

## 6- توحيد القوائم المالية أو دمج الحسابات

### 6-1- المظاهر القانونية لتوحيد القوائم المالية

#### 6-1-1- تعريف المجموعة

تتمثل المجموعة في عدة كيانات مستقلة قانونيا ومرتبطة ماليا، ويرأسها كيان يدعى بالشركة القابضة أو "الشركة الأم"، وباقي الكيانات تدعى "فروع"

#### 6-1-2- إجبارية إعداد وعرض الكشوف المالية الموحدة

نصت المادة 31 من القانون 11/07 المؤرخ في 25/11/2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، على أنه "كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الاقليم الوطني، ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموعة المكونة من هذه الكيانات"

#### 6-1-3- الهدف من دمج الحسابات للمجموعة:

يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد أو على أنها كيان واحد.

#### 6-1-4- محيط الإدماج

يدخل في محيط الإدماج:

- الشركة الأم المعنية بتوحيد القوائم المالية؛
- الكيانات التي تمارس عليها الشركة الأم مراقبة حصرية؛
- المؤسسات التي تمارس عليها الشركة الأم مراقبة مشتركة؛
- الكيانات التي تمارس عليها الشركة الأم نفوذ ملحوظ.

#### 6-1-5- مفهوم المراقبة الحصرية

يوجد ثلاثة (03) أنواع من المراقبة الحصرية:

- مراقبة حصرية قانونية: الامتلاك المباشر أو غير المباشر ( عن طريق وسيط الفروع ) لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر
- مراقبة حصرية تعاقدية: السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت متحصل عليها في إطار إتفاق مع شركاء آخرين
- مراقبة حصرية واقعية: سلطة تعيين أو إنهاء أغلبية مسيري كيان أو جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات الكيان

#### 6-1-6- مفهوم المراقبة المشتركة

توجد مراقبة مشتركة عندما يمارس الكيان المدمج نشاط اقتصادي (عمليات تتم بصورة مشتركة أو مصالح مشتركة) تحت المراقبة المشتركة مع كيان آخر أو أكثر بموجب اتفاق تعاقدية....

### 6-1-7- مفهوم النفوذ الملحوظ

هو القدرة على المساهمة في قرارات السياسات المالية والعملياتية للكيانات المشاركة، وذلك دون ممارسة مراقبة حصرية أو مراقبة مشتركة... ويفترض وجود نفوذ ملحوظ في حالة الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت.

### 6-1-8- نسبة المراقبة ونسبة المصلحة:

يجب التمييز بين نسبة المراقبة ونسبة المصلحة:

### 6-1-8-1- نسبة المراقبة

تتمثل في مجموعة حقوق التصويت التي يمتلكها الكيان المدمج بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق الفروع التي يراقبها. نسبة المراقبة تحدد محيط الإدماج وطريقة الإدماج.

$$\text{نسبة مراقبة الشركة A في الشركة B} = \frac{\text{عدد حقوق التصويت للشركة B المملوكة من طرف الشركة A}}{\text{إجمالي عدد حقوق التصويت للشركة B}}$$

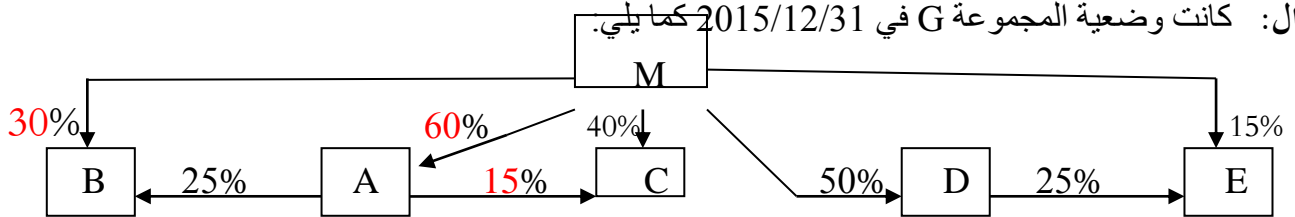
عدد حقوق التصويت هي عادة الأسهم العادية.

طريقة توحيد القوائم المالية	نوع المراقبة	نسبة المراقبة
خارج محيط الإدماج	لا توجد مراقبة	نسبة المراقبة > 20%
طريقة المعادلة	نفوذ ملحوظ	20% ≤ نسبة المراقبة < 50%
طريقة التكامل التناسبي	مراقبة مشتركة	نسبة المراقبة = 50%
طريقة التكامل الشامل	مراقبة حصرية	50% < نسبة المراقبة ≤ 100%

### 6-1-8-2- نسبة المصلحة

تتمثل في نسبة من ممتلكات الكيان التي تمتلكها الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ويسمح بتحديد مصالح الأقلية.

مثال: كانت وضعية المجموعة G في 2015/12/31 كما يلي:



المطلوب: إيجاد نسبة المراقبة ونوع المراقبة وطريقة توحيد القوائم المالية ونسبة المصلحة.

في M	نسبة المراقبة	نوع المراقبة	طريقة توحيد القوائم المالية	نسبة المصلحة
M	100%	حصرية	التكامل الشامل	100%
A	60%	حصرية	التكامل الشامل	60%
B	55%	حصرية	التكامل الشامل	30% + 0.6 x 0.35 = 45%
C	55%	حصرية	التكامل الشامل	40% + 0.6 x 0.15 = 49%
D	50%	مشتركة	التكامل التناسبي	50%
E	15%	لا توجد مراقبة	خارج محيط الإدماج	15% + 0.5 x 0.25 = 22.5%

## 6-2- المظاهر المحاسبية لدمج الحسابات

من أجل توحيد القوائم المالية للمجموعة المكونة من الشركة الأم ومختلف الكيانات التي تدخل في محيط الإدماج كما لو تعلق الأمر بكيان واحد، يجب أخذ بعين الإعتبار نوع السيطرة أو المراقبة التي تمارسها الشركة الأم على الكيانات التابعة وذلك بحساب نسبة المراقبة عليها الشركة الأم مراقبة حصرية أو مراقبة مشتركة أو نفوذ ملحوظ، يمكن استعمال طريقة التكامل الشامل أو طريقة التكامل التناسبي أو طريقة المعادلة حسب الحالة.

### 6-2-1- توحيد الميزانيات بطريقة التكامل الشامل ( في حالة مراقبة حصرية)

للحصول على ميزانية المجموعة G إنطلاقاً من ميزانية الشركة الأم M وميزانية الفرع F بهذه الطريقة، تتبع الخطوات الآتية:

- 1- نقل ميزانية M إلى اليومية
- 2- نقل ميزانية F كاملة إلى اليومية ( أي بنسبة 100 % )
- 3- تحويل رؤوس أموال M إلى المجموعة G
- 4- تقسيم رؤوس أموال F ( عدا النتيجة) بين المجموعة G ومصالح ذات الأقلية وحذف سندات المساهمة (تصيد > 261)
- 5- تقسيم نتيجة F بين المجموعة ومصالح ذات الأقلية ( عند التقسيم نعتد على نسبة المصلحة وليس نسبة المراقبة)
- 6- إعداد الميزانية الموحدة أو المدججة من اليومية.

### 6-2-2- توحيد الميزانيات بطريقة التكامل التناسبي ( في حالة مراقبة مشتركة)

للحصول على ميزانية المجموعة G إنطلاقاً من ميزانية الشركة الأم M وميزانية الكيان المشارك F تتبع الخطوات الآتية:

- 1- نقل ميزانية M إلى اليومية
- 2- نقل ميزانية F تناسبياً إلى اليومية ( بنسبة المصلحة )
- 3- تحويل رؤوس أموال M إلى المجموعة G
- 4- تحويل رؤوس أموال F ( عدا النتيجة) إلى المجموعة G وحذف سندات المساهمة (تصيد > 261)
- 5- تحويل نتيجة F إلى المجموعة
- 6- إعداد الميزانية الموحدة أو المدججة من اليومية.

### 6-2-2- توحيد الميزانيات بطريقة المعادلة ( في حالة النفوذ الملحوظ أو النفوذ الهام)

- 1- نقل ميزانية M إلى اليومية
- 2- تحويل رؤوس أموال M إلى المجموعة G
- 3- إحلال نصيب سندات المساهمة في رؤوس أموال F وفي نتيجة F محل القيمة المحاسبية لتلك السندات، وذلك بالقيود:

من > / 265 "سندات المساهمة المقومة بالمعادلة

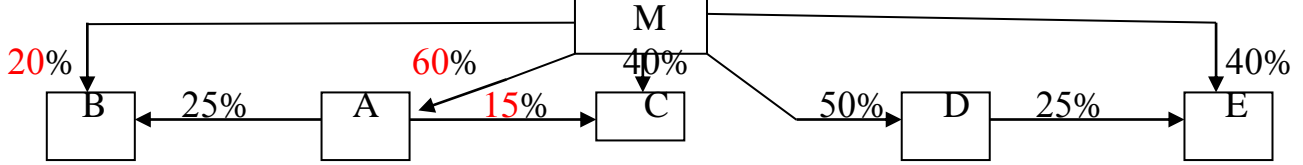
إلى > / 262 "سندات المساهمة الأخرى

> / 107 " فارق المعادلة "

## أعمال موجهة

### التمرين الأول:

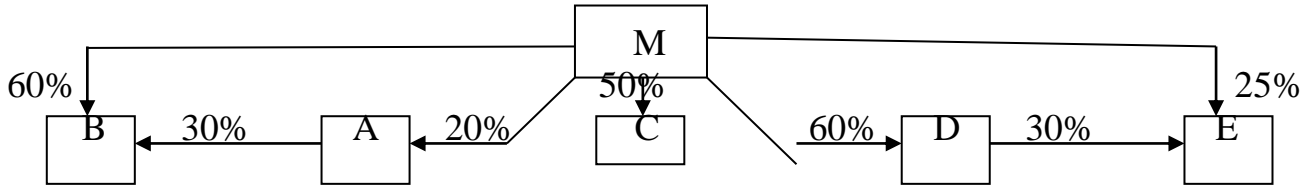
كانت وضعية المجموعة G في 2015/12/31 كما يلي:



المطلوب: إيجاد نسبة المراقبة ونوع المراقبة وطريقة توحيد القوائم المالية ونسبة المصلحة.

نسبة المصلحة	طريقة توحيد القوائم المالية	نوع المراقبة	نسبة المراقبة	M في
				M
				A
				B
				C
				D
				E

التمرين الثاني كانت وضعية المجموعة G في 2015/12/31 كما يلي:



المطلوب: إيجاد نسبة المراقبة ونوع المراقبة وطريقة توحيد القوائم المالية ونسبة المصلحة.

نسبة المصلحة	طريقة توحيد القوائم المالية	نوع المراقبة	نسبة المراقبة	M في
				M
				A
				B
				C
				D
				E

### التمرين الثالث

تتكون مجموعة G من الشركة M والفرع F حيث تملك الشركة M 4000 سهم عادي بقيمة 100 دج للسهم الواحد من أسهم الفرع F.

المطلوب: تحديد نسبة المراقبة ونوع مراقبة الشركة M للفرع F وطريقة توحيد القوائم المالية ونسبة المصلحة علما أن رأسمال الفرع F يتكون من 9000 سهم عادي بقيمة 100 دج للسهم الواحد و 3000 سهم ممتاز بقيمة 100 دج للسهم الواحد بدون حق التصويت.

نسبة المصلحة	طريقة توحيد القوائم المالية	نوع المراقبة	نسبة المراقبة	M في
				F

### التمرين الرابع

تتكون مجموعة G من الشركة M والفرع F حيث تملك الشركة M 4400 سهم عادي بقيمة 100 دج للسهم الواحد من أسهم الفرع F. كانت ميزانية الشركة الأم M في 2014 / 12 / 31 كما يلي:

المبالغ	الخصوم	رح	المبالغ	الأصول	رح
3 200 000	رأسمال الشركة	101	3 110 000	تثبيتات	2x
400 000	الاحتياطات	106	440 000	سندات الفروع المنتسبة	261
250 000	12 نتيجة السنة المالية	12	900 000	أصول جارية	3/4/5
600 000	الديون	1/4			
<b>4 450 000</b>	<b>المجموع</b>		<b>4 450 000</b>	<b>المجموع</b>	

وكانت ميزانية الفرع F في 2014/12 /31 كما يلي:

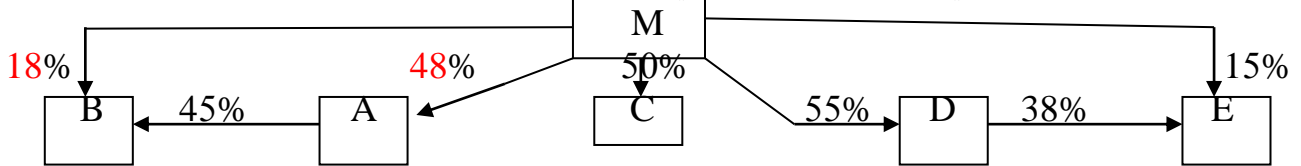
المبالغ	الخصوم	رح	المبالغ	الأصول	رح
1 000 000	رأسمال الشركة ( 10 000 سهم )	101	1 350 000	تثبيتات	2x
300 000	الاحتياطات	106	650 000	أصول جارية	3/4/5
120 000	12 نتيجة السنة المالية	12			
580 000	الديون	1/4			
<b>2 000 000</b>	<b>المجموع</b>		<b>2 000 000</b>	<b>المجموع</b>	

### المطلوب

تحديد نسبة ونوع مراقبة الشركة M للفرع F وإعداد الميزانية الموحدة للمجموعة G بالطريقة المناسبة علما أن رأسمال الفرع F يتكون من 8000 سهم عادي و 2000 سهم ممتاز بدون حق التصويت.

### حل التمرين الأول:

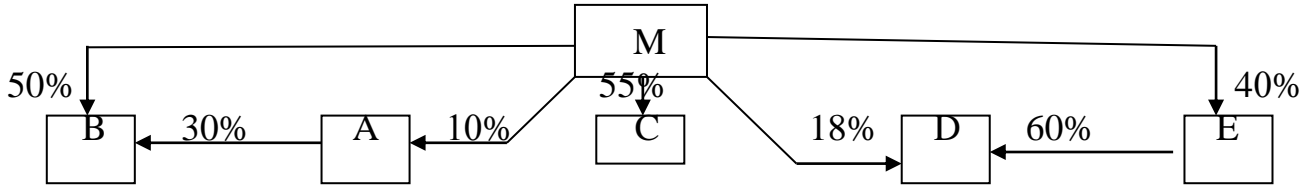
كانت وضعية المجموعة G في 2015/12/31 كما يلي:



المطلوب: إيجاد نسبة المراقبة ونوع المراقبة وطريقة توحيد القوائم المالية ونسبة المصلحة.

نسبة المصلحة	طريقة توحيد القوائم المالية	نوع المراقبة	نسبة المراقبة	M في
% 100	التكامل الشامل	مراقبة حصرية	% 100	M
% 48	طريقة المعادلة	نفوذ ملحوظ	% 48	A
18% + 0.48 x 0.45 = % 39.6	خارج محيط الإجماع	لا توجد مراقبة	% 18	B
% 50	التكامل التناسبي	مراقبة مشتركة	% 50	C
% 60	التكامل الشامل	مراقبة حصرية	% 60	D
15% + 0.55 x 0.38 = 35,9	التكامل الشامل	مراقبة حصرية	15% + 38% = 53%	E

**حل التمرين الثاني** كانت وضعية المجموعة G في 2015/12/31 كما يلي:



**المطلوب:** إيجاد نسبة المراقبة ونوع المراقبة وطريقة توحيد القوائم المالية ونسبة المصلحة.

نسبة المصلحة	طريقة توحيد القوائم المالية	نوع المراقبة	نسبة المراقبة في M
% 100	التكامل الشامل	مراقبة حصرية	% 100
% 10	خارج محيط الإجماع	لا توجد مراقبة	% 10
$50\% + 0.1 \times 0.3 = 53\%$	التكامل التناسبي	مراقبة مشتركة	% 50
% 55	التكامل الشامل	مراقبة حصرية	% 55
$18\% + 0.6 \times 0.4 = 48\%$	خارج محيط الإجماع	لا توجد مراقبة	% 18
% 40	طريقة المعادلة	نفوذ ملحوظ	% 40

**حل التمرين الثالث:**

تتكون مجموعة G من الشركة M والفرع F حيث تملك الشركة M 4680 سهم عادي بقيمة 100 دج للسهم الواحد من أسهم الفرع F.

**المطلوب:** تحديد نسبة المراقبة ونوع مراقبة الشركة M للفرع F وطريقة توحيد القوائم المالية ونسبة المصلحة علما أن رأسمال الفرع F يتكون من 9000 سهم عادي بقيمة 100 دج للسهم الواحد و 3000 سهم ممتاز بقيمة 100 دج للسهم الواحد بدون حق التصويت.

**الحل:**

عدد السهم العادية = 9000 سهم تملك الشركة الأم 4680 سهم  
أما عدد الأسهم الإجمالي = 12 000 سهم منها 3000 سهم ممتاز بدون حق التصويت ومنه

نسبة المراقبة =  $9000 \div 4680 = 0.52$  أي 52 %

أما نسبة المصلحة =  $12000 \div 4680 = 0.39$  أي 39 %

وعليه:

نسبة المصلحة	طريقة توحيد القوائم المالية	نوع المراقبة	نسبة المراقبة في M
39%	التكامل الشامل	مراقبة حصرية	F

**حل التمرين الرابع**

عدد السهم العادية = 8000 سهم تملك الشركة الأم 4400 سهم  
أما عدد الأسهم الإجمالي = 10 000 سهم منها 2000 سهم ممتاز بدون حق التصويت ومنه

1) نسبة المراقبة =  $8000 \div 4400 = 0.55$  أي 52 % أما نسبة المصلحة =  $10000 \div 4400 = 0.44$  أي 44 %

وعليه:

نسبة المصلحة	طريقة توحيد القوائم المالية	نوع المراقبة	نسبة المراقبة في M
44%	التكامل الشامل	مراقبة حصرية	F

2) التسجيل المحاسبي في اليومية لعملية توحيد القوائم المالية بطريقة التكامل الشامل يكون وفق الخطوات الآتية:

- 1- نقل ميزانية M إلى اليومية ثم 2- نقل ميزانية F كاملة إلى اليومية ( أي بنسبة 100 % )
  - 3- تحويل رؤوس أموال M إلى المجموعة G
  - 4- تقسيم رؤوس أموال F ( عدا النتيجة ) بين المجموعة G ومصالح ذات الأقلية وحذف سندات المساهمة (تصيد > 261)
  - 5- تقسيم نتيجة F بين المجموعة ومصالح ذات الأقلية ( عند التقسيم نعتد على نسبة المصلحة وليس نسبة المراقبة)
  - 6- إعداد الميزانية الموحدة أو المدجة من اليومية.
- التسجيل المحاسبي لعملية توحيد القوائم المالية بطريقة التكامل الشامل

3200000	14/ 12 / 31	101	3110000	14/ 12 / 31	2x
300000	رأسمال ش M	106	440000	التثبيات	261
120000	احتياطات M	12	900000	سندات الفروع	3/4/5
3200000	نتيجة السنة M	101	3200000	أصول جارية	
300000	رأسمال ش G	106	300000	رأسمال ش M	101
120000	احتياطات G	12	120000	احتياطات M	106
	نتيجة السنة G	12	580000	نتيجة السنة M	12
	(تحويل رؤوس			الديون M	1/4
	أموال M إلى G )			(نقل ميزانية M)	
	14/ 12 / 31				
1000000	رأسمال ش F	101	1350000	14/ 12 / 31	2x
300000	احتياطات F	106	650000	التثبيات F	3/4/5
728000	ذوي الأقلية	102	1000000	أصول جارية F	
132000	إحتياطات G	106	300000	رأسمال ش F	101
440000	سندات الفروع	261	120000	احتياطات F	106
	(تقسيم رأ F بين		580000	نتيجة السنة F	12
	G وذوي الأقلية )			الديون F	1/4
	14/ 12 / 31			(نقل ميزانية F)	
120000	نتيجة السنة F	12			
67200	ذوي الأقلية	102			
52800	نتيجة السنة G	12			
	(تقسيم نتيجة F بين				
	G وذوي الأقلية )				

عند تقسيم رؤوس أموال F : نسبة ذوي الأقلية 0.56 ومنه د/102 :  $728000 = 0.56 \times (300000 + 1000000)$

أما المجموعة تأخذ 0.44 من إحتياطات F ومنه د/106  $132000 = 0.44 \times 300000$

عند تقسيم النتيجة F : نصيب ذوي الأقلية من النتيجة  $67200 = 0.56 \times 120000$

أما نصيب المجموعة G من النتيجة  $52800 = 0.44 \times 120000$

إعداد الميزانية الموحدة للمجموعة G بنقل كل الحسابات التي لم ترصد من اليومية السابقة بتاريخ 2014/12/31

المبالغ	الخصوم	رح	المبالغ	الأصول	رح
3200000	رأسمال المجموعة G	101	4460000	تثبيات (1350000+3110000)	2x
532000	إحتياطات (132000+400000)	106	1550000	أصول ج (650000+900000)	3/4/5
302800	نتيجة G (52800+250000)	12			
795800	ذوي الأقلية (67200+728000)	102			
1180000	الديون (600000+580000)	1/4			
6 010 000	مجموع الخصوم		6 010 000	مجموع الأصول	

( انتهى - بالتوفيق )