

السنة الجامعية: 2025/2024
الحجم الساعي: ساعة ونصف

أستاذة المقياس: فنور حنان

الجامعة: جيجل – قطب تاسوست -
الكلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
القسم: علوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمة
المستوى: ماستر 1

المحاضرة السابعة: التجميع التدريجي والمباشر

1. التجميع التدريجي: طبقا لهذا الأسلوب تجمع القوائم المالية بتداء من أسفل بنية المجمع إلى الأعلى وصولا إلى الشركة الأم، أي إن إعداد القوائم المالية المجمعة تكون على مراحل، فكل مؤسسة قابضة تقوم بالتجميع، أي إن التجميع بالتدرج يتم عن طريق تجميع الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في الشركة التي تكون أعلى منها، ثم تقوم بتجميع هاتين الشركتين في الشركة الأعلى منهما، حتى نصل إلى أعلى الهيكل التنظيمي ويتم تجميع كل الشركات مع الشركة الأم.

مثال تطبيقي: لنفترض أن الشركة M تمتلك 80% من سندات المساهمة للشركة التابعة لها F والشركة M تطبق رقابة مطلقة على F₁، والتي بدورها تمتلك 60% في F₂ والقوائم المالية للشركتين هما كالآتي: (الميزانية، جدول حساب النتائج)

الميزانية:

ميزانية الشركة الأم							
أصول (مادية)	1580	رأس المال	500	أصول مادية	1000	رأس المال	400
سندات المساهمة	320	الاحتياطات نتيجة الدورة	200 100	سندات المساهمة	150	الاحتياطات نتيجة الدورة	100 150
أصول جارية	/	الديون	1100	أصول جارية	50	الديون	550
مـج الأصول	1900	مـج الخصوم	2000	مـج الأصول	1200	مـج الخصوم	1200

أولاً: تجميع حسابات الميزانية

الخطوة الأولى: حساب معدل الرقابة ومعدل الفائدة

الشركة الأم M			
الشركة	نسبة الرقابة	طريقة التجميع	نسبة الفائدة
F ₁	80%	تجميع كلي	80%
F ₂	60%	تجميع كلي	80%*60%=48%

الخطوة الثانية: بما أننا ضمن التجميع التدريجي نجمع الميزانيتين المحاسبيتين للشركتين F_1 F_2

الأصول	F_1	F_2	المجموع
أصول غير جارية (مادية)	1000	530	1530
سندات المساهمة F	150	-	150
أصول جارية	50	70	120
مج الأصول	1200	600	1800

الخصوم	F_1	F_2	المجموع
رأس المال	400	250	650
الاحتياطات	100	120	220
نتيجة الدورة	150	80	230
الديون	550	150	700
مج الخصوم	1200	600	1800

الخطوة الثالثة: حساب حصة المجمع وحصة حقوق الأقلية وإلغاء سندات المساهمة

البيان	حصة المجمع	حقوق الأقلية
رأس المال	$400 + (250 \times 0.6) - 150 = 400$	$250 \times 0.4 = 100$
الاحتياطات	$100 + (120 \times 0.6) = 172$	$120 \times 0.4 = 48$
النتيجة	$150 + (80 \times 0.6) = 198$	$80 \times 0.4 = 32$
	مج حقوق الأقلية = 180	

الخطوة الثالثة: إحلال سندات المساهمة وتكوين الميزانية المجمعة:

تقتضئ طريقة التجميع الكلي أن الشركة الأم باستبعاد (إقصاء سندات المساهمة التي تحوز عليها في الشركة التابعة F الخاضعة للرقابة المطلقة، ويتم تعويض قيمة هذه السندات بالحصة الموافقة لها في الأموال الخاصة لهذه الشركة .

ميزانية الموحدة			
أصول غير جارية (مادية)	1530	رأس المال	400
أصول جارية	120	الاحتياطات	172
		نتيجة الدورة	198
		حقوق الأقلية	180
		الديون	700
مج الأصول	1650	مج الخصوم	1650

بعد الحصول على الميزانية المجمعة للشركتين التابعتين نقوم بتجميع الميزانية المتحصل عليها مع ميزانية الشركة الأم:

الخطوة الأولى: نجمع الميزانيتين المحاسبيتين للشركتين

المجموع	F ₂₊₁	M	الخصوم
900	400	500	رأس المال
372	172	200	الاحتياطات
298	198	100	نتيجة الدورة
180	180		حقوق الأقلية
1800	700	1100	الديون
3550	1650	1900	مج الخصوم

الأصول	F ₂₊₁	M	المجموع
أصول غير جارية (مادية)	1530	1580	3110
سندات المساهمة F	320	320	320
أصول جارية	120	/	120
مج الأصول	1900	1650	3550

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

البيان	حصة المجمع	حقوق الأقلية
رأس المال	$500 + (400 \times 0.8) - 320 = 500$	$400 \times 0.2 = 80$
الاحتياطات	$200 + (172 \times 0.8) = 337.6$	$172 \times 0.2 = 34.4$
النتيجة	$100 + (198 \times 0.8) = 258.4$	$198 \times 0.2 = 39.6$
		مج حقوق الأقلية = 154

الخطوة الثالثة: إحلال سندات المساهمة وتكوين الميزانية المجمعة:

تقتضئ طريقة التجميع الكلي أن الشركة الأم باستبعاد (إقصاء سندات المساهمة التي تحوز عليها في الشركة التابعة F الخاضعة للرقابة المطلقة، ويتم تعويض قيمة هذه السندات بالحصة الموافقة لها في الأموال الخاصة لهذه الشركة .

ميزانية الموحدة			
أصول غير جارية (مادية)	3110	رأس المال	500
أصول جارية	120	الاحتياطات	337.6
		نتيجة الدورة	258.4
		حقوق الأقلية	334
		الديون	1800
مج الأصول	3230	مج الخصوم	3230

جدول حساب النتائج:

جدول حساب النتائج للشركة التابعة						جدول حساب النتائج للشركة الأم			
F ₂	F ₁	الأعباء	F ₂	F ₁	النواتج		الأعباء		النواتج
90	100	أعباء المستخدمين	200	325	رقم الأعمال	200	أعباء المستخدمين	550	رقم الأعمال
40	50	أعباء الفوائد	60	90	إعانات أخرى	150	أعباء الفوائد	100	إعانات أخرى
12	15	أعباء مالية أخرى	40	50	نواتج أخرى	40	أعباء مالية أخرى	100	نواتج أخرى
120	250	أعباء أخرى				260	أعباء أخرى		
38	50	النتيجة				100	النتيجة		
300	465	المجموع	300	465	المجموع	750	المجموع	750	المجموع

الخطوة الأولى: بما أننا ضمن التجميع التدريجي نجمع جدول الحسابات للشركتين

F₂ F₁

تجميع جدول حساب النتائج للشركات التابعة							
المجموع	F ₂	F ₁	الأعباء	المجموع	F ₂	F ₁	النواتج
190	90	100	أعباء المستخدمين	525	200	325	رقم الأعمال
90	40	50	أعباء الفوائد	150	60	90	إعانات أخرى
27	12	15	أعباء مالية أخرى	90	40	50	نواتج أخرى
370	120	250	أعباء أخرى				
88	38	50	النتيجة				
765	300	465	المجموع	765	300	465	المجموع

الخطوة الثانية: تكوين جدول حساب النتائج المجمع:

جدول حساب النتائج الموحد			
المبالغ	الأعباء	المبالغ	النواتج
190	أعباء المستخدمين	525	رقم الأعمال
90	أعباء الفوائد	150	إعانات أخرى
27	أعباء مالية أخرى	90	نواتج أخرى
370	أعباء أخرى		
88	النتيجة		
765	المجموع	765	المجموع

بعد الحصول على جدول الحسابات المجمع للشركتين التابعتين نقوم بتجميع الميزانية المتحصل عليها مع ميزانية الشركة الأم:

الخطوة الأولى: نجمع جدول حساب النتائج المجمع مع الشركة الأم

تجميع جدول حساب النتائج المجمع مع الشركة الأم							
النواتج	M	F ₁ +F ₂	المجموع	الأعباء	M	F ₁ +F ₂	المجموع
رقم الأعمال	550	525	1075	أعباء المستخدمين	200	190	390
إعانات أخرى	100	150	250	أعباء الفوائد	150	90	240
نواتج أخرى	100	90	190	أعباء مالية أخرى	40	27	67
				أعباء أخرى	260	370	630
				النتيجة	100	88	188
المجموع	750	765	1515	المجموع	750	765	1515

الخطوة الثانية: تكوين حسابات النتائج المجمع

جدول حساب النتائج الموحد			
النواتج	المبالغ	الأعباء	المبالغ
رقم الأعمال	1075	أعباء المستخدمين	390
إعانات أخرى	250	أعباء الفوائد	240
نواتج أخرى	190	أعباء مالية أخرى	67
		أعباء أخرى	630
		النتيجة	188
المجموع	1515	المجموع	1515

2. التجميع المباشر : يتمثل هذا الأسلوب في قيام الشركة الأم بتجميع كل الشركات الداخلة في محيط التجميع، وذلك مهما كان نوع الارتباط السائد بين هذه الشركات، سواء كان ارتباط المراقبة مباشر أو غير مباشر بين هذه الشركات. ويستدعي هذا الأسلوب حساب معدل الفائدة.

مثال تطبيقي 2: نأخذ نفس معطيات المثال التطبيقي السابق.

ميزانية الشركة الأم					
F ₂	F ₁		F ₂	F ₁	
250	400	رأس المال	530	1000	أصول مادية
120	100	الاحتياطيات	-	150	سندات المساهمة
80	150	نتيجة الدورة			

		نتيجة الدورة							
150	550	الديون	70	50	أصول جارية	1100	الديون	/	أصول جارية
600	1200	مـ الخصوم	600	1200	مـ الأصول	1900	مـ الخصوم	1900	مـ الأصول

المطلوب: القيام بعملية التجميع حسب أسلوب التجميع المباشر.

حل المثال التطبيقي:

الخطوة الأولى: حساب معدل الرقابة ومعدل الفائدة

الشركة الأم M			
الشركة	نسبة الرقابة	طريقة التجميع	نسبة الفائدة
F ₁	80%	تجميع كلي	80%
F ₂	60%	تجميع كلي	80%*60%=48%

الخطوة الثانية: تجميع ميزانيات الشركات التابعة مع الشركة الأم

الأصول	F ₁	F ₂	المجموع	الخصوم	M	F ₁	F ₂	المجموع
أصول غير جارية (مادية)	1580	1000	530	3110	500	400	250	1150
سندات المساهمة F	320	150	-	470	200	100	120	420
					100	150	80	330
أصول جارية	/	50	70	120	1100	550	150	1800
مـ الأصول	1900	1200	600	3700	1900	1200	600	3700

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

البيان	حصة المجمع	حقوق الأقلية
رأس المال	$500 + (400 \times 0.8) + (250 \times 0.48) - 320 - (150 \times 0.8) = 500$	$400 \times 0.2 + (250 \times 0.52) - (150 \times 0.2) = 180$
الاحتياطات	$200 + (100 \times 0.8) + (120 \times 0.48) = 337.6$	$100 \times 0.2 + (120 \times 0.52) = 82.4$
النتيجة	$100 + (150 \times 0.8) + (80 \times 0.48) = 258.4$	$150 \times 0.2 + (80 \times 0.52) = 71.6$
		مج حقوق الأقلية = 334

الخطوة الثالثة: إحلال سندات المساهمة وتكوين الميزانية المجمعة:

تقتض طريقة التجميع الكلي أن الشركة الأم باستبعاد (إقصاء سندات المساهمة التي تحوز عليها في الشركة التابعة F الخاضعة للرقابة المطلقة، ويتم تعويض قيمة هذه السندات بالحصة الموافقة لها في الأموال الخاصة لهذه الشركة .

ميزانية الموحدة			
أصول غير جارية (مادية)	3110	رأس المال	500
أصول جارية	120	الاحتياطات	337.6
		نتيجة الدورة	258.4
		حقوق الأقلية	334
		الديون	1800
مج الأصول	3230	مج الخصوم	3230

الخطوة الأولى: نجمع جدول حساب النتائج للشركات التابعة مع الشركة الام

تجميع جدول حساب النتائج المجمع مع الشركة الام									
النواتج	M	F ₁	+F ₂	المجموع	الأعباء	M	F ₁	F ₂	المجموع
رقم الأعمال	550	325	200	1075	أعباء المستخدمين	200	100	90	390
إعانات أخرى	100	90	60	250	أعباء الفوائد	150	50	40	240
نواتج أخرى	100	50	40	190	أعباء مالية أخرى	40	15	12	67
					أعباء أخرى	260	250	120	630
					النتيجة	100	50	38	188
المجموع	750	465	300	1515	المجموع	750	465	300	1515

الخطوة الثانية: تكوين حسابات النتائج المجمع

جدول حساب النتائج الموحد			
النواتج	المبالغ	الأعباء	المبالغ
رقم الأعمال	1075	أعباء المستخدمين	390
إعانات أخرى	250	أعباء الفوائد	240
نواتج أخرى	190	أعباء مالية أخرى	67
		أعباء أخرى	630
		النتيجة	188
المجموع	1515	المجموع	1515