية زيادة رأس المال وعلو الاندماج ضمن دفاتر الشركة المندمج فيها؛
  - ✓ إلغاء الديون والحقوق (المساهمات أو القروض) المتبادلة في حالة وجودها.
- والتمثيل البياني التالي يبين ذلك:



مثال 2: (الاندماج من خلال الإمتصاص)

لتكن ميزانية الشركتين A، B كما يلي :

ميزانية الشركة A			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول

900 000	رأس المال	1 850 000	مختلف الأصول
720 000	إحتياطات		
230 000	ديون مالية		
1 850 000	مجموع الخصوم	1 850 000	مجموع الأصول
<b>ميزانية الشركة B</b>			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
600 000	راس المال	950 000	مختلف الأصول
210 000	إحتياطات		
140 000	ديون مالية		
950 000	مجموع الخصوم	950 000	مجموع الأصول

❖ معلومات إضافية:

- رأس مال الشركة A يتكون من: 30 000 سهم بقيمة 30 دج للسهم
  - رأس مال الشركة B يتكون من: 30 000 سهم بقيمة 20 دج للسهم
  - بافتراض عدم وجود أي مساهمات متبادلة بين الشركتين A و B. قامت الشركة A بامتصاص الشركة B
- المطلوب**

✓ إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة A بعد الاندماج (امتصاص الشركة B) مع تقديم التسجيلات المحاسبية المناسبة ؟

**الحل:**

**أ- التحليل:**

- القيمة الاسمية لأسهم الشركة A = 30 دج لسهم
- القيمة الاسمية لأسهم الشركة B = 20 دج لسهم
- القيمة الحقيقية لأسهم الشركة A =  $(230\ 000 - 1\ 850\ 000) / 30\ 000 = 54$  دج لسهم
- القيمة الحقيقية لأسهم الشركة B =  $(140\ 000 - 950\ 000) / 30\ 000 = 27$  دج لسهم
- عدد الأسهم الممنوحة للشركة B من طرف الشركة A = صافي الأصول B / القيمة الحقيقية لسهم A =  $(140\ 000 - 950\ 000) / 54 = 15\ 000$  سهم
- علاوة الإصدار = (القيمة الحقيقية - القيمة الاسمية) X عدد الأسهم الممنوحة =  $(30 - 54) X 15\ 000 = 360\ 000$  دج

**ب: التسجيل المحاسبي لانحلال الشركة B**

	810 000	من ح/ الشركة A	467
	140 000	ح/ مختلف الخصوم	5X
950 000		إلى ح/ مختلف الأصول	2X 3X 4X
		إلغاء أصول وخصوم الشركة B	
	810 000	سندات المساهمة	261

810 000		الشركة A تقديم 15000 سهم بقيمة إسمية 30 دج وقيمة حقيقية 54 دج للشركة B على مستوى A	467	
810 000	600 000 210 000	رأس المال إحتياطات عمليات على رأس المال إلغاء الأموال الخاصة للشركة B	456	101 106
810 000	810 000	عمليات على رأس المال سندات المساهمة للشركة B إلغاء سندات المساهمة للشركة B	261	456

ج- التسجيل المحاسبي على مستوى الشركة المدمج فيها (الشركة الماصة A)

450 000 360 000	810 000	من ح/ عمليات على رأس المال (B) إلى ح/ رأس المال ح/ علاوة الاندماج الوعد بالاندماج	101 103	456
810 000 140 000	950 000	مختلف الأصول الشركة B حسابات المساهمة مختلف الخصوم تنفيذ الوعد من طرف الشركة B	456 5X	2X 3X

مثال 3:

من خلال المثال السابق نفترض أن مجموع الأصول للشركة B يصل إلى 1 160 000 دج في حين أن مجموع الإحتياطات يساوي إلى 420 000 دج .

❖ المطلوب:

✓ إعداد الميزانية الإفتتاحية للشركة A مع تقديم التسجيلات المحاسبية المناسبة ؟

❖ الحل:

أ- التحليل:

- القيمة الإسمية لأسهم الشركة A = 30 دج لسهم
- القيمة الإسمية لأسهم الشركة B = 20 دج لسهم
- القيمة الحقيقية لأسهم الشركة A =  $(230\ 000 - 1850\ 000) / 30\ 000 = 54$  دج لسهم
- القيمة الحقيقية لأسهم الشركة B =  $(140\ 000 - 1\ 116\ 000) / 30\ 000 = 34$  دج لسهم
- عدد الأسهم الممنوحة للشركة B من طرف الشركة A = صافي الأصول للشركة B / القيمة الحقيقية لسهم A =  $(140\ 000 - 1160\ 000) / 54 = 18\ 888.88$  سهم

في مثل هذه الحالة يمكن تقريب عدد الأسهم الممنوحة من طرف A إلى الألف الصغرى لتصبح مساهمة الشركة B تساوي إلى 18000 سهم

كما يصبح لدينا:

$$(1) \text{ زيادة رأس المال لـ A} = 30 \times 18000 = 540\ 000 \text{ دج}$$



(2) علاوة الإندماج =  $(30 - 54) \times 18000 = 432\,000$  دج

(1) + (2) مجموع الزيادة الواجبة =  $972\,000$  دج

- في حين يتم تعويض الشركة B بما قيمته :

التعويض (SOULT) =  $972\,000 - (140\,000 - 1\,160\,000) = 48\,000$  دج

ب- التسجيل المحاسبي في الشركة B:

1 160 000	1 020 000 140 000	من ح/ الشركة A ح/مختلف الخصوم إلى ح/ مختلف الأصول الغاء أصول وخصوم الشركة B	2X 3X 4X	467 5X
1020 000	972 000 48 000	سندات المساهمة البنك الشركة A منح 18000 سهم لصالح الشركة B على مستوى الشركة A	467	261 512
1 020 000	600 000 420 000	رأس المال إحتياطات عمليات على رأس المال الغاء الأموال الخاصة للشركة B	456	101 106
972 000 48 000	1 020 000	عمليات على رأس المال سندات المساهمة للشركة B حساب جاري للشركاء إلغاء سندات الشركة B	261 455	456
48 000	48 000	حساب جاري للشركاء البنك	512	455

ج- التسجيل المحاسبي على مستوى الشركة المدمج فيها (الشركة الماصة A)

456	من ح/ عمليات على رأس المال (B)	972 000
-----	--------------------------------	---------

600 000		إلى ح/ رأس المال	101	
432 000		ح/ علاوة الاندماج	103	
		الوعد بالاندماج وتقديم 18000 سهم		
	1 112 000	مختلف الأصول		2X } 3X }
972 000		الشركة B حسابات المساهمة	456	
140 000		مختلف الخصوم	5X	
		تنفيذ الوعد وتقديم مساهمات الشركة B		

### المحور الثالث: المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء

ينتج فارق الاقتناء في إطار دمج الأعمال لمجموعة من الشركات (le regroupement d'entreprises). بطريقة أخري ينتج فارق الاقتناء: في إطار الحيابة (الكلية أو الجزئية)، الاندماج أو تجميع القوائم المالية لأول مرة.

يتم الاعتراف بشهرة المحل أو بفارق الاقتناء\*بمعنى أشمل و أدق، (Écart d'acquisition) كأصل بتاريخ الاقتناء. حيث تمثل مبدئيا الفرق أو الزيادة في تكلفة الشراء (الحيابة أو الاقتناء) عن حصة المشتري (المقتني) في صافي الأصول بالقيمة العادلة، بتاريخ الاقتناء.

فحسب النظام المحاسبي المالي، يمثل فارق الاقتناء كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول و الخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل.<sup>22</sup> بطريقة أخرى:

$$\text{فارق الاقتناء أو شهرة المحل} = (\text{تكلفة الحيابة أو سعر الحيابة}) - (\text{حصة المشتري في صافي الأصول بالقيمة العادلة})$$

في تعريف آخر، يمثل فارق الاقتناء مجموع المزايا الاقتصادية المستقبلية و الناتجة عن أصول لا يمكن تحديدها بصفة منفصلة أو تسجيلها بصفة منفصلة.

حيث يمكن أن نميز بين: 0)

\* فارق الاقتناء الموجب <0: أو ما يعرف بالشهرة الموجبة (و يسجل مدينا ضمن ح/207:Good Will)

\* فارق الاقتناء السالب >0: أو ما يعرف بالشهرة السالبة (و يسجل دائنا ضمن ح/207:Bad Will)

### ملاحظات:

\* حتى و إن كان الإقرار مبدئياً بالشهرة السالبة (ح/207:Bad Will) ضمن عناصر أصول الميزانية بقيمة سالبة، حسب النظام المحاسبي المالي، فإنه و حسب المعيار IFRS 03 يتم الاعتراف بفارق الاقتناء السالب (حالة الشراء بأسعار منخفضة حيث أن البائع يكون مكرها على القيام بعملية البيع) ضمن حساب النتائج.

\* لا يخضع فارق الاقتناء حسب المعايير المحاسبية الدولية (IFRS03) لاحتساب أقساط الاهتلاك، حيث يتم احتساب و إجراء اختبار انخفاض القيمة في كل مرة و بصفة دورية (بصفة سنوية على الأقل). كما أنه لا يمكن إسترجاع خسائر القيمة المسجلة ضمن هذا الحساب (ح/ 2907) في السنوات الموالية.0

\* أما حسب النظام المحاسبي المالي SCF : و رغم أنه لم يتم الإشارة إلى عملية احتساب أقساط الإطفاء لفارق الاقتناء ، فإنه قد تم تخصيص حساب معني بذلك (ح/ 2807) كما أنه لا يمكن استرجاع خسائر القيمة المسجلة في حساب شهرة المحل (ح/ 2907).<sup>23</sup>

في إطار التجميع الأولي (la 1<sup>ère</sup> Consolidation)، فإنه و حسب النظام المحاسبي المالي يجب الفصل بين:

- فارق التقييم: و يمثل الفرق بين القيمة الحقيقية و القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد للأصول، بتاريخ الاقتناء.
- فارق الاقتناء (ح/ 207).

في حالة عدم إمكانية الفصل بين العناصر المكونة لفارق التجميع الأولي فإنه يتم تحميل قيمة هذا الأخير كفارق إقتناء على سبيل التبسيط.

كما يمكن وضع ما يلي:

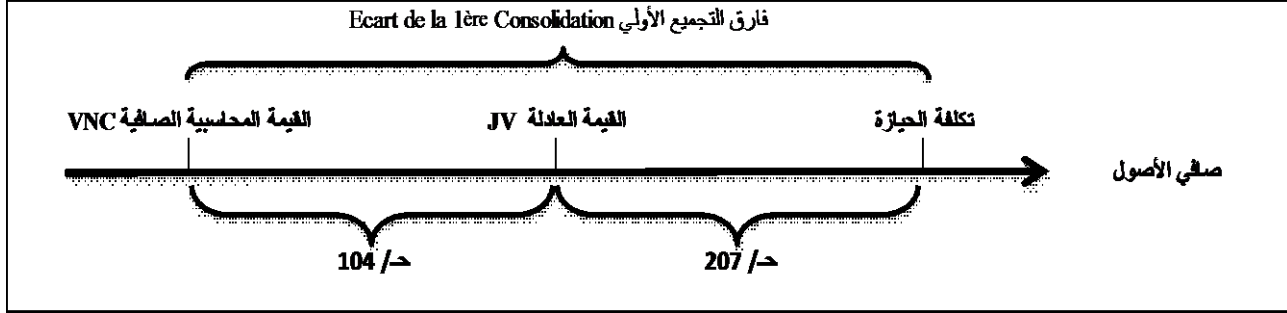
\* فارق التقييم(ح/ 104) = صافي الأصول بالقيمة العادلة – صافي الأصول (VNC)

\* فارق الاقتناء (ح/ 207) = (تكلفة الحييزة أو الاقتناء) – (في صافي الأصول بالقيمة العادلة) %X الحييزة

\* فارق التجميع الأولي (Ecart de la 1<sup>ère</sup> Consolidation) = ( فارق التقييم الإجمالي % الحيازة ) + فارق الاقتناء

أو: فارق التجميع الأولي = تكلفة الحيازة - حصة المشتري في صافي الأصول VNC

بطريقة أخرى:



الجدول رقم 02: المقارنة بين المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء وفق النظام المحاسبي المالي و معيار الإبلاغ المالي الدولي

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS03	النظام المحاسبي المالي SCF
- لا تسجل أية أقساط خاصة باهتلاك شهرة المحل الموجبة (GW)	- توجد حسابات خاصة باهتلاك شهرة المحل الموجبة (GW) مثل : حـ/ 2807
- نفس الشيء	- تسجل و بصفة دورية عملية إنخفاض القيمة على شهرة المحل، في حين لا يمكن إسترجاع هذه الخسائر
- تسجل الشهرة السالبة (BW) ضمن حساب النتائج	- تسجل شهرة المحل السالبة (BW) ضمن حساب حـ/ 207 . أي ضمن الميزانية
- طريقة الحساب: تختلف عن SCF أين يتم الاعتماد على تحديد و احتساب الشهرة الكلية Full Good Will بالإضافة الى طريقة الاقتناء الجزئي و المتعلق بالمشتري	- طريقة الحساب: يتم الإعتماد على تحديد و الاعتراف بفارق الاقتناء الجزئي و المتعلق بالمشتري.

### تمارين حول المحور الثالث

#### التمرين 01:

بتاريخ 2019-01-01 وفي إطار اندماج الشركتين A و B (الاندماج من خلال إمتصاص A لـ B)، قامت الشركة A بإصدار 3.000 سهم بقيمة إسمية KDA 10 و قيمة سوقية (حقيقية) KDA30 ، في حين تمت الحيازة على باقي

الحصص نقدا بقيمة 25.000 دج، تحملت الشركة A قيمة 8.000 KDA كعمولات و أتعاب (عمولات السمسرة، أتعاب الموثق و محافظ الحسابات). تقدم ميزانية كل من الشركتين A و B كما يلي:

الوحدة: KDA

رقم ح.	الأصول	ميزانية A	ميزانية B (قيمة دفترية: VNC)	ميزانية B (سعر السوق: JV)
20	تثبيبات معنوية	20 000	10 000	15 000
21	تثبيبات مادية	120 000	40 000	45 000
3X	مخزونات	30 000	20 000	25 000
41	زبائن وحسابات مرتبطة	100 000	10 000	10 000
512	البنك	100 000	30 000	30 000
	<b>مجموع الأصول</b>	<b>370 000</b>	<b>110 000</b>	<b>125 000</b>
101	رأس المال	100 000	30 000	
106	إحتياطات	30 000	10 000	
12	النتيجة	40 000	10 000	
40	الخصوم الجارية	200 000	60 000	60 000
	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>370 000</b>	<b>110 000</b>	

العمل المطلوب:

- تحديد تكلفة الحيازة لأسهم B
- تحديد فارق الحيازة في إطار إندماج الشركتين B و A (إمتصاص الشركة A لـ B)
- إعداد الميزانية الافتتاحية مع تقديم كامل القيود الضرورية على مستوى B و A (قيود الإنحلال على مستوى B و الرفع من رأس المال على مستوى A)

التمرين 02:

قامت الشركة M باقتناء 90% من أسهم F بـ 3500 KDA

الوحدة: KDA

بتاريخ N-12-31

ميزانية الشركتين: F و M

F	M	الخصوم	F	M	الاصول
		<u>اموال خاصة</u>			<u>اصول غير جارية</u>
200	5 000	راس مال	200	4 000	اراضي
800	10 000	احتياطيات	1 000	5 500	مباني
200	400	النتيجة	500	2 500	معدات
		<u>خصوم جارية</u>			<u>اصول جارية</u>
1 000	2 600	موردون	450	2 225	مخزونات
500	2 000	ديون اخرى	300	1 525	زبائن
			250	4 250	نقديات
2 700	20 000	المجموع	2 700	20 000	المجموع

- تمت إعادة تقييم أصول الشركة F بالقيمة العادلة فكانت كما يلي: براءة اختراع: KDA 1500 أراضي: 300  
KDA ، مباني: KDA 1200 ، معدات: KDA 600.

### المطلوب:

- حدد فارق التجميع الأولي (l'écart de la 1er consolidation)، فارق التقييم و فارق الإقتناء (Good Will)
- تقديم التسجيلات المحاسبية في دفاتر الشركة M و F بتاريخ الحيازة.
- تقديم التسجيلات المحاسبية المتعلقة بتجميع القوائم المالية للمجمع M بتاريخ الحيازة و إعداد الميزانية المجمع.

### التمرين 03:

إليك ميزانية الشركة الأمو الفرع F بتاريخ الإقتناء. حيث قامت M بإقتناء 75% من الفرع بـ 1000 دج.

ميزانية الشركتين: F و M بتاريخ N-12-31 الوحدة: دج

ميزانية الشركة الأمو الفرع F بتاريخ N/01/01/2011

المبلغ	الخصوم	المبلغ	الاصول
	<u>الموال خاصة</u>		<u>الموال غير جارية</u>
15600	راس مال	4060	اراضي
4000	احتياطيات	2005	مباني
1000	النتيجة	2525	معدات
	<u>خصوم غير جارية</u>	1560	نتائج جزوى
135	قروض بنكية		
	<u>خصوم جارية</u>		<u>الموال جارية</u>
650	موردون	1260	مخزونات
550	ديون اجتماعية	860	زبائن
43	موردو التثبيتات	10560	البنك
		45	قيم منقوله للتوظيف
23000	المجموع	23000	المجموع

تمت إعادة تقييم أصول الفرع و كانت قيمها العادلة كما يلي: أراضي 250 دج، مباني 300 دج، معدات 220 دج، ت. ع. أخرى 80 دج، مخزونات 250 دج، زبائن دج 200.

#### المطلوب:

- حدد فارق التجميع الأولي ( l'écart de la 1er consolidation)، فارق التقييم و فارق الإقتناء (Good Will)
- تقديم التسجيلات المحاسبية في دفاتر الشركة M و F بتاريخ الحيازة.
- تقديم التسجيلات المحاسبية المتعلقة بتجميع القوائم المالية للمجمع M بتاريخ الحيازة و اعداد الميزانية المجمع.

#### التمرين 04:

تمتلك الشركة M ما نسبته 10 % من أسهم الشركة F و التي تمت حيازتها بتاريخ 2019/01/01 بقيمة MDA15. وبتاريخ 2020/01/01 قامت بحيازة 60% من أسهم نفس الشركة F، بقيمة MDA150.

علما أن أسهم F قد تم تصنيفها بتاريخ الحيازة (2019/01/01) " كأصول مالية متاحة للبيع"، اين يتم معالجتها محاسبيا بالقيمة العادلة وفقا لما يتطلبه SCF. في حين تم تقييم أراضي الشركة F وكذا مباني هذه الأخيرة بـ MDA 40 وكذا MDA 70 على التوالي بتاريخ الحيازة من طرف M (تمت عملية إعادة التقييم على مستوى F).

#### المطلوب:

- من خلال الميزانيتين المحاسبيتين للشركتين F،M، بتاريخ 2020/01/01 (بعد توزيع الأرباح، فرضا):
- 1- حدد فارق التجميع الأولي ( l'écart de la 1er consolidation)، فارق التقييم، فارق الإقتناء (good will)
  - 2- تقديم التسجيلات المحاسبية في دفاتر الشركة F بتاريخ الحيازة.
  - 3- تقديم التسجيلات المحاسبية المتعلقة بتجميع القوائم المالية للمجمع M بتاريخ الحيازة.
  - 4- إعداد الميزانية المجمع للمجمع M بتاريخ الحيازة.

الوحدة : MDA

بتاريخ 31-12-N

ميزانية الشركتين: F و M

رقم ح.	الأصول	ميزانية M	ميزانية F (قيمة دفترية: VNC)
20	أراضي	60	30
21	مباني	220	50

0	15	سندات F	261
100	90	زبائن وحسابات مرتبطة	41
36	250	البنك	512
<b>216</b>	<b>635</b>	<b>مجموع الأصول</b>	
100	300	رأس المال	101
16	60	إحتياطات	106
0	18	النتيجة	12
100	257	الخصوم الجارية	40
<b>216</b>	<b>635</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	

حل التمرين 02 :

1- تحديد فارق التجميع الأولي، فارق التقييم و فارق الاقتناء

أ - اعادة تقييم أصول الشركة F

تسجيل عملية اعادة التقييم

1 500	علامة تجارية	205
100	أرضي	211
200	مباني	213
100	معدات	215
1 900	فارق اعادة التقييم	104

الأصول	JV	VNC	فارق اعادة التقييم
علامة تجارية	1 500	-	1 500
أرضي	300	200	100
مباني	1 200	1 000	200
معدات	600	500	100
<b>المجموع</b>			<b>1 900</b>

ب- تحديد فارق التجميع الأولي

\* فارق التجميع الأولي = تكلفة الحيازة - (حصة المشتري في صافي الأصول VNC )

$$KDA 2420 = 0.9 * (1500 - 2700) - 3500 =$$

ج- تحديد فارق التقييم لدى المشتري (المقتني)

\* فارق التقييم (ح/104) لدى المشتري (= صافي الأصول JV) - صافي الأصول (VNC) \* حصة المشتري

$$KDA 1710 = 0.9 * (1200 - 3100) =$$



أو: فرق التقييم الإجمالي \* حصة المشتري

$$\text{KDA } 1710 = 0.9 * 1900 =$$

د- تحديد فرق الاقتناء

\* فرق الاقتناء = تكلفة الحيازة - حصة المشتري في صافي الأصول JV

= فرق التجميع الأولي - فرق التقييم (ح/104) لدى للمشتري

$$\text{KDA } 710 = 1710 - 2420 =$$

2- التسجيل المحاسبي عند F بتاريخ الحيازة : ( تبقى نفسها عملية إعادة التقييم)

3- التسجيل المحاسبي عند M بتاريخ الحيازة :

	3 500	<p>سندات مساهمة</p> <p>البنك</p> <p>40% □□□□□□□□ □□□□□□□□</p> <p>F □□□□□□</p>	512	261
3 500				

4- التسجيلات المحاسبية بتاريخ الحيازة (إلغاء العمليات ما بين الفروع)

	4.000	أراضي		211
	5.500	مباني		213
	2.500	معدات		215
	<b>3.500</b>	<b>سندات المساهمة</b>		<b>261</b>
	2.225	بضائع		30
	1.525	زبائن		411
	750	البنك = 3500 - 4250		512
5.000		رأس المال	101	
10.000		احتياطات	106	
400		النتيجة	12	
2.600		موردون	401	

2,000		ديون أخرى	40	
		<b>ترحيل عناصر ميزانية الشركة الأم M بنسبة 100%</b>		
	1.500	علامة تجارية	205	
	300	أراضي	211	
	1.200	مباني	213	
	600	معدات	215	
	450	بضائع	30	
	300	زبائن	411	
	250	البنك	512	
200		رأس المال	101	
1.900		فارق التقييم	104	
800		احتياطات	106	
200		النتيجة	12	
1.000		موردون	401	
500		ديون أخرى	40	
		<b>ترحيل عناصر ميزانية الفرع F بنسبة 100%</b>		
	710	فارق الإقتناء	207	
	200	رأس المال F	101F	
	800	احتياطات	106F	
	1.900	فارق التقييم	104	
	200		12	
3.500		سندات المساهمة	261	
310		حقوق الأقلية	14	

تسجيل عملية إعادة التقييم

الميزانية المجمعة: M+F بتاريخ: N-12-31 الوحدة: KDA

المبلغ	الخصوم	المبلغ	الأصول
	<u>أموال خاصة</u>		<u>أصول غير جارية</u>
		<b>710</b>	<b>فارق الاقتناء (شهرة المحل)</b>
5 000	رأس المال	1 500	علامة تجارية
10 000	احتياطات	4 300	أراضي
400	النتيجة	6 700	مباني
<b>310</b>	<b>حصة الأقلية</b>	3 100	معدات
	<u>الخصوم ج. و غير ج.</u>	-	سندات المساهمة لدى F
3 600	موردون		<u>أصول جارية</u>
2 500	خصوم أخرى		مخزونات
		2 675	زبائن
		1 825	نقديات
		1 000	
<b>21 810</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>21 810</b>	<b>مجموع الأصول</b>

حل التمرين 03 :

1- تحديد فارق التجميع الأولي، فارق التقييم و فارق الاقتناء

تسجيل عملية اعادة التقييم				أ - اعادة تقييم أصول الشركة F			
100	أرضي	205		فارق اعادة التقييم	VNC	JV	الأصول
225	مباني	213		100	150	250	أرضي
95	معدات	215		225	75	300	مباني
30	تثبيات ع. أخرى	218		95	125	220	معدات
50	مخزونات	3		30	50	80	تثبيات ع. أخرى
400	فارق اعادة التقييم	104		50	200	250	مخزونات
100	زبلن	411		(100)	300	200	زبلن
				400			المجموع

### ب- تحديد فارق التجميع الأولي

\* فارق التجميع الأولي = تكلفة الحيازة - (حصة المشتري في صافي الأصول VNC)

$$= 1.000 - (200 - 1.000) * 0,75 = 400,75 \text{ دج.}$$

### ج- تحديد فارق التقييم لدى المشتري (المقتني)

\* فارق التقييم (ح/د/104) لدى المشتري (= صافي الأصول JV) - صافي الأصول (VNC) \* حصة المشتري

$$= (800 - 1200) * 0,75 = 300 \text{ دج}$$

$$\text{أو: } = \text{فارق التقييم الإجمالي} * \text{حصة المشتري} = 400 = 300 * 0,75 \text{ دج}$$

### د- تحديد فارق الاقتناء

\* فارق الاقتناء = تكلفة الحيازة - حصة المشتري في صافي الأصول JV

$$= \text{فارق التجميع الأولي} - \text{فارق التقييم (ح/د/104) لدى المشتري}$$

$$= 1.000 - 1.200 = 100 * 0,75 \text{ دج}$$

$$= 300 - 400 = 100 \text{ دج}$$

2- التسجيل عند المحاسبي F بتاريخ الحيازة : ( تبقى نفسها عملية إعادة التقييم)

3- التسجيل المحاسبي عند M بتاريخ الحيازة :

1 000	1 000	سندات مساهمة	261
		البنك	512
		40%	
		F	

4- التسجيلات المحاسبية بتاريخ الحيازة (إلغاء العمليات ما بين الفروع)

400	أراضي	211
200	مباني	213
250	معدات	215
1.000	سندات المساهمة	261
115	بضائع	30
85	زبائن	411
55	البنك = 1.000-1.055	512
45	قيم منقولة للتوظيف	50
1.500	رأس المال	101
400	احتياطات	106
100	النتيجة	12
135	قروض بنكية	16
65	موردون	401
43	موردوا التثبيات	404
57	ديون ضريبية	44
	ترحيل عناصر ميزانية الشركة الأم M بنسبة 100%	
250	أراضي	211
300	مباني	213
220	معدات	215
80	تثبيات عينية أ	21
250	بضائع	30
200	زبائن	411

	100	البنك	512
500		رأس المال	101
400		فارق التقييم	104
200		احتياطات	106
100		النتيجة	12
150		موردون	401
50		هيئات اجتماعية	43
		<b>ترحيل عناصر ميزانية الفرع F بنسبة 100%</b>	
	100	فارق الاقتناء	207
	500	رأس المال F	101F
	400	فارق التقييم	104F
	200	احتياطات	106F
	100	النتيجة	12
1.000		سندات المساهمة	261
300		حقوق الأقلية تقسيم عناصر الأموال الخاصة بين الشركة الأم وحق الأقلية	14

5- إعداد الميزانية المجمعة

- الميزانية المجمعة: M+F بتاريخ: N-12-31 الوحدة: دج

المبلغ	الخصوم	المبلغ	الأصول
	<u>أموال خاصة</u>		<u>أصول غير جارية</u>
		<b>100</b>	<b>فارق الاقتناء (شهرة المحل)</b>
1 500	رأس المال		علامة تجارية
400	احتياطات	650	أراضي
100	النتيجة	500	مباني
<b>300</b>	<b>حصة الأقلية</b>	470	معدات
		-	سندات المساهمة لدى F
	<u>الخصوم الجارية</u>	230	تثبيبات ع. أخرى
135	قروض بنكية		<u>أصول جارية</u>
	<u>الخصوم ج. و غير ج.</u>	365	مخزونات
215	موردون	285	زبائن
43	موردوا التثبيبات	155	البنك
50	هيأت اجتماعية	45	قيم منقولة للتوظيف
57	ديون ضريبية		
<b>2 800</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>2 800</b>	<b>مجموع الأصول</b>

## الفصل الثالث: محاسبة الأدوات المالية

### 1- مفهوم الأدوات المالية:

يمكن تعريف الأداة المالية على أنها كل عقد يسمح بتسجيل أصل مالي لدى مؤسسة، و خصوم مالية أو أداة حق ملكية (أموال خاصة) لدى مؤسسة ثانية (أو أخرى).<sup>24</sup>

بطريقه أخرى تتضمن الأدوات المالية :

– مختلف الأسهم و السندات (ح/26، ح/27)، القيم المنقولة للتوظيف (ح/50)، النقديات (ح/51)، المشتقات المالية (ح/52)، الصندوق (ح/53)، مختلف الإعتماد (ح/54).... الخ: (أصول مالية)\*



- مختلف الاقتراضات و الديون المماثلة (ح/16)، الديون المرتبطة بالمساهمات (ح/17) .... الخ:(الخصوم المالية).

تصنفالأدواتالمالية إلسأدوات ماليةأساسية(مثل الأسهم و السندات، النقديات، أوراق الدفع) وكذا أدوات ماليه ثانوية(المشتقات المالية)

كما يمكن تصنيفها إلى(حسب المعايير المحاسبية الدولية):<sup>25</sup>

- الأصول المالية
- الخصوم المالية
- الأدواتالمالية المركبة (جزء أداه حق الملكية و جزء كخصم مالي)
- الأدواتالمالية المشتقة

## 2- معالجة الأصولالمالية

تتمثل الأصول المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية IAS32 في:<sup>26</sup>

- النقدية؛
- أداة حق الملكية (أموال خاصة) على مستوى مؤسسة أخرى؛
- حق تعاقدى يسمح بـ:
  - تحصيل نقديات من منشأة (مؤسسة) أخرى أو أصل مالي؛
  - تبادل أصول مالية أو خصوم مالية مع مؤسسة أخرى تحت شروط في مصلحة المؤسسة
- عقد و الذي يمكن تسويته من خلال أداة حق الملكية (أموال خاصة) للمؤسسة والذي:
  - لا يمثل مشتقات مالية (أدوات مشتقة) و الذي من خلاله يمكن للمؤسسة تحصيل عدد غير محدد (متغير) من الأدوات من حق الملكية؛
  - مشتقات مالية

حيث يمكن حصر الأدوات المالية ضمن ميزانية المؤسسة كما يلي:

الخصوم المالية	الأصول المالية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الأموال الخاصة (مع الفصل بين الأموال الخاصة والديون)</li> <li>- الديون المالية، و المتمثلة في:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• القروض السندية</li> <li>• القروض الممنوحة من طرف المؤسسات المالية</li> <li>• سندات الخزينة (Billets de trésorerie)</li> <li>• الموردون</li> <li>• ديون أخرى</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تثبيبات المالية :                             <ul style="list-style-type: none"> <li>• سندات المساهمة (قبل التجميع)</li> <li>• سندات المحفظة المالية TIAP</li> <li>• الحقوق المرتبطة</li> <li>• القروض الممنوحة</li> </ul> </li> <li>- الزبائن</li> <li>- الحقوق الأخرى</li> <li>- القيم المنقولة للتوظيف VMP</li> <li>- نقديات</li> </ul>

المصدر: Pascal Barneto et Pierre Gruson, op-cit , p12

ملاحظة :

- تعتبر المشتقات المالية كأدوات مالية أو عناصر خارج الميزانية (hors bilan)
- لا تعتبر التسبيقات المقدمة كأصول مالية

تصنيف الأصول المالية حسب النظام المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية (IAS39/IAS2) كمايلي:

الجدول رقم 03: المعالجة المحاسبية للأصول المالية

رقم الحساب SCF	القياس / التقييم اللاحق	التقييم الأولي	التعريف حسب IFRS	التصنيف حسب SCF	التصنيف حسب IFRS
د/26 د/271 د/274 د/272 د/275	التكلفة المهتلكة	تكلفة الحيازة = القيمة العادلة بتاريخ الحيازة = سعر الحيازة + المصاريف البنكية + المصاريف غير مسترجعة + مصاريف السمسة	هي توظيفات مالية (سندات) عدا تلك المتعلقة بسندات المساهمة <u>أين للمؤسسة النية والقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق</u>	تثبيات مالية أخرى (سندات مالية أخرى)	أصول (توظيفات) محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق
تسجيل و عملية الاسترجاع لخسائر القيمة					
من د/686					
الى د/297					
من د/297					
الى د/786					
د/273	من خلال JV تسجيل فروق إعادة التقييم ضمن د/104	بنفس الطريقة	هي سندات يحتفظ بها <u>بغرض تحقيق عائد على المدى القصير</u> أو المتوسط دون التدخل في تسيير المؤسسة (مثل سندات المساهمة الغير مدرجة في مجال التجميع) - كما أنه توجد نية الاحتفاظ بها على المدى الطويل دون انتظار تاريخ الاستحقاق	سندات المحفظة المالية (TIAP)	الأصول المالية المتاحة للبيع (المعدة للبيع)
إعادة التقييم					
من د/273					
الى د/104					
من د/104					
الى د/273					
د/50	من خلال JV تسجيل التغيرات في القيمة ضمن TCR (د/665،	بنفس الطريقة	- أصول مالية محتفظ بها بغرض تحقيق أرباح على المدى القصير - أي: <u>بغرض المتاجرة على المدى القصير</u> نتيجة التقلبات في السعر أو هامش التعامل	القيم المنقولة للتوظيف (د/50 كاملا على د/509 و كذا د/52)	أصول بالقيمة العادلة من خلال (TCR) بغرض المتاجرة

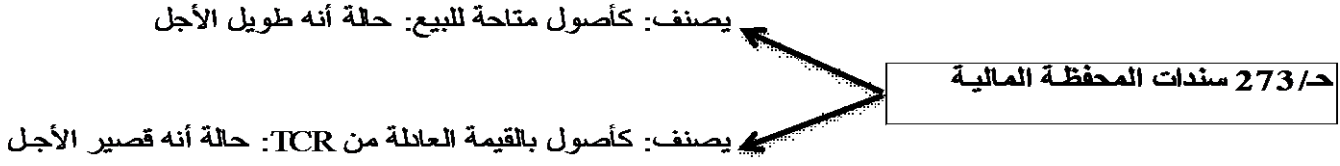
<table border="1"> <tr> <td colspan="2">تسجيل خسائر القيمة + اعادة التقييم</td> </tr> <tr> <td>من د/ 665</td> <td></td> </tr> <tr> <td>الى د/ 50 أو د/ 52</td> <td></td> </tr> <tr> <td>من د/ 50 أو د/ 52</td> <td></td> </tr> <tr> <td>الى د/ 765</td> <td></td> </tr> </table>	تسجيل خسائر القيمة + اعادة التقييم		من د/ 665		الى د/ 50 أو د/ 52		من د/ 50 أو د/ 52		الى د/ 765		<p>د/ 765</p>				
تسجيل خسائر القيمة + اعادة التقييم															
من د/ 665															
الى د/ 50 أو د/ 52															
من د/ 50 أو د/ 52															
الى د/ 765															
<table border="1"> <tr> <td colspan="2">تسجيل و عملية الاسترجاع لخسائر القيمة</td> </tr> <tr> <td>من د/ 686</td> <td></td> </tr> <tr> <td>الى د/ 491</td> <td></td> </tr> <tr> <td>من د/ 491</td> <td></td> </tr> <tr> <td>الى د/ 786</td> <td></td> </tr> </table>	تسجيل و عملية الاسترجاع لخسائر القيمة		من د/ 686		الى د/ 491		من د/ 491		الى د/ 786		<p>د/ 41، د/ 425، د/ 266 ، د/ 268</p> <p>التكلفة المهلكة</p>	<p>بنفس الطريقة</p>	<p>أصول مالية غير مشتقة <u>يتم التحصيل من خلالها على مبالغ محددة مسبقا وثابتة</u>، مثل: الزبائن، قروض ممنوحة للعمال، قرض ممنوح من طرف الشركة الأم.</p> <p>- كما أنها أصول: 1- غير مسعرة 2- تنشأ من نشاط المؤسسة 3- لا تمثل أصول بغرض المتاجرة</p>		<p>حقوق و ذمم أخرى</p>
تسجيل و عملية الاسترجاع لخسائر القيمة															
من د/ 686															
الى د/ 491															
من د/ 491															
الى د/ 786															

المصدر: - القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 و المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.

- محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، الأردن، 2014، ص ص 560-604.



ملاحظة: يبقى تصنيف كل أداة مالية بحسب نية المؤسسة في الاحتفاظ من عدمه بالأسهم والسندات.  
مثال:



ملاحظة: بالنسبة لسندات المساهمة د/261، سندات المساهمة الأخرى د/262 وكذا سندات المساهمة تحت المعادلة د/265، و المدرجة في مجال التجميع، يتم تصنيفها أو معالجتها وفق المعايير (IAS27، IAS28، و IFRS10، IFRS11).

### 3- معالجة الخصوم المالية

#### 3-1- مفهوم الخصوم المالية

تعرف الخصوم المالية على أنها:

27- التزام تعاقدى لتسليم النقد أو أصل مالي آخر لمنشأة أخرى، أو لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط من المحتمل أنها غير إيجابية، أو

- عقد من الممكن أن تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشأة، وتشمل هذه العقود:

- ✓ عقود ليست مشتقة: وتتضمن التزام تعاقدى للمنشأة المصدرة لتسليم عدد متغير من أدوات ملكيتها
- ✓ عقود مشتقة: سيتم تسويتها من قبل المصدر بأي طريقة باستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أدوات الملكية الخاصة بالمنشأة.

### 2-3- القياس اللاحق للخصوم المالية

تصنف الخصوم المالية إلى فئتين بهدف تحديد كيفية الاعتراف وقياس تلك الخصوم ضمن القوائم المالية كما يلي: 28.

- خصوم مالية (مطلوبات مالية) بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (حساب النتائج): و تتمثل في الالتزامات المحددة أو المخصصة بالقيمة العادلة و كذا الالتزامات المحفوظ بها بغرض المتاجرة.
- الخصوم المالية الأخرى (المطلوبات المالية الأخرى): و يتم تقييمها من خلال التكلفة المهلكة (اعتمادا على معدل الفائدة الفعالة)، مثل حسابات الذمم الدائنة، أوراق الدفع والأوراق المالية المحررة مقابل الديون المستحقة على المنشأة.

### تمرين

قامت شركة الهضاب باقتناء الأدوات المالية التالية :

- الحالة أ: بتاريخ N-3/06/01: الحيازة على 1200 سهم من الشركة ERA حُث بلغ سعر الاكتتاب للسهم بقيمة 1.000 دج كما تحملت الشركة مصاريف الاكتتاب بما نسبته 5 % من القيمة الاسمية للعملية . قامت شركة الهضاب بتصنيف هذه الأصول المالية كسندات للمحفظة المالية (TIAP)،

تم التنازل على 200 سهم ب: 1 400 دج للسهم بتاريخ N/10/15

- الحالة ب: بتاريخ N-3/09/15 تم الحيازة على 2 000 سهم (قيّم منقولة للتوظيف) للشركة BETA بقيمة 800 دج للسهم كما قدرت مصاريف الحيازة بـ 100 دج للسهم ، تم التنازل على 600 سهم ب: 1 200 دج للسهم بتاريخ N/10/15.

- الحالة ج: بتاريخ N-2/01/02 ، تم الحيازة على قروض سندية للشركة OMEGA بمبلغ إجمالي 000 50 000 دج، أيّن تم تحمل أعباء بقيمة 3 630 000 دج (مصارف الاكتتاب) ، كما ترغب المؤسسة

بالاحتفاظ بهذه السندات حتى تاريخ الاستحقاق (أي بتاريخ N+1/12/31)، قدر معدل الفائدة لهذه القروض بـ 6% سنوياً، تم تحصيلها في 12/31 من كل سنة

بتاريخ N+1/04/25 وقبل خمس أيام من إقفال شركة الهضاب للدورة N ، تحصل المدير المالي لهذه الأخيرة على برقية من شركة OMEGA تنص على أنه من الممكن لهذه الأخيرة تسديد باقي الفوائد المستحقة و 60 % فقط من القيمة الاسمية المستحقة للقرض السنوي (في حالة نزاع قضائي منذ شهر نوفمبر N).

المطلوب: القيام بالتسجيلات المحاسبية الضرورية من تاريخ حيازة هذه الأدوات المالية إلى الدورة N، وذلك بالاعتماد على الجدول التالي الذي يمثل القيمة السوقية للأسهم المكتتبه من طرف شركة الهضاب:

31/12/N	31/12/N-1	31/12/N-2	31/12/N-3	البيان
1 250	980	1 120	1 000	أسهم ERA
1 200	1 400	800	1 000	أسهم Beta

### الحل:

- الحالة أ:

تصنف هذه السندات كسندات متاحة للبيع (سندات المحفظة المالية)

حيث: تكلفة الحيازة =  $1,05 * (1.000 * 1.200) = 1.260.000$  دج.

		N-3/01/06			
	1.260.000	سندات المحفظة المالية TIAP	273		
1.260.000		البنك	512		
		الحيازة على سندات المحفظة المالية $1.260.000 = 1,05 * (1000 * 1200) =$			
	60.000	31/12/N-3		فارق التقييم	104
60.000		سندات المحفظة المالية TIAP	273		
		$1.260.000 = VNC$ $JV = 1.200.000$ تسجيل عملية اعادة التقييم			
		31/12/N-2			



144.000	144.000	سندات المحفظة المالية TIAP فارق التقييم <b>1.200.000 = VNC</b> <b>JV = 1.344.000</b> تسجيل عملية اعادة التقييم	273	104
168.000	168.000	31/12/N-1 سندات المحفظة المالية TIAP <b>1.344.000 = VNC</b> <b>JV = 1.176.000</b> تسجيل عملية اعادة التقييم	273	104

و خلال الدورة يتم تسجيل:

196.000	280.000	15/10/N البنك	512	273
84.000		سندات المحفظة المالية أرباح التنازل على الأصول المالية التنازل على سندات المحفظة المالية	767	
270.000	270.000	31/12/N سندات المحفظة المالية TIAP فارق التقييم <b>980.000 = VNC</b> <b>1.250.000 = JV</b> تسجيل عملية إعادة التقييم	273	104

## الحالة ب:

يتم تصنيف هذه السندات كأصول بالقيمة العادلة من خلال (TCR) بغرض المتاجرة (قيم منقولة للتوظيف)

		09/15/N-3			
	1 800 000	أسهم أخرى	503		
1 800 000	البنك	512			
		الحيازة على أسهم $2.000 * (100 + 800) =$			
		31/12/N-3			
	200 000	أسهم أخرى	503		
200 000	فارق التقييم على الأصول المالية	765			
		إعادة تقييم الأسهم $2.000 * (900 - 1.000) =$			
		31/12/N-2			
	400 000	فارق التقييم على الأصول المالية	665		
400 000	أسهم أخرى	503			
		إعادة تقييم الأسهم $2.000 * (1,000 - 800) =$			
		31/12/N-1			
	1 200 000	أسهم أخرى	503		
1 200 000	فارق التقييم على الأصول المالية	765			
		إعادة تقييم الأسهم $2.000 * (800 - 1.400) =$			
		15/10/N			
	720 000	البنك	512		
	120 000	خسائر عن التنازل الأصول المالية	667		
840 000	أسهم أخرى	503			

			تسجيل نواقص القيمة عن التنازل عن 600 سهم $720.000 = 1200 * 600 =$		
			31/12/N		
	200 000		فارق التقييم على الأصول المالية		665
	200 000		أسهم أخرى	503	
			إعادة تقييم أسهم BETA $1.000 * (1.400 - 1.200) =$		

## الحالة ج:

تمثل هذه السندات: أصول مالية حتى تاريخ الاستحقاق (ح/271: تثبيات مالية أخرى)

بتاريخ الحيازة يتم تسجيل:

	53 630 000		تثبيات مالية أخرى 02/01/N- 2		271
53 630 000			البنك	512	
			الحيازة على تثبيات مالية أخرى		

- تحديد معدل الفائدة TIE

السنة	أصل القرض	الفائدة	الفائدة الوهمية	استهلاك القرض	القيمة المتبقية
N - 2	53 630 000	3 000 000	2 145 200	854 800,00	52 775 200,00
N - 1	52 775 200	3 000 000	2 111 008	888 992,00	51 886 208,00
N	51 886 208	3 000 000	2 075 448	924 552,00	50 961 656,00
N + 1	50 961 656	3 000 000	2 038 466	961 656,00	50 000 000,00

		N- 2/31/12		
	3 000 000		البنك	512
2 145 200		تثبيتات مالية أخرى	271	
854 800		اودات مالية	761	
		تسجيل أقساط الفاند للدورة N- 2		

بالنسبة للتسجيلات المحاسبية خلال السنة N فيتم إجراء القيود التالية:

		N/12/31		
	3 000 000		البنك	512
2 075 448		تثبيتات مالية أخرى	271	
924 551		ليرادات مالية	761	
		تسجيل أقساط الفاند للدورة N		
		N/12/31		
	20 000 000	أقساط الإهلاك و المؤونات	686	
20 000 000		مخصصات الإهلاك و المؤونات	2971	
		تسجيل مؤونة خسائر القيمة		
		$0,6 * 50.000.000 =$		

### قائمة المراجع

- <sup>1</sup>حسياني عبد الحميد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، 2010/2009، ص73.
- <sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 73.
- <sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص 74.
- <sup>4</sup> شنايعبدالكريم، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر -باتنة، 2009/2008، ص 10.
- <sup>5</sup> حسياني عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 75.
- <sup>6</sup> شنايعبدالكريم، مرجع سبق ذكره، ص 10.
- <sup>7</sup> حسياني عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص ص 79-80.

- <sup>8</sup> مداني بن بلغيث، لتوافق المحاسبي الدولي – المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث - عدد 04 / 2006، ص 117-118. (بتصرف)
- <sup>9</sup> مازون محمد أمين، موقع العالم العربي من مشروع التقارب المحاسبي الدولي، مجلة علوم الاقتصاد و التسيير و التجارة، العدد 29- المجلد 2014/2، ص 320
- <sup>10</sup> مولود ديدان، القانون التجاري، دار بلقيس، الجزائر، 2006، ص 170 (بتصرف)
- <sup>11</sup> نفس المرجع السابق، ص 193.
- <sup>12</sup> المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري، ص 34 .
- <sup>13</sup> محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 403. (بتصرف)
- <sup>14</sup> Mohamed Neji Hergli, maitriser la consolidation des comptes, référentiel IFRS, 2007, p1.
- <sup>15</sup> Ibid
- <sup>16</sup> Idem, p7
- <sup>17</sup> محمد قبائلي، أفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل "IAS 12" في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب بالبلدية، جوان 2013، ص 116. (بتصرف)
- <sup>18</sup> محمد قبائلي، نفس المرجع السابق، ص 118
- <sup>19</sup> محمد قبائلي، نفس المرجع السابق، ص ص 121-127 (بتصرف)
- <sup>20</sup> Gérard Melyon et autres, comptabilité des sociétés commerciales, édition Bréal, 2002, France, p206.
- <sup>21</sup> Gérard Melyon et autres, op-cit , p206.
- \* يشمل مصطلح **فارق الاقتناء** كل من شهرة **المحل** المكتسبة من طرف المؤسسة بالإضافة إلى النظام التسييري المطبق على مستوى المؤسسة، شهادة ISO مكتسبة (مثلا، وتتمثل في ضمانات مكتوبة مقدمة من طرف خارجي حول احترام: المنتج، النظام أو المسار أو الخدمة لمعايير معينة)... يبقى أنه ومن خلال تناولنا لشهرة **المحل** خلال هذه المطبوعة نقصد من ورائها **فارق الاقتناء** بمعناها الشامل.
- <sup>22</sup> القرار المؤرخ بـ 26 جويلية 2008 و المتعلق بقواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 و الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 84.
- <sup>23</sup> أنظر القرار المؤرخ بـ 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 57 و ص 47.
- <sup>24</sup> Pascal Barneto et Pierre Gruson, instruments financiers et IFRS : évaluation et comptabilisation en IAS32, 39 et IFRS7, édition Dunod, Paris 2007, p13.

\* ملاحظة:

- سندات الخزينة: و هي قروض سنديّة تطرح من طرف الخزينة العمومية
- القروض السنديّة: و هي قروض (دولة أو مؤسسات) على شكل سندات
- الأسهم الممتازة و الأسهم العادية: مرتبطة بحق التصويت + حق التصويت المزدوج + سندات دون حق تصويت + سندات بحق تصويت عاديّه (حق واحد)
- أدوات مالية كحق ملكية: و تمثل أموال خاصة
- الأسهم: و تمثل حق ملكية: تمنح الحق في جزء من النتيجة و الأرباح
- السندات: و تمثل دين: تمنح الحق في الفائدة على القرض.

<sup>25</sup> Pascal Barneto et Pierre Gruson, op-cit , p13.

<sup>26</sup> محمد أبو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، الأردن، 2014، ص 459 (بتصرف)

<sup>27</sup> نفس المرجع السابق، ص 564.

<sup>28</sup> نفس المرجع السابق، ص 564.