المحور الأول: التعرف على مفهوم المجمعات و القوائم المالية الموحدة

- **تعريف المجتمع:** يعرف المجمع على انه مجموعة من المؤسسات المربوطة والمتصلة ببعضها بكريقة سواء في شكل منظم أو غير منظم في سبيل تحقيق تطلعات المشتركة
- **أنواع المجمعات:**

من منطلق التعريف أعلاه يمكن تقسيم المجمعات إلى ثلاث أنواع:

1. **مجموعة المؤسسات:** هذا النوع من المجمعات يمكن وصفه بأنه غير منظم, بعبارة أخرى أن مجموع المؤسسسات الداخلة ضمنه لا تنتمي إلى كيان واحدة من منظور قانوني, كما أن لكل مؤسسة مالكها ومساهميها الخاصين, و الرابط الوحيد بين هذه المؤسسات هو وجود التعاقدات والاتفاقيات الموقعة التي يكون الهدف منها تحقيق أهداف ومنافع مشتركة، وهذا من منطلق الإيمان بفكرة "**القوة تأتي من الاتحاد**". تمكن هذه التعاقدات من توحيد الاستراتيجيات و السياسات الإدارية في شتى صورها (كاعتماد سياسة أسعار موحدة، التشارك في وسائل النقل، تقاسم أعباء تصدير المنتجات...الخ) للوصول في النهاية إلى التغلب على المنافسين و تعظيم الأرباح و تدنيه التكاليف.
2. **المجمعات الشخصية:** هي مجموعة من المؤسسات المرتبطة فيما بينها بنقطة وحيدة تتمثل في أن لها مالك واحد أو نفس مجموعة المالكين، غير أن هذه المؤسسات ليست بينها ترابطات مالية حيث لكل منها ماليتها المستقلة على الأخرى.
3. **المجتمعات المالية:** هي مجموعة المؤسسات المكونة من شركة أم و مجموعة أخرى من المؤسسات التي تدعى بالفروع، تتحكم الشركة الأم في باقي الفروع للتمكن من تحقيق أهداف واحدة، وبالتالي على عكس المجمعات الشخصية تتميز عناصر هذا المجمع بالترابط المالي فيما بينها.

- **عوامل ظهور مجمعات الشركات:**

تعتبر المجمعات ظاهرة حديثة وهناك من المختصين من يحدد بداية بروزها خلال النصف الثاني من القرن العشرين يرتبط حصولها أساسا بمستجدات النظامين النقذي والاقتصادي لما بعد "الحرب العالمية" الثانية.

فقبل بداية الحقبة أعلاه كانت التشريعات المختلفة لا تعترف سوى بالشركات المنفردة, ثم أخذت تعترف بالمجتمعات بشكل تدريجي نتيجة للضغوط الآتية من السوق ومن طرف المجمعات في حد ذاتها.

- **مزايا المجمعات:** للمجمعات مزا يا كثيرة للغاية يمكن ذكر بعضها

1. تحقيق اقتصاديات للحجم وتوفير التكاليف خاصة الإدارية منها؛
2. تعظيم الارباح عبر ضمان المركز الاحتكاري؛
3. ضمان تنويع محفظة النشاطات وبالتالي تقليل المخاطر؛
4. ضمان انتشار جغرافي هام يسمح بتقليل الأنعكاسات السلبية للدورات الاقتصادية؛
5. ...إلخ.

- **تعريف القوائم المالية الموحدة و توحيد الحسابات:**

تعبر القوائم المالية الموحدة عن قوائم مالية منفرد خاصة بالكيانات المنتمية للمجمع يتم دمجها إلى بعضها وفق آليات محاسبية معينة بهدف إظهار المجمعات على أنها بمثابة مؤسسة واحدة.

- **دواعي توحيد الحسابات:**

يمكن تشخيص ثلاث دواعي رئيسية لتوحيد حسابات مجتمع ما:

1 التمكن من إظهار المجمع على أنه كيان واحد: عادة ما تقف الشركة الام فقط على مهمة تسيير الكيانات التابعة لها وعلى الحصول لصالحها على مصادر تمويل، وبما أن مهمتها الرئيسية ذات طبيعة إدارية فان هيكل أصولها يتكون في كثير من الحالات فقط على التثبيتات الموجهة لإدارة المجمع كما أن أصولها تكاد تخلو من المخزونات و الزبائن، أن جانب الخصوم ففي معظمه مساهمات وأموال خاصة بالإضافة إلى الديون المضمونة من طرف المجمع ما يعطي صورة خاطئة عن مالية المجمع. تمكن القوائم الموحدة من دمج القوائم المالية للشركة الأم مع القوائم المالية للفروع وإبراز المجمع وكأنه مؤسسة واحدة.

2 تمكين إدارة المجمع من تقييم الأداء المالي للمجمع ككل: لا يمكن تقييم الأداء المالي العام للمجمع من خلال دراسة ميزانية فرع واحد بل يتطلب ذلك دمج كافة حسابات الفروع قبل تقييم الأداء.

3 مساعدة الخارجيين على اتخاد القرار المالي السليم تجاه الفروع: لا يمكن للجهات الممولة للفروع أن تتوصل للقرار الصائب تجاه الفروع من خلال دراسة قوائمها المنفردة فعادة ما لا تعبر هذه القوائم عن الوضع المالي الحقيقي للفرع المراد تمويله وهذا بسبب وجود علاقات مالية معقدة ومتشابكة مع باقي مكونات المجمع، ما يجعل من القوائم المالية الموحدة مصدر لا عنى عنه لاتخاد القرارات المالية تجاه الفروع.

مراحل توحيد الحسابات:

يتم الوصول إلى توحيد الحسابات بعد المرور بثلاث مراحل وهي:

- تحديد نطاق التوحيد
- تحديد طريقة التوحيد
- تطبيق طريقة التوحيد

تحديد نطاق توحيد الحسابات:

تعريف نطاق التوحيد و صلاحية تحديده:

يقصد بنطاق التوحيد وضع قائمة الكيانات التي يجب دمج حساباتها الى بعضها. وتقع صلاحية تحديد هذه القائمة على عاتق المدققين الخارجيين نظرا لتوفر هذا الشخص على الاستقلالية اللازمة لتحديد هذه القائمة بموضوعية. ولقد ركزت المعايير المحاسبية الدولية على استقلالية الجهة التي تقع على عاتقها تحديد قائمة الكيانات الواجبة الدمج تفاديا لممارسات التوحيد التجميلي. كما حددت المعايير المحاسبية الدولية شروط الإدماج في القوائم الموحدة وشروط الإقصاء.

شروط الإدماج ضمن نطاق التوحيد:

لقد حددت المعايير المحاسبية الدولية ثلاث أنواع من الفروع الواجب اعتبارها ضمن قائمة التوحيد وهي:

- الشركات المسيطر عليها الحصرية IAS27
- المؤسسات المشتركة IAS31
- المؤسسات تحت التأثير المعتبر IAS28

1 السيطرة الحصرية:

تحصل سيطرة الشركة الأم على الشركات الأخرى بعدة طرق:

ملكية غالبية الأسهم

تتحقق السيطرة الحصرية في الحالات الاعتيادية عندما تكون الشركة الأم مالكة لنسبة تحكم تفوق الـ 50% من إجمالي الأصوات والمعلوم أن نسبة التحكم تستخرج كالتالي:

نسبة التحكم = عدد الأصوات المملوكة من طرف الشركة الأم/ إجمالي الأصوات الموجودة في الفرع

وينبغي التفرقة بين فكرة نسبة التحكم ونسبة العائد (تدعى كذلك بنسبة الحصة أو الفائدة) التي تعبر عن نصيب الشركة الأم في أرباح فرعها ورؤوس أمواله والتي تحتسب كالتالي:

نسبة العائد= عدد الأسهم المملوكة من طرف الشركة الأم/ إجمالي الأسهم الموجودة للفرع

أو

نسبة العائد = الحصة المساهم بها في رأس المال/ القيمة الإجمالية لرأس المال

2 مظاهر السيطرة الحصرية الأخرى

في بعض الحالات لا يكون للشركة الأم ما يفوق الـ 50% من الأسهم رغم ذلك تتحقق لها في بعض الحالات السيطرة الحصرة، وهذه الحالات هي:

أ- **التحكم على ارض الواقع:Contrôle de fait**

يتحقق التحكم على ارض الواقع عندما يكون ميدانيا يقع على عاتق الشركة الأم تعيين غالبية أعضاء الجهاز الإداري العلوي في الشركة دون أن يكون لها الأغلبية أي أكثر من 50% من الأصوات ينتج مثل هذا الوضع عندما تكون الشركة الأم هي المساهم الرئيسي بينما باقي المساهمات مشتتة بين الجمهور وغير ممركزة لدى مساهم واحد.

ب-**السيطرة بموجب تعاقدات:** وتتحقق في حالة

وجود اتفاقات مع باقي المساهمين: يمكن أن نجد بعض الحالات تكون فيها الشركة الأم لا تملك أغلبية المساهمات لكن لا توجد معاهدات بينها وبين مساهمين آخرين يحوزون على الأغلبية تتضمن هذه المعاهدات بندا يرتبط بتماشي هؤلاء المساهمين في تصويتهم مع رغبات الشركة الأم.

وجود معاهدات الحمالة: Convention de portage

تعرف الحمالة على أنها من بدائل التمويل يقوم فيها بنك أو شركة تمويلية متخصصة بتقديم دعمه لشركة أم من خلال شراء مجموعة هامة من الأسهم في شركة أخرى على أن تلتزم هذه المنشاة التمويلية عند تاريخ مستقبلي بإعادة بيع الأسهم بسعر متفق عليه مسبقا للشركة الأم.

2 المؤسسات المشتركة: Co-entreprise

تعرف المؤسسات المشتركة على أنها شركات بتم خلقها من طرف عدد محدود من الشركات (في الغالب لا يتعدى هذا العدد ثلاث شركات) ويكون الهدف من هذه الشراكة إنتاج منتوج مشترك في إطار شركة واحدة مستقلة بذاتها من الناحية القانونية.

يدخل هذا النوع من المؤسسات ضمن نطاق التوحيد لان درجة السيطرة في مثل هذه الشركات تكاد تكون مقسمة بالتساوي حيث تتخذ كافة القرارات المرتبطة بالتسيير ومصير المؤسسة عن طريق الإجماع.

3 الشركات تحت التأثير المعتبر Sous influence notable

تعرف على انها شركات تمتلك المؤسسة فيها القدرة على المشاركة بشكل فعال في القرارات و السياسات المالية و العملياتية دون أن يكون لها ملكية نسبة كبيرة من الأسهم العادية.

يحصل التأثير المعتبر إذا توفرت العوامل التالية :

- يوجد لدى المؤسسة تمثيل في مجلس الإدارة أو الجهاز الإداري المناسب
- مساهمة الشركة في آلية اتخاذ القرارات
- وجود تعاملات هامة بين الشركة الأم و المؤسسة
- وجود تبادل للموظفين القائمين على الإدارة

- تزويد الشركة الأم للمؤسسة الأخرى بالمعلومات ذات الطبيعة التقنية و المساعدة على اتخاذ القرار
- **طرق التوحيد:**

تحدد المعايير الدولية ثلاث طرق لتوحيد حسابات الكيانات المكونة للمجمع وهي:

- طريقة التوحيد الكلية
- طريقة التوحيد الجزئية
- طريقة المعادلة

تربط المعايير المحاسبية الدولية بين طرق التوحيد الثلاث و الأنواع الثلاث للشركات المكونة لنطاق التوحيد:

طريقة التوحيد الكلية ← شرط السيطرة الحصرية

طريقة التوحيد الجزئية ← شرط المؤسسات المشتركة

طريقة المعادلة ← شرط تحت التأثير المعتبر

1) طريقة التوحيد الكلية Intégration global:

طريقة التوحيد الكلية تتمثل في عملية أساسها هو جمع الأرصدة و مختلف مراكز الميزانية وجدول الحسابات الخاصة بالشركة الأم وفروعها إلى بعضها البعض وذلك بنسبة 100%.

2) طريقة التوحيد الجزئي: Intégration proportionnel

تستعمل هذه الطريقة في حالة المؤسسات المشتركة التي تتقاسم فيها المسؤوليات بشكل متساوي في اتخاذ القرار و كثيرا ما يتم توزيع العوائد بالتناسب مع نسب المساهمة في رأس المال. تضم مختلف الحسابات الموجودة في الميزانية وجدول حسابات النتائج إلى ميزانية الشركة حسب نسبة العائد في الفرع الذي يراد دمدج حساباته.

طريقة المعادلة: Mise en équivalence

تخص هذه الطريقة الشركات التي تكون تحت التاثير المعتبر التي تكون للشركة الام فيها تاثير هام على مختلف القرارات الطويلة و قصيرة الاجل الا انها لا تملك الكلمة النهائية. في هذه الطريقة هناك تغيير وحيد على ميزانية الشركة الام, يتمثل في اعادة تقييم مساهمات الشركة الأم في فروعها.