

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

---

### تمهيد:

إن القوائم المالية المدمجة تقوم بإعطاء صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمجمع في نهاية كل دورة محاسبية ،حيث أن عملية تعيين نطاق القوائم المالية المدمجة تستدعي الوقوف على مدى تغير هيكل المجمعات وهذا من أجل تحديد مختلف الشركات الداخلة في مجال التجميع و كذا العلاقة التي تجمع بين هذه الشركات والتي من خلالها يتم تحديد طريقة الإدماج الواجب تطبيقها في إعداد القوائم المالية المدمجة.

من هذا المنطلق قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث سنتناول في المبحث الأول طرق التجميع المحاسبي أما في المبحث الثاني سنتطرق إلى مختلف الإجراءات التطبيقية المتبعة لإعداد القوائم المالية المدمجة وفي المبحث الثالث و الأخير فسنركز على مختلف مراحل إعداد القوائم المالية المدمجة.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### المبحث الأول : طرق التجميع المحاسبي

من خلال هذا المبحث، سوف نتطرق إلى عرض الطرق التقنية المستخدمة لإعداد الحسابات المجمعة، بحيث يعرف التجميع على أنه إستبدال الأسهم المملوكة من طرف الشركة الأم و المقيدة في ميزانيتها بقيمتها الحالية الصافية للشركات التابعة الممثلة لهذه الملكية، وهذا الإستبدال يمكن أن يتحقق من خلال ثلاث طرق:

- إما بإدماج كلي في ميزانية الشركة لكل عنصر من ممتلكات الشركة المستهدفة، و في حساب النتيجة للعناصر المشكلة لنتيجة هذه الأخيرة مع إثبات فوائد الأقلية.
- إما بإدماج نسبي لنفس العناصر مع إستبعاد فوائد الأقلية.
- و إما على أساس الوضع في التكافؤ لحصة الوضعية الصافية و النتيجة الموافقة لسندات المساهمة المملوكة.

### المطلب الأول : طريقة الإدماج الكلي (Intégration globale)

#### 1. مفهوم طريقة الإدماج الكلي:

طريقة الإدماج الكلي تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة بالإستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية و نتيجة مجموعة الشركات و كأنها تمثل كيانا واحدا.<sup>1</sup>

وتهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع في حسابات الشركة المدمجة (الشركة الأم)، وتمس جميع عناصر الأصول والخصوم وكذا الإيرادات والنفقات للشركات التابعة، وذلك لمعرفة الأهمية الحقيقية لكل عنصر بالنسبة للمجموعة الاقتصادية ككل، لهذا فهي تعتبر طريقة شاملة.<sup>2</sup>

#### 2. مبدأ طريقة الإدماج الكلي:

في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تطبق رقابة مطلقة على شركات أخرى تابعة، تلجأ في هذه الحالة إلى تطبيق أسلوب الاندماج الكلي الذي يعتمد على تجميع عناصر الميزانية و حسابات النتائج للشركات التابعة، و يتم ذلك وفق المرور بخطوات منهجية لابد الوقوف عليها إلى أن نصل إلى إعداد الميزانية المجمعة و حسابات النتائج للمجمع.

<sup>1</sup> Jean Montier et Gilles, op.cit, p60.

<sup>2</sup> أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 47.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

وفقا لما جاء في المادة 132-7 من القرار المؤرخ 2008/07/26 : " تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة تبعا لطريقة التكامل الشامل".<sup>1</sup>  
يمكن توضيح مبدأ هذه الطريقة كما يلي:

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

❖ **حساب النتائج:** إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.<sup>2</sup>  
و يمكن حصر الخطوات التي تعتمد عليها طريقة الإدماج الكلي في النقاط التالية:<sup>3</sup>

- **الجمع :** و هي أول خطوة تتم ضمن هذه الطريقة و فيها يتم و ضع حسابات الشركة المجمعة و حسابات الشركات المجمعة، فهذه الخطوة تعد أساسية و بسيطة في حد ذاتها، تُجعل فيها الحسابات التي هي قيد التجميع حسابات موحدة ، لكن مع الإشارة الى أن هذه الخطوة تستدعي أن تكون المعطيات الخاصة بالتجميع والتي هي قيد المعالجة متجانسة فيما بينها، بيد أن هذه الأخيرة سنتطرق إليها بالتفصيل لاحقا بإعتبارها أهم عنصر يستهل بها عند مباشرة عملية التجميع وعليه ،في إطار الإدماج الكلي يتم الجمع بنسبة 100% بالنسبة لكل من عناصر الميزانية(الأصول والخصوم) ، حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة ، وهذا يخص كل الهيئات التي تنتمي إلى محيط التجميع.
- **الإقصاء :** و هي الخطوة الثانية التي تلي عملية الجمع، بحيث يتم فيها إقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة، مثل تلك المتعلقة بالإهتلاكات، المخالفات، والحسابات الأخرى كالديون والحقوق الأخرى، و التكاليف ،بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع خاصة الأرباح.
- **التسجيل :** حيث تسجل مختلف الضرائب المؤجلة والمتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصائها.
- **توزيع الأموال الخاصة و النتيجة المجمعة:** و فيها يتم الفصل أو التجزئة بين الأموال الخاصة للشركة المجمعّة و الشركات المجمعّة، بمعنى تحديد فوائد المجمع (فوائد الأغلبية)، وفوائد الشركات التابعة أو ما يعرف بحقوق الأقلية، و تحديد فرق التجميع الأولي.

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 ، مرجع سابق، ص 16.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 16.

<sup>3</sup> Beatrice et Francis Grand Guillot, la consolidation des comptes ,3 eme édition, Gualino editeur, Paris , 2002, p241.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

- تحديد الإحتياطات المجمعة و النتائج المجمعة.
- إعداد الحسابات المجمعة : وذلك عن طريق إعداد الميزانية المجمعة وحسابات النتائج المجمع والملاحق الأخرى كجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال. بعد تحديد الميزانية المجمعة و حسابات النتائج المجمع و تحديد الإحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة، تتم عملية التسجيل المحاسبي في جدول اليومية.

### 3. مثال حول طريقة الإدماج الكلي<sup>1</sup>:

لنفرض أن الشركة (M) تمتلك 80% من سندات المساهمة للفرع (F) في N/12/31 ، حيث تطبق الشركة (M) مراقبة مطلقة على هذا الفرع ، وكانت ميزانية الشركتين (M) و (F) كما يلي :

ميزانية الشركة الأم (M) (مليون دينار)			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
600	رأس المال	1760	أصول أخرى
200	إحتياطات	240	سندات مساهمة (F)
100	النتيجة		
1100	الديون		
2000	المجموع	2000	المجموع

ميزانية الشركة (F) (مليون دينار)			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
300	رأس المال	1000	أصول أخرى
100	الإحتياطات		
50	النتيجة		
550	الديون		
1000	المجموع	1000	المجموع

لإعداد الميزانية المدمجة حسب هذه الطريقة لا بد من القيام بالخطوات التالية:

<sup>1</sup> Jean Montier, Gilles, Op.Cit, p 62.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### أولاً: جمع الميزانيتين وإقصاء سندات المساهمة

تتمثل هذه العملية في جمع أصول الشركتين القابضة والتابعة معا بندا بندا بحسب نسبة ملكية القابضة في التابعة واستبعاد سندات المساهمة من أصول الشركة الأم بمبلغ يناظر قيمة حيازتها للشركة التابعة وإنقاص نفس المبلغ من رأس مال الشركة التابعة، كما هو موضح فيما يلي:

الأصول	M	F	المجموع	الخصوم	M	F	المجموع
أصول أخرى	1760	1000	2760	رأس المال الإجتماعي	600	60	660
سندات مساهمة (F)	(240)	/	0	إحتياطيات	200	100	300
				النتيجة	100	50	150
				الديون	1100	550	1650
المجموع	/	/	2760	المجموع	/	/	2760

### ثانيا : توضيح فوائد المجمع وفوائد الأقلية

رأس المال الاجتماعي:

$$600 = 240 - 600 + (300 \times 80\%) = \text{حصة القابضة}$$

$$60 = (300 \times 20\%) = \text{حصة الأقلية}$$

الإحتياطيات + النتيجة :

$$420 = 200 + 100 + (50 + 100) \times 80\% = \text{حصة القابضة}$$

$$30 = (50 + 100) \times 20\% = \text{حصة الأقلية}$$

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

ثالثا: تكوين الميزانية المدمجة في N/12/31 والتي تعتبر آخر مرحلة خاصة بالتجميع

الأصول	M	F	المجموع	الخصوم	M	F	المجموع
أصول أخرى	1760	1000	2760	رأس المال الخاص بالمجمع	600	/	600
				رأس المال الخاص بالأقلية	/	60	60
				النتيجة والاحتياطات للمجمع	300	120	420
				النتيجة و الإحتياطات للأقلية	/	30	30
				الديون	1100	550	1650
المجموع	1760	1000	2760	المجموع	2000		2760

### المطلب الثاني: طريقة الإدماج النسبي (Intégration proportionnelle)

إن طريقة الإدماج النسبي تخص الحصص في المشروعات المشتركة، ومن خلال هذا المطلب نوضح مفهوم هذه الطريقة ومبدأها ثم نأخذ مثال تطبيقي.

#### 1. مفهوم طريقة الإدماج النسبي:

طريقة الإدماج النسبي تطبق لتجميع الحسابات التي تخضع للرقابة المشتركة من طرف الشركة الأم ( الحصص في المشروعات المشتركة ) وتعتبر الطريقة الأولى طبقا للمعيار المحاسبي (IAS 31)، ووفقا لهذه الطريقة يتم تجميع الحسابات جزئيا بحسب نسبة الفائدة التي تعود للشركة القائمة بالتجميع، وتعطي هذه الطريقة صورة إقتصادية ومالية مصغرة عن المؤسسات المدمجة مقارنة بطريقة الإدماج الكلي لأنها تظهر فقط نصيب الشركة القائمة بالتجميع دون نصيب أقلية المساهمين.<sup>1</sup>

#### 2. مبدأ طريقة الإدماج النسبي:

مبدأ طريقة الإدماج النسبي لا يختلف كثيرا عن مبدأ الإدماج الكلي إلا في بعض النقاط التي تخص فوائد الأقلية والتي يتم إقصائها تماما، فحسب نص المادة (2): "تعتمد طريقة الإدماج النسبي وفقا لنسبة المساهمة عليها على إحلال حسابات سندات المساهمة للشركة القابضة محل حسابات الميزانية والنتائج للشركات المدمجة لإعداد ميزانية واحدة وحسابات نتائج واحد".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 52.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87، الجزائر، الصادرة في 1999/12/08، المادة (2)، ص 12.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

ويتم عرض بنود المؤسسة المشتركة في القوائم المالية المدمجة لصاحب الحصة المشتركة إما بجمع نصيب صاحب الحصة في كل من الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات مع البنود المماثلة لها بقوائمه المالية بندا بندا على أساس تفصيلي أو يدرج نصيبه في بند منفصل.<sup>1</sup> ونجد في هذه الطريقة عادة إنتهاج ما يعرف بالرقابة الملحقمة ( المرفقة ) فهي تسمح بإدماج حصة الأموال والخصوم التي تخص الشركة القابضة وتؤول إليها فقط ، كما أن الفائدة خارج المجمع لا تظهر، وتعتمد هذه الطريقة على مجموعة من الخطوات تتلخص في العمليات التالية:

أ. **الإدماج**: حيث يدمج في حسابات الشركة القائمة بالتجميع حصص من الأصول والديون المتعلقة بنسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم في حسابات المؤسسات المشتركة وذلك بعد القيام بمعالجات تخص إقصاء العمليات الداخلية للمجمع.

ب. **الإقصاء**: يتم في هذه الخطوة إقصاء المساهمات المتعلقة بالشركة الأم في المشاريع المشتركة، وكذا إقصاء العمليات والحسابات المتبادلة بين الشركتين.

ج. **إظهار حقوق المجمع في الاحتياطات والنتائج**.<sup>2</sup>

### 3. مثال حول طريقة الإدماج النسبي:<sup>3</sup>

نأخذ نفس المثال السابق مع الإشارة إلى أن الفرع (F) تم تأسيسه عن طريق مساهمة من طرف الشركة الأم (M) وثلاث شركات أخرى بالتساوي، حيث تطبق هذه الشركات مراقبة مشتركة على الفرع (F)، ولتكن العلاقة بين الشركة (M) والفرع (F) هي علاقة مباشرة. ميزانية الفرع (F) لم يتم تعديلها، لكن مساهمة الشركة (M) في الفرع (F) هي 25% ، وبالتالي فإن قيمة سندات المساهمة في ميزانية (M) يجب تعديلها والميزانيات التالية توضح هذا المثال:

<sup>1</sup> منير سلامي، مرجع سابق، ص 132.

<sup>2</sup> C.Maillet Boudrier et A.Le Manh, Normes Comptable internationales IAS/IFRS, édition Foucher, Paris, 2006, P165.

<sup>3</sup> Jean Montier - Gilles, Op. Cit, p 67-70.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

ميزانية الشركة الأم (M) (مليون دينار)			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
600	رأس المال	1925	أصول أخرى
200	إحتياطات	(a)75	سندات مساهمة (F)
100	النتيجة		
1100	الديون		
2000	المجموع	2000	المجموع

$$75 = (F \text{ رأس مال } 300 \times \%25 = (a)$$

ميزانية الشركة (F) (مليون دينار)			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
300	رأس المال	1000	أصول أخرى
100	الإحتياطات		
50	النتيجة		
550	الديون		
1000	المجموع	1000	المجموع

للحصول على ميزانية مدمجة نقوم بسلسلة من المعالجات وهي كالتالي:



## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### أولاً : جمع الميزانيتين

دمج عناصر ميزانية (F) يتم في حدود نسبة الفائدة لـ (M) على (F)، والتي تبلغ 25% ، وهذا الجمع يسمح بالحصول على الميزانية التالية:

الميزانية المدمجة لـ F + M في N/12/31			
المجموع	الخصوم	المجموع	الأصول
900	رأس المال الخاص لـ M	2175	أصول أخرى
	رأس مال = 600		أصول M = 1925 (a)
	إحتياطات = 200		أصول F = 250 (b)
	النتيجة = 100		
112.5	حصة M في رأس المال الخاص: لـ F	75	سندات المساهمة في (F)
	رأس المال : $75 = 25\% \times 300$		
	الإحتياطات : $25 = 25\% \times 100$		
	النتيجة $12.5 = 25\% \times 50$		
1237.5	الديون		
	ديون M = 1100		
	ديون F = 137.5 (c)		
2250	المجموع	2250	المجموع
$1925 = (75 - 2000) = (a)$ طرح سندات المساهمة من إجمالي الأصول للشركة الأم (M) $137.5 = (F \text{ ديون}) 550 \times 25\% = (c)$ ، $250 = (F \text{ أصول}) 1000 \times 25\% = (b)$			

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### ثانيا :إقصاء سندات المساهمة

في طريقة الإدماج النسبي تهمل فوائد الأقلية، كما يجب استبعاد سندات المساهمة الظاهرة في الأصول بقيمتها الأصلية وحذف هذا المبلغ من الاحتياطات، وفي هذا المثال الشركة (M) ساهمت في (F) بنسبة 25% وبالتالي فإن قيمة سندات المساهمة التي ساهمت بها في الشركة (F) تساوي حصة إلى 75 مليون دينار).

الميزانية المدمجة في N/12/31 بعد توزيع حصة الأقلية			
الأصول	المجموع	الخصوم	المجموع
سندات مساهمة : 75- 75 (a)	0	رأس المال الإجتماعي	600
		إحتياطات : 75-23+75+200 (a)	225
أصول أخرى : 250+1925	2175	النتيجة المدمجة: 12.5+100	112.5
		الديون : 137.5 + 1100	1237.5
المجموع	2175	المجموع	2175
(a) = قيمة سندات المساهمة المحذوفة			

### المطلب الثالث :طريقة الوضع في التكافؤ (Mise en Equivalence)

#### 1. مفهوم طريقة الوضع في التكافؤ:

طريقة الوضع في التكافؤ هي طريقة محاسبية تطبق على المؤسسات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا.<sup>1</sup>

وهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها وهي عبارة عن سندات مساهمة في الشركة الشقيقة والتي تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافؤها في الحالة الصافية لهذا الفرع.<sup>2</sup>

وتستخدم هذه الطريقة في تجميع الاستثمارات في شركات شقيقة وذلك وفقا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 28)، والنظام المحاسبي المالي إعتبرها الطريقة الأساسية للمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة حيث جاء ذلك في المادة (12-132) من القرار المؤرخ في 2008/07/26: "تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة".<sup>3</sup> وحسب المادة (11-132) من نفس القرار: "الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة".<sup>4</sup>

#### 2. مبدأ الوضع في التكافؤ:

إن الوضع في التكافؤ ما هو إلا عملية استبدالية للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تمتلكها الشركة الأم مع ما يكافئها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع.<sup>5</sup> وحسب المادة (12-132) يتمثل مبدأ هذه الطريقة في:<sup>6</sup>

- ✓ على مستوى الأصول للميزانية المدمجة: إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات.
- احتساب حصة المجموعة في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.
- ✓ على مستوى حساب النتائج المدمج: يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك.

<sup>1</sup> Odile Dandon et Philippe Dandon, La consolidation Méthodologie et pratique, Expert comptable Media, Paris, France, 1998, P 44.

<sup>2</sup> Mohand Cid Ben Aibouche, Op.cit, p140.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 17.

<sup>4</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 17 .

<sup>5</sup> Jean Montier et Gilles.op.cit.p70.

<sup>6</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص 17.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

بما أن المؤسسة القائمة بعملية التجميع المحاسبي لا تراقب المؤسسة المستثمر فيها وبالتالي لا يتم إدماج حسابات هذه الأخيرة ضمن القوائم المالية المدمجة ولذلك فهي تمثل عملية إعادة تقييم للمساهمات.<sup>1</sup>

### 3. مثال حول طريقة الوضع في التكافؤ:<sup>2</sup>

نأخذ نفس المثال السابق، وباعتبار الشركة الأم (M) تساهم في الشركة الشقيقة (F) وذلك بامتلاكها 20% من حقوق التصويت، حيث تطبق الشركة الأم (M) على (F) التأثير الفعال، في هذه الحالة ميزانية (F) لا يتم تعديلها، لكن مساهمة الشركة (M) في (F) أصبحت 78% ، وبالتالي فإن قيمة سندات المساهمة لـ (M) في (F) أصبحت  $(20\% \times 300) = 60$  (مليون دينار).

ميزانية الشركة الأم (M) (مليون دينار)			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
600	رأس المال	1970	أصول أخرى
200	إحتياجات	60	سندات مساهمة (F)
100	النتيجة		
1100	الديون		
2000	المجموع	2000	المجموع

ميزانية الشركة (F) (مليون دينار)			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
300	رأس المال	1000	أصول أخرى
100	الإحتياجات		
50	النتيجة		
550	الديون		
1000	المجموع	1000	المجموع

<sup>1</sup> منير سلامي، مرجع سابق، ص 133.

<sup>2</sup> Jean Montier et Gilles.op.cit.p70-73.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

في ظل طريقة المعادلة يتم استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة المملوكة من طرف الشركة الأم (M) والتي تساوي 28 (دج) بحصة من رأس المال الخاص ( بما في ذلك نتيجة الدورة ) في الشركة (F)، وهذه الحصة تساوي 20% x ( 300 + 100 + 50 ) = 90 .

60	قيمة الاكتساب 300 x %20
20	حصة الشركة (M) في الاحتياطات المدمجة 100 x %20
10	حصة الشركة (M) في نتيجة الدورة 50 x %20
90	المجموع

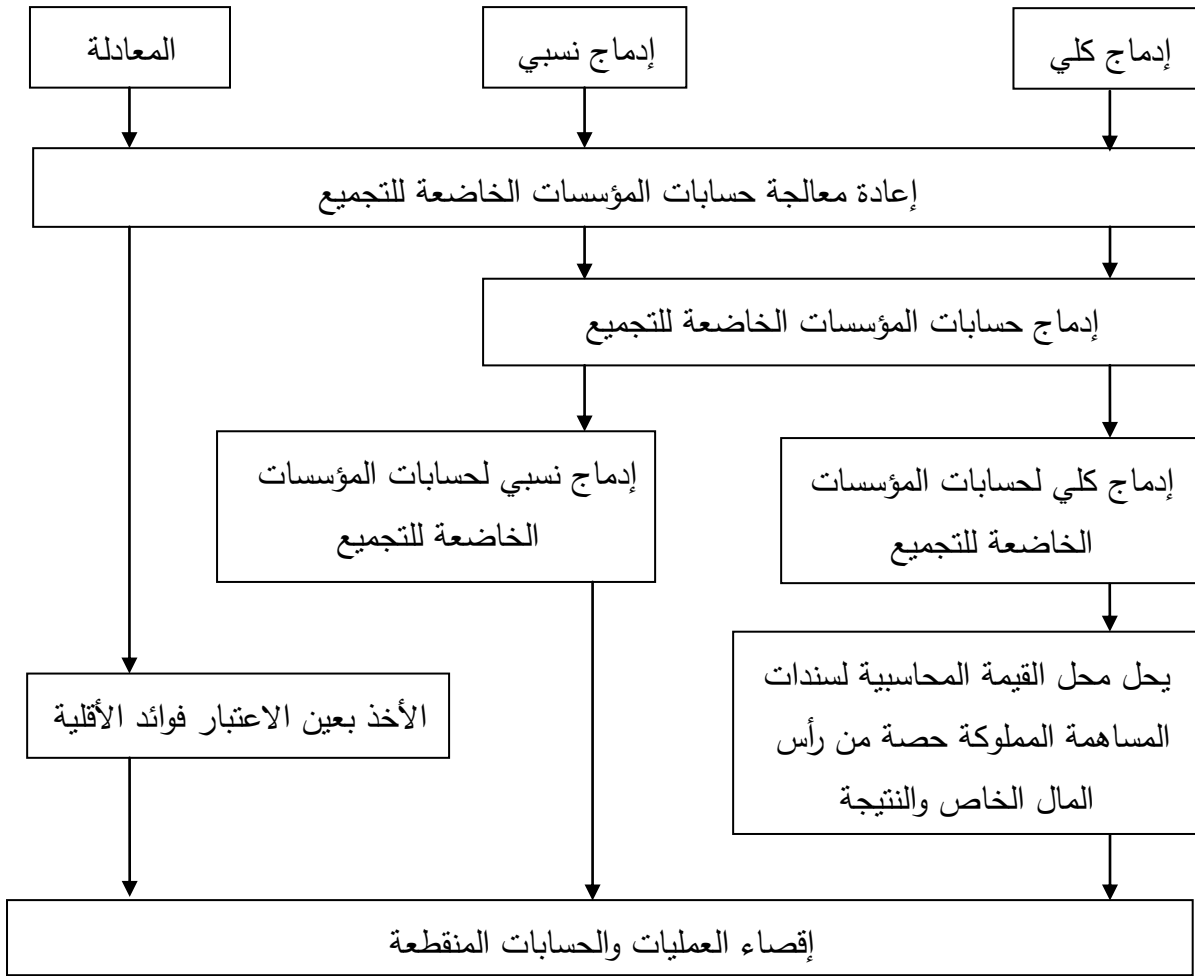
وبالتالي تظهر ميزانية المدمجة للشركة (M) في N/12/31 كما يلي:

الميزانية المدمجة للشركة M في N/12/31			
المجموع	الخصوم	المجموع	الأصول
600	رأس المال الإجتماعي	90	سندات مساهمة
220	الإحتياطات المدمجة		
110	النتيجة المدمجة	1940	أصول أخرى (a)
1100	الديون		
2030	المجموع	2030	المجموع
1940 = ( 60 - 2000 ) = (a)			
طرح سندات المساهمة من إجمالي الأصول للشركة الأم (M)			

والشكل التالي يوضح المبادئ العامة لطرق التجميع السالفة الذكر:

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

الشكل رقم (III-1) : المبادئ العامة لطرق التجميع



Source: Pigé et Benoit, La comptabilité générale, Edition EMS, Management et société, France octobre 2000, P 181.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### المبحث ثاني : الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

#### المطلب الأول: سياق التجميع (Processus de consolidation)

يعتمد إعداد القوائم المالية المدمجة على المعطيات المحاسبية لمؤسسات نطاق التجميع المتمثلة أساسا في القوائم المالية.

و يحدد سياق التوحيد المعلومات المحاسبية المستخدمة في عملية التجميع و المراحل اللازمة للحصول عليه.<sup>1</sup>

#### 1. التجميع عن طريق الأرصدة :

هذا السياق يعتمد على استعمال معطيات الميزانية أو الحسابات المنفردة لنهاية الدورة لكل مؤسسة مجمعة، حيث يتم جمع هذه المعطيات وتعديلها ثم معالجتها مع الأخذ بعين الاعتبار لمعطيات السنة الجارية بالإضافة إلى معطيات السنوات السابقة.<sup>2</sup>

يمر تطبيق هذا السياق عبر المراحل التالية:

- تجميع قيم الأصول و الخصوم ، الإيرادات و النفقات للمؤسسات المدمجة.
- تسجيل عمليات التجميع المحاسبي من التسوية ،إعادة معالجة و إستبعاد، مع تسجيل عمليات السنة الجارية في النتيجة و السنوات السابقة في الاحتياطات.
- المركزية ( Centralisation ) .
- تقديم القوائم المالية المجمعة.

#### 2. التجميع عن طريق التدفقات :

هذا السياق مستوحى بشكل كبير من مسك المحاسبة العامة التي تفرض أن إقفال الحسابات يكون في نهاية الدورة و الإستئناف من جديد في بداية الدورة الموالية وتسجل العمليات المحاسبية بشكل يومي .

يمر تطبيق هذا السياق عبر المراحل التالية:

- إعتقاد أرصدة التجميع المحاسبي للسنة السابقة.
- تسجيل عمليات التدفقات ( أصول ،خصوم،إيرادات و نفقات )للمؤسسات المدمجة.
- تسجيل العمليات المحاسبية للتجميع ( تسوية، إعادة معالجة، استبعاد )و تسجيلها في نتيجة المؤسسات المدمجة كليا.
- مركزية العمليات (Centralisation des opérations).
- تقديم القوائم المالية المجمعة.

<sup>1</sup> François colinet, Op.cit, p29.

<sup>2</sup> منير سلامي،مرجع سابق،ص151.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### المطلب الثاني : أساليب التجميع

#### 1. أسلوب التجميع المباشر:<sup>1</sup>

يتمثل هذا الأسلوب في قيام الشركة الأم بتجميع كل الشركات الداخلة في محيط التجميع، وذلك مهما كان نوع الارتباط السائد بين هذه الشركات ، وهذا قصد تحديد حصة المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه، و حصة كل شركة في الاحتياطات ونتيجة المجمع.

كما ينبغي عند استخدام هذه الطريقة استعمال نسبة الفائدة بالنسبة ل :

◀ الشركات التي يطبق عليها أسلوب الاندماج الكلي و هذا بتحديد الحصة من الأموال الخاصة التي تعود إلى فوائد الأغلبية أو الأقلية.

◀ الشركات التي يطبق عليها أسلوب الاندماج النسبي لجمع الحسابات وفقا لنسبة الفائدة المملوكة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة من المجمع، وتحديد حصة المجمع في الأموال الخاصة للشركات الممثلة.

◀ الشركات التي تعدل أسهمها وهذا باستبدال القيمة المحاسبية للسندات بالحصة التي تعادل في الحالة الصافية للشركة الممثلة.

كما يستوجب عند تطبيق التجميع المباشر إتباع الخطوات التالية:

✓ تحديد نسب فوائد المجمع.

✓ جمع حسابات الشركات الخاضعة للتجميع.

✓ توزيع الأموال الخاصة و إقصاء سندات الأسهم للشركات الممثلة (خارج الشركة الممثلة).

✓ تحويل احتياطات و نتيجة الشركة الأم إلى احتياطات و نتيجة المجمع.

مع الإشارة إلى أن تقنية التجميع المباشر هي التقنية الأكثر استعمالا، وذلك نظرا لسهولة تطبيقها على أرض الواقع بالنظر للتقنية الثانية.

<sup>1</sup>Jean Montier & Gilles , Technique de consolidation ,France , 1995, p84.



## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### 2. أسلوب التجميع بالتدرج

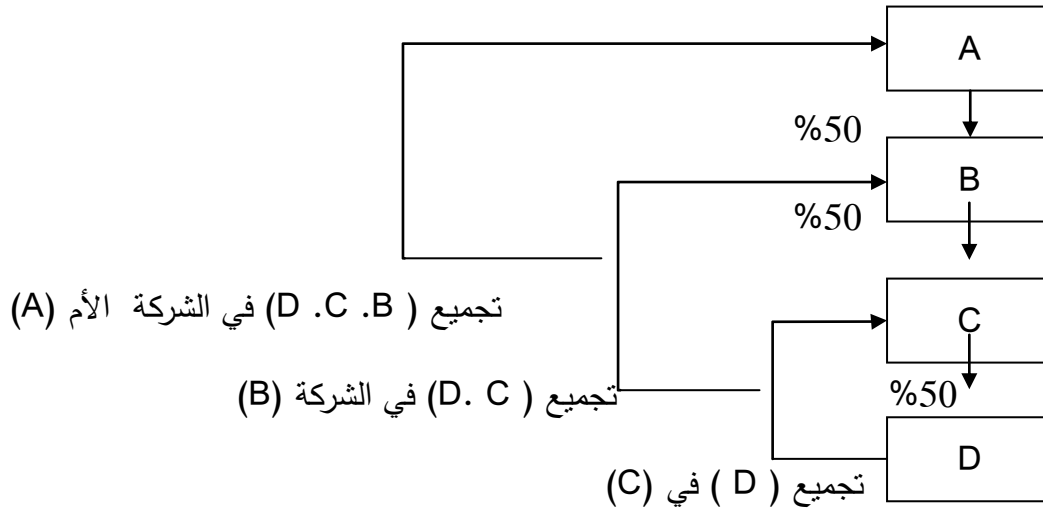
طبقا لهذا الأسلوب فإن إعداد القوائم المالية المدمجة يكون على عدة مراحل، فكل مؤسسة قابضة تقوم بالتجميع في شكل مجمع صغير المؤسسات التي تراقبها مباشرة، ثم تجمّع تلك القوائم ضمن قوائم الشركة القابضة الأعلى و هكذا حتى تجمع ضمن قوائم الشركة الأم.<sup>1</sup>

ومهما يكن الأسلوب المتبع فإن قيمة كل الأموال الخاصة المجموعة ، فارق الاقتناء (Ecart d'acquisition) ، حقوق الأقلية و النتيجة المحددة طبقا للأسلوب المباشر يجب أن تكون لها نفس القيمة كما لو تم استعمال الأسلوب المباشر.<sup>2</sup>

و من المهم الإشارة إلى أن ميزانية المجمع هي واحدة مهما كانت تقنية التجميع المستعملة وأن أسلوب التجميع بالتدرج نادرا ما يتم تطبيقه في المجمعات التي تمثل شبكة من المساهمات المتعددة و المعقدة ، و أنه غالبا ما يتم استعمال الأسلوب المباشر.<sup>3</sup>

ويمكن توضيح أسلوب التجميع بالتدرج من خلال الشكل التالي :

#### الشكل رقم(2-III) : التجميع بالتدرج



Source : Jean Montier - Gilles, OP. Cit, P 80

<sup>1</sup> منير سلامي، مرجع سابق، ص 152.

<sup>2</sup> François colinet. Op.cit.33.

<sup>3</sup> Jean Montier et Gilles, Op.ci,p87.

### المطلب الثالث : إجراءات التجميع

#### 1. إجراءات التجميع الممركزة:

يقصد بإجراءات التجميع الممركزة التحكم الشامل للمصلحة المختصة بالتجميع ، وذلك باستعمال معطيات كل شركة مجمعة انطلاقاً من نتائجها لنهاية الدورة.<sup>1</sup> حيث تكون كل أعمال التوحيد ممركرة في المؤسسة الأم، وتكف بها مصلحة خاصة بالتوحيد المحاسبي وذلك بعد جمع كل المعطيات من مؤسسات نطاق التجميع، وذلك وفق مراحل متتالية نوجزها في النقاط التالية:

- ✓ عملية إحصاء المساهمات :في هذه المرحلة تقوم الشركة الأم بعملية إحصاء لمساهماتها وهذا من أجل معرفة الصورة الحقيقية للمجمع ومكوناته ( الهيكل التنظيمي للمجمع) ، معرفة عدد الأسهم وتصنيفها ( أسهم ذات أولوية في حقوق التصويت أو أنها أسهم دون حقوق التصويت)، تحديد نطاق التجميع بما فيها تحديد الطريقة المحاسبية لكل مؤسسة، كما يجب الإطلاع على كل التغيرات الحاصلة في المجمع خاصة المتعلقة بحركية المجمع والعناصر المكونة له.<sup>2</sup>
- ✓ عملية جمع المعطيات :تتمثل الوثائق الضرورية للحصول على المعطيات اللازمة بكل مؤسسة في:<sup>3</sup>

- القوائم المالية لكل شركة مجمعة وكذا المعلومات المتعلقة بسندات الشركات المدمجة.
- تفاصيل الحسابات والعمليات الداخلية للمجمع ( العمليات البنينة مع مؤسسات المجمع).
- التغيرات الحاصلة في رؤوس الأموال والمعطيات المتعلقة بالمعالجات والإستبعادات.
- تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية إذا كانت العملة مختلفة.
- تسجيل العمليات المحاسبية للتجميع : إعادة المعالجة، الاستبعاد، التسوية وإعادة الترتيب.

<sup>1</sup> أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 42.

<sup>2</sup> منير سلامي، مرجع سابق، ص 153.

<sup>3</sup> أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 43.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### 2. إجراءات التجميع الغير الممركزة:

يقصد بإجراءات التجميع الغير الممركزة قيام المصلحة المختصة بالتجميع المحاسبي لمجموعة من الأعمال التحضيرية في كل شركة من الشركات المدمجة من أجل تقليص أعمال التجميع إلى الحد الأدنى.<sup>1</sup>

وتجرى أعمال التوحيد على مستويين المؤسسة الأم والمؤسسات الداخلة في نطاق التجميع المحاسبي التي تفوض لها الأعمال التحضيرية بحيث تعد قوائمها المالية وفقا لقواعد التقييم والعرض المطبقة في المجمع لتتولى بعد ذلك مصلحة التجميع المحاسبي في المؤسسة الأم مراقبة تلك الأعمال وإتمام العمليات اللازمة بعد التدقيق والفحص في سبيل تجميع حسابات كل الشركات الداخلة في نطاق التجميع لإعداد القوائم المالية المدمجة.<sup>2</sup>

و إجراءات التجميع غير الممركزة للحسابات المدمجة يهدف إلى:<sup>3</sup>

- ✓ تسريع وتيرة إنتاج الحسابات المدمجة وريح الوقت بالنسبة للمصلحة المختصة بالتجميع المحاسبي.
- ✓ تشكيل ارتباطات بين مختلف المصالح المعنية بالتجميع المحاسبي وتحقيق التوافق بين أعضاء المجمع.
- ✓ التحسين من جودة الحسابات المدمجة المعدة على مستوى المجمع ككل.

<sup>1</sup> أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 43.

<sup>2</sup> François Colinet, op. cit, p 34.

<sup>3</sup> Philippe Dandon, Mise en place d'une consolidation, édition paris, France, 1990, p 43-45.

### المبحث الثالث : مراحل إعداد القوائم المالية وعرضها

ويمكن حصرها في أربع مراحل تسلسلية نوجزها في النقاط التالية:

- ❖ مرحلة تجانس المعطيات و إدماج الحسابات .
- ❖ مرحلة إقصاء العمليات الداخلة في المجمع.
- ❖ مرحلة توزيع الأموال الخاصة و استبعاد الأسهم.
- ❖ عرض القوائم المالية المدمجة.

### المطلب الأول : مرحلة تجانس المعطيات و إدماج الحسابات

#### 1.1. مرحلة التجانس:

تعد مرحلة التجانس أولى الخطوات التي ينبغي مراعاتها، فلإعطاء صورة حقيقية وواضحة للحسابات المدمجة، يجب تحقيق شرط التجانس و هذا لتسهيل عملية التقييم و ترجمة البيانات المالية، فالتجانس هنا يقصد به إيجاد نوع من الترابط و التطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع، باعتبار الترابط يعد من بين المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات، فإذا أخذنا مثلاً أي مجمع شركات يتكون من مجموعة شركات أخرى تابعة قد يتعدى مداها القطر الداخلي للإقليم، فكل شركة نجدها تخضع للمبادئ العامة و الأحكام الخاصة بتلك الدولة، و في هذه الحالة قد تختلف الأساليب المحاسبية من دولة لأخرى، نفس الشيء بالنسبة للشكل القانوني للشركات التي تنتمي لمحيط المجمع.

فالتجانس شرط أساسي يجب تحقيقه، بحيث يسمح بمجانسة الأساليب وطرق التقييم ومطابقتها، مما يجعل البيانات المالية تعبر عن صورة واضحة و دقيقة للمجمع.<sup>1</sup>

#### 1.1.1. تاريخ إقفال القوائم المالية:

إن القوائم المالية الفردية لمؤسسات نطاق التوحيد و القوائم المالية المدمجة يجب أن يكون لها نفس تاريخ الإقفال و في حالة وجود اختلاف بين تاريخ إقفال قوائم الشركة الأم و قوائم الشركة التابعة، فإن هذه الأخيرة تعد قوائم مالية إضافية خاصة لإعداد القوائم المالية المدمجة بنفس تاريخ إقفال هذه الأخيرة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Jean Montier - Gilles, OP. Cit , p 18.

<sup>2</sup> منير سلامي، مرجع سابق، ص 156.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

و عند عدم إمكانية إعداد القوائم المالية الإضافية، فإنه يجب الأخذ بعين الإعتبار تعديلات آثار العمليات و الأحداث الهامة بين تاريخ إقفال قوائم الشركة التابعة و تاريخ إقفال القوائم المدمجة، على ألا يتجاوز الفرق بين التاريخين ثلاثة أشهر.<sup>1</sup>

إن مراعاة تاريخ الإقفال ينطبق على كل مؤسسات نطاق التجميع، سواء الشركات التابعة أو الشقيقة أو الشركات المشتركة.<sup>2</sup>

### 2.1. توحيد طرق التقييم و العرض :

إن استعمال طرق محاسبية موحدة بين كل مؤسسات نطاق التجميع هي من متطلبات إعداد القوائم المالية المدمجة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

فالمعايير المحاسبية IAS31,IAS28,IAS27 تفرض أن يتم إعداد القوائم المالية المدمجة باستخدام طرق محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة و للأحداث التي تتم في نفس الظروف وإذا ما أعدت قوائم مالية لمؤسسة من نطاق التجميع على أساس طرق محاسبية مختلفة فإن ذلك يستدعي إجراء التسويات اللازمة لتلك القوائم عند استخدامها لإعداد القوائم المالية المدمجة.<sup>3</sup>

و يجب التنبيه إلى أن النظام المحاسبي المالي قد اعتمد نفس التعريف للطرق المحاسبية إلا أن تغييرها لا يتم إلا إذا كان مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية و بعد موافقة الهيئة المديرية المؤهلة.<sup>4</sup>

### 3.1. تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية:

يتم تحويل القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية في إطار عملية توحيد المحاسبي طبقا للمعيار المحاسبي

IAS21 ، ووفقا لهذا المعيار فإن تحويل عناصر القوائم المالية للوحدات الأجنبية يكون كما يلي:<sup>5</sup>

- يتم تحويل الأصول و الإلتزامات لكل ميزانية يتم عرضها بسعر الإقفال في تاريخ الميزانية.
- يتم تحويل الإيرادات و المصاريف لكل قائمة دخل بأسعار الصرف في تواريخ حدوث المعاملات.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 ،مرجع سابق، الفقرة 22.

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي IAS 31،مرجع سابق، الفقرة 33.

<sup>3</sup> منير سلامي، مرجع سابق، ص 157.

<sup>4</sup> المادة 39 من قانون 07 -11 المتضمن النظام المحاسبي المالي،مرجع سابق. و المادتين 138-3 و 138-4 من قرار وزير المالية بتاريخ 2008/07/26،مرجع سابق.

<sup>5</sup> المعيار المحاسبي الدولي IAS21،الفقرة 3 المنشورة بالجريدة الرسمية للاتحاد الاوربي رقم L320 بتاريخ 2008/11/29.

<sup>6</sup> المعيار المحاسبي الدولي IAS 21 ،مرجع سابق،الفقرة 39.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

أما النظام المحاسبي المالي فقد حدد كيفية تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية التي هي في شكل فروع فقط (Filiales) ،وهي نفسها المعتمدة في المعيار **IAS21** ،غير أنه أضاف إمكانية اعتماد سعر صرف متوسط أو مقرب في حالة تحويل الإيرادات و المصاريف.<sup>1</sup>

### 2. مرحلة إدماج الحسابات :

تعتبر هذه المرحلة الثانية بعد مرحلة مطابقة البيانات ومجانستها، فبعد عملية مجانسة حسابات كل الشركات الداخلة في التجميع، نحصل على حسابات اجتماعية حسب نفس قواعد التقييم و التقديم، وبالتالي تصبح هناك إمكانية إدماج هذه الحسابات الاجتماعية المتجانسة في دفتر اليومية للمجمع.<sup>2</sup> و تهدف هذه المرحلة إلى دمج القوائم المالية للمؤسسات التابعة والمؤسسات المشتركة التي تقرر إدماجها ضمن القوائم المالية للمؤسسة الأم، فالشركات التابعة يتم إدماج حساباتها كلياً (بنسبة 100%) ،أما المؤسسات المشتركة فيكون إدماجها في حدود نسبة المساهمة.<sup>3</sup> كما يمكن توضيح هذه المرحلة من خلال إرساء الشكل التالي الذي يسلط الضوء على أهم الإجراءات المتخذة في هذا الإطار:

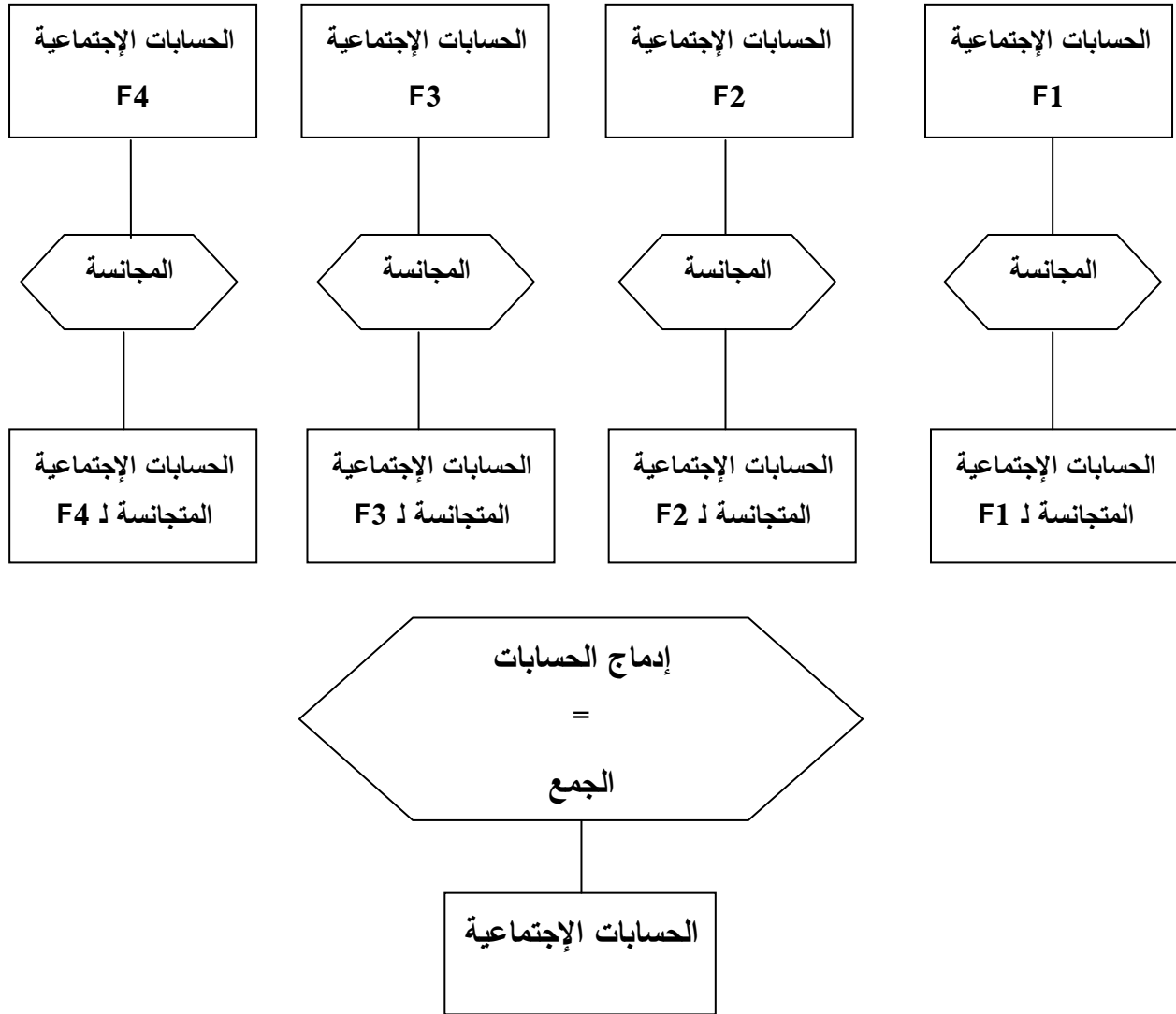
<sup>1</sup> منير سلامي، مرجع سابق، ص 157.

<sup>2</sup> Jean Montier - Gilles, OP, Cit , p 93.

<sup>3</sup> منير سلامي، مرجع سابق، ص 158.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

الشكل رقم (III-3) :إدماج الحسابات



Source :Jean Montier et Gilles ,op. cit.p 93.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن الحسابات الاجتماعية المتعلقة بكل من F1 و F2 و F3 و F4 تنتمي إلى محيط التجميع، كلها حسابات متجانسة تم إدماجها بصيغة مطابقة للأسلوب الذي ستمارسه عليها الشركة الأم، فيتم تحديد معدل الرقابة الذي ستخضع له و من ثم تطبيق النموذج المناسب لها للتجميع.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### المطلب الثاني : مرحلة إقصاء العمليات الداخلة في المجمع

تهدف الحسابات المدمجة إلى إظهار الحالة المالية و الإقتصادية لمجمع الشركات، فالعلاقة التي تنشأ داخل هذا الأخير تستدعي القيام أولاً بمجانسة حساباته وإقصاء جميع العمليات البنينة التي قد تكون داخلية أم خارجية، فعملية الإقصاء تحدد لنا القوة الإقتصادية و المالية للمجمع، فهي تترجم لنا صورة العلاقات الناشئة داخل هذا المحيط.

كما أن مرحلة الإقصاء تركّز على إظهار العمليات و النتائج المحققة مع الآخرين، بحيث يمكن أن نميز بين نوعين من الإقصاءات تتمثل في إقصاءات لها تأثير مباشر على النتيجة، في حين هناك إقصاءات ليس لها تأثير على النتيجة.

#### 1. أهدافها: <sup>1</sup>

تعد عملية إقصاء الحسابات الداخلية -أو كما يصح التعبير عنها بالحسابات المشتركة بين الشركات التي تنتمي إلى محيط المجمع -من بين أهم المبادئ الأساسية لتجميع الحسابات و إظهارها في صورة مثالية تعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع، فهي بالتالي تمثل الخطوة الثالثة من الخطوات المتعارف عليها في إطار التجميع بحيث لا يمكن الاستغناء عنها، فبواسطتها يتم إقصاء التدفقات المتعلقة بالشركات التابعة التي تساهم في تضخيم أصول و خصوم المجمع بصفة تلقائية و على سبيل المثال: الحقوق و الديون المرتبطة بالشركات المدمجة، نفس الشيء بالنسبة للتكاليف و الإيرادات، و المبادلات الداخلية (بيع و شراء).

كما تنص المادة 6-248 من المرسوم المؤرخ في 17 فيفري 1986 على ما يلي :

- (d) : تجميع الحسابات تستوجب إقصاء النتائج الداخلية للشركات المدمجة و الحصص.
- (f) : تجميع الحسابات تستوجب إقصاء الحسابات المشتركة للشركات المدمجة عن طريق الإدماج.

<sup>1</sup> Jean Montier et Gilles, op.cit ,p155-156.



## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### 2. إجراءات إقصاء العمليات الداخلية:<sup>1</sup>

يتم استبعاد الحسابات الداخلية بين شركات المجمع عبر عدة مراحل كالتالي:

- ✓ **إقصاء الحسابات بين شركات المجمع** : تتم عملية جرد كل الحسابات و مراقبة تناظرها و مقارنة الحسابات الداخلية و ذلك بغرض تحديد كل التسديدات التي لم تسلم ،سعر الصرف للعملات الأجنبية ، مخصصات و نتائج قيد التحصيل في نهاية الفترة ، النزاعات.
- ✓ **تسوية الحسابات** : بعدما يتم تحديد الأسباب الكامنة وراء عدم تناظر الحسابات يتم تسويتها كالتالي:

#### الجدول رقم(III-01) : تسوية الحسابات

الوضعية	التسوية المحاسبية
تسديد قيد التسجيل	تسجيل التسديد
بضائع قيد العبور	تسجيل عملية الشراء
مدينون و دائنون بعملة أجنبية	تسوية سعر الصرف
سندات غير مستحقة خصمت	تسجيل القرض البنكي للصرف
أخطاء	تسويتها
نزاعات	تسوية محاسبية للنزاع

- ✓ **الإقصاء** : بعد تسوية الحسابات يتم إقصاءها من القوائم المالية.

### أ. إقصاء الأرباح و الخسائر داخل المجمع:

يتم إقصاء الأرباح و الخسائر الناتجة عن المعاملات بين مؤسسات المجمع حتى تبقى ضمن نتيجة المجمع إلا النتيجة المحققة مع الغير من خارج المجمع ويكون الإقصاء في هذه الحالة ل:<sup>2</sup>

- توزيع الأرباح.
- الهامش على المخزون.
- التنازل الداخلي للأصول.
- إستبعاد المؤونات.

<sup>1</sup> منير سلامي ، مرجع سابق ص 160-164.

<sup>2</sup> François Colinet ,op cit . p208-210.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### ■ إستبعاد توزيع الأرباح :

الأرباح الموزعة داخل المجمع تمثل نتائج تم التقرير عنها ضمن القوائم المالية المدمجة للسنوات السابقة و لذلك يتم استبعادها و توضع ضمن الاحتياطات المجمعة.

### ■ إستبعاد هامش المخزون :

إذا كانت شركة تابعة للمجمع لها مخزون تم اقتناؤه من شركة أخرى تابعة للمجمع و قد تم تسجيله بهامش ربح ، فان هذا الهامش يجب استبعاده ما دام ذلك المخزون في حوزة المؤسسة المشترية و لم يتم بيعه إلى خارج المجمع و يتم إتباع الإجراءات التالية في استبعاد هذا الهامش:

- تحديد المخزون لدى المؤسسة المشترية .

- تحديد معدل هامش الربح المطبق.

- حساب الهامش للسنة الجارية و السنوات السابقة .

- تسجيل عملية الاستبعاد للهامش.

### ■ التنازل الداخلي للأصول :

النتائج الناجمة عن تنازل الأصول بين مؤسسات المجمع يجب إستبعادها و لذلك فان كل أصل تم التنازل عنه داخل المجمع يجب أن يقوم بتكلفته التاريخية داخل المجمع و كل فائض قيمة يجب إقصاءه و يتعلق الإقصاء بسنة التنازل و السنوات اللاحقة، ففي سنة التنازل يتم فيها إلغاء فائض القيمة للمؤسسة المتنازلة عن الأصل ، تعديل قيمة إقتناء الأصل للمؤسسة المشترية، تصحيح أقساط الاهتلاك المطبقة حسب جدول الإهلاك الأصلي فقط، و كل هذه التعديلات تستلزم بالتأكيد متابعة دقيقة للأصل الذي تم التنازل عنه.

### ■ إستبعاد المؤونات :

وجود مؤونات بين شركات نطاق التجميع في القوائم المالية المدمجة يمثل تسجيلاً مزدوجاً للخسائر من جهة و للمؤونات من جهة أخرى ، و لذلك فان متطلبات التجميع تستلزم إقصاءها سواء كانت:

- مؤونات تدني قيمة السندات.

- مؤونات تدني قيمة المدينون.

- مؤونات الأخطار و الخسائر المحتملة.

أما إذا كانت المؤونات تفوق الخسائر المسجلة و تعبر عن خسائر محتملة للمجمع ككل فانه يجب الإبقاء عليها.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### المطلب الثالث :مرحلة توزيع الأموال الخاصة

تعتبر مرحلة توزيع رؤوس الأموال من أهم مراحل التجميع، باعتبار تجميع الحسابات ما هي إلا عملية إستبدال أوراق المساهمة بما يقابلها من رؤوس الأموال الخاصة للشركة المجمعة.

#### 1.توزيع رؤوس الأموال الخاصة:<sup>1</sup>

عملية تجميع الحسابات ما هي إلا إستبدال أوراق المساهمة التي تظهر في ميزانية أي مؤسسة داخلية في محيط التجميع بما يقابلها من رؤوس الأموال الخاصة للشركة المجمعة و بالتالي يتم إظهار حصة الشركة المجمعة لقاء هذه الأسهم.

كما أن رؤوس الأموال الخاصة للشركات المجمعة تكون موزعة بين المجمع و الأقلية المنتمية له ، ويتحدد ذلك عن طريق نسبة الفائدة و هذا ما يؤدي إلى إلغاء هذه المساهمات، و لتحقيق المساواة بين قيمة أوراق المساهمة لا بد من:

- التأكد من المساواة ما بين قيمة أوراق المساهمة المالية و الجزء من رأس المال الخاص للشركات الخاضعة للتجميع و الفرق الذي ينتج بين هاتين القيمتين يسمى بفرق التجميع الأول.
- إقصاء أوراق المساهمة و استبدالها بالجزء الخاص برؤوس الأموال الخاصة التابعة للشركات الداخلة في محيط التجميع.

#### 2.فوارق التجميع:<sup>2</sup>

**معالجة فرق التجميع الأول :** يقصد بفرق التجميع الأول الفرق الناتج عن تكلفة تحصيل السندات و حصة الشركة المالكة لها أو القابضة لرؤوس الأموال الخاصة و من هنا يمكن استنتاج العلاقة التالية:  
فرق التجميع الأول = تكلفة الحيازة على السندات - حصة الشركة القابضة من رؤوس الأموال الخاصة.

يمثل فرق التجميع الأولي عن الدخول في محيط التجميع : الفرق بين تكلفة الحيازة لسندات المؤسسة و حصة المؤسسة المالكة للأموال الخاصة ( بعد القيام بالمعالجات الخاصة بالتجميع) .  
كما يمكن أن نميز بين نوعين من فرق التجميع : حسب نص المادة 7 من القرار المؤرخ في 19 أكتوبر 1999 - فرق التقييم - فرق التحصيل.

<sup>1</sup> Jean Michel Palou , comptabilité approfondie, p 585.

<sup>2</sup> Idem, p585.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### أولا : فرق التقييم

يضم فرق التقييم بعض عناصر الأصول المعرفة التي أعيد تقييمها حسب القيمة المحتفظ بها لتحديد القيمة الإجمالية للشركة المدمجة، و يعرف فرق التقييم على انه الفرق الناتج بين القيمة الداخلة في الميزانية المدمجة و القيمة المحاسبية المسجلة لنفس عناصر الأصول في ميزانية الشركة المراقبة ( التي تخضع للرقابة )

كما أن فرق التقييم قد يكون إما موجبا أو سالبا ، فإذا كان فرق التقييم موجب ، فان هذه الزيادات يتم تسجيلها في الميزانية المدمجة من طرف الشركة الأم ، و يتجلى ذلك بتسجيل فوائد الأقلية في الميزانية و ذلك في حالة الاندماج الكلي فقط، كما أن فرق التقييم يمكن معالجته كما يلي:

-إما بتسجيل الشركة الأم للزيادات في القيم الناتجة و ذلك بتسجيل قيمة فوائد الأقلية في أصولها و ذلك في حالة الاندماج الكلي.

-إما بتسجيل الزيادات إلا في حدود المساهمة ، و في هذه الحالة يمكن معالجتها إما بتصحيح قيمة الاستثمارات و تسجيلها في جانب الخصوم في حساب الإحتياطات المعاد تقييمها أو عن طريق تصحيح قيمة الاستثمارات بإنقاص قيمة سندات المساهمة.

### ثانيا : فرق التحصيل

فرق التحصيل ما هو إلا القيمة المتبقية ، و من الصعب متابعة تطور قيمته في الزمان و هذا ما يؤدي إلى توزيعه على المدة المأخوذة أصلا لحساب المردودية الكلية للاستثمار ففرق التحصيل يعتبر استثمارا حقيقيا و يجب أن يكون موضوع مخطط اهتلاك اقتصادي.

و يسجل فرق التحصيل في أصول الميزانية إذا كان ايجابيا و تمثل المكافأة المسندة للحصول على السندات ، وفي حالة ما إذا كان فرق التحصيل سالبا يسجل في خصوم الميزانية و يمثل مؤونة الأخطار. و عليه يمكن الاستنتاج على أن فرق التحصيل يسجل في حدود المعدل المتعلق بالشركة المالكة ، بمعنى تسجل حصة فوائد الأقلية فقط في أصول الميزانية.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### المطلب الرابع : عرض القوائم المالية المدمجة

بناء على نص المادة 210-1 من الجريدة الرسمية رقم 19 لـ 25 مارس 2009 :

كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي، يتولى سنويا إعداد كشوف مالية و كشوف مالية خاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على ما يلي:

- الميزانية.
- حسابات النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة للميزانية و حسابات النتائج.<sup>1</sup>

### 1. الميزانية المدمجة و حسابات النتائج المدمجة:<sup>2</sup>

#### 1.1. الميزانية المدمجة :

تتمثل أهم البنود في:

- **Good will الشهرة** : ويعترف به كأصل طبقا للمعيار IFRS 3 ، ليست له مدة حياة و بالتالي غير قابل للإهلاك و إنما يجرى سنويا اختبار نقص القيمة لها .
- **الاحتياطات المجمعة** : تعرض بصفة مستقلة عن باقي عناصر الأموال الخاصة للمجمع.
- **حقوق الأقلية** : تعبر عن حقوق المساهمين الآخرين في المؤسسات التي تم ادماجها كليا ضمن حسابات المجمع، و تعرض حقوق الأقلية في صافي الأصول منفصلة عن حقوق الأقلية في النتيجة.
- **الضرائب المؤجلة** : تعرض الضرائب المؤجلة المدينة والدائنة بصفة مستقلة ضمن بنود قائمة الميزانية، و في حالة عرضها في بند واحد يجب إظهار رصيد الإقفال و التغير خلال السنة لكل منهما ضمن الملاحظات.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية العدد 19، 25 مارس 2009 الجزائر ، ص 22.

<sup>2</sup> منير سلامي ، مرجع سابق ص 167.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### 2.1. حسابات النتائج المدمج :

يجب أن يتضمن من جهة العناصر المكونة لنتيجة المؤسسة المجموعة ومؤسسات نطاق التجميع بطريقة الإدماج الكلي و النصيب الذي يعود للمجموع من المؤسسات التي تم إدماجها نسبياً، ومن جهة أخرى نصيب النتيجة من المؤسسات التي تم توحيدها بطريقة المعادلة.

### 2. جدول تدفقات الخزينة المدمجة و جدول تغيرات الأموال الخاصة:

#### 1.2. جدول تدفقات الخزينة المدمجة:

يتم عرض جدول تدفقات الخزينة المدمجة للأنشطة التشغيلية بطريقتين:

أ - الطريقة المباشرة : وتعرض فيها كل بنود التدفقات النقدية من مقبوضات ومدفوعات.

ب - الطريقة غير المباشرة : وتعتمد على النتيجة المحسوبة في حسابات النتائج ثم يتم تعديلها بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية.

و لحساب التدفقات النقدية المدمجة تؤخذ بعين الاعتبار التدفقات النقدية الخاصة بالشركات التابعة بنسبة

100 % ، و في حدود نسبة الإدماج بالنسبة للشركات المدمجة نسبياً.<sup>1</sup>

و يعد جدول تدفقات الخزينة المدمجة وفقاً لثلاث طرق:<sup>2</sup>

- تحليل تغيرات الميزانية المدمجة : و يتم فيها تحديد التدفقات النقدية لكل بنود قائمة الميزانية المدمجة من سنة إلى أخرى.

- تجميع جداول تدفقات النقدية للمؤسسات نطاق التجميع : و يتم تجميع التدفقات النقدية المدمجة اعتماداً على جداول تدفقات الخزينة لكل مؤسسة من نطاق التجميع.

- تجميع التدفقات النقدية : يتم فيها تجميع التدفقات النقدية بنفس الشكل الذي يتم به تجميع قوائم الميزانية و حسابات النتائج و هي الطريقة المعتمدة في أنظمة الإعلام الآلي الخاصة بالتجميع المحاسبي.

<sup>1</sup> Francois Collinet, op.cit p 447.

<sup>2</sup> Idem , p 451-453.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### 2.2. جدول تغيرات الأموال الخاصة المدمج:<sup>1</sup>

من خلال جدول تغيرات الأموال الخاصة يتم تحديد حصة المجمع و حصة حقوق الأقلية ، و فيه كذلك يتم عرض مختلف المراحل التي يتم فيها التغيير في رأس مال المؤسسة و عليه يتم عرض حركة رؤوس الأموال التي يمكن تصنيفها إلى صنفين هما:

◀ التغيرات الناتجة عن حركية المساهمين في الشركة المجمعة و تتمثل في:

- الحصاص الموزعة من طرف الشركة المجمعة.
- الزيادة و التخفيض من رأس مال الشركة المجمعة.
- الحيازة أو التنازل عن السندات.

◀ التغيرات المتعلقة بنتيجة السنة المالية و التغيرات الناتجة في قيمة الأصول و الخصوم المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة و تتمثل في:

- نتيجة السنة المالية.
- تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء مع دمج آثار التغيير ضمن الأموال الخاصة.
- النواتج و الأعباء المسجلة مباشرة ضمن الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة المتعلقة ببعض العمليات.
- تأثير سعر الصرف في حالة ما إذا كان المجمع يقوم بتجميع حساباته و التي تعد بالعملة الصعبة.
- تأثير إعادة تقييم الأصول.

<sup>1</sup> Philippe Touroun et Hubert Tondeur, comptabilité en IFRS , organisation ,Paris , 2004 , p22.

## الفصل الثالث : طرق التجميع و الإجراءات التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة

### خلاصة الفصل

لقد تناولنا في هذا الفصل طرق التجميع المحاسبي و المتمثلة في طريقة الإدماج الكلي و التي تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة القابضة رقابة مطلقة، طريقة الإدماج النسبي التي تطبق على الاستثمارات في المشاريع المشتركة بالإضافة إلى الوضع في التكافؤ التي تطبق على الاستثمارات في الشركات الشقيقة.

كما تطرقنا إلى الإجراءات التطبيقية المتبعة لإعداد القوائم المالية المدمجة حيث تعتمد على المعطيات المحاسبية لمؤسسات نطاق التجميع.

وفي الأخير قمنا بدراسة مراحل إعداد القوائم المالية المدمجة و المتمثلة في مرحلة تجانس المعطيات و إدماج الحسابات التي تسهل عملية تقييم و ترجمة البيانات المالية مع مراعاة المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى مرحلة إقصاء العمليات الداخلة التي تهدف إلى جعل الحسابات الخاصة بالمجمع مثالية تعبر عن الواقع الاقتصادي له، أما بالنسبة لمرحلة توزيع الأموال الخاصة فهي تمكن من إظهار حصص الشركة الممثلة من جهة و حقوق الأقلية من جهة أخرى، أما المرحلة الأخيرة فهي مرحلة عرض مختلف القوائم المالية المدمجة.