جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	قسم العلوم المالية والمحاسبة
السنة الثانية ماستر: محاسبة وتدقيق	مقياس: محاسبة الشركات المعمقة	أستاذ المقياس: الدكتور صـــــراوي مـــــراد
السنة الجامعية: 2023م /2024م	السداسي: الثالث	فيفري 2024 إلى جوان 2024م

المحاضرة الثانية: مجمع الشركات وعلاقته بفروعه وشركاته التابعة

1. تعريف المجمع:

يعرف المجمع بأنه: "مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا الواحدة عن الأخرى، لكنها في الواقع تخضع لوحدة القرار الاقتصادي".

تطرق القانون الجبائي الجزائري في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لمفهوم مجمع الشركات، بأنه: "كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها الشركة الأم تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90% وأكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي يكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات".

ومن خلال التعاريف السابقة، يمكننا تعريف المجمع عبر النقاط التالية:

- هو مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا والتابعة ماليا واقتصاديا لشركة واحدة تدعى الشركة الأم؛
- تسعى الشركة الأم إلى ضمان الإدارة والرقابة على مجمل الشركات التابعة لها؛
- يعتبر مجمع شركات وسيلة لمجابهة الشركات الكبرى، وتغطية المخاطر بهدف تحقيق الأهداف وضمان الاستمرارية والتطور لكل شركات المجمع.

2. مزايا وعيوب مجمع الشركات:

انشاء مجمع الشركات له العديد من الدوافع والمزايا الإيجابية، وهذا لما يقدمه من تطوير للاقتصاد، ولكن رغم ذلك، فإنه لا يخلو من العيوب، وهذا ما سنبرزه فيما يلي:

1.2. مزايا مجمع الشركات: تتمثل فيما يلي:

- تخفيض حجم المخاطر من خلال انشاء شركات تابعة يستطيع المجمع عبرها تقسيم المخاطر؛
- توفير الوسائل المختلفة التي لا تستطيع الفرع بمفردها توفيرها، على عكس الشركة الأم التي تستطيع الحصول على مصادر التمويل، كالقروض من البنوك لفائدة الشركات التابعة لها؛
- يتحصل المجمع على مزايا هامة، وذلك لعدم تساوي تكاليف الإنتاج، الأسعار والقدرة الشرائية من بلد لآخر، وهذا ما يحقق للمجمع أكثر قدرة على التنافسية؛
- التوسع على المستوى الدولي وإحداث نشاطات مختلفة عبر العالم؛
- الاستفادة من الامتيازات الجبائية؛
- السيطرة على الأسواق المحلية من خلال الشركات التابعة؛
- الحد من شدة المنافسة عبر حصر الشركات المنافسة في سوق في شكل مجمعات.

2.2. عيوب مجمع الشركات: تتمثل فيما يلي:

- تميز هيكل المجمع بالتعقيد في بعض الحالات يؤثر على عملية التسيير داخله؛
- عدم ثبات التشريعات الجبائية، والتي قد تعود بالسلب على هدف المجمع؛
- كلما زادت الشركات التابعة في المجمع زادت تكلفة إعداد القوائم المالية، وكذلك زيادة احتمالية الوقوع في الأخطاء المحاسبية؛
- حقوق الاقلية تتأثر مصالحهم دون الاستطاعة من تغيير القرارات المتخذة في المجمع؛
- صعوبة فهم القوائم المالية الموحدة للمجمع من قبل المستثمرين.

3. البنية الهيكلية لمجمع الشركات وتصنيفاته:

1.3. البنية الهيكلية لمجمع الشركات:

من خلال المفاهيم المختلفة لمجمع الشركات، نجد أن المجمع يتكون من الشركة الأم والشركات التابعة لها، أين تتمتع هذه الشركات بالشخصية المعنوية المستقلة، بحيث يكون المجمع كوحدة اقتصادية واحدة، عن طريق روابط متمثلة بالمساهمات، وتمارس الشركة الأم الرقابة والسيطرة واتخاذ القرار على الشركات التابعة لها، بحسب مساهمتها في هذه الشركات التابعة، وفيما يلي سوف نتطرق إلى مختلف مكونات المجمع بالتفصيل.

1.1.3. الشركة الأم:

عرفها المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 10 على أنها: "الشركة التي تسيطر على شركة أو أكثر، وبالتالي تصبح لها الأمكانية والقدرة على اتخاذ القرارات الإدارية والتشغيلية للشركات التابعة، كما أنها تملك غالبية الأسهم للشركات التابعة لها لمدة غير مؤقته تفوق 12 شهر، وما يميز الشركة الأم عن الشركة القابضة، هو قيام الشركة الأم بالدور الصناعي والتجاري والمالي".

وعرف التشريع الجبائي الجزائري الشركة الأم من خلال المادة 138 مكرر من قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة بأنها: "تكون شركة مسيطرة بامتلاكها أكثر من 90% من رأسمال المجمع، أما شركات الأخرى تكون تابعه لها".

من خلال التعريفين السابقين، يمكننا أن نعرف الشركة الأم على أنها: الشركة الأعلى في هرم المجمع، والذي تمارس فيه سلطتي الرقابة وإصدار القرارات للمجمع ككل.

وما يلاحظ كذلك، أن المشرع الجبائي الجزائري حدد نسبة رقابة الشركة الأم على الشركات التابعة بنسبة 90%، وبالعودة للقانون التجاري الجزائري نجده قد حدد نسبة الرقابة بأكثر من 50%.

2.1.3. الشركة القابضة:

تعرف الشركة القابضة بأنها: "تلك التي الشركة التي يقتصر نشاطها على الجانب المالي فقط، ولا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري، ودورها يكمن في تسيير المساهمات المالية التي تملكها في مختلف الشركات التابعة لها". كما تعتبر الشركات القابضة: "شركة لا تملك في أصولها إلا أسهم شركات أخرى، أو يتكون الجزء الأكبر من أصولها من أسهم شركات أخرى، حيث تعمل هذه الشركات على اتمام العمليات المالية التي تعد مهمة بالنسبة للشركات التي تراقبها، وفي نفس الوقت تقوم بتوجيه ومراقبة نشاطاتها الصناعية والتجارية".

وعليه، فالشركة القابضة هي: كل كيان نشاطه الوحيد الاحتفاظ بالأوراق المالية، وليس له أي نشاط صناعي أو تجاري خاص به، ويمارس سلطة الرقابة والتسيير على الشركات التابعة له.

3.1.3. الشركات التابعة:

يمكن تعريفها على أنها: "الشركة المسيطر عليها من الشركة الأم، وهذا ما يجعلها غير مسؤولة عن قراراتها الإدارية والمالية"، كما تتمتع الشركة التابعة بما يلي:

- الشخصية المعنوية؛
- الذمة المالية المستقلة التي تجمع بين حقوقها والتزاماتها؛
- اسم تجاري خاص بها؛
- عنوان مستقل؛
- هيئات خاصة تتولى مهمة إدارة نشاطها؛
- القيد في السجل التجاري.

كما عرفها المشرع الجزائري في المادة 729 من القانون التجاري لسنة 2007 بأنها: "إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى، تعد الثانية تابعة للأولى".

وعليه فالشركة التابعة هي: "شركة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، وتمارس عليها الشركة الأم السيطرة والرقابة".

4.1.3. الشركات الفرعية:

تختلف الشركات الفرعية عن الشركات التابعة، في كونها لا تمتلك الشخصية المعنوية، ولا الاستقلالية المالية، وهي وكالات فرعية فقط، تم انشاؤها من أجل ضمان توسع النشاط الاقتصادي، والجدول الموالي يوضح الفرق بين الشركات التابعة والشركات الفرعية.

الجدول 01: الفرق بين الشركات التابعة والشركات الفرعية:

الشركات التابعة:	الشركات الفرعية:
- دفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات، نظرا لوجود صفقات قانونية بين الشركة الأم والشركات التابعة لها؛	- عدم وجود صفقات قانونية بين الشركة الأم والشركات الفرعية لها، لذلك لا يدفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات؛
- توزيع الأرباح وحساب النتيجة الجبائية وفرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الأم؛	- عدم توزيع النتيجة؛
- مسك محاسبة ولديها قوائم مالية خاصة بها؛	- مسك محاسبة يتم على مستوى الشركة الأم؛
- دفع الضريبة على النتيجة الإجمالية على الشركات؛	- عدم دفع الضريبة على النتيجة الإجمالية على الشركات إلا على الشركة الأم؛
- تتميز بالشخصية المعنوية والقانونية المستقلة.	- عدم تميزها بالشخصية المعنوية والقانونية المستقلة.

وبالتالي فالشركة الفرعية ليس لها دور سوى خدمة أهداف الشركة الأم، على عكس الشركة التابعة التي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية.

5.1.3. الشركة الزميلة: هي الشركة التي تمارس عليها الشركة الأم تأثير ملموسا (مساهمة ضئيلة).

6.1.3. المشروع المشترك: هو قيام شركتين أو أكثر بعمل مشروع مشترك (رقابة مشتركة)، أين تكون عملية اتخاذ القرارات مشتركة.

4. تصنيفات المجمع:

يتم تصنيف مجمع الشركات بناء على الروابط التي تجمع بين شركاته، حيث تصنف المجمعات حسب الهدف منها، وحسب هيكلتها إلى ما يلي:

1.4. التصنيف حسب الهدف: له عدة أشكال نذكر منها:

1.1.4. المجمعات التعاقدية: يتشكل هذا النوع من المجمعات للقيام بعقود مختلفة، تربط الشركات ببعضها البعض، ولا يتعلق الأمر في هذه الحالة بالحيازة على مساهمة مالية، ولكن بهدف تقوية الشركة؛

2.1.4. المجمعات الصناعية: تمارس الشركة الأم في هذا النوع من المجمعات نشاط صناعي أو تجاري، ويتم تشكيل المجمعات بغرض توسيع النشاط، وذلك بإنشاء شركات تابعة وشراء شركات موجودة، بهدف السيطرة عليها واكتساب حصص السوقية كبيرة؛

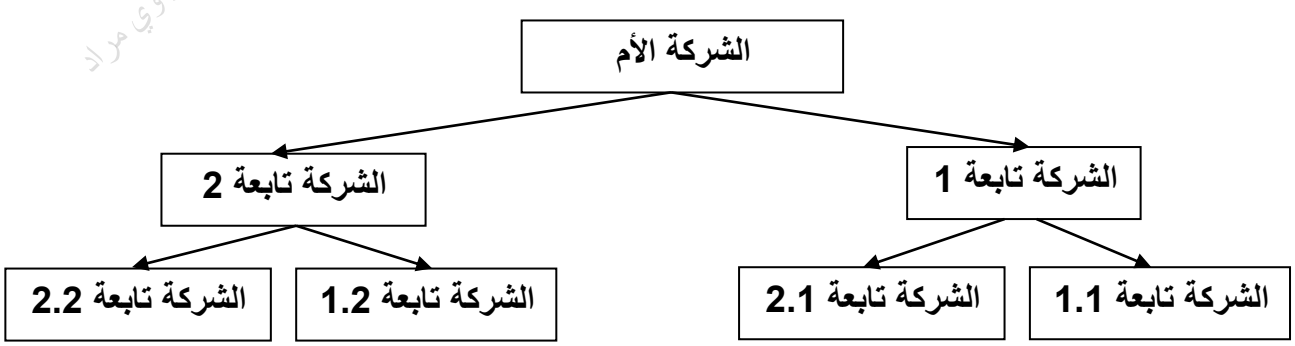
3.1.4. المجمعات المالية: هي عبارة عن مجموعة من الشركات، تتكون من الشركة الأم وشركة واحدة أو أكثر مسيطر عليه من قبل الشركة الأم، والهدف من هذا النوع من المجمعات، هو حيازة مساهمات مالية في شركات أخرى، ويقتصر نشاطها على التسيير المالي فقط، مثل الشركات القابضة؛

4.1.4. المجمعات الشخصية: تتكون من مجموعة من الشركات، والتي تكون فيها وحدة اتخاذ القرار ناتجة عن عدة مسيرين، تربط بينهم علاقات شخصية وعائلية قوية، وتدفعهم إلى التجمع.

2.4. التصنيف حسب البنية: له عدة أشكال، نذكر منها ما يلي:

1.2.4. البنية الهرمية: في هذا النوع من المجمعات، تكون الشركة الأم في قمة هرم الشركات التابعة، كما تحوز على مساهمات مالية في هذه الشركات التابعة لها، والتي تحوز بدورها على مساهمات في الشركات التابعة الفرعية؛

الشكل 1: تصنيف المجمع حسب البنية الهرمية

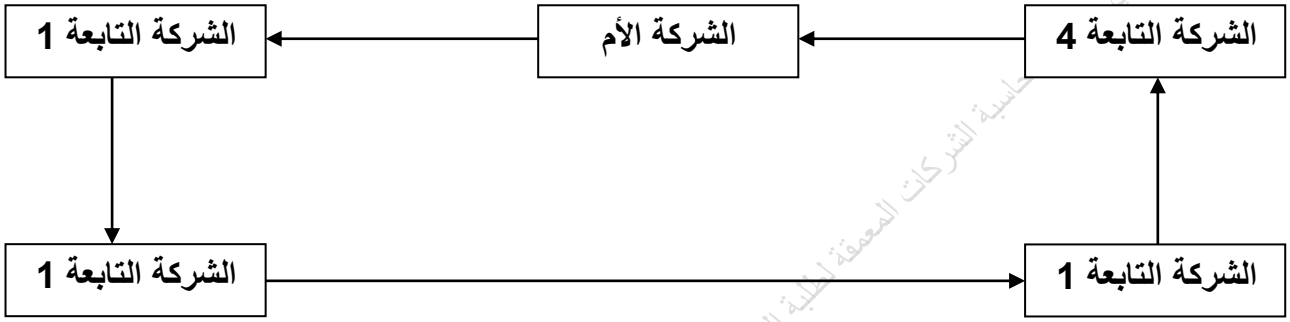


من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن الشركة الأم تمتلك مساهمات في الشركات التابعة، والشركات التابعة بدورها تمتلك مساهمات في شركات تابعة أخرى.

2.2.4. البنية الدائرية:

تكو ن المساهمات في هذه الحالة متتالية، فهي تنطلق من الشركة الأم إلى شركاتها التابعة، إلى أن تصل مساهمة الشركة التابعة الأخيرة المساهمة في الشركة المسيطرة، وبهذا فهي تملك جزء من رأسمالها بطريقة غير مباشرة. ولتفادي صورية رأسمال في الشركات التابعة، منع المشرع المساهمات المتبادلة إذ كانت تفوق 10%، والمخطط التالي يوضح حالة المساهمة الدائرية.

الشكل 2: تصنيف المجمع حسب البنية الدائرية:



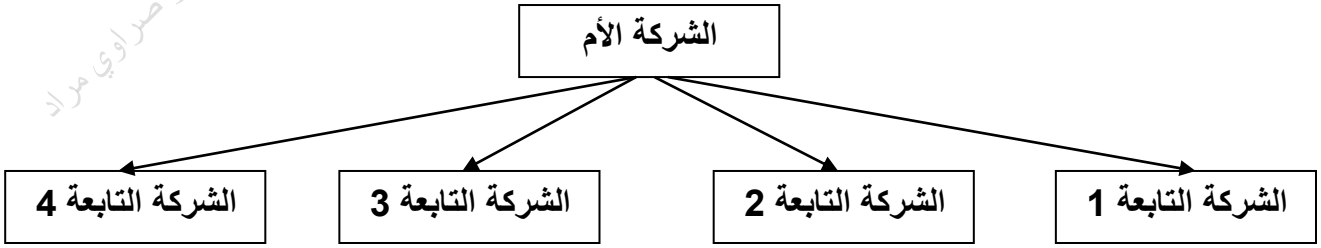
من خلال هذا الشكل أعلاه نلاحظ أن الشركة الأم تملك بطريقة مباشرة مساهمات في بعض الشركات التابعة، وتمتلك بطريقة غير مباشرة مساهمة في الشركات التابعة أخرى، كما تملك بعض الشركات التابعة مساهمات بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في الشركة الأم.

تملك مساهمات فيها بطريقة مباشرة.

3.2.4. البنية الشعاعية:

في هذه الحالة تحوز الشركة الأم على مساهمات مالية في الشركات التابعة لها، دون أن توجد مساهمات مالية فيما بينها، فهذا الأسلوب يؤدي إلى أعباء مالية ثقيلة على الشركة الأم، ويحتاج إلى توظيف أموال كثيرة من طرفها، إذ تقع عليها كل الالتزامات المالية والتجارية، والمخطط التالي يوضح هيكل البنية الشعاعية.

الشكل 3: تصنيف المجمع حسب البنية الشعاعية:

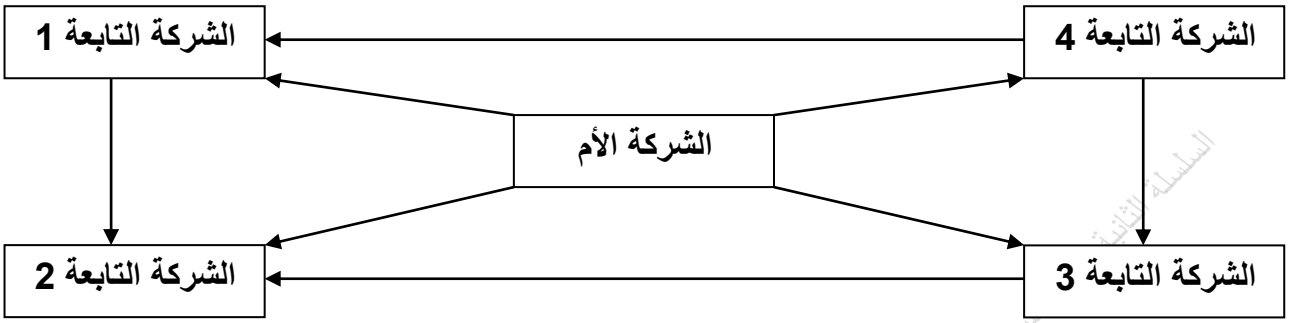


من خلال أعلاه الشكل نلاحظ أن الشركة الأم تمتلك مساهمات مباشرة في الشركات التابعة لها دون أن تكون هناك عالقة تربط بين هذه الشركات.

4.2.4. البنية المعقدة:

يؤدي هذا النوع من البنية إلى تقليص قيمة الأموال الموظفة إلى أقصى حد، إذ يستعمل المجمع روابط متنوعة ومختلفة تؤدي إلى تعقد هندسة المجموعات، وهذا ما يظهر من خلال الشكل الموالي:

الشكل 4: تصنيف المجمع حسب البنية المعقدة:



الحظ من خلال الشكل أعلاه أن الشركة الأم تملك مساهمات في الشركات التابعة لها، والشركات التابعة بدورها تمتلك مساهمات فيما بينها.

السلسلة الثانية في مقياس محاسبة الشركات المعمقة لطلبة السنة أولى والثانية ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، أستاذ المقياس الدكتور صراوي مراد

عن أستاذ المقياس:
الدكتور صـــراوي مـــراد