

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	قسم العلوم المالية والمحاسبة
السنة الثالثة: محاسبة ومراجعة	مقياس: محاسبة الشركات	أستاذ المقياس: الدكتور صراوي مراد
السنة الجامعية: 2023م / 2024م	السادسي الخامس	من أكتوبر 2023 إلى جانفي 2024م

المحور الرابع: عمليات تخصيص النتيجة:

سنتطرق في هذا المحور إلى دراسة كل ما له علاقة بموضوع توزيع الأرباح المحققة خلال السنة المالية في الشركات التجارية، وذلك من خلال التطرق إلى العناصر ذات الصلة بموضوع توزيع الأرباح سواء من الناحية النظرية أو من الناحية التطبيقية. كما سنتطرق في الشق الثاني من هذا المحور أيضا إلى دراسة كيفية تخصيص الخسائر المحققة، مع إرفاق هذا المحور على غرار المحاور السابقة بسلسلة تمارين مع الحلول المبسطة، حتى يتمكن الطالب في الأخير من فهم موضوع هذا المحور بكل بساطة.

أولا. توزيع الأرباح:

1. سياسة احتجاز الأرباح:

تمثل الأرباح المحتجزة مصدرا مهما للشركة من أجل تمويل استثماراتها والتي تستعمل خاصة في عمليات النمو والتوسع، وتتحدد نسبة الأرباح المحتجزة وفقا لسياسة التوزيعات المنتهجة من قبل الشركات، وذلك حسب ما يقرره مجلس الإدارة، أو اجتماع الجمعية العامة العادية للشركة، والذي يقضي باحتجاز كل للأرباح المحققة في الدورة المالية، أو نسبة محددة فقط يتم احتجازها، على أن توزع النسبة المتبقية، أو عدم احتجاز الأرباح المحققة مطلقا، وهذا وفقا لما تقتضيه الظروف التي تمر بها المؤسسة، وبما يخدم كل من المؤسسة والمساهمين.

2. سياسة توزيع الأرباح:

تمثل الأرباح الموزعة التدفق النقدي الذي يتلقاه المساهمون كمردود ملموس على استثماراتهم في أسهم رأسمال الشركة. لذلك فإن مستوى توزيع الأرباح له تأثير مباشر على سعر السهم في السوق المالية، ولهذا يعتبر قرار توزيع الأرباح على المساهمين من أهم قرارات السياسة التمويلية في الشركة، أما قرار احتجاز الأرباح فيرتبط بقرارات الاستثمار والتمويل في الشركة.

3. من يقرر توزيع الأرباح في الشركات التجارية:

حسب القانون التجاري الجزائري في مادته 724 فإن سياسة توزيع الأرباح تقررها من كل الجمعية العامة العادية، أو مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة.

4. النتيجة المحاسبية الإجمالية (نتيجة الدورة المالية للشركة):

1.4. كيفية حسابها من قائمة الميزانية:

تكون نتيجة الدورة ربح عندما يكون المجموع الصافي للأصول أكبر من مجموع رؤوس الأموال والالتزامات، وتسجل في حساب 120 نتيجة السنة المالية (ربح).

أي نتيجة الدورة المالية = \sum الأصول الصافية - \sum (رؤوس الأموال + الالتزامات).

2.4. كيفية حسابها من قائمة حسابات النتائج:

تكون نتيجة الدورة ربح عندما يكون مجموع الإيرادات (وهي المجموعة السابعة في مدونة الحسابات المرافقة بالنظام المحاسبي المالي) أكبر من مجموع الأعباء (وهي المجموعة السادسة في مدونة الحسابات المرافقة بالنظام المحاسبي المالي).

$$\text{أي نتيجة الدورة المالية} = \sum \text{الإيرادات} - \sum \text{الأعباء.}$$

5. النتيجة المحاسبية الصافية:

لا يمكن حساب النتيجة المحاسبية الصافية إلا بعد حساب النتيجة المحاسبية الإجمالية، ويتم الحصول عليها بعد فرض الضريبة المستحقة على نوع النشاط الذي تمارسه الشركة المعنية بتحقيق الربح.

أي: النتيجة المحاسبية الصافية = النتيجة المحاسبية الإجمالية - الضريبة على ربح الشركة.

والجدول الموالي يوضح كيفية تخصيص نتيجة الدورة المالية في حالة ما إذا كانت ربح أو خسارة، وكذلك كيفية امتصاص العجز السابق أو كيفية اتخاذ القرار بشأن الأرباح المحتجزة.

الجدول 1: كيفية تخصيص نتيجة الدورة المالية:

نتيجة الدورة المالية (ن-1)		ربح	نتيجة الدورة المالية (ن)
خسارة	ربح		
يتم خصم رصيد ح/119 (مرحل من جديد خسارة) من رصيد ح/120 (نتيجة الدورة المالية ربح)، وإذا تبقى هناك رصيد موجب ح/120 تقرر الجمعية العامة العادية توزيعه من عدمه (أي ح/110 + ح/120).	يتم ضم الرصيد ح/110 (مرحل من جديد) ح/120 (نتيجة الدورة المالية ربح) ثم تقرر الجمعية العامة العادية توزيعهما من عدمه (أي ح/110 + ح/120).	ربح	نتيجة الدورة المالية (ن)
يتم خصم الرصيد ح/110 (مرحل من جديد) ح/120 (نتيجة الدورة المالية خسارة)، مع مراعاة النصوص القانونية المتعلقة بكل شكل قانوني للشركة، والتي تلزم بحل الشركة إذا وصلت نسبة الخسائر المتراكمة إلى نسبة معينة من رأس المال، كثلثة أرباع رأس المال في شركات ذات المسؤولية المحدودة.	يتم خصم رصيد ح/120 (نتيجة الدورة المالية للسنة ن خسارة) من رصيد أرباح السنة السابقة ح/110 (مرحل من جديد)، يعني أن الشركة تمتص أولا خسائر الدورة المقفلة، ثم تقرر الجمعية العامة العادية إذا تبقى رصيد من موجب ح/110 توزيعه من عدمه.		

المصدر: بن زواي محمد الشريف، براق محمد، محاسبة الشركات: محاضرات ومسائل محلولة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2018، ص 108.

6. النتيجة الجبائية:

تختلف كثيرا في الجزائر النتيجة الجبائية عن النتيجة المحاسبية، وهذا راجع إلى وجود عدة فروقات بين النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المطبق (النظام المحاسبي المالي)، ولكي يتم التقريب بين النتيجتين يجب العمل على القضاء على هذه الفروقات، أي أنه كان من الضروري عند تطبيق الإصلاح المحاسبي في الجزائر، أن يكون هناك إصلاح في النظام الجبائي الجزائري يتبع الإصلاح المحاسبي.

النتيجة الجبائية = \sum (النتيجة الصافية للسنة المالية + الإدماجات) - \sum (الخصومات + العجز القابل للخصم لأربع سنوات السابقة).

والجدول الموالي يوضح جميع العناصر التي يجب إضافتها (دمجها إلى النتيجة المحاسبية)، وكذلك جميع الخصومات التي يجب طرحها والعجز المالي (الخسائر المتراكمة لأربع سنوات السابقة) الذي يجب خصمه لكي يمكن الوصول إلى النتيجة الجبائية. ويمكن توضيح كيفية حساب النتيجة الجبائية من خلال الجدول الموالي:

الجدول 2: كيفية تحديد النتيجة الجبائية:	
السنة:	
المبلغ	تعيين المؤسسة
xxxxxx	أ. النتيجة الصافية للسنة المالية: ربح عجز
	ب. الإدماجات - الاستردادات:
xxxxxx	أعباء العقارات غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛
xxxxxx	حصص الهدايا الإشهارية غير القابلة للخصم؛
xxxxxx	حصص الأشهار المالي والرعاية غير القابلة للخصم؛
xxxxxx	مصاريف الاستقبال غير القابلة للخصم؛
xxxxxx	الاشتراكات والهبات غير القابلة للخصم؛
xxxxxx	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم؛
xxxxxx	المؤونات غير القابلة للخصم؛
xxxxxx	الاهتلاكات غير القابلة للخصم؛
xxxxxx	مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم؛
xxxxxx	الاهتلاكات غير قابلة للخصم والمتعلقة بعمليات القرض الإيجاري المقرض المستأجر المادة 27 من ق. م. ت 2010م؛
xxxxxx	الإيجارات خارج النتيجة المالية المقرض المؤجر المادة 27 من ق. م. ت 2010م؛
xxxxxx	الضريبة على أرباح الشركات: الضريبة الواجب دفعها على النتائج الضرائب المؤجلة "تغيرات"
xxxxxx	
xxxxxx	خسائر القيمة غير قابلة للخصم؛
xxxxxx	العقوبات والغرامات غير القابلة للخصم؛
xxxxxx	استردادات أخرى.
xxxxxx	مجموع الإدماجات:
	ج. الخصومات:
xxxxxx	فائض القيمة عن التنازل عن عناصر الأصول الثابتة (المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)؛
xxxxxx	حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم والأوراق المالية وأيضا أسهم وحصص هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المسعرة في البورصة؛
xxxxxx	المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة (المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)؛
xxxxxx	الاهتلاكات المتعلقة بعمليات عقود القرض الإيجاري "المقرض المؤجر" (المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010م)؛

xxxxxx	الايجازات خارج النتيجة المالية المقرض المؤجر (المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010م)؛	
xxxxxx	تكملة الاهتلاكات؛	
xxxxxx	خصومات أخرى.	
xxxxxx	مجموع الخصومات:	
xxxxxx	IV. العجز السابق القابل للخصم (المادة 147 من ق. ض. م. ر. م)	
xxxxxx	عجز السنة المالية	20؛
xxxxxx	عجز السنة المالية	20؛
xxxxxx	عجز السنة المالية	20؛
xxxxxx	عجز السنة المالية	20.
xxxxxx	المجموع القابل للخصم:	
xxxxxx	ربح	النتيجة الجبائية = (IV - III - II + I)
xxxxxx	خسارة	
Source : https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/consulté le 20/10/2019 à 15:19.		

7. المعدلات الضريبية المفروضة على الشركات التجارية في حالة تحقيقها للأرباح:

- 19 % بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- 23 % بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

ملاحظة:

يختلف معدل الضريبة على ربح الشركة باختلاف النشاط الذي تمارسه كل شركة، وذلك إذا كان:

- النشاط ينشأ قيمة مضافة (هناك عملية تحويل أو مواصلة الإنتاج على المادة المستعملة)؛
- يساهم في تقليل التبعية للخارج؛
- يساهم في تشغيل اليد العاملة وخصوصا خريجي الجامعات الجزائرية؛
- يساهم في تقليل صرف أو إخراج العملة الصعبة للبلد إلى الخارج.

8. كفاءات دفع الضريبة على أرباح الشركات:

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات حسب الكفاءات التالية:

1.8. نظام الدفع التلقائي (الأقساط الوقتية):

تمثل هذه الطريقة الأداة الأساسية لدفع الضريبة على أرباح الشركات، حسب هذا النظام، يجب أن تحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه، وتسدد تلقائيا إلى صندوق قابض الضرائب دون إصدار مسبق للجدول من طرف مصالح الضرائب.

2.8. نظام الاقتطاعات من المصدر:

يخص هذا النظام بعض المداخل التابعة للضريبة على أرباح الشركات، وهي:

- المداخل المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية؛
- مداخل رؤوس الأموال المنقولة؛
- إيجار القاعات أو المساحات لإحياء الحفلات أو لتنظيم اللقاءات والملتقيات والتجمعات، وكذا تنظيم الأعياد السوقية.

9. كيفية دفع الأقساط حسب طريقة الدفع التلقائي:

يتضمن نظام الدفع التلقائي ثلاثة أقساط وفتية، والتي يجب تسديدها خلال نفس السنة المالية، ويجب دفع متبقى التصفية بعد اختتام السنة المالية.

1.9. تواريخ تسديد الأقساط:

يتم تسديد الأقساط خلال الأجل التالية:

- التسبيق الأول:** من 20 فيفري إلى 20 مارس من السنة (ن+1) التي تلي السنة المالية (ن) التي تحقق فيها الربح؛
- التسبيق الثاني:** من 20 ماي إلى 20 جوان من السنة (ن+1) التي تلي السنة المالية (ن) التي تحقق فيها الربح؛
- التسبيق الثالث:** من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر من السنة (ن+1) التي تلي السنة المالية (ن) التي تحقق فيها الربح؛
- متبقى التصفية:** خلال أجل أقصاه 30 أبريل من السنة الثانية (ن+2) التي تلي السنة المالية التي تحقق فيها الربح.

2.9. حساب الأقساط:

يتم حساب الأقساط الوقتية ودفعها إلى قابض الضرائب المختص من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات دون إخطار مسبق.

يجب أن تحسب الأقساط على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية السابقة (تسمى "السنة المالية المرجعية").

يمكن أن تتشكل السنة المالية المرجعية من:

- أرباح آخر سنة مالية مقلدة عند تاريخ استحقاقها؛
- أرباح آخر فترة للخضوع للضريبة عندما لا تختتم سنة مالية خلال السنة؛
- الأرباح المؤجلة لفترة إثني عشر (12) شهرا، في حالة سنة مالية بمدة أقل أو تفوق من سنة (01) واحدة.

يساوي مبلغ كل تسبيقة 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المرجعي.

يحسب مبلغ التسبيقة الأولى بعنوان السنة المالية على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية المقلدة ما قبل الأخيرة، ويسوى مبلغ هذه التسبيقة عند دفع أقرب تسبيقة لاحقة.

ملاحظة:

فيما يخص المؤسسات الحديثة الإنشاء، تساوي كل تسبقة 30 % من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 5 % من الرأسمال الاجتماعي المحرر.

10. معرفة فترات فرض الضريبة:

تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين بعنوان السنة المالية السابقة.

تتشكل أساسا الفترة التي تستعمل نتائجها كأساس لفرض الضريبة، من خلال السنة المحاسبية للمؤسسة.

في الواقع، يمكن أن نواجه الحالات التالية:

1.10. السنة المحاسبية تصادف السنة المدنية:

هي تلك السنة المالية التي تبدأ مثلا في 01 جانفي 2019م وتنتهي في 31 ديسمبر 2019م، وفي هذه الحالة يجب على الشركة إيداع التصريح بالنتيجة خلال أجل أقصاه 30 أبريل 2020م.

2.10. السنة المحاسبية لا تصادف السنة المدنية لكنها تساوي 12 شهر:

إذا كانت الشركة دورتها المحاسبية تنتهي في 31 جويلية 2019م، أي أن دورتها ممتدة من 01 أوت 2018م إلى 31 جويلية 2019م، ففي هذه الحالة يجب عليها إيداع التصريح بالنتيجة لدى مصلحة الضرائب المختصة إقليميا خلال أجل أقصاه 30 أبريل 2020م. أي أن الضريبة فرضت على الشركة في 2020 بعنوان السنة المحاسبية 2019م.

3.10. السنة المحاسبية أقل أو أعلى من 12 شهرا.**1.3.10. السنة المالية أكثر من 12 شهرا:**

في حالة ما إذا السنة المحاسبية لا تبدأ مثلا مع السنة المدنية، وهي تبدأ من 01 أوت 2018م إلى 31 ديسمبر 2019م (الدورة المحاسبية تشمل 17 شهر)، ففي هذه الحالة يجب إيداع التصريح بالنتيجة خلال أجل أقصاه 30 أبريل 2020م.

2.3.10. السنة المالية أقل من 12 شهرا:

في حالة ما إذا السنة المحاسبية تبدأ مثلا من 01 جويلية 2019م إلى 31 ديسمبر 2019م، في هذه الحالة يجب إيداع التصريح بالنتيجة خلال أجل أقصاه 30 أبريل 2020م.

تسمح الفرضيتين الأخيرتين بمرور سنة محاسبية لا تتصادف فيها السنة المدنية بالسنة المالية الموافقة للسنة المدنية.

4.10. لم يتم إعداد أي حصيلة خلال السنة (حالة مؤسسة جديدة).

في حالة ما إذا كان مثلا بداية النشاط في 01 أكتوبر 2018م، النتيجة يتم حسابها من تاريخ 01 أكتوبر 2018م إلى 31 ديسمبر 2019م، هنا يجب إيداع التصريح بالنتيجة خلال أجل أقصاه 30 أبريل 2020م.

غير أن نتيجة هذه الحصيلة سيتم خصمها من النتيجة التي كانت موضوع فرض ضريبة مؤقت بعنوان سنة 2018/2017، أي فيما يخص فترة الثلاثة أشهر.

ملاحظة: يتعين على المؤسسات التي تريد اختتام السنة المالية عند تاريخ آخر غير تاريخ 31 ديسمبر من كل سنة، أن تلتزم ترخيص يمنح من طرف وزارة المالية بعد استشارة هذه الأخيرة رأي المجلس الأعلى للمحاسبة في هذا الإطار.

11. كيفية تخصيص الربح المحقق:

يمكننا الجدول الموالي من فهم كيفية تخصيص النتيجة الصافية المتعلقة بالدورة المالية المنقضية، حيث أن إجراء تخصيص الربح المحقق يتوقف على محضر الجمعية العامة العادية المنعقدة حول هذا الشأن، أو محضر مجلس الإدارة، وذلك حسب حالة كل مؤسسة، لأن العقود التأسيسية لكل شركة توضح كيفية توزيع الأرباح في حالة تحقيقها.

الجدول 3: كيفية توزيع نتيجة الدورة المالية:		
مجاميع	مبالغ	البيان
	xxxxxx (xxxxxx)	الأرباح الصافية للسنة المالية 20xx - ترحيل من جديد خسارة (ح/ 119)
xxxxxx		I. الأرباح الصافية المتبقية للسنة المالية 20xx
	xxxxxx xxxxxx xxxxxx	الأرباح الصافية المتبقية للسنة المالية 20xx + ترحيل من جديد ربح (ح/ 110) + الاحتياطات المقرر توزيعها
xxxxxx		II. \sum الأرباح الصافية القابلة للتوزيع
	xxxxxx xxxxxx xxxxxx	الخصومات: - احتياطات قانونية (5% من الربح الصافي إذا لم يصل السقف المحدد قانونيا والمحدد بـ 10% من رأس المال المحرر) - احتياطات اختيارية (إذا قررت الشركة تكوينها) - الفائدة على رأس المال (إذا قررت الشركة منحها للمساهمين)
(xxxxxx)		III. \sum الخصومات =
xxxxxx		IV. الربح الصافي المتبقي = (III - II)
	xxxxxx xxxxxx	الأرباح القابلة للتوزيع على المساهمين والمسيرين الأرباح التي يمكن توزيعها على المساهمين 90% من المجموع رقم IV الربح الموزع على المسيرين 90% من المجموع رقم IV
xxxxxx		V. \sum الأرباح الموزعة على المساهمين والمسيرين
xxxxxx		VI. المرحل من جديد = (V - IV)
00000		المجموع = (VI - V - IV)

المصدر: من إعداد الباحث.

12. ملاحظات حول كيفية توزيع الأرباح في شركات الأموال:

- يجب تكوين احتياط قانوني (ح/ 1061) بنسبة 5% عندما تحقق الشركة الأرباح، شريطة أن لا يتعد المبلغ المتراكم المكون للاحتياط القانوني 10% من رأس المال المحرر؛

- مكافأة المسير في شركات ذات المسؤولية المحدودة تخصم من النتيجة الجبائية وليس من النتيجة الصافية المحاسبية كما هو الحال في شركات التضامن؛
- يجب أن تدفع الأرباح المقرر توزيعها قبل تسعة أشهر من إقفال الدورة المالية، ولا يمكن تمديد هذا الأجل إلا بقرار قضائي وذلك حسب نص الفقرة الثانية من المادة 724 من ق. ت. ج؛
- لا يمكن دفع مكافآت لأعضاء مجلس الإدارة إلا بعد دفع الأرباح للمساهمين، ولا يمكن أن تتجاوز نسبة هذه المكافآت 10% من الربح الصافي القابل للتوزيع وذلك حسب نص المادة 727 من ق. ت. ج؛
- لم ينص القانون التجاري الجزائري في بابه الخامس المتعلق بالشركات التجارية على إلزامية شركة التضامن على تكوين احتياط قانوني، وذلك نظرا للمسؤولية التضامنية بين الشركاء.

ثانيا. تخصيص الخسائر:

كما يمكن للشركات التجارية أن تحقق الأرباح يمكن لها أيضا أن تحقق الخسائر وهذا نتيجة ظروف صعبة تمر بها وقد تكون نتيجة تدني الطلب على منتجاتها نظرا لظهور منافسين جدد، أو نتيجة ظهور منتجاتها بديلة بأقل سعر وأحسن جودة...إلخ.

ومن الناحية المحاسبية تظهر الخسارة في قائمتي الميزانية وحسابات النتائج، حيث تسجل في كشف الميزانية في حساب 129 نتيجة السنة المالية (خسارة)، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

1. كيفية حساب الخسارة من قائمة الميزانية:

تكون نتيجة الدورة خسارة عندما يكون المجموع الصافي للأصول أصغر من مجموع رؤوس الأموال والالتزامات.

$$\text{أي نتيجة الدورة المالية} = \sum \text{الأصول الصافية} - \sum (\text{رؤوس الأموال} + \text{الالتزامات}).$$

2. كيفية حساب الخسارة من قائمة حسابات النتائج:

تكون نتيجة الدورة خسارة عندما يكون مجموع الإيرادات (وهي المجموعة السابعة في مدونة الحسابات المرافقة بالنظام المحاسبي المالي) أصغر من مجموع الأعباء (وهي المجموعة السادسة في مدونة الحسابات المرافقة بالنظام المحاسبي المالي).

$$\text{أي نتيجة الدورة المالية} = \sum \text{الإيرادات} - \sum \text{الأعباء}.$$

عن أستاذ المقياس:

الدكتور صراوي مراد