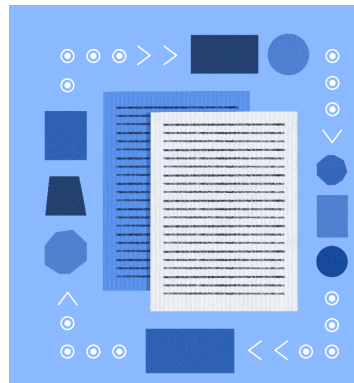




جامعة المجاهد عبد الحفيظ بو الصوف ميلة  
السنة الجامعية: 2026-2025 السداسي 2

## اسم المادة: محاسبة الشركات المعمقة 2

### الدرس 3: المعالجة المحاسبية لطرق توحيد الحسابات



#### الأساتذة المسؤولون

الاسم واللقب	الرتبة	الكلية	البريد الإلكتروني
ضافري ريمة	MCB	العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	dafri.r@centre-univ-mila.dz

#### الطلبة المعنيون

الكلية	القسم	السنة	التخصص
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	العلوم المالية والمحاسبة	ماستر 1	محاسبة ومالية

#### أهداف الدرس

- سيتمكن الطالب بعد هذا الدرس من تجميع كل من ميزانية وحساب نتائج الشركة الأم والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة حسب طرق التوحيد الثلاث.

## مقدمة

كما عرضنا في الدرس السابق، توجد ثلاث طرق رئيسية لتوحيد الحسابات:

**أولاً: طريقة التوحيد الكامل (التجميع الكامل)**

تستخدم هذه الطريقة عندما تمتلك الشركة الأم حصة أغلبية (أكثر من 50٪) في شركة تابعة، أو تراقبها مراقبة حصرية، وبموجب هذه الطريقة، يتم توحيد الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف للشركة (أو الشركات) التابعة مع تلك الخاصة بالشركة الأم خطوة بخطوة، ويتم إظهار أي حصص أقلية في الشركة التابعة بشكل منفصل في القوائم المالية الموحدة.

**ثانياً: طريقة التوحيد النسبي (التجميع الجزئي)**

تستخدم هذه الطريقة عندما تمتلك الشركة الأم مراقبة مشتركة على كيان خاضع لسيطرة مشتركة (مثل مشروع مشترك)، بموجب هذه الطريقة، تقوم الشركة الأم بتوحيد حصتها النسبية من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات للكيان الخاضع للسيطرة المشتركة.

ثالثاً: طريقة التكافؤ (طريقة حقوق الملكية/ طريقة المعادلة)

تستخدم هذه الطريقة عندما تكون للشركة الأم تأثير هام (نفوذ معتبر) على شركة زميلة (تمتلك عادةً ما بين 20٪ و 50٪ من أسهم التصويت)، وبموجب هذه الطريقة، تقوم الشركة الأم في البداية بتسجيل الاستثمار بالتكلفة، ثم تعدل القيمة الدفترية للاستثمار لحصتها من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة بعد تاريخ الاستحواذ.

وفيما يلي تفصيل المعالجة المحاسبية لكل طريقة:

**1- طريقة التوحيد الكامل**

وتشمل الخطوات التالية:

- إلغاء الحسابات المتبادلة (نتناوله في الدرس رقم 5)؛
- الدمج الكلي لعناصر الميزانية والنتيجة للشركة التابعة في حسابات الشركة الأم بعد إجراء أي عمليات إعادة معالجة محتملة؛
- إلغاء سندات مساهمة الشركة الأم في الشركة التابعة، وتحديد حصة الأقلية (الحقوق غير المسيطرة)؛
- عرض القوائم المالية الموحدة.

**مثال تطبيقي**

تمتلك الشركة M مساهمة نسبتها 80% في الشركة F، وتمارس عليها مراقبة حصرية، كما لا توجد أي عمليات متبادلة بين الشركتين، ولا حاجة لإجراء أي عمليات إعادة معالجة.

فيما يلي الميزانيتان المبسطتان وحسابي النتائج المبسطين للشركتين M و F:

الوحدة: 1000 دج

F	M	الخصوم	F	M	الأصول
300	600	رأس المال	1000	1760	الأصول المادية
100	200	الاحتياطات	/	240	سندات المساهمة
50	100	النتيجة			
550	1100	الديون			
1000	2000	المجموع	1000	2000	المجموع

حساب النتائج المبسط (الوحدة 1000 دج).

F	M	الأعباء	F	M	النواتج
100	200	أعباء المستخدمين	325	550	رقم الأعمال
50	150	أعباء الفوائد	90	100	إعانات أخرى
15	40	أعباء مالية أخرى	50	100	نواتج أخرى
250	260	أعباء أخرى			
50	100	النتيجة			
465	750	المجموع	465	750	المجموع

أولاً: تجميع حسابات الميزانية

الخطوة الأولى: جمع الميزانيتين المحاسبتين

الأصول	M	F	المجموع	الخصوم	M	F	المجموع
الأصول المادية	1760	1000	2760	رأس المال	600	300	900
سندات المساهمة	240	/	240	الاحتياطيات	200	100	300
				النتيجة	100	50	150
				الديون	1100	550	1650
المجموع	2000	1000	3000	المجموع	2000	1000	3000

الخطوة الثانية: حساب حصة المجمع وحصة حقوق الأقلية وإلغاء سندات المساهمة في F:

البيان	حصة المجمع	حقوق الأقلية
رأس المال	$600 + (0.8 \times 300) - 240 = 600$	$300 \times 0.2 = 60$
الاحتياطيات	$200 + (0.8 \times 100) = 280$	$100 \times 0.2 = 20$
النتيجة	$100 + (0.8 \times 50) = 140$	$50 \times 0.2 = 10$
	مجموع حقوق الأقلية	90

الخطوة الثالثة: إحلل سندات المساهمة وتكوين الميزانية المجمعة:

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول المادية	2760	رأس المال	600
		الاحتياطيات	280
		النتيجة	140
		حقوق الأقلية	90
		الديون	1650
المجموع	2760	المجموع	2760

ثانياً: تجميع حسابات النتائج

الخطوة الأولى: جمع حسابي النتائج

النواتج	M	F	المجموع	الأعباء	M	F	المجموع
رقم الأعمال	550	325	875	أعباء المستخدمين	200	100	300
إعانات أخرى	100	90	190	أعباء الفوائد	150	50	200
نواتج أخرى	100	50	150	أعباء مالية أخرى	40	15	55
				أعباء أخرى	260	250	510
				النتيجة	100	50	150
المجموع	750	465	1215	المجموع	750	465	1215

الخطوة الثانية: تكوين حساب النتائج المجمع

النواتج	المبالغ	الأعباء	المبالغ
رقم الأعمال	875	أعباء المستخدمين	300
إعانات أخرى	190	أعباء الفوائد	200
نواتج أخرى	150	أعباء مالية أخرى	55
		أعباء أخرى	510
		النتيجة	150
		حصة المجمع	140
		حصة الأقلية	10
المجموع	1215	المجموع	1215

## 2- طريقة التوحيد النسبي (الجزئي)

وتشمل الخطوات التالية:

- إلغاء الحسابات المتبادلة (نتناوله في الدرس رقم 5)؛
- الدمج الجزئي لعناصر الميزانية والنتيجة للشركة التابعة حسب نسبة المساهمة في حسابات الشركة الأم بعد إجراء أي عمليات إعادة معالجة محتملة؛
- إلغاء سندات مساهمة الشركة الأم في الشركة التابعة؛
- إظهار حقوق المجمع في الاحتياطات والنتائج دون إظهار حصة الأقلية خارج المجمع؛
- عرض القوائم المالية الموحدة.

## مثال تطبيقي

- نأخذ نفس المثال السابق ونفترض أن الشركة M تمتلك 25% من سندات المساهمة للشركة F ( $0.25 \times 300 = 75$ ) وتشارك في مراقبتها مع 3 شركات أخرى (لموازنة ميزانية الشركة M التي تختل بعد تغيير قيمة سندات المساهمة في F في المثال، نفترض أن قيمة الديون كانت 935) لتصبح ميزانية M كالتالي:

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
الأصول المادية	1760	رأس المال	600
سندات المساهمة	75	الاحتياطات	200
		النتيجة	100
		الديون	935
المجموع	1835	المجموع	1825

أولاً: تجميع حسابات الميزانية

الخطوة الأولى: جمع الميزانيتين المحاسبتين

الأصول	M	F (25%)	المجموع	الخصوم	M	F (25%)	المجموع
الأصول المادية	1760	250	2010	رأس المال	600	75	675
سندات المساهمة	75	/	75	الاحتياطات	200	25	225
				النتيجة	100	12.5	112.5
				الديون	935	137.5	1072.5
المجموع	1835	250	2085	المجموع	1825	250	2085

الخطوة الثانية: إلغاء سندات مساهمة الشركة الأم في الشركة التابعة:

يمكن اختصار هذه الخطوة في القيد المحاسبي التالي:

من ح/101: رأس المال 75

إلى ح/261: سندات المساهمة 75

الخطوة الثالثة: عرض الميزانية المجمعة:

الأصول	المجموع	الخصوم	المجموع
الأصول المادية	2010	رأس المال	600
		الاحتياطات	225
		النتيجة	112.5
		الديون	1072.5
المجموع	2010	المجموع	2010

ثانياً: تجميع حسابات النتائج  
الخطوة الأولى: جمع حسابي النتائج

النواتج	M	F (%25)	المجموع	الأعباء	M	F (%25)	المجموع
رقم الأعمال	550	81.25	631.25	أعباء المستخدمين	200	25	225
إعانات أخرى	100	22.5	122.5	أعباء الفوائد	150	12.5	162.5
نواتج أخرى	100	12.5	112.5	أعباء مالية أخرى	40	3.75	43.75
				أعباء أخرى	260	62.5	322.5
				النتيجة	100	12.5	112.5
المجموع	750	116.25	866.25	المجموع	750	116.25	866.25

الخطوة الثانية: تكوين حساب النتائج المجمع

النواتج	المبلغ	الأعباء	المبلغ
رقم الأعمال	631.25	أعباء المستخدمين	225
إعانات أخرى	122.5	أعباء الفوائد	162.5
نواتج أخرى	112.5	أعباء مالية أخرى	43.75
		أعباء أخرى	322.5
		النتيجة	112.5
المجموع	866.25	المجموع	866.25

3- طريقة التكافؤ (طريقة المعادلة)

تتضمن هذه الطريقة إعادة تقييم سندات المساهمة التي تمتلكها الشركة الأم واستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافؤها في صافي المركز المالي للشركة الشقيقة.

مثال تطبيقي:

- نأخذ نفس المثال السابق ونفترض أن الشركة M تمتلك 25% من سندات المساهمة للشركة F ( $0.25 \times 300 = 75$ ) وتمارس عليها تأثيراً هاماً (لموازنة ميزانية الشركة M التي تختل بعد تغيير قيمة سندات المساهمة في F في المثال، نفترض أن قيمة الديون كانت 935).

أولاً: تجميع حسابات الميزانية

الخطوة الأولى: إعادة تقييم سندات مساهمة M في F:

حصة الشركة M من الأموال الخاصة للشركة F في:  $0.25 (300 + 100 + 50) = 112.5$  (وهي القيمة التي تظهر بها سندات المساهمة في الميزانية الموحدة).

حيث: قيمة الاكتتاب = 75 =

حصة M في الاحتياطات =  $100 \times 0.25 = 25$

حصة M في النتيجة =  $50 \times 0.25 = 12.5$

فارق المعادلة (ح/107) =  $25 + 12.5 = 37.5$

الخطوة الثانية: عرض الميزانية الموحدة:

الأصول	M	الخصوم	المجموع
الأصول المادية	1760	رأس المال	600
سندات المساهمة	112.5	الاحتياطات	200
		فارق المعادلة	37.5
		النتيجة	100
		الديون	935
المجموع	1872.5	المجموع	1872.5

## ثانيا: تجميع حسابات النتائج

المبلغ	الأعباء	المبلغ	النواتج
200	أعباء المستخدمين	550	رقم الأعمال
150	أعباء الفوائد	100	إعانات أخرى
40	أعباء مالية أخرى	100	نواتج أخرى
260	أعباء أخرى	12.5	حصة نتيجة الوضع بالتكافؤ
112.5	النتيجة المجمعة		
762.5	المجموع	762.5	المجموع