جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

القسم: العلوم المالية و المحاسبة

الرقم التسلسلي:.....

مطبوعة بيداغوجية بعنوان

محاضرات في محاسبة الشركات المعمقة

موجهة للطلبة سنة الأولى ماستر تخصص: محاسبة وتدقيق

السداسي الأول والثاني

إعداد د. بحيري قادة

الرتبة: أستاذ محاضر أ

السنة الجامعية: 2025-2026

فهرس المحتويات

قائمة الاشكال..... 4
قائمة الجداول 5
مقدمة 7
المحاضرة الاولى: تصفية الشركات: الجانب القانوني والجبائي..... 9
1. تعريف تصفية الشركات 9
2. أسباب التصفية 9
3. الإطار القانوني لعملية التصفية..... 10
4. تعيين ومهام المصفي..... 12
5. التزامات وعزل المصفي..... 14
المحاضرة الثانية: المعالجة المحاسبية لعملية التصفية..... 16
1. المعالجة المحاسبية لتصفية الشركات..... 16
2. المعالجة المحاسبية لتصفية المؤسسات الفردية 24
المحاضرة الثالثة: المعالجة الجبائية لعملية التصفية..... 28
1. مدخل الى المعالجة الجبائية لعملية تصفية الشركات 28
2. عمليات التصفية..... 29
3. عمليات التوزيع..... 29
المحاضرة الرابعة: مدخل لعملية الاندماج: مفاهيم أساسية للاندماج..... 35
1. تعريف اندماج الشركات التجارية..... 35
2. خصائص اندماج الشركات التجارية..... 36
3. أشكال عمليات اندماج الشركات..... 37
4. الإجراءات القانونية لاندماج الشركات التجارية..... 40
المحاضرة الخامسة: التقييم ما قبل الاندماج لتحديد قيمة الشركة وقيمة المساهمة 42
1. التقييم قبل الاندماج باستخدام طريقة الشراء..... 42
2. التقييم قبل الاندماج باستخدام طريقة المصالح المشتركة 44
المحاضرة السادسة: المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج -الحالة البسيطة 46
1. المعالجة المحاسبية في حالة الاندماج عن طريق الامتصاص 46
2. المعالجة المحاسبية في حالة الاندماج عن طريق الضم (دمج شركتين)..... 50
المحاضرة السابعة: المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج –حالة وجود مساهمات متبادلة 54
1. حالة الشركة الدامجة لديها مساهمات في الشركة المدمجة..... 54
2. حالة الشركة المدمجة لديها مساهمات في الشركة الدامجة..... 58
المحاضرة الثامنة: مدخل لمحاسبة الأدوات المالية وأسس التصنيف 62
1. عموميات حول الأدوات المالية 62
2. الفئات الرئيسية للأدوات المالية 66
3. تصنيف الادوات المالية..... 66
المحاضرة التاسعة: المعالجة المحاسبية للأصول المالية..... 69

1. عموميات حول تقييم الأصول المالية 69
2. المعالجة المحاسبية لسندات المساهمة 70
3. المعالجة المحاسبية للأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة 71
4. المعالجة المحاسبية للأصول المالية المحتفظ بها حتى موعد الاستحقاق 73
5. المعالجة المحاسبية للقروض والسلفات 74
المحاضرة العاشرة: المعالجة المحاسبية للالتزامات المالية 77
1. تصنيف الالتزامات المالية وفق النظام المحاسبي المالي 77
2. تقييم الالتزامات المالية 78
3. المعالجة المحاسبية للالتزامات المالية غير الجارية 78
4. المعالجة المحاسبية للالتزامات المالية الجارية 85
المحاضرة الحادية عشر: مدخل إلى عملية توحيد الحسابات 87
1. مفهوم توحيد الحسابات 87
2. الأحكام القانونية والتنظيمية المطبقة على توحيد الحسابات 87
3. اهداف واهمية توحيد الحسابات 90
المحاضرة الثانية عشر: تحديد نطاق توحيد الحسابات 92
1. محيط التجميع 92
2. قياس الرقابة والتبعية 94
المحاضرة الثالثة عشر: المعالجة المحاسبية لطرق توحيد الحسابات 104
1. طريقة التوحيد الكلي 104
2. طريقة التوحيد النسبي 107
3. طريقة التوحيد المتكافئ 109
المحاضرة الرابعة عشر: المعالجة المحاسبية لتقنيات توحيد الحسابات 112
1. التوحيد المرحلي 112
2. التوحيد المباشر 117
المحاضرة الخامسة عشر: عمليات إعادة المعالجة المتعلقة بتجميع الحسابات 121
1. التعديلات الاجبارية 121
2. التعديلات الاختيارية 125
3. مرحلة دمج الحسابات 129
المحاضرة السادسة عشر: إلغاء المعاملات المتبادلة والنتائج الداخلية للمجموعة 130
1. تسوية الحسابات المتبادلة 130
2. إلغاء العمليات غير المؤثرة في النتيجة المجمعة 131
3. إلغاء العمليات المؤثرة في النتيجة المجمعة 132
المحاضرة السابعة عشر: تحديد فارق التوحيد 135
1. فرق التوحيد الاولي 135
2. فرق التقييم 138
3. فارق الاقتناء 140

المحاضرة الثامنة عشر: عرض القوائم المالية..... 143
الخاتمة..... 144
قائمة المصادر والمراجع..... 145

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الاندماج عن طريق الامتصاص	37
02	الاندماج عن طريق الضم	38
03	الاندماج عن طريق الانفصال	39
04	الاندماج عن طريق الامتصاص	40
05	عناصر الأصل المالي	62
06	علاقة الشركة الام بالفروع والمساهمات	89
07	الرقابة المشتركة	93
08	تحويل البيانات المالية المعبر عنها بالعملات الأجنبية	126
09	اقسام فرق التوحيد الأولى	136

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مختلف أنواع الأصول والالتزامات الماليتين	68
02	الأصول المالية	69
03	الالتزامات المالية	77

مقدمة

تعتبر محاسبة الشركات المعمقة جزء لايتجزء من المحاسبة المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي. ولا تعدو ان تكون هذه المحاسبة سوى تكملة لمحاسبة الشركات. ويدخل في حقل دراسة محاسبة الشركات المعمقة كل ما يتعلق بالتصفية، والحسابات المدمجة، والحسابات المجمعة. ومعنى ذلك أن حقل دراسة هذه المحاسبة لا يمكنه أن يغطي كل العمليات التجارية التي تقوم بها الشركة او الكيان، كما يدخل في نطاق محاسبة الشركات تلك العمليات التي لها علاقة بشكل الشركة. وتجدر الإشارة ان ما يميز النظام المحاسبي المالي هو ما جاء به من جديد مقارنة مع كان معمول به قبل سنة 2010 أي قبل تفعيل النظام المحاسبي المالي. والجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي يخص الأدوات المالية والضرائب المؤجلة والحسابات المجمعة. وناذرا ما نجد مسائل مفصلة حول محاسبة الشركات ومثل ذلك العمليات المتعلقة بالحسابات المدمجة. وعليه فان القانون التجاري سيكون مصدرا ذو أهمية كبيرة في معالجة محاسبة الشركات وذلك لان محاسبة الشركات لا تمثل سوى الترجمة المحاسبية لقواعد القانون الجبائي والقانون التجاري بالأخص. وعليه فمحاسبة الشركات تستمد أصولها من البعد القانوني (القانون التجاري والقانون المحاسبي ثم القانون الجبائي) والبعد العلمي النظري (النظرية المحاسبية)، والبعد التطبيقي (واقع الشركات)، ولعل البعد التطبيقي هو الذي يصوغ لمحاسبة الشركات الإطار العملي لتسهيل مرتكزات البعد النظري.

من المؤكد ان الالمام بهذه الابعاد الثلاث من شأنه ان يسهل للباحث الأكاديمي والمهني على السواء دراسة محاسبة الشركات. وتأسيسا لما سبق فان هذه المطبوعة ستعالج كل العمليات الخاصة بمحاسبة الشركات المعمقة (التصفية، الاندماج، والحسابات المجمعة) وهي موجهة بالخصوص لطلبة الماستر 1 تخصص محاسبية وتدقيق. وتجدر الإشارة ان مقياس محاسبة الشركات المعمقة كان سداسي الى غاية السنة الجامعية 2023-2024، بعدها أصبح سنوي نتيجة لمطلب وطني صدر تقريبا من كل الجامعات اين تم تنظيم ورشات لتحيين وضبط برامج التكوين خلال الفترة الممتدة من 05 اوت الى 10 سبتمبر 2021 تحت اشراف اللجنة البيداغوجية الوطنية لميدان التكوين.

لتسهيل المعالجة النظرية والمحاسبية لهذا المقياس الأساسي فقد تم تقسيم هذه المطبوعة ثمانية عشرة محاضرات تناولت جميع محاور نموذج موائمة عرض التكوين ماستر أكاديمي 2023-2024 مع إضافة محاضرتين لم تدرجا في المدونة وهما الجانب الجبائي لتصفية الشركات وفارق الاقتناء فيما يتعلق بالحسابات الموحدة، وذلك على النحو الآتي:

المحاضرة الأولى: تصفية الشركات: الجانب القانوني والجبائي؛

المحاضرة الثانية: المعالجة المحاسبية لعملية التصفية؛

المحاضرة الثالثة: المعالجة الجبائية لعملية التصفية؛

المحاضرة الرابعة: مدخل لعمالية الاندماج: مفاهيم أساسية للاندماج؛

المحاضرة الخامسة: التقييم ما قبل الاندماج لتحديد قيمة الشركة وقيمة المساهمة،

المحاضرة السادسة: المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج –الحالة البسيطة؛

المحاضرة السابعة: المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج –حالة وجود مساهمات متبادلة؛

المحاضرة الثامنة: مدخل لمحاسبة الأدوات المالية وأسس التصنيف؛

المحاضرة التاسعة: المعالجة المحاسبية للأصول المالية؛

المحاضرة العاشرة: المعالجة المحاسبية للالتزامات المالية؛

المحاضرة الحادية عشر: مدخل إلى عملية توحيد الحسابات؛

المحاضرة الثانية عشر: تحديد نطاق توحيد الحسابات؛

لمحاضرة الثالثة عشر: المعالجة المحاسبية لطرق توحيد الحسابات؛

لمحاضرة الرابعة عشر: المعالجة المحاسبية لتقنيات توحيد الحسابات؛

المحاضرة الخامسة عشر: عمليات إعادة المعالجة المتعلقة بتجميع الحسابات؛

المحاضرة السادسة عشر: إلغاء المعاملات المتبادلة والنتائج الداخلية للمجموعة؛

المحاضرة السابعة عشر: تحديد فارق التوحيد؛

المحاضرة الثامنة عشر: عرض القوائم المالية.

المحاضرة الاولى: تصفية الشركات: الجانب القانوني والجبائي

تهدف هذه المحاضرة الى تعريف الطلاب على مفهوم عملية تصفية الشركات وأسبابها ومراحلها القانونية وكذا الإجراءات الجبائية الواجب احترامها.

1. تعريف تصفية الشركات

التصفية هي عملية إنهاء نشاط الشركة بسبب حلها وانقضائها، عن طريق التنازل، بيع وتحصيل كل أصولها واستخدام العائد من ذلك في سداد ما عليها من التزامات، على أن يقسم الفائض على الشركاء في حالة كانت الموجودات أكثر من الالتزامات أو إلزامهم على تحمل العجز في حالة العكس. وتصفى جميع الشركات التجارية التي نص عليها القانون التجاري الجزائري بعد حلها، باستثناء نوع من هذه شركات يدعى "شركة المحاصة"، ويترتب عن آثار عملية التصفية استمرار الشخصية المعنوية للشركات محل التصفية، وذلك راجع لاحتياجات عمليات التصفية لهذه الشخصية إلى أن يتم الانتهاء من العملية بشكل كامل. وهنا يجب التفرقة بين مصطلحي الحل والتصفية، فحل (انقضاء) الشركة هو فعل يحدث في لحظة ليعكس قرار توقيف نشاط الشركة نهائيا لأسباب مختلفة، وأما التصفية فهي عملية تأتي بعد قرار الحل وتستغرق فترة زمنية محددة قانونيا. وعليه يمكن الاستنتاج انه لا يمكن تصفية الشركة الا بعد حلها والعكس غير صحيح.

وتجدر الإشارة ان إن الشركة الواقعة تحت التصفية لا تفقد شخصيتها المعنوية عند اتخاذ قرار تصفيتها، بل تبقى محتفظة بها إلى غاية الانتهاء من جميع أعمال التصفية، لأن أثناء التصفية يترتب أن تستفيد الشركة من حقوقها التي هي لدى الغير، وعلى عاتق الشركة ديون يجب تسديدها إلى الغير وعقود مبرمة مطلوب الوفاء بموادها. ويمكن القول ان الشركة تعتبر منقضية أو منحلة متى ثبت الفعل أو القرار الذي يثبت ذلك، كما تعتبر الشركة في حالة تصفية من وقت حلها مهما كان سبب الحل يجب إضافة عبارة شركة في حالة تصفية لاسم الشركة، إلا أن شخصيتها المعنوية تبقى قائمة لاحتياجات التصفية إلى غاية الانتهاء من التصفية والإقفال النهائي للشركة (المادة 766 من القانون التجاري)

2. أسباب التصفية

تعود أسباب التصفية إلى أسباب الحل والانقضاء في حد ذاتها وهي تنقسم إلى قسمين رئيسيين؛ بحيث يمكن أن تكون بسبب قانوني أو حكم قضائي، أو عن طريق قرار صادر عن الشركاء.

2.1. أسباب قانونية أو حكم قضائي

يقصد بالأسباب القانونية وجود سبب واضح في مواد قانونية سواء كان القانون أو النص التشريعي قديم أو جديد يتبعها في غالب الأحيان حكم قضائي من طرف المحكمة، وهي خمسة حالات:

- يمكن أن تكون للشركة فترة نشاط محددة قامت على أساسها وفي حالة انتهائها ستحل الشركة آليا؛
- يمكن أن يكون للشركة هدف محدد قامت على أساسه وفي حالة انتهائه لا تبقى فائدة من استمرارها؛
- يمكن أن يصبح نشاط الشركة غير مسموح به بسبب صدور نص تشريعي جديد؛
- زيادة عدد الشركاء عن الحد الأقصى المسموح به (50شريك) نتيجة وفاة أحد الشركاء وترك عدد معتبر من الورثة، فإذا لم تحول الشركة ذات المسئولية المحدودة إلى شركة أسهم في آجال سنة واحدة يجب انقضائها (المادة 590 من القانون التجاري)؛
- كما يمكن أن تحل الشركة ذات المسئولية المحدودة وجوبا بحكم القانون في حالة خسارتها ثلاثة أرباع (3/4) رأس مالها ولم تتدارك ذلك في آجال سنة واحدة (المادة 589 من القانون التجاري).

2.2. أسباب متعلقة بقرار اختياري من الشركاء

يمكن لشركاء الشركة ذات المسئولية المحدودة اتخاذ قرار حل شركتهم لأسباب أخرى خارج الأسباب القانونية بعقد جمعية عامة استثنائية يصدر عنها قرار الحل، ويمكن أن تكمن الأسباب فيما يلي:

- أسباب اختيارية تعود لعدم مردودية الشركة وعدم كفاية الأرباح الموزعة على الشركاء سنويا مقارنة بحصصه المعتبرة التي قاموا بدفعها لتكوين رأس المال؛
- إفلاس الشركة وعدم قدرتها على سداد ديونها ورفض الشركاء تغطية هذا العجز. ويمكن تعريف الإفلاس على انه عبارة نظام يطبق على المدين الخاضع لنظام الإفلاس والذي عجز عن دفع ديونه سواء كان هذا الشخص طبيعيا تاجر أو معنويا، ويقضي هذا النظام إلى تصفية أموال المدين وتوزيعها بين الدائنين، ويطبق هذا النظام على شركات الأشخاص وشركات الأموال؛
- خسائر الشركة الدورية؛
- حل الشركة بهدف إدماجها مع شركة أخرى وتكوين شركة جديدة؛

3. الإطار القانوني لعملية التصفية

في حالة ثبت الحدث أو القرار المنشأ لحل الشركة ذات المسئولية المحدودة تدخل في مرحلة التصفية مباشرة وخلال هذه المرحلة عليها احترام مجموعة من الإجراءات والشروط القانونية المتمثلة فيما يلي:

- تعيين مصفي واحد أو أكثر بعد حل الشركة، ويكون قرار التعيين ساري المفعول وقانوني إذا تمت الموافقة عليه بالأغلبية لرأس المال، وإذا لم يتفق الشركاء على اختيار المصفي فإن تعيينه يكون بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا (المادة 782 و783 من القانون التجاري)؛

- انتهاء صلاحية وسلطات مسير الشركة بمجرد حل الشركة وتعيين المصفي (المادة 779 من القانون التجاري)؛
- يجب على المصفي نشر أمر تعيينه لتصفية الشركة في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية(BOAL) في أجال شهر واحد من تعيينه (المادة 757 من القانون التجاري)؛
- لا تنتهي مهام المدقق القانوني (محافظ الحسابات) بانحلال الشركة وتعيين المصفي، بل تبقى قائمة من خلال الحكم على عدالة ومصداقية حسابات التصفية (المادة 780 القانون التجاري) وفي حالة عدم وجود مدقق حسابات قانوني يقوم الشركاء بتعيين واحد أو أكثر وإذا تعذر عليهم ذلك يعين من بحكم قضائي من طرف المحكمة وبطلب من المصفي (المادة 781 من القانون التجاري)؛
- يكون المصفي شخص مؤهل وكفئ للقيام بعملية التصفية، إذ يمكن أن يقوم بعملية التصفية كل الشركاء أو يعينون شريك واحد من بينهم أو شخص من خارج الشركاء، وإذا لم يتفقوا على تعيين مصفي يعينه قاضي المحكمة المختصة إقليميا بطلب من أحد الشركاء (المادة 445 من القانون المدني)؛
- لا يمكن أن تتجاوز مدة وكالة المصفي ثلاثة (03) سنوات، كما يجوز له طلب تمديدها من عند الشركاء أو من المحكمة بحسب الجهة التي عينته مع تبيان التبريرات (المادة 785 من القانون التجاري)؛
- يستدعي المصفي في أجال ستة (06) أشهر من تعيينه جمعية الشركاء لاطلاعها على أصول وخصوم الشركة وإعلامها بظروف التصفية والآجال الضرورية لإتمامها، وإذا تعذر انعقاد الجمعية أو لم تخرج بقرار يسمح بمواصلة التصفية يطلب قرار قضائي من المحكمة يسمح له بمتابعة مهامه (المادة 787 من القانون التجاري)؛
- لا يجوز للمصفي التنازل أو بيع أي أصل من أصول الشركة إلى شخصه أو إلى أحد من أقربائه أو مستخدميه أو أزواجهم (المادة 771 من القانون التجاري)؛
- يجب على المصفي أن يضع بين أيدي الشركاء في ظرف ثلاثة أشهر من إقفال كل دورة القوائم المالية والتقارير المتعلقة بعملية التصفية خلال تلك الدورة، كما يجب عليه استدعاء جمعية الشركاء على الأقل مرة في السنة في آجال ستة أشهر من إقفال كل دورة (المادة 787 من القانون التجاري)؛
- يقوم المصفي باستدعاء الشركاء بهدف المصادقة على الحسابات الختامية لعملية التصفية وإعفائه من مهامه (المادة 774 من القانون التجاري)؛
- على المصفي نشر إعلان إقفال عملية التصفية الممض ي عليه من طرفه في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية (BOAL) (المادة 775 من القانون التجاري)؛

- يقوم المصفي بتوزيع فائض التصفية على الشركاء بوضعه في حساب بنكي خاص باسم الشركة في آجال خمسة عشر يوم (15) من قرار التوزيع، على أن يبلغ قرار التوزيع لكل شريك على انفراد مع نشر القرار في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية (BOAL) (المادة 794 و795 من القانون التجاري)؛
- بالإمكان عزل المصفي أو استخلافه من قبل نفس الجهة التي عينته وبنفس طريقة تعيينه وتسميته (المادة 786 من القانون التجاري).

4. تعيين ومهام المصفي

يعين المصفي وفق الحالات التالية:

4.1. تعيين المصفي وديا

يكون التعيين الودي للمصفي في الحالات التي يتفق فيها الشركاء أو المساهمين على تحديد شخص المصفي عند إبرام عقود التأسيس أو عند حلول التصفية بناء على إجماع منهم في عقد مستقل. كما يمكن للشركاء أو المساهمين القيام بأنفسهم بأعمال التصفية.

4.2. تعيين المصفي من طرف الجهة القضائية

يتولى القضاء مهمة تعيين المصفي في الحالة التي يتعذر فيها على الشركاء الاتفاق على تعيينه، وهنا يتدخل القضاء بناء على طلب أحد الشركاء أو في حالة وجود أسباب معتبرة تحول دون أن يعهد إلى الأشخاص المعينين في عقد الشركة القيام بمهام المصفي. وعموما يتولى القضاء مهمة تعيين المصفي في حالة حل الشركة كما تم الإشارة سابقا.

4.3. مهام المصفي

يمكن تلخيص مهام المصفي كمايلي:

1.4.3. تسديد الديون

عموما تنقسم الديون التي وجب على المصفي القيام بها الى ديون ممتازة وديون عادية. وتشمل الديون الممتازة الديون المصاريف القضائية التي تترتب عن أعمال التصفية أو المصاريف القضائية التي كانت على عاتق الشركة قبل التصفية، وتسديد الضرائب والرسوم، كتسديد أقساط الضريبة على أرباح الشركات في حالة ما إذا وصل موعد دفع قسط معين، لكن الشركة صدر حكم أو قرار يقضي بحلها، أو رسوم كان من الواجب على الشركة دفعها نتيجة لممارسة نشاطها قبل قرار أو حكم التصفية. كما نجد في هذا النوع من الديون اشتراكات الضمان الاجتماعي والأجور والإيجار، فيجب على المصفي أن يدفع اشتراكات الضمان الاجتماعي على العمال الذين كانوا يعملون في الشركة على الأشهر التي كانوا فيها عمالا في الشركة، لكن الشركة لم تدفع عليهم هذه الاشتراكات، وكذلك الأجور التي

لم يتلقوها بعد، بالإضافة إلى دفع مقابل ما كانت الشركة تستأجره من عقارات أو عتاد...إلخ. وأخيرا الديون العادية والتي تتمثل في ديون شراء المواد الأولية على الحساب أو منحها لأوراق الدفع للغير (ديون الموردين وأوراق الدفع).

2.4.3. دفع الأموال المتبقية إلى المساهمين

يعتبر المصفي عند التصفية وكيلا على المساهمين، لذا يعتبر كأنه هو صاحب الشركة وكأن المساهمين هم الغير، لذا يجب عليه أن يدفع لهم الأموال المتبقية بعد تسديد الأنواع المذكورة من الديون أعلاه.

3.4.3. تسديد مصاريف التصفية واقتطاعه لأتعابه

حيث تمتاز هذه المصاريف عن باقي الديون بالأولوية

4.4.3. إقفال عمليات التصفية

بعد اختتام أعمال التصفية يقوم المصفي بتقديم الحساب النهائي للشركاء، وإيداع محاسبة الشركة المعنية بالتصفية ودفاترها وقوائمها المالية لدى كتابة ضبط المحكمة التي يوجد بها المقر الاجتماعي للشركة، وتنتهي مهمة المصفي الذي يعتبر ملزما في مرحلة إقفال التصفية بالتزامات الوكيل بأجر من حيث تقديم ميزانيته التي تتضمن ملخص للعمليات التي قام بها.

5.4.3. شطب الشركة من السجل التجاري

من المسؤوليات التي تقع على عاتق المصفي هي تلك المتعلقة بتقديم طلب محو قيد الشركة من السجل التجاري، وقد يقوم السجل التجاري بمحو هذا القيد في حالة غياب طلب رسمي من جهة الرسمية في الشركة التي تم فيها إقفال أعمال التصفية. وتتم عملية شطب القيد في السجل التجاري بالنسبة للشركات على أساس طلب ممضي ومحرر على استمارات يسلمها المركز الوطني للسجل التجاري مرفقة بالوثائق التالية:

– أصل مستخرج من السجل التجاري، أو عند الاقتضاء النسخة الثانية منه؛

–نسخة من عقد حل الشركة؛

– الحكم القضائي بحل الشركة أو شطبها من السجل التجارية عند الاقتضاء؛

–وثيقة تثبت إيداع حصيلة التوقف عن النشاط أو إعلان التوقف فيما يتعلق بدافعي الضريبة الجزافية الواحدة. ويتم الحصول على هذه الوثيقة حسب النظام الجبائي:

1. **بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي**: اكتتاب ميزانية التوقف عن النشاط على مستوى مصالح الوعاء يخضعون لها، وتعتبر هذه الميزانية بمثابة شهادة للتوقف عن النشاط؛ تسليم مصلحة الوعاء مباشرة فور استلامها الميزانية المذكورة لشهادة الوجود G08، حيث تتضمن هذه الأخيرة عبارة "قام المكلف بالضريبة بإيداع ميزانية التوقف من أجل شطب السجل التجاري."

2. **بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الواحدة:** إرفاق التصريح بتوقف النشاط بنسخة من التصريح النهائي ج رقم 12مكرر المودع على مستوى مصالح قباضة الضرائب والتي تظهر رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية المحققة؛ تسليم من طرف مصلحة الوعاء فور استلامها للتصحيحات المذكورة لشهادة الوجود تتضمن العبارة "قام المكلف بالضريبة بإيداع التصريح النهائي رقم 12مكرر من أجل شطب السجل التجاري". وتجدر الإشارة انه لا يتم غلق الملف الجبائي إلا بعد تقديم شهادة الشطب من السجل التجاري.

4.3.6. نهاية الشخصية المعنوية للشركة بعد إقفال التصفية

لا تنتهي الشخصية المعنوية للشركة بمجرد إقفال عمليات التصفية، بل تنتهي هذه الشخصية عند الشطب من السجل التجاري، لذلك فهي كما حصلت على شهادة ميلاد الشخصية المعنوية من السجل التجاري فهي تحصل على شهادة نهاية هذه الشخصية منه.

5. التزامات وعزل المصفي

5.1. التزامات المصفي

من بين التزامات المصفي ما يلي:

- ✓ على المصفي في غضون ستة أشهر من تعيينه استدعاء الجمعية العامة وتقديم تقرير يحتوي على أصول وخصوم الشركة وعلى الطريقة التي يتبعها في تصفية الشركة؛
- ✓ احترام القرارات التي يتخذها الشركاء أثناء إجراءات التصفية؛
- ✓ عدم مباشرة بعض الأعمال الخاصة التي يمنعها القانون عليه؛
- ✓ الالتزام بنشر إعلام إقفال التصفية في حالة إنهائها، وذلك خلال أجل محدد، وتحت طائلة قيام
- ✓ مسؤوليته؛
- ✓ يجب عليه لإنهاء التصفية إجراء إحصاء شامل لموجوداتها وإقامة ميزانية لأصولها وخصومها، لتحديد وضعية الشركة ومركزها النهائي؛
- ✓ تسديد ديون الشركة لأنه يعتبر وكيلا لها أم الغير؛
- ✓ غلق كل العمليات المتعلق بالتصفية وأن يقدم الحساب النهائي للشركاء؛
- ✓ محو الشركة من السجل التجاري؛
- ✓ يجب على المصفي أن يودع محاسبة الشركة ومستنداتها لدى كتابة الضبط للمحكمة المختصة إقليميا.

5.2. عزل المصفي

يتم عزل المصفي بنفس الطريقة التي عين بها، ومن قبل نفس الجهة التي قامت بتعيينه أول مرة، وفق قاعدة من له سلطة التعيين له سلطة العزل. وقد تكون أسباب العزل متمثلة في سوء الإدارة والخلافات الخطيرة بين المتصرفين، ويجب أن يتبع قرار العزل قرار آخر يتعلق بتعيين مصفي جديد لإنهاء عملية التصفية وفق ما يتطلبة القانون.

ويمكن تلخيص تصفية الشركة في المراحل الثلاث التالية:

المرحلة الأولى: انعقاد جمعية عامة غير عادية بغرض حل الشركة

يعد مجلس الإدارة محضر يشمل قرارات الجمعية العامة بتصفية الشركة وتعيين مصفي وفقا لما نصت عليه المواد 767و 785من القانون التجاري. ويمكن محضر الجمعية العامة غير العادية موثق الشركة من فسخ عقد الشركة حيث يرفق بيان فسخ العقد وينشر بنسختين: الأولى في الجريدة الرسمية للإعلانات القانونية BOAL والثانية في جريدة وطنية (الغرض من هذا الاجراء هو اعلام ذوي المصلحة: موردين، شركاء، دائنو الشركة للمطالبة بحقوقهم).

المرحلة الثانية: اعلام مصلحة الضائع

يجب اعلام مصلحة الضرائب المختصة إقليميا بتوقف نشاط الشركة في مدة لا تتجاوز 10عشر أيام بعد التوقف الكلى للشركة، كما يجب اعداد تقرير حول حالة المخزون.

المرحلة الثالثة والأخيرة: تصفية الشركة

يقوم مصفي الشركة بإعداد ميزانية اغلاق (التوقف) الحسابات عند تاريخ خ توقف نشاط الشركة. وأثناء تصفية الشركة يجب تطبيق التدابير الجبائية سارية المفعول بهدف تفادي العقوبات والاستفادة من الامتيازات التي يمنحها التشريع الجبائي في الموضوع.

المحاضرة الثانية: المعالجة المحاسبية لعملية التصفية

تهدف هذه المحاضرة الى التعرف على المعالجة المحاسبية لتصفية الشركات التجارية.

يمكن تقسيم المعالجة المحاسبية لتصفية الشركات الى قسمين:

- المعالجة المحاسبية لتصفية الشركات،
- المعالجة المحاسبية لتويع الأرباح.

1. المعالجة المحاسبية لتصفية الشركات

من اجل التصفية الشركة، يتبع المصفي الخطوات المحاسبية التالية :

1. إلغاء وترصيد حسابات كل من الاهتلاكات وتدهور (خسارة) القيمة الخاصة بالأصول الثابتة وترصيد حسابات تدهور (خسارة) القيمة الخاصة بالأصول الجارية؛

2. تحقيق الأصول وتسديد التزامات الشركة؛

3. دفع مستحقات المصفي؛

4. توزيع الأرباح على المساهمين او الشركاء في حالة كان هناك فائض من الأموال بعد تسديد كل الأصول.

من اجل احترام الخطوات المذكورة أعلاه يجب أن يقوم المصفي بجرد كل أصول وخصوم الشركة وإعداد ميزانية الشركة بتاريخ حلها " ميزانية التصفية" بغية تحويل كل موجودات وأصول الشركة إلى سيولة ومن ثمة تسديد التزامات الشركة. وتخلص ميزانية التصفية الى حساب نهائي وهو نتيجة التصفية. وإذا امتدت حسابات التصفية على مدى عدة السنوات، فعلى المصفي اعداد ميزانية وجدول حساب النتائج مع نهاية سنة يذكر فيها كل العمليات التي مرت بها الشركة. وتجدر الإشارة ان الفارق الوحيد بين هذه العمليات "عمليات التصفية" والعمليات العادية الأخرى هو استعمال حساب " **نتيجة التصفية**" كما يمكن استعمال حساب اخر وهو "**حساب المصفي**".

1.1. استعمال حساب "نتيجة التصفية"

لم يتطرق النظام المحاسبي المالي الى تفصيل محاسبة الشركات وخاصة فيما يتعلق بتصفية الشركات وعليه فلايوجد أي أثر لحساب "نتيجة التصفية". ويمكن فتح حساب مشتق من حساب 12 "نتيجة الدورة" تحت تسمية حساب التصفية أو حساب نتيجة عملية التصفية وليكن حساب 128 "**نتيجة التصفية**" يسجل فيه الفائض والخسارة الخاص بكل عملية. ويستعمل هذا الحساب مباشرة لغرض تسجيل الأعباء والنواتج الناجمة عن عملية التصفية. ومعنى ذلك بدل استعمال أي حساب من قسم 06 و07 نستعمل مباشرة حساب 128 "نتيجة التصفية".

مثال تطبيقي 1:

قرر شركاء شركة "السلم" –شركة ذات أسهم–تصفية شركتهم التي تظهر ميزانيتها كما يلي:

الأصول	المبالغ الإجمالية	الاهتلاك وخسائر القيم	ق. م. ص	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية	10 000 000,00	6 000 000,00	4 000 000,00	الأموال الخاصة	3 000 000,00
معدات وأدوات	10 000 000,00	6 000 000,00	4 000 000,00	رأس المال الصادر	2 000 000,00
أصول جارية	2 800 000,00	300 000,00	2 500 000,00	احتياطات قانونية	200 000,00
مخزون بضائع	1 000 000,00	200 000,00	800 000,00	احتياطات اختيارية	800 000,00
زبائن	1 500 000,00	100 000,00	1 400 000,00	خصوم غير جارية	500 000,00
البنك	300 000,00		300 000,00	مؤونات	500 000,00
				خصوم جارية	3 000 000,00
				موردون	3 000 000,00
مجموع الأصول	**12 800 000,00**	**6 300 000,00**	**6 500 000,00**		**6 500 000,00**

المعلومات الإضافية الخاصة بشركة السلم:

– المعدات والأدوات بيعت بمبلغ 4.500.000 دج؛

– مخزون البضائع بيع بمبلغ 720.000 دج؛

– تمثل القيمة الاسمية للزبائن المشكوك فيهم 250.000 دج، وقد تم تحصيل مبلغ 120.000 دج من هذه القيمة، في حين تم منح خصومات للزبائن الاخرين الذين سددوا دينهم قبل تاريخ الاستحقاق وقدرت بمبلغ 25.000 دج ؛

– تم تقدير مبلغ المؤونات ب550.000 دج؛

– تم الحصول على تخفيضات من طرف الموردين بسبب تسديد الشركة لمستحقاتها قبل تاريخ الاستحقاق وقدرت هذه التخفيضات بمبلغ 100.000 دج؛

– بلغت اتعاب المصفي 60.000 دج.

المطلوب:

1. القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة لعملية تصفية حسابات هذه الشركة؟
2. إعداد الميزانية قبل التصفية؟
3. تحديد الفائض المتبقي من عملية التصفية والواجب تسديده إلى المساهمين في هذه الشركة مع العلم ان شركة "السلم" يتكون رأسمالها من 2.000 سهم ويقدر كل سهم يقدر ب1.000 دج.

الحل الأول: الاستعمال المباشر لحساب 128" **نتيجة التصفية**".

1. التسجيلات المحاسبية اللازمة لعملية تصفية حسابات هذه الشركة.

1. التنازل عن المعدات والأدوات

1

ح/ 512		بنوك الحسابات الجارية	4.500.000	
ح/ 281		اهتلاك معدات وأدوات	6.000.000	
	ح/215	معدات وأدوات		10.000.000
	ح/128	نتيجة التصفية		500.000
		تنازل عن المعدات والأدوات		

2. التنازل عن مخزون البضائع

2

ح/ 512		بنوك الحسابات الجارية	720.000	
ح/ 390		خسائر القيمة على مخزون البضائع	200.000	
ح/128		نتيجة التصفية	80.000	
	ح/30	مخزون البضائع		1.000.000
		تنازل عن مخزون البضائع		

3. تحصيل الذمم

3

ح/ 512		بنوك الحسابات الجارية	120.000	
ح/491		خسائر القيمة على الزبائن	100.000	
ح/128		نتيجة التصفية	30.000	
	ح/416	الزبائن المشكوك فيهم		250.000
		تحصيل الذمم من الزبائن المشكوك فيهم		

3 مكرر

ح/ 512		بنوك الحسابات الجارية	1.225.000	
ح/128		نتيجة التصفية	25.000	
	ح/416	الزبائن		1.250.000
		تحصيل المبلغ المتبقي من الزبائن		

4. تسديد مبلغ المؤونات على الخسائر

4

ح/ 151		مؤونات على الخسائر	500.000	
ح/128		نتيجة التصفية	50.000	
	ح/512	بنوك الحسابات الجارية		550.000
		تسديد مبلغ المؤونات على الخسائر		

5. **تسديد ديون الموردين**

5

ح/ 401		ديون الموردين	3.000.000	
	ح/512	بنوك الحسابات الجارية		2.900.000
	ح/128	نتيجة التصفية		100.000
		تسديد ديون الموردين مع الخصم		

6. **تسديد مصاريف المصفي**

6

ح/ 128		نتيجة التصفية	60.000	
	ح/512	بنوك الحسابات الجارية		60.000
		تسديد مصاريف المصفي		

1. اعداد الميزانية قبل التصفية (ميزانية الغلق)

ميزانية التوقف

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول جارية	3 355 000,00	**الأموال الخاصة**	3 355 000,00
البنك (1)	3 355 000,00	رأس المال الصادر	2 000 000,00
		احتياطات قانونية	200 000,00
		احتياطات اختيارية	800 000,00
		نتيجة التصفية	355 000,00 (2)
مجموع الأصول	**3 355 000,00**	**مجموع الخصوم**	**3 355 000,00**

1. مبلغ حساب "البنك" 3.355.000 دج يظهر في دفتر الأستاذ كالتالي :

512 حساب البنك

		300.000 (ميزانية)	
		(1) 4.500.000	(4) 550.000
		(2) 720.000	(5) 2.900.000
		(3) 120.000	(6) 60.000
		(3م) 1.225.000	3.355.000 **رصيد مدين**
		6.865.000	**6.865.000**

2. مبلغ حساب "نتيجة تصفية" 355.000 دج يظهر في دفتر الأستاذ كالتالي :

128 نتيجة التصفية

(2) 80.000	(1) 500.000
(3) 30.000	(5) 100.000
(3 م) 25.000	
(4) 50.000	
(6) 60.000	
355.000 رصيد دائن	
600.000	**600.000**

مع افتراض ان حساب "رأسمال" لا يحتوي على "راس مال مهتلك" « capital amorti »فان المتاحات تستعمل أولا في استرجاع رأسمال الشركة للشركاء والذي يبلغ 2.000.000 دج. ثم بعد ذلك في توزيع "زيادة التصفية" «boni de liquidation» والذي يبلغ 1.355.000 دج والتي تتشكل من الاحتياطات القانونية والاختيارية ونتيجة التصفية.

زيادة التصفية = كل الاحتياطات + نتيجة التصفية

في حالة اهتلاك جزء من رأسمال الشركة فإن هذا الجزء المهتلك (رأس مال مهتلك) يصلح ان يعامل كاحتياط وعليه فانه يحسب في زيادة التصفية. وتجدر الإشارة انه ليس من الواجب ان تسفر كل عملية تصفية زيادة التصفية، فقد يحدث ان المبالغ المتاحة قد لا تكفي البتة لضمان الاسترجاع الكلي لرأسمال غير المهتلك او مع وجود ديون قابلة للتسديد.

مثال تطبيقي 2:

عودة الى المثال التطبيقي رقم 1، تمت الإشارة الى ان عدد أسهم الشركة هو 2.000 سهم ويقدر كل سهم ب1.000 دج وعليه يكون مبلغ راس مال الشركة هو 2.000.000 دج، وهو المبلغ نفسه الذي يظهر في ميزانية التوقف شركة. ولنفترض ان كل الأسهم لهم نفس الحق، او بمعنى اخر كل الأسهم هي أسهم عادية. في هذه الحالة فان كل مساهم في الشركة يتقاضى حقه على الشكل التالي:

- كل مساهم يتقاضى المبلغ الكلي الذي يظهر في الميزانية قسمة عدد الأسهم: 2000/3.355.000= 1.677،50 دج/السهم الوحد. والقيد المناسب يكون على الشكل التالي:

7. **القيد المحاسبي للتوزيع**

7

ح/ 101		راس مال الشركة	2000.000	
ح/1061		احتياطات قانونية	200.000	
ح/1062		احتياطات اختيارية	800.000	
ح/128		نتيجة التصفية	355.000	
	ح/4567	شركاء-حساب التصفية		3.355.000
		تصفية الخصوم		

الحساب المستعمل في التوزيع هو 4567 وهو حساب تجميعي يمكن تقسيمه الى عدة حسابات فردية حسب عدد المساهمين. ويرصد هذا الحساب عند تسديد المبلغ المتبقي في حساب البنك على المساهمين:

8. **تسديد المبلغ المتبقي في البنك على المساهمين**

8

ح/ 4567		شركاء-حساب التصفية	3.355.000	
	ح/512	بنوك الحسابات الجارية		3.355.000
		توزيع المبلغ المتبقي وفق محضر اجتماع رقم		

2.1. استعمال "حساب المصفي"

هناك طريقة محاسبية ثانية في مسألة معالجة تصفية الشركات. وتكمن هذه الطريقة في استعمال "**حساب المصفي**" «compte de «liquidateur. وعموما يستعمل هذا الحساب كحساب ربط بين محاسبة الشركة موضوع التصفية وحساب المصفي. وتستعمل هذه الطريقة عندما تصبح بعض حسابات الشركة رهن بعض العمليات التي لها علاقة بالتصفية. ومثل ذلك شح الخزينة بحيث لا تستطيع الشركة تحمل عبء التكاليف. وفي هذه الحالة فان حسابات الأعباء تسجل في حساب خاص وهو "حساب المصفي".

وفي حالة عدم وجود حساب عند المؤسسة او على سبيل المثال، لم تعد الشركة تمتلك حسابًا نقديًا، فإن المنتجات التي يجمعها المصفي نيابة عن الشركة لا يمكن أن تسجل في حساب المتاحات للشركة، وبالتالي سيتم إدخالها في حساب المصفي. ونخلص الى أن حساب المصفي يعمل كحساب طرف ثالث، ويعبر رصيده عن موقفه المدين أو الدائن تجاه الشركة.

مثال تطبيقي 3:

عودة مرة أخرى الى المثال التطبيقي رقم 01 لمعالجة مسالة التصفية باستعمال حساب 467 "حساب المصفي":

1. أخذ خزينة الشركة بعين الاعتبار

1

ح/ 467		حساب المصفي	300.000	
	ح/512	بنوك الحسابات الجارية		300.000
		تحويل الخزينة الى حساب المصفي		

2. التنازل عن المعدات والأدوات

2

ح/ 467		حساب المصفي	4.500.000	
ح/ 281		اهتلاك معدات وأدوات	6.000.000	
	ح/215	معدات وأدوات		10.000.000
	ح/128	نتيجة التصفية		500.000
		تنازل عن المعدات والأدوات		

3. التنازل عن مخزون البضائع

3

ح/ 467		حساب المصفي	720.000	
ح/ 390		خسائر القيمة على مخزون البضائع	200.000	
ح/128		نتيجة التصفية	80.000	
	ح/30	مخزون البضائع		1.000.000
		تنازل عن مخزون البضائع		

4. تحصيل الذمم

4

ح/ 467		حساب المصفي	120.000	
ح/491		خسائر القيمة على الزبائن	100.000	
ح/128		نتيجة التصفية	30.000	
	ح/416	الزبائن المشكوك فيهم		250.000
		تحصيل الذمم من الزبائن المشكوك فيهم		

4 مكرر

ح/ 467		حساب المصفي	1.225.000	
ح/128		نتيجة التصفية	25.000	
	ح/416	الزبائن		1.250.000
		تحصيل المبلغ المتبقي من الزبائن		

5. تسديد مبلغ المؤونات على الخسائر

5

ح/ 151		مؤونات على الخسائر	500.000	
ح/128		نتيجة التصفية	50.000	
	ح/467	حساب المصفي		550.000
		تسديد مبلغ المؤونات على الخسائر		

6. تسديد ديون الموردين

6

ح/ 401		ديون الموردين	3.000.000	
	ح/467	حساب المصفي		2.900.000
	ح/128	نتيجة التصفية		100.000
		تسديد ديون الموردين مع الخصم		

7. تسديد مصاريف المصفي

7

ح/ 128		نتيجة التصفية	60.000	
	ح/467	حساب المصفي		60.000
		تسديد مصاريف المصفي		

1. يظهر "حساب المصفي" في دفتر الأستاذ كالتالي:

467 حساب المصفي

(1) 300.000	(5) 550.000
(2) 4.500.000	(6) 2.900.000
(3) 720.000	(7) 60.000
(4) 120.000	
(4م) 1.225.000	**3.355.000 رصيد مدين**
6.865.000	**6.865.000**

2. مبلغ حساب "نتيجة تصفية" 355.000 دج يظهر في دفتر الأستاذ كالتالي:

128 نتيجة التصفية

(3) 80.000	(2) 500.000
(4) 30.000	(6) 100.000
(4 م) 25.000	
(5) 50.000	
(7) 60.000	**355.000 رصيد دائن**
600.000	**600.000**

من خلال العمليات السابقة من 1 الى 7 تم استبدال حساب 512 " بنوك الحسابات الجارية" بحساب 467 "حساب الصفي" وفي الميزانية يحل حساب 467 "حساب المصفي" محل حساب 512 "" بنوك الحسابات الجارية".

من خلال المعالجة المحاسبية السابقة تظهر ميزانية التصفية كالتالي:

ميزانية التوقف

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول جارية	**3 355 000,00**	**الأموال الخاصة**	**3 355 000,00**
حساب المصفي	3 355 000,00	رأس المال الصادر	2 000 000,00
		احتياطات قانونية	200 000,00
		احتياطات اختيارية	800 000,00
		نتيجة التصفية	355 000,00
مجموع الأصول	**3 355 000,00**	**مجموع الخصوم**	**3 355 000,00**

واما فيما يخص توزيع الأرباح، فالعملية في الحالة الثانية عند استعمال حساب **467 "حساب المصفي"** فلا تختلف جذريا عن الحل الأول عند استعمال حساب 512 "بنوك الحسابات الجارية":

8. قيد التوزيع

8

ح/ 101		راس مال الشركة	2000.000	
ح/1061		احتياطات قانونية	200.000	
ح/1062		احتياطات اختيارية	800.000	
ح/128		نتيجة التصفية	355.000	
	ح/4567	شركاء-حساب التصفية		3.355.000
		تصفية الخصوم		

9. تسديد المبلغ المتبقي في البنك على المساهمين

9

ح/ 4567		شركاء-حساب التصفية	3.355.000	
	ح/467	حساب المصفي		3.355.000
		وفق محضر اجتماع رقم		

2. المعالجة المحاسبية لتصفية المؤسسات الفردية

المعالجة المحاسبية لتصفية المؤسسات الفردية تتبع نفس الخطوات كما هو الشأن في الشركات التجارية كما رأينا انفا بحيث يتم فيها إنهاء جميع العمليات، تسديد الديون، بيع الأصول، وتحديد النتيجة النهائية للنشاط (ربح أو خسارة، وفي النهاية، يُوزَّع ما يتبقى (إن وُجد) على مالك المؤسسة الفردية بدل الشركاء. الاختلاف الطفيف بين تصفية الشركات وتصفية مؤسسة فردية يكمن في:

- استعمال الحساب 108"حساب المستغل" بدل استعمال حساب 101 "راس مال الشركة –أموال الاستغلال"

- استعمال الحساب 512" بنوك الحسابات الجارية " او حساب 462 " الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل" بدل استعمال حساب 467 " الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة "

مثال تطبيقي 4:

تظهر ميزانية الشركة بلعربي بتاريخ 12/31/ن كالتالي:

الأصول: وسائل النقل: 14.400,00 دج؛ اهتلاكات وسائل النقل: 6.800,00 دج؛ تجهيزات المكتب: 9.700,00 دج؛ اهتلاكات تجهيزات المكتب: 3.400,00 دج؛ مخزون البضائع: 13.800,00 دج؛ الزبائن: 4.180,00 دج؛ البنك: 3.750,00 دج؛ الحساب البريدي الجاري 2.760,00 :دج؛ الصندوق: 1.810,00 دج.

الخصوم: أموال الاستغلال 35.600,00 دج؛ الموردون 3.950,00 دج؛ فواتير غير واردة 650,00 دج.

تم التنازل عن شركة بلعربي لصالح السيد بالهادي بالشروط التالية: المحل التجاري: 6.000,00 دج؛ وسائل النقل: 8.000,00 دج؛ تجهيزات المكتب: 6.500,00 دج؛ مخزون البضائع: 13.000,00 دج. السيد بلعربي يستلم الديون على الزبائن مع خصم بنسبة 10%؛ يتكفل بتسديد ديون الموردين والفواتير غير الواردة.

طريقة التسديد: 50% من ثمن الشراء نقدًا والباقي على شكل كمبيالتين: الأولى بتاريخ 01/01/ن+2 والثانية بتاريخ 01/01/ن+3 بسعر فائدة 8 %. يتم إيداع مبلغ الصندوق في البنك وبعدها يحول رصيد الحساب البريدي إلى الحساب البنكي.

المطلوب: تسجيل قيود التصفية في دفتر يومية شركة بلعربي بتاريخ 12/31/ن باستعمال الحساب 462 "الديون المتعلقة ببيع الأصول الثابت بدل حساب 512.

الحل:

1. **تقييم العناصر المعنوية للمؤسسة**

1

ح/ 205		الامتيازات والحقوق المماثلة	6.000	
	ح/128	نتيجة التصفية		6.000
		تقييم العناصر المعنوية للشركة		

1. مكرر. تقييم العناصر المعنوية

1 مكرر

ح/ 462		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	6.000	
	ح/205	الامتيازات والحقوق المماثلة		6.000
		استرجاع العناصر المعنوية للشركة		

2. التنازل عن وسائل النقل

2

ح/ 2818		إهتلاكات وسائل النقل	6.800	
ح/462		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	8.000	
	ح/218	وسائل النقل		14.400
	ح/128	نتيجة التصفية		400
		التنازل عن وسائل النقل		

3. التنازل عن تجهيزات المكتب

3

ح/ 2818		إهتلاكات تجهيزات المكتب	3.400	
ح/462		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	6.500	
	ح/218	تجهيزات المكتب		9.700
	ح/128	نتيجة التصفية		200
		التنازل عن تجهيزات المكتب		

4. التنازل عن مخزون البضائع

4

ح/ 462		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	13.800	
ح/128		نتيجة التصفية	800	
	ح/30xx	مخزون بضائع		13.800
		التنازل عن مخزون البضائع		

5. استرجاع الذمم بخصم 10%

5

ح/ 462		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل	3.762	
ح/128		نتيجة التصفية	418	
	ح/411	الزبائن		4.180
		استرجاع الديون على الزبائن		

6. دفع من مستحقات المؤسسة من موردين وموردي الفواتير التي لم تصل لأصحابها

6

ح/ 401		موردو المخزونات والخدمات	3.950	
ح/408		موردو الفواتير /لم تصل لأصحابها	650	
	ح/462	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل		4.600
		دفع من مستحقات الشركة		

7. تسديد 50% من ثمن الشراء نقدًا والباقي على شكل كمبيالتين

7

ح/ 530		الصندوق	16.331	
ح/413		الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها	16.331	
	ح/462	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل		32.662
		تسديد ما تبقى على المؤسسة		

8. تحويل المبالغ من الصندوق الى حساب البنك

8

ح/ 512		بنوك الحسابات الجارية	18.141	
	ح/530	الصندوق		18.141
		تحويل المبالغ من الصندوق الى البنك		

9. تحويل المبالغ من الحساب الجاري الى حساب البنك

9

ح/ 512		بنوك الحسابات الجارية	2.760	
	ح/517	الهيئات المالية الأخرى		2.760
		تحويل المبالغ من ح/الجاري الى البنك		

10.ترصيد حسابات الخصوم

10

ح/ 101		أموال الاستغلال	35.600	
ح/128		النتيجة التصفية	5.382	
	ح/108	حساب المستغل		40.982
		ترصيد حسابات الخصوم		

11. ترصيد حساب المستغل

11

ح/ 108		حساب المستغل	40.982	
	ح/512	بنوك الحسابات الجارية		24.651
	ح/413	الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		16.331
		ترصيد حساب المستغل		

المحاضرة الثالثة: المعالجة الجبائية لعملية التصفية

تهدف هذه المحاضرة الى التعرف على المعالجة الجبائية لتصفية الشركات التجارية.

1. مدخل الى المعالجة الجبائية لعملية تصفية الشركات

بعدما ان تمت معالجة تصفية الشركات من الوجهة المحاسبية بقيت المعالجة الجبائية لتصفية الشركات. خلال مدة التصفية يتم إعداد ميزانية التوقف عن النشاط واحتساب الضرائب والرسوم المستحقة وتسديدها، بالإضافة إلى ما تقدم تنص المادة 2-49 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن تعويض الشركاء لمساهمتهم لا تعتبر مداخيل موزعة، وبالتالي فهي معفاة من الضريبة على الدخل الاجمالي. كما تجدر الإشارة انه قبل استنفاذ عملية التصفية، وجب على الشركة محل التصفية القيام بإعداد ميزانية التوقف عن النشاط الممارس. وتنص المادة 89 من نفس القانون على انه " لا يدرج الربح الممنوح أثناء تصفية شركة، لأصحاب الحقوق الشركة، زيادة عن دعمهم، في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي، الا في حدود فائض تسديد الحقوق المخصومة من سعر اقتنائها، في حالة ما إذا كان سعر هذا الاقتناء يفوق مبلغ الدعم. وتطبق نفس القاعدة في الحالة التي تعيد فيها الشركة أثناء وجودها شراء حقوق بعض الشركاء أو المساهمين أو حاملي الحصص المستفيدة".

وقبل استنفاذ عملية التصفية، على الشركة محل التصفية القيام بإعداد ميزانية توقف النشاط وفق ما نصت عليه المادتين 195و 196من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وتنص المادة 195على انه وفي مدة 10عشرة أيام من توقف النشاط الشركة خاضعة للنظام الحقيقي أو مؤسسة شخصية حسب الحالة، يجب على هذه الأخيرة اعلام إدارة الضرائب بعملية التصفية وتاريخ التصفية، كما يجب اعداد حالة المخزون وفق ما نصت عليه المادة 58 من قانون الرسم على رقم الأعمال. وخلال مدة التصفية يتم اعداد ميزانية توقف النشاط واحتساب الضرائب والرسوم المستحقة وتسديدها. وبالإضافة إلى ما تقدم، تنص المادتين 49و 88من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ان تعويض الشركاء لمساهماتهم لا تعتبر مداخيل موزعة وبالتالي معفاة من الضريبة على الدخل، ماعدا فوائض القيمة الناتجة عن وقف النشاط تعتبر أرباح خاضعة للضريبة وفقا للمادتين 172و 173من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

عند الانتهاء من تصفية الشركة يتم اعداد محضر التصفية، يرفق بمحض محافظ الحسابات اين يستلزم انعقاد جمعية عامة غير عادية للمصادقة على إقفال جميع الحسابات، التصويت على القرارات المتعلقة بهذه العملية والنتيجة المتحصل عليها من التصفية (فائض أو عجز). وعند الانتهاء من إجراءات التصفية، تودع ميزانية التصفية على مستوى المصالح الجبائية، حيث يمكن طلب وثيقة C20وطلب شطب السجل التجاري على مستوى المركز الوطني للسجل التجاري. يتم ارفاق الوثائق الآتية:

- عقد الموثق المتعلق بحل الشركة؛

- محضر مداولات محافظ الحسابات؛

-نسخة من الاشهار في الجريدة الرسمية للإعلانات القانونية؛

- بيان التصفية المنشور في جريدة وطنية؛

- تصريح وقف النشاط يتم ارساله كذلك الى مؤسسات الضمان الاجتماعي كل حسب حالته CNAS, CASNOS، CACOBATH.

تأسيسا لما سبق لابد بالتفرقة بين:

- عمليات التصفية،

-عمليات التوزيع.

2. عمليات التصفية

في هذه الحالة لابد للإشارة الى ان الرسم على القيمة المضافة TVA يطبق في كل حالات التنازل سواء كان تنازلا على المثبتات او المخزون او حتى في حالة دفع اتعاب المصفي. وتخضع النتائج المستخرجة من خلال عمليات التصفية للضريبة ومثل ذلك فوائض القيمة الصافية.

تقيد الضرائب والرسوم مباشرة في حساب 128 "نتيجة التصفية" بجعل حساب الخزينة دائنا او في حساب 467 "حساب المصفي" كما تمت الإشارة اليه في المعالجة المحاسبية لتصفية الشركات.

3. عمليات التوزيع

تسفر عمليات التوزيع عن حقوق التسجيل والتي تقدر بنسبة 1% من صافي الأصول أي من رؤوس الأموال وتعفى مساهمات الشركاء من الضريبة على الدخل الإجمالي كما نصت المادتين 49و 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. تنص المادة 49-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي " لا تعتبر مداخيل موزعة .... المبالغ الموزعة نتيجة تصفية الشركة عندما:

- تمثل تسديدا للمساهمات؛

- تتم على مبالغ أو قيم فرضت عليها ضريبة الدخل خلال حياة الشركة".

مثال تطبيقي رقم 01: تظهر ميزانية التوقف لشركة الهناء " ش-م-م" وهي شركة مقسمة بين شريكين احمد و ربيع 50% لكل شريك كالتالي:

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول جارية	**1 500 000,00**	**الأموال الخاصة**	**1 500 000,00**
البنك	1 500 000,00	رأس المال الصادر	1 000 000,00
		احتياطات قانونية	100 000,00
		احتياطات اختيارية	300 000,00
		نتيجة التصفية	100 000,00
مجموع الأصول	**1 500 000,00**	**مجموع الخصوم**	**1 500 000,00**

يُطبق رسم القسمة بنسبة 1٪ على صافي الأصول. ومع ذلك، فإن هذا الرسم يُعتبر عبئًا قابلًا للخصم من صافي الأصول القابل للضريبة. وفي هذه الحالة، يتطلب وضع معادلة. وإذا رمزنا بـ س (X) إلى مبلغ رسم القسمة، فإننا نحصل على:

س=1%×(1.500.000–س)=15.000–0.01س

1.01 س= 15000

س = 15.000/1.01 = 14.851 هو المبلغ الذي يمثل رسم القسمة.

– رسم القسمة (Droit de partage) هو رسم يُطبق بنسبة 1٪ على صافي الأصول القابلة للقسمة بين الشركاء عند التصفية.

– هذا الرسم يُدفع من قبل الشركاء، أي يُخصم من صافي الأصول قبل توزيعها. ويعتبر هذا الرسم عبئًا قابلاً للخصم (charge déductible) من نفس وعاء الأصول.

س: هو قيمة رسم القسمة

1.500.000 -س هو المبلغ المتبقي الذي سيتم تقسيمه فعليًا بعد خصم الرسم.

1. القيد المحاسبي لرسم التوزيع

1

ح/ 128		نتيجة التصفية	14.851	
	ح/512	بنوك الحسابات الجارية		14.851
		1% من صافي الاصول		

2. **توزيع الارباح**

2

ح/ 101		راس مال الشركة	1.000.000	
ح/1061		احتياطات قانونية	100.000	
ح/1062		احتياطات اختيارية	300.000	
ح/128		نتيجة التصفية	85.149	
	ح/45671	الشريك احمد-حساب التصفية		742.574،50
	ح/45672	الشريك ربيع-حساب التصفية		742.574،50
		توزيع الأرباح بين احمد وربيع		

مثال تطبيقي رقم 02: تظهر ميزانية شركة "أصيل" شركة ذات أسهم عند تاريخ تصفيتها كالتالي:

الأصول	المبالغ الإجمالية	الاهتلاك وخسائر القيم	ق. م. ص	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية	**38 580 000,00**	**17 450 000,00**	**21 130 000,00**	**الأموال الخاصة**	**20 017 200,00**
أراضي	4 300 000,00	-	4 300 000,00	رأس المال الصادر	12 000 000,00
مباني	15 800 000,00	4 700 000,00	11 100 000,00	احتياطات قانونية	1 200 000,00
معدات وأدوات	18 480 000,00	12 750 000,00	5 730 000,00	احتياطات اختيارية	1 597 200,00
أصول جارية	**6 552 200,00**	**965 000,00**	**5 587 200,00**	فارق إعادة التقييم	4 280 000,00
مخزون بضائع	1 560 000,00	430 000,00	1 130 000,00	اعانات الاستثمار	2 630 000,00
زبائن	3 015 000,00	535 000,00	2 480 000,00	**خصوم غير جارية**	**3 210 000,00**
قرض رسم على القيمة المضافة	197 200,00		197 200,00	المؤونات الأخرى للأعباء	1 520 000,00
البنك	1 780 000,00		1 780 000,00	**خصوم جارية**	3 490 000,00
				موردو المخزونات والخدمات	1 560 000,00
				موردو التثبيتات	1 930 000,00
مجموع الأصول	**45 132 200,00**	**18 415 000,00**	**26 717 200,00**	**مجموع الخصوم**	**26 717 200,00**

تولى المصفي تسيير خزينة الشركة من خلال سحب كافة السيولة المتاحة. وفتح في هذا الإطار حساب 467 "حساب المصفي". وفي هذا الصدد قام المصفي بالعمليات التالية:

- تنازل عن الأراضي والبناء بمبلغ 18.000.000,00 دج، والمعدات والأدوات بمبلغ 4.500.000,00 دج (شامل للرسوم)، والمخزونات بمبلغ 1.000.000,00 دج (شامل للرسوم).
- تحصل على الديون بمبلغ 2.536.600,00 دج، أما باقي الديون فتُعتبر خسائر نهائية، مع إمكانية استرجاع الرسم على القيمة المضافة.(TVA)
- سدد ديون موردي المخزونات والخدمات وموردي التثبيتات.
- سدد الأعباء المكون لها مخصصات بمبلغ 850.000,00 دج.
- قبض أتعابه بمبلغ 150.000,00 دج (شامل للرسوم).
- سدد الضرائب، وهي في هذه الحالة: الرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 19% والضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 19%.

المطلوب:

1. تسجيل قيود التصفية المحاسبية في يومية الشركة.
2. تسجيل قيد الرسم على القيمة المضافة (TVA) والضريبة على أرباح الشركات.(IBS)
3. إعداد ميزانية التوقف لشركة اصيل.

الحل:

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
467		حساب المصفي	1.780.000	
	512	بنوك الحسابات الجارية		1.780.000
		تحويل أموال البنك في حساب المصفي		
2813		اهتلاك المباني	4.700.000	
467		حساب المصفي	18.000.000	
	211	أراضي		4.300.000
	213	مباني		15.800.000
	128	نتيجة التصفية		2.600.000
		تنازل عن الأراضي والمباني		
2815		اهتلاك معدات وأدوات	12.750.000	
467		حساب المصفي: 1.19x4.500.000	5.355.000	
128		نتيجة التصفية	1.230.000	
	215	معدات وأدوات		18.480.000
	4457	الرسم على القيمة المضافة 19%x450.000		855.000
		تنازل عن المعدات والأدوات		
391		خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	430.000	
467		حساب المصفي: 1.19x1.000.000	1.190.000	
128		نتيجة التصفية	130.000	
	30	مخزونات البضائع		1.560.000
	4457	الرسم على القيمة المضافة 19%x1.000.000		190.000
		تنازل عن مخزونات البضائع		
491		خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	535.000	
467		حساب المصفي	2.536.600	
4456		الرسم على القيمة المضافة ((3.015.000- 2536.600)/1.19))x19%	76.383	
	411	الزبائن		3.015.000
	128	نتيجة التصفية		132.983
		تحصيل الحسابات الدائنة		
131		إعانات التجهيز	2.630.000	

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
	128	نتيجة التصفية		2.630.000
		استرجاع قسط الإعانات		
158		المؤونات الأخرى للأعباء -الخصوم غير الجارية	1.520.000	
	467	حساب المصفي		850.000
	128	نتيجة التصفية		670.000
		تسديد المؤونات		
401		موردو المخزونات والخدمات	1.560.000	
404		موردو التثبيتات	1.930.000	
	467	حساب المصفي		3.490.000
		تسديد الديون		
128		نتيجة التصفية	150.000	
4456		الرسم على القيمة المضافة: 150.000*19%	28.500	
	467	حساب المصفي		178.500
		تسديد اتعاب المصفي		
4457		الرسم على القيمة المضافة : 190.000+855.000	1.045.000	
	4456	الرسم على القيمة المضافة : 28.500+76.383+197.200		302.083
	467			746.916
		تسديد الضريبة على القيمة المضافة		

بلغ رصيد حساب 128 "نتيجة التصفية" 4.522.983 دج، ويظهر في دفتر الأستاذ كالتالي :

128 نتيجة التصفية

1.230.000	2.600.000
130.000	2.630.000
150.000	132.983
	670.000
4.522.983	**رصيد دائن**
6.032.983	**6.082.983**

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
128		نتيجة التصفية	859.366	
	467	حساب المصفي		859.366
		قيد الضريبة على أرباح الشركات IBS-19% **%19 x4.522.983**		

واما حساب 467 "حساب المصفي" فيظهر في دفتر الأستاذ كالتالي :

467 حساب المصفي

1.780.000	3.490.000
18.000.000	850.000
5.355.000	178.500
1.190.000	742.916
2.536.600	859.366
رصيد مدين	**22.740.816**
22.961.600	**22.961.600**

ميزانية التوقف لشركة الأصيل

الأصول	ق. م. ص	الخصوم	المبالغ
أصول جارية	22 740 816,00	الأموال الخاصة	22 740 816,00
حساب المصفي	22 740 816,00	رأس المال الصادر	12 000 000,00
		احتياطات قانونية	1 200 000,00
		احتياطات اختيارية	1 597 200,00
		فارق إعادة التقييم	4 280 000,00
		نتيجة التصفية	3 663 616,00
مجموع الأصول	**22 740 816,00**	**مجموع الخصوم**	**22 740 816,00**

المحاضرة الرابعة: مدخل لعملية الاندماج: مفاهيم أساسية للاندماج

تهدف هذه المحاضرة الى التعرف على مراحل الاندماج ومختلف اشكال الاندماج.

1. تعريف اندماج الشركات التجارية

إن حركة التركيز وإعادة الهيكلة الاقتصادية التي يشهدها العالم منذ عدة عقود تؤدي إلى تشكيل تجمعات للمؤسسات يتم إنشاؤها عن طريق الاندماج أو من خلال عمليات أخرى. ويمكن تعريف الاندماج على انه" هو العملية التي يتم من خلالها توحيد شركتين أو أكثر لتكوين شركة واحدة فقط"[1]. وتتميز عملية اندماج الشركات التجارية بأهمية بالغة، سواء على مستوى الاقتصادي الوطني بصفة عامة، أو على الشركات الدّاخلة في العملية بصفة خاصة، مما أدى إلى ظهور اختلاف بين رجال القانون ورجال الاقتصاد حول تعريف الاندماج، وعليه فلابد من التطرق لمختلف هذه التعاريف اقتصادية كانت أو قانونية. والاندماج اسم مشتق من فعل دمج دموجًا وتدامجوا على الشيء، اجتمعوا عليه واندمج الشيء في الشيء أي دخل فيه واستحكم[2]. والاندماج la fusion هو انضمام عدة مؤسسات بعضها إلى بعض انضماما تفقد فيه كل واحدة منها استقلالها، وتحل محلها جميعا شركة واحدة، وتعني كلمة اندماج في الأعمال التجارية ضم شركتين أو أكثر لإنشاء شركة واحدة. ويمكن تعريفه على أنه تلك العملية التي يتم بموجبها نقل الذمة المالية لشركة او عدة شركات الى شركة أخرى موجودة او الى شركة جديدة يجري تأسيسها، مع انقضاء الشركة المندمجة وانتقال حقوق الشركاء أو المساهمين فيها إلى الشركة المستفيدة من العملية. وبالرجوع إلى التشريع الجزائري، فإنه لا يوجد أي تعريف دقيق للاندماج، وقد عالج المشرع الجزائري على سبيل المثال لا الحصر عملية الاندماج من خلال المواد من 744-764 من القانون التجاري الجزائري؛ حيث جاء في المادة 744 أنه " للشركة ولو في حالة تصفيتها أن تدمج في شركة أخرى وأن تساهم في تأسيس شركة أخرى بطريقة الدمج، كما لها أن تقدم ماليتها لشركات موجودة، أو تساهم معها في إنشاء شركات جديدة بطريقة الاندماج والانفصال".

وقد جاء في قائمة التعريف في ملحق قرار 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، تعريف الدمج كما يلي: الدمج هو عموما عملية تتم بين شركتين يتم خلالها:

- تحويل أصول شركة ما وخصومها إلى شركة أخرى ويتم حلّ الشركة الأولى، أو
- تحويل أصول الشركتين وخصومهما إلى شركة جديدة ويتم حلّ الشركتين الأوليين[3].

[1] Claude et Gilles LABABRE : Comptabilité des sociétés, fusion-consolidation, éditions Litec 2003, France, p 349.
[2] ابن منظور: لسان العرب، المجلد الثاني، دار الكتب العلمية: بيروت، لبنان، ص ص -911.

[3] قائمة التعريف النظام المحاسبي المالي البند 43 –الدمج-

2. خصائص اندماج الشركات التجارية

تتميّز عملية الاندماج **بثلاث خصائص** وهي: 1) حل الشركة المندمجة دون تصفيتها لكون مشروعها يستمر داخل الشركة الدّ امجة، 2) الانتقال الشامل للذمة المالية، والانتقال أن يستمر الشركاء أو المساهمون في الشركة المندمجة بصفتهم جزء من الشركة الدامجة، الشيء الذي يتطلب 3) انتقال حقوقهم من الشركة المندمجة إلى الشركة الدامجة.

أولا: حل الشركة المندمجة دون تصفيتها

يتحقّق الاندماج إمّا عن طريق الضّم absorption أو المزج réunion وفي كلتا الحالتين تنحل الشركة أو الشركات الدّ اخلة في الاندماج وبذلك تفقد شخصيتها المعنوية، وحل الشركة dissolution من أجل اندماجها يختلف عما هو معروف في حل الشركات عموما. فهو حل من نوع خاص، لا يستلزم تصفية وقسمة موجودات الشركة المنحلة، وإنما تنتقل بكل ما تشمل عليه من أصول وخصوم إلى الشركة الدّ امجة أو الشركة الجديدة. وبالتالي الحل هنا ليس إنهاء لعمليات الشركة وتحول موجوداتها إلى نقود كما هو الحال في التصفية الشركات، بل هو حل لا تتبعه تصفية ولا قسمة لفائض الأموال.

ثانيا: النقل الشامل للذمة المالية

لقد أخذ المشرع الجزائري بالنقل الشامل للذمة المالية، وهذا تلميحا في الفقرة الثانية من المادة 744من القانون التجاري والتي تنصّ "كما لها أن تقدم ماليتها لشركات موجودة ..."، فمن خلال هذه العبارة جعل المشرع من عنصر نقل الذمة المالية عنصرا جوهريا في عملية الاندماج، ويستتبع الاندماج نقل الذمة المالية بأكملها بما تشتمل عليه من عناصر إيجابية وسلبية إلى الشركة الدّ امجة أو الجديدة فتصبح الشركة الدامجة خلفا عاما للشركة المندمجة وتحل محلها حلولا قانونيا فيما لها من حقوق وما عليها من التزامات".

ثالثا: تبادل حقوق الشركاء أو المساهمين

بعدما تنقل الشركة المندمجة سائر موجوداتها إلى الشركة الدامجة أو الجديدة، فإنها تنقل بذلك حقوق شركائها أو مساهميها المتمثلة إما في شكل أسهم أو حصص عينية ويستتبع ذلك تمتع هؤلاء الشركاء بنفس حقوق الشركاء أو المساهمين في الشركة الدامجة أو الجديدة، كالحق في الأرباح والحق في اقتسام موجودات الشركة بعد التصفية والحق في الإعلام والتصويت. ولم يتضمن القانون التجاري الجزائري أي نص خاص يوضح حصول الشركاء أو مساهمي الشركة المندمجة على مقابل لحصصهم أو أسهمهم في حالة الاندماج. ولا تخلو عملية تبادل الحصص والأسهم بين الشركات المندمجة من التعقيدات، حيث تطرح عدة إشكالات، ذلك أن أسهم الشركة المندمجة قد لا تكون من نفس قيمة أسهم الشركة الدامجة. وهنا لابد من التفريق بين الاندماج والاستحواذ Acquisition، فالاستحواذ نوع مستقل من المعاملات لا يندرج تحت راية اندماج الشركات ولكنه يعد ضمن أشكال دمج الأعمال، ويحدث عند وجود مساهمات بين الشركات، حيث يتمثل الاستحواذ في قيام شركة بتملك أكثر من نصف حقوق

التصويت في شركة أخرى مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتجارية وغيرها في الشركة المستحوذة وذلك من اجل الحصول على منافع من مختلف أنشطتها.

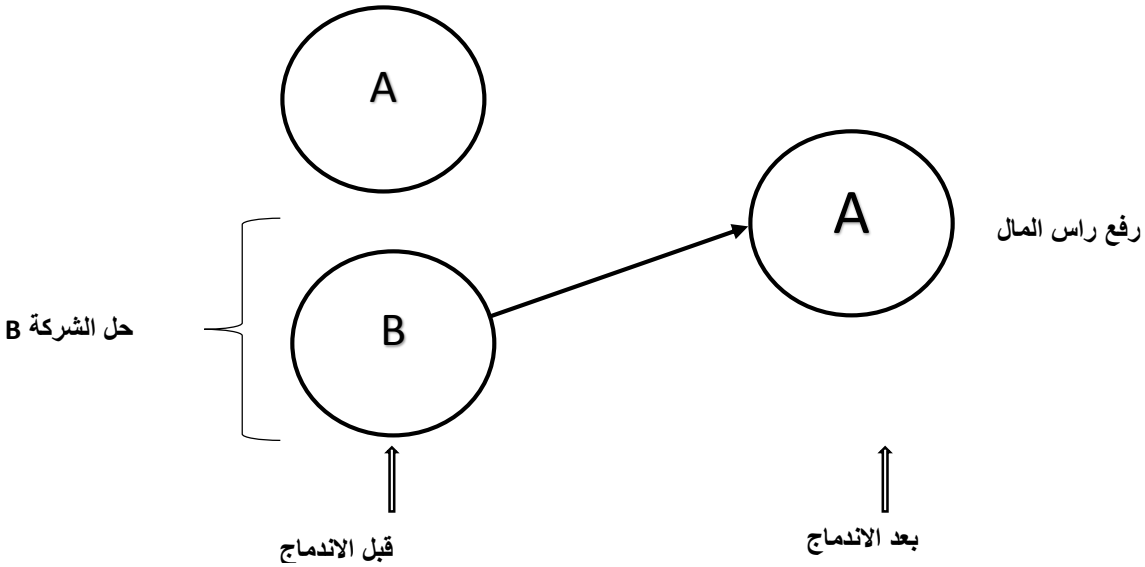
3. أشكال عمليات اندماج الشركات

يمكن أن يأخذ اندماج الشركات إحدى الأشكال التالية:

اولا: الاندماج عن طريق الامتصاص fusion absorption

وتسمى كذلك هذه الطريقة بالاندماج عن طريق الابتلاع، وتقوم فيها الشركة الدامجة بضم شركة أو أكثر تسمى الشركات المندمجة، ويتم فيها حل تلك الشركات المندمجة مع بقاء نشاطها قائما، ونقل رأسمالها إلى الشركة الدامجة وتبقى بذلك شركة واحدة فقط تحتفظ بنظامها القانوني وشخصيتها الاعتبارية (المعنوية). ويترتب على الاندماج بهذه الطريقة انتقال أصول وخصوم الشركة المندمجة مباشرة إلى الشركة الدامجة، ويتخذ بذلك شكل زيادة رأسمالها. وتعد هذه الصورة الأكثر شيوعا وعادة تلجا إليها الشركات الراغبة في الاندماج، وذلك لما تتميز به من حيث أنها تعتبر أقل تكلفة وتتميز إجراءاتها بالسهولة، وتجنب الصعوبات القانونية والتكاليف الجبائية المفروضة على الشركاء بمقتضى القانون الجبائي في حالة تصفية الشركات.

الشكل رقم 01: الاندماج عن طريق الامتصاص



من اعداد الباحث

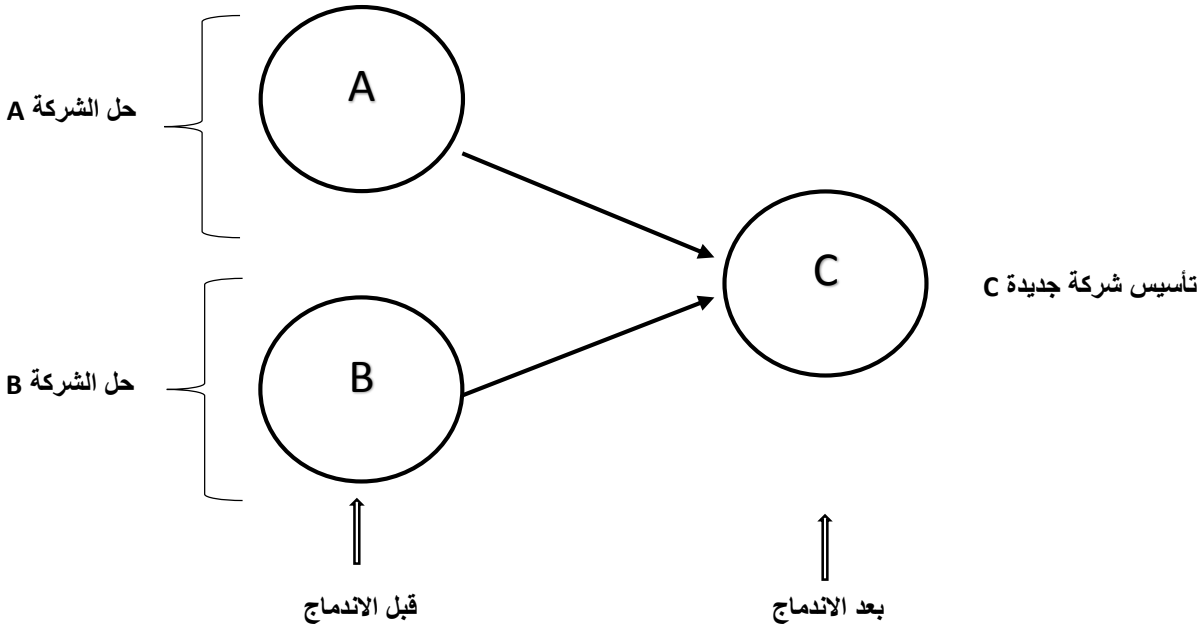
ينقسم الاندماج عن طريق الامتصاص الى قسمين وهما الاندماج بالامتصاص مع التنازل fusion-renonciation والاندماج بالامتصاص مع التجزئة fusion-allotissement .ففي حالة الاندماج بالتنازل، تُصرّح الشركة الدامجة في عقد الاندماج بأنها تتنازل عن حقها في الحصول على أسهمها الخاصة، وتقوم بحصر زيادة رأس المال في عدد الأسهم التي ستُمنح لبقية المساهمين في الشركة المندمجة فقط. واما في إجراء الاندماج

مع التخصيص(fusion-allotissement) ، تُعتبر المساهمات (الأصول والخصوم المنقولة من الشركة المندمجة) كما لو أنها تمت فعليًا، أي أن الشركة الدامجة تستلم كل ما يخص الشركة المندمجة، بما في ذلك الحصة التي كانت تملكها مسبقًا فيها. غير أن هذا النوع من الاندماج يُعتبر أكثر كلفة من الناحية الجبائية مقارنةً بالاندماج مع التنازل (fusion-renonciation)، بسبب المعالجة الضريبية لحصة الشركة الدامجة في رأسمال الشركة المندمجة. لهذا السبب، تُفضل معظم الشركات اللجوء إلى نظام الاندماج مع التنازل لما يقدمه من مزايا ضريبية وتبسيط في المعالجة.

ثانيا: الاندماج عن طريق المزج أو الضم fusion réunion

ويسمى أيضا الاندماج عن طريق تأسيس شركة جديدة، حيث يتم في هذا النوع من الاندماج امتزاج شركتين أو أكثر امتزاجا يؤدي بها إلى التخلي عن شخصيتها المعنوية ونقل ذمتها المالية لصالح الشركة الجديدة، أي نشوء شركة جديدة تقوم على أنقاض الشركات المنحلة بعد عملية الإدماج. وفي مثل هذا النوع من الاندماج لابد من احترام قواعد تأسيس الشركة من حيث انشاء مؤسسة جديدة. وهو ما أقر به المشرع صراحة في نص المادة 549من القانون التجاري حيث "لا تتمتع لشركة بالشخصية المعنوية إلا من تاريخ قيدها في السجل التجاري...".

الشكل رقم 02: الاندماج عن طريق الضم



من اعداد الباحث

لأسباب اقتصادية وقانونية، فإن طريقة الاندماج عن طريق إنشاء شركة جديدة تُستخدم بشكل أقل بكثير من الاندماج عن طريق الامتصاص. في الواقع:

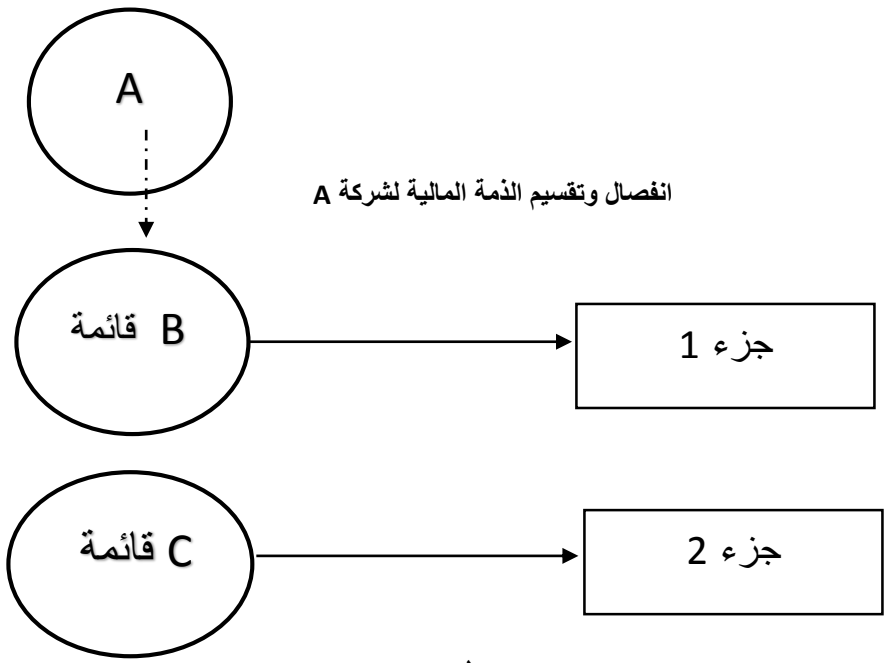
–من الناحية الاقتصادية، تؤدي موازين القوى بين الشركات المعنية بشكل طبيعي إلى قيام الشركة الأقوى بامتصاص الشركات الأخرى؛

– من الناحية القانونية، فإن إنشاء شركة جديدة ينطوي على بعض العيوب، مثل غياب الشخصية القانونية للشركة الجديدة قبل تسجيلها في السجل التجاري، واستحالة تنفيذ بعض العمليات فوراً لأنها مشروطة بمدة معينة من الوجود القانوني ومثل ذلك الحصول على بعض أنواع التمويل أو القروض: بعض المؤسسات المالية لا تمنح قروضًا للشركات حديثة التأسيس.

ثالثا: الاندماج عن طريق الانفصال scission

يقوم الاندماج عن طريق الانفصال على أساس حل الشركة تمهيدا لدمجها في شركة أخرى قائمة، وبذلك تقسم الذمة المالية للشركة لعدة أجزاء وكل واحد يضم إلى شركة أخرى قائمة أو اتحاد جزأين أو أكثر لتنشأ بذلك شركة جديدة. ولقد لقد نص المشرع على هذه الصورة في الفقرة الثانية من المادة 744من القانون التجاري كما يلي: "كما لها أن تقدم ماليتها لشركات موجودة أو تساهم معها في إنشاء شركات جديدة بطريق الإدماج أو الانفصال". ويدخل الاندماج بالانفصال في إحدى صورتي الاندماج إما بانضمام شركة لأخرى أو بتأسيس شركة جديدة بحسب الطريقة التي يدمج بها كل جزء، على اختلاف ان الاندماج عن طريق الانفصال يقدم مجموع الأموال والديون، لا إلى شركة واحدة، بل إلى عدة شركات قائمة مسبقاً أو حديثة التأسيس. وتكون الشركات المستفيدة في وضع شركة دامجة أو شركة جديدة. وتقوم هذه الشركات بإصدار أسهم، حسب الحالة، إما زيادة رأسمالها أو تأسيسه.

الشكل رقم 03: الاندماج عن طريق الانفصال

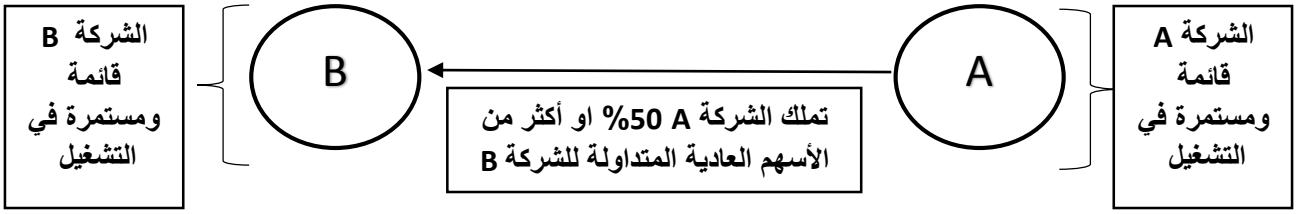


من اعداد الباحث

رابعا: الاستحواذ acquisition

يتمثل الاستحواذ في قيام شركة بتملك أكثر من نصف حقوق التصويت في شركة أخرى (عادً ة من خلال شراء أكثر من نصف أسهمها) مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية في تلك الشركة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها، ولكن مع بقاء الشركة المسيطر عليها قائمة ولا يتم تصفيتها، حيث تسمى الشركة المسيطرة بالشركة الأم والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة، ولكل منهما شخصية معنوية وقانونية منفصلة. ويمكن ان يتم شراء الأسهم التي تسمح بالسيطرة بالاتفاق مع إدارة الشركة المستحوذ عليها أو بدونه، لأن ما يهم في هذه الحالة هو أن تسمح النسبة المشتراة من الأسهم للشركة المستحوذة بالهيمنة على مجلس إدارة الشركة المستحوذ عليها[1].

الشكل رقم 04: الاندماج عن طريق الامتصاص



من اعداد الباحث

4. الإجراءات القانونية لاندماج الشركات التجارية

يختلف عقد الاندماج عن العقود الأخرى من حيث تكوينه وانعقاده وهذا يرجع لطابعه الامتدادي حيث أن تحقيق عملية الاندماج لابد أن تسبقه مرحلة تمهيدية تبدأ بالدخول في مفاوضات تتناول أهم الركائز التي ستضمن نجاح العملية بين الشركات الداخلة في الاندماج، ثم يليها إعداد مشروع الاندماج الذي يعتبر بمثابة ثمرة نجاح المفاوضات ويدوّن فيه كل ما تم التوصل إليه بطبيعة الحال. وعموما تمر عملية اندماج الشركات خمسة مراحل أساسية وتتلخص هذه المراحل كالتالي:

المرحلة الأولى: الإعداد والتحضير لعملية الاندماج (التفاوض):

وتعرف هذه المرحلة مفاوضات بين مسيري الشركات موضوع الاندماج على الشروط المالية:

- تقييم الممتلكات بالقيم الحقيقية لها؛
- تقييم الأسهم المقدمة لتمويل الحصص؛
- تحديد عدد الأسهم المصدرة مقابل الحصص.

[1] ضافري ريمة، مطبوعة محاسبة الشركات المعمقة1، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميلة، السنة الجامعية 2023-2024، ص 4.

المرحلة الثانية: إعداد مشروع الاندماج:

استنادا للفقرة الأولى من المادة 747من القانون التجاري فإنه يتم إعداد هذا المشروع من طرف القائمين بالإدارة حسب أحوال الشركات الداخلة في عملية الاندماج. كما نصت نفس المادة على ما يلي: " ...ويجب أن يتضمن البيانات التالية:

1- أسباب الاندماج، أهدافه، وشروطه

2- تواريخ قفل حسابات الشركة المعنية، المستعملة لتحديد شروط العملية.

3- تعيين وتقديم الأموال والديون المقررة نقلها للشركات المدمجة أو الجديدة.

4- تقرير روابط مبادلة الحصص.

5- المبلغ المحدد لقسط الإدماج.

يبين المشروع أو أي بيان ملحق به طرق التقييم المستعملة وأسباب إختيار روابط مبادلة الحصص".

المرحلة الثالثة: تقرير محافظي الحسابات:

في هذه المرحلة يقوم من خلالها محافظ الحسابات بإعداد تقارير حول الطريقة العملية للاندماج وتحديد قيمة الحصص وطبيعتها. وقد نصت الفقرة الأولى من المادة 753من القانون التجاري كما يلي: " يحقق المندوبون المكلفون بتقدير الحصص المقدمة خصوصا بأن مبلغ رأس المال الصافي الذي قدمته الشركات المدمجة يعادل على الأقل مبلغ زيادة رأس مال الشركة الدامجة أو مبلغ رأسمال الشركة الجديدة الناتجة عن الاندماج".

المرحلة الرابعة: انعقاد الجمعيات العامة الاستثنائية:

والهدف من انعقاد هذه الجمعيات هو المصادقة على مشروع الاندماج من قبل الشركاء والمساهمين حسب الشروط المتفق عليها.

المرحلة الخامسة: الواجبات اللاحقة على الجمعيات العامة الاستثنائية:

- وضع القواعد الإجرائية الخاصة بحل الشركات المندمجة
- وضع القواعد الإجرائية الخاصة بتغيير الحالة الاجتماعية للشركات الدامجة والجديدة؛
- وضع القواعد الإجرائية الخاصة بتأسيس الشركات؛
- إعداد ووضع تصريح المطابقة ممضي من مسيري الشركات؛

المحاضرة الخامسة: التقييم ما قبل الاندماج لتحديد قيمة الشركة وقيمة المساهمة

تهدف هذه المحاضرة الى التعرف على كيفية تقييم المساهمات قبل انطلاق مرحلة الاندماج.

تعتبر مرحلة التقييم ما قبل الاندماج من اهم المراحل حياة الشركة سواء كانت مدمجة او مندمجة لما يترتب عليها من اثار على تقييم الشركة علما ان عملية التقييم تعتمد على "القيم العادلة" كما جاء في معيار إعداد التقارير المالية IFRS-3. واعتماد طريقة الشراء أو ما يسمى بطريقة "القيم العادلة" والتي تعتبر عملية الاندماج بين شركتين هي عملية شراء من خلال عملية تفاوضية بينهما، حيث تقوم الشركة الدامجة على أساسها بالاعتراف بصافي الاصول القابلة للتحديد وأية التزامات محتملة تتعلق بالمنشأة المندمجة بقيمتها العادلة بتاريخ الشراء، كما يتم الاعتراف بالشهرة كأصل. وهناك عدة طرق في التقييم قبل الاندماج، ومن اهم هذه الطرق ما يلي:

1. التقييم قبل الاندماج باستخدام طريقة الشراء

لتطبيق طريقة التقييم قبل الاندماج باستخدام طريقة الشراء وجب احترام الخطوات التالية:

1. حساب تكلفة الشراء الشركة المندمجة

تشكل تكلفة شراء الشركة المندمجة جميع المبالغ التي تنفق لامتلاك أصول هذه الشركة، ويمكن أن يتم تسديد هذا الثمن إما عن طريق مبلغ نقدي أو عن طريق أسهم (تقيم بالقيمة العادلة أو السوقية)، والجدير بالذكر أنه إذا كان الثمن المدفوع لامتلاك صافي أصول الشركة المندمجة عن طريق إصدار أسهم، فيجب مراعاة أنه قد ينتج عن عملية الإصدار علاوة إصدار. ويعرف النظام المحاسبي المالي تكلفة الشراء او الاقتناء على انه سعر الشراء الناتج عن اتفاق الاطراف عند تاريخ إجراء المعاملة، وتزاد عليه الحقوق الجمركية وغيرها من الرسوم الجبائية التي لا يستردها الكيان من الإدارة الجبائية، وكذا النفقات الملحقة المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة العنصر ووضعه في حالة استعمال. ونستنبط من التعريف السابق أن المصاريف غير المباشرة والرسوم القابلة للاسترجاع التي تتحملها الشركة الدامجة absorbante لا تدخل في تكلفة شراء الشركة المندمجةabsorbée.

2. حساب علاوة الاصدار

تظهر علاوة الإصدار عندما تتم زيادة رأس المال من أجل مساواة حقوق الشركاء القدامى مع الجدد، لتعويض الفرق بين القيمة الحقيقية والقيمة الاسمية للأوراق المالية، وعليه، كل حالة بها زيادة رأس المال تظهر فيها هذه العلاوة ومقدارها الفرق بين سعر الإصدار (القيمة العادية أو السوقية للسهم عند الإصدار) والقيمة الاسمية للسهم المصدر. وتساوي علاوة الإصدار = عدد السهم المصدرة X (سعر الإصدار –القيمة الاسمية للسهم).

3. حساب صافي أصول الشركة

حساب أصول الشركة يقتضي تطبيق إعادة تقييم أصول الشركة المدمجة بالقيمة العادلة أو السوقية. وتسجل الشركة الدامجة عند تاريخ الدمج أصول والالتزامات الشركة المندمجة بقيمتها العادلة. ويترتب عن تطبيق هذه الشرط ان تسجل الشركة الدامجة في كشوفها المالية اصول والالتزامات لم تعترف بها الشركة المندمجة سابقًا، بحيث تسجل الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد والتي تم استملاكها في عملية الاندماج للشركة الدامجة بعد الاندماج، مثل الاسم التجاري، أو براءات الاختراع، أو علاقات العملاء، والتي لم تعترف بها الشركة المندمجة كأصول في كشوفها المالية لأنها مولدة داخليا.

وحساب صافي الشركة قد يكون محاسبي وفق الدفاتر المحاسبية كما يمكن ان يكون مصحح حسب ما اتفق عليه مشروع الاندماج. وعموما فان المشروع يحبذ طريقة صافي الأصول المصحح لا عطاء فرصة للشركة المندمجة في رفع من أصولها. ومهما يكن من الامر فالمشروع او ما يطلق عليه ببروتكول الاندماج هو الذي يحد الطريقة التي يجب احترامها في تقييم الشركة.

4. حساب فارق الاقتناء

ينبغي بعد تقييم الاصول والالتزامات بقيمتها العادلة أو السوقية مقارنة تكلفة الشراء مع صافي الأصول بالقيمة العادلة. وفارق الاقتناء هو الفرق بين تكلفة شراء الشركة المندمجة من جهة، والقيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة من جهة أخرى. ويمكن أن يكون الفارق الناتج عن الاندماج إما موجبا أو سالبا:

فارق الاقتناء = (القيمة العادلة لتكلفة شراء الشركة المندمجة + قيمة الحصص غير المسيطرة) – القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة

وهذا الفارق قد يكون موجبا او سالبا او صفرا حسب كل حالة من الحالات التالية:

الفارق موجب: تكلفة الشراء > صافي الاصول بالقيمة العادلة.

الفارق سالب: تكلفة الشراء < صافي الاصول بالقيمة العادلة.

الفارق 0: تكلفة الشراء = صافي الاصول بالقيمة العادلة.

وحسب النظام المحاسبي المالي، يسجل الحساب 207 " فارق الاقتناء" سواء كان إيجابيا أو سلبيا الناتج عن تجميع الشركات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج، ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده.

2. التقييم قبل الاندماج باستخدام طريقة المصالح المشتركة

تقوم هذه الطريقة على فكرة أن عملية الاندماج هي عملية تجميع للمصالح بين الشركتين الدامجة المندمجة وأنها ليست عملية شراء بالمفهوم الواسع. وينصرف ذلك الى وجود اتفاق اولي ومبدئي بين كلتا الشركتين يحترم فيها معدل تبادل parité d'échange يحقق رضا كل واحد منهما. وتشمل عملية التقييم احترام المراحل التالية:

1. **تحديد قيم تبادل الشركتين:**

تتفق الشركات على التقييم الذي يبدو لها الأنسب والأكثر انصافا. عدة معايير يمكن أخذها بعين الاعتبار (صافي الأصول المحاسبي المعدل، القيمة السوقية، الربحية...). وتحديد قيم التبادل بين الشركات يهدف أساسًا إلى غرض مالي، إذ يسعى إلى حماية مصالح المساهمين من خلال إرساء تناسب عادل في عملية التبادل.

القيمة الحقيقية للسهم = صافى المركز المالى المعدل للشركة/عدد الأسهم

2. **تحديد معدل التبادل (la parité d'échange) :**

معدل التبادل هو نسبة القيمة بين أسهم الشركة الدامجة وأسهم الشركة المندمجة. ويعبر معدل التبادل عن توزيع السلطة داخل الكيان الجديد إل الحد الذي يتم فيه تحديد القيمة الاقتصادية النسبية للشركتين.

معدل التبادل = القيمة الحقيقية لسهم شركة المندمجة / القيمة الحقيقية لسهم الشركة الدامجة

3. **تحديد عدد الأسهم التي يتعين على الشركة الدامجة إصدارها:**

هذه التحديد هو نتيجة للتكافؤ الذي تم التوصل إليه. والأسهم المصدرة هو عدد هذه الأسهم التي تصدرها الشركة الدامجة من أجل تعويض حملة أسهم الشركة المندمجة.

عدد السهم المصدرة = عدد أسهم الشركة المندمجة x معدل التبادل

يمكن للشركة الدامجة، بالإضافة إلى الأسهم التي تصدرها لتعويض مساهمي الشركة المندمجة، أن تدفع لهؤلاء المساهمين مبالغ نقدية تُعرف باسم "فارق الأنصبة" او "مُكملات نقدية" soultes en espèces. والمبلغ التكميلي أو فارق الانصبة la soulte هو المبلغ النقدي الذي يدفع للمساهمين كتكملة عن كل سهم تصدره الشركة الدامجة لتعويض حملة أسهم الشركة المندمجة، ويتم الحصول عليه في حالة كون حاصل ضرب عدد أسهم الشركة المندمجة في معدل التبادل يصدر عنه رقم غير صحيح وكذا في حالة الاتفاق على تدوير عدد السهم. ومثل ذلك حساب القيم التبادلية أسفر عن تحديد مبلغ 1.016 دج لسهم الشركة الدامجة و407 دينارًا جزائريًا لسهم الشركة المندمجة. ففي هذه الحالة، يمكن تحديد نسبة التبادل على النحو التالي: 02 من أسهم الشركة الدامجة مقابل 05 أسهم من أسهم الشركة المندمجة، بالإضافة إلى مكمل نقدي قدره 3 دج.

4. تقييم مساهمات الشركة المندمجة :

إن تقييم مساهمات الشركة المندمجة يهدف أساسًا إلى غرض محاسبي، إذ يُستخدم لتحديد القيم المحاسبية الابتدائية للأصول والخصوم في دفاتر الشركة الدامجة. على عكس ما يحدث أثناء زيادة رأس المال التقليدية، فإن هذا التقييم لا يُستخدم لتحديد عدد الأسهم التي سيتم إصدارها. فهذا العدد يُحدد فعليًا من خلال نسبة التبادل.

5. تحديد القيمة عند الدخول في محاسبة الشركة الدامجة.

تقوم الشركات، من حيث المبدأ، بتحديد القيم الدفترية لدخول الأصول والديون في ذمة الشركة الدامجة.

6. تحديد قيمة الإصدار لاسهم الشركة المدمجة

بما أن عدد الأسهم قد تم تحديده وفقًا لنسبة التبادل، فإن قيمة إصدار السهم تُحتسب بقسمة قيمة الحصص على عدد الأسهم.

قيمة الإصدار = قيمة الحصص/عدد الاسهم

7. حساب الزيادة في رأسمال الشركة الدامجة وعلاوة الاندماج:

علاوة الاندماج هي حالة خاصة من علاوة الإصدار. وتتمثل علاوة الإصدار في الفرق بين قيمة الإصدار والقيمة الاسمية للسهم.

الزيادة في رأس مال الشركة = عدد السهم المصدرة x القيمة الإسمية لسهم الشركة الدامجة

علاوة الإصدار = قيمة المساهمات – الزيادة رأس المال

المحاضرة السادسة: المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج –الحالة البسيطة

بعد التطرق الى مرحلة التقييم ما قبل الاندماج، تأتي مرحلة التسجيل المحاسبي لعملية الاندماج حسب كل حالة من حالات الاندماج. تتناول هذه المحاضرة الحالة البسيطة في حالة الاندماج عن طريق الامتصاص وعن طريق الضم. ويقصد بالحالة البسيطة هي تلك العملية الاندماجية التي لا يكون فيها الشركات المعنية مساهمات متبادلة، ومعنى ذلك ان عملية الاندماج البسيطة هذه تعرف تسجيل عملية الانحلال لدى الشركات المندمجة وعملية رفع رأس المال.

1. المعالجة المحاسبية في حالة الاندماج عن طريق الامتصاص

يترتب على هذا النوع من الاندماج حل الشركة المندمجة والإبقاء على الشركة الدامجة، حيث تنتقل كافة أصول وخصوم الشركة المندمجة إلى الشركة الدامجة. تشمل المعالجة المحاسبية في هذه الحالة:

- تسجيل انحلال الشركة المندمجة في دفاترها المحاسبية؛
- التسجيل المحاسبي لعملية زيادة رأس المال (وعلاوة الاندماج إن وجدت) ضمن دفاتر الشركة الدامجة.

مثال تطبيقي رقم 01:

تظهر ميزانيتي الشركتين عبدلي ويوسفي موضوع الاندماج –الامتصاص كما يلي:

1. شركة عبدلي (الشركة الدامجة)

الأصول	المبالغ الإجمالية	الاهتلاك وخسائر القيم	ق. م. ص	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية	**17 500 000,00**	**7 500 000,00**	**10 000 000,00**	**الأموال الخاصة**	**10 250 000,00**
مثبتات مختلفة	17 500 000,00	7 500 000,00	10 000 000,00	رأس المال الصادر (5000 سهم x 1000 دج)	5 000 000,00
أصول جارية	**1 500 000,00**	-	**1 500 000,00**	احتياطات	5 250 000,00
مخزونات	500 000,00		500 000,00	**خصوم جارية**	**1 250 000,00**
زبائن	750 000,00		750 000,00	موردون	1 250 000,00
البنك	250 000,00		250 000,00		
مجموع الأصول	**19 000 000,00**	**7 500 000,00**	**11 500 000,00**		**11 500 000,00**

2. شركة يوسفي (الشركة المدمجة)

الأصول	المبالغ الإجمالية	الاهتلاك وخسائر القيم	ق. م. ص	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية	11 250 000,00	6 250 000,00	5 000 000,00	**الأموال الخاصة**	5 750 000,00
مثبتات مختلفة	11 250 000,00	6 250 000,00	5 000 000,00	رأس المال الصادر (3000 سهمx 1000دج)	3 000 000,00
أصول جارية	1 525 000,00	25 000,00	1 500 000,00	احتياطات	2 750 000,00
مخزونات	1 000 000,00		1 000 000,00	**خصوم جارية**	750 000,00
زبائن	375 000,00	25 000,00	350 000,00	موردون	750 000,00
البنك	150 000,00		150 000,00		
مجموع الأصول	**12 775 000,00**	**6 275 000,00**	**6 500 000,00**		**6 500 000,00**

معلومات عن الشركتين:

تقدر قيمة الأصول المختلفة لشركة عبدلي 12.250.000 دج، بينما تبلغ قيمة أصول شركة يوسفي 6.750.000 دج، وتتضمن هذه الأخيرة أصلاً تجاريًا بقيمة 1.500.000 دج. وتتم المساهمات على أساس قيمها الحقيقية، ويتم احتساب نسبة التبادل انطلاقًا من القيم الرياضية الذاتية (الجوهرية).

المطلوب: تسجيل عملية الاندماج محاسبيًا لدى الشركة الدامجة والشركة المندمج.

الحل:

1. جدول الاندماج لشركة يوسفي (المدمجة):

الأصول	المبالغ الإجمالية	الاهتلاك وخسائر القيم	ق. م. ص (أ)	القيم المساهمة (ب)	نتيجة الاندماج (ب) - (أ)
أصل تجاري				1 500 000,00	1 500 000,00
مثبتات مختلفة	11 250 000,00	6 250 000,00	5 000 000,00	6 750 000,00	1 750 000,00
مخزونات	1 000 000,00		1 000 000,00	1 000 000,00	-
زبائن	375 000,00	25 000,00	350 000,00	350 000,00	-
البنك	150 000,00		150 000,00	150 000,00	-
مجموع الأصول (1)	12 775 000,00	6 275 000,00	6 500 000,00	9 750 000,00	3 250 000,00
موردون	750 000,00		750 000,00	750 000,00	-
مجموع الخصوم (2)	750 000,00		750 000,00	750 000,00	-
المجموع (1) - (2)	**12 025 000,00**	**6 275 000,00**	**5 750 000,00**	**9 000 000,00**	**3 250 000,00**

2. تحديد قيم تبادل الشركتين على أساس القيمة الرياضية الحقيقية (الجوهرية):

1.2. شركة يوسفي (المدمجة):

صافي الأصول/مجموع الأسهم.

صافي الأصول = 9.750.000،00-750.000،00 = 9.000.000،00 دج

قيم التبادل = 9.000.000،00/3000 سهم = 3.000،00 دج للسهم الواحد

2.2. شركة عبدلي (الدامجة):

بما القيم الحقيقية للأصول هي 12.250.000،00 دج فعملية تحديد قيم التبادل يكون كالاتي :

صافي الأصول = 13.750.000،00-1.250.000،00 = 12.500.000،00 دج

قيم التبادل = 12.500.000،00/5000 سهم = 2.500،00 دج للسهم الواحد

ملاحظة: 13.750.000،00 = 12.250.000،00+500.000،00+750.000،00+250.000،00.

3. تحديد معدل التبادل (la parité d'échange):

معدل التبادل = 3.000/2.500= 5/6 ومعنى ذلك:

05 أسهم شركة يوسفي يقابلها 06 أسهم شركة عبدلي:

(3000x5) = (2500x6) = 15.000

4. تحديد عدد الأسهم التي يتعين على الشركة الدامجة إصدارها:

تطبيقا لمبدأ التناسب في تبادل الأسهم، يتم منح 5 أسهم من شركة عبدلي مقابل 6 أسهم من شركة يوسفي.

وبالتالي، من أجل تبادل 3000 سهم من شركة يوسفي، يجب إصدار 3.000 سهم x 5/6= 3600 سهم لصالح شركة عبدلي.

وبعبارة أخرى، قيمة مساهمات شركة يوسفي: أصول مختلفة بعد إعادة تقييم = (9,750,000دج) – الديون (750,000 دج) = 9,000,000 دج.

القيمة الرياضية الجوهرية للسهم الواحد في شركة عبدلي (الشركة الدامجة) هي: 2.500 دج. وعليه

9.000.000،00 ÷ 2.500،00 دج = 3.600 سهم لشركة عبدلي.

5. تقييم مساهمات الشركة المندمجة (شركة يوسفي):

صافي الأصول = 9.750.000،00-750.000،00 = 9.000.000،00 دج

6. تحديد قيمة الإصدار لاسهم الشركة عبدلي:

3600/9.000.000،00 سهم = 2.500،00 دج للسهم الواحد.

7. حساب الزيادة في رأسمال الشركة الدامجة وعلاوة الاندماج

لمقابلة مبلغ 9.000.000،00 دج الخاص بشركة يوسفي، تقوم الشركة الدامجة عبدلي بإصدار 3,600 سهم، القيمة الاسمية لكل سهم منها هي 1,000 دج، أي:

1.7. زيادة في رأس المال:

3600 سهم × 1.000،00 دج = 3.600.000،00 دج.

2.7. علاوة الاندماج:

9.000.000،00 دج – 3.600.000،00 دج = 5.400.000،00 دج.

أو بطريقة أخرى :

3600 سهم × (2.500،00 – 1.000،00) = 5.400.000،00 دج.

8. التسجيل المحاسبي

1.8. التسجيل المحاسبي في دفاتر شركة يوسفي (الشركة المدمجة):

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4561		ح/مساهمات للتسديد، الشركة الدامجة عبدلي	9.000.000	
401		ح/موردون سلع وخدمات	750.000	
2818		ح/اهتلاكات أصول مختلفة	6.250.000	
491		ح/خسائر القيم حسابات مدينة	25.000	
	218	ح/أصول مختلفة		11.250.000
	411	ح/زبائن		1.000.000
	30	ح/مخزونات بضائع		375.000
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		150.000
	128	ح/نتيجة الاندماج		3.250.000
		تحويل للممتلكات وفق بيان مشروع الاندماج		
503		ح/أسهم شركة عبدلي	9.000.000	
	4561	ح/مساهمات للتسديد، الشركة الدامجة عبدلي		9.000.000
		مكافئة المساهمات 3600 سهم 2500x دج		
101		ح/راس مال الصادر	3.000.000	
106		ح/احتياطات	2.750.000	
128		ح/نتيجة الاندماج	3.250.000	
	503	ح/أسهم شركة عبدلي		9.000.000
		إثبات حقوق مساهمي الشركة المندمجة وتسليم الأسهم.		

2.8. التسجيل المحاسبي في دفاتر شركة عبدلي (الشركة الدامجة):

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4561		ح/مساهمات للتسديد، الشركة المدمجة يوسفي	9.000.000	
	101	ح/راس مال الصادر		3.600.000
	103	ح/علاوة الاندماج		5.400.000
		اثبات رفع راس المال وعلاوة الاندماج		
204		ح/برمجيات المعلوماتية وما شابهها	1.500.000	
218		ح/أصول مختلفة	6.750.000	
30		ح/مخزون البضائع	1.000.000	
411		ح/الزبائن	350.000	
512		ح/بنوك الحسابات الجارية	150.000	
	401	ح/موردون سلع وخدمات		750.000
	4561	ح/مساهمات للتسديد، الشركة المدمجة يوسفي		9.000.000
		تحقيق المساهمات		

2. المعالجة المحاسبية في حالة الاندماج عن طريق الضم (دمج شركتين)

يحدث هذا النوع من الاندماج عندما تتفق شركتان أو أكثر على أن تحلا وتتحدا معا في شركة واحدة جديدة تملك جميع أصولهما السابقة وتتحمل ديونهما والتزاماتهما، وينتج عن ذلك زوال الصفة القانونية والشخصية المعنوية للشركات المندمجة، لتصبح مساهمة في الشركة الجديدة التي تكونت لغرض الاندماج، وكما هو الحال في حالة الاندماج-الاستيعاب، يجب أن تضمن الحصص الاجتماعية المصدرة عدالة التبادل.

التسجيل المحاسبي في هذه الحالة يكون وفق الخطوات التالية:

- تسجيل انحلال الشركات المندمجة ؛
- التسجيل المحاسبي لعملية التأسيس ضمن دفاتر الشركة الجديدة.

مثال تطبيقي رقم 02: تندمج شركتان مساهمتان، عرباوي وحسناوي، لتأسيس شركة جديدة تُدعى عدوان.

1. ميزانية شركة عرباوي

الأصول	المبالغ الإجمالية	الاهتلاك وخسائر القيم	ق. م. ص	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية	20 000 000,00	5 000 000,00	15 000 000,00	الأموال الخاصة	12 000 000,00
مثبتات مختلفة	20 000 000,00	5 000 000,00	15 000 000,00	رأس المال الصادر (5000 سهم x1000)	5 000 000,00
-				احتياطات	7 000 000,00
				خصوم جارية	3 000 000,00
				موردون	3 000 000,00
مجموع الأصول	20 000 000,00	5 000 000,00	15 000 000,00	مجموع الخصوم	15 000 000,00

2. ميزانية شركة حسناوي

الأصول	المبالغ الإجمالية	الاهتلاك وخسائر القيم	ق. م. ص	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية	15 000 000,00	4 500 000,00	10 500 000,00	الأموال الخاصة	8 000 000,00
مثبتات مختلفة	15 000 000,00	4 500 000,00	10 500 000,00	رأس المال الصادر (2000 سهم x 1000)	2 000 000,00
-				احتياطات	6 000 000,00
				خصوم جارية	2 500 000,00
				موردون	2 500 000,00
مجموع الأصول	15 000 000,00	4 500 000,00	10 500 000,00	مجموع الخصوم	10 500 000,00

نفترض أن المساهمات في الشركة الجديدة قد تمت على أساس القيمة المحاسبية، أي 12.000.000،00 دج لشركة عرباوي و8.000.000،00 دج لشركة حسناوي. و من أجل ضمان عدالة التبادل، يجب حساب عدد الأسهم التي ستُمنح على التوالي لمساهمي شركة عرباوي وشركة حسناوي على أساس قيمة الشركتين، ولنفترض أن القيم التقديرية للشركتين، باستخدام معايير مختلفة (صافي الأصول المحاسبي، العائد، سعر السهم في البورصة...)، قد حددت كما يلي:

- 12.500.000،00 دج لشركة عرباوي (2500 دج للسهم الواحد)،
- 7.500.000،00 دج لشركة حسناوي (3750 دج للسهم الواحد).

وعليه فإن قيمة التبادل تساوي:

12.500.000،00 دج + 7.500.000،00 دج= 20.00.000،00 دج.

يجب أن تحصل شركتا عرباوي وحسناوي على التوالي: 200/125 و200/75، أي ما يعادل 8/5 و8/3 من إجمالي الأسهم التي ستصدرها الشركة الجديدة. ويتم تحديد عدد الأسهم التي سيتم إصدارها بطريقة تسهّل

عمليات تبادل الأسهم. ويمكن للشركة الجديدة، على سبيل المثال، أن تصدر ما مجموعه 8000 سهم، أي 5000 سهم لشركة عرباوي و3000 سهم لشركة حسناوي.

ستكون نسب التبادل في هذه الحالة: 5000 سهم شركة عدوان (الشركة الجديدة) مقابل 5000 سهم لشركة عرباوي أي 01 سهم شركة عدوان يقابله 01 سهم عرباوي و3000 سهم عدوان يقابله 2000 سهم حسناوي، أي 03 أسهم شركة عدوان مقابل 02 سهمين شركة حسناوي.

إذا أصدرت الشركة الجديدة 16.000 سهم، أي 10.000 سهم شركة عرباوي و6.000 سهم شركة حسناوي، فإن نسب التبادل تصبح كالتالي :

- 10.000 سهم شركة عدوان مقابل 5.000 سهم شركة عرباوي، أي: سهمان (02) من شركة عدوان مقابل سهم واحد (01) من شركة عرباي.
- 6.000 سهم من شركة عدوان مقابل 2000 سهم من شركة حسناوي، أي: 03أسهم من شركة عدوان مقابل 01 سهم من شركة حسناوي.

وبما أن الأمر يتعلق بتأسيس شركة جديدة، فإنه من حيث المبدأ يجب أن يعادل رأسمال شركة عدوان مبلغ المساهمات، أي: 12.000.000،00 + 8.000.000،00 = 20.000.000،00 دج.

وهو ما يعادل قيمة اسمية قدرها: 20.000.000،00 ÷ 16.000 = 1.250،00 دج للسهم الواحد.

لا يوجد ما يمنع من إنشاء علاوة اندماج. يمكن، على سبيل المثال، تحديد القيمة الاسمية للسهم بـ 1.000،00 دج، مما يؤدي إلى:

- رأسمال قدره: 1.000،00 × 16.000 = 16.000.000،00 دج
- علاوة اندماج قدرها: 20.000.000،00 – 16.000.000،00 = 4.000.000،00دج.

التسجيل المحاسبي

1. التسجيل المحاسبي في دفاتر شركة عدوان (الشركة الجديدة):

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
456111		مساهمات للتسديد، شركة عرباوي	12.000.000	
456112		مساهمات للتسديد، شركة حسناوي	8.000.000	
	101	راس مال الاصدار		16.000.000
	103	نتيجة الاندماج		4.000.000
		اكتتاب راس مال الشركة الجديدة		
218xx		أصول مختلفة	15.000.000	
	401	الموردون		3.000.000

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
	456111	مساهمات للتسديد، شركة عرباوي		12.000.000
		اثبات مساهمات شركة عرباوي		
218xx		أصول مختلفة	10.500.000	
	401	الموردون		2.500.000
	456111	مساهمات للتسديد، شركة حسناوي		8.000.000
		اثبات مساهمات شركة حسناوي		

2.التسجيل المحاسبي في دفاتر شركة عرباوي (نفس التسجيل المحاسبي في دفاتر شركة حسناوي:

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4671xx		شركة عدوان	12.000.000	
401		موردو السلع والخدمات	3.000.000	
	218xx	أصول مختلفة		15.000.000
		اثبات مساهمات شركة عرباوي		
503		أسهم عدوان	12.000.000	
	4671xx	شركة عدوان		12.000.000
		اثبات مساهمات شركة عرباوي		
101		راس مال الاصدار	5.000.000	
106xx		احتياطات	7.000.000	
	4568	مساهمون-أسهم للتبادل		12.000.000
		اثبات حقوق المساهمين		
4568		مساهمون-أسهم للتبادل	12.000.000	
	503	أسهم عدوان		12.000.000
		تسوية حقوق المساهمين		

المحاضرة السابعة: المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج –حالة وجود مساهمات متبادلة

تهدف هذه المحاضرة الى التعرف على العمليات الحسابية والتسجيلات المحاسبية الخاصة بعملية الاندماج وجود مساهمات متبادلة.

هناك ثلاث حالات فيما بتعلق بالمساهمات المتبادلة؛ الشركة الدامجة لها أسهما في رأس مال الشركة المندمجة، كما يمكن للشركة المندمجة ان تملك أسهما في الشركة الدامجة وأخيرا يمكن ان تمتلك كلتا للشركتين دامجة كانت أو مدمجة مساهمات في بعضها البعض. وسوف تتطرق هذه المحاضرة الى:

- حالة وجود للشركة الدامجة مساهمة في الشركة المدمجة؛
- حالة الشركة المدمجة لديها مساهمات في الشركة الدامجة.

1. حالة الشركة الدامجة لديها مساهمات في الشركة المدمجة

مثال تطبيقي رقم 01: ميزانيتي شركتي شروق وغروب موضوع الاندماج تُعرض كما يلي:

1. ميزانية شركة شروق (المندمجة)

الأصول	ق. م. ص	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية	**15 000 000,00**	**الأموال الخاصة**	**11 500 000,00**
مثبتات مختلفة	15 000 000,00	رأس المال الصادر (5000 سهم x1000)	5 000 000,00
		احتياطات	6 500 000,00
		خصوم جارية	**3 500 000,00**
		موردون	3 500 000,00
مجموع الأصول	**15 000 000,00**	**مجموع الخصوم**	**15 000 000,00**

2. ميزانية شركة غروب (الدامجة)

الأصول	ق. م. ص	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية	**25 100 000,00**	**الأموال الخاصة**	**16 600 000,00**
مساهمات في شركة شروق (1500سهم x2000)	3 000 000,00	رأس المال الصادر (12000 سهم x1000)	12 000 000,00
مثبتات مختلفة	22 100 000,00	احتياطات	4 600 000,00
		خصوم جارية	**8 500 000,00**
		موردون	8 500 000,00
مجموع الأصول	**25 100 000,00**	**مجموع الخصوم**	**25 100 000,00**

معلومات إضافية حول الشركتين:

تتضمن الأصول المتنوعة للشركة المندمجة شروق زيادة في القيمة تُقدّر بـ 500.000,00 دج، أما الأصول المتنوعة للشركة الدامجة غروب فتبلغ 22.900.000,00 دج.

تمتلك الشركة الدامجة غروب نسبة 30٪ من رأسمال الشركة المندمجة شروق. تُنجز المساهمات (التحويلات) وفقًا لقيمها الحقيقية، ويُحسب معامل التبادل (نسبة التبادل) انطلاقًا من القيم الرياضية الجوهرية.

المطلوب: تسجيل عملية الاندماج محاسبيًا وفق طريقة الاندماج بالامتصاص مع التنازل.

الحل:

1. جدول الاندماج لشركة شروق (المدمجة):

الأصول	ق. م. ص (أ)	القيم المساهمة (ب)	نتيجة الاندماج (ب) - (أ)
مثبتات مختلفة	15 000 000,00	15 500 000,00	500 000,00
مجموع الأصول (1)	15 000 000,00	15 500 000,00	500 000,00
موردون	3 500 000,00	3 500 000,00	-
مجموع الخصوم (2)	3 500 000,00	3 500 000,00	-
المجموع (1) -(2)	**11 500 000,00**	**12 000 000,00**	**500 000,00**

2. تحديد قيم تبادل الشركتين على أساس القيمة الرياضية الحقيقية (الجوهرية):(

1.2. شركة شروق (المدمجة):

صافي الأصول: (15.500.000،00-3.500.000،00) = 12.000.000،00

قيمة التبادل: (12.000.000،00 / 5.000 سهم) = 2.400،00 دج.

2.2. شركة غروب (المدمجة):

صافي الأصول: 22.900.000،00+ (2400،00x1.500 دج) -8.500.000،00= 18.000.000،00

قيمة التبادل: (18.000.000،00 / 1.200 سهم) = 1.500،00 دج.

3. تحديد معدل التبادل (la parité d'échange):

معدل التبادل = 1.500/2.400= 8/5 ومعنى ذلك:

08 أسهم شركة شروف يقابلها 05 أسهم شركة غروب:

(1500x8 دج) = (2400x5 دج) = 12.000،00 دج

4. تحديد عدد الأسهم التي يتعين على الشركة الدامجة إصدارها:

تطبيقا لمبدأ التناسب في تبادل الأسهم، يتم منح 5 أسهم من شركة غروب مقابل 8 أسهم من شركة شروق.

وبالتالي، من أجل تبادل 5000 سهم من شركة شروق، يجب إصدار 5.000 سهم x 8/5= 8000 سهم

لصالح شركة غروب. وبعبارة أخرى، قيمة مساهمات شركة شروق (المندمجة): أصول مختلفة بعد إعادة تقييم = (15.500.000،00 دج) – الديون (3.500.000،00 دج) = 12.000.000،00 دج.

القيمة الرياضية الجوهرية للسهم الواحد في شركة عبدلي (الشركة الدامجة) هي: 1.500 دج. وعليه 12.000.000،00 ÷ 1.500،00 = 8.000 سهم لشركة غروب.

5. تقييم مساهمات الشركة المندمجة (شركة شروق):

صافي الأصول: (15.500.000،00-3.500.000،00) = 12.000.000،00

6. تحديد قيمة الإصدار لاسهم الشركة عبدلي:

8.000/12.000.000،00 سهم = 1.500،00 دج للسهم الواحد.

7. حساب الزيادة في رأسمال الشركة الدامجة وعلاوة الاندماج

يشكل جزء من المساهمات، أي 70% من 12.000.000،00 دج، أي 8.400.000،00 دج، مقابلاً لزيادة في رأس المال وعلاوة اندماج كما يلي:

1.زيادة في رأس المال:

8.000 سهم × 70%: 5.600 سهم x 1000،00 دج= 5.600.000،00 دج

2.علاوة الاندماج:

8.000 سهم × 70%: 5.600 سهم x (1.500-1.000 دج) = 2.800.000دج

أما الجزء الآخر، أي 30% من 12.000.000 دج = 3.600.000 دج، فيمثل مقابلاً لإلغاء 1.500 سهم من شركة شروق المندمجة، التي كانت مملوكة من قبل الشركة غروب المدمجة، أي بقيمة 3.000.000،00 دج التي تظهر في ميزانية غروب. وعليه فالفرق بين 3.600.000،00 دج و3.000.000،00 = 600.000،00 دج يُعد علاوة اندماج(boni de fusion) . وتمثل هذه العلاوة فائض القيمة المكتسب من أسهم الشركة المدمجة وتُضاف هذه العلاوة إلى علاوة الاندماج الأولى: 2.800.000،00 (علاوة 01)+ 600.000،00 (علاوة 02) = 3.400.000،00 دج، وتُسجل في الحساب رقم 103 "علاوة اندماج".

8. التسجيل المحاسبي

8.1. التسجيل المحاسبي في دفاتر شركة شروق (الشركة المدمجة):

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4561		مساهمات للتسديد، الشركة الدامجة غروب	12.000.000	
401		موردون سلع وخدمات	3.500.000	
	218	أصول مختلفة		15.000.000

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
	128	نتيجة الاندماج		500.000
		تحويل للممتلكات وفق بيان مشروع الاندماج		
503		أسهم شركة غروب	8.400.000	
	4561	مساهمات للتسديد، الشركة الدامجة غروب		8.400.000
		تسليم 70% من الأسهم الى باقي المساهمين		
101		راس مال الصادر	5.000.000	
106		احتياطات	6.500.000	
128		نتيجة الاندماج	500.000	
	503	اسهم شركة غروب		8.400.000
	4561	مساهمات للتسديد، الشركة الدامجة غروب		3.600.000
		يتسلّم باقي المساهمين أسهم الشركة المدمِجة.		

8.2. التسجيل المحاسبي في دفاتر شركة غروب (الشركة الدامجة):

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4561		مساهمات للتسديد، الشركة المدمجة شروق	12.000.000	
	101	راس مال الصادر		5.600.000
	103	علاوة الاندماج (علاوة1+علاوة2)		3.400.000
	261	علاوة الاندماج		3.000.000
		اثبات رفع راس المال وعلاوة الاندماج وإلغاء أسهم شروق		
218		أصول مختلفة	15.500.000	
	401	موردون سلع وخدمات		3.500.000
	4561	مساهمات للتسديد، الشركة المدمجة شروق		12.000.000
		تحقيق المساهمات		

2. حالة الشركة المدمجة لديها مساهمات في الشركة الدامجة

مثال تطبيقي رقم 02: ميزانيتي شركتي فضيل وطارق موضوع اندماج تظهرا كالاتي:

1. ميزانية شركة فضيل (المندمجة)

الأصول	ق. م. ص	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية	600 000,00	الأموال الخاصة	8 000 000,00
مساهمات في شركة طارق 500 سهم	600 000,00	رأس المال الصادر (1000 x2500)	2 500 000,00
مثبتات مختلفة	9 400 000,00	احتياطات	5 500 000,00
		خصوم جارية	2 000 000,00
		موردون	2 000 000,00
مجموع الأصول	**10 000 000,00**	**مجموع الخصوم**	**10 000 000,00**

2. ميزانية شركة طارق (الدامجة)

الأصول	ق. م. ص	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية	20 000 000,00	الأموال الخاصة	15 500 000,00
مثبتات مختلفة	20 000 000,00	رأس المال الصادر	10 000 000,00
		احتياطات	5 500 000,00
		خصوم جارية	4 500 000,00
		موردون	4 500 000,00
مجموع الأصول	**20 000 000,00**	**مجموع الخصوم**	**20 000 000,00**

معلومات إضافية حول الشركتين:

تقدر الأصول المتنوعة للشركة الدامجة طارق ب 22.000.000،00 دج، واما الأصول المتنوعة للشركة المندمجة فضيل فتقدر ب 9.875.000،00 دج. وتمتلك الشركة المندمجة فضيل نسبة 05٪ من رأسمال الشركة الدامجة طارق. تُنجز المساهمات (التحويلات) وفقًا لقيمها الحقيقية. تتفق الشركتان على قيم التبادل التالية : فضيل 4.200،00 دج؛ طارق 2.000،00 دج. وأخيرا تقرر الشركتان اعتماد أبسط نسبة تبادل ممكنة مع احتمال دفع فارق الانصبة soultes.

المطلوب: تسجيل عملية الاندماج محاسبيًا وفق طريقة الاندماج بالامتصاص مع التنازل.

الحل:

1. تحديد قيم تبادل الشركتين على أساس القيمة الرياضية الحقيقية (الجوهرية):

1.1. شركة طارق (الدامجة):

صافي الأصول: (22.000.000،00-4.500.000،00) = 17.5000.000،00

قيمة التبادل: (17.500.000،00 / 10.000 سهم) = 1.750،00 دج.

1.2. شركة فضيل (المدمجة):

صافي الأصول: 9.875.000،00+ (1.750،00x5.00 دج) – 2000.000،00 = 8.750.000،00

2. تحديد معدل التبادل (la parité d'échange):

معدل التبادل = 200/420= 21/10 ومعنى ذلك:

21 سهم شركة طارق مقابل 10 أسهم شركة فضيل:

02 سهمين شركة طارق مقابل 01 سهم شركة فضيل + فارق تكميلي 200 دج.

(2000x2 دج) = (4200x1 دج) + 200 دج = 4.200،00 دج

3. تحديد عدد الأسهم التي يتعين على الشركة الدامجة إصدارها:

تطبيقا لمبدأ التناسب في تبادل الأسهم، يتم منح 02 أسهم من شركة طارق مقابل 01 سهم من شركة فضيل و مبلغ تكميلي يقدر ب200 دج. وبالتالي، من أجل تبادل 2.500 سهم من شركة فضيل، يجب إصدار 2.500 سهم x 2= 5.000 سهم لصالح شركة طارق. وبعبارة أخرى، قيمة مساهمات شركة فضيل (المندمجة): أصول مختلفة بعد إعادة تقييم قدر ب8.750.000،00 دج.

القيمة الرياضية الجوهرية للسهم الواحد في شركة عبدلي (الشركة الدامجة) هي: 1.750 دج. وعليه 8.750.000،00 ÷ 1.750 = 5.000 سهم لشركة طارق.

وبما ان المبلغ التكميلي قدر ب200،00 دج للسهم الواحد لشركة فضيل، وعليه يكون هذا المبلغ التكميلي هو 2.500 سهم x 200 دج = 500.000،00 دج

4. مصير أسهم الشركة الدامجة ضمن مساهمات الشركة المدمجة:

بما أن مساهمات الشركة المندمجة تشمل على 500 سهم من أسهم الشركة الدامجة، فإن هذه الأخيرة تصبح مالكة لأسهمها الخاصة. ونظرًا لكونها شركة مساهمة، فإن مثل هذا الوضع لا يخالف القانون، بشرط ألا تتجاوز ملكيتها، بالنظر إلى الأسهم الخاصة التي تملكها مسبقًا، نسبة 10% من رأسمالها.

إذا كانت الشركة الدامجة لا تستطيع الاحتفاظ بأسهمها الخاصة أو إذا لم يكن لديها سبب خاص للاحتفاظ بها، فإنها تقوم بإلغائها عن طريق تخفيض رأسمالها. ولتفادي إلغاء هذه الأسهم، كان من الممكن أن تنظر الشركة المندمجة في توزيعها على مساهميها، وألا تنقل إلى الشركة الدامجة سوى ما تبقى من ممتلكاتها. لكن في الواقع، لا يُطبَّق هذا

الحل، لأن العملية التي تُعتَبر كأنها تقاسم جزئي للأصول تؤدي إلى فرض الضريبة، في حين أن إلغاء الشركة الدامجة لأسهمها الخاصة التي تم نقلها من قبل الشركة المندمجة يُعفى من الضريبة.

5. حساب الزيادة في رأسمال الشركة الدامجة وعلاوة الاندماج

1.زيادة في رأس المال:

تبلغ صافي المساهمات 8.750.000،00 دج، منها 500.000،00 دج تم تعويضها بفرق نقدي (soulte). وبالتالي، فإن التقديمات التي تم تعويضها بواسطة 5.000 سهم تبلغ 8.250.000،00 دج، مما يمثل قيمة إصدار للسهم تساوي 8.250.000،00 دج ÷ 5.000 سهم = 1.650،00 دج .

القيمة الاسمية للسهم هو 1.000،00 دج، وعليه فان رفع رأس المال يكون 5.000 سهم x 1000،00 = 5.000.000،00 دج.

2.علاوة الاندماج:

5.000 سهم x (1.650-1.000 دج) = 3.250.000،00 دج

او 8.250.000،00 دج – 5.000.000،00 دج = 3.250.000،00 دج.

ولإلغاء اسهم الشركة الدامجة طارق فلابد اذن من تخفيض رأس مالها ب5.000 سهم.

6. التسجيل المحاسبي

6.1. التسجيل المحاسبي في دفاتر شركة شروق (الشركة المدمجة):

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4561		مساهمات للتسديد، الشركة الدامجة طارق	8.750.000	
401		موردون سلع وخدمات	2.000.000	
	218	أصول مختلفة		9.400.000
	271	اسهم شركة طارق		600.000
	128	نتيجة الاندماج		750.000
		تحويل للممتلكات وفق بيان مشروع الاندماج		
503		اسهم شركة طارق (5.000 سهم x 165	8.250.000	
512		حساب البنك (المبلغ التكميلي)	500.000	
	4561	مساهمات للتسديد، الشركة الدامجة غروب		8.400.000
		تسليم 70% من الأسهم الى باقي المساهمين		
101		راس مال الصادر	5.000.000	
106		احتياطات	6.500.000	
128		نتيجة الاندماج	500.000	

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
	503	أسهم شركة غروب		8.400.000
	4561			3.600.000
		يتسلّم باقي المساهمين أسهم الشركة المدمِجة.		

8.2. التسجيل المحاسبي في دفاتر شركة طارق (الشركة الدامجة):

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
4561		مساهمات للتسديد، الشركة المدمجة شروق	8.750.000	
	101	راس مال الصادر		5.000.000
	467	المبلغ التكميلي		500.000
	103	علاوة الاندماج		3.250.000
		اثبات رفع راس المال وعلاوة الاندماج وإلغاء أسهم شروق		
218		أصول مختلفة	9.8750.000	
502		اسهم الخاصة بشركة طارق (175x5.000)	875.000	
	401	موردون سلع وخدمات		2.000.000
	4561	مساهمات للتسديد، الشركة المدمجة شروق		8.750.000
		تحقيق المساهمات		
467		المبلغ التكميلي	500.000	
	512	حساب البنك		500.000
		تسديد المبلغ التكميلي		

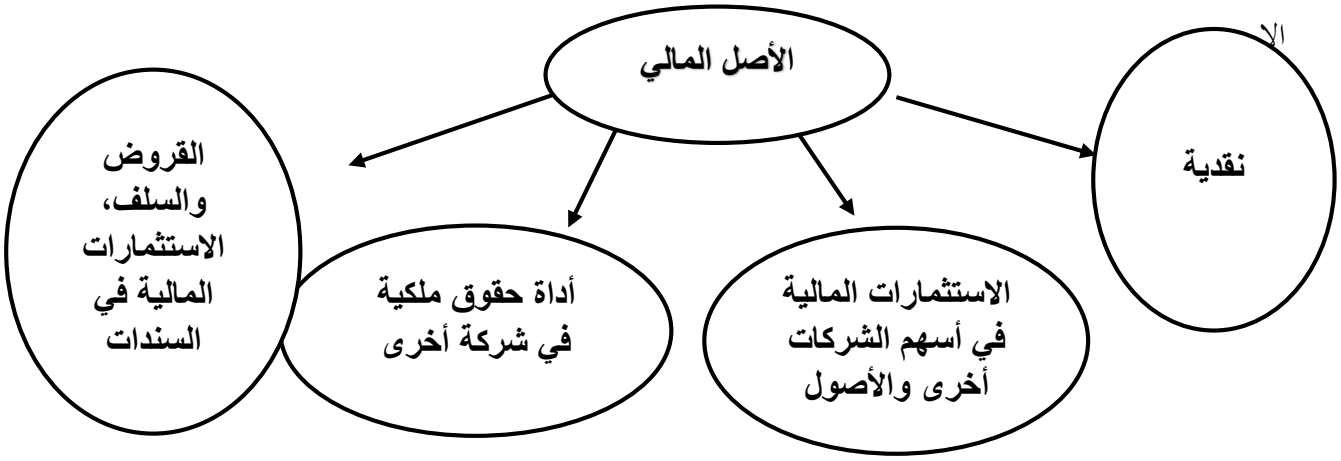
المحاضرة الثامنة: مدخل لمحاسبة الأدوات المالية وأسس التصنيف

تهدف هذه المحاضرة الى التعرف على الادوات المالية والمفاهيم، الأصول المالية والالتزامات المالية.

1. عموميات حول الأدوات المالية

تتعامل محاسبة المالية مع كيفية تسجيل وتقييم الأدوات المالية ومثل ذلك الأسهم والسندات والمشتقات المالية. وُيعد تصنيف الأدوات المالية جزًءا مهما في فهم المحاسبة المالية، حيث يتم تصنيف الأدوات المالية بناً ء على مجموعة من العوامل مثل نوع الأداة، الغرض من الاستثمار، والمخاطر المرتبطة بها. وتشمل الأدوات المالية مجموعًة واسعًة من الاصول والالتزامات المالية، بما في ذلك الأسهم والسندات والعقود الآجلة والخيارات، والصناديق المشتركة... حيث تؤدي هذه الأدوات المالية دورا جوهريا في الأسوق المالية حيث تساهم في نوفر السيولة وإيجاد الوسائل الممكنة للمستثمرين لتحقيق العائد على الاستثمار. والأداة المالية هي كل عقد يمكنه ان يؤدي الى أصل مالي للكيان والى خصم مالي أو الى أداة لحقوق الملكية الخاصة لكيان آخر. وقد عرفه المشرع الجزائري كما يلي: "الأداة المالية هو كل عقد تترتب عليه في آن واحد أصول مالية لكيان ما وخصوم مالية أو أداة رؤوس أموال خاصة لكيان آخر"[1]. الأصل المالي هو كل أصل يكون من الخزينة، أداة لحقوق الملكية الخاصة لكيان آخر. **والأصل المالي هو حق تعاقدي** يتم من خلاله استلام أموالا أو أصلا ماليا من طرف كيان آخر أو تبادل أصول وخصوم مالية مع كيان آخر في ظروف جد ملائمة للكيان، أو هي عقد يمكن ان يدفع بأداة رؤوس أموال خاصة للكيان نفسه (أداة مالية غير مشتقة او مشتقة). ومن بين الأصول المالية المتداولة العناصر النقدية، سندات المساهمة، الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة...ويمكن تمثيل الأصل المالي على الشكل التالي:

الشكل رقم 05: عناصر الأصل المالي



من اعداد الباحث

[1] كما جاء في قائمة التعاريف في ملحق قرار 26يوليو2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها.

- نقدية: أموال نقدية يمكن استخدامها في المعاملات المالية؛
- أداة حق ملكية في شركة أخرى: حقوق ملكية في الأموال والأصول التي تنتج من نشاط منشأة أخرى؛

وأما الخصم المالي فهو خصم يكون فيه عقد الزامي يسلم من خلاله لكيان آخر أموال خزينة أو أصل مالي آخر أو تبادل أصول وخصول مع كيان آخر في ظروف غير ملائمة للكيان او هو (الخصم المالي) عقد يدفع من خلاله أداة رؤوس أموال خاصة للكيان نفسه (أداة مالية غير مشتقة او مشتقة).

إن إمكانية ممارسة حق تعاقدي أو وجوب حق الالتزام يمكن ان يكون حازما أو تابع لوقوع حدث في المستقبل. فكفالة مالية مثلا هي خصم مالي للكافل لان هناك التزام تعاقدي للتسديد للمقرض في حالة افلاس المدين، واصل مالي للمقرض بما ان له الحق في استلام النقود من طرف الضامن في حالة افلاس المقترض. وتشكل الحقوق والالتزامات المشروطة من هذا النوع اصولا او خصوما مالية حتى ولو لم تستوفي الشروط اللازمة لتقيد في الميزانية وبذلك فإنها تمثل أصول وخصوم احتمالية غير قابلة للتسجيل المحاسبي ولكن يجب ان تكون موضوع إفصاح في الملحق[1] . وأداة حقوق الملكية الخاصة هي كل عقد يظهر الفائدة المتبقية في أصول الكيان بعد تخفيض كل الخصوم. ويطرح المعيار المحاسبي الدولي IAS 32 المبدأ الذي يقول اننا امام أداة رؤوس أموال خاصة في حالة توفر الشرطان الاساسيان وهما:

- لا تحمل الأداة المالية أي التزام تعاقدي لتسديد مالي أو تسديد أصول مالية لفائدة كيان آخر أو تبادل أصول مالية أو خصوم مالية في ظروف غير ملائمة للمقرض.
- إذا كانت الأداة تتعلق بأدوات حقوق الملكية الخاصة للمصدر فإما انه لا يترتب عليه أي التزام تعاقدي لهذا الأخير لتسليم كمية متغيرة من ادواته الخاصة من حقوق الملكية الخاصة وأما انه أداة مشتقة لا يمكن ترصيدها الا من خلال تبادل مبلغ ثابت من النقود أو من أصول مالية أخرى مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة للمصدر.

تأسيسا لما سبق، فان بعض الأسهم المفضلة التي تلزم المقرض بشراء يجب ان تعتبر كخصوم مالية على الرغم من أن خصائصها الأخرى تميل إلى شرائها مرة أخرى من أدوات حقوق الملكية الخاصة ومثل ذلك المكافأة المأخوذة من الربح وحق التصويت. ومع ذلك، فإن كفالات شراء الأسهم الصادرة منفردة أو مجتمعة بالاشتراك مع أوراق مالية أخرى (سندات مع ضمانات الأسهم) تشكل أدوات حقوق الملكية الخاصة وليس خصوم مالية. في الواقع فان تبادلهم مقابل أسهم لا يمكن اعتباره تم تنفيذه في ظل الظروف غير ملائمة بما ان هذا التبادل توصل الى رفع رؤوس الأموال الخاصة ولايمكن ان يؤدي الى تسجيل خسارة للشركة المصدرة. وحسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 32:

- تعتبر أداة مالية في حد ذاتها كل حق او التزام تعاقدي لاستقبال او تسليم او تبادل أدوات مالية؛

[1] المعيار المحاسبي الدولي IAS 37

- يمكن ان تفي سلسلة الحقوق أو الالتزامات ذات الطبيعة التعاقدية بتعريف الأداة المالية إذا كانت تؤدي في نهاية المطاف استلام او تسليم مبلغ من المال او اقتناء او اصدار أداة الملكية الخاصة. ولنضرب أمثلة على ذلك:

الحالة الأولى: الكيان (ب) يصدر أسهم جديدة، الشركة (أ) تكتتب في رفع رأسمال (ب) بشراء أسهم من عند هذا الكيان. تظهر ميزانية الشركة (أ) سهم (ب) في الأصل المالي، وتلك هي أداة في حقوق الملكية الخاصة للكيان (ب)، لذلك فهو أصل مالي. وعليه يرتفع رأس المال في ميزانية الكيان (ب). ويشكل اصدار أسهم جديدة عقد يظهر بموجبه مصلحة متبقية للمساهمين/ الشركاء في أصول الكيان (ب) بعد تخفيض كل الخصوم لذلك فهو أداة حقوق ملكية خاصة. ورفع رأس المال هو عقد ينتج عنه أصل مالي لكيان وأداة لحقوق ملكية خاصة لكيان آخر فهو بذلك أداة مالية.

الحالة الثانية: باعت الشركة (أ) بضائع على الحساب لشركة (ب). ويظهر في أصول ميزانية الشركة (أ) الذمة على (ب) ويعتبر هذا حق تعاقدي لاستلام أموال من الشركة (ب) وهو بذلك أصل مالي. واما في ميزانية الشركة (ب) يظهر الدين المستحق اتجاه الشركة (أ) في جانب الخصوم. وعلى ذلك فهو يعتبر التزام تعاقدي لتسليم النقود للشركة (أ). ويشكل هذا الدين خصم مالي بما أن البيع على الحساب يؤدي الى نشوء أصل مالي وخصم مالي.

الحالة الثالثة تتعلق بحالات عن الأصول والخصوم المالية: استثمارات مالية، سندات الدين وسندات المساهمة غير مدمجة واصول أخرى...قروض وذمم الصادرة عن المؤسسة وذمم الزبائن والخزينة والديون والسلفات والأدوات المشتقة والمشتقات المدمجة ومثل ذلك الاعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة SWAPS والاعتمادات المتبادلة للعملة الصعبة والخيارات المتعلقة بالشراء والبيع...

وهنا يثور السؤال التالي: هل المال في حد ذاته يشكل أداة مالية؟ فالنقود (الخزينة) وهي أصل مالي لأنها تمثل وسيلة للتبادل بامتياز وبالتالي فإنها تشكل المعيار الذي على أساسه تقاس وتسجل جميع المعاملات في الكشوف المالية. ويعتبر الإيداع النقدي في مصرف أو في مؤسسة مالية مماثلة أصلًا ماليًا لأنه يمثل حقا تعاقديا للمودع ليحصل من المؤسسة مالا او سحب صك او أداة مماثلة مقابل رصيد مالي لصالح دائن لسداد خصم مالي.

وماذا عن سندات المساهمة؟ يعرف القانون التجاري هذه السندات على أنها " سندات دين تتكون أجرتها من جزء ثابت يتضمنه العقد وجزء متغير يحسب استنادا إلى عناصر تتعلق بنشاط الشركة أو نتائجها وتقوم على القيمة الاسمية للسند"[1] و" لا تكون سندات المساهمة قابلة للتسديد الا في حالة تصفية الشركة أو بمبادرة منها، بعد انتهاء

[1] المادة 715 مكرر.

أجل لا يمكن أن يقل عن خمس سنوات حسب شروط المنصوص عليها في حق الإصدار"[1]. ونخلص النقود او سندات المساهمة هي أصول مالية بالنسبة للدائن وخصوم مالية بالنسبة للكيان الذي أصدرها لأن المقصود في نهاية المطاف، هو أن يتم تسديدها على شكل نقدي تلبية لشروط الأداة مالية. وتحتوي مكافأة سندات المساهمة على شق ثابت (الفائدة) وشق متغير (في شكل أرباح أو عوائد).

ومهما يكن من أمر، يجب تصنيف الأداة المالية في إحدى الفئات المذكورة أعلاه (أصل او خصم مالي). ويؤدي هذا التصنيف الأولى الى نتائج مهمة في تقييم وتسجيل الأداة عند دخولها في ميزانية الكيان وبعد عند تاريخ الاقفال. وجدير بالذكر انه لا تدخل ضمن الأدوات المالية بمفهوم المعيار المحاسبي الدولي 32 و39 وبالتالي لا تخضع لهذه المعايير ما يلي:

- سندات المساهمة المجمعة عن طريق الاندماج الشامل، الاندماج الجزئي او حسب طريقة المعادلة: فقط سندات المساهمة غير المدمجة تعتبر أدوات مالية. ورغم ذلك فان سندات المساهمة للفروع، الكيانات المساهمة والمشتركة المدمجة يمكن ادراجها في المعيار المحاسبي الدولي 39؛
- الأصول والخصول الناتجة عن الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛
- الحقوق والالتزامات الناتجة عن عقود الايجار (المعيار المحاسبي الدولي 19؛
- الالتزامات في مجال التامين (المعيار الدولي للإفصاح المالي IFRS 4؛
- الأصول والخصوم غير التعاقدية ومثل ذلك الضرائب؛
- الالتزامات التي تم إجراؤها في مجال المؤسسات المجمعة (المعيار الدولي للإفصاح المالي IFRS3)؛
- الأعباء المدفوعة مسبقا والمنتوجات المثبة مسبقا؛
- العقود الآجلة التي تنص على الدفع الناتج عن المتغيرات المادية او مناخية على سبيل المثال؛
- بعض عقود الضمان المالي، بما في ذلك رسائل الاعتماد، التي تنص على مدفوعات محددة في الربح للكيان المضمون للتعويض عن الخسائر المتكبدة نتيجة عدم قدرة مدين معين على الوفاء بالمستحق؛
- الأصول المادية مثل المخزون، المثبتات المادية والمعنوية وحتى العقود المتعلقة باقتناء السلع يمكن في ان تشكل أدوات مالية أساسية.

[1] المادة 715 مكرر 73.

2. الفئات الرئيسية للأدوات المالية

تنقسم الأدوات المالية في نهاية الامر الى فئتين كبيرتين وهما:

- **الأدوات المالية الأولية** وهي الأدوات المالية الأصلية التي لا تعتمد قيمتها على أصل آخر، وتتمثل في كل الأصول المالية، والالتزامات المالية، وأدوات حقوق الملكية، ومثل ذلك الذمم، الديون، أدوات الملكية الخاصة التي تصدرها الكيانات الأخرى. وتنقسم هذه الأدوات بدورها الى أصول وخصوم مالية.
- **الأدوات المالية الثانوية** او **المشتقة** و عقود فرعية تبنى أو تشتق من عقود أساسية لأدوات استثمارية، فهي عقودُ تشتق قيمتها من قيمة الأصول المعنية (موضوع العقد) ، ومثل ذلك عقد الآجال، الخيارات، الشراء والبيع بالآجال اللتين تشكلان " أدوات مالية ثانوية" : وهي كلها أصول وخصوم حسب ما إذا كانت مواتية أو غير مواتية للكيان.

3. تصنيف الادوات المالية

يعتمد التصنيف حسب الكيان على:

1. طبيعة الأداة المالية:

– هو أصل مالي يحتوي على تاريخ استحقاق ومثل ذلك الذمة. وقد لا يحتوي على تاريخ استحقاق ومثل ذلك حصة في رأس مال كيان آخر .

– او خصم مالي

– او أداة هجينة تشتمل على مكون التزامي ومكون حقوق ملكية

2. نية الكيان:

– الاحتفاظ بالأداة المالية لتاريخ الاستحقاق (في هذه الحالة تعتمد نية الكيان على قدرته على التمسك بالأداة المالية لغاية الاجل).

– او تحقيق قيمة زائدة قصيرة الاجل بما في ذلك الخصم.

– او اعتبار الأداة المالية متاحة للبيع من دون قصد تجاري على المدى القصير.

– اعتبار الأداة المالية كأداة مراقبة في المستقبل.

ونخلص من ان تصنيف الأدوات المالية:

- يحدد صنف التقييم والتسجيل المحاسبي الاولي للأداة المالية؛
- يحدد صنف التقييم والتسجيل المحاسبي البعدي؛
- يبلغ قراء الكشوف المالية على الاستراتيجية المتبعة من طرف الكيان والمخاطر المحدقة به.

ويصنف النظام المحاسبي المالي الأصول المالية والالتزامات المالية كالتالي:

الجدول رقم 01: مختلف أنواع الأصول والالتزامات الماليتين

الأصل المالي	نوع الأصل المالي	نية الشركة	رقم الحساب
الأصول المالية			
التثبيتات المالية	سندات المساهمة Titres de Participation	الاسهم أو الحصص الاجتماعيةُ التي يعتقد أن امتلاكها على المدى الطويل مفيد لنشاط المنشأة، وبشكل خاص لأنه يتيح ممارسة تأثير على الشركة الُمصدرة للأسهم أو السيطرة عليها، وتعتبر سندات مساهمة الاسهم التي تمثل 10%على الاقل من رأس مال شركة ما.	261
		سندات مساهمة أخر وهي أسهم المشاركة في شركات تحت السيطرة المشتركة.	262
		سندات مساهمة مقيمة بطريقة المعادلة (طريقة حقوق الملكية)، يتم تخصيص هذا الحساب لقيمة أسهم الشركة الام التي يتم تقييمها أثناء أعمال التوحيد، في حالة امتلاك الشركة التم أقل من 20 ٪ من حقوق التصويت الشركة التابعة (حالة توحيد بطريقة حقوق الملكية).	265
	الحسابات الدائنة الملحقة بالمساهمات	تمثل ديوًنا مستحقة للشركة التي تمتلك فيها حصص مشاركة (على سبيل المثال: أرباح أسهم مستحقة القبض، مدفوعات تمثل مساهمات غير رأسمالية (طلب أموال)، فوائد مستحقة).	266 267 267
	سندات حق الدين الدائن	أوراق مالية تمثل حقوق مطالبات (سندات، أذونات)، مثل حصص صناديق الاستثمار المشتركة التي تعزم الشركة الاحتفاظ بها بشكل دائم.	271
	السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة	الاوراق المالية الداخلة نشاط الحافظة، ونشاط الحافظة هو استثمار كل أصول الشركة أو جزء منها في محفظة من الاوراق المالية للحصول، على المدى القصير أو الطويل، على عائد، وذلك دون التدخل في إدارة الشركات التي تحتفظ بأوراقها المالية.	272
	القروض والحسابات الدائنة المترتبة عن عقد إيجار–التمويل	القروض التي تمنحها الشركة للغير بموجب أحكام تعاقدية تلتزم هذه الأطراف بسدادها، كما يسجل هذا الحساب على وجه الخصوص الحسابات الدائنة الموافقة للإيجارات المطلوب استلامها في اطار عقد في ايجار تمويلي والتي تعتبر بمثابة قروض.	274
	الودائع والكفالات المدفوعة	هي مبالغ مدفوعة لأطراف ثلاثة كضمان (ودائع) أو كفالة، بحيث تكون هذه المبالغ غير متاحة حتى تحقق شرط معلق (مثل: إعادة العقار المستأجر)	275

	حسابات دائنة أخرى مثبتة	هي الحسابات الدائنة المثبتة التي لا يمكن تصنيفها في الفئات السابقة الذكر.	276
أوراق مالية للمتاجرة	القيم المنقولة للتوظيف	هي الأصول المالية التي تكتسبها الشركة قصد تحقيق ربح في رأس المال على المدى القصير، والعكس لهذه الاوراق المالية هو السندات التي تكتسبها الشركة مع نية الحفاظ عليها باستمرار.	507 502 503 506508
الالتزامات المالية			
	الالتزامات المالية غير المتداولة	وهي الديون غير المرتبطة بالدورة التشغيلية والتي تزيد عن 12شهرا	163 164
	الالتزامات المالية المتداولة	وهي الديون المرتبطة بالدورة التشغيلية العادية والتي تتم تسويتها خلال 12شهًرا	تفرعات الحساب 40

من اعداد الباحث اعتمادا على مدونة النظام المحاسبي المالي

المحاضرة التاسعة: المعالجة المحاسبية للأصول المالية

الهدف من هذه المحاضرة هو ان يصبح الطالب قادرا على القيام بالتسجيلات المحاسبية الخاصة بالأصول المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

1. عموميات حول تقييم الأصول المالية

يجب على المنشأة عند التسجيل المحاسبي الاولي لأصل مالي وفق النظام المحاسبي المالي، قياس الأداة المالية المحتفظ بها في نهاية المعاملات بقيمتها العادلة زائداً تكاليف المعاملة المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو إصدار الأصل المالي، بما في ذلك الأداة المالية بالقيمة العادلة وذلك من خلال الربح أو الخسارة (حساب النتائج).

1. التقييم الاولي للأصول المالية:

تقاس الأصول المالية عند الشراء بـ:

تكلفة الشراء + النفقات المرتبطة مباشرة بعملية الشراء + الرسوم غير القابلة للاسترجاع

2. التقييم اللاحق للأصول المالية:

عند القياس اللاحق في نهاية السنة المالية:

- تقاس **الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة** بالقيمة العادلة، والفرق يحمل لنتيجة الدورة (حساب 765 في حالة زيادة القيمة، وفي حساب 665 في حالة انخفاض القيمة).
- تقاس **الأصول المالية المحتفظ بها حتى موعد الاستحقاق** بالتكلفة المهتلكة مطروحا منها أي مخصص لقاء تدني قيمتها.
- تقاس **الأصول المالية المتاحة للبيع** بالقيمة العادلة مطروحا منها أي مخصص لقاء التدني في قيمتها، كما يسجل الفارق الناتج عن إعادة التقييم في حساب 104. ويمكن تلخيص الأصول المالية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: الأصول المالية

نوع الأصل المالي	التقييم الاولي	التقييم اللاحق	الأثر
سندات المساهمة	القيمة العادلة +تكاليف الشراء	التكلفة المهتلكة	نتيجة الدورة
الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة	القيمة العادلة +تكاليف المعاملة	القيمة العادلة	رؤوس أموال خـاصـة
أسهم للمتاجرة	القيمة العادلة +تكاليف المعاملة	القيمة العادلة	نتيجة الدورة
قروض وسلفات	القيمة العادلة +تكاليف الشراء	التكلفة المهتلكة	نتيجة الدورة
الأصول المالية المحتفظ بها حتى موعد الاستحقاق	القيمة العادلة +تكاليف الشراء	التكلفة المهتلكة	نتيجة الدورة

من اعداد الباحث

التكلفة المهتلكة، حسب النظام المحاسبي المالي، هي المبلغ الذي تم على أساسه تقييم الأصول أو الخصوم المالية عند إدراجها الاولي في الدفاتر المحاسبية مع:

- انتقاص تسديدات المبلغ الرئيسي؛
- زيادة أو انتقاص الاهتلاك المجمع لكل فارق بين هذا المبلغ ومبلغ الاستحقاق؛
- انتقاص محتمل لكل تخفيض بسبب نقص القيمة (فقد القيمة) أو عدم قابلية الاسترداد.

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 39 (الملغى والمستبدل بالمعيار المالي الدولي IFRS 9) ووفق النظام المحاسبي المالي فإن التكلفة المهتلكة لأصل مالي هي المبلغ الذي يتم به تقييم الأصل المالي عند الاعتراف المبدئي، مخصوما منه مدفوعات أصل المبلغ، مضافا إليه أو مخصوما منه الإطفاء المتراكم المحتسب بطريقة معدل الفائدة الفعلي، واي فرق بين ذلك المبلغ المبدئي والمبلغ عند الاستحقاق، ومخصوما منه أي تخفيض للانخفاض في القيمة أو عدم القابلية للتحصيل.

معدل الفائدة الفعلي او(معدل الفائدة الضمني) هو المعدل الذي يخصم بالضبط مدفوعات أو مقبوضات التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة على مدار العمر المتوقع للأداة المالية أو، عند الاقتضاء، ف رتة أقصر للوصول إلى صافي القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المالي ، كما يعرف معدل الفائدة الفعلي على أنه "المعدل الذي يخصم بالضبط مدفوعات أو مقبوضات التدفقات النقدية ة المستقبلية على مدار العمر المتوقع للأداة المالية أو، عند الاقتضاء، على ف رتة أقصر بحيث يتم الحصول على صافي القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المالي.

2. المعالجة المحاسبية لسندات المساهمة

مثال تطبيقي رقم 01: بتاريخ 11/22/ن قامت شركة "الضحى" بحيازة 500 سهم من بورصة الجزائر بنية ممارسة رقابة على الشركة المصدرة للأسهم. وكانت خصائص هذه الأسهم كما يلي:

- القيمة الاسمية: 100.000،00 دج.
- سعر الإصدار: 104.000،00 دج.
- مصاريف مختلفة تنسب الى اقتناء الاسهم: 100.000،00 دج.
- القيمة السوقية للسهم في بورصة الجزائر في نهاية السنة ن+1 : 95.000،00 دج

المطلوب: احسب وسجل في يومية شركة "الضحى" التقييم الاولي واللاحق للأسهم.

الحل: كلفة الشراء: سعر الشراء الإجمالي للاسهم + المصاريف المخلفة

كلفة الشراء: 52.000.000،00 دج + 100.000،00دج = 52.100.000،00 دج.

كلفة الشراء للسهم الواحد:500 /52.100.000،00 دج = 104.000،00 دج

500x 104.200،00 سهم = 52.100.000،00 دج.

1. التقييم الاولي للأسهم

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
261		سندات الفروع المنتسبة	52.100.000	
	512	بنوك الحسابات الجارية		52.100.000
		اثبات شراء الأسهم في شركة "الضحى"		

2. التقييم اللاحق للأسهم

كلفة الشراء للسهم الواحد: 104.000،00 دج

القيمة السوقية: 95.000،00 دج

خسارة القيمة: 104.000،00 دج – 95000،00 دج = 9.200،00 دج للسهم

الخسارة لمجموع الأسهم: 9.200،00 دج x 500 = 4.600.000،00 دج.

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
686		المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية	4.600.000	
	296	خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		4.600.000
		اثبات خسارة القيم المتعلقة بالأسهم		

3. المعالجة المحاسبية للأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة

مثال تطبيقي رقم 02: اقتنت شركة" اليمين" بتاريخ 01/02/ ن: 250 سند يتم سدادها في نهاية ن+14 وقدرت قيمتها الإجمالية بـ 50.000.000،00 دج وصنفتها الشركة كأصول مالية متاحة للبيع. وفي نهاية سنة ن وعلى إثر الزيادة التي عرفتها أسعار الفائدة في السوق قدرت قيمتها العادلة ب 45.000.000،00 دج وهي القيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية. وفي نهاية ن+4 تدهورت الوضعية المالية للشركة بشكل ملحوظ مما أدى إلى تقدير الخسارة بقيمة 7.500.000،00 دج

المطلوب:

1. سجل القيود الأولية في شركة "اليمين" في 01/02/ن
2. سجل القيود المحاسبية في 12/31/ن و12/31/ن+4.

الحل:

1. القيد الاولي بتاريخ 01/02/ن

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
273		ح/السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	50.000.000	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		50.000.000
		اثبات اقتناء سندات شركة "اليمين"		
104		ح/فارق التقييم	5.000.000	
	273	ح/السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة		5.000.000
		إثبات خسارة القيمة 5.000.000 = 45.000.000-50.000.000		

2. التسجيل المحاسبي بتاريخ 12/31/ن

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
104		ح/فارق التقييم	5.000.000	
	273	ح/السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة		5.000.000
		إثبات خسارة القيمة 5.000.000 = 45.000.000-50.000.000		
686		ح/المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -العناصر المالية	7.500.000	
	297	ح/خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		7.500.000
		إثبات خسارة القيمة في حسابات "اليمين"		

حسب إجراءات الفقرة 122-5 من النظام المحاسبي المالي الفقرة الثالثة ..." إذا تجلى مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل (وفي هذه الحالة، فإن الخسارة الصافية المتجمعة المدرجة في الحسابات مباشرة كرؤوس أموال خاصة يجب إخراجها من رؤوس الأموال الخاصة وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة المالية باعتبارها خسارة في القيمة). وعليه يمكن تسجيل القيدين التاليين:

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
273		ح/السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	5.000.000	
	104	ح/فارق التقييم		5.000.000
		إثبات الغاء فارق التقييم السالب 5.000.000 = 45.000.000-50.000.000		
686		ح/المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -العناصر المالية	5.000.000	

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
	297	ح/خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		5.000.000
		إعادة ترتيب فارق التقييم السالب ضمن الاعباء		

4. المعالجة المحاسبية للأصول المالية المحتفظ بها حتى موعد الاستحقاق

مثال تطبيقي رقم 03: اقتنت شركة" طيبة" بتاريخ 2020/01/02 سندات عمرها المتبقي 5 سنوات، بسعر 1.800.000،00 دج، وتقدر تكاليف الصفقة بقيمة 48.000،00 دج. القيمة الإسمية للسندات تساوي 2.000.000،00 دج ومعدل فائدة سنوي 8 %. وبإمكان المستثمر أن يختار وفق العقد التسديد المسبق للورقة دون تحمل الغرامات. وتعتزم المؤسسة الاحتفاظ بالسندات حتى موعد الاستحقاق.

المطلوب:

1-حساب القيمة المحاسبية لهذه السندات في اختتام كل سنة حتى تاريخ الاستحقاق .

2-تسجيل العمليات المحاسبية في 2020/01/02 وفي 2020/12/31 وقيد تحصيل السندات في 12/31/ن+4.

الحل:

القيمة المحاسبية للأصل: 1.800.000،00 دج +48.000،00 = 1.848.000،00 دج

التدفقات المالية للأصل: 2.000.000،00 دج 8% = 160.000،00 دج

معدل الفائدة الضمني يحسب كما يلي:

$$1.848.000،00 = 160.00000x\frac{1-(1+i)^{-5}}{i} + 2.000.00000،(1+i)^{-5}$$

معدل الفائدة الضمني: 10%

جدول الاهتلاك المالي للنهاية كل سنة:

الفترة	التكلفة المهتلكة بداية المدة (1)	التدفقات المالية (2) I=08%	الفائدة الفعلية i=10% %10x (1) = (3)	الإهتلاك المالي (2)– (3) = (4)	التكلفة المهتلكة في نهاية الفترة (4) +(1) = (5)
2020	1.848.000	160.000	185.000	25.000	1.873.000
2021	1.873.000	160.000	187.000	27.000	1.900.000
2022	1.900.000	160.000	190.000	30.000	1.930.000
2023	1.930.000	160.000	193.000	33.000	1.963.000
2024	1.963.000	2.000.000+160.000	196.000	36.000	2.000.000

1. القيد المحاسبي في 2020/01/02

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
271		السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	1.848.000	
	512	بنوك الحسابات الجارية		1.848.000
		اثبات اقتناء سندات شركة "طيبة"		

2. القيد المحاسبي في 2020/12/31

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		بنوك الحسابات الجارية	1.848.000	
271		السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	25.000	
	762	عائدات الأصول المالية		1.848.000
		اثبات عائدات الأصول المالية		

3. القيد المحاسبي في 2024/12/31

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		بنوك الحسابات الجارية	2.000.000	
	271	عائدات الأصول المالية		2.000.000
		اثبات استرجاع المبلغ الاولي		

5. المعالجة المحاسبية للقروض والسلفات

مثال تطبيقي رقم 04: منحت شركة "رحالي" لأحد عمالها بتاريخ 2020/01/02 قرضا بمبلغ 1.000.000،00 دج بدون فائدة، على أن يتم سداده بالكامل في نهاية السنة الخامسة. نفس القرض إذا تم الحصول عليه من البنك فيُسدَّد بنسبة فائدة قدرها 6%.

المطوب: قم بالتسجيل المحاسبي للقرض.

الحل :

1. القرض الذي منحته شركة رحالي لعاملها يُعد أداة مالية تندرج ضمن فئة "القروض والسلفات" حيث يجب إثباته في البداية بالقيمة العادلة للمقابل الممنوح، أما إثباته اللاحق فيجب أن يتم بالتكلفة المهتلكة.

1.000.000،00 x (1+0.06)-5 = 747.000،00 دج

القيمة العادلة للقرض هي 747.000،00 دج وأما الفرق والذي يقدر ب (1000.000،00 دج – 747.000،00 دج) = 253.000،00 دج فهو يُعتبر ميزة ممنوحة للموظف.

سعر الفائدة الضمني هو سعر الفائدة في السوق الذي يجعل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (1.000.000،00 دج بعد 5 سنوات مساوية للقيمة العادلة للقرض 747.000،00دج.

وعليه يسجل القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
276		قروض وسلفات	747.000	
661		مصاريف مالية	253.000	
	512	بنوك الحسابات الجارية		1.000.000
		اثبات القروض والسلفات للعامل		

لاحقا تسجل القروض والسلفات بالكلفة المهتلكة بطريقة معدل الفائدة الضمني:

747.000،00 = 1.000.000،00 x (1+i)-5= 6%.

جدول الاهتلاك المالي للنهاية كل سنة:

الفترة	التكلفة المهتلكة بداية المدة (1)	التدفقات المالية I=0%(2)	الفائدة الفعلية i=6% %10 x (1) = (3)	الاهتلاك المالي (2)– (3) = (4)	التكلفة المهتلكة في نهاية الفترة (4) +(1) = (5)
2020/01/01	747 000,00				
2020/12/31	747 000,00	-	44 820,00	44 820,00	791 820,00
2021/12/31	791 820,00	-	47 509,20	47 509,20	839 329,20
2022/12/31	839 329,20	-	50 359,75	50 359,75	889 688,95
2023/12/31	889 688,95	-	53 381,34	53 381,34	943 070,29
2024/12/31	943 070,29	-	56 584,22	56 584,22- 1000.000	-

2. القيود المحاسبي المتعلقة بتسديد القروض

مدين	دائن	2020/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
276		ح/قروض وسلفات	44.820	
	768	ح/ المنتوجات المالية الأخرى		44.820
		اثبات المنتوجات المالية حسب التكلفة المهتلكة		
مدين	**دائن**	**2021/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
276		ح/قروض وسلفات	47.509	
	768	ح/ المنتوجات المالية الأخرى		47.509
		اثبات المنتوجات المالية حسب التكلفة المهتلكة		
مدين	**دائن**	**2022/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
276		ح/قروض وسلفات	50.359	
	768	ح/ المنتوجات المالية الأخرى		50.359

		اثبات المنتوجات المالية حسب التكلفة المهتلكة		
مدين	**دائن**	**2023/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
276		ح/قروض وسلفات	53.381	
	768	ح/ المنتوجات المالية الأخرى		5.381
		اثبات المنتوجات المالية حسب التكلفة المهتلكة		
مدين	**دائن**	**2024/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
276		ح/قروض وسلفات	56.594	
512		ح/بنوك الحسابات الجارية	1.000.000	
	768	ح/ المنتوجات المالية الأخرى		56.594
	276	ح/قروض وسلفات		1.000.000
		اثبات المنتوجات المالية حسب التكلفة المهتلكة		

المحاضرة العاشرة: المعالجة المحاسبية للالتزامات المالية

الهدف من هذه المحاضرة هو ان يصبح الطالب قادرا على القيام بالتسجيلات المحاسبية الخاصة بالالتزامات المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

1. تصنيف الالتزامات المالية وفق النظام المحاسبي المالي

يجب على المنشأة عند التسجيل المحاسبي لخصم مالي (التزام مالي) وفق النظام المحاسبي المالي، قياس الأداة المالية المحتفظ بها في نهاية المعاملات بقيمتها العادلة مطروحاً منه تكاليف المعاملة المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو إصدار الخصم (الالتزام) المالي، بما في ذلك الأداة المالية بالقيمة العادلة وذلك من خلال الربح أو الخسارة (حساب النتائج).

وحسب النظام المحاسبي المالي هناك نوعين من الالتزامات:

- **الالتزامات المالية غير الجارية:** هي مختلف الالتزامات المالية التي تتجاوز مدة استحقاقها السنة ويعبر عنها في مدونة حسابات النتائج بالخصوم المالية الأخرى وتمثلها الحسابات الفرعية التالية: حساب 163 "الاقتراضات سندية أخرى" ، حساب 164 " الاقتراضات لدى مؤسسات القرض.
- **الالتزامات المالية الجارية:** هي مختلف الالتزامات المالية التي لا تتجاوز مدة استحقاقها سنة مالية كاملة ومن بينها نجد الحسابات الفرعية لحساب 40.

يلخص الجدول التالي الالتزامات المالية حسب النظام المحاسبي المالي:

الجدول رقم 03: الالتزامات المالية

الالتزامات المالية	الحسابات حسب مدونة النظام المحاسبي المالي
الالتزامات المالية غير الجارية: هي مختلف الالتزامات المالية التي تتجاوز مدة استحقاقها 12 شهرا	**الحسابات الفرعية للحساب 16 ومثل ذلك :** - حساب 163 "الاقتراضات سندية أخرى" - حساب 164 " الاقتراضات لدى مؤسسات القرض...
الالتزامات المالية الجارية: هي مختلف الالتزامات المالية التي لا تتجاوز مدة استحقاقها 12 شهرا	**الحسابات الفرعية للحساب 40 ومثل ذلك :** - ح/404 " موردو المخزونات والخدمات"، ح/403" موردو السندات الواجب دفعها، ح/404" موردو التثبيتات"... **الحسابات الفرعية للحساب 50 ومثل ذلك :** - ح/502 " الأسهم الخاصة"، ح/509" لتسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة"، ح/512 "بنوك الحسابات الجارية'...

من اعداد الباحث اعتمادا على مدونة النظام المحاسبي المالي

2. تقييم الالتزامات المالية

يتم قياس الالتزامات المالية، كما جاء في مقدمة هذه المحاضرة، حسب تكلفتها مطروحا منها التكاليف التابعة المستحقة عندما تنفيذها. وقد جاء في النقطة 126-1 من النظام المحاسبي المالي ما يلي: " يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. وبعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية من غير الخصوم تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة، باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية". واما التكلفة المهتلكة لخم مالي فهي "المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات منقوصا من التسديدات الرئيسية، مضافا إلى (أو منقوصا) من الاهتلاك المجمع لكل فارق ب المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه". وتنقسم الالتزامات المالية الى قسمين: الالتزامات المالية غير الجارية، والالتزامات المالية الجارية.

3. المعالجة المحاسبية للالتزامات المالية غير الجارية

الالتزامات المالية غير الجارية تخص الحسابات الفرعية للحساب 16 " الاقتراضات والديون المتماثلة". وهنا لابد من التمييز بين القروض العادية او ما يطلق عليها بالقروض التقليدية والقروض السندية.

1.3. المعالجة المحاسبية للقروض التقليدية:

القروض التقليدية هي عبارة عن التزامات مالية تصنف ضمن الخصوم غير الجارية. فالقروض التقليدية تجمع بين مقترض ومُقرِض واحد، على عكس القروض السندية التي يكون فيها المدين في مواجهة عدة ممولين. ويمكن سداد القروض التقليدية بالطرق التالية:

1.1.3. التسديد نهاية المدة Remboursement in fine: تلتزم المؤسسة بدفع خلال مدة القرض الفوائد المترتبة عنه فقط، وتسدد قيمة القرض الإجمالي نهاية مدة القرض.

مثال تطبيقي رقم 01:

تحصلت شركة "فهد" على قرض بنكي في 2020/01/02 بقيمة إجمالية قدرت ب 10.000.000،00 دج وبمعدل فائدة سنوي ثابت 6%، ويتم تسديد الكلي للقرض نهاية 2024/12/31.

1. القيد المحاسبي المتعلق بحصول القرض في 2020/01/02

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		ح/بنوك الحسابات الجارية	10.000.000	
	164	ح/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض		10.000.000
		اثبات الحصول على القرض		

2. القيد المحاسبي المتعلق بالفوائد السنوية من 2020/12/31 الى غاية 2023/12/31

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
661		ح/ فوائد مدفوعة	600.000	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		600.000
		تسديد الفوائد السنوية المستحق		

3. القيد المحاسبي في 2024/12/31

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
661		ح/ فوائد مدفوعة	600.000	
164		ح/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	10.000.000	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		10.600.000
		تسديد اصل القرض والفوائد المستحقة المتبقية		

2.1.3. دفعات ثابتة Annuités constantes: حيث يكون السداد هنا إما شهريا، ثلاثيا، سداسيا او سنويا حسب ما تم الاتفاق عليه. وتتضمن كل دفعة جزءا من قيمة القرض المهتلكة + الفائدة. وبعد تحديد قيمة الدفعة، يتم خصم في كل مرة قيمة القرض المهتلكة من قيمة القرض المتبقية، والتي على أساسها يتم حساب الفائدة. وتحسب الدفعات الثابتة باستخدام القاعدة التالية:

$$a = Vo\frac{i}{1-(1+i)^{-n}}$$

حيث :a قيمة الدفعة.
n:عدد الدفعات.
V_0:القيمة المحصلة من خلال إصدار القرض.
r:معدل الفائدة.

مثال تطبيقي رقم 02:

تحصلت شركة "فهد" على قرض بنكي في 2020/01/02 بقيمة إجمالية قدرت ب 10.000.000،00 دج بفائدة ثابتة قدرها 05%، ويتم تسديد القرض عن طريق 05 دفعات متساوية.

الحل :

1. **تحديد قيمة الدفعة**

$$a = 10.000.000x\frac{0.05}{1-(1+0.05)^{-5}} = 10.000.000x0.23097479 = \mathbf{2.309.748}$$

2. اعداد جدول اهتلاك القرض

التاريخ	الجزء المتبقي من القرض	الفائدة (2) = (01) x5%	الدفعة	القيمة المسددة من أصل القرض
2020/01/01	10 000 000,00			-
2020/12/31	10 000 000,00	500 000,00	2 309 748,00	1 809 748,00
2021/12/31	8 190 252,00	409 512,60	2 309 748,00	1 900 235,40
2022/12/31	6 290 016,60	314 500,83	2 309 748,00	1 995 247,17
2022/12/31	4 294 769,43	214 738,47	2 309 748,00	2 095 009,53
2024/12/31	2 199 759,90	109 988,00	2 309 748,00	2 199 760,00
		1 548 739,90	**11 548 740,00**	**10 000 000,00**

3. التسجيل المحاسبي

1. القيد المحاسبي المتعلق بحصول القرض في 2020/01/02

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		ح/بنوك الحسابات الجارية	10.000.000	
	164	ح/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض		10.000.000
		اثبات الحصول على القرض		

2. القيود المحاسبي المتعلقة بتسديد الاقساط السنوية ف

مدين	دائن	2020/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
661		ح/ فوائد مدفوعة	500.000	
164		ح/ ت الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	1.809.748	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		2.309.748
		تسديد القسط السنوي المستحق		
مدين	**دائن**	**2021/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
661		ح/ فوائد مدفوعة	409.512	
164		ح/ ت الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	1.900.235	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		2.309.748
		تسديد القسط السنوي المستحق		
مدين	**دائن**	**2022/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
661		ح/ فوائد مدفوعة	314.500	
164		ح/ ت الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	1.995.247	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		2.309.748
		تسديد القسط السنوي المستحق		
مدين	**دائن**	**2023/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
661		ح/ فوائد مدفوعة	214.738	

164		ح/ ت الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	2.095.009	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		2.309.748
		تسديد القسط السنوي المستحق		
مدين	**دائن**	**2024/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
661		ح/ فوائد مدفوعة	109.988	
164		ح/ ت الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	2.199.760	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		2.309.748
		تسديد القسط السنوي المستحق		

3.1.3. الاهتلاك الثابت Amortissements constants: في هذه الحالة، يتم سداد أصل الدين والدين نفسه بطريقة خطية على مدى فترة السداد المتفق عليها في العقد. وفي هذه الحالة، تنخفض الفوائد تدريجياً على غرار طريقة السداد بواسطة الدفعات الثابتة، مع بقاء أصل الدين ثابتاً.

مثال تطبيقي رقم 03 :

لنأخذ نفس المثال التطبيقي رقم 02، ولنفترض أنه تم الاتفاق على تسديد القرض عن طريق الاهتلاك الثابت على 05 سنوات.

الحل:

قيمة الاهتلاك السنوي = أصل القرض / المدة = 10.000.000،00/5 = 2.000.000،00 دج

1. اعداد جدول اهتلاك القرض:

التاريخ	الجزء المتبقي من القرض	الفائدة (2) = x5% (01)	القيمة المسددة من أصل القرض	الدفعة
2020/01/01	10 000 000,00		-	
2020/12/31	10 000 000,00	500 000,00	2 000 000,00	2 500 000,00
2021/12/31	8 000 000,00	400 000,00	2 000 000,00	2 400 000,00
2022/12/31	6 000 000,00	300 000,00	2 000 000,00	2 300 000,00
2022/12/31	4 000 000,00	200 000,00	2 000 000,00	2 200 000,00
2024/12/31	2 000 000,00	100 000,00	2 000 000,00	2 100 000,00
		1 500 000,00	**10 000 000,00**	**11 500 000,00**

2. التسجيل المحاسبي

1.2. القيد المحاسبي المتعلق بحصول القرض في 2020/01/02

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		ح/بنوك الحسابات الجارية	10.000.000	
	164	ح/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض		10.000.000
		اثبات الحصول على القرض		

2.2. القيود المحاسبية المتعلقة بتسديد الأقساط السنوية عن طريق الاهتلاكات الثابتة

مدين	دائن	2020/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
661		ح/ فوائد مدفوعة	500.000	
164		ح/ ت الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	2.000.000	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		2.500.000
		تسديد القسط السنوي المستحق		
مدين	**دائن**	**2021/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
661		ح/ فوائد مدفوعة	400.000	
164		ح/ ت الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	2.000.000	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		2.400.000
		تسديد القسط السنوي المستحق		
مدين	**دائن**	**2022/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
661		ح/ فوائد مدفوعة	300.000	
164		ح/ ت الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	2.000.000	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		2.300.000
		تسديد القسط السنوي المستحق		
مدين	**دائن**	**2023/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
661		ح/ فوائد مدفوعة	200.000	
164		ح/ ت الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	2.000.000	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		2.200.000
		تسديد القسط السنوي المستحق		
مدين	**دائن**	**2024/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
661		ح/ فوائد مدفوعة	100.000	
164		ح/ ت الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	2.000.000	
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		2.100.000
		تسديد القسط السنوي المستحق		

2.3. المعالجة المحاسبية للقروض السندية:

تسجل القروض السندية عند تحصيلها عند تحصيلها بقيتها الاسمية، أو القيمة التي أصدرت بها في حساب 163" الاقتراضات ســندية أخرى"، و في حالة اختلاف سعر التسديد عن سعر الإصدار أو عن قيمتها الاسمية فإن الفرق يسجل في حساب 169 "علاوات تسديد السندات". وتنصرف هذه المعالجة الى حساب معدل الفائدة الضمني.

مثال تطبيقي رقم 04 :

من أجل تمويل مشروع استثماري، اصدرت شركة "الهدى" بتاريخ 2020/01/02 قرض سندي وفق الخصائص التالية:

- عدد السندات: 20.000
- القيمة الاسمية: 1.000،00 دج
- معدل الفائدة الاسمي 04%.
- سعر الإصدار: 940،00 دج.
- مصاريف الإصدار 350.000،00 دج.
- تسديد القرض يتم عن طريق 05 دفعات متساوية المطلوب:

المطلوب: التسجيل المحاسبي بتاريخ الإصدار، ثم حساب معدل الفائدة الفعلي وإعداد جدول اهتلاك القرض والتسجيلات المحاسبية المناسبة حتى تاريخ التسديد.

الحل:

1. القيمة الاسمية للقرض: 20.000 سند x 1000،00 دج = 20.000.000،00 دج.

- القيمة العادلة مطروحا منها مصاريف الإصدار: (20.000 سند x940،00 دج) – 350.000،00 دج = 18.450.000،00 دج.

التقييم اللاحق للسندات يتم وفق طريقة التكلفة المهتلكة بمعدل الفائدة الفعلي.

لإيجاد هذا المعدل وجب التدفقات النقدية الفعلية والتي تترجمها في هذه الحالة الدفعات المتساوية. وعليه يحسب القسط على أساس المعلومات موضوع العقد:

20.000.000،00 دج = القسط ($\frac{i}{1-(1+0.04)^{-5}}$= 4.492.542،00 دج (الجدول رقم 05 من الجداول المالية)

وتأسيسا لما سبق يمكن حساب معدل الفائدة الفعلي:

18.450.000،00 دج = 4.492.542،00 $\frac{1-(1+i)^{-5}}{i}$

معدل الفائدة الفعلي = 6.93988% = 6.94% (باستعمال الة حاسبة مالية).

2. اعداد جدول الاهتلاك المالي:

التاريخ	القرض(1)	التكلفة المهتلكة للقرض (2)	الفائدة (3) = (1) x4%	الفائدة (4) = (2) x6,94%	الفوائد الاقتصادية (5) = (4)-(3)	الأقساط (6)	الأصل(7) = (6)-(3)	الدفعة (8) = (7) - (5)	القيمة المسددة من أصل القرض (9) = (2) - (8)
2020/01/01	20 000 000,00	18 450 000,00							-
2020/12/31	20 000 000,00	18 450 000,00	800 000,00	1 280 407,86	480 407,86	4 492 542,00	3 692 542,00	3 212 134,14	15 237 865,86
2021/12/31	16 307 458,00	15 237 865,86	652 298,32	1 057 489,61	405 191,29	4 492 542,00	3 840 243,68	3 435 052,39	11 802 813,47
2022/12/31	12 467 214,32	11 802 813,47	498 688,57	819 101,09	320 412,52	4 492 542,00	3 993 853,43	3 673 440,91	8 129 372,56
2022/12/31	8 473 360,89	8 129 372,56	338 934,44	564 168,70	225 234,26	4 492 542,00	4 153 607,56	3 928 373,30	4 200 999,26
2024/12/31	4 319 753,33	4 200 999,26	172 790,13	291 544,31	118 754,17	4 492 542,00	4 319 751,87	4 200 997,69	0,00
			2 462 711,46		**1 550 000,00**		**20 000 000,00**	**18 450 000,00**	**10 000 000,00**

3.تسجيل القيود المحاسبية:

1.3. القيد المحاسبي الاولي في 2020/01/02

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		ح/بنوك الحسابات الجارية	18.450.000	
169		ح/ علاوة تسديد السندات	1.550.000	
	163	ح/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض		20.000.000
		اثبات الحصول على القرض		

2.3. القيد المحاسبي السابق يمكن تسجيله بطريقة ثانية:

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
467		الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة	18.800.000	
169		ح/ علاوة تسديد السندات	1.200.000	
	163	ح/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض		20.000.000
		اثبات الحصول على القرض		
512		ح/بنوك الحسابات الجارية	18.450.000	
169		ح/ علاوة تسديد السندات	350.000	
	467	الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة		20.000.000
		تسوية حساب 467		

3.3. القيود المحاسبية اللاحقة

مدين	دائن	2020/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
163		ح/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	3.692.542	
661		ح / فوائد مدفوعة	1.280.407	
	169	ح/ علاوة تسديد السندات		480.407
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		4.492.572
		تسديد القرض وتسوية التكلفة المهتلكة		
مدين	**دائن**	**2021/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
163		ح/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	3.840.243	
661		ح / فوائد مدفوعة	1.057.489	
	169	ح/ علاوة تسديد السندات		405.191
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		4.492.572
		تسديد القرض وتسوية التكلفة المهتلكة		
مدين	**دائن**	**2022/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**

163		ح/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	3.993.853	
661		ح / فوائد مدفوعة	819.101	
	169	ح/ علاوة تسديد السندات		320.412
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		4.492.572
		تسديد القرض وتسوية التكلفة المهتلكة		
مدين	**دائن**	**2023/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
163		ح/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	4.153.607	
661		ح / فوائد مدفوعة	564.168	
	169	ح/ علاوة تسديد السندات		225.234
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		4.492.572
		تسديد القرض وتسوية التكلفة المهتلكة		
مدين	**دائن**	**2024/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
163		ح/الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	4.319.751	
661		ح / فوائد مدفوعة	291.544	
	169	ح/ علاوة تسديد السندات		118.754
	512	ح/بنوك الحسابات الجارية		4.492.572
		تسديد القرض وتسوية التكلفة المهتلكة		

4. المعالجة المحاسبية للالتزامات المالية الجارية

الالتزامات المالية الجارية تخص الحسابات الفرعية للحساب 40 " وهي تلك الديون المرتبطة بالدورة التشغيلية العادية والتي تتم تسويتها خلال 12شهًرا.وعموما عندما تتعلق المعالجة المحاسبية بأحد تفريعات حساب "40"، فان الفروق بين الفوائد الاسمية والفوائد الاقتصادية تسجل في حساب 661 "فوائد مدفوعة".

مثال تطبيقي رقم 05 :

بتاريخ 2021/01/02 اقتنت شركة "الضحى" الة صناعية" بسعر 1.500.000،00 دج خارج الرسم.

وقامت بتسديد المبلغ 300.000،00 دج بشيك بنكي والباقي يسدد في نهاية المدة في 2023/12/31.

معدل الفائدة التعاقدي هو 0%، واما معدل الفائدة في السوق ولنفس العملية فيقدر ب 4%

المطلوب: قم بالتسجيل المحاسبي في شركة "الضحى" واعداد جدول اهتلاك.

الحل:

البيان	المبالغ
الاهتلاك المالي في نهاية المدة.1500.000،00-300.000،00 دج	1.200.000،00دج
القيمة الحالية للحساب المدين في 2021/01/02: 1.200.000،00 (1+4%) -3	1.066.800،00 دج
الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية: 1.200.000،00 دج – 1.066.800،00 دج	133.200،00 دج

1. اعداد جدول الاهتلاك:

التاريخ	الدين في بداية المدة (1)	الدين المتبقي في بداية المدة (2)	الفائدة (3) = 0x (1) = %	الفائدة (4) = %4x (2)	الفوائد الاقتصادية (5) = (4)-(3)	التسديد(6)	القيمة المسددة من أصل القرض (7) = (2) +(5)-(6)
01/01/2021	1 200 000,00	1 066 800,00					
31/12/2021	1 200 000,00	1 066 800,00	0,00	42 672,00	42 672,00		1 109 472,00
31/12/2022	1 200 000,00	1 109 472,00	0,00	44 378,88	44 378,88		1 153 850,88
31/12/2023	1 200 000,00	1 153 850,88	0,00	46 154,04	46 154,04	1 200 000,00	0,00
			0,00		**133 200,00**		**2 263 322,88**

2. القيد المحاسبي المتعلق باقتناء الالة في 2021/01/02

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
215		ح/المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	18.450.000	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية	1.550.000	
	404	ح/موردو التثبيتات		20.000.000
		اثبات اقتناء الة صناعية		

3. القيود المحاسبية اللاحقة

مدين	دائن	2021/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
661		ح / فوائد مدفوعة	1.280.407	
	404	ح/موردو التثبيتات		4.492.572
		اثبات فرق التكاليف		
مدين	**دائن**	**2022/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
661		ح / فوائد مدفوعة	1.057.489	
	404	ح/موردو التثبيتات		4.492.572
		اثبات فرق التكاليف		
مدين	**دائن**	**2022/12/31**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
661		ح / فوائد مدفوعة	819.101	
	404	ح/موردو التثبيتات		4.492.572
404		ح/موردو التثبيتات	1.200.000	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		1.200.000
		اثبات فرق التكاليف وتسديد الدين المتبقي		

المحاضرة الحادية عشر: مدخل إلى عملية توحيد الحسابات

الهدف من هذه المحاضرة هو التعريف بعملية توحيد الحسابات في إطار النظام المحاسبي المالي.

1. مفهوم توحيد الحسابات

على غرار الحسابات السنوية التي تُعدّ لتقديم صورة صادقة لشركة معيّنة، تُعدّ الحسابات المجمّعة comptes consolidés لتقديم صورة صادقة للمجمع. ويتكون المجمع من الشركة الام وفروعها[1]. ويمكن تعريف توحيد او تجميع القوائم المالية على أنه عبارة عن تقنية تسمح بتوحيد الحسابات لعدد من الشركات (عدد من الفروع والشركة الأم)، تتمتع بمصالح مشتركة، وتحتفظ كل منها بشخصيتها القانونية، وحسب المعيار المحاسبي IAS 28 فان القوائم المالية الموحدة عبارة عن عرض القوائم المالية لعدد من الشركات في شكل كيان (شركة) اقتصادي واحد. وكان ظهور أول القوائم المالية المجمّعة في الولايات المتحدة منذ نهاية القرن التاسع عشر. وفي عام 1904 طُرحت مسألة القوائم المالية المجمّعة على جدول أعمال أول مؤتمر دولي للمحاسبة، مع صدور منشورات بهذا الخصوص في الولايات المتحدة ابتداءً من سنة 1918. وفي في بريطانيا، صدرت أولى القواعد المتعلقة بنشر القوائم المالية المجمّعة سنة 1939، لكنها لم تصبح إلزامية إلا في سنة 1948. وأما في فرنسا، فقد كان من اللازم انتظار صدور المرسوم لسنة 1967، الذي لم ينص إلا على إمكانية الشركة الأم إرفاق قوائم مالية مجمّعة مع قوائمها السنوية العادية. وقد جعل القانون الصادر في 3 يناير 1985 بشأن التوحيد (التجميع) نشر القوائم المالية المجمّعة إلزاميًا. وفي بلجيكا، يعود أول مرسوم ملكي يتعلق بنشر القوائم المالية المجمّعة إلى1977/11/29[2].

وأما في الجزائر، فقد جاء قرار 09 أكتوبر 1999 الذي نشر في الجريدة الرسمية في العدد 91، والمتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع. وجدير بالذكر ان هذه القرار جاء بملحق متكون من مدونة الحسابات، طريقة ترميزية للعمليات بين المجمع، مصطلحات تفسيرية وقواعد استعمال الحسابات الخاصة ولاسيما المتعلقة بالتجميع وأخيرا وثائق الملخصات.

2. الأحكام القانونية والتنظيمية المطبقة على توحيد الحسابات

كما أن الحسابات السنوية تتضمن: ميزانية، وحساب نتيجة، وملحقًا. فإن شروط إعداد الحسابات المجمعة تحددها نصوص تشريعية أو تنظيمية، وبالأساس:

- القانون التجاري،
- النظام المحاسبي والمالي وقانون الضرائب.

[1] المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 الفقرة 4

[2] La consolidation des bilans 2006, Hamadi BEN AMOR, les éditions Yaich, 2006, p 06.

1.2. تجميع القوائم المالية في إطار القانون التجاري الجزائري

تناول القانون التجاري الجزائري موضوع القوائم المالية المجمعة بصفة خاصة، وذلك ضمن أحكام المواد 729و 730إلى غاية المادة 732 مكرر 4. ويمكن حصر أهم ما تناولته أحكام هذه المواد فيما يلي:

– المادة 729 من القانون التجاري الجزائري:" إذا كانت لشركة ما مساهمة بأكثر من 50% في رأسمال شركة أخر، تعد الثانية تابعة للأولى، وفي حالة العكس (امتلاك أقل من 50%)، تعتبر هذه الشركة شركة مساهمة ضمن الشركة الثانية".

– المادة 731 من نفس القانون:" تعتبر الشركة ما "شركة قابضة" في حالة امتلاك هذه الأخيرة نسبة مراقبة تتعدى 40% في شركة أو عدة شركات، في حين لا يتجاوز أي شريك أو مساهم أخر، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، جزءا أكبر من جزئها (نسبة المراقبة)، ويتم التعبير عن نسبة المراقبة من خلال نسبة حقوق التصويت لهذه الأخيرة (الشركة القابضة)، على مستوى مجلس إدارة شركة المراقبة".

– المادة 732 مكرر 4من نفس القانون:" تلزم الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للادخار أو المسعرة في البورصة بإعداد قوائم مالية المجمعة (الحسابات المدمجة) ونشرها".

وأخيرا المادة 737 من نفس القانون: " يعاقب بالحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وبغرامة مالية من 20.000دج إلى 200.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، رؤساء كل شركة والقائمون عل إدارتها ومدرائها العامون الذين يتعمدون، أو لم يتعمدوا أو لم يقدموا ولم ينشروا الحسابات المجمعة، كما هو محدد في المادة 732مكرر 3 من القانون التجاري الجزائري".

2.2. تجميع القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي

– المادة 132-1: " تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".

– المادة 132-2: "كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الاقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعدّ وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات".

– المادة 132-3:" يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج أو (الشركة الأم). أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته".

– المادة 132-4: " يعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية. والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة الهيمنة تحوز على الأقل على % 90من حقوق التصويت".

- المادة 132-6: " تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج، الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج. وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب".

واما فيما يخص الرقابة والتأثير الملموس فقد اشارت اليه المادة 132-5 من النظام المحاسبي المالي:

- المادة 132-5: "تعرف المراقبة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته. ويفترض وجود المراقبة في الحالات الآتية:

*الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر،

*السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين،

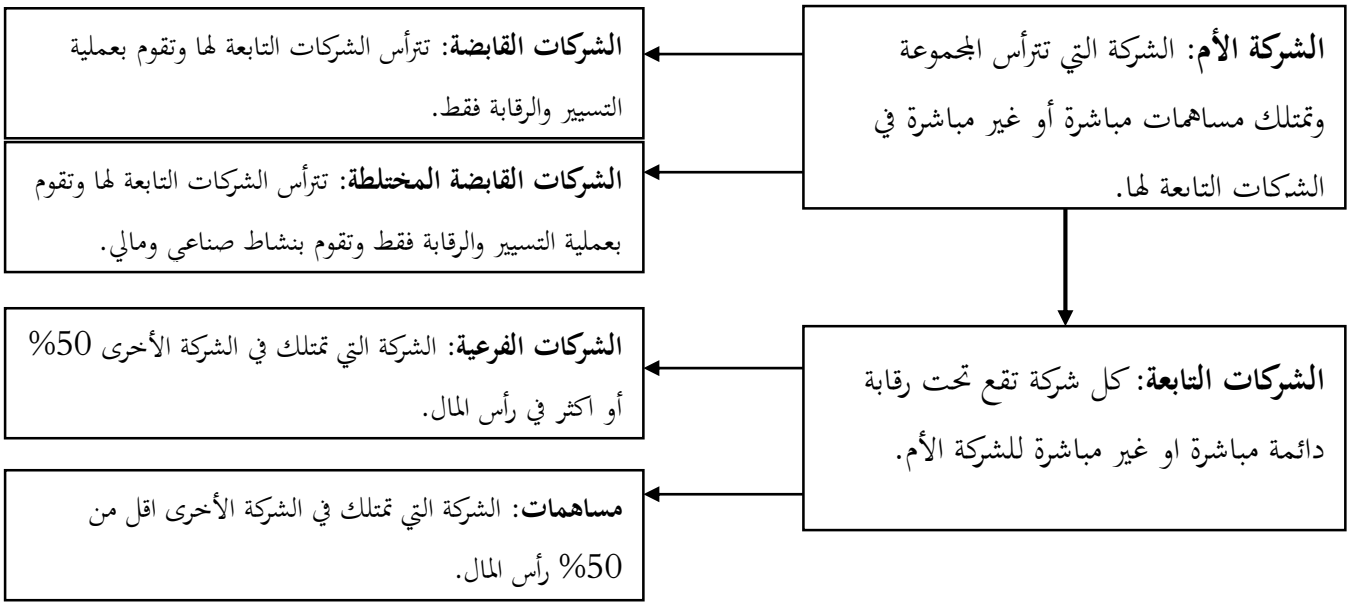
*سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر،

*سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد،

*سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

يمكن تلخيص الحسابات الموحدة في الشكل التالي:

الشكل رقم 06: علاقة الشركة الام بالفروع والمساهمات



من اعداد الباحث

3.2. تجميع القوائم المالية في إطار قانون الضرائب والرسوم المماثلة

يعتبر القانون الجبائي الجزائري المجمع كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تسم الواحدة منها " الشركة الأم " تحكم الشركات الأخر المسماة "الأعضاء أو الفروع " تحت تبعيتها، بامتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأسمال ممتلك كليا أو جزئيا من طر هذه الشركات أو نسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة أخر يمكنها أخذ طابع الشركة الأم.

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 عل القيمة المضافةTVA ؛

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

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

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

3. اهداف واهمية توحيد الحسابات

1.3. اهداف توحيد الحسابات

تكمن أهداف توحيد الحسابات في النقاط التالية

- يعد وسيلة جيدة لتقييم المحفظة المالية، موجهة بهذا المعنى نحو منظور مالي؛
- يسمح بتمثيل أفضل للوحدة الاقتصادية الوظيفية، في إطار منظور اقتصادي؛
- تقييم هيكل تمويل المجموعة (الأموال الخاصة، الديون غير الجارية، الديون الجارية) ومتابعة تطوره العام؛
- قياس العلاقة بين الربح ورقم الأعمال وتقدير ربحية الأموال الخاصة؛
- تحليل الخيارات الأساسية التي اعتمدها مسيرو المجموعة في مجال الاستثمار والتمويل (قائمة التدفقات)،
- تحليل الملاءة المالية للمجموعة من خلال تقدير قدرتها على توليد السيولة، وكذلك معرفة كيفية استخدامها خلال السنة المالية (قائمة التدفقات).

2.3. أهمية توحيد الحسابات

واما أهمية توحيد الحسابات فتكمن في كونها من عناصر المعلومات الداخلية والخارجية:

1. **داخليًا:** باعتبار توحيد الحسابات أداة للتسيير، حيث إن التوحيد المحاسبي يفرض توحيد المفاهيم، وتنسيق طرق التقييم والعرض، وتوحيد إجراءات التسيير. وهذا ما يسمح بطبيعة الحال لإدارة المجموعة بالتحكم الجيد فيها وحسن تسيير فروعها.

2. **خارجيًا:** باعتبار توحيد الحسابات أداة للمعلومة تُستخدم في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛ ذلك لأن القوائم المالية الفردية (الخاصة بالشركات الأعضاء في المجموعة) لا يمكنها بمفردها أن تعطي صورة صادقة عن المجموعة ككل. فهذه الصورة لا يمكن أن يوفرها إلا التوحيد المحاسبي من خلال القوائم المالية الموحدة، التي وحدها تُمكّن من التعبير عن النشاط الإجمالي وهيكل التمويل للمجموعة.

المحاضرة الثانية عشر: تحديد نطاق توحيد الحسابات

يتشكل تحديد نطاق توحيد الحسابات من محيط التجميع périmètre de consolidation وقياس الرقابة والتبعية mesure du contrôle et de la dépendance وطرق التجميع méthodes de consolidation. تعالج هذه المحاضرة محيط التجميع وقياس الرقابة والتبعية، واما طرق التجميع فسيعالج في المحاضرة التالية ضمن المعالجة المحاسبية لطرق توحيد.

1. محيط التجميع

1.1. التعريف بمحيط التجميع:

يشكل محيط التجمع من جميع المؤسسات التي ستقوم بتجميع حساباتها في القوائم المالية الموحدة للمجمع، أي الشركة الأم والشركات التابعة التي تبسط عليها رقابتها. ويشمل نطاق التوحيد:

- الشركة الموحِّدة التي تقع عليها إلزامية التوحيد؛
- الشركات الموحَّدة التي تمارس عليها الشركة الموحِّدة الرقابة بشكل مباشر أو غير مباشر.

وتأسيسا لما سبق، فإن القوائم المالية المجمَّعة تشمل ليس فقط شركات المجموعة (الشركة الأم والشركات التابعة)، بل أيضًا الشركات التي تمارس شركات المجموعة عليها تأثيرًا ملحوظًا، وكذلك الشركات المشتركة بين عدة مجموعات. ويشمل النطاق، بالإضافة إلى الشركة المجمِّعة (الشركة الأم)، الشركات الخاضعة للرقابة الشاملة (الفروع) أو المشتركة (المشاريع المشتركة)، وكذلك الشركات الخاضعة لتأثير ملحوظ. إذن، يشمل نطاق التوحيد، إضافةً إلى الشركة الموحدة (الشركة الأم)، الشركات الخاضعة لرقابة شاملة (الفروع) أو مشتركة، وكذلك الشركات الخاضعة لنفوذ ملحوظ.

2.1. أنواع الرقابة:

هناك ثلاث أنواع من الرقابة:

1.1. الرقابة الشاملة contrôle exclusif:

يعرف النظام المحاسبي المالي الرقابة وجود المراقبة في الحالات الآتية[1]:

- وجود المراقبة في الحالات الآتية:
- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر،
- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين،
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر،
- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد،

[1] المادة 132-5 من القرار 2008 النظام المحاسبي المالي

- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

من خلال استقراء الحالات المذكورة أعلاه يمكن تقسيم الرقابة الى ثلاثة (03) أنواع:

1-**الرقابة القانونية**:contrôle légal وهي تلك الرقابة الناتجة عن ملكية بصفة مباشرة او غير مباشرة لأغلبية حقوق التصويت.

2-**الرقابة الفعلية** contrôle effectif: عندما تكون شركة تمتلك بصفة مباشرة او غير مباشرة تساوي او اكثر من 50% من حقوق التصويت.

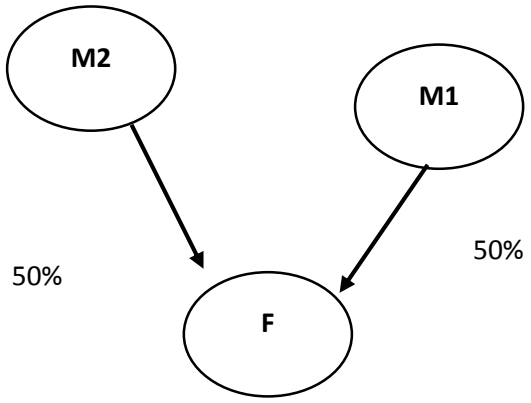
3-**الرقابة التعاقدية**:contrôle contractuel عندما تكون شركة تمتلك بصفة مباشرة او غير مباشرة اقل من 50% من حقوق التصويت ولكن لها الحق في التحكم في المجموعة بموجب اتفاق بنص قانوني مع باقي المساهمين ولايجب ان يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة والمجموعة في نفس الوقت.

2.1. الرقابة المشتركة**contrôle conjoint** :

حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 فان الرقابة المشتركة هي اقتسام الرقابة على شركة من طرف عدد محدود من المساهمين او الشركاء بحيث يشتركون مع بعضهم في اتخاذ القرارات. ولاتصح هذه الرقابة الا بوجود عقد ينص على ممارسة الرقابة المشتركة على المشروع المشترك (موافقة جميع الشركاء في القرارات الأساسية المتعلقة بتحقيق غرض المشروع المشترك). إن مفهوم الرقابة المشتركة يعني بالتالي تقاسم السيطرة، أي أنه لا يمكن لأي شريك (مساهم) أن يمارس بمفرده سلطة مهيمنة. وتنعكس هذه الوضعية بالضرورة في وجود عدد محدود من الشركاء (2 أو 3) حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 31.

الشكل التالي يوضح شركة F تحت رقابة شركة M1 وشركة M2:

الشكل رقم 07: الرقابة المشتركة



من اعداد الباحث

3.1. التأثير الملموس **influence notable**:

يعرف التأثير الملموس القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية بالشركة من دون ممارسة الرقابة. ويتحقق هذا التأثير الملموس عندما تملك الشركة بطرقة مباشرة او غير مباشرة على الأقل 20% من

حقوق التصويت. وفقًا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 28، يعرَّف الكيان المشارك بأنه كيان يمتلك فيه المستثمر تأثيرًا ملحوظًا، وهو ليس بالنسبة لهذا المستثمر شركة تابعة ولا مساهمة في الكيان المشترك. واما النظام المحاسبي المالي فقد خصص له الفقرة 11-132 من القرار 2008: الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه

الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولابكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة. والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات الآتية:

- الحيازة (لمباشرة أو غير المباشرة) لـ % 20 أو أكثر من حقوق التصويت،
- التمثيل في الأجهزة المسيرة،
- المشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية،
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.

3.1. الاقصاء من محيط التجميع:

حسب الفقرة 6-132 من القرار 2008 : تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج، الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج.

وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب. وحسب المعيار المحاسبي IAS 24 الفقرة 16 يتحقق الاقصاء من محيط التجميع في حالة اكتتاب المساهمات بنية التنازل عنها في مدة لا تتجاوز 12 في حالة الرقابة المشتركة او التأثير الملموس، وأما في حالة الرقابة الشاملة فان المساهمات يجب ان تبقى داخل محيط التجميع حتى تاريخ التنازل.

2. قياس الرقابة والتبعية

يقصد بقياس الرقابة والتبعية تحديد نسبة الرقابة ونسبة الفائدة. ومعنى ذلك ان القياس يجب أن يستند للرقابة قبل كل شيء، إلى نسبة حقوق التصويت المملوكة. ويتم حسابها باستخدام نسبة الرقابة. ومع ذلك، لا ينبغي الخلط بين نسبة الرقابة ونسبة الفائدة، إذ إن هذه الأخيرة تنتج عن امتلاك جزء من رأس مال شركة ما (التبعية المالية). وبعبارة أخرى، يتم الحصول على قياس الرقابة باستخدام نسبة الرقابة كما يتم الحصول على قياس التبعية المالية باستخدام نسبة الفائدة.

يُعَدّ هذا التمييز أساسياً لعدة أسباب، ففي الواقع، تعبّر نسبة الرقابة عن تأثير المجموعة على شركة ما، وتُستخدم حصرياً لتحديد طريقة الدمج المحاسبي الواجب تطبيقها، في حين تعبّر نسبة الفائدة عن حصة رأس المال التي تملكها المجموعة، وتُستخدم لتوزيع الاحتياطيات ونتيجة كل شركة بين المجموعة والمساهمين الأقلية.

1.2. نسبة الرقابة

تسمح نسبة الرقابة بتحديد الشركات التي يجب إدراجها ضمن نطاق التوحيد المحاسبي وكذلك الطرق الواجب تطبيقها في توحيد الحسابات. وتسمح أيضًا بتحديد نوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم وبالتالي تحديد طريقة التوحيد الواجب تطبيقها. ويتم احتسابها عن طريق جمع جميع حقوق التصويت المملوكة بشكل مباشر أو غير

مباشر من طرف الشركات الخاضعة للسيطرة الحصرية للشركة الموحِّدة. وبعبارة أخرى، يجب جمع حقوق التصويت التي تملكها الشركة الأم وتلك التي تملكها الشركات الخاضعة للسيطرة الحصرية (الفروع). وتكون هذه الحقوق في التصويت مساوية لحقوق الملكية في رأس المال (% المملوكة) إذا كانت جميع الأسهم تتمتع بنفس الحقوق. واما طرق توحيد الحسابات فهي ثلاث: 1) طريقة التكامل الشاملintégration globale 2) طريقة التكامل النسبي intégration proportionnelle3) طريقة التوحيد المتكافئ او طريقة المعادلة mise en équivalence. فطريقة التكامل الشامل تحددها الرقابة الشاملة، وطريقة التكامل النسبي تحددها الرقابة المشتركة وأخيرا الطريقة المعادلة التي يحددها التأثير الملحوظ. وواضح من خلال اعتماد الطرق الثلاثة في عملية توحيد الحسابات، يظهر جليا ان الطريقتين الأولى والثانية يعبران بصدق عن طرق تجميع الحسابات، واما الطريقة الثالثة فإنها تترجم إعادة تقييم المساهمات. وفيما يخص طريقة التكامل النسبي فقد تطرق اليها النظام المحاسبي المالي في القسم الأول، الفصل الثالث من القرار 2008 " العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير" بدل ان يتطرق اليها في القسم الثاني من نفس الفصل عندما عالج مسالة تجميع الحسابات. ورغم لا نجد اثرا لطريقة التكامل النسبي في النظام المحاسبي المالي ماعدا الفقرة 4-131 من القرار 2008 " عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل من المشاركين مساهمة، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والمنتوجات وتدفقات الخزينة في الكيان المشترك".

من بين صعوبات حساب نسبة الرقابة ذلك الاختلاف الذي ينشأ في حالة وجود اختلاف بين حقوق التصويت ونسبة المساهمة ومثل ذلك:

- أسهم ذات أولوية في الأرباح بدون حق تصويت (أسهم ممتازة)، وتتميز هذه الأسهم بأولوية الأرباح لكن حقوق توصيتها معدومة (لا تحسب في نسبة الرقابة)؛
- أسهم ذات حق تصويت مضاعفة (تُحتسب في الحساب)؛
- شهادات حقوق التصويت (تُحتسب في الحساب).

نسبة الرقابة: نسبة الرقابة المباشرة + نسبة الرقابة غير المباشرة

مثال تطبيقي 1:

تمتلك شركة M نسبة 30% من أسهم شركة F التي يشكل 40% من رأس مالها أسهماً ممتازة بدون حق تصويت. ولنفرض أن أسهم شركة M هي أسهم عادية بحق تصويت بسيط.

المطلوب: احسب نسبة الرقابة لشركة M في شركة F.

الحل : يكمن الحل في مقارنة نسبة 30% التي تملكها الشركة M مع الأسهم التي لها حق التصويت في الشركة F، أي: (100-40) = 60%.

المساهمون	%في راس المال	حقوق التصويت
الشركة الام M	30	30
المساهمون الاخرون	70	30(40-70)
	100	60

نسبة الرقابة = 30/60= 0,5 أي 50%.

مثال تطبيقي 2:

لنعد إلى نفس المثال السابق، أي أن الشركة M تملك 30٪ من أسهم الشركة F، ولكن لنفترض أن أسهم M فقط تتمتع بحق تصويتٍ مزدوج؛ احسب نسبة الرقابة.

المطلوب: احسب نسبة الرقابة لشركة M في شركة F.

الحل:

المساهمون	%في راس المال	حقوق التصويت
الشركة الام M	30	60 (2×30)
المساهمون الاخرون	70	70
	100	130

نسبة الرقابة = 60/130 = 0.46 أي 46%.

2.2. نسبة الفائدة

تمثل نسبة الفائدة الجزء من رأس المال المملوك بشكل مباشر أو غير مباشر من طرف الشركة الأم في كل شركة موحدة، وتُستخدم لتقدير نصيب الشركة الأم من صافي أصول الشركة الموحدة، وكذلك نصيب المساهمين الأقلية. كما تُستعمل هذه النسبة كأداة رئيسية في تنفيذ قيود التوحيد (دمج الحسابات، إلغاء العمليات المتبادلة، توزيع الأموال الخاصة والنتائج). ويتم حسابها بجمع حاصل ضرب نسب رأس المال المملوكة، بشكل مباشر أو غير مباشر من طرف الشركة الأم في الشركة الموحدة.

حالة علاقة مباشرة: نسبة الرقابة = نسبة الفائدة

حالة علاقة غير مباشرة: نسبة الرقابة # نسبة الفائدة

مثال تطبيقي 3:

تمتلك شركة M نسبة 80% من أسهم شركة F1 و60% من أسهم شركة F1.

المطلوب: احسب نسبتي الرقابة والفائدة لشركة M في شركة F1 و F2.

الحل:

1- نسبة الرقابة :

M في F1 : 80% ⎤
M في F2 : 60% ⎦ M تمارس رقابة شاملة على F1 و F2.

2- نسبة الفائدة :

M في F1 : 80% ⟸ % الفائدة = % الرقابة

M في F2 : 48% (80% x 60%).

مثال تطبيقي 4:

تمتلك شركة "عباس" المساهمات التالية:

طبيعة وعدد الأسهم الصادرة من طرف الشركات المتواجدة في محيط التجميع				طبيعة وعدد الأسهم الممتلكة من طرف شركة بلعباس			
المجموع الاسهم	اسهم ممتازة من دون حق التصويت	أسهم ذات حق تصويت مضاعفة	أسهم عادية	اسهم ممتازة من دون حق التصويت	أسهم ذات حق تصويت مضاعفة	أسهم عادية	الشركات
30.000	–	–	30.000	–	–	10.000	أسهم شركة احمد
60.000	–	–	60.000	–	–	30.000	أسهم شركة بصيري
14.000	2.000	–	12.000	1.500	–	3.000	أسهم شركة جليل
30.000	–	9.000	21.000		9.000		أسهم شركة دهري

المطلوب: احسب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة لشركة "بلعباس" في الشركات الاخرى.

الحل:

1-نسبة الرقابة

حساب على عدد الاسهم التي لديها الحق في التصويت							
طريقة الرقابة	نوع الرقابة	نسبة الرقابة (3)/(1) او(3)/(2)	مجموع أسهم الشركات في حق التصويت (3)	اسهم ممتازة من دون حق التصويت	أسهم ذات حق تصويت مضاعفة (2)	أسهم عادية (1)	الشركات
طريقة المعادلة	تأثير ملحوظ	%33.33	30.000	–	–	10.000	أسهم شركة احمد
التكامل الشامل	رقابة شاملة	%50	60.000	–	–	30.000	أسهم شركة بصيري
طريقة المعادلة	تأثير ملحوظ	%25	12.000 (أ)	1.500	–	3.000	أسهم شركة جليل
طريقة المعادلة	تأثير ملحوظ	%46	39.000 (ب)		18.000		أسهم شركة دهري

(أ) : الأسهم الممتازة لا تحسب في مجموع الأسهم التي لديها الحق في التصويت في حالة حساب نسبة الرقابة فقط.

(ب) : اسهم ذات حق التصويت مضاعفة تضرب في اثنين.

2-نسبة الفائدة

حساب نسبة الفائدة						
الشركات	أسهم عادية	أسهم ذات حق تصويت مضاعفة	أسهم ممتازة من دون حق التصويت	عدد الأسهم الممتلكة لدى "بلعباس" (1)	مجموع أسهم الشركات في حق التصويت (2)	نسبة الفائدة (1)/(3) او(3)/(2)
أسهم شركة احمد	10.000	-	-	10.000	30.000	%33.33
أسهم شركة بصيري	30.000	-	-	30.000	60.000	%50
أسهم شركة جليل	3.000	-	1.500	4.500	14.000 (أ)	%32.14
أسهم شركة دهري		9.000		9.000	30.000 (ب)	%30

(أ) : الأسهم الممتازة تحسب في نسبة الفائدة.

(ب) : اسهم ذات حق التصويت مضاعفة تحسب وكأنها اسهم عادية.

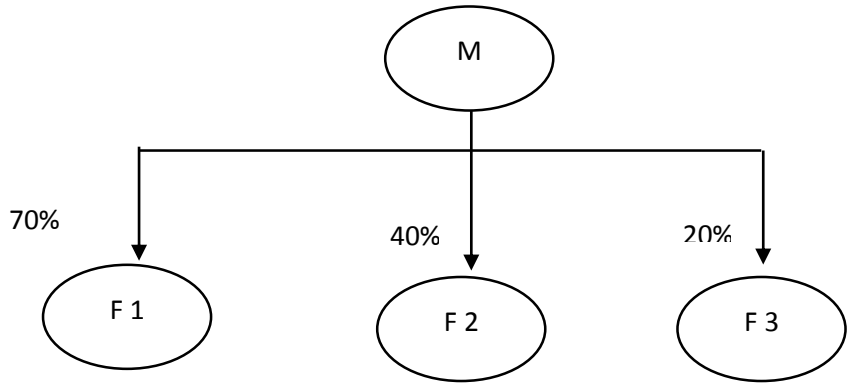
3.2. الروابط التسلسلية بين الشركة الأم والشركات المدمجة

هناك اربعة أنواع من الروابط (المساهمات) التسلسلية التي تجمع الشركات المعنيّة بالشركة الأم[1].

1.3.2. الروابط التسلسلية البسيطة المباشرة Liaisons simples directes

فيما يخصّ الرابطة البسيطة والمباشرة، فإن نسبة الرقابة تكون مساوية عادةً لنسبة الفائدة.

مثال تطبيقي 5:



الكيان	% الرقابة			نوع الرقابة	طريقة الرقابة	% الفائدة		
	مباشرة	غير مباشرة	المجموع			مباشرة	غير مباشرة	المجموع
M	100	-	100	رقابة شاملة	التكامل الشامل	100	-	100
F1	70	-	70	رقابة شاملة	التكامل الشامل	70	-	70
F2	40	-	40	تأثير ملحوظ	طريقة المعادلة	40	-	40
F3	20	-	20	تأثير ملحوظ	طريقة المعادلة	20	-	20

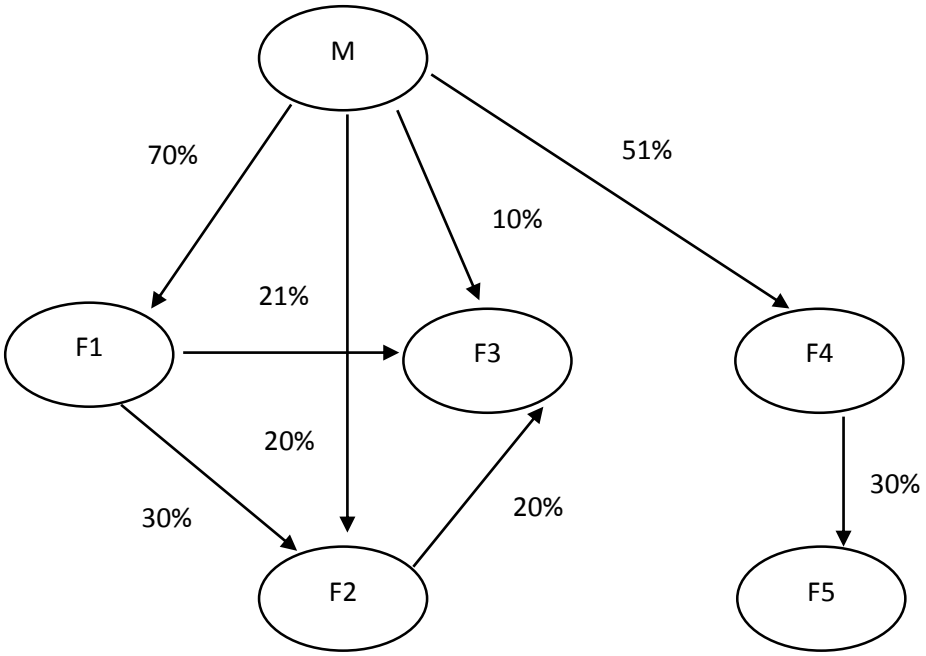
[1] La consolidation des bilans 2006, Op, cité Hamadi BEN AMOR, op, cit, p 21.

من المهم اعتماد هذا الشكل من العرض لتجنّب الأخطاء، إذ إنّ نسبة الرقابة هي التي تحدّد طريقة توحيد الحسابات، بينما تُمكّن نسبة الفائدة من تطبيق الطريقة المعتمدة في تجميع الحسابات كما تم الإشارة الى ذلك.

2.3.2. الروابط التسلسلية البسيطة المباشرة وغير المباشرة liaisons simples directes et indirectes

فيما يخصّ الرابطة البسيطة والمباشرة، فإن نسبة الرقابة لن تكون من الضروري مساوية لنسبة الفائدة.

مثال تطبيقي 6:



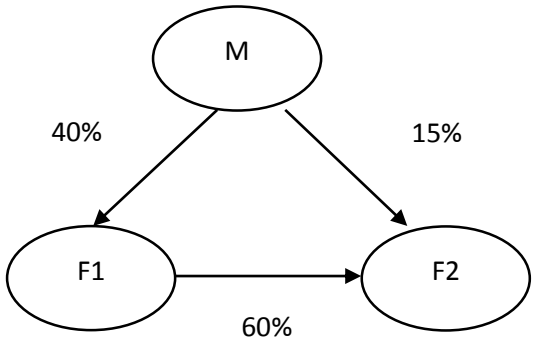
جدول حساب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة

الكيان	% الرقابة			نوع الرقابة	طريقة الرقابة	% الفائدة		
	مباشرة	غير مباشرة	المجموع			مباشرة	غير مباشرة	المجموع
M	100	–	100	رقابة شاملة	التكامل الشامل	100	–	100
F1	70	–	70	رقابة شاملة	التكامل الشامل	70	–	70
F2	20	30	50	رقابة شاملة	التكامل الشامل	20	70x30=21	41
F3	10	21	31	تأثير ملحوظ	التوحيد المتكافئ	10	(20x30x70) + (20x70)	32،9
F4	51	–	51	رقابة شاملة	التكامل الشامل	51	–	51
F5	–	30	30	تأثير ملحوظ	التوحيد المتكافئ	–	(30x51)	15،3

3.3.2. الروابط التسلسلية البسيطة مع انقطاع سلسلة الحساب liaisons simples avec rupture de chaine de contrôle

اذا كانت نسبة الرقابة اقل من 20% فنحن امام حالة انقطاع سلسلة الحساب.

مثال تطبيقي 7:



في هذا المثال، فإن نسبة الرقابة المباشرة لشركة M في شركة F2 هي 15%، أما نسبة المباشرة غير المباشرة لشركة M في F2 عن طريق F1 فهي 60%. غير أن هذه العلاقة الأخيرة للرقابة لا يجب أخذها بعين الاعتبار عند حساب نسبة الرقابة للمجموعة فيF2 ، لأن F1 ليست خاضعة لرقابة شاملة (حصرية) من طرفM ، وهو ما يسمى بقطع السلسلة. وأما عند تحديد نسبة المصلحة (الاهتمام) التي تملكها المجموعة في F2، فلا يجب أخذ هذا القطع بعين الاعتبار.

جدول حساب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة

الكيان	% الرقابة			نوع الرقابة	طريقة الرقابة	% الفائدة		
	مباشرة	غير مباشرة	المجموع			مباشرة	غير مباشرة	المجموع
M	100	–	100	رقابة شاملة	التكامل الشامل	100	–	100
F1	40	–	40	تأثير ملحوظ	التوحيد المتكافئ	40	–	40
F2	15	–	15	خارج محيط التجميع		15	24 = 60x40	39

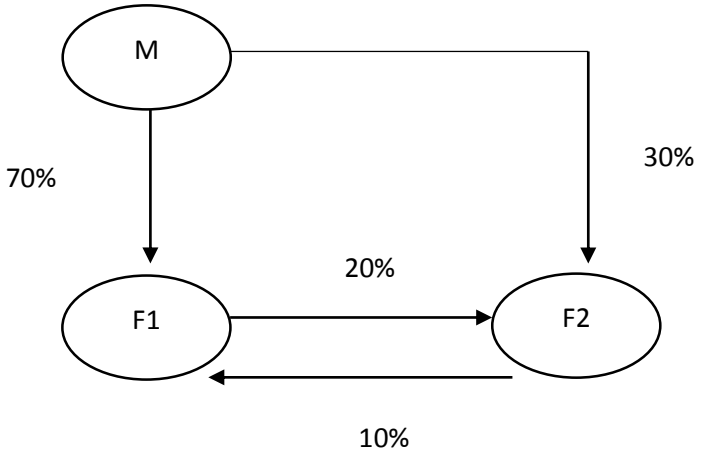
4.2.3. الروابط الدائرية او المتبادلة liaisons circulaires et réciproques

تُسمّى المساهمة متبادلة عندما تمتلك شركة تابعة لمجموعة شركات جزءًا من رأس مال شركة أو عدة شركات أخرى تنتمي إلى نفس المجموعة، والتي بدورها تمتلك مساهمة في رأس مالها. وحسب القانون التجاري الجزائري[1]، لا يجوز لشركة مساهمة أن تمتلك أسهماً في شركة مساهمة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تمتلك جزءاً من رأس مالها يفوق عشرة في المائة (10%). وفي نفس السياق نذكر المادة 132 مكرر 2 من القانون التجاري: "عندما تراقب شركة

[1] المادة 730 من القانون التجاري الجزائري.

مساهمة شركة أخرى، بصفة غير مباشرة، لا يجوز لهذه الأخيرة امتلاك أكثر من 50% من امتلاك رأسمال الشركة الأولى". والسبب هو تجنب الروابط الدائرية أو السيطرة العكسية. فعلى سبيل المثال ذا امتلكت الشركة B أكثر من 50% من رأس مال الشركةA ، وفي نفس الوقت A تسيطر عليها (بشكل مباشر أو غير مباشر)، نكون أمام سيطرة متبادلة خطيرة، تجعل من الصعب تحديد من هو صاحب القرار الحقيقي في المجموعة. وهذا يخلق نوعاً من الحلقة المغلقة او الحلقة المفرغة (cercle vicieux) التي تضر بالشفافية المالية وحقوق المساهمين.

مثال تطبيقي 8:



إن تحديد نسب الرقابة ونسب الفائدة يُبيّن أن الصعوبات تكمن أكثر في تحديد نسبة القائدة، بينما لا تتأثر نسبة الرقابة بالارتباط الدائري. ومن خلال المخطط التنظيمي للمجموعة، نلاحظ أنّ هناك علاقة دائرية بين F1 و F2 ولإلغاء هذه المساهمة المتبادلة، يجب تقسيم نسبة الفائدة التي تملكها المجموعة فيF1 ويسمى هذا التقسيم بمعامل القسمة : 70% + (10% × 30%) على المقام: 1- (20%x10%). والمقام هنا يمثل 100% من نسبة الفائدة مطروحًا منها الحلقة الدائرية. وهنا طريقة ثانية لإلغاء المساهمة المتبادلة وتكمن في إيجاد معامل الضرب والذي يساوي: 1/cf و cf يساوي 1- (20%x10%)[1] الذي يضرب في السلسلة 70% + (10% × 30%).

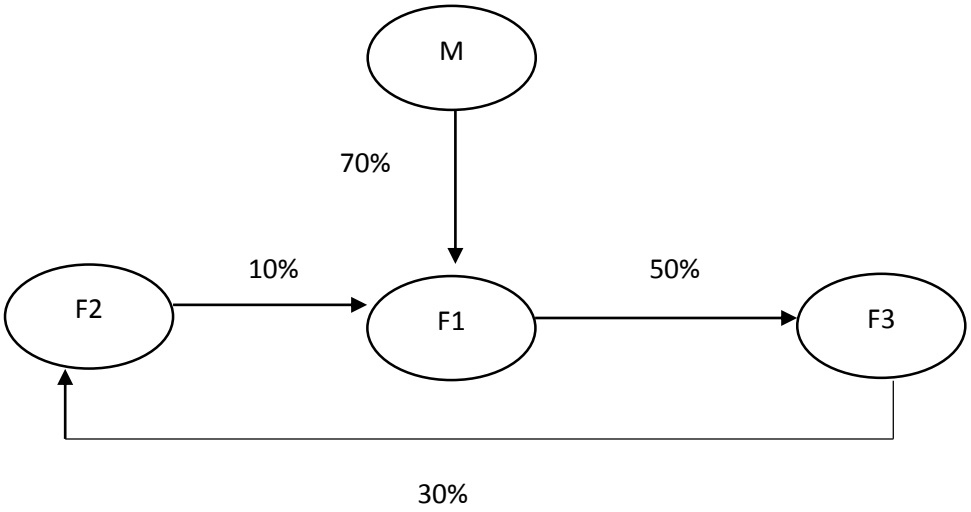
وتأسيسا لمل سبق يحل التمرين (المثال التطبيقي 7) على الشكل التالي :

[1] Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS, Djelloul BOUBIR, les éditions SAHAEL 2013 , p 124.

جدول حساب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة:

الكيان	% الرقابة			نوع الرقابة	طريقة الرقابة	% الفائدة		
	مباشرة	غير مباشرة	المجموع			مباشرة	غير مباشرة	المجموع
M	100	–	100	رقابة شاملة	التكامل الشامل	100	–	100
F1	70	–	70	رقابة شاملة	التكامل الشامل		$\frac{(\%70+\%10x\%30)}{1-\%10x\%20}$	74.5
F2	30	20	50	رقابة شاملة	التكامل الشامل		$\frac{(\%30+\%20x\%70)}{1-\%10x\%20}$	44.9

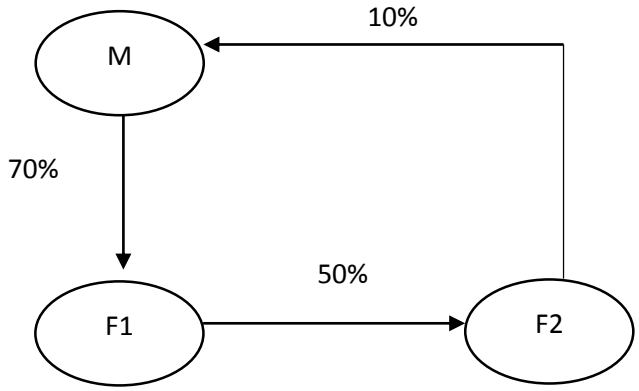
مثال تطبيقي 9:



جدول حساب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة :

الكيان	% الرقابة			نوع الرقابة	طريقة الرقابة	% الفائدة		
	مباشرة	غير مباشرة	المجموع			مباشرة	غير مباشرة	المجموع
M	100	–	100	رقابة شاملة	التكامل الشامل	100	–	100
F1	70	–	70	رقابة شاملة	التكامل الشامل		$\frac{\%70}{1-(\%10x\%30x\%50)}$	71.06
F2		30	30	تأثير ملحوظ	التوحيد المتكافئ		$\frac{(\%30x\%50x\%70)}{1-(\%10x\%30x\%50)}$	35.53
F3		50	50	رقابة شاملة	التكامل الشامل		$\frac{(\%50x\%70)}{1-(\%10x\%30x\%50)}$	10.65

مثال تطبيقي 10:



لتحديد نسب الفائدة، يجب اعتبار أن الشركة الأم «M» مملوكة بنسبة 90% من طرف شركة صورية (أما الـ 10% المتبقية فهي مملوكة من طرف الشركة الفرعية.F2) وبطبيعة الحال، فإن هذه الشركة الصورية لا تُدمج ضمن نطاق التوحيد (التجميع). ويجب الإشارة إلى أن الـ 10% التي تملكها الشركة الفرعية F2 في الشركة الأم تُعتبر أسهماً ذاتيّة (أسهم مراقبة ذاتية).

جدول حساب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة :

الكيان	% الرقابة			نوع الرقابة	طريقة الرقابة	% الفائدة		
	مباشرة	غير مباشرة	المجموع			مباشرة	غير مباشرة	المجموع
M	10-100	-	90	رقابة شاملة	التكامل الشامل	100	-	100
F1	70	-	70	رقابة شاملة	التكامل الشامل		%70x%90 / (1-%10x%50x%70)	65.28
F2		50	50	رقابة شاملة	التكامل الشامل		(%x50%x70%90) / (1-%10x%50x%70)	32.64

المحاضرة الثالثة عشر: المعالجة المحاسبية لطرق توحيد الحسابات

طرق التوحيد ثلاث وهي: طريقة التوحيد الكلي في حالة رقابة شاملة، وطريقة التوحيد النسبي في حالة رقابة نسبية، وأخيرا طريقة التوحيد المتكافئ في حالة التأثير الملحوظ. وكما ان هناك طرق توحيد، فهناك تقنيات توحيد الحسابات. تتطرق هذه المحاضرة الى المعالجة المحاسبية لطرق توحيد الحسابات. واما المعالجة المحاسبية لتقنيات توحيد الحسابات فستتطرق اليها المحاضرة الرابعة عشر.

1. طريقة التوحيد الكلي

في طريقة التوحيد الكلي، تعالج الحسابات الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي كالاتي[1]:

في 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.

في 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. تأخذ الكشوف المالية في الحسبان، مصالح الغير) مصالح ذات الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

ونخلص مما سبق ذكره الى اهم المعالجات الرئيسية في عملية التوحيد عن طريقة التوحيد الكلي:

- ✓ جمع حسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج للشركة الام والشركات الفرعية بنسبة 100%؛
- ✓ الغاء سندات المساهمة في الشركات الفرعية؛
- ✓ إلغاء المعاملات المتبادلة والنتائج الداخلية للمجموعة؛
- ✓ تقسيم الأموال الخاصة ونتيجة الشركات الفرعية بين حقوق المجموعة وحقوق الاخرين (الأقلية).

مثال تطبيقي رقم 1 :

شركة أم M تمتلك 70% من رأسمال شركة تابعةF ، أما الـ 30% المتبقية فهي مملوكة لمساهمين من خارج المجموعة.

[1] الفقرة 132-7 من القرار 2028 المتعلق بتحديد يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيره.

تُعرض الكشوف المالية بتاريخ توحيد الحسابات في 2023/01/02 كما يلي (الوحدات مليون دج):

الأصول	M	F	الخصوم	M	F
أسهم F	210	-	راس المال الصادر	240	300
تثبيتات عينية اخرى	-	220	النتيجة	160	100
مخزونات	200	400	ح/موردو المخزونات والخدمات	100	240
بنوك الحسابات الجارية	90	20			
المجموع	**500**	**640**	**المجموع**	**500**	**640**

البيان	M	F
نواتج	**800**	**400**
الاعباء	**640**	**300**
النتيجة	**160**	**100**

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية في يومية M بعد توزيع صافي الأصول وحساب حصص الأقلية (الحصص خارج المجموعة) مع عرض الميزانية المجمعة وفق طريقة التوحيد الكلي.

الحل:

- **حصة المجموعة في صافي الأموال (الأموال الخاصة او الحقوق الملكية)**

رأس المال :300 x 70% =210

النتيجة: 100 x 70% =70 ← 210+ 70 = 280

- **حصة الاقلية (مصالح ذات الأقلية) في صافي الأموال (الأموال الخاصة او الحقوق الملكية)**

رأس المال :300 x 30% =90

النتيجة: 100 x 30% =30 ← 90+ 30 = 110

1.التوحيد الكلي لشركتي M و F

مدين	دائن	2023/01/02	مبلغ مدين	مبلغ دائن
261		ح / سندات الفروع المنتسبة	210	
3		ح/مخزونات	200	
512		ح/بنوك الحسابات الجارية	90	
	101	ح/راس المال		240
	120	ح/النتيجة		160
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		100
		التوحيد الكلي لشركة M		

مدين	دائن	2023/01/02	مبلغ مدين	مبلغ دائن
218		ح /تثبيتات عينية اخرى	220	
3		ح/مخزونات	400	
512		ح/بنوك الحسابات الجارية	20	
	101	ح/راس المال		300
	120	ح/النتيجة		100
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		240
		التوحيد الكلي لشركة F		

2. جدول توزيع الأموال الخاصة شركة F

عناصر الحساب	المبالغ	حقوق المجموعة 70%	حقوق الاخرين (الأقلية) 30%
صافي الاصول F	**400**	**(%70 X 400)= 280**	**(% 30 X 400) =120**
صافي الأصول خارج النتيجة	**300**	**(%70 X 300) =210**	**(% 30 X 300) =90**
سندات المساهمة	**210**	**-210**	**غير معنيّة**
صافي الاصول خارج النتيجة للتوزيع احتياطات)		**(210-210) = 0**	**(0-90) = 90**
النتيجة للتوزيع		**(210-280)= 70 او 100*70%**	**(90-120) = او %30*10030**

3. تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع راس المال شركة F

مدين	دائن	2023/01/02	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101		ح/راس المال	300	
120		ح/نتيجة السنة	100	
	261	ح / سندات الفروع المنتسبة		210
		حقوق المجموعة		
	120	ح/نتيجة		70
		حقوق الآخرين (الأقلية)		
		ح/الاحتياطات		90
		ح/النتيجة		30
		تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع راس المال شركة F		

4. تسجيل القيد المحاسبي الخاص بتحويل نتيجة شركة M

مدين	دائن	2023/01/02	مبلغ مدين	مبلغ دائن
120		ح/ نتيجة	160	
	120	ح / النتيجة الموحدة		160
		تسوية النتيجة		

5. الميزانية الموحدة M–F

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات عينية أخرى	220	راس المال الصادر	240
مخزونات(200+400)	600	**حقوق المجموعة**	
بنوك الحسابات الجارية (90+20)	110	النتيجة (160+70)	230
		حقوق الأقلية	
		الاحتياطات	90
		النتيجة	30
		ح/موردو المخزونات والخدمات (100+240)	340
المجموع	**930**	**المجموع**	**930**

6. جدول حسابات النتائج موحد M–F

البيان	المبالغ
تجميع النواتج	**1.200**
تجميع الاعباء	**940**
النتيجة الموحدة	**260**
حقوق الأقلية 30x100%	**30**
حقوق المجموعة 260–30	**230**

2. طريقة التوحيد النسبي

هذه الطريقة لم يتطرق اليها النظام المحاسبي المالي بالتفصيل كما تم الإشارة اليه أعلاه، ولكن المعايير الدولية للمحاسبة وبالخصوص المعيارين 27 و 31 عالجتا طريقة التوحيد النسبي من خلال التأكيد على ما يلي:

- ✓ جمع حسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج للشركة الام 100% واما الشركات الفرعية فيتم جمعها بالجزء الممثل لحصة المراقبة؛
- ✓ الغاء سندات المساهمة في الشركات الفرعية؛
- ✓ إلغاء المعاملات المتبادلة والنتائج الداخلية للمجموعة؛
- ✓ تقسيم الأموال الخاصة ونتيجة الشركات الفرعية بين حقوق المجموعة ولاتظهر حقوق الاخرين (الأقلية).

مثال تطبيقي رقم 2 :

شركة أم M تمتلك 50% من رأسمال شركة فرعية F .

تُعرض الكشوف المالية بتاريخ توحيد الحسابات في 2023/01/02 كما يلي (الوحدات مليون دج):

الأصول	M	F	الخصوم	M	F
أسهم F	200	-	راس المال الصادر	1.000	500
الزبائن	1.100	1.000	النتيجة	200	100
			ح/موردو المخزونات والخدمات	100	400
المجموع	**1.300**	**1.000**	**المجموع**	**1.300**	**1.000**

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية في يومية M بعد توزيع صافي الأصول وحساب حصص الأقلية (الحصص خارج المجموعة) مع عرض الميزانية المجمعة وفق طريقة التوحيد النسبي.

الحل : حصة المجموعة في صافي الاصول (الأموال الخاصة او الحقوق الملكية)

رأس المال :500 x 50% =250

النتيجة: 100 x 50% =50 → 250+ 50 = 300

1. توحيد حسابات شركتي M و F

مدين	دائن	2023/01/02	مبلغ مدين	مبلغ دائن
261		ح / سندات الفروع المنتسبة	200	
411		ح/الزبائن	1.100	
	101	ح/راس المال		1.000
	120	ح/النتيجة		200
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		100
		جمع حسابات الشركة M 100%		
مدين	**دائن**	**2023/01/02**	**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
411		ح /الزائن	500	
	101	ح/راس المال		250
	120	ح/النتيجة		50
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		200
		جمع حسابات الشركة F 50%		

2. جدول توزيع الأموال الخاصة لشركة F

عناصر الحساب	المبالغ	حقوق المجموعة 50%
صافي الاصول F	**600**	**300 =(50% X 600)**
صافي الأصول خارج النتيجة	**500**	**250 =(50% X 500)**
سندات المساهمة	**200**	**200**
صافي الأموال خارج النتيجة للتوزيع (احتياطات المجموعة)		**50 = (200-250)**
النتيجة للتوزيع		**50 =(250-300)**

3. تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع راس المال شركة F

مدين	دائن	2023/01/02	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101		ح/راس المال	250	
120		ح/نتيجة السنة	50	
	261	ح / سندات الفروع المنتسبة		200
	106	ح//الاحتياطات المجموعة		50
	12	ح//نتيجة المجموعة		50
		اثبات توزيع راس المال الشركة F وفق التوحيد النسبي		

4.تسجيل القيد المحاسبي الخاص بتحويل نتيجة شركة M

مدين	دائن	2023/01/02	مبلغ مدين	مبلغ دائن
120		ح/ نتيجة	200	
	120	ح / النتيجة الموحدة		200
		تسوية النتيجة		

5. الميزانية الموحدة M–F

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الزبائن (1100+500)	1.600	راس المال الصادر	1.000
		احتياطات المجموعة	50
		نتيجة المجموعة (200+50)	250
		/موردو المخزونات والخدمات (100+200)	300
المجموع	**1.600**	**المجموع**	**1.600**

3. طريقة التوحيد المتكافئ

في طريقة التوحيد المتكافئ، تعالج الحسابات الموحدة وفق النظام المحاسبي المالي كالاتي[1]:

على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:

*إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات،

*احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.

-على مستوى حساب النتائج المدمج:

[1] الفقرة 132-12 من القرار 2028 المذكور أعلاه.

*يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك،

*الأخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

ونخلص مما سبق ذكره الى اهم المعالجات الرئيسية في عملية التوحيد عن طريقة التوحيد الكلي:

- ✓ إعادة تقييم الأسهم التي يملكها المجمّع في الشركة المطبّقة عليها طريقة التوحيد المتكافئ، بما يعادل نسبة حصته في صافي الأصول (رؤوس الأموال الخاصة) لهذه الشركة عند تاريخ إقفال الحسابات.
- ✓ الغاء سندات المساهمة في الشركات الفرعية؛
- ✓ إلغاء المعاملات المتبادلة والنتائج الداخلية للمجموعة؛
- ✓ تسجيل قيمة حصة المجمّع في خانة " سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة" رقم حساب 265، ضمن جانب الأصول في الميزانية المجمّعة (الموحدة).

مثال تطبيقي رقم 3 :

تملك الشركة M شركةً فرعية L بنسبة 20%.

تُعرض الكشوف المالية بتاريخ توحيد الحسابات في 2023/01/02 كما يلي (الوحدات مليون دج):

الأصول	M	F	الخصوم	M	F
أسهم L	100	-	راس المال الصادر	1.100	600
الزبائن	2.400	1.000	النتيجة	800	300
			ح/موردو المخزونات والخدمات	600	100
المجموع	**2.500**	**1.000**	**المجموع**	**2.500**	**1.000**

المطلوب: عداد الميزانية المجمّعة للمجمّع المكوَّن من M و L، مع العلم أن L يتم تجميعها بطريقة التوحيد المتكافئ.

الحل: تقييم حصة المجموعة في صافي الأصول (الأموال الخاصة او الحقوق الملكية)

رأس المال : 600 x 20% =120

النتيجة: 300 x 20% =60

120+ 60 = 180 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة

1. توحيد حسابات M

مدين	دائن	2023/01/02	مبلغ مدين	مبلغ دائن
261		ح / سندات الفروع المنتسبة	100	
411		ح/الزبائن	2.400	
	101	ح/راس المال		1.100
	120	ح/النتيجة		800
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		600
		تجميع حسابات الشركة M 100%		

2. جدول توزيع رأس المال شركة L

عناصر الحساب	المبالغ	حقوق المجموعة 20%
صافي الاصول L	900	180 =(900 X 20%)
سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة	180	180 =(900 X 20)
صافي الأصول خارج النتيجة	600	120 =(600 X 20%)
سندات المساهمة L		100
فارق المعادلة Ecart d'équivalence (120-100)		20
نتيجة الكيان المشارك Résultat d'équivalence 180-120 او 300x20%		60

3. تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع راس المال شركة L

مدين	دائن	2023/01/02	مبلغ مدين	مبلغ دائن
265		ح/سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة	180	
	261	ح / سندات الفروع المنتسبة		100
	107	ح/ فارق المعادلة		20
	12	ح/ نتيجة الكيان المشارك		60
		اثبات توزيع راس المال الشركة F وفق التوحيد النسبي		

4.تسجيل القيد المحاسبي الخاص بتحويل نتيجة شركة M

مدين	دائن	2023/01/02	مبلغ مدين	مبلغ دائن
120		ح/ نتيجة M	800	
	120	ح / النتيجة الموحدة		800
		تسوية النتيجة		

5. الميزانية الموحدة M–L

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة	180	راس المال الصادر	1.100
زبائن	2.400	فارق المعادلة	20
		نتيجة المجموعة	800
		نتيجة الكيان المشارك	60
		/موردو المخزونات والخدمات	600
المجموع	**2.580**	**المجموع**	**2.580**

المحاضرة الرابعة عشر: المعالجة المحاسبية لتقنيات توحيد الحسابات

هناك تقنيتين لتوحيد الحسابات وهما التوحيد المرحلي consolidation par paliersوالتوحيد المباشرconsolidation directe ويتم استعمال هذه التقنيات في حالة المساهمات المتتالية participation en cascadeاو الدائريةparticipation circulaires . ومهما يكن من امر، فان كلتا الطريقتين تسمح بطبيعة الحال على الحصول على نفس النتائج، أي الى نفس القوائم المالية الموحدة.

1. التوحيد المرحلي

التوحيد المرحلي (أو التدريجي) يتمثل في تجميع كل شركة داخل الشركة المالكة لأسهمها. وبذلك نصل إلى مجموعات فرعية يتم تجميعها بدورها داخل الشركة الأم. وستَخدم تقنية التوحيد المرحلي أساسًا عندما يتعلق الأمر بمجموعة ذات هيكل بسيط. وبمجرد أن يصبح هيكل المجموعة معقدًا، يتم التخلي عن هذه التقنية واللجوء إلى تقنية التوحيد المباشر. وسميت هذه التقنية بالتوحيد المرحلي لان توحيد الحسابات يكون في كل مستوى من المستويات عمودي، أي تنفيذ العملية يكون من الأسفل الى الأعلى، ثم تدرج القوائم المالية الأولية الموحدة المتحصل عليها عند المستوى الأول في توحيد على المستوى الثاني وهكذا دواليك حتى تصل العملية الى المستوى الأعلى على مستوى الشركة الام. منهجيًا، يجب احترام المراحل التالية[1]:

أ) تجميع حسابات الشركة الفرعية F1 والشركة الفرعية التابعة لها F2 ،

ب) توزيع الأموال الخاصة للشركة الفرعية F2 وإلغاء اسهم السندات المسجلة في أصول الشركة F1 ،

ج) تحويل الاحتياطيات ونتيجة الشركة F1 إلى احتياطيات ونتيجة خاصة بالمجموعة.

مثال تطبيقي رقم 1 :

مجموعة مكوّنة من شركة أم، وشركة تابعة F1 مملوكة بنسبة 70%، وشركة فرعية فرعية F2 مملوكة بنسبة 60% من طرف الشركة التابعة.

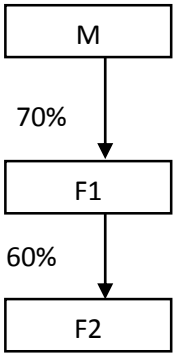
الميزانيات الخاصة بالشركات M و F1 وF 2 هي كما يلي: (الوحدات مليون دج):

F2	F1	M	الخصوم	F2	F1	M	الأصول
1.000	2.000	3.000	راس المال الصادر	-	600	1.400	سندات المساهمة
100	400	600	احتياطات	3.000	3.400	8.600	تثبيتات عينية اخرى
50	100	200	النتيجة				
1.850	1.500	6.200	ح/موردو المخزونات والخدمات				
3.000	**4.000**	**10.000**	**المجموع**	**3.000**	**4.000**	**10.000**	**المجموع**

[1] La consolidation des bilans 2006, Op, cité Hamadi BEN AMOR, op, cit, p 37.

المطلوب: عرض الميزانية الموحدة للشركات وهذا عن طريق التوحيد الكلي باستعمال تقنية التوحيد المرحلي.

الحل:



1. المرحلة الاولى: توحيد المجموعة الفرعية F1 و F2

1.التوحيد الكلي لشركتي F1 و F2

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
261		ح / سندات الفروع المنتسبة F2	600	
218		ح/ تثبيتات عينية أخرى	3.400	
	101	ح/راس المال		2.000
	106	ح/احتياطات		400
	120	ح/النتيجة		100
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		1.500
		التوحيد الكلي لشركة F1		
مدين	**دائن**		**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
218		ح/ تثبيتات عينية أخرى	3.000	
	101	ح/راس المال		1.000
	106	ح/احتياطات		100
	120	ح/النتيجة		50
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		1.850
		التوحيد الكلي لشركة F2		

2. جدول توزيع الأموال الخاصة شركة F2

عناصر الحساب	المبالغ	حقوق المجموعة 60%	حقوق الاخرين (الأقلية) 40%
صافي الأصول F2 (50+100+1000=1150)	1.150	(%60 X 1.150)= 690	(% 40 X 1.150) = 460
صافي الاصول خارج النتيجة (100+1000=1100)	1.100	(%60 X 1.100)= 660	(% 40 X 1.100) = 440
سندات المساهمة	600	-600	غير معنيّة
صافي الاصول خارج النتيجة للتوزيع احتياطات)		(600-660) = 60	(0-90) = 90
النتيجة للتوزيع		(660-690)= 30 او 50*60%	(440-460) = 20 او 50*40%

3. تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع راس المال شركة F2

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
101		ح/راس المال	1.000	
106		ح/احتياطات	100	
120		ح/النتيجة	50	
	261	ح / سندات الفروع المنتسبة		600
		حقوق المجموعة		
	106	ح/احتياطات		60
	120	ح/نتيجة		30
		حقوق الآخرين (الأقلية)		
		ح/الاحتياطات		440
		ح/النتيجة		20
		تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع راس المال شركةF2		

4. تسجيل القيد المحاسبي الخاص بتحويل نتيجة شركة F1

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
106		ح/احتياطات	400	
120		ح/ نتيجة	100	
	106	ح / احتياطات موحدة		400
	120	ح / النتيجة الموحدة		100
		تسوية الاحتياطات والنتيجة		

بعد هذه القيود يمكننا إعداد الميزانية المجمَّعة للجزء الفرعي F1 + F2 كما يلي:

5. الميزانية الموحدة F2+F1

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات عينية أخرى (3.400+3.000)	6.400	راس المال الصادر	2.000
		حقوق المجموعة	
		الاحتياطات (400+60)	460
		النتيجة (100+30)	130
		حقوق الأقلية	
		الاحتياطات	440
		النتيجة	20
		ح/موردو المخزونات والخدمات (1.500+1.850)	3.350
المجموع	**6.400**	**المجموع**	**6.400**

ينبغي الآن الانتقال إلى المرحلة الثانية، التي تتمثل في توحيد (أو تجميع) الجزء الفرعي المكوَّن من الشركة F1 والشركة الفرعية F2 داخل الشركة الأم M . وتتم هذه العملية وفق نفس المنهجية المستعملة في المرحلة الأولى، والمتمثلة في:

أ) جمع الحسابات للشركة M والميزانية المجمَّعة للجزء الفرعي المكوَّن من F1 وF2 ،

ب) توزيع صافي الاصول بالجزء الفرعي، مع إلغاء الأسهم المسجلة في أصول الشركةM ،

ج) تحويل الاحتياطيات والنتيجة الخاصة بالشركة M إلى احتياطيات ونتيجة المجموعة.

2. المرحلة الثانية: توحيد المجموعة الفرعية F2+F1داخل الشركة الأم M

1.التوحيد الكلي لشركة M و المجموعة الفرعية F2+F1

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
261		ح / سندات الفروع المنتسبة F1	1.400	
218		ح/ تثبيتات عينية أخرى	8.600	
	101	ح/راس المال		3.000
	106	ح/احتياطات		600
	120	ح/النتيجة		200
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		6.200
		التوحيد الكلي لشركة M		
مدين	**دائن**		**مبلغ مدين**	**مبلغ دائن**
218		ح/ تثبيتات عينية أخرى	6.400	
	101	ح/راس المال		2.000
		حقوق المجموعة		
	106	ح/احتياطات		460

	120	ح/النتيجة		130
		حقوق الآخرين (الأقلية)		
		ح/الاحتياطات		440
		ح/النتيجة		20
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		3.350
		التوحيد الكلي لشركة F1+ F2		

2. جدول توزيع الأموال الخاصة F2+F1

عناصر الحساب	المبالغ	حقوق المجموعة 70%	حقوق الاخرين (الأقلية) 30%
صافي الاموال F1+ F2 (130+460+2000)	**2.590**	**(70% X 2.590)= 1.813**	**(30 % X 1.15)= 777**
صافي الأموال خارج النتيجة (460+2000)	**2.460**	**(70% X 2.460)= 1.722**	**(30% X 1.15)= 738**
سندات المساهمة		**-1.400**	**غير معنيّة**
صافي الاصول خارج النتيجة للتوزيع احتياطات)		**(1.400-1.722) = 322**	**738= (0-738)**
النتيجة للتوزيع	**130**	**91 =(1722-1813) او 130*70%**	**39 = (738-777) او 130*30%**

3. تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع الأموال الخاصة F2+F1

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
101		ح/راس المال	2.000	
106		ح/احتياطات **F1+F2**	460	
120		ح/النتيجة **F1+F2**	130	
	261	ح / سندات الفروع المنتسبة		1.400
		حقوق المجموعة		
	106	ح/احتياطات		322
	120	ح/نتيجة		91
		حقوق الآخرين (الأقلية)		
		ح/الاحتياطات		738
		ح/النتيجة		39
		تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع الأموال الخاصة F1+F2		

4. تسجيل القيد المحاسبي الخاص بتحويل نتيجة شركة M

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
106		ح/احتياطات	600	
120		ح/ نتيجة	200	
	106	ح / احتياطات موحدة		600
	120	ح / النتيجة الموحدة		200
		تسوية الاحتياطات والنتيجة		

5. الميزانية الموحدة F2+F1

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات عينية أخرى (8.600+6.400)	15.000	راس المال الصادر	3.000
		حقوق المجموعة	
		الاحتياطات (600+322)	922
		النتيجة (200+91)	291
		حقوق الأقلية	
		الاحتياطات (440+738)	1.178
		النتيجة (20+39)	59
		ح/موردو المخزونات والخدمات (6.200+3.350)	9.550
المجموع	**15.000**	**المجموع**	**15.000**

تستَخدم تقنية التوحيد المرحلي خاصةً عندما يتعلق الأمر بمجمّع ذي هيكل بسيط. أمّا عندما يصبح هيكل المجمّع معقدًا، فإنه يتم التخلي عن هذه الطريقة واللجوء إلى تقنية التوحيد المباشر.

2. التوحيد المباشر

تمثل هذه التقنية في القيام بعملية التوحيد مباشرة على مستوى الشركة الأم، لجميع الشركات المدرجة ضمن نطاق التوحيد. ومن بين مزايا هذه التقنية انها توفر الوقت والتكلفة مقارنة بالتوحيد المرحلي الذي يتطلب بعض الوقت في الوصول الى الكشوف المالية الموحدة كما تم الإشارة الى ذلك. وبما ان لكل طريقة مزايا وعيوب، فمن عيوب التجميع المباشر تعقيد الحسابات. فاستعمال التوحيد المباشر تضطر الشركة الأم لتجميع بيانات جميع الشركات التابعة لها بشكل مباشر، حتى تلك البعيدة (الفرعية من الدرجة الثانية أو الثالثة، وهذا يتطلب جمع تفاصيل كثيرة ومعالجة ضخمة للمعطيات. ومن بين الصعوبات الأخرى التي وجب ذكرها صعوبة تحديد مسبقا نسبة المئوية من الفائدة التي تحتفظ بها الشركة الام في كل شركة، فمثل هذه الصعوبة تتطلب متابعة مستمرة والتحليل الدقيق. ويتطلب تطبيق هذه التقنية المرور عبر أربع مراحل[1]:

[1] La consolidation des bilans 2006, Op, cité Hamadi BEN AMOR, op, cit, p 41.

أ) حساب نسب الفائدة الخاصة بالمجموعة؛

ب) جمع حسابات الشركات الواجب توحيدها؛

ج) توزيع صافي الاصول وإلغاء الأسهم الخاصة بالشركات الموحَّدة (باستثناء الشركة الأم)؛

د) تحويل احتياطيات ونتيجة الشركة الأم إلى احتياطيات ونتيجة المجموعة.

مثال تطبيقي رقم 2 :

نعود الى نفس المثال السابق، نقوم هذه المرة بحساب التوحيد الكلي باستعمال تقنية التوحيد المباشر.

الحل:

حساب نسبة الرقابة وذلك نسبة الفائدة على مستوى الشركة الام M والشركات الفروع F1 و M2

الشركات	% الرقابة	نوع الرقابة	طريقة الرقابة	% الفائدة
M1	%100	رقابة شاملة	توحيد كلي	%100
F1	%70	رقابة شاملة	توحيد كلي	%70
F2	%60	رقابة شاملة	توحيد كلي	%42 (%60x%70)

1.التجميع الكلي للشركات M، F1 و F2

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
261		ح / سندات الفروع المنتسبة F1	1.400	
218		ح/ تثبيتات عينية أخرى	8.600	
	101	ح/راس المال		3.000
	106	ح/احتياطات		600
	120	ح/النتيجة		200
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		6.200
		التوحيد الكلي لشركة M		
261		ح / سندات الفروع المنتسبة F2	600	
218		ح/ تثبيتات عينية أخرى	3.400	
	101	ح/راس المال		2.000
	106	ح/احتياطات		400
	120	ح/النتيجة		100
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		1.500
		التوحيد الكلي لشركة F1		
218		ح/ تثبيتات عينية أخرى	3.000	
	101	ح/راس المال		1.000
	106	ح/احتياطات		100

	120	ح/النتيجة		50
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		1.850
		التوحيد الكلي لشركة F2		

2. جدول توزيع الأموال الخاصة شركة F2

عناصر الحساب	المبالغ	حقوق المجموعة 42%	حقوق الاخرين (الأقلية) 58%
صافي الأصول F2	**1.150**	**(42% X 1.150)= 483**	**(58 % X 1.150) = 667**
صافي الاصول خارج النتيجة	**1.100**	**(42% X 1.100)= 462**	**(58% X 1.100) = 638**
سندات المساهمة	**600**	**(42% X 600)= 420**	**(58% X 600)= 180**
صافي الاصول خارج النتيجة للتوزيع احتياطات)		**(462-420) = 42**	**(638-180) =458**
النتيجة للتوزيع		**(462-483)= 21 او 50*42%**	**(638-667) = 29 او 50*58%**

3. تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع راس المال شركة F2

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
101		ح/راس المال	1.000	
106		ح/احتياطات	100	
120		ح/النتيجة	50	
	261	ح / سندات الفروع المنتسبة		600
		حقوق المجموعة		
	106	ح/احتياطات		42
	120	ح/نتيجة		21
		حقوق الآخرين (الأقلية)		
		ح/الاحتياطات		458
		ح/النتيجة		29
		تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع راس المال شركةF2		

4. جدول توزيع الأموال الخاصة شركة F1

عناصر الحساب	المبالغ	حقوق المجموعة 70%	حقوق الاخرين (الأقلية) 30%
صافي الأصول F1 : (100+400+2.000)	**2.500**	**(70% X 2.500)= 1.750**	**(30 % X 2.500) = 750**
صافي الاصول خارج النتيجة: (400+2.000)	**2.400**	**(70% X 2.400)= 1.680**	**(30% X 2.400) = 720**
سندات الفروع المنتسبة	**1.400**	**-1.400**	**غير معنية**
صافي الاصول خارج النتيجة للتوزيع احتياطات)		**(1.680-1.400) = 280**	**720**
النتيجة للتوزيع	**100**	**(1.680-1.750)= 70 او 100*70%**	**(720-750) = 30 او 100*70%**

5. تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع راس المال شركة F2

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
101		ح/راس المال	2.000	
106		ح/احتياطات	400	
120		ح/النتيجة	100	
	261	ح / سندات الفروع المنتسبة		1.400
		حقوق المجموعة		
	106	ح/احتياطات		280
	120	ح/نتيجة		70
		حقوق الآخرين (الأقلية)		
		ح/الاحتياطات		720
		ح/النتيجة		30
		تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع راس المال شركةF2		

4. تسجيل القيد المحاسبي الخاص بتحويل نتيجة شركة M

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
106		ح/احتياطات	600	
120		ح/ نتيجة	200	
	106	ح / احتياطات موحدة		600
	120	ح / النتيجة الموحدة		200
		تسوية الاحتياطات والنتيجة		

5. الميزانية الموحدة F2+F1

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
تثبيتات عينية أخرى (8.600+6.400)	15.000	راس المال الصادر	3.000
		حقوق المجموعة	
		الاحتياطات (600+42+280)	922
		النتيجة (200+21+70)	291
		حقوق الأقلية	
		الاحتياطات (458+720)	1.178
		النتيجة (29+30)	59
		ح/موردو المخزونات والخدمات (6.200+3.350)	9.550
المجموع	**15.000**	**المجموع**	**15.000**

نلاحظ جيدًا أن الميزانية المجمَّعة تبقى متطابقة أيًّا كانت التقنية المستعملة.

المحاضرة الخامسة عشر: عمليات إعادة المعالجة المتعلقة بتجميع الحسابات

عمليات إعادة المعالجة المتعلقة بتجميع الحسابات تشير إلى مجموعة من الإجراءات لتصحيح البيانات أو تعديلها بعد تجميعها، بهدف تحسين دقة ووضوح البيانات المالية، وتشمل تصحيح الأخطاء المحاسبية، وتعديل قيود التجميع، وإعادة النظر في البيانات لضمان مطابقتها للواقع. وتهدف عمليات إعادة المعالجة إلى جعل حسابات مختلف الشركات الداخلة نطاق التجميع متجانسة قبل توحيدها، وذلك بما يتوافق والأساليب والمبادئ المحاسبية التي يحددها المجمع، وتخضع جميع الشركات المعنية بالتجميع إلى عمليات إعادة المعالجة، سواء تعلق الأمر بالتجميع الكلي، أو النسبي، أو عن طريق المعادلة (التكامل المتكافئ). وعادة ماُ تجرى أعمال إعادة المعالجة منِ قبل الشركات التابعة، غير أنه يمكن لقسم المحاسبة على مستوى الشركة الأم أن يتولى ذلك أيَضا، ويتوقف ذلك بالدرجة الأولى على هيكل وتنظيم المجمع. وعموما تنصرف عمليات إعادة المعالجة المتعلقة بتجميع الحسابات الى التعديلات المتعلقة بعمليات تجانس المعطيات التي بدورها تنقسم الى تعديلات اجبارية وتعديلات اختيارية، وعمليات دمج الحسابات والتي تشمل جمع مختلف البنود وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة للشركات المختلفة المشمولة في نطاق التوحيد، ويتم تنفيذ دمج الحسابات بعد إعادة معالجة الحسابات في التعديلات وجعلها متجانسة. واما فيما يخص تعديلات المجانسة فسوف تقتصر هذه المحاضرة على ستقتصر هذه المحاضرة على معالجة التعديلات التالية:

- التعديلات الاجبارية،
- التعديلات الاختيارية.

1. التعديلات الاجبارية

تهدف التعديلات الاجبارية Retraitements obligatoires الى مجانسة طرق التقييم وعرض الحسابات قبل تجميعها وحذف العمليات التي لا تتم محاسبتها وفقا لمبدأ محاسبي. وعموما تتمثل التعديلات الاجبارية في تعديلات المجانسة Homogénéisation، وتعديلات جبائية والمتمثلة في الغاء الكتابات المحاسبية المسجلة فقط من اجل تطبيق القوانين الجبائية ومثل ذلك المؤونات القانونية، وتعديلات تهتم بالضريبة المؤجلة.

يتم إسناد هذه التعديلات الى حساب الاحتياطات والنتيجة، فكل تعديل لحساب من حسابات الميزانية ينتج عنه ربح أو خسارة لدورة سابقة يقيد في حساب "الاحتياطات' او حساب "ترحيل من جديد"، أما التغير المتعلق بنفس الدورة فيؤثر مباشرة على حساب "نتيجة سنة". وستركز هذه المحاضرة على تعديلات المتجانسة فقط لأنها لا تقل أهمية في مجال التعديلات.

1.1. تجانس طرق تقييم الحسابات

تتطلّب عملية التجانس قبل كل شيء من المجموعة اعتماد دليل محاسبي ودليل للتوحيد المحاسبي، وتحديد تاريخ إقفال الحسابات بالنسبة لكافة الشركات الموحَّدة. وسنقتصر فيما يلي على دراسة:

- تاريخ إقفال الحسابات؛

- إعادة معالجة الحسابات الاجتماعية؛
- تحويل القوائم المالية المعبَّر عنها بعملات أجنبية.

1.1.1. تاريخ إقفال الحسابات

يجب أن يكون للقوائم المالية الفردية للشركات الداخلة نطاق التجميع والقوائم المالية الموحدة نفس تاريخ الإقفال، وفي حالة وجود اختلاف ينبغي على الشركة التابعة إعداد قوائم مالية إضافية خاصة بعملية إعداد القوائم المالية المجمعة بنفس تاريخ إقفال هذه الأخيرة. وعندما لا يوجد مجال لإعداد قوائم مالية إضافية من طرف الشركة التابعة، ينبغي الأخذ في الحسبان تعديل آثار العمليات والأحداث الهامة بتاريخ إقفال القوائم المالية للشركة التابعة، وتاريخ إقفال القوائم المالية المجمعة، كما يجب ألا يتعدى الفرق بين التاريخين مدة تحددها إجراءات المجمع وعموما لا تتعدى هذه المدة ثلاثة أشهر[1].

2.1.1. إعادة معالجة الحسابات الاجتماعية

عندما تطبّق شركة مدمجة مبادئ محاسبية تختلف عن تلك التي اعتمدها المجمّع، يتم القيام بعمليات إعادة المعالجة من أجل إعداد الحسابات الاجتماعية لهذه الشركة وفقاً للمبادئ المحاسبية للمجمّع: وتسمّى هذه العمليات معالجات التجانس. الهدف من إعادة المعالجات هو توحيد مختلف الحسابات الاجتماعية، قبل دمجها، بالاستناد إلى مناهج ومبادئ يقرّرها المجمّع. وجميع الشركات المطلوب توحيدها معنيّة بإعادة المعالجات، سواء تعلّق الأمر بشركات مدمجة كليًا، أو مدمجة نسبيا، أو موحّدة بطريقة التكافؤ (المعادلة)، غير أنّه في الحالة الأخيرة، يكون من الصعب أحيانًا الحصول على المعلومات المتعلّقة بإعادة المعالجات من الشركة الموحّدة بطريقة التكافؤ، خصوصًا إذا كانت أجنبية، وذلك لغياب سيطرة المجموعة عليها. وتُنجَز عادةً أعمال إعادة المعالجات من طرف الشركات الفرعية، غير أنّه يمكن أن يتكفّل بها أيضًا القسم المحاسبي للشركة الأم. وهذا يتوقف أساسًا على هيكلة وتنظيم المجموعة.

يمكن تصنيف إعادة معالجة الحسابات الاجتماعية إلى عمليات اقتصادية أو تقنية:

1) العمليات الاقتصادية:

تهدف إلى توحيد طرق التقييم، أي جعل البيانات المالية صادقة، وتشمل هذه العمليات:

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

[1] Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS, Djelloul BOUBIR, op, cit, p 97.

2) العمليات التقنية:

تهدف هذه العمليات الى القضاء على التكرارات، وتشمل بشكل رئيسي:

– إعادة معالجة المؤونات:

ويتعلق الأمر بإعادة معالجة المؤونات المسجلة على مستوى الشركات التابعة للمجمع، حيث أن الإبقاء عليها يعني أن المجمع يعتبرها مؤونات على نفسها، وهو أمر لا معنى له، وتتمثل جعل حساب

في عملية إعادة المعالجة المؤونة مدينا أمام إما حساب النتيجة (المؤونات المخصصة خلال الدورة) أو مع حساب الاحتياطات (المؤونات المخصصة خلال دورات سابقة).

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

–إعادة معالجة الأرباح الموزعة من الشركات الداخلة في المجمع:

عملية إعادة المعالجة هذه ضرورية لأنه من غير المعقول ترك هذه الأرباح تظهر كإيرادات مالية، في حين أنها تمثل نتائج سابقة تم عرضها في القوائم المالية الموحدة، كما أن توزيعات الأرباح داخل المجمع لا تؤثر على الوضعية المالية الصافية للمجمع. ويتم تسجيل عملية إعادة المعالجة للأرباح الموزعة على مستوى الشركة التي تلقت الأرباح عن طريق جعل حساب "إيرادات مالية" دائنا وجعل حساب الاحتياطات مدينًا. ويتعلق الامر في نهاية المطاف بإعادة تصنيف النتيجة إلى احتياطيات، وبالتالي فإن هذه الكتابة لا تؤدي إلى ظهور ضريبة مؤجلة لأنه لا تنتج عنها فروق مؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. وبالنسبة لعمليات إعادة المعالجة التقنية الأخرى تؤثر على عدة شركات، فيتم تسجيلها على مستوى المصلحة المركزية للتوحيد، مثل الأرباح الداخلية المدرجة، وفوائض أو نواقص القيم الناتجة عن بيع الأصول داخل المجموعة، وُتعد عمليات إعادة المعالجة هذه جزءا من مرحلة إلغاء العمليات المتبادلة.

مثال تطبيقي رقم 1 :

تقوم شركة F باهتلاك سياراتها السياحية وفقًا لطريقة الاهتلاك الثابت على مدة 8 سنوات.

تاريخ اقتناء السيارة: 2020/01/02

القيمة الاصلية للسيارة: 2.000.000 دج.

مخصصات الاهتلاك في 2022/12/31 : 250.000 دج.

مجموع الاهتلاكات في 2022/12/31 : 3x250.000 = 750.000 دج

مع العلم أن المجمع يقوم باهتلاك السيارات النفعية لمدة 05 سنوات.

المطلوب :

عرض بند "سيارات سياحية" ضمن أصول الميزانية المجمّعة لشركة F في 2022/12/31.

الحل:

في الحسابات الاجتماعية، الشركة F تقوم باهتلاك سيارتها بمبلغ قدره : 8/2.000.000 = 250.000 دج.

في 2022/12/31، مجموع الاهتلاكات تقدر ب 3x250.000 سنوات = 750.000 دج.

في الحسابات المجمعة، هذه السيارة يجب ان تهتلك بمبلغ قدره 5/2.000.000 = 400.000 دج.

في 2022/12/31، مجموع الاهتلاكات المجمعة تقدر ب 3x400.000 سنوات = 1.200.000 دج.

وعليه تظهر السيارة النفعية في الميزانية الموحدة لشركة F كما يلي :

القيمة الاصلية: 2.000.000 دج

مجموع الاهتلاك: 1.200.000 دج

القيمة المحاسبية الصافية: 800.000 دج

قيود المعالجة للحسابات الموحدة

مدين	دائن	2022/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
681		ح/مخصصات الاهتلاك (400.000-250.000)	150.000	
106		ح/ احتياطات موحدة (2x150.000)	300.000	
	281	ح / اهتلاك السيارة النفعية (1.200.000-75.000)		450.000
		معالجة الحسابات الموحدة للسيارة النفعية		

مثال تطبيقي رقم 2:

لنفترض اقتناء أصل من طرف الشركة الفرعية F بمبلغ 1.000.000دج في 2021/01/02 ويتم اهتلاكه بطريقة القسط المتناقص على مدة 10 سنوات، علما ان المجمع يقوم باهتلاك مثل هذه الأصول بالاهتلاك الخطي.

المطلوب:

معالجة الأصل وفق مبادئ المحاسبة للمجمع في 2021/12/31 و2022/12/31.

الحل:

من أجل الامتثال لطريقة الاهتلاك التي اعتمدها المجمّع (القسط الثابت)، يتعيّن على الشركة الفرعية التي تستخدم طريقة الاهتلاك المتناقص القيام بإعادة معالجة اهتلاكاتها.

تسجّل هذه الشركة الفرعية في محاسبتها مؤونات الاهتلاك السنوية التالية:

السنة 2021 : 1.000.000 × 10% = 2,5 × 250.000 دج

السنة 2022 :750.000 (1.000.000-250.000) × 10% = 2,5 × 187.500 دج.

غير أن اعتماد طريقة الاهتلاك الثابت التي تبناها المجمّع كان سيؤدي إلى تسجيل مؤونة سنوية للاهتلاك قدرها:
1.000.000 × 10% = 100.000 دج لكل سنة.

وعليه، فإن قيود إعادة المعالجة (من دون أخذ الضريبة المؤجلة بعين الاعتبار) تكون كما يلي:

قيود المعالجة للحسابات الموحدة

مدين	دائن	2021/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
281		ح / اهتلاك الاصل	150.000	
	2681	ح/مخصصات الاهتلاك (250.000-100.000)		150.000
		معالجة الحسابات الموحدة للأصل المقتني في 2021/12/31		
281		ح / اهتلاك الأصل	237.500	
	681	ح/مخصصات الاهتلاك (187.500-100.000)		87.500
	106	ح/ احتياطات موحدة (مخصصات 2021)		150.000
		معالجة الحسابات الموحدة للأصل المقتني في 2022/12/31		

انطلاقا من هذا القيد الأخير، نلاحظ ما يلي:

- إن تصحيح الاهتلاكات يخص كلاً من السنة (ن) والسنة (ن+1)، لأنه يجب، عند كل عملية توحيد أخذ القيود المسجَّلة خلال عملية التوحيد السابقة بعين **الاعتبار كما لو أن عملية التوحيد عملية محاسبية دائمة** ومتواصلة لا تنقطع البتة.
- إن تصحيح اهتلاكات السنة (ن) يؤثر على الاحتياطيات، بينما التصحيح المتعلق باهتلاكات السنة (ن+1) يؤثر على النتيجة (مخصصات الاهتلاك).

2. التعديلات الاختيارية

يمكن استخدام بعض طرق التقييم أو المحاسبة، التي لا تُطبَّق عند إعداد الحسابات الفردية ولكنها منصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية، في إعداد الحسابات المجمّعة.

2.1.1. تحويل البيانات المالية المعبر عنها بالعملات الأجنبية

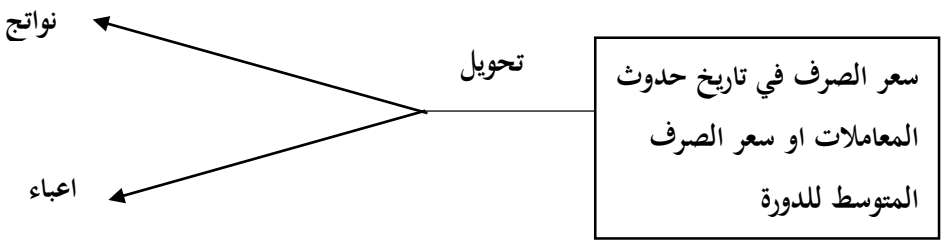
تنصرف هذه التعديلات بتحويل حسابات الشركات الأجنبية، حيث عند القيام بعمليات توحيد الحسابات يجب اعتماد عملة واحدة تعد مرجعية وهي المستخدمة من قبل الشركة الام، قد يحدث أن تكون إحدى الشركات التي يجب توحيدها شركة اجنبية، في هذه الحالة يتعين تحويل حسابتها بشكل صحيح قبل توحيدها، وذلك بغض النظر عن الأسلوب المتبع في عملية التوحيد. المعيار المحاسبة الدولي IAS 21 يفصل في هذه المسالة كما يلي:
فيما يتعلق بالأنشطة التي تقوم بها الشركة التابعة بشكل مستقل، يتم تحويلها إلى عملة المجمع وفقا للإجراءات التالية:

أ) يجب تحويل الأصول والخصوم للشركة الأجنبية، سواء النقدية وغير النقدية، بسعر الإقفال في تاريخ الميزانية؛

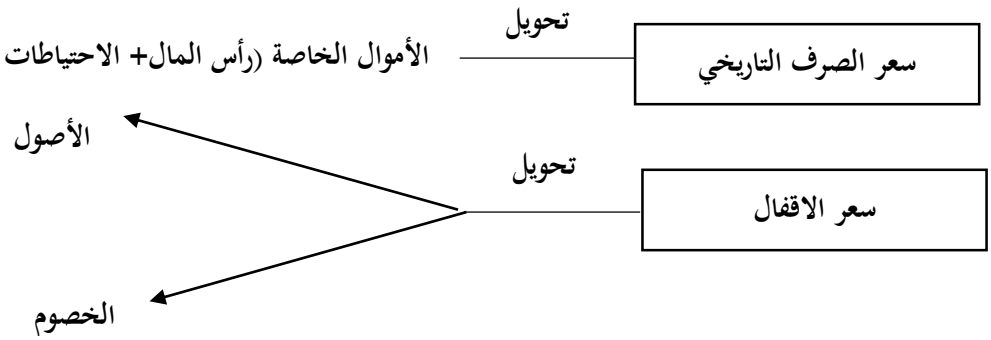
ب) يجب تحويل عناصر الإيرادات والأعباء للشركة الأجنبية بسعر الصرف في تاريخ حدوث المعاملات؛
ت) يجب تسجيل جميع فروقات الصرف الناتجة عن ذلك في حساب خاص الأموال الخاصة (حقوق الملكية) إلى غاية خروج الاستثمار الصافي، حيث تدرج حينها تلك الفوارق في حسابات النتائج كنواتج أو أعباء.
أما النظام لمحاسبي المالي، فقد حدد كيفية تحويل حسابات الشركات الأجنبية التي هي في شكل فروع فقط، وتتمثل المتطلبات التي جاء بها في نفس متطلبات IAS 21 مع إضافة إمكانية اعتماد سعر صرف متوسط في حالة تحويل الإيرادات والمصاريف. ويمكن تلخيص هذه القواعد كما يلي:
– تقوم الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية بسعر الاقفال في تاريخ الميزانية؛
– تقوم النواتج والاعباء بسعر الصرف في تاريخ حدوث المعاملات او سعر الصرف المتوسط للدورة؛
– الأموال الخاصة ماعدا النتيجة تقوم بسعر الصرف التاريخي عند تسجيل العمليات
– تسجيل جميع فروقات الصرف الناتجة عن ذلك في حساب خاص الأموال الخاصة (حقوق الملكية).
واما النظام المحاسبي المالي فلم يخالف ما جاء في المعايير الدولية للمحاسبة فيما يخص تحويل البيانات المالية المعبر عنها بالعملات الأجنبية. ويمكن ذكر ما جاء في القرار 2008:
الفقرة 137-1: "تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة. ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصول".
الفقرة 137-2 : "تحول الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية ، أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عبارة عن عمليات مالية".
الفقرة 137-7 : "تسجل فوارق التحويل المرتبطة بتغيرات سعر الصرف بشأن الاستثمار الصافي لكيان ما في إحدى مؤسساته الواقعة في الخارج وتعد مستقلة عنه في مجال التسيير المالي والاستغلال (تسجل) مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة تحت فصل" فارق التحويل " دون أن يدرج في حساب النتائج".
وبصورةٍ مُبسَّطة، تُعرَض هذه الطريقة (التي تُسمّى بطريقة سعر الإقفال) على النحو التالي:

1. جدول حساب النتائج:

الشكل رقم 08: تحويل البيانات المالية المعبر عنها بالعملات الأجنبية



2. الميزانية:



من اعداد الباحث

مثال تطبيقي رقم 3:

اقتنت الشركة M 80بتاريخ ن-1 80% من الشركة الاجنبية F.

إذا علمت أن:

- سعر الصرف 12/31/ن- 1 : 01 دولار = 130 دج
- سعر الصرف 12/31/ن : 01 دولار =122 دج
- سعر الصرف المتوسط للدورة ن : 01 دولار = 126 دج

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

الميزانية المبسطة 12/31/ن و 12/31/ن-1 (الوحدة 1.000 نيرة)

الأصول	ن-1	ن	الخصوم	ن-1	ن
أصول غير جارية	800	700	أموال خاصة	900	9.00
أصول جارية	450	590	النتيجة		80
			خصوم غير جاري	350	310
المجموع	**1.250**	**1.290**	**المجموع**	**1.250**	**1.290**

جدول حسابات النتائج 12/31/ن (الوحدة 1.000 نيرة)

الحساب	المبالغ
المبيعات	5.000
تغيير المخزون	(30)
أعباء أخرى بما فيها الضريبة المستحقة والمؤجلة	(4.290)
أعباء أخرى	(500)
مخصصات الاهتلاك	100
النتيجة	**80**

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

الحل:

أولا: تحويل عناصر حساب النتائج (الوحدة 1.000 دج)

الحساب	المبالغ	سعر الصرف	**1.000 دج**
المبيعات	5000	126	630.000
تغيير المخزونات	(30)	126	(3.780)
أعباء أخرى بما فيها الضريبة المستحقة والمؤجلة	(4.780)	126	(603.540)
مخصصات الاهتلاك	(100)	122	(12.200)
النتيجة	80		**10.400**

ثانيا: تحويل عناصر حسابات الميزانية (الوحدة 1.000 د.ج)

الأصول	المبالغ $	سعر الصرف	المبالغ دج	الخصوم	المبالغ $	سعر الصرف	المبالغ دج
أصول غير	700	122	85.400	أموال خاصة	900	130	117.000
جارية	590	122	71.980	النتيجة	80		**10.400**
أصول				فارق الاقتناء			**(7.920)**
جارية				خصوم غير جارية	310	122	**37.820**
المجموع	**1290**		**157.380**	**المجموع**	**1.290**		**157.380**

فارق الصرف يحسب عن طريق الفرق بين الأصول من جهة، ومجموع الأموال الخاصة، والنتيجة، والخصوم الجارية من جهة أخرى.

نتج هذا الفرق السلبي في التحويل والمقدر بـ (7.920) عن:

- الأموال الخاصة (باستثناء النتيجة) × (سعر الصرف الإقفال – السعر الصرف التاريخي) : 900 x (122-130) = 7.200
- الفرق على بنود قائمة النواتج والاعباء باستثناء مخصصات الاهتلاك المحولة بسعر الصرف المتوسط × (سعر الصرف الإقفال – السعر الصرف المتوسط للدورة) : (4.820-5.000) x(122-126) = (720)

المجموع = -7200+720 = 7.920 وهو نفسه المبلغ الذي يظهر في الميزانية.

3. مرحلة دمج الحسابات

إدماج الحسابات يُمثّل المرحلة الثانية من عملية التوحيد. ويتمثّل في جمع مختلف بنود الميزانية، وحساب النتائج، وقائمة التدفقات النقدية الخاصة بمختلف الشركات المدرجة ضمن نطاق التوحيد. ويُنجَز هذا الإدماج بعد أن تكون الحسابات قد وُحِّدت خلال المرحلة الأولى، كما أن مرحلة دمج الحسابات تختلف بطبيعة الحال باختلاف طريقة التوحيد المناسب (توحيد كلي، توحيد مناسب)، حيث أن طريقة التكافؤ (المعادلة) غير معنية بهذه الخطوة لأنها نسبة المساهمة محدودة بين 20 و49%.

المحاضرة السادسة عشر: إلغاء المعاملات المتبادلة والنتائج الداخلية للمجموعة

انطلاقًا من مبدأ أنّ القوائم المالية الموحّدة تهدف أساسًا إلى عكس القوة الاقتصادية والمالية لمجموعة من الشركات تجاه الأطراف الخارجية، فمن الطبيعي إذن إلغاء جميع العمليات المنجزة بين الشركات الموحّدة والتي تُسمّى غالبًا عمليات داخل المجموعة والتي تشكل المرحلة الثالثة من مراحل تجميع الحسابات، وتُسجَّل كل هذه التعديلات في دفتر يومية التوحيد.

1. تسوية الحسابات المتبادلة

انطلاقًا من مبدأ أنّ القوائم المالية الموحّدة تهدف أساسًا إلى عكس القوة الاقتصادية والمالية لمجموعة من الشركات تجاه الأطراف الخارجية، فمن الطبيعي إذن إلغاء جميع العمليات المنجزة بين الشركات الموحّدة والتي تُسمّى غالبًا عمليات داخل المجموعة. وتُسجَّل هذه الإلغاءات، التي تُمرَّر في شكل قيود محاسبية، في دفتر يومية التوحيد. ولابد للإشارة ان مثل هذه العمليات المتبادلة داخل مجمع الشركات تمثل تحديا مهما في اعداد القوائم المالية الموحدة. وعليه ومن أجل عرض القوائم المالية المجمعة بشكل صحيح، يتعين إلغاء العمليات والحسابات الداخلية بين الشركات في المجمع، فمثًلا، قد تؤدي المبيعات بين شركات المجمع الى تحقيق أرباح أو خسائر غير محققة في الواقع، مما يؤثر على دقة القوائم المالية المجمعة لذا، يتوجب التأكد من الغاء هذه العمليات بشكل كامل أو جزئي لضمان عرض وضعية مالية دقيقة للمجمع وعملياته اتجاه الخارج.

غالبا ما تمتك الشركات داخل نفس المجمع حسابات متبادلة، مثل حسابات المشتريات والمبيعات، والزبائن والموردين، والقروض والسلفات، قد لا تكوا أرصدتها متساوية دائما، ولضمان الغاء الحسابات وتسوية الأرصدة المتبادلة بشكل صحيح، يجب التعامل مع هذه الاختلافات وجعل هذه الحسابات متساوية، ويتم ذلك عندما تواجه الشركات اختلافات اثناء فحص الحسابات الفردية، حيث تصحح هذه الاختلافات عادة عن طريق تعديل او تسوية أرصدة الحسابات، مما يؤثر سلبا أو إيجابيا على وضعية الشركة. وحسب الفقرة 25 من المعيار الدولي للمحاسبة IAS 27 27 المعدَّل والمتمم، يتم إلغاء الأرصدة والمعاملات داخل المجموعة، بما في ذلك المنتجات، والأعباء، وتوزيعات الأرباح، بشكل كامل. كما تُلغى بالكامل النتائج الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة والمندرجة ضمن الأصول مثل المخزونات والأصول الثابتة. وقد تشير الخسائر داخل المجموعة إلى انخفاض في القيمة يستوجب الاعتراف به في القوائم المالية المجمّعة. وهنا يجب التميز بين العمليات التي تؤثر على النتيجة الموحدة وتلك التي لا تؤثر على النتيجة الموحدة.

2. إلغاء العمليات غير المؤثرة في النتيجة المجمعة

تقتصر العمليات غير المؤثرة في النتيجة المجمعة في:

1. الحسابات الذمية: وتتمثل هذه الحسابات في: قروض/الديون، الزبائن/الموردون، أوراق الدفع/أوراق القبض. وتطرح هذه الحقوق والديون المتبادلة بنفس المبلغ داخل المجمع.

2. الحسابات التسيير: وتتمثل هذه الحسابات في المشتريات/المبيعات، وتطبق عليها عمليات الحذف بنفس المبدأ.

يطبق الغاء العمليات غير المؤثرة في النتيجة المجمعة وفق نوع وطريقة التوحيد. ومعنى ان الغاء العمليات يطبق حسب كل حالة من حالات التوحيد. ففي حالة الاندماج الكلي يكون الإلغاء كليا للعمليات غير المؤثرة على الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة، وفي حالة الاندماج النسبي يتم الإلغاء في حدود نسبة الفائدة.

مثال تطبيقي رقم 1:

نفترض وجود شركة M تمتلك 60% من شركة .F وخلال السنة المالية، كانت المعاملات المتبادلة بين M و F كما يلي:

- قامت شركة M ببيع بضائع لشركة F بقيمة 1.700 (وحدة نقدية)، وقد تم بيع هذه البضائع لأطراف خارجية.
- في نهاية السنة، أظهر جانب الخصوم في ميزانية شركة F دَينًا بقيمة 500 (وحدة نقدية) لصالح شركةM
- تم منح قرض من قبل شركة M لشركة F بمبلغ 100 (وحدة نقدية)، ولم يتم سداده بعد حتى نهاية السنة المالية.

المطلوب: التسجيل المحاسبي لإلغاء العمليات المتبادلة.

الحل:

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
70		ح / مبيعات بضائع M	1.700	
	60	ح/مشتريات مستهلكةF		1.700
		الغاء رقم الاعمال المتبادل داخل المجموعة		
401		ح / المورد F	500	
	411	ح/الزبون M		500
		الغاء الدين داخل المجموعة		
16		ح / قرضF	100	
	27	ح/سلفات M		100
		الغاء عملية القرض والسلفة البيع داخل المجموعة		

3. إلغاء العمليات المؤثرة في النتيجة المجمعة

تتمثل العمليات المؤثرة في النتيجة المجمعة في:

- التنازل على المخزونات بين شركات المجموعة؛
- التنازل على الاستثمارات بين شركات المجموعة؛
- الأرباح الموزعة.
- المؤونات وخسائر القيمة المكونة على الشركات الموحدة. وتتشكل هذه المؤونات من ثلاثة أنواع وهي:

1. خسائر القيمة للديون المشكوك فيها: بما انه سيتم الغاء الديون فمن الطبيعي الغاء خسائر القيمة موضوع التكوين رغم ان هذه الديون قد تكون وهمية ولا أصل لها بين شركات المجموعة.
2. خسائر القيمة لمواجهة تدني سندات المساهمة.
3. مؤونة من اجل مواجهة الاخطار والاعباء المختلفة التي تتعرض لها الشركة بسبب تحملها مع شركة أخرى داخل المجموعة.

فيما يخص التنازل على المخزونات بين الشركات المجموعة ففي حالة إذا وُجدت عند إقفال السنة المالية بضاعة ضمن المخزون مقتناة داخل المجموعة، وكانت هذه البضاعة قد حققت فيها الشركة البائعة هامش ربح داخلي، فإنه يتعين إلغاء هذا الربح المدرج في المخزون لأنه لا يمثل بأي حال من الأحوال إثراءً حقيقياً للمجموعة تجاه محيطها الخارجي. ولهذا الغرض، يجب التمييز بين:

- الربح المتعلق بالمخزون الافتتاحي الذي ينبغي إلغاؤه من الاحتياطيات عن طريق قيد دائن في حساب "تغير المخزونات"،
- والربح المتعلق بالمخزون الختامي الذي يجب إلغاؤه من المخزون المدرج في جانب الأصول لميزانية المشتري، وذلك عن طريق قيد مدين في حساب "تغير المخزونات".

مثال تطبيقي رقم 2:

باعت الشركة M ما قيمته 300.000،00 دج (خارج الرسم من المواد الاولية للشركة الفرع F بهامش ربح يقدر ب 20% مطبق طوال السنة.

- مخزون أول المدة يحتوي على مواد أولية تقدر ب 120.000،00 دج (مشتراة من الشركة M).
- مخزون نهاية المدة يحتوي على مواد أولية تقدر 90.000،00 دج (مشتراة من الشركة M).

المطلوب: التسجيل المحاسبي لإلغاء العمليات المتبادلة مع العلم ان نسبة مراقبة M ل F تصل الى 80%.

الحل:

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
70		ح / مبيعات بضائع M	300.000	
	60	ح/مشتريات مستهلكةF		300.000
		الغاء رقم الاعمال المتبادل داخل المجموعة		
106		ح / احتياطات F	24.000	
	12	ح/النتيجة M		24.000
		الغاء هامش الربح على مخزونات بداية المدة المعالجة على مستوى الميزانية 20%x120.000		
12		ح / النتيجة M	24.000	
	603	ح/تغيير المخزون M		24.000
		الغاء هامش الربح على مخزونات بداية المدة المعالجة على مستوى حساب النتائج 20%x120.000		
603		ح/تغيير المخزون M	18.000	
	12	ح / النتيجة M		18.000
		الغاء هامش الربح على مخزونات نهاية المدة المعالجة على مستوى حساب النتائج 20%x90.000		
12		ح / النتيجة M	18.000	
	31	مواد اولية M		18.000
		الغاء هامش الربح على مخزونات نهاية المدة المعالجة على مستوى الميزانية 20%x90.000		

مثال تطبيقي رقم 3:

بتاريخ 01/02/ن+3 تنازلت الشركة M عن تثبيتات لصالح أحد فروعها F وقدمت المعلومات التالية:

- القيمة الأصلية: 1.000.000،00 دج (خارج الرسم)
- المدة النفعية : 10 سنوات.
- سعر التنازل : 840.000،00 دج.

المطلوب: التسجيل المحاسبي لإلغاء العمليات المتبادلة مع العلم ان نسبة مراقبة M ل F تصل الى 80%.

الحل:

الاهتلاك الكلي: (10/1.000.000)x4 = 400.000،00 دج.

القيمة المحاسبية الصافية: 1.000.000،00 دج – 400.000،00 دج = 600.000،00 دج.

فائض القيمة على التنازل: 840.000،00 دج – 600.000،00 دج = 240.000،00 دج.

قسط الاهتلاك المسجل (الجديد) في دفاتر شركة F= 6/840.000 = 140.000 دج.

الفرق الإضافي بين قسط الاهتلاك الأصلي والقسط الجديد : 140.000-100.000 = 40.000 دج.

مدين	دائن	01/02/ن+5	مبلغ مدين	مبلغ دائن
752		ح / فائض القيمة على التنازل على التثبيتات M	240.000	
	12	ح/النتيجة M		240.000
		الغاء فائض القيمة على التنازلات الداخلية المعالجة على مستوى حساب النتائج		
12		ح/النتيجة M	240.000	
	21	ح/تثبيتات عينية F		240.000
		الغاء فائض القيمة على التنازلات الداخلية المعالجة على مستوى الميزانية		
281		ح / اهتلاكات التثبيتات العينية F	40.000	
	12	ح//النتيجة F		40.000
		الغاء فائض القيمة على التنازلات الداخلية المعالجة على مستوى الميزانية		
12		ح//النتيجة F	40.000	
	681	ح /مخصصات الاهتلاك F		40.000
		الغاء فائض القيمة على التنازلات الداخلية المعالجة على مستوى حساب النتائج		

مثال تطبيقي رقم 4: تحصلت الشركة M على أرباح تقدر ب 1.000.000،00 دج من جراء توزيع الارباح من طرف الشركة الفرع F.

المطلوب: التسجيل المحاسبي لإلغاء العمليات المتبادلة مع العلم ان نسبة مراقبة M ل F تصل الى 75%.

الحل:

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
76		ح / إيرادات مالية M	1.000.000	
	12	ح/النتيجة M		1.000.000
		الغاء الأرباح الداخلية المعالجة على مستوى حساب النتائج		
12		ح/النتيجة M	1.000.000	
	106	ح/احتياطات M		1.000.000
		الغاء الأرباح الداخلية المعالجة على مستوى الميزانية		

المحاضرة السابعة عشر: تحديد فارق التوحيد

ينصرف تحديد فارق التوحيد écart de consolidation الى حساب فرق التوحيد الأولى، وفرق التقييم، وفرق الاقتناء.

1. فرق التوحيد الاولي

يعرف فرق التوحيد الأولى écart de première consolidation بالفرق الموجود بين تكلفة شراء المساهمة والحصة التي تمثلها هذه المساهمة في الأموال الخاصة بما في ذلك النتيجة وهذا في نفس التاريخ الذي تم فيه اقتناء المساهمة. وسمي هذه الفرق بفرق التوحيد الاولي لأنه يتم حسابة في اللحظة التي دخلت فيها الشركة محيط الاندماج. وحسب النظام المحاسبي المالي: "يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين :

*تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات،

*والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج"[1].

فرق التوحيد الأولى = تكلفة اقتناء المساهمة– الحصة التى تمثلها هذه المساهمة فى الأموال الخاصة

وفقًا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3 (IFRS 3) الفقرة 24، فإن تكلفة الاقتناء (تكلفة تجميع الأعمال) هي المجموع المكوَّن من:

أ) القيم العادلة، في تاريخ التبادل، للأصول المسلمة، والخصوم المتحملة أو المفترضة، وأدوات الأموال الخاصة المقدمة من قبل الشاري مقابل الحصول على السيطرة على الشركة المستحوذ عليها؛ بالإضافة إلى؛

ب) جميع التكاليف المنسوبة مباشرة إلى عملية تجميع الأعمال.

هذه التكاليف المباشرة المنسوبة إلى التوحيد يمكن أن تكون، على سبيل المثال، وفقًا للفقرة 29 من نفس المعيار، أتعاب المحاسبين، والمستشارين القانونيين، والمقيمين، وغيرهم من الخبراء الاستشاريين المتدخلين في عملية التجميع. أما التكاليف الإدارية العامة، بما في ذلك تكاليف تشغيل قسم مكلف بعمليات الاستحواذ، وغيرها من التكاليف التي لا يمكن نسبها مباشرة إلى عملية التجميع الجاري الاعتراف بها، فلا تُدرج ضمن تكلفة التجميع، بل تُسجَّل كمصروفات عند تحملها. ويتكون فرق التوحيد الأولي من فرق التقييم écart d'évaluation وفرق الاقتناء écart d'acquisition. وتأسيسا لما سبق فان المعالجة المحاسبية لفرق التوحيد الاولي تتم من خلال معالجة محاسبية لكل من فرق التقييم وفرق الاقتناء.

[1] الفقرة 132-13 من القرار 2008/07/26 ، سبق ذكره.

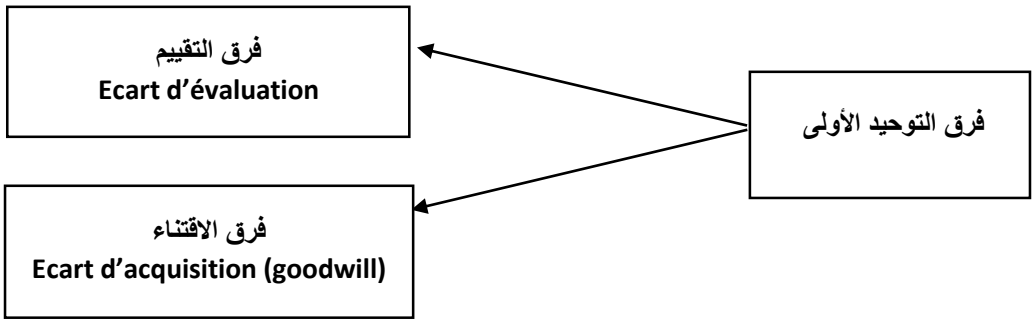
حسب النظام المحاسبي المالي، يتركب فارق الإدماج الأول الايجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات الدمجة.

*فارق تقييم هو عبارة عن الفرق ببين القيمة المحاسبية لبعض عناصر قابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات،

*فارق اقتناء أو "حسن التفاتة« goodwill » الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

عندما لا يتأتى تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته، يكون من القبول، على سبيل التبسيط، إدراجه بمبلغه الكامل في باب "فارق الاقتناء"[1].

الشكل رقم 09: اقسام فرق التوحيد الأولى



من اعداد الباحث

يُعتبر الأصل أو الخصم قابلاً للتحديد identifiable عندما يكون من الممكن تقييمه بشكل منفصل. وعليه فإن الشهرة (fonds de commerce) التي أنشأتها الشركة المستحوذ عليها لا تُعد أصلاً قابلاً للتحديد، وبالتالي تُدرج ضمن فارق الاقتناء (Goodwill)، إذ لها طابع متبقي. وعلى العكس من ذلك، يمكن أن تشمل الأصول والالتزامات القابلة للتحديد أصولاً أو التزامات لم تكن مسجلة سابقًا في القوائم المالية للشركة المستحوذ عليها ومثل ذلك الدين أو أي التزام تم إغفاله.

مثال تطبيقي رقم 1:

في 12/31/ن، قامت شركة "الباهي" باقتناء حصص مشاركة تمثل 70% من رأسمال شركة "الضحى"، وبلغت الكلفة الإجمالية لهذه العملية 850.000،00 وحدة نقدية. وفي نفس التاريخ، كانت الميزانية للشركتين كالتالي :

[1] الفقرة 132-14 من القرار 2008/07/26 ، سبق ذكره.

ميزانية شركة "الباهي" في 12/31/ن (وحدة نقدية)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية بما فيها 850 سندات مشاركة	1.450.000	راس المال	1.500.000
مخزونات	600.000	النتيجة	500.000
بنوك الحسابات الجارية	450.000	ح/موردو المخزونات والخدمات	500.000
المجموع	**2.500.000**	**المجموع**	**2.500.000**

ميزانية شركة "الضحى" في 12/31/ن (وحدة نقدية)

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية (معدات)	500.000	راس المال	800.0000
مخزونات	400.000	النتيجة	100.000
بنوك الحسابات الجارية	100.000	ح/موردو المخزونات والخدمات	100.000
المجموع	**1.000.000**	**المجموع**	**1.000.000**

المطلوب: حساب مبلغ فرق التوحيد الاولي.

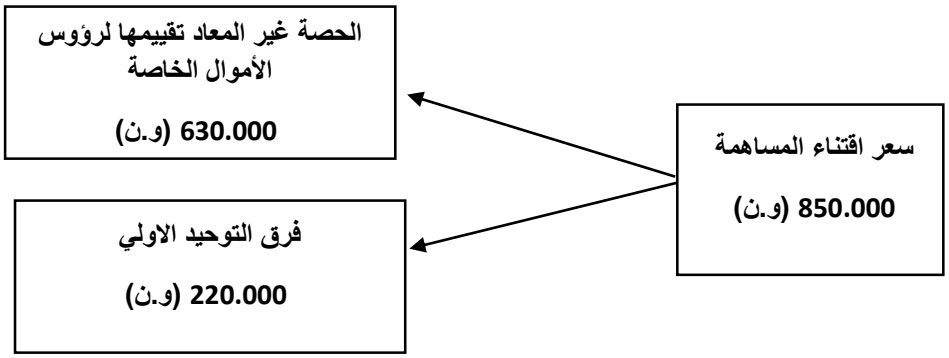
الحل:

1.التجميع الكلي للشركتين

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
21		ح/ أصول غير جارية	1.450.000	
3		ح/ مخزونات	600.000	
512		بنوك الحسابات الجارية	450.000	
	101	ح/راس المال		1.500.000
	120	ح/النتيجة		500.000
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		500.000
		التوحيد الكلي لشركة "الباهي"		
21		ح/ أصول غير جارية (معدات)	500.000	
3		ح/ مخزونات	400.000	
512		بنوك الحسابات الجارية	100.000	
	101	ح/راس المال		800.000
	120	ح/النتيجة		100.000
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		100.000
		التوحيد الكلي لشركة "الضحى"		

2.جدول حساب فرق التوحيد الاولي

عناصر الحساب	حصة المجموعة (و.ن)
كلفة الإجمالية لسندات المشاركة: 850.000	850.000
الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة في شركة الفرع "الضحى": 800.000+100.000= 900.000x70%= 630.000	630.000
فرق التوحيد الاولي: 630.000–850.000	220.000



2. فرق التقييم

ينتج فرق التقييم من فوائض القيمة المتأخرة الناتجة عن بعض عناصر الميزانية. وحسب النظام المحاسبي المالي: "في إطار أي عملية الإدماج:

*تنسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول العينية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء،

*يسجل فارق الاقتناء في الأصل غير الجاري للميزانية تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق إيجابيا، وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سلبيا"[1].

فرق التقييم = قيمة الحقيقية لعناصر الميزانية– قيمة المحاسبية لهذه العناصر بتاريخ الاقتناء

فرق التقييم = فائض القيمة في تاريخ الاقتناء x نسبة المساهمة في الشركة الفرعية

يظهر فرق التقييم في حسابات الأصول وبالتحديد في حسابات الأموال الخاصة ويرتكز الى أصل من أصول الميزانية، وهنا يمكن استعمال حساب 104 "فارق التقييم" والذي من شانه ان يؤدي الى تسوية الاهتلاكات، كما يمكن استعمال حساب 106 " احتياطات–فارق التقييم". وهنا ينصح باستعمال حساب 106 "احتياطات–فارق التقييم، لان الهدف الرئيسي من الفارق هو إعادة تقييم الاستثمارات والتي تؤدي بدورها الى زيادة الاحتياطات

[1] الفقرة 132-15 من القرار 2008/07/26 ، سبق ذكره.

الموحدة وحقوق الأقلية في حالة التوحيد الكلي، اما في حالة التوحيد النسبي، فالفارق يؤدي الى زيادة الاحتياطات الموحدة فقط.

مثال تطبيقي رقم 2:

نأخذ نفس المثال التطبيقي رقم 01 ولنفترض ان القيمة العادلة للمعدات التي تظهر في ميزانية شركة "الضحى" تقدر ب750.000،00 (و.ن) :

المطلوب: حساب فارق التقييم.

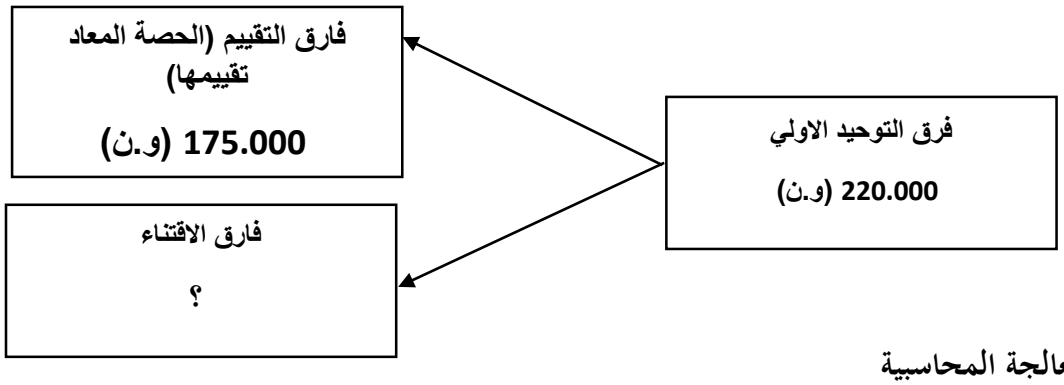
الحل :

فارق التقييم = 750.000- 500.000 =250.000 (زن)

لنعود الى جدول حساب فارق التقييم التوحيد الاولي ونطرأ عليه المعالجة التالية:

1. حساب فارق التقييم

عناصر الحساب	حصة المجموعة (و.ن)
كلفة الإجمالية لسندات المشاركة: 850.000	850.000
الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة في شركة الفرع "الضحى": 800.000+100.000 =%70x900.000 = 630.000	630.000
فرق التوحيد الاولي: 630.000–850.000	220.000
فارق التقييم: (500.000–750.000) x حصة المجمع 70% = 175.000	175.000



2. المعالجة المحاسبية

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
21		ح/ أصول غير جارية	250.000	
	106	ح/احتياطات – فارق التقييم		250.000
		اثبات فارق التقييم الكلي 500.000–750.000		

3. فارق الاقتناء

يمثل فارق الاقتناء الجزء من السعر المدفوع مقابل المزايا التي يوفرها التحكم في رقابة الشركة ومثل ذلك إقصاء شركة منافسة، ضمان التموين أو توزيع المنتجات، تحسين ظروف الإنتاج، والتوسع في الخارج[1]... كما يمكن لفارق الاقتناء ان يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن أصول لا يمكن تحديدها بشكل منفرد ولايمكن تسجيلها بشكل منفصل. وجاء في مدونة التعريفات في الملحق 3 من قرار 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ما يلي: فارق الاقتناء هو "كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول والخصوم المعرّفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل".

فرق الاقتناء = فرق التوحيد الاولى– فرق التقييم

يقسم فارق الاقتناء الى الموجب السالب، ويمكن أن ينشأ فارق اقتناء سلبي عندما يكون فرق التوحيد الأولي في حد ذاته سلبيا، وَقد يعكس الفرق السالب في الاقتناء توقعات بخسائر أو انخفاضات في القيمة أو ضعف في الربحية. كما قد يكون نتيجة لعملية اقتناء تمت في ظروف ميسّرة أو بشروط ملائمة.

يظهر فرق الاقتناء في الأصول الثابتة المعنوية ويهتلك على فترة معقولة او يعاد تقييمه سنويا، وفي حالة انخفاض قيمته يتم تكوين خسارة لتدني القيمة. وحسب النظام المحاسبي المالي: " يسجل الحساب 207 "فارق الاقتناء" إيجابيا كان أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج. ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده. وفارق الشراء هو أصل غير معرف، وعليه يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة. وخسائر القيمة التي يتم إثباتها عقب اختيار تناقص للقيمة في فارق اقتناء لا يمكن أن تكون موضع استرجاعات لاحقة خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها في أصول أخرى"[2].

دائما حسب النظام المحاسبي المالي: "تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الإيجابي مع القيمة الاقتصادية (أو القيمة النفعية) للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق. ومن المحتمل إثبات أي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية. وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس"[3].

مثال تطبيقي رقم 3:

نأخذ نفس المثال التطبيقي رقم 01 ونقوم ببعض الترتيبات والمعالجات.

المطلوب: حساب فارق الاقتناء واعداد الميزانية الموحدة.

[1] Claude et Gilles LABABRE : Comptabilité des sociétés, fusion-consolidation, op, cit, p 469.

[2] الصنف 2 حساب التثبيت، فارق الاقتناء، القرار 2008، سبق ذكره، ص 57.

[3] الفقرة 132-16 من القرار 2008/07/26 ، سبق ذكره.

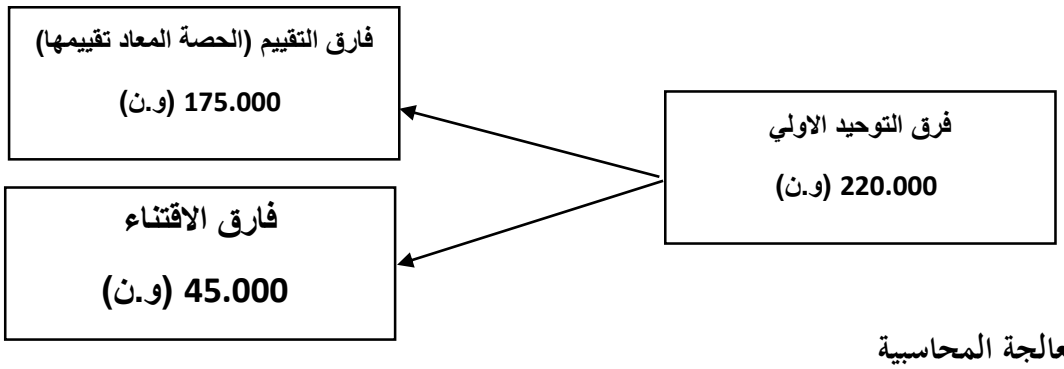
الحل:

فارق الاقتناء = 220.000-175.000 =45.000 (زن)

لنعود الى جدول حساب فارق التقييم التوحيد الاولي ونطرأ عليه المعالجة التالية:

1. حساب فارق الاقتناء

عناصر الحساب	حصة المجموعة (و.ن)
كلفة الإجمالية لسندات المشاركة: 850.000	850.000
الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة في شركة الفرع "الضحى": 100.000+800.000 =900.000x%70= 630.000	630.000
فرق التوحيد الاولي: 630.000–850.000	220.000
فارق التقييم: (500.000–750.000) x حصة المجمع 70% = 175.000	175.000
فارق الاقتناء : 175.000 –220.000	45.000



2. المعالجة المحاسبية

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
207		ح/ أصول غير جارية	45.000	
	261	ح/سندات الفروع المنتسبة		45.000
		اثبات فارق الاقتناء 175–220.000		

لإعداد الميزانية الموحدة للمجمع لابد أولا من تقسيم الأموال الخاصة لشركة الفرع "الضحى":

3. جدول توزيع الأموال الخاصة شركة الضحى

عناصر الحساب	المبالغ	حقوق المجموعة 70%	حقوق الاخرين (الأقلية) 30%
صافي الأصول: (100.000+800.000)	900.000	(%70 X 900.000)= 630.000	(% 30 X 900.000) = 270.000
فارق التقييم: 250.000	250.000	(%70 X 250.000)= 175.000	(% 30X 250.000) = 75.000
المجموع		**805.000**	**345.000**
سندات المساهمة المتبقية: 45.000-850.000	805.000	- 805.000	
المجموع بعد الغاء سندات المشاركة		**00**	**345.000**

4. تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع راس المال شركة F2

مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
101		ح/راس المال	800.000	
106		ح/احتياطات	100.000	
106		ح/احتياطات–فارق التقييم	250.000	
	261	ح / سندات الفروع المنتسبة		805.000
		حقوق الآخرين (الأقلية)		345.000
		تسجيل القيد المحاسبي لجدول توزيع الأموال الخاصة		

5. الميزانية الموحدة لشركة الماحي

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
قارق التقييم	45.000	راس المال الصادر	1.500.000
التثبيتات العينية :	1.350.000	النتيجة	500.000
(250.000+500.000+600.000)		**حقوق الأقلية**	345.000
المخزونات	1.000.000	ح/موردو المخزونات والخدمات	600.000
بنوك الحسابات الجارية	550.000	(100.000+500.000)	
المجموع	**2.945.000**	**المجموع**	**2.945.000**

في حالة وجود فارق اقتناء سلبي فهنا " يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي (أو حسن التفاتة سلبية) في شكل منتوج تبعا لوظيفة أصله.

*عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة، يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات،

*عندما يكون عبارة عن فارق بـ بالقيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة ،وقيمة اقتنائها، فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول،

*عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية ، ولا بأصول غير نقديةp فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات.

المحاضرة الثامنة عشر: عرض القوائم المالية

حسب النظام المحاسبي المالي، ينبغي على الشركات الملزمة بتطبيق النظام SCF اعداد قوائم مالية سنوية، تصدر خلال مهلة أقصاها 4 أشهر بعد تاريخ إقفال السنة المالية المعنية وتشمل:

-الميزانية المجمعة؛

-حساب النتائج المجمع؛

-جدول سيولة الخزينة المجمع؛

-جدول تغيير الأموال الخاصة المجمع؛

-ملحق القوائم المالية (المجمعة) يبين القواعد والطرق المحاسبية ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.

ويجب ان يشكل ملحق القوائم المالية المجمعة ما يلي:

-جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط ممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجمع.

-جدول لتغير محيط الإدماج يبين جميع التعديلات التي كان لها تأثير في المحيط بفعل تغير النسبة المئوية لمراقبة الشركات السابق تجميعها، وبفعل عمليات اقتناء السندات والتنازل عنها.

وحسب النظام المحاسبي المالي فإنه ننبغي أن تتوفر عدة ترتيبات تخص القوائم المالية:

-يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة وافية الوضعية المالية للمؤسسة، نجاعتها، وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، يجب أن تعكس القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات ا المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها؛

-ضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين، وتعد في أجل أقصاه اربعة اشهر من تاريخ إقفال الدورة المحاسبية ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي تنشرها المؤسسة؛

-توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة حيث يتضمن كل قسم من اقسام الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، إشارة إلى مبلغ السنة الماضية، ويتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكلا وصفيا وعدديا.

الخاتمة

حاولنا من خلال هذه المطبوعة معالجة المسائل المتعلقة بمحاسبة الشركات المعمقة من خلال النظام المحاسبي المالي الجزائري وماجاء في معايير الدولية للمحاسبة ومعايير الدولية للإفصاح المالي. وقد كان للجانب العملي الحظ الاوفر في المحاضرات التي تم ادراجها في المطبوعة. وقد تناولت هذه الأخيرة ثمانية عشرة محاضرة كلها تندرج ضمن برنامج السنة الأولى ماستر محاسبة وتدقيق. تناولنا في محور تصفية الشركات الجانب القانوني والجبائي للتصفية مع امثلة تطبيقية باستعمال حساب 128 و467 وكذا طريقة استرجاع الضريبة على القيمة المضافة. واما في محور الأدوات المالية فكان التركيز على الأصول المالية والالتزامات المالية وقياس هذه الأدوات مع حلول لأمثلة تطبيقية. وفي محور الحسابات المدمجة فقد تم معالجة بعض طرق الادماج المعروفة والأكثر تداولا واستعمالا، مع التركيز بالخصوص على المنهج الذي يجب احترامه في تقييم الشركات موضوع الادماج. ولقد حاولنا من خلال عملية توحيد الحسابات معالجة الموضوع باستعمال طريقتي التوحيد المباشر والتوحيد التدريجي مع باستعمال امثلة تطبيقية لها علاقة بمحاسبة الشركات المستعملة في الشركات العالمية. واما في المحاضرة الأخيرة فلم نفصل فيها لسبب بسيط انه تم معالجة الميزانية الموحدة وكذا جدول النتائج الموحد في المحاضرة الرابعة عشر التي خصصت للمعالجة المحاسبية لتقنيات توحيد الحسابات.

وفي الأخير نتمنى أن نكون قد وفقنا في إنجاز هذه المطبوعة التي ستكون سندا للطلاب وللأساتذة في مادة محاسبة الشركات المعمقة.

قائمة المصادر والمراجع

أ. باللغة العربية:

1-مطبوعات جامعية

1 - ضافري ريمة، مطبوعة محاسبة الشركات المعمقة 1، لمركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميلة 2023-2024

2-القوانين والمراسيم

1-الأمر رقم 75-95المؤرخ في 20رمضان عام 1395هـ الموافق لـ 26سبتمبر ،1975الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم. لسنة 2007.

2-قانون رقم 07-11مؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428الموافق 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74بتاريخ 15ذي القعدة عام 1428الموافق 25 نوفمبر 2007.

3-مرسوم تنفيذي رقم 08- 156مؤرخ في 20جماد الأولى عام 1429الموفق 26مايو ،2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-11 المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428الموافق 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

4-قرار 26 يوليو2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها.

ب. باللغة الأجنبية

- Livres :

1- Claude et Gilles LABABRE : Comptabilité des sociétés, fusion-consolidation, éditions Litec, France. 6ème édition 2003.

2- La consolidation des bilans 2006, Hamadi BEN AMOR, les éditions Yaich, Tunisie 2006.

3- Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS, Djelloul BOUBIR, les éditions SAHAEL, Algérie 2013.

4- La comptabilité financière selon les normes comptables algériennes, Rabah TAFIGHOULT, éditions Aurès emballages, Algérie 2015.