الفصل الأول : عموميات حول مجمع الشركات

تمهيد:

تسعى المؤسسات القوية في ظل العولمة الاقتصادية إلى التحكم و السيطرة و استهداف المؤسسات الصغيرة و الضعيفة، و التي بدورها تهدف إلى البحث عن النمو وهذا ما جعل التعاون بينها أمرا ضروريا وذلك بغية المقاومة و التصدي للمنافسة الخارجية خاصة اتجاه الشركات الكبرى.

ولضمان بقاء هذه المؤسسات الصغيرة وسط المنافسة الشديدة و المستمرة ومحاولة منها للتقليل من حدة الصراع و عواقبه، تلجأ إلى التكتل و التجمع فيما بينها و بالتالي يظهر لنا ما يسمى بالمجمعات .

يعتبر المجمع موقعا للسلطة فهو مكون من مجموعة شركات مستقلة فيما بينها قانونيا لها صلاحيات مباشرة و غير مباشرة بحيث تخضع لتسيير إداري مشترك ووحيد من طرف شركة يطلق عليها إسم الشركة الأم ، وهذا ما جعلنا نسلط الضوء على هذا التنظيم من خلال دراستنا لهذا الفصل ، ففي المبحث الأول سنتناول مفاهيم عامة حول مجمع الشركات ، وفي المبحث الثاني دوافع تكوين مجمع الشركات و مختلف خصائصه ، أما في المبحث الثالث فسنتطرق إلى محيط المجمع و الإجراءات الجبائية المتخذة لمجمع الشركات في الجزائر.

الفصل الأول : عموميات حول مجمع الشركات

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول مجمع الشركات

بدلا ما تصبح المؤسسات مستقلة كليا فإنها تتجمع تحت مؤسسة واحدة تقوم بالإدارة والرقابة وهذا من أجل تحقيق أهداف متعددة و متنوعة.

وبغياب قانون وتشريع محدد يضبط المجمع وتعدد التعاريف التي تناولته كموضوع دراسة ، ومن خلال هذا المنطلق سنحاول في هذا المبحث إبراز مختلف المفاهيم التي أسندت لمجمع الشركات وكذا تنظيمه الداخلي و تصنيفه ، بالإضافة إلى هيكله.

المطلب الأول : مفهوم مجمع الشركات

لا يمكن إعطاء تعريف جامع و شامل للمجمع بإعتباره كيان يختلف أسلوبه من بلد إلى أخر، كما أن الأحكام التشريعية لم تتفق على تعريف موحد له، لذا يمكن القول أن لكل مجمع مجال ينشط فيه، وعلى هذا الأساس يتسنى لنا التطرق لمفهومه من خلال عدة نواحي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- المجمع من الناحية الإقتصادية.
- المجمع من الناحية المحاسبية.
- المجمع من الناحية القانونية (التشريعية).
- المجمع من الناحية الجبائية.

1. من الناحية الإقتصادية :

"المجمع هو عبارة عن المجموعة المتكونة من شركات تابعة من الناحية المالية والاقتصادية لشركة أخرى تدعى ' الشركة الأم' ، هذه الشركة تضمن الإدارة والمراقبة على مجمل الشركات التابعة".[1]

وحسب تعريف الأستاذ **François Goré** :

"مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة اقتصادية وتشريعية مكونة من ' شركة أم' و' شركاتها التابعة ' مع وجود ثلاثة خصائص تجمعهم:

- وجود ذمم وشخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة.
- تبعية الشركات التابعة للشركة الأم عن طريق وجود تقنيات المراقبة.
- الطابع المالي للروابط بين الشركات،حيث تسمى هذه الروابط بالمساهمات ".[2]

[1] Pierre Conso et Farouk Hemici, gestion financière de l'entreprise, 9ème édition, Dunod, France, 1999, p650.
[2] François Goré, Droit des affaires, Paris Montchrestien , Tome 2, France, 1999, p475.

"مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات المنتمية لنفس المجمع مختلفة ومستقلة فيما بينها، لكن توجد فيما بينها روابط اقتصادية، اجتماعية، ومالية مشتركة، وهذا من خلال تسطير سياسة موحدة للمجمع وهي في الواقع خاضعة لوحدة قرار اقتصادية" .[1]

2. من الناحية المحاسبية :

حسب نص المادة 132-1 من الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس من سنة 2009 تنص على مايلي :" تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات و الوضعية المالية و النتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".[2]

كذلك نص المادة 132-2 من القانون التجاري الجزائري :" كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني و يراقب كيان أو عدة كيانات ، يعد و ينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتآلف من جميع تلك الكيانات ". [3]

– كذلك المجمع يقوم في نهاية كل سنة بعد إنعقاد المجلس الإداري له بتقديم الحسابات المجمعة وتكون مرفوقة بتقرير كامل يشمل عملية تسيير المجمع.

3. من الناحية القانونية :

حسب المشرع الجزائري يعرف المجمع كما يلي :

- المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم 93 – 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 تنص على ما يلي : "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمعا، بتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها، أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط الإقتصادي وتنميته". [4]

كما تنص كذلك المواد رقم (797-799) من نفس المرسوم التشريعي السابق على ما يلي:

- المادة (797) :"يحدد عقد التجمعات تنظيم التجمع مع مراعاة أحكام هذا القانون، ويتم إعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم ويتضمن لاسيما البيانات التالية:
  – تسمية التجمع، المدة التي أنشأ لأجلها التجمع، عنوان مقر التجمع.
  – اسم الشركة أو موضوعها أو الشكل القانوني وعنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة.

[1] Maggy Pariente, les groupes des sociétés, édition LITEC, Paris, 1993, P 288.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الجزائر، 25 مارس 2009، ص15.

[3] نفس المرجع أعلاه، ص16.

[4] مبروك حسين، القانون التجاري الجزائري والنصوص التطبيقية والاجتهاد القضائي، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004 ، ص259 .

- المادة (799) : "يتمتع التجمع بالشخصية المعنوية وبالأهلية التامة ابتداء من تاريخ تسجيله في السجل التجاري، ويحدد العقد الخاضع للإشهار القانوني شروط التجمع وموضوعه".[1]

4. من الناحية الجبائية:

إن المجمع من الناحية الجبائية يسمح للشركة المسيطرة" الشركة الأم "بالسيطرة على الشركات الأخرى التابعة، سواء كانت هذه السيطرة مباشرة أو غير مباشرة أو مستمرة، فهذا يخولها بأن تصبح الوحيدة المكلفة بالضريبة بإسم المجمع نيابة عن الشركات الأخرى، كما يتيح لها الفرصة لإجراء المقاصة للأرباح والخسائر المسجلة بين الشركات.

وفقا لأحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يعرف تجمع الشركات على أنه : " كل كيان إقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها 'الشركة الأم' ، تحكم الأخرى المسماة 'الأعضاء' تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لتسعون بالمائة (90%) أو أكثر من رأس المال الاجتماعي من طرف هذه الشركات ، أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكن أخذ طابع الشركة الأم ".[2]

المطلب الثاني : التنظيم الداخلي للمجمع وتصنيفه

إن التنظيم الداخلي للمجمع عبارة عن مجموعة الشركات المكونة له، وبالتالي سنتناول في هذا المطلب الشركات المكونة للمجمع ، كما سنقوم بإبراز تصنيفه.

1-التنظيم الداخلي للمجمع :

من خلال التعاريف التي قد تم تناولها من عدة جوانب، يتضح أن المجمع متكون من:

1.1. الشركة الأم:

الشركة الأم هي التي تقوم بمراقبة عدة شركات فرعية أخرى مطلوبة، فهي تمثل رأس المجمع، تخول لها كل الصلاحيات المتعلقة باتخاذ القرارات.

كما تعرف على أنها: " البنية القانونية التي تجمع القدرة الإستراتيجية ، فهي تتحكم في النشاط و تضمن الرقابة داخل المجمع ".[3]

[1] مبروك حسين، مرجع سابق ، ص259 .

[2] رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد رقم 39، مارس 2009. www.dji.dz

[3] J. Y. Eglem et P. Gazil , La consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes, édition Vuibert, Paris 1984, p26.

ومن خلال هذا التعريف نستنتج أن الشركة الأم المسؤولة الوحيدة على إصدار القرارات داخل المجمع ، والقيام بالرقابة على الفروع.

2.1.الشركات التابعة و الفروع:

تستطيع الشركات الكبيرة أن تشكل مجمعات تتألف من عدة شركات، حيث يمكن لهذه الشركات أن تأخذ أشكالا مختلفة قد تكون بسيطة أو ذات شخصية مستقلة، ويعود اختيار أي شكل من الأشكال السابقة إلى الأهداف الإستراتيجية المسطرة من قبل الشركة الأم، لذلك نجدها تكتفي بإنشاء شركة جديدة يسيرها واحد من عمالها الأجراء الذي تنصبه على رأسها لإدارتها، وفي هذه الحالة تكون قد كونت فرع بسيط دون استقلالية قانونية، أو قد تقوم بإنشاء شركة عن طريق المساهمة في رأس مالها مع مساهم أو عدة مساهمين آخرين حيث يشترك المساهمون في هذه الحالة بضمان السير الحسن للاستغلال كل حسب مساهمته في رأس المال وبالتالي تصبح هذه الشركة فرعية وفي هذه الحالة تكون الشركة قد كونت فرع ذو استقلالية قانونية، وسنحاول من خلال ما يلي توضيح هذه الفروع :[1]

أ .**الشركات التابعة (Filiales)** : تعرف الشركات التابعة على أنها:" كل شركة تمتلك من قبل شركة أخرى(الشركة الأم أو الشركة القابضة)، وتحوز هذه الأخيرة على الأقل نسبة 50 %من رأسمالها، وبالتالي تتحكم في إدارتها وتسييرها، فهي شركات مسيطر عليها من الناحية المالية والإدارية من طرف شركة أخرى، ولا يمنع هذا من امتياز الشركة التابعة بشخصية معنوية خاصة مستقلة عن الشركة الأم". [2]
الشركة التابعة هي " المنشأة التي تسيطر عليها شركة أخرى تسمى الشركة القابضة ". [3]

ب .**الفروع (Succursales)** : تعرف هذه الشركات الفرعية على أنها:" وكالات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة حيث أنها لا تملك شخصية معنوية تميزها فهي غير مستقلة قانونيا، تنشأ لضمان سير النشاط فقط ".[4]

ومجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات التابعة المستقلة من الناحية القانونية و التابعة من الناحية الاقتصادية.

[1] Christine Collette, gestion fiscale des entreprises, édition marketing S.A, France, 1998, p 47-48.

[2] أحمد مقدمي ، النظام المحاسبي و الجبائي لمجمع الشركات، حالة مجمع صيدال ، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية فرع: تحليل إقتصادي ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، الجزائر،سنة 2006/2005 ، ص 11.

[3] المعيار المحاسبي الدولي IAS 27، الفقرة رقم 04.

[4] Francis Lefebvre, Mémento pratique fiscal 2000, édition Lefebvre, France 2000, p88.

3.1.الشركة القابضة :

"الشركة القابضة هي شركة مالية لا تنتج سلعا ولا خدمات بنفسها، بل تملك و تسير مساهمات في شركات تابعة لها بهدف مراقبة النشاط أو إعطاء فائض قيمة– plus value – لمالكي الشركات القابضة يمكّنهم من تسيير وحدات بنصيب في رأس المال أقل مما كانوا مساهمين في هذه الشركات ".[1]

كما يمكن تصنيف الشركات القابضة إلى:

أ – الشركات القابضة المحضة (S.holding pur) :[2]

هي عبارة عن شركات مالية ، يقتصر عملهاعلى تسيير محفظة الأوراق تحت إسم المساهمات بدون تطبيق نشاط صناعي أو تجاري، أو أي نشاط أخر.

ب– الشركات القابضة الغير محضة (S.holding impur):[3]

بالإضافة إلى تسيير مساهمتها ، تطبق الشركة أيضاً نشاطاً صناعيا أو تجاريا خاصاً و تتحصل من هذا الأخير على مداخيل يكون مصدرها من تسيير لمساهماتها المالية.

و بالتالي يمكن إستنتاج التعريف الآتي للشركة القابضة :

"الشركة القابضة هي عبارة عن شركات مالية أصولها تتشكل من مساهمات الشركات المالية، الصناعية، التجارية، فهي لا تقوم بإنتاج سلع في السوق و ما شابه ذلك ،بل تقوم بتسيير مساهمات شركات أخرى".

أما الجزائر، فقد تبنّت هذا النوع من الشركات القابضة في سنوات التسعينات، فنجد المشرع الجزائري قد أعطى مفهوما جديدا يتمثّل في الشركات القابضة العمومية بدلا عن صناديق المساهمة، بحيث رأس مال هذه الشركات يكون مملوكا من قبل الدولة أو أشخاص معنويين في القانون العمومي.

وفي حدود سنة 2002 ، تم إنشاء مؤسسات جديدة تحل محل الشركة القابضة (holding) سميت بشركة تسيير المساهمات (SGP) و التي تهتم بما يلي :[4]

- ترجمة وتجسيد العمل في أشكال تجارية ملائمة لبرنامج مخططات التقويم وإعادة الإعتبار وتنمية المؤسسة الإقتصادية العمومية و ذلك في الأشكال التجارية المناسبة.
- ضمان التسيير والمراقبة الإستراتيجية والعملية لحافظات الأسهم والقيم المنقولة ضمن ضوابط الفعالية و المردودية الدنيا.
- ممارسة صلاحيات الجمعيات العامة للمؤسسات الإقتصادية العمومية ضمن الحدود المرسومة بموجب تفويض التسيير و كذا قرارات الجمعية العامة.

[1] Toulon Frédéric, Vocabulaire économique, Edition Bouchère,. ALGER, 1996, P20.
[2] Bardet Henri, les Holdings-Guide juridique, 2eme Edition, Françis lefbfevre, paris, 1995, p13.
[3] Idem .p13.
[4] القانون التأسيسي لشركة الأسهم GENEST ، شركة تسيير المساهمات المؤرخ في 2002/01/19.

2 . تصنيف مجمع الشركات:

إن تصنيف مجمع الشركات يختلف من مجمع إلى آخر و ذلك تبعا لتعدد أدوار الشركة الأم ، كما تختلف أيضا الروابط التي تربط مختلف الشركات في المجمع، ومن هذا المنطلق نميز صنفين من المجمعات، حسب طبيعتها و حسب بنيتها، وسنتطرق لكل صنف على حدى:

1.2. تصنيف المجمع حسب طبيعته :

حسب هذا التصنيف، نجد عدة أشكال من المجمعات وهي كالتالي :[1]

أ. المجمعات الصناعية (Les groupes industrielles) :

في هذا الشكل من المجمعات تمارس الشركة الأم نشاط صناعي أو تجاري، ويتم تشكيل المجمعات بغرض توسيع النشاطات ويحدث ذلك بإنشاء شركات تابعة أو بشراء شركات موجودة.

ب . المجمعات التعاقدية (Les groupes contractuels) :

يتشكل هذا النوع من المجمعات للقيام بعقود مختلفة تربط الشركات ببعضها البعض، ولا يتعلق الأمر في هذه الحالة بالحيازة على مساهمات مالية، ولكن بتقوية تبعية الشركات.

ج. المجمعات المالية (Les groupes financiers) :

تسعى المجمعات في هذا النوع على حيازة المساهمات المالية في شركات أخرى ويقتصر نشاطها على تسيير المالية فقط، مثل الشركات القابضة.

د. المجمعات الشخصية(Les groupes personnelles) :

تتكون المجمعات الشخصية من مجموعة الشركات التي تكون فيها وحدة اتخاذ القرارات ناتجة عن عدة مسيرين تربط بينهم علاقات شخصية أو عائلية قوية تدفعهم إلى التجمع.

2.2. تصنيف المجمع حسب بنيته :[2]

من بين أهم البنيات المكونة لمجمع الشركات حسب هذا التصنيف نجد الأنواع التالية:

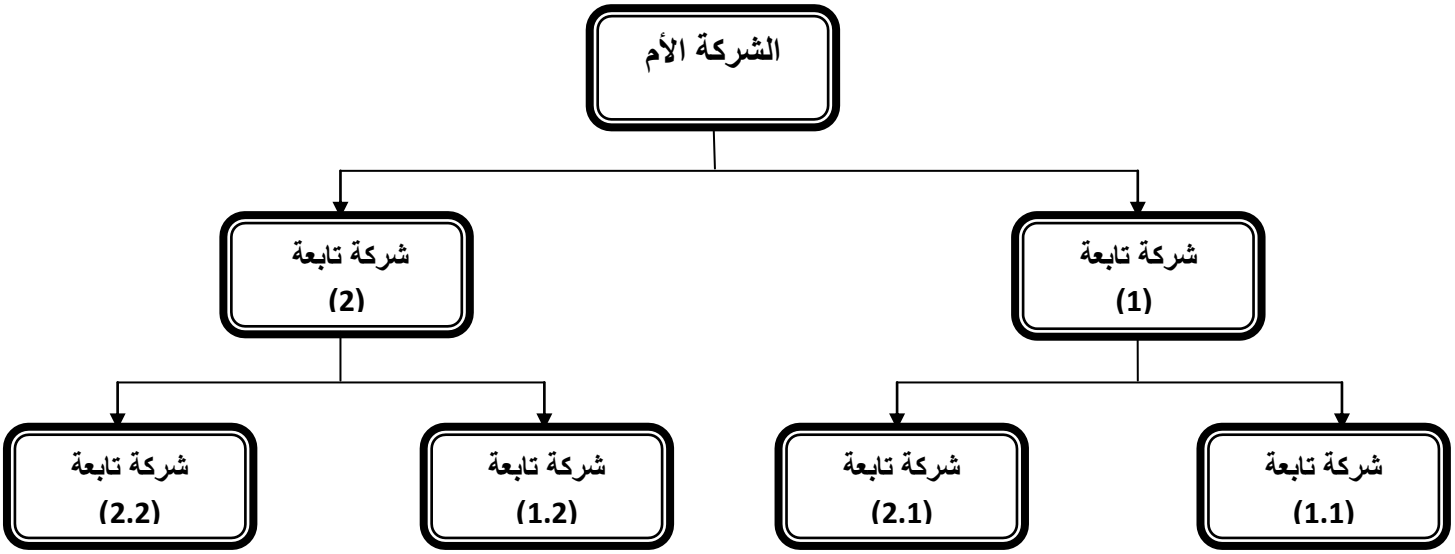
أ. البنية الهرمية (La structure pyramidale):

في هذا النوع من المجمعات تمتلك الشركة الأم مساهمات في شركات تابعة، وهذه الأخيرة تمتلك بدورها مساهمات في شركات تابعة أخرى، حيث تعتبر هذه البنية من أقدم البنيات المعروفة والشكل التالي يوضح هذه البنية.

[1] أحمد مقدمي ، مرجع سابق، ص12-13 .

[2] نفس المرجع أعلاه ، ص13 -14.

الشكل رقم(I-01): تصنيف المجمعات حسب البنية الهرمية

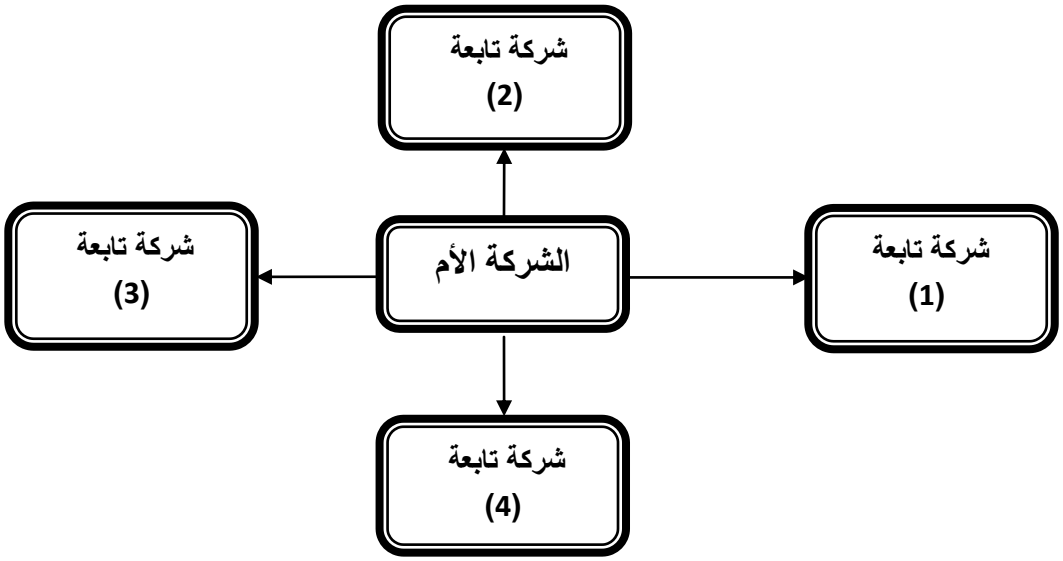


المصدر : أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 13.

ب. البنية الشعاعية (La structure radiale):

في هذه البنية تمتلك الشركة الأم مساهمات مباشرة في عدة شركات، وتمارس عليها رقابة مباشرة، حيث أن كل شركة تابعة ليس لها علاقة تربطها بالشركات التابعة الأخرى.

الشكل رقم(I-02) : تصنيف المجمعات حسب البنية الشعاعية

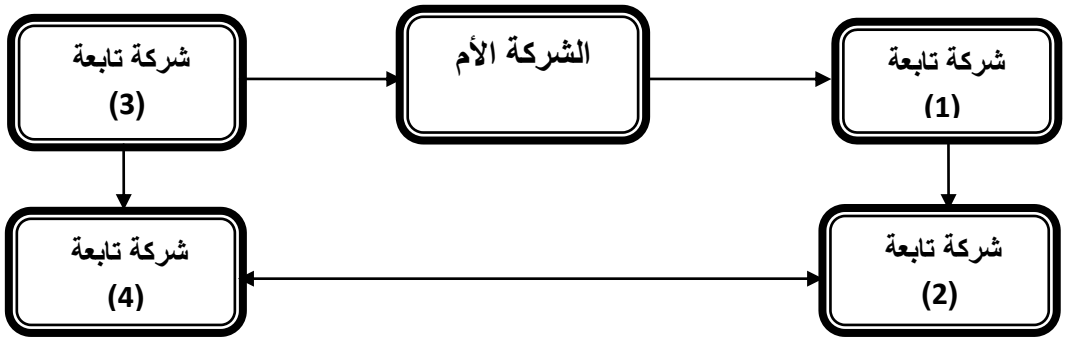


المصدر : أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 14.

ج . البنية الدائرية (La structure circulaire):

تمتلك الشركة الأم في هذه البنية مساهمات في شركات أخرى، هذه الأخيرة تمتلك بدورها مساهمات في شركة أخرى، والشركة الأم تمتلك بطريقة غير مباشرة مساهمة في الشركة التابعة.

الشكل رقم (I-03): تصنيف المجمعات حسب البنية الدائرية

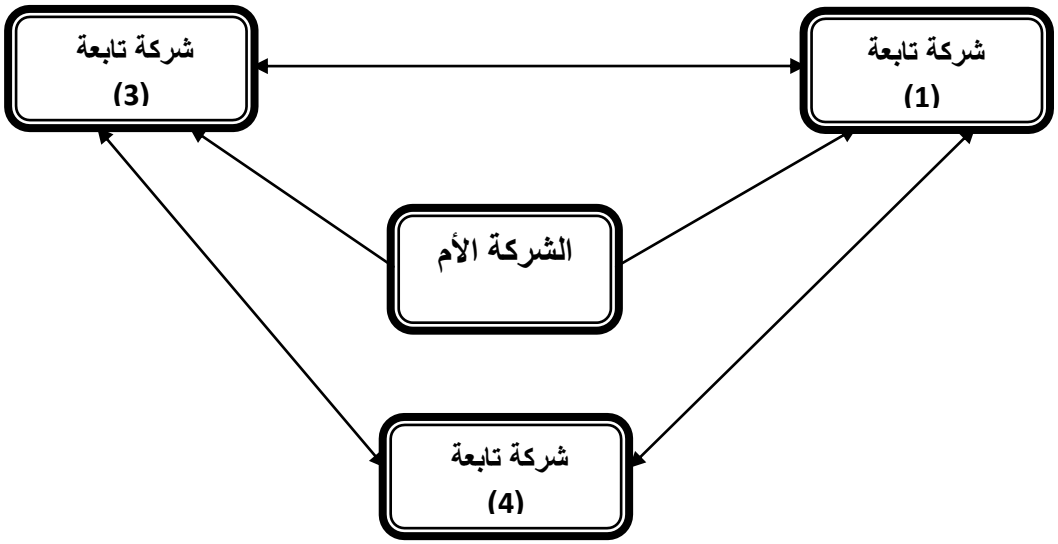


المصدر : أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 14.

د. البنية المركبة(La structure combinée) :

تعتبر هذه البنية من أعقد بنيات المجمع نظرا لأنها تعتبر مزيج بين البنية الهرمية، البنية الشعاعية والدائرية، والشكل الموالي يوضح شكل البنية المركبة.

الشكل رقم (I-04): تصنيف المجمعات من حيث البنية المركبة



المصدر : أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 15.

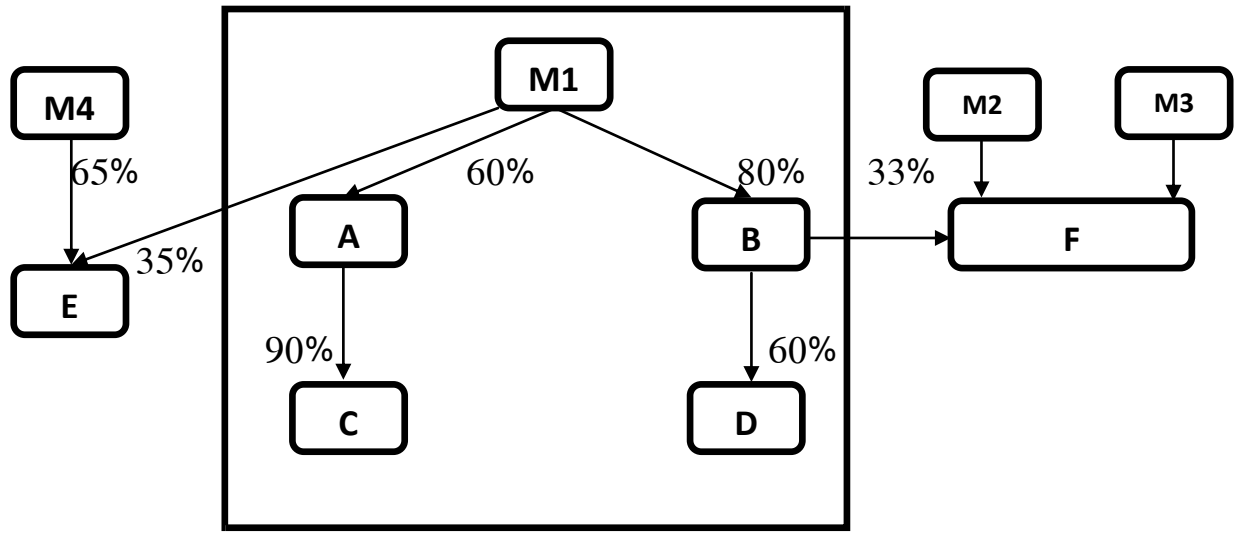
المطلب الثالث :هيكل مجمع الشركات

إن مختلف الارتباطات والعلاقات القائمة بين الشركات تكوِّن المجمع وذلك في إطار وجود شركة رئيسية (الشركة الأم) التي لها مساهمات مباشرة وغير مباشرة في مؤسسات أخرى، ويأخذ الهيكل التنظيمي للمجمع شكلين أساسيين هما:

1 .المجمعات العمودية (Les groupes verticales) : [1]

يتكون المجمع العمودي من الشركة الأم و الشركات الأخرى الموضوعة تحت رقابتها المطلقة، أي الشركات التي تكون تحت سيطرتها، كما يمكن لهذا المجمع أن يحتوي على مجمعات جزئية على رأس كل واحدة منها شركة أم، والشكل التالي يوضح المجمع العمودي.

الشكل رقم(I-05): الشكل العمودي للمجمع



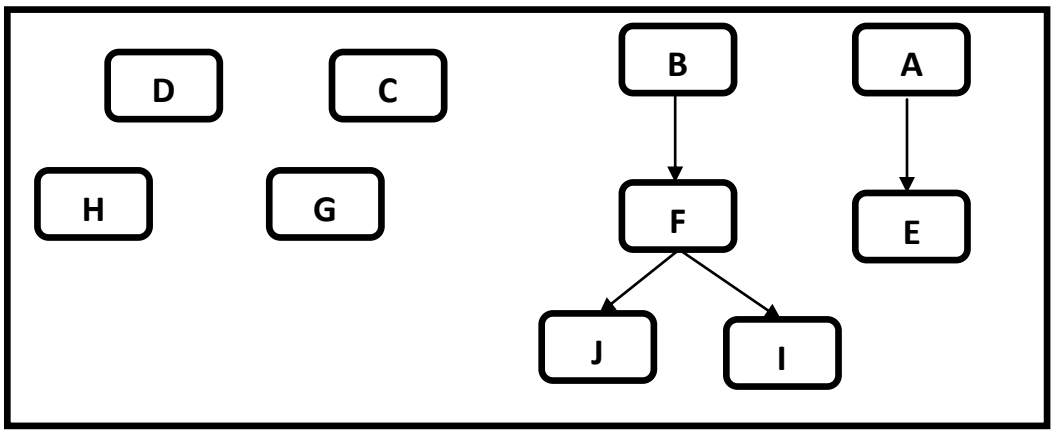
المصدر: أمال فريال أوماطة، تقنية تجميع الحسابات " حالة الشركة القابضة سوناطراك"، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2001-2002 ،ص09.

[1] أمال فريال أوماطة، تقنية تجميع الحسابات " حالة الشركة القابضة سوناطراك"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001-2002 ، ص08.

2 .المجمعات الأفقية (Les groupes horizontales) :[1]

هذا النوع من المجمعات مكوَّن من شركات ليست متصلة ببعضها البعض بصلة التبعية، بل هي خاضعة لإدارة وحيدة ناتجة عن إدارة جماعية وليست ناتجة عن طريق هيمنة مالية لواحدة منها، هذه الشركات هي أخوات " Sociétés sœurs " تشكَّل حسب أنماط متفق عليها وذات فائدة موحدة، وهذا الشكل غير منتشر بكثرة وهو حالة خاصة، والشكل التالي يوضح هذا النوع من المجمعات.

الشكل (I-06): الشكل الأفقي للمجمع



المصدر: أمال فريال أوماطة، مرجع سابق ،ص10.

[1] أمال فريال أوماطة، مرجع سابق، ص08.

المبحث الثاني : دوافع تكوين مجمع الشركات ومختلف خصائصه

إن فكرة التكتل لمجموعة من الشركات في شكل مجمعات جاء كنتيجة لتطور الشركات وزيادة المنافسة بينها، حيث يتم تكوين هذه المجمعات بطرق مختلفة تبرم بين المؤسسات وفي ظل مجموعة من الدوافع، كما أن لهذه المجمعات خصائص تميزها، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مختلف الدوافع المشجعة لإنشاء المجمعات وأهم الخصائص التي تتمتع بها.

المطلب الأول : دوافع تكوين مجمع الشركات

سنتطرق إلى بعض الدوافع المشجعة على تبني فكرة المجمع والمتمثلة في:

1.الدوافع الاقتصادية :

يعتبر تكوين المجمعات التنظيم الأكثر انتهاجا لأنه يسمح بتحقيق مجموعة من الامتيازات الاقتصادية المتمثلة فيما يلي:

- تعبئة وتوفير الوسائل المختلفة والتكميلية والتي لا تستطيع مؤسسة بمفردها توفيرها، على سبيل المثال توفير وسائل التمويل، فالشركة الأم لها قدرة التفاوض مع البنوك للحصول على الوسائل التمويلية لفائدة الشركات التابعة لها.[1]

وبالتالي فالشركات الكبرى أو مجمعات الشركات يمكن أن تحقق نتائج هامة عكس الصغرى، فهي تستطيع توظيف وسائل مختلفة وإحلال استثمارات بتكاليف أقل، بالاضافة إلى : [2]

- إقتحام الأسواق وذلك بعد اختيار البلدان التي تراها مناسبة بحيث أنه خلال التجمع تتمكن الشركات من التعرف على الأجواء السائدة في أسواق هذه البلدان وتوفير ما يناسب ذلك لبيع منتجاتها.
- التقليل من شدة المنافسة بحيث يمكن الاتفاق حسب إستراتيجية مشتركة على تحديد وحصر الشركات المنافسة والمتواجدة في السوق الواحدة.
- المصداقية والديمومة، فيمكن للمؤسسات الصغيرة تعزيز مكانتها بالتجمع وذلك بالاشتراك مع مؤسسات كبيرة حيث تمكنها هذه الأخيرة من تثبيت سياسات إستراتيجية وتدعيم قدراتها المالية.
- التحويل التكنولوجي واكتساب الخبرات وذلك بانتقال التكنولوجيا والمهارة من صاحبها الأصل (المخترع)إلى المستخدمين لها، وتسمح لإستراتيجية المؤسسة بالحفاظ وتطوير تنافسية المنتجات.

[1] زيتوني كنزة، دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات دراسة حالات(الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، الجزائر)، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص41.

[2] Mustapha Tifouche, Le régime fiscal des groupes de sociétés , mémoire de fin d'étude , Institut d'économie douanière et fiscale, promotion 1997/1999, p 27.

2.الدوافع المالية والقانونية :

توجد مجموعة من الدوافع المالية والقانونية التي تشجع وتحفز على تجمع وتكتل الشركات مع بعضها البعض وتتمثل هذه الدوافع في : [1]

- يسمح تقسيم قطاعات النشاط داخل الكيانات القانونية بتحديد مسؤوليات كل من الشركة الأم والشركات التابعة لها، حيث تعمد معظم الشركات التي تريد مركزية نشاطاتها إلى اختيار التنظيم في شكل مجمع لأن هذا الأخير يسمح بمرونة العمليات المالية لإعادة تنظيم نشاطاته.
- يقوم مجمع الشركات بالتوسع داخليا عن طريق إنشاء فروع جديدة، هذه العملية تسمح بزيادة رأس المال الممتلك واقعيا، إلا أن هذا التوسع لا يؤدي بالضرورة إلى زيادة الحق في ممارسة الرقابة، لذلك تلجأ المجمعات للتوسع خارجيا وذلك بالحيازة على أسهم شركات أخرى وهذا بهدف ممارسة الرقابة عليها وبالتالي حماية مصالحها عن طريق التقليل من المنافسة.

المطلب الثاني: خصائص مجمع الشركات

لمجمع الشركات خاصيتين أساسيتين هما "الارتباط" و "الإستقلالية " ، حيث يمكن إبرازهما فيما يلي :

1.الارتباط في مجمع الشركات :

إن وحدة القرار التي يفرضها المجمع على الشركات المكونة له تستوجب وجود علاقة تبعية بين الشركة الأم والشركات المختلفة المكونة للمجمع، هذه التبعية يمكن أن تأخذ عدة أشكال منها:

1.1.التبعية ذات الطابع المالي :

تنتج هذه العلاقة التي تربط الشركة الأم(صاحبة القرار) والشركات الأخرى المكونة للمجمع عن طريق امتلاك الشركة الأم بصفة مباشرة لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة، كما أن هذه التبعية تنشأ كذلك بعد امتلاك أكثر من 50 % من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة شركة أو أكثر مراقبة وهي في نفس الوقت تراقب شركة أخرى .[2]

[1] زيتوني كنزة ، مرجع سابق، ص41.

[2] أمال فريال أوماطة، مرجع سابق، ص 05.

2.1.التبعية ذات الطابع الإداري :

تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية (مجلس الإدارة) وفي بعض الحالات يتحصل عليها حتى في غياب سلطة الرقابة المالية، فمثلا توزيع أغلبية الأسهم على الأفراد (أسهم مملوكة من قبل مدخرين صغار هدفهم الوحيد هو الحصول على توظيفات مالية)، أو بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل مسؤوليات التسيير.[1]

3.1 التبعية ذات الطابع التعاقدي :

تنتج هذه التبعية عن طريق اتفاقيات مع الشركة(عقود التصرف المطلق الإلزامي)أو باتفاقيات مع بعض المساهمين(اتفاقيات التصويت، تعين الأعضاء الإداريين...)، كما قد تنتج هذه التبعية عن طريق القوانين التأسيسية للشركة .[2]

4.1.التبعية ذات الطابع الاقتصادي :

ينتج هذا النوع من الارتباط في حالة شبه احتكارية للمجمع، أو في النشاطات المتعلقة بالمقاولة من الباطن لشركة تعمل أساسا في المجمع . [3]

2. الاستقلالية في مجمع الشركات :

تعتبر الاستقلالية كمبدأ أساسي وضروري لإنشاء المجمعات، فالمجمع ليس له شخصية إعتبارية خاصة به، وهذه الخاصية – الاستقلالية – تخص كل شركة داخلة في محيط المجمع في حد ذاتها، باعتبار أن الشخصية المعنوية شرط أساسي يسمح لها بالانضمام إلى المجمع . [4]

[1] أمال فريال أوماطة، مرجع سابق، ص 06.

[2] أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 16.

[3] أمال فريال أوماطة، مرجع سابق، ص 06.

[4] نفس المرجع أعلاه، ص07.

المطلب الثالث : مزايا وعيوب تكوين مجمع الشركات

يمكن إبراز مزايا وعيوب المجمع فيما يلي:

1.مزايا تكوين مجمع الشركات :

لا يمكن ذكر كل المزايا الخاصة بالمجمعات نظرا للتغيرات المختلفة الحاصلة فيه من وقت لآخر، بالإضافة إلى التغير المستمر في التشريعات والقوانين الخاصة به، ويمكن تلخيص هذه المزايا في ما يلي:

1.1. المزايا الاقتصادية: [1]

تتمثل المزايا الاقتصادية في:

- يعتبر مجمع الشركات الوسيلة المفضلة لإجراء التركيز الصناعي للشركات، فهو يسمح بتوظيف وتجميع الوسائل التي لا يمكن أن تجمعها أي مؤسسة لوحدها، وكما أن مركزية المراقبة لا تقصي وجود تعدد في النشاطات ووجود تنافس بين الشركات من نفس المجمع.
- إن الشركات الكبيرة هي التي تكون عرضة للأخطار السياسية أكثر ممَا يمكن أن تتعرض له الشركات الصغيرة و المتوسطة، ولذا فإن تكوين مجمع للشركات يسمح بتقاسم الأخطار بين شركات المجمع.
- سهولة التسيير عند تعدد مراكز القرار مع وجود مركزية في تحديد الأهداف، فالإدارة العامة للمجمع تسطر الأهداف التي يجب تحقيقها وتترك لكل شركة تابعة حرية في وسائل تحقيق البرنامج.
- وكذلك فإن إستراتيجية التوسع والتنويع تتم بتعاون كل شركات المجمع، حيث أن هذه الاستراتيجية تعتبر كعامل مهم في تقليل المخاطر وهو ما أدى إلى ظهور مجمعات متعددة النشاط (Conglomérats).
- تطوير المعرفة يرتبط باستخدام تكنولوجيا معقدة وتمديد مراحل الإنتاج، وهذا ما يجعل من دخول المنافسين إلى السوق التي يسيطر عليها المجمع أكثر صعوبة.
- وهو يسمح بعولمة النشاط، حيث أن حكومات البلدان بصفة عامة تسعى للحد من الاستيراد فهي تحفر أكثر لإنشاء فروع وشركات تفتح مناصب عمل جديدة وتضع منتوجات للتصدير، وهذا أدى بالشركات إلى إنشاء شركات تابعة لها بصفة دائمة.

[1] أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص25.

- كما أن القوة الاقتصادية للمجمع تسهل له توطيد العلاقات مع البنوك والمؤسسات المالية، لأنه من جهة يكتسب سمعة طيبة وأكثر شهرة على الساحة الاقتصادية تعطيه قدرة على اقتناء المعلومات الكافية، ولأن له علاقات دائمة مع عدد هام من المسؤولين الاقتصاديين من جهة أخرى.

ومنه فإن عملية إنشاء شركات تابعة في بلدان أجنبية يسمح للمجمع بتحقيق الأهداف التالية:

•**هدف أمني:** المجمع الذي يملك شركات تابعة في عدة بلدان أجنبية على العموم فهو أقل عرضة للمخاطر .

•**هدف المردودية:** يتحصل المجمع على مزايا هامة من خلال عدم تساوي القدرة الشرائية والأسعار من بلد لآخر، وهذا ما يحقق للمجمع أكثر قدرة تنافسية.

•**هدف تجاري:** عند إنشاء شركات تابعة في البلدان المستقبلة، يتوجب بيع المنتجات فيها، إن هذا يسمح للمجمع بتوسيع مبيعاته.

2.1. مزايا جبائية:[1]

تتلخص المزايا الجبائية من خلال:

- النظم الجبائية الأكثر مرونة.
- قيمة التنازلات الداخلية.

فمجمع الشركات من خلال التنازلات البينية يتمكن من تحويل الأرباح من شركة لأخرى محققا بذلك اقتصاد هام في الضريبة الواجبة.

كما أن المجمعات تحاول دائما تحقيق أرباح من خلال التشريعات الجبائية للدول التي تعطي مزايا خاصة لهذا النوع من الشركات.

وفي الواقع، فإن مجمعات الشركات تبحث دائما لإنشاء شركاتها التابعة في الدول التي تعرف بـ "الجنة الضريبية " "fiscaux Paradis " والتي هي : " البلدان التي تتميز بأقل ضرائب مطبقة " ثم بعد ذلك تحاول بكل الوسائل التعاقدية من أجل جعل هذه الشركات التابعة هي المحققة للأرباح حتى ولو لم تقم بأي نشاط تجاري.

[1] أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص27.

3.1. مزايا تشريعية ومالية : [1]

تتمثل هذه المزايا في العنصرين التاليين:

- **مرونة التركيبة (souplesse de la structure)**: تنوع النشاطات على مستوى وحدات تشريعية مختلفة يسمح بتحكم أكثر في المسؤوليات مع تحمل المخاطر العامة التي يمكن أن تحصل لكل شركة تابعة وهذا باختلاف تشريعات تواجد هذه البلدان، فكل شركة تسير مسؤولياتها لوحدها مع تحمل عام للمخاطر المحتملة، كما أن التنظيم المرن للمجمع يسمح أيضا بإعادة هيكلة النشاطات وهذا راجع لمرونة العمليات المالية على مستوى مجمع الشركات ، فعملية التنازل أو التبادل للأسهم هي أكثر سهولة وأقل تكلفة منها عندما تكون بين شركات لا تنتمي لنفس المجمع.
- **المراقبة** : إن قانون تحقق الأغلبية من أجل ممارسة الرقابة في مجالس المساهمين، يسمح بحق ممارسة القرار بدون إكتتاب جميع الأسهم، فيتم إنشاء شركات تابعة برأسمال أقل.

4.1. مزايا إنسانية وعلاقات: [2]

- من أهم مميزات المجمع هي تعدد تنظيماته وتوسعه، ولهذا فهو يجلب أحسن المهارات المسيرة التي تستطيع مضاعفة المردودية، وكذلك فالمجمع يسمح بتوظيف أحسن الإطارات.
- كما يتيح للشركات التابعة المنشأة حديثا اكتساب أيدي عاملة كفأة بمجرد بداية نشاطها، وهذا من خلال إمكانية تحويل الإطارات العاملة من شركة لأخرى تدخل مباشرة في الإستراتيجية المسطرة من قبل المجمع.
- وكذلك فإن التأطير الذي يحققه المجمع يسمح بتبني أفضل المشاريع ويمكن من تغطية العيوب بمجرد ظهورها.
- في الأخير، يمكن للشركات التابعة بأن تكون محل مراقبة وتأطير تقني دائم، تتحصل على المعلومات والنصائح الكافية لدخول أي سوق جديد.

وفيما يتعلق بجانب العلاقات العملية، فإن مجمع الشركات ينظر إليه من قبل المتعاملين الآخرين، سواء كانوا متعاملين ماليين، أو حتى شركات أجنبية نظرة ثقة وإكبار لحجمه ووسائله المتعددة المتاحة.

[1] أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص27 .

[2] نفس المرجع أعلاه ، ص28.

5.1. المزايا التقنية والتنظيمية: [1]

من ضمن أهداف تكوين المجمع، هو جعل للشركة أكثر مرونة تنظيمية، حيث أن كبر الشركة يمكن أن يحدث حالة معقدة في التسيير، فالشركة إذن عندما يزيد حجمها فمن الأجدر لها إنشاء فروع أو شركات تابعة لها تتميز بشخصية معنوية خاصة بها وتسير في إطار إستراتيجية وأهداف موحدة، ولهذا فإن تبني تنظيم مرن له أحد من الأهداف التالية:

- توثيق الروابط بين الشركات.
- إعطاء أكثر حرية في اتخاذ القرار لكل شركة تابعة.
- إعادة تنظيم الشركات التابعة بمراعاة الظروف المحيطة بها.

6.1. L'effet de synergie [2]:

يعتبر هذا العنصر أحد أهم إستراتيجيات الشركة، ويتمثل في تحقيق تناسق وانسجام بين خصائص الشركات ومتطلبات الإنتاج والسوق.

ويرمز له غالبا بالترميز"2 + 2 = 5" الذي يعني أن المؤسسة تنتظر نتيجة أفضل من العملية المجراة ، وهذا عن طريق إحلال التناسق بين الشركات.

فالشركات الكبرى أو مجمعات الشركات يمكن أن تحقق نتائج هامة، عكس الشركات الصغرى حيث أنها تستطيع توظيف وسائل بتكاليف أقل وإحلال استثمارات بأقل قيمة.

•أنواعها:

يطلق على Synergie أو"2 + 2 = 5" العملية التي من خلالها يمكن للشركة أن تحقق من خلال إستغلال مواردها مردودية أكبر من قيم عناصرها المستخدمة، ولها عدة أشكال:

- **عند البيع** : هي ممكنة في حالة أن منتجات الشركات التابعة لنفس المجمع تستعمل قنوات توزيع مكلفين بالتسيير والبيع أو مستودعات، وكذلك استثمارات، إشهار، أو إستراتيجية لترقية المبيعات بصفة مشتركة، وهذا ما يعطي مزايا للحصول على نتائج أكبر بكثير من قيم التكاليف المتحملة.
- **عند الاستغلال (Synergie de l'exploitation)** : هي نتيجة لأحسن استخدام لوسائل الإنتاج وللطاقات البشرية، بتقليص أكبر قدر ممكن من التكاليف العامة وهذا من خلال التنسيق في عملية الشراء وتكوين العاملين.

[1] أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 28.

[2] نفس المرجع أعلاه، ص 29.

- **Synergie des investissements** : يتحصل عليها المجمع من خلال التركيب المشترك للآلات ووسائل الإنتاج وكذا تنسيق المؤونات اللازمة.
- **Synergie de direction:** يكتسي هذا النوع أهمية كبيرة في حياة المجمع، حيث أنه من خلال التجربة الميدانية يمكن لأي شركة أن تحل مشاكلها التي قد تتلقاها في مشوارها، فإذا أرادت أن تقوم بنفس المشاريع فما عليها إلا العمل بتجربة الشركة الأخرى من نفس المجمع، وما يميز المجمع أن إدارة الشركة التابعة الحديثة التكوين يمكن لها أن تتفادى عدة مشاكل.

2. عيوب تكوين مجمع الشركات :[1]

إن مجمع الشركات وبالرغم من المزايا السالفة الذكر التي يمتاز بها، إلا أنه وككل تنظيم لا يخلو من بعض العيوب ويرجع ذلك إلى عدة أسباب لعل أهمها كثرة عدد الشركات المكونة للمجمع، وتتمثل عيوب تكوين مجمع الشركات في مايلي:

1.2. وضعية المساهمين الأقلية :

إن تغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة للشركة التابعة يحدث لا محالة عدم التوازن داخل شركات المجمع، لأن القرار يكون دائما لدى أغلبية المساهمين الذين يسيطرون على السياسة العامة للمجمع، ولهذا فإن أقلية المساهمين تذهب مصالحهم دون الاستطاعة من تغيير القرارات المتخذة.

2.2. وضعية العمال :

نظرا للتنظيم الخاص بالمجمع ولكونه يتمتع بمجموعة من القوانين التي تنظم وتربط الشركة الأم والشركات التابعة لها، كما تربط بين الشركات التابعة لنفس المجمع فيما بينها، يمكن إجراء بعض التحويلات بين الفروع لنفس المجمع وبالتالي فإن العاملون في المجمع يمكن أن تضيع وتهمل بعض الأحكام والقوانين التي تحفظ حقوقهم، حيث يمكن أن يوظف بعض العاملين في شركة تابعة أقل مزايا من الشركة التي كانوا يعملون فيها من جراء تحويلهم إليها، كما أن حياتهم العملية تصبح أكثر صعوبة وتعقيدا نظرا لإجراء التغيرات وعدم الاستقرار في مكان واحد كما قد يحرمهم ذلك حتى من الاستفادة من ميزة الأقدمية في العمل.

[1] أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص29-31.

3.2. وضعية أصحاب الحقوق :

إن مجمع الشركات وبما أنه يتكون من مجموعة من الشركات، لكل شركة شخصية معنوية مستقلة عن باقي شركات المجمع، فإن هذا المبدأ (مبدأ الاستقلالية) يمكن أن يؤثر على أصحاب الحقوق والمصالح المرتبطة بالمؤسسة، ويرجع ذلك لعدم إدراك هذه الفئة بالحجم المالي الحقيقي لمدينهم، وهذا راجع لإمكانية قيام بعض الشركات المنتمية لنفس المجمع بعملية تحويل الذمم فيما بينها، وفي هذه الحالة فإن أصحاب الحقوق والمصالح المختلفة يجدوا أنفسهم أمام شركة تابعة غير قادرة على دفع مستحقاتهم وهي في الحقيقة كانت غير ذلك.

المبحث الثالث : محيط المجمع والإجراءات الجبائية المتخذة لمجمع الشركات في الجزائر

سنتطرق في هذا المبحث إلى كل من محيط المجمع ونسب الرقابة والمساهمة المطبقة داخله، حيث تمثل كل من الشركة الأم والفروع التابعة لها محيط مجمع الشركات، كما سنحاول إبراز الإجراءات الجبائية لمجمع الشركات في الجزائر.

المطلب الأول : محيط المجمع ونسب الرقابة والمساهمة المطبقة داخله

يتكون مجمع الشركات من شركة أم تمارس نشاطها عن طريق فرض نوع من الرقابة على الشركات التابعة لها وحتى يتسنى لها ذلك يجب عليها تشخيص المحيط الخاص بالمجمع ومن ثم تحديد نوع الرقابة التي ستباشرها اتجاه هذه الفروع وذلك بتحديد نسب الرقابة التي بواسطتها تحدد المنطقة التي تقع فيها هذه الفروع، كما يجب عليها تحديد نسبة الفائدة داخل المجمع التي تسمح بإظهار حصة المجمع والمساهمين الدائمين وحصة المساهمين خارج المجمع أو ما يعرف بحقوق الأقّلية.

1. محيط المجمع:

يقصد بمحيط المجمع المجال الذي تؤول إليه الشركات المعنية بتجميع حساباتها وفيه تتحدد نوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على فروعها أو على الشركات التابعة لها، ولتحديد نوع هذه الرقابة لابد من تحديد نسب المساهمة في رأس مال الشركة الأم بالإضافة إلى نسب الفائدة التي من خلالها يتم تحديد حصة المجمع من جهة وحصة حقوق الأقّلية من جهة أخرى.

2. نسبة الرقابة (السيطرة):

تعتبر نسبة الرقابة العنصر الرئيسي لعمليات التجميع باعتبارها أداة يمكن الإعتماد عليها في تحضير قائمة الشركات التي يمكن ضمها في محيط التجميع، كما أّنها تسمح بتحديد الطريقة أو الأسلوب الملائم لتجميع الحسابات، كذلك توضح لنا رابطة التبعية سواءا كانت مباشر ة أم غير مباشرة بين الشركة الأم والشركة الوليدة، أيضا نسبة حقوق التصويت المملوكة من طرف الشركة الأم في الشركة المعنية.

1.2. أنواع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات المعنية بالتجميع : [1]

يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من الرقابة تتمثّل فيما يلي:

أ. الشركات تحت الرقابة المطلقة (contrôle exclusif) :

ينتج هذا النوع من الرقابة في حالة إمتلاك الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على أغلبية حقوق التصويت في شركة أخرى، ويمكن أن نميز بين ثلاث حالات للرقابة المطلقة و هي:

–**الرقابة القانونية** (contrôle de droit) :و ينشأ هذا النوع من الرقابة مباشرة بعد حيازة الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في شركات أخرى و هذا ما يسمح لها –الشركة الأم – باتخاذ القرارات بكل حرية.

– **الرقابة التعاقدية** (contrôle contractuel): بناءا على المعيار المحاسبي الدولي27 IAS (الفقرة13): فإن الرقابة التعاقدية تنشأ إذا كانت الشركة الأم تستحوذ على أغلبية حقوق التصويت و هذا ما يسمح للشركة المسيطرة بممارسة تأثير هام تسيطر بموجبه على شركات أخرى، و ذلك بقيامها بتسيير السياسات المالية و العملية، و هذا ينتج عن طريق إبرام عقد ينص ويسمح بذلك أو عن طريق توفر شروط تنظيمية أدرج فيها هذا الحق في القانون التأسيسي للشركة.

– **الرقابة الممارسة بالفعل** (contrôle de fait) : تنشأ الرقابة الممارسة بالفعل في حالة إستحواذ الشركة المجمعة (الشركة الأم) على أغلبية حقوق التصويت للشركات الأخرى، أو على عقد يمكنها من ممارسة تأثير يجعلها تسيطر على كل القرارات و في هذه الحالة يجب توفر شرطين أساسيين هما:

– في حالة التعيين لمدة سنتين متتاليتين لأغلبية أعضاء الإدارة.

– أن يتوفر شرط تعيين أعضاء الإدارة بإمتلاكهم جزء أكبر من حقوق التصويت.

ويمكن تسليط الضوء على مثل هذا النوع من الرقابة من خلال نص المادة 731 (الأمر رقم 96 – 27) من القانون التجاري.

"تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يجوز لأي شريك أو مساهم أخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزءها ". [2]

[1] Mr Mohamed Nadji Hergli, Séminaire sur la consolidation des comptes en ifrs, Alger octobre 2007, p09.

[2] القانون التجاري الجزائري، الجزائر ، 2002، ص515 .

ب. الشركات تحت الرقابة المشتركة (المزدوجة) (contrôle conjoint) :

تعرف الرقابة المزدوجة كما يلي: " تكون الرقابة مشتركة لممارسة ما إذا كانت مراقبة هذه الأخيرة مجزأة من طرف عدد محدد من الشركاء أو المساهمين واستغلالها يكون مشترك بحيث أن جل القرارات المتخذة تنتج عليها".

فمن خلال هذا المفهوم يتضح أن الرقابة المشتركة تشمل ثلاث أفكار رئيسية متكاملة و هي:

- إقتسام الرقابة يشترط أن لا يسيطر المساهمين أو الشركاء على تلك الشركة بمعنى أن لا تكون هناك مكانة لأي شريك أو مساهم لوحده أن يمارس رقابة متفرقة.
- يجب أن يكون عدد الشركاء أو المساهمين محدود حتى يتسنى لأعضاءه وضع إتفاق مشترك.
- مفهوم الإستغلال المشترك يشترط أن يكون النشاط معبرا و محل إدارة جماعية.
- المراقبة المشتركة تنشأ لما يكون المجمع يخضع للرقابة من طرف شركات متعددة، فائدتها تكون مشتركة و موحدة.

كما أن هذا النوع من الرقابة يطبق على الشركات التابعة (coentreprise) ،وبناءا على المعيار المحاسبي الدولي رقم31-24 يرى أن تطبيق الرقابة المشتركة يفترض وجود :

- توزيع الرقابة .
- إتفاق تعاقدي بين الأطراف المشاركة.

ج. الشركات تحت التأثير البارز(الفعال) – Influence notable :

"نقول عن شركة أنها تمارس تأثيرا ملحوظا على التسيير و السياسة المالية لشركة أخرى إذا كان لهذه الشركة القدرة على التصرف مباشرة أو بواسطة شركة أخرى و هذا يتحقق إذا كانت تملك على الأقل 20 %من حقوق التصويت لهذه الشركة ". [1]

وبهذا يكون ممارسة التأثير البارز إذا توفرت الصلة الدائمة بين الشركتين و المشاركة في اتخاذ القرار مع العلم أن هذا النوع من الرقابة غير معرف قانونا باعتباره ليس من الحالات التي تمتلك فيها الشركة على 20 %من حقوق التصويت لها الحق في ممارسته، سيما أن عند ممارسة مثل هذا النوع من الرقابة في حالة ما إذا كانت الشركة المملوكة بأقل من 20 % من طرف الشركة الأم يمكن إدماجها في محيط المجمع في حالة تأكيد مدى تأثيرها، على عكس الشركة المملوكة في حدود 20 % من حقوق التصويت التي من المحتمل إبعادها من محيط التجميع إذا كانت الشركة الأم لا تمارس السلطة عليها.

[1] Jean Montier–Gilles, Technique de consolidation, France ,février 1995, p49.

وعليه يمكن القول أن الشركة لها الحق في ممارسة تأثير ملحوظ إذا كانت:

- المشاركة في إدارة الشركة المملوكة.
- المشاركة في إيجاد القرارات الإستراتيجية.
- وجود تبادلات على مستوى الإطارات ذوي الكفاءات العالية على التسيير.
- التمويل المتبادل للمعلومات التقنية الهامة و الأساسية.

كما نجد من خلال المعيار الحاسبي الدولي رقم 28-02 يعرف التأثير الفعال بأنه الحق في المساهمة في القرارات والسياسات المالية والعملية بالنسبة للشركات التي تراقبها.

2.2. مبدأ حسابها : [1]

نسبة الرقابة يتم حسابها على أساس جمع حقوق التصويت المملوكة، إما بطريقة مباشرة أم غير مباشرة على الشركات الخاضعة للرقابة المطلقة من طرف الشركة التي تقوم بالتجميع.

فالرقابة المطلقة مثلا تتحدد إذا كانت حقوق التصويت أكبر أو تساوي 50% ، و في بعض الحالات إذا كانت هذه الحقوق أقل من 50% ولا توجد أي شركة أخرى تملك نسبة أكبر أو تساوي من التي تملكها، فبإمكانها ممارسة الرقابة المطلقة.

و لا ينبغي الخلط بين ملكية جزء من حقوق التصويت و ملكية جزء من رأس المال، و التساوي بينهما لا يكون إلا في حالات قليلة جدا و نادرة.

كما أنه عند حساب حقوق التصويت لا ينبغي الأخذ بعين الإعتبار ما يلي:

- الأسهم التي لها أولوية من حيث العوائد وليس لها حق التصويت.
- الأسهم الشخصية المكتتبة.
- شهادات متعلقة بالإستثمار.
- سندات متحولة.
- الحقوق التي تملكها الشركة في ذمتها.

[1] Jean Montier–Gilles , op.cit, p47-48.

3.2. إستعمالات نسبة الرقابة:

إن نسبة الرقابة تستخدم لتشخيص هيكل المجمع و ذلك بالإشارة إلى مختلف الشركات التي تكون تحت الرقابة المطلقة أو الرقابة المشتركة أو التأثير الملحوظ.

و الجدول أدناه يبين لنا نوع الرقابة و الأسلوب المنتهج أو الطريقة المطبقة لتجميع الحسابات.

الجدول رقم(I-01): أنواع الرقابة.

رقابة مطلقة	**الإدماج الكلي**
رقابة مشتركة	**الإدماج النسبي**
التأثير الفعال	**الوضع في التكافؤ**

Source :Jean Montier et Gilles, op.cit, p48.

3.نسبة المساهمة (الفائدة):

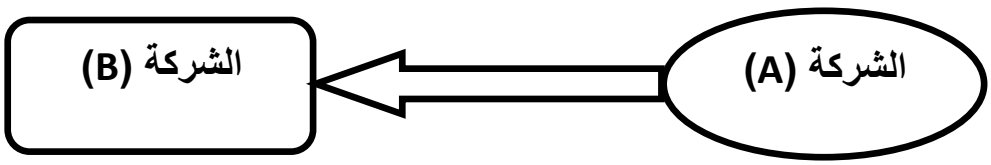
تعرف نسبة المساهمة بأنها حصة المال المملوك من طرف الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، وهذا ما يفسر إنضمام شركة إلى شركة أخرى، أما من الناحية المالية فهي تبين حصة الذمة المالية التي تملكها الشركة الأم في الشركة المجمعة.

1.3.أنواع المساهمات :

و توجد عدة أنواع من المساهمات تتمثل في مايلي: [1]

أ. **المساهمات المباشرة** : يظهر هذا النوع من المساهمات عندما تملك شركة أسهم بطريقة مباشرة في شركة أخرى، وفي هذه الحالة تكون نسبة الفائدة مساوية لنسبة المراقبة، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(I-07): المساهمات المباشرة

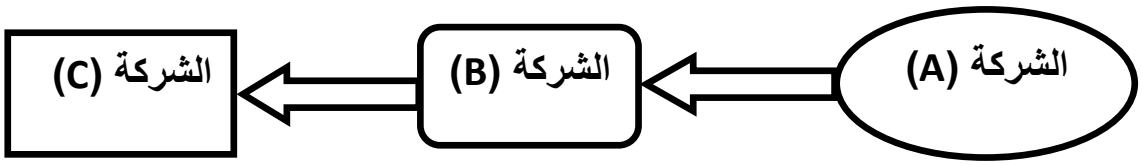


Source : Mohamed Cid Ben Aibouche,op,cit,p128.

[1] Mohamed Cid Ben Aibouche, la comptabilité des Sociétés, office des Publication Universitaires, Alger, 2007, p 128-129.

ب. المساهمات الغير مباشرة : يكون مثل هذا النوع من المساهمات عندما تملك شركة مساهمات في رأسمال شركة ما، وهذه الأخيرة تملك بدورها مساهمات في شركة أخرى.
فمثلا الشركة (A)تملك أسهم في الشركة (B)، وهذه الأخيرة تملك أسهم في الشركة (C)، وبالتالي تعتبر هذه المساهمات بالنسبة للشركة (A) مساهمة غير مباشرة في أسهم الشركة(C). والشكل التالي يوضح ذلك:

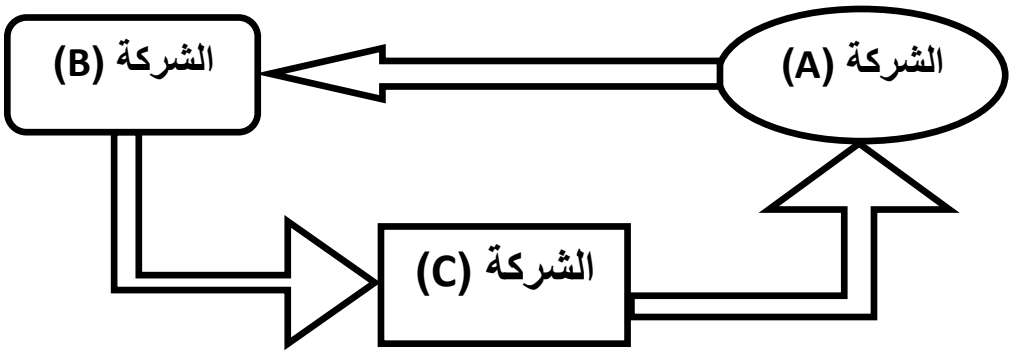
الشكل رقم(I-08): المساهمات الغير مباشرة



Source : Mohamed Cid Ben Aibouche, op.cit, p128.

ج. المساهمات الدائرية : تكون مثل هذه المساهمة عندما تمتلك الشركة (A)أسهم في الشركة (B)وبدورها الشركة (B) تملك أسهم في شركة أخرى (C) وهذه الأخيرة تملك بدورها أسهم في الشركة(A)، حيث تعد هذه المساهمات من أعقد الأشكال والصعوبة تكمن في حساب نسبة المساهمة، على عكس نسبة الرقابة التي لا تتأثر، والشكل التالي يوضح ذلك:

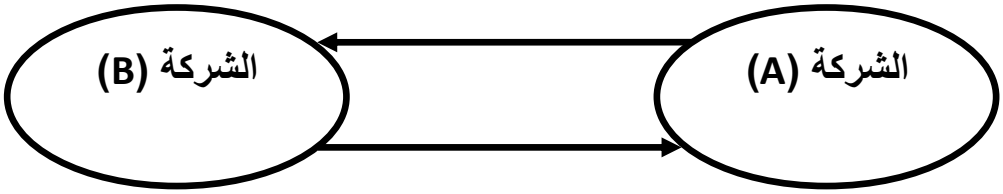
الشكل رقم(I-09): المساهمات الدائرية



Source : Mohamed Cid Ben Aibouche, op.cit, p129.

د. المساهمات المتبادلة : تكون مثل هذه المساهمة عندما تمتلك الشركة (A) أسهم في الشركة (B)، وهذه الأخيرة بدورها تحوز على مساهمات مباشرة في الشركة(A)، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (I-10): المساهمات المتبادلة



Source :Mohamed Nadji Hergli, op.cit, p21.

2.3. مبدأ حسابها: [1]

نسبة الفائدة يتم حسابها على أساس مجموع جداءات نسب رأس المال الممتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة.

يمكن إستنتاج ثلاث مراحل لحساب نسبة الفائدة:

أ – تشخيص نوع العلاقة التي تربط كل من الشركة الأم و الشركة التابعة.

ب – حساب جداء نسبة ملكية رأس مال كل شركة من شركات الشبكة.

ج – نقوم بحساب مجموع هذه الجداءات لنتحصل في الأخير على نسبة الفائدة.

3.3. إستعمال نسبة الفائدة: [2]

نسبة الفائدة تسمح لنا بتحديد حقوق الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، و ذلك قصد توزيع رؤوس الأموال الخاصة والنتيجة بين الشركة الأم والتي تمثل فوائد الأغلبية، أي فائدة المجمع والأطراف الأخرى الخارجية و التي هي فوائد خارج المجمع أو ما يسمى بفوائد الأقلية.

كما أن نسبة الفائدة تدخل وتستخدم في مختلف مراحل التجميع كالمعالجة والإدماج والإقصاء والتوزيع، فهي تسمح بتوضيح العناصر التي تعود بالفائدة على المجمع ونخص بالذكر هنا الأطراف الخارجية (الأجنبية) عنه .

[1] Jean Montier et Gilles , OP. Cit , P49.
[2] Idem, p49.

كما يمكن إستنتاج الفرق بين نسبة الرقابة و نسبة الفائدة التي يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (I-02): الفرق بين نسبة الفائدة و نسبة الرقابة

المفهوم	الطبيعة	الإستعمال
نسبة الرقابة	هي عبارة عن سلطة (حقوق التصويت)	– تعرف محيط التجميع (تحديد قائمة الشركات التي تنتمي إلى الحاصل المجمع) – عن طريقها يتم اختيار وتحديد الطريقة المناسبة للقيام بعملية التجميع المحاسبي.
نسبة الفائدة	هي عبارة عن الإرتباط المالي الموجود بين الشركة الأم والشركات التابعة (المشاركة في رأس المال)	وسيلة لاستعمال تقنيات التجميع المحاسبي: – دمج أو مكاملة الحسابات. – إقصاء العمليات المتبادلة. – توزيع رأسمال الخاص والنتيجة بين فوائد المجمع (الأغلبية) و فوائد الأقلية.

Source :Jean Montier et Gilles, op.cit, p51.

المطلب الثاني :الروابط المختلفة بين الشركة الأم وشركات المجمع

هي عبارة عن الإرتباطات الحاصلة بين الشركة الأم وشركة مساهم فيها من طرف الشركة الأم، ويمكن توضيح هذه الإرتباطات فيما يلي :

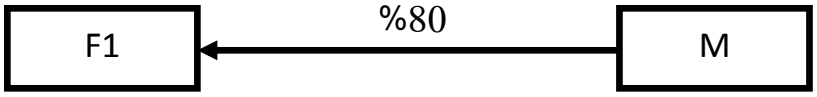
1. حالة الإرتباط المباشر:

سبق و أن تطرقنا إلى الإرتباط المباشر أو المساهمة المباشرة للشركة الأم في شركة أخرى تابعة، و ركزنا بالخصوص على نقطتين أساسيتين لهذا الصدد:

- معدل الرقابة يساوي معدل حقوق التصويت الخاصة بالشركة الأم تجاه الشركة التابعة.
- أما معدل الفائدة يساوي الحصة من رأس المال المتعلق بالشركة الأم تجاه الشركة التابعة.

مساهمة الشركة الأم M مباشرة في الشركة الفرع F1 ، و يتضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(I-11): الارتباط المباشر

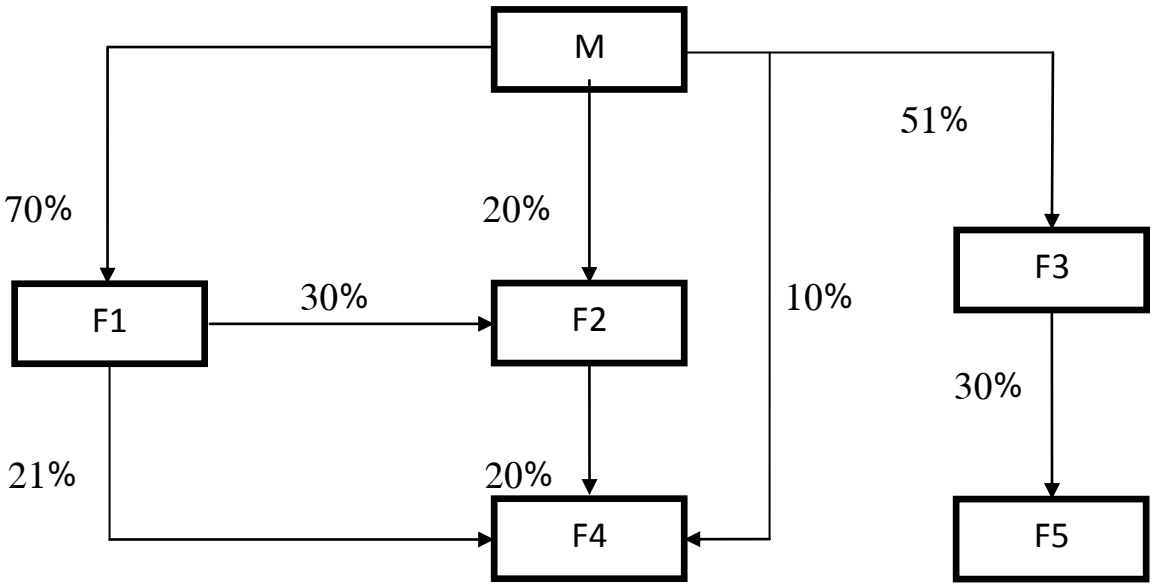


- نسبة الرقابة تساوي 80% بمعنى أن الشركة الأم M تراقب الشركة الفرعية F1 بنسبة 80%.
- نسبة الفائدة تساوي 80% أي أن الشركة الأم M تملك 80 % من حصة رأس مال الشركة F1.

2. حالة الإرتباط غير مباشر:

العلاقة غير مباشرة بين الشركة الأم و الشركات التابعة ، وتتضح لنا من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(I-12): الارتباط الغير مباشر



Source : Jean Montier et Gilles, op.cit, p52.

*- نسبة الرقابة(M)على (F1) هي: 70%

- نسبة الفائدة(M)على (F1) هي: 70%

*- نسبة الرقابة(M)على (F2) هي (A)حيث :

(A)=20%+30%=50%

- نسبة الفائدة(M)على (F2) هي (a) حيث :

(a)=20% +(70%*30%)= 41%

*- نسبة الرقابة(M)على (F3) هي (B)حيث : 51%= (B)

- نسبة الفائدة(M)على (F3) هي (b) حيث :51%= (b)

*- نسبة الرقابة(M)على (F4) هي (C)حيث :

(C)=10%+20%+21%=51%

- نسبة الفائدة(M)على (F4) هي (c) حيث :

(c)=10%+(20%*70%*30%)+(20%*20%)+(21%*70%)= 32.9%

*- نسبة الرقابة(M)على (F5) هي (D)حيث : 30%=(D)

- نسبة الفائدة(M)على (F5) هي (d) حيث :

(d)= (51%*30%)=15.3%

و يمكن تلخيص هذه المعطيات في الجدول التالي:

الجدول رقم(I-03): نسب الرقابة و الأساليب المستخدمة

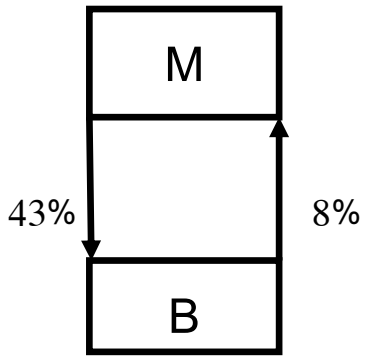
الشركات	نسبة المراقبة	الطريقة المستعملة	نسبة الفائدة المجمع
M	%100	إدماج كلي	%100
F1	%70	إدماج كلي	%70
F2	%50	إدماج كلي	%41
F3	%51	إدماج كلي	%51
F4	%51	إدماج كلي	%32.9
F5	%30	الوضع في التكافؤ	%15.3

Source : Jean Montier et Gilles,op,cit,p53.

3. حالة الإرتباط المتبادل (المشترك)

ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(I-13): الارتباط المتبادل



Source :Mohamed Nadji Hergli,op,cit,p21.

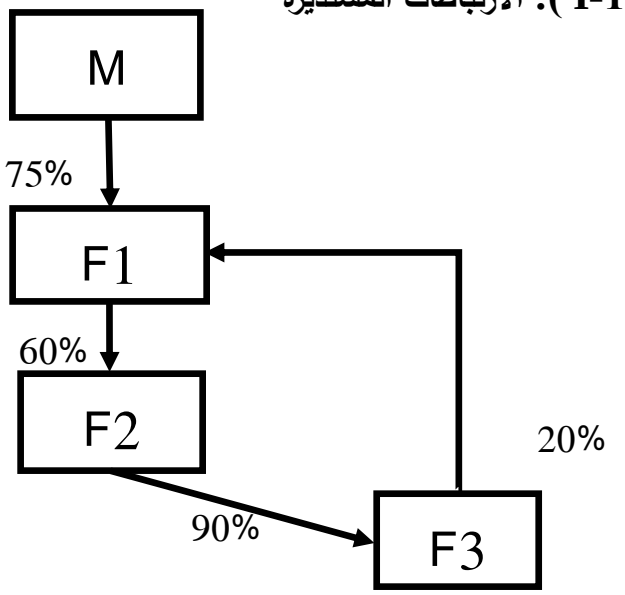
نلاحظ أن الشركة (M) تراقب الشركة (B) بنسبة 43%.

4. في حالة الإرتباطات المستديرة:

تعد المساهمات المستديرة من أعقد الأشكال والصعوبة تكمن عند حساب نسبة الفائدة ، على عكس نسبة الرقابة التي لا تتأثر .

و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (I-14): الارتباطات المستديرة



Source : Micheline Friederich et Georges Langlois,op,cit,p41.

نسبة الفائدة لـ M في F3 تساوي:

$$\frac{60\%*75\%}{(20\%*90\%*60\%)} = 50.4\%$$

أما نسبة الرقابة لـ M في F3 تساوي 60% ، بمعنى أن M تراقب بطريقة غير مباشرة F3 بنسبة 60%.

المطلب الثالث :الإجراءات الجبائية المتخذة لمجمع الشركات في الجزائر

يعد نموذج التجمعات إختيار أو توجه حديث النشأة في الجزائر أملته مصالح اقتصادية و متطلباتها في ظل العولمة، ويبقى تحسين النظام الجبائي الخاص بهذه التجمعات من بين أهم الإنشغالات الكبيرة للإدارة الجبائية باعتبارها أداة فعالة تسمح بمتابعة نشاط هذه الأخيرة التي تعتبرها خاضعة للضريبة كوحدة متكاملة ، وعليه كان لابد من التطرق إلى البعد الجبائي للمجمع باعتباره مكملا للبعد المحاسبي.

1. المجمع في القانون الجبائي الجزائري :

"مجمع الشركات هو كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعى الواحدة منها الشركة الأم، تحكم الأخرى المسماة أعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي بحيث يجب ألا يمتلك رأس المال الاجتماعي للشركة الأم كليا أو جزئيا بطريقة مباشرة بنسبة 90% أو أكثر من قبل شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم". [1]

2. شروط الأهلية لنظام تجمعات الشركات :[2]

هناك جملة من الشروط التي يستوجب على المجمع توفيرها و إلا فقد أهليته و يمكن حصرها في النقاط التالية:

- أن تكون الشركات الأعضاء على شكل شركات ذات أسهم، و عليه تستثنى شركات رأس المال وشركات الأشخاص.
- أن يكون رأس المال الاجتماعي للشركة العضو ممتلكا بصفة مباشرة و ليس بواسطة شركات أخرى بنسبة 90% على الأقل من طرف الشركة الأم.
- أن لا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم ممتلكا بصفة مباشرة بواقع 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم.
- أن لا يكون غرض الشركة مرتبط بمجال استغلال أو نقل أو تحويل أو تسويق المحروقات و المواد المشتقة.
- أن تكون العلاقات بين الشركات المسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري.
- أن لا تحقق الشركات الأعضاء عجزين متتاليين أثناء تطبيق النظام الجبائي لتجمع الشركات.

[1] خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومه، 2005 ، ص 181.

[2] رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد39 ، مرجع سابق .

3. التحفيزات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات:[1]

يستفيد مجمع الشركات من تحفيزات جبائية متمثلة في الإعفاءات التالية :

1.3. إعفاء الأرباح الموزعة:

تعفى من الضريبة على أرباح الشركات، الأرباح التي تتقاضاها الشركات بمناسبة مشاركتها في رأس مال الشركات الأخرى من نفس التجمع.

2.3. إعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عناصر أصول مثبتة:

تعفى فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول المثبتة و المحققة بين شركات من نفس التجمع من الضريبة على أرباح الشركات.

3.3. فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني:

تعفى من الرسم على النشاط المهني العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.

4.3 فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة:

تعفى من الرسم على القيمة المضافة، العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.

5.3 فيما يتعلق بحقوق التسجيل:

تعفى من حقوق التسجيل في إطار نظام تجمعات الشركات:

- العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء .
- العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات.

6.3 إلغاء الشرط المتعلق بتحقيق نتائج إيجابية أثناء السنتين الماليتين الأخيرتين من أجل الخضوع لنظام تجمعات الشركات:

وذلك لما جاء في نص قانون المالية لسنة 2008، من خلال تخفيض شروط الانضمام إلى التجمعات. و ما يمكن استنتاجه من خلال النظام الجبائي للتجمعات في الجزائر، أنه قد تم اتخاذ عدة تدابير من طرف المشرع الجبائي الجزائري في إطار سياسة تشجيع نظام المجمعات التي قد تساهم في تعزيز مثل هذا النوع من النشاط الإقتصادي.

[1] رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد39 ، مرجع سابق .

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل الذي تناولنا فيه عموميات حول مجمع الشركات والذي تطرقنا من خلاله إلى تحديد مفهوم مجمع الشركات ، دوافع تكوينه ، مختلف خصائصه، محيطه وكذا الإجراءات الجبائية المطبقة عليه، فضلا عن القوانين التشريعية التي تنظمه، كما حاولنا أيضا التركيز على ظهور هذا التنظيم في الجزائر بحيث نجد أن ظهور المجمعات الاقتصادية أدى إلى تطور المؤسسات الاقتصادية وهذا من أجل ضمان بقاء المؤسسة و قدرتها على منافسة الشركات الكبرى بالإضافة إلى تمتعها بامتيازات كبيرة نذكر منها الإمتيازات الجبائية، فهذا الشكل من التنظيم يتميز بوحدة القرار الذي تصدره الشركة المسيطرة على المجمع و التي تمارس بدورها رقابة على مجموع الشركات الأعضاء لامتلاكها لأغلبية الأصوات فيها، كما يسمح هذا التنظيم أيضا من القضاء على المنافسة الداخلية بين الشركات المكونة للمجمع مما يؤدي إلى اتحاد و قوة هذه الشركات من أجل التصدي للمنافسة.

هذا ما أدى بنا إلى الاستنتاج بأن مجمع الشركات عبارة عن مجموعة من الشركات المرتبطة فيما بينها إقتصاديا والمستقلة عن بعضها البعض بحيث تتمتع كل منها بشخصية معنوية مستقلة عن باقي شركات المجموعة، وكل هذه الشركات تكون تحت إدارة وسيطرة الشركة الأم وذلك من خلال امتلاك هذه الأخيرة نسبة من حقوق التصويت في كل شركة.