

المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات والمساعدات الحكومية وفق النظام
المحاسبي المالي ومتطلبات المعيار الدولي رقم 20 – دراسة حالة مؤسسة متيجة
دايري "البليدة"-

Accounting and fiscal treatment of government subsidies and aid in
accordance with the financial accounting system and the
requirements of International Standard No. 20 - a case study of the
Metidja Dairy Foundation "Blida- "

هجيرة بوزوينة*1

¹جامعة علي لونيسسي البليدة -2- (الجزائر)، bouzounahadjjer09@gmail.com

تاريخ القبول : 2021 / 12 / 30

تاريخ الاستلام: 2021 / 09 / 23

ملخص :

تهدف هذه الدراسة الى محاولة التعرف على واقع المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات (المنح) الحكومية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، ومدى توافقها والمرجعية الدولية للمعيار المحاسبي الدولي (20) لمؤسسة ملينة دايري التي تعتمد في نشاطها على الاعانات المستلمة من الدولة. وذلك من خلال التطرق الى مفهوم المنح والاعانات الحكومية والتي حظيت باهتمام العديد من الهيئات والمنظمات الدولية باعتبارها مصدر دعم مالي للكثير من المؤسسات، خاصة في الدول النامية. وقد خلصت الدراسة الى أن المؤسسة محل الدراسة تلتزم بقواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة الاعانات الحكومية المستلمة، والتي تتوافق والمعيار المحاسبي الدولي (20)، الا أنه يوجد اختلافات بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي في معالجة الاعانات المستلمة.

الكلمات المفتاحية: الإعانات؛ المعيار الدولي رقم (20)؛ النظام المحاسبي المالي؛ النظام الجبائي؛ المعالجة المحاسبية.

تصنيف Jel : 1,2, XN

Abstract:

This study aims to try to identify the reality of the accounting and tax treatment of government subsidies (grants) according to the requirements of the financial accounting system, and their compatibility with the international reference for International Accounting Standard (20) for lactobacillus Dairy Corporation, which depends in its activity on subsidies received from the state. This is by addressing the concept of government grants and subsidies, which have received the attention of many international bodies and organizations as a source of financial support for many institutions, especially in developing countries.

The study concluded that the institution under study adheres to the rules of the financial accounting system in the treatment of received government subsidies, which comply with the International Accounting Standard (20), but there are differences between the tax system and the financial accounting system in the treatment of subsidies received.

Keywords : (subsidies; International Standard N°20; The financial accounting System; tax System; Accounting Traitement.)

Jel classification code : NX :1,2

1- مقدمة:

في ظل تنامي توجه دول العالم لتشجيع التنمية الاقتصادية في بلدانهم، وإدراك الحكومات بأهمية دعم القطاعات في بيئة الأعمال وخصوصا التي تتعرض لمخاطر وظروف مالية صعبة فإن الحكومات تقوم بوضع برامج لدعم الشركات والمؤسسات في دولهم. إذ تعد سياسة الإعانات والمساعدات إحدى أهم المتغيرات الاقتصادية التي تؤثر على أنشطة المؤسسات الاقتصادية وأحد أهم الأدوات السياسية المالية التي تسعى الدولة من خلالها إلى توفير الدعم المالي والسعي إلى تحقيق الاستقرار والتوازن ورفع معدل النمو الاقتصادي وكذا تحسين مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين.

كما تعتبر الإعانات والمساعدات الحكومية مصدر من مصادر تمويل بعض المؤسسات بما فيها مؤسسات القطاع الخاص، وتتمثل خصوصا في المؤسسات التي تعمل في ظروف صعبة أو في مجالات إستثمارية حيوية و التي تساعد في بناء الإقتصاد الوطني، وذلك من خلال تقديم إعانات مالية بهدف تدعيم أسعار تلك المنتوجات لضمان توفرها و بأسعار ملائمة، وذلك لأهمية بعض المنتوجات التي قد تكون من بين الأساسيات و الضروريات التي يجب على الدولة ضمان توفيرها بشكل دائم وبأسعار مقبولة. لذلك فقد اهتمت معايير المحاسبة الدولية بهذا النوع من الإعانات وقد خصصت له معيار خاص به وهو المعيار الدولي رقم (20) " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" والذي يهدف إلى تحديد متطلبات قياس واثبات المنح الحكومية وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية. كما خصصت الفقرات من 1 إلى 6 من المادة 124 للقرار الوزاري رقم 71 الصادر في 26/06/2008 والخاص بتطبيق النظام المحاسبي المالي لتعريف الإعانات وشرح قواعد مسكها محاسبيا، ومع تبني المعيار الدولي رقم 20 فقد أدى إلى إدخال مفاهيم جديدة من الناحية الجبائية مع بروز مفهوم الضرائب المؤجلة.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات والمساعدات المستلمة من الدولة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟ وما مدى توافقها والمعيار الدولي رقم (20)؟.

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية يمكن تقسيمها إلى مجموعة من الاسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أهمية الإعانات المستلمة من الدولة؟؛
- هليختلف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الإعانات والمساعدات المستلمة من الدولة؟؛

- هل تلتزم ملبنة متيجة دايري بالمعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات الحكومية المستلمة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي؟.

ومن أجل الاجابة عن الاشكالية السابقة فقد تم صياغة الفرضيات على النحو التالي:

- **الفرضية الأولى:** تعد الاعانات المستلمة من الدولة ذات أهمية كبيرة للمؤسسات باعتباره مصدر تمويل مهم؛
- **الفرضية الثانية:** النظام المحاسبي بالمعيار اعيا المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الإعانات المستلمة؛
- **الفرضية الثالثة:** تلتزم ملبنة متيجة دايري بالمعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة وفق لمتطلبات النظام المحاسبي المالية.

أهداف الدراسة:

في اطار اشكالية الدراسة فان هذه الدراسة تسعى لتحقيق الأهداف التالية:

- توضيح مفهوم المنح ، الاعانات والمساعدات؛
- معرفة مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم(20) و مدى تطابقه مع النظام المحاسبي المالي؛
- التعرف على المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة في ظل النظام المحاسبي المالي ومدى توافرها و المعايير المحاسبية الدولية .

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة من أهمية الاعانات والمساعدات في الجزائر باعتباره من البلدان النامية التي تحتاج لتلك الاعانات والمساعدات، فضلا عن أهمية الاستناد الى المعايير المحاسبية التي تسهم في تحديد أسس القياس والافصاح المحاسبي عن المنح والمساعدات.

2- مدخل عام للمنح (الاعانات) الحكومية:

سنطرق من خلال هذا المحور الى أهم المفاهيم الخاصة بالمنح الحكومية وطرق الاعتراف بها محاسبيا وجبائيا وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم (20) وكذا النظام الجبائي الجزائري.

1-2 مفهوم المنح الحكومية (الاعانات المستلمة):

تعد المنح والمساعدات أحد أهم مصادر التمويل في الكثير من الدول النامية والتي تعاني من انخفاض مستوى دخل الفرد مقارنة بالدول المتقدمة وذلك لمواجهة متطلبات الانفاق المتزايدة، فحسب النظام المحاسبي المالي فقد أطلق عليها تسمية الاعانات المستلمة من طرف الدولة، أما حسب معايير المحاسبة الدولية فيطلق عليها المنح الحكومية والمساعدات.

فقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية المنح الحكومية من خلال المعيار رقم (20) بأنها "كل اجراء حكومي يهدف الى منح منفعة اقتصادية معينة في صورة موارد اقتصادية مقابل التزام الوحدة المعنية بتنفيذ شروط معينة تتعلق بنشاطها التشغيلي بشرط امكانية تحديد قيمتها بموضوعية، ولا تشمل هذه المنح أي اجراءات تقوم بها الدولة لتحسين الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمؤسسة". (الحسين،

2018، صفحة 210)

أما مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** فقد عرف المنح الحكومية واسماها المساهمات في المعيار رقم (116) "المساهمات المستلمة والمساهمات المقدمة" بأنها عبارة عن مساهمة غير مشروطة يتم تحويلها كالتقديمية أو الأصول وغيرها الى الوحدات الاقتصادية الأخرى، أو تسوية أو إلغاء التزاماتها عن طريق تحويل طوعي وغير مشروط الى وحدات اقتصادية أخرى من غير أصحاب الملكية، والأنواع الشائعة لهذه المساهمات تكون على شكل نقداً، استثمارات، أراضي، مباني والخدمات والوعود غير المشروطة بالاعطاء في المستقبل". **(Financial Accounting Standards Board, 1993, p. 06)**

أما النظام المحاسبي المالي الجزائري **SCF** فقد أطلق على المنح الحكومية تسمية الاعانات العمومية وقد عرفها بأنها "عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تتحملها أو سيحملها المستفيد من الاعانة بفعل امثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا". **(الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009)**

أما **المساعدات الحكومية** فتعرف بأنها اجراء تقوم به الحكومة وذلك لتزويد منفعة اقتصادية محددة الى مؤسسة معينة أو مجموعة من المؤسسات للمساعدة بموجب شروط محددة، وتشمل تقديم المنح والأنواع الأخرى من المساعدات والتي قد لا تتضمن نقل أصول للمؤسسة مثل المشورة القانونية للمؤسسة بدون مقابل. **(أبونصار و جمعة، 2013، صفحة 332)**

لذلك يمكن القول أن **المنح أو الاعانات الحكومية** هي عبارة عن تحويلا غير تبادلية على شكل نقدي أو عيني مقابل التزام مسبق أو مستقبلي، سواء كان بشروط أو بدون شروط. أما **المساعدات الحكومية** فهي عبارة عن تحويلات بدون مقابل، تعويضا لخسائر أو دعم مالي للمؤسسة لمساعدتها في الاستمرار دون الالتزام بردها.

2-2 المنح (الاعانات) الحكومية وفق المعيار الدولي رقم (20):

يعالج هذا المعيار الجوانب المتعلقة بالمنح والمساعدات الحكومية، حيث يهدف الى بيان المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الاعتراف بها، كما يتطرق الى متطلبات الإفصاح عن المساعدات الحكومية والتي تكون على شكل أصول يتم نقلها الى المؤسسة. ولا ينطبق هذا المعيار على مايلي: **(أبونصار و جمعة، 2013، صفحة 332)**

- المحاسبة عن الهبات الحكومية في القوائم المالية التي تعكس اثار التغيرات في الأسعار (التضخم)؛

- المساعدات الحكومية التي تكون على هيئة منافع ومزايا ضريبية من خلال الاعفاءات الضريبية أو تخفيض معدلات الضريبة على بعض القطاعات؛

- المشاركة الحكومية في ملكية المؤسسة؛

- المنح الزراعية الحكومية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) "الزراعة".

أ. تصنيف المنح (الاعانات) الحكومية وفق **IAS20**:

❖ - المنح المرتبطة بالدخل (اعانات الاستغلال): هي المنح التي تقوم الحكومة بموجبها بنقل أو تحويل نقدي للمؤسسة، وهي المنح الأخرى غير المرتبطة بالأصول؛

❖ - المنح التي تصبح مستحقة القبض كتعويض للمؤسسة عن المصاريف أو الخسائر المتكبدة سابقا أو لغرض تقديم دعم مالي فوري للمؤسسة دون تكبد تكاليف مستقبلية ذات علاقة (اعانة توازن)؛

❖ - المنح المرتبطة بالأصول (إعانة استثمار): هي منح حكومية تتم من خلال نقل الحكومة، أصول غير نقدية للمؤسسة مثل المباني، أراضي أو تحويل قيمة نقدية للمؤسسة شريط شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل؛

❖ - يعالج القرض القابل للسماح من الحكومة كمنحة حكومية عندما يكون هناك تأكيد معقول أن المؤسسة ستفي بشروط السماح بالقرض، وتتم المنفعة الناشئة عنه بسعر أقل من سعر الفائدة في السوق على أنه منفعة حكومية. (حميدات، 2014، الصفحات 684-685)

ب. المعالجة المحاسبية عن المنح والإعانات الحكومية وفق IAS20:

يمكن أن تستلم المؤسسة منحة حكومية، حيث يمكن أن يتمثل النشاط في استخدام أصل ثابت مقتنى بمنحة، أو دعم تكاليف التشغيل مثل تدريب العمال ولا يجب الاعتراف بالمنح الحكومية الا اذا توفر ضمان معقول بأن:

- المؤسسة ستمتثل بشروط الحصول على المنحة؛
- وجود تأكيد معقول بالاستلام الفعلي للمنحة.

وينبغي الاعتراف بالمنح الحكومية سواء كان ربحا أو خسارة أن يكون على أساس منتظم لعدد السنوات التي تعترف فيها الوحدة الاقتصادية بالتكاليف المرتبطة بها، ويوجد منهجان لمعالجة المنح الحكومية محاسبيا وهما: (سامي، 2018، صفحة 66)

- **منهج رأس المال** الذي يتم فيه الاعتراف بالمنحة الحكومية في قائمة المركز المالي وتسجيلها مباشرة في الأموال الخاصة (حقوق الملكية)؛
- **منهج الدخل** الذي يتم فيه الاعتراف بالمنحة في قائمة الدخل كربح أو خسارة في السنة المالية التي تم الاستفادة منها أو لعدة سنوات.

على الرغم من أن المعيار الدولي رقم (20) سمح باتباع المنهجين الا أنه لا يؤيد الى حد كبير منهج رأس المال، بل يدعم منهج الدخل للاعتراف بالمنح الحكومية.

ب-1 المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالدخل:

تعرض المنحة الحكومية كجزء من الأرباح أو الخسائر وذلك اما بشكل مستقل أو تحت بند عام مثلا "إيرادات أخرى"، أو يتم تخفيضها من المصروفات المتعلقة بالمنحة. (سامي، 2018، صفحة 67)

ب-2 المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالأصول تسجل طبقا لطريقتين: (Raffournier, 2012, pp. 204-205)

الطريقة الأولى: تعتبر الإعانات كمنتجات مؤجلة تسجل دوريا وعقلانيا على مدة استخدام الأصل المعني؛

الطريقة الثانية: اذا كان الأصل قابل للاهلاك يتم إعادة دمج الإعانة في النتائج تماشيا مع أقساط الاهلاك لمقابلة الإعانة بتكاليفها بأكثر قدر ممكن.

فالتعويض المتعلق بالإعانة المرتبطة بأصل تسجل محاسبيا كتغير في التقدير المحاسبي، اما بتقليص رصيد خصوم المؤجلة للمبلغ القابل للتعويض أو بالزيادة في القيمة المحاسبية للأصل من خلال التسجيل مباشرة في الأعباء للاهلاك المتراكمة الاضافية التي كان من المفروض تسجيلها كأعباء في غياب الإعانة. (رياض، تفرات، و بن مهدي، 2018، صفحة 29)

ج. متطلبات الإفصاح وفق المعيار الدولي رقم (20):

- أما من ناحية الإفصاح فيجب على المؤسسات أن تفصح عن الأمور التالية:(فودة، 1999، صفحة 345)
- السياسة المحاسبية المتبعة في اظهار المنح الحكومية بالقوائم المالية؛
 - طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية مع الإشارة الى أنواع المساعدات الحكومية الأخرى التي استفادت منها المؤسسة كالخدمات الاستشارية والضمانات المالية والقروض بدون فوائد لتوفير معلومات مالية غير مظلمة؛
 - الشروط التي تقف بها المؤسسة والالتزامات الشرطية ذات العلاقة بالمساعدات الحكومية.

3-2 الاعانات المستلمة وفق النظام المحاسبي المالي :

بداية نشير إلى أن القرار رقم 71 الصادر في 26/06/2008 والخاص بتطبيق النظام المحاسبي المالي، قد خصص فقرات من 1 إلى 6 من المادة 124 لتعريف الإعانات وشرح القواعد مسكها محاسبيا(الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009). وانطلاقا مما سبق سنتطرق في هاته الدراسة عن الإعانات وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF ، حيث تتفرع الإعانات إلى ما يلي:(جمعة، 2011، صفحة 113)

أ. اعانات استغلال: والتي تنقسم إلى:

1- اعانة توازن :

وهذه الاعانات تقدمها السلطات المركزية أو الحكومية إلى مؤسسات لحقت بها خسائر، إن الهدف من هذه الاعانة هو مساعدة المؤسسة المعنية لتغطية هاته الخسائر ومواصلة نشاطها لأداء دورها الاقتصادي والاجتماعي، إذ بدون هذه الاعانة قد تتوقف المؤسسة عن نشاطها ويحرم المجتمع، وتدرج ضمن ح/741؛

2- اعانة استغلال اخرى:

يمنح هذا النوع من الإعانات لمؤسسات تلتزم في نشاطها بشروط معينة مثل بيع منتجات المؤسسة بسعر محدد، أو تشغيل عدد معين من خريجي الجامعة الجدد، وتدرج ضمن ح/748.

ب. اعانات استثمار : والتي تنقسم إلى:

1- اعانة تجهيز:

لقد عرف SCF إعانات التجهيز بأنها: "هي الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها"، إن حسابات إعانات التجهيز تكون دائنة بمبلغ الاعانة المحصلة، وتدرج ضمن ح/131؛

2- اعانة استثمار أخرى:

فقد عرفها SCF كالتالي: "هي إعانات تنفيذ منها المؤسسة لتمويل أنشطته طويلة الاجل، لإقامة مؤسسات في الخارج، البحث عن سوق جديد" وتدرج ضمن ح/132.

ج. التسجيل المحاسبي للإعانات

حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي فإن الاعانات تدرج في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس ونيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التثبيتات القابلة للاهلاك تكون الكلفة هي الاهتلاك المحتسب، أما حساب الاعانة الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل دون الحاق بتكاليف مستقبلية فتدرج كمنتوجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه، ويؤخذ من جديد بالاعانة التي تمول تثبيت غير قابل للاهلاك

وتنشر على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الاعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على 10 أعوام حسب الطريقة الخطية. حيث لا تدرج الاعانات العمومية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل الا اذا توفر ضمان معقول: (رياض، تفرات، و بن مهدي، 2018، الصفحات 33-34)

- بأن الكيان يمثل بالشروط الملحقة بالإعانة؛

- بأن الاعانة سيتم استلامها.

" نأخذ على سبيل المثال إعانة استغلال "

➤ القيد الأول: الإشعار بالإعانة

		----- تاريخ الوعد بالإعانة -----		
XXX	XXX	الدولة والجماعات المحلية، إعانات ستستلم إعانات أخرى للإستغلال (استلام إشعار بالإستفادة من الإعانة)	748	441

➤ القيد الثاني : استلام الإعانة

		----- تاريخ تحصيل الإعانة -----		
XXX	XXX	الحساب الجاري البنكي الدولة والجماعات المحلية، إعانات ستستلم (تحصيل إعانة استغلال)	441	512

د. المعالجة الجبائية للإعانات:

تنص المادة 144 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" أن اعانات التجهيز يتم تحويل جزء منها سنويا إلى حسابات النتائج بقيمة قسط الإهلاك، (وزارة المالية، 2016، صفحة 64) وذلك بإستخدام القيد التالي:

XXX	XXX	-----N/12/31----- المنتجات والأعباء الأخرى المؤجلة أقساط اعانات الاستثمار المحولة إلى نتيجة السنة المالية (تحويل جزء الإعانة)	754	138
-----	-----	--	-----	-----

فحسب المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة فإن المعالجة الجبائية للإعانات، مختلفة عن المعالجة المحاسبية وفق **SCF** والتي تنص على: "تدخل اعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، والتي يتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل السنوات المالية الموالية لاستعمالها نسبيا أما المبلغ المتبقي من الاعانات يتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة ابتداء من السنة المالية الخامسة على الأكثر، إلا أن الاعانات الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهلاك على مدى 5 سنوات فإنها تتم وفق الشروط المحددة أعلاه". (Tafigholt, 2015, p. 80)

ووفق لهذه المادة نلاحظ أن قانون الضرائب المباشرة يوصي بدمج الإعانة في حساب النتيجة وخلال فترة خمسة سنوات، أما النظام المحاسبي المالي فإنه يسمح بدمج الإعانة في حساب النتيجة خلال فترة إهلاك التثبيات (التي استخدمت الإعانة لتمويلها) والتي قد تكون أطول من المدة المحددة في قانون الضرائب المباشرة أي خمسة سنوات، ونتيجة لهذا الاختلاف فإن قسط إعانة التجهيز المضاف إلى النتيجة الجبائية، وفق قانون الضرائب المباشرة سيكون أكبر من ذلك المحدد وفق النظام المحاسبي المالي. إن الفرق بين القسطين الضريبي والمحاسبي (في حالة حدوثه) يضاف إلى النتيجة الجبائية، وتتم هذه العملية خارج المحاسبة (أي بدون تسجيل قيد محاسبي خاص بها). (عطية، 2014، الصفحات 208-209)

وفي حالة التنازل عن تثبيات كلياً أو جزئياً بإعانات، فإن جزء الإعانة غير المحمول لحساب نتيجة الدولة يتم تخفيضه من القيمة المحاسبية الصافية للأصل المتنازل عليه، وهذا بهدف تحديد فائض قيمة التنازل الناتجة عن بيع الأصل، أي أنه وفي حالة بيع التثبيات الممولة كلياً أو جزئياً بإعانة، فإن جزء الإعانة غير المحول إلى الأرباح الخاضعة للضريبة، يجب إظهاره ضمن الربح المحقق من التنازل عن التثبيات وليتم إخضاعه للضريبة (وزارة المالية، 2016)

أما إعانات التوازن والاستغلال فإن قانون الضرائب المباشرة ينص على إضافتها إلى النتيجة الصافية لسنة تحصيلها أي الإعانات.

إن النظام المحاسبي المالي الجزائري تبنى الإطار التصوري الدولي، مما نستنتج أن القواعد والقوانين والمبادئ المطبقة في معالجة الاعانات الحكومية تتوافق والمعياري الدولي رقم (20).

3- تقديم ملبنة متبجة دابري لإنتاج الحليب ومشتقاته:

تعتبر ملبنة متبجة دابري من بين المؤسسات الجزائرية التي تستفيد من الاعانات والمنح التي تقدمها الدولة الجزائرية لكونها تنتج مادة أساسية وهي الحليب التي تخضع لدعم الدولة، لذلك سنحاول تقديم نبذة مختصرة حول المؤسسة.

3-1 نشأة وتعريف ملبنة متبجة دابري:

هي عبارة عن مؤسسة إقتصادية عمومية ذات طابع إنتاجي، تختص في إنتاج الحليب ومشتقاته والنشاطات المتعلقة به من شراء وتخزين وبيع وهي تابعة للديوان الوطني للحليب "بوفاريك" التابع

لمديرية الفلاحة الولائية "البلدية". وتسمى هذه المؤسسة ب:"م.ش.و.ذ.م.م.م.لبنة متيجة دايري"، ويتبع إسم الشركة بعبارة المؤسسة ذات شخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة مع بيان رأسمالها في جميع العقود والمذكرات، وبصفة عامة في كل الوثائق الصادرة من المؤسسة.

وحدد المقر الرئيسي للمؤسسة بـ : 55 شارع 17 سبتمبر 1956 بلدية اولاد يعيش ولاية البلدية، ويمكن تحويله في مكان اخر بنفس المدينة بقرار من المسير وفي أي مكان آخر بموجب قرار الشريك الوحيد.

كما حددت مدة المؤسسة بـ: تسعة و تسعين (99) سنة ابتداء من تاريخ قيدها بالسجل التجاري سنة 2019، ما عدا في حالي الحل المسبق او تمديد المنصوص عليهما في القانون الأساسي.

كما حدد رأسمال المؤسسة بمبلغ قدره مائة الف دينار جزائري (100.000 دج) مقسم الى مائة (100) حصة بقيمة الف دينار جزائري (1 000 دج) مرقمة من 01 الى 100 حصة.

2-3 مهام ملبنة متيجة دايري:

إن مهام المؤسسة الملبنة تتمثل في:

- إنتاج الحليب و مشتقاته(ملبنة)؛
- إنتاج المياه المعدنية و مياه الينابيع؛
- إنتاج المشروبات المختلفة غير الكحولية؛
- التسمين الصناعي للأبقار و الأغنام؛
- مؤسسة توظيف المنتوجات الفلاحية؛
- إنتاج الاعلاف الخضراء؛
- مجبنة.

قرر صاحب المؤسسة التوسع في نشاطها و بالتالي:

- فتح نقاط البيع بالتجزئة و بالجملة؛
- جمع الحليب، توزيع و توصيل وبيع كل المواد الغذائية من بينها المواد المنتجة من طرف المبردة و الغير المبردة.

3-3 الهيكل التنظيمي للملبنة متيجة دايري:

يتولى إدارة المؤسسة مسير او مسيرون سواء الشريك الوحيد او غير شريك، يعينون بمقرر من الشريك الوحيد للمسير او المسيرين او تعددوا التوقيع باسم الشركة بالعبارة التالية(عن المؤسسة) ذات الشخص الوحيد ذات مسؤولية محدودة او إمضاء المسير او المسيرين، ولا ينجز عن انتهاء مهام المسيرين لسبب من الاسباب انحلال المؤسسة، ويكون للمسيرين مكافأة على وظيفتهم و تعويضاً للمسؤولية التابعة للتسيير و الحق مرتب ثابت او نسبي معا.

تعتبر قرارات الشريك الوحيد عادية او غير عادية. فالقرارات العادية تتعلق بالمصادقة او التعديل او القبض للحسابات و اتخاذ القرارات الخاصة بتوزيع الارباح، أماالقرارات غير عادية خاصة بتعديل القوانين الاساسية.

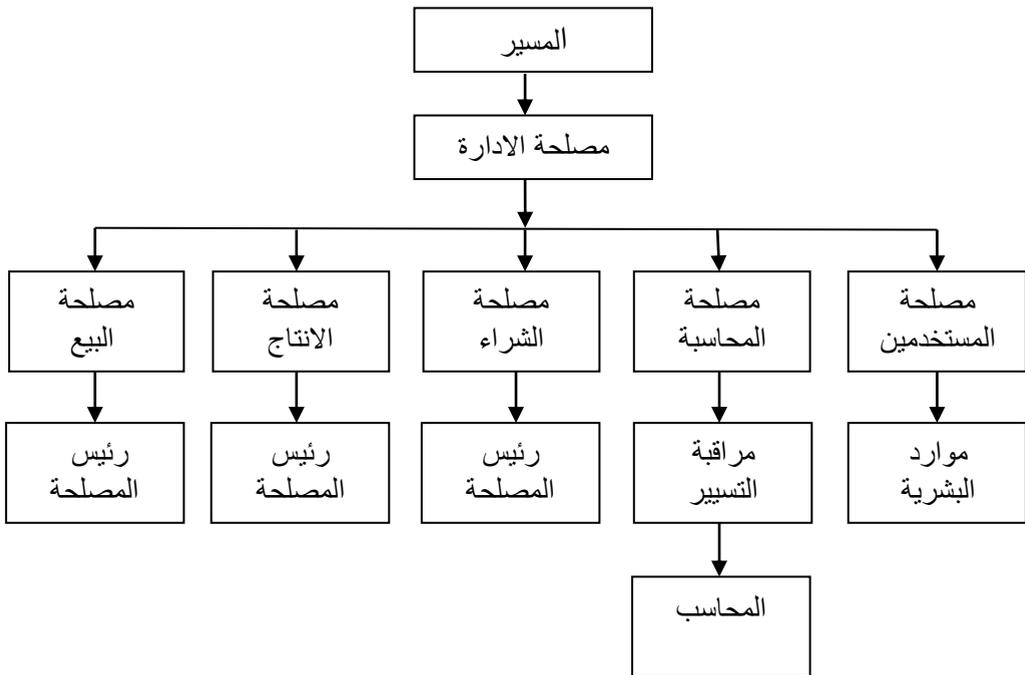
يضع المدير تقرير التسيير بإجراء الجرد و يعد الحسابات السنوية و يصادق الشريك الوحيد على الحسابات بعد تقرير محافظي الحسابات في اجل ستة اشهر اعتبارا من اختتام السنة المالية .

فمن خلال الهيكل التنظيمي يمكن ملاحظة توزيع المهام و الصلاحيات قصد تقييم العمل و تسهيل المهمة حيث نستنتج النقاط التالية:

أ- مصلحة المستخدمين: لها عدة مهام منها:

- اعداد عقود العمال و مستحقاتهم.
- تلبية احتياجات المؤسسة من اليد العاملة.
- تنظيم ورشات العمل.

الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي لمصلحة متيجة اداري



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ب- مصلحة المحاسبة: مهمتها تتمثل في :

- اعداد الكشوف و القوائم المالية السنوية (المحاسبية و الجبائية)؛
- تحليل الحسابات (زبائن، الموردين)؛
- مراقبة الوثائق المحاسبية

ج- مصلحة الشراء: تتمثل مهامها فيما يلي:

- مراقبة عملية الشراء و تنظيمها.

- استلام الفواتير من الجمعيين.

د- مصلحة الانتاج: تتمثل مهامها فيما يلي:

- المتابعة اليومية لعملية انتاج الحليب و مشتقاته.

- القيام بعملية الجرد المالي .

- توفير المادة الاولية من خلال اعداد طلبيات لشرائها.

هـ- مصلحة البيع: مهامها تتمثل في:

- التنسيق الجيد مع الزبون على عملية البيع الحليب.

- المقارنة بين القيمة السوقية و القيمة الاصلية للمنتجات غير المدعمة.

4-المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة لمبلنة متيجة دايري :

سنتناول في هذا المحور تسجيل عمليات شراء وانتاج وبيع السلع المدعمة المتعلقة بالمبلنة المختصة بإنتاج الحليب ومشتقاته المدعمة من طرف الحكومة، وكذا التسجيل المحاسبي الخاص بمختلف العمليات السابقة الذكر والتسجيل المحاسبي للإعانات المستلمة وفي الاخير المعالجة الجبائية للإعانات المستلمة.

4-1 عمليات شراء وانتاج وبيع السلع المدعمة:

سنطرق هنا الى التسجيل المحاسبي لعمليات شراء وانتاج وبيع السلع المدعمة المتعلقة لمبلنة متيجة دايري المختصة في انتاج الحليب ومشتقاته.

أ. عمليات الشراء:

يتم التعاقد مع مربي الأبقار ومجمعي الحليب سنويا، كما تكمن مهمة هذا الأخير في تجميع الحليب من مربي الأبقار و احضاره للمبلنة، وفي نهاية كل شهر يتم اعداد فاتورة ما تم شراؤه من الحليب من خلال جمع جل الفواتير اليومية التي كانت تصل للمؤسسة عن طريق مجمعي الحليب.

مثال تطبيقي:

في نهاية شهر جانفي 2021 تم شراء 3921 لتر حليب بسعر وحدوي يقدر بـ 430 دج بسعر اجمالي قدره 1686030 دج (زيتوني). وخلال نفس الشهر تم شراء 8095 لتر حليب بسعر وحدوي يقدر بـ 430 دج بسعر اجمالي قدره 3480850 (مولا).

أ-1 التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

		.....2020/01/31.....	
1686030	1686030	مشتريات مواد أولية	381
		موردو المخزونات (زيتوني)	40101
		فاتورة رقم 01	

3480850	34808502020/01/31..... مشتريات مواد أولية موردو المخزونات (مولا) فاتورة رقم 02	40102	381
---------	---------	---	-------	-----

أ-2 يومية المخزون:

168603	168603	.....2020/01/31..... مشتريات مواد أولية موردو المخزونات (زيتوني) فاتورة رقم 01	381	31
348085	348085	.....2020/01/31..... مشتريات مواد أولية موردو المخزونات (مولا) فاتورة رقم 02	381	31

أ-3 يتم انتاج الحليب في اكياس بلاستيكية وعليه يتطلب شراء اكياس بلاستيكية (film)

مثال تطبيقي: تم شراء 200 كغ من film سعروحدوي 265 دج ومن بين الامتيازات الجبائية للسلع المدعمة يمنع رسم على القيمة المضافة TVA 9% بمبلغ اجمالي 57770 دج.

57770	53000 47702021/01/31..... مواد التغليف الرسم على القيمة المضافة موردو المخزونات فاتورة رقم 03	401	382 4456
-------	---------------	--	-----	-------------

ب. عمليات الانتاج:

بعدما تمت عملية شراء المادة الأولية "الحليب"، تتم عملية الإنتاج على النحو التالي:

مثال تطبيقي: خلال شهر جانفي تم شراء 12016 لتر من الحليب بسعر وحدوي يقدر بـ 430 دج بمبلغ إجمالي يقدر بـ 5166880 دج .

-الكمية الموجهة لإنتاج الحليب: 8548 لتر بمبلغ إجمالي 3675640 دج.

-الكمية الموجهة لإنتاج الرايب: 1290 لتر بمبلغ إجمالي 554700 دج.

-الكمية الموجهة لإنتاج اللبن: 1845 لتر بمبلغ إجمالي 793350 دج.

-الكمية الضائعة قدرت بـ 183 لتر.

ب-1 التسجيل المحاسبي لاستهلاكات الحليب:

		.....2021/01/31.....		
	3675640	استهلاكات موجهة للحليب		60101
	554700	استهلاكات موجهة للرايب		60102
	793350	استهلاكات موجهة للبن		60103
	78690	استهلاكات ضائعة		60104
5102380		مواد أولية (استهلاكات الحليب لشهر جانفي)	31	

كما يتم استهلاك film اثناء عملية انتاج الحليب .

ب-2 التسجيل المحاسبي لاستهلاك مواد التعبئة والتغليف:

		.....2021/01/31.....		
	14797.41	استهلاكات مواد تعبئة وتغليف		602
14797.41		مواد تعبئة وتغليف (استهلاكات مواد تعبئة وتغليف)	32	

ج. عمليات البيع:

بمأن انتاج الحليب معفى من الضرائب غير خاضع لـ IBS ضريبة على ارباح الشركات، فيتم تقسيم التكاليف المشتركة بين الحليب والمنتجات الأخرى (لبن، رايب، زبدة وجبن) حسب نسبته في رقم الاعمال.

مثال تطبيقي:

-رقم الاعمال الاجمالي هو 6000000 دج خارج الرسم للمؤسسة.

-رقم اعمال الحليب هو 3500000 دج وبالتالي نسبة رقم اعمال الحليب للمؤسسة يمثل $\%58 = 3500000/6000000$

اما بالنسبة للتكاليف المشتركة تتمثل في: الاتصالات، أجور العمال، الإيجار، اهتلاكات تشيبتات، الكهرباء والغاز..... الخ

- تكلفة العمال المرتبطة بإنتاج الحليب هي $174000=0.58 \times 300000$

وعليه فيتم تجزئة باقي التكاليف بنفس الطريقة السابقة اي التكلفة الاجمالية للعنصر المعني مضروب في النسبة 58%.

تكلفة انتاج الحليب= استهلاكات الحليب+ تكلفة مواد تعبئة وتغليف+ الإيجار+ الكهرباء والغاز.

- تكلفة انتاج الحليب تقدر ب: 477805.36 دج؛

- تكلفة انتاج وحدوية= تكلفة انتاج الحليب/ الكمية المنتجة ؛

- قيمة المبيعات= كمية مباعه/ تكلفة انتاج وحدوية.

447805	447805	.....2020/12/31..... المخزونات من المنتوجات الانتاج المخزن تحرير فاتورة رقم 01	72	350
447805	447805	.....2020/12/31..... الانتاج المخزن المخزونات من المنتوجات خروج البضاعة من المخزن	350	72

2-4 التسجيل المحاسبي للإعانات المستلمة:

يتم منح الاعانات الشكل التالي :

✓ 5 دج لجمع الحليب؛

✓ 6 دج للملينة تحسب من الكمية المباعه؛

✓ 12 دج لمربي الأبقار؛

✓ 2 دج للإعانة الصحية لمربي الأبقار.

مثال تطبيقي :

-كميات المجمعة للحليب هي 12016 لتر: $12016 = 5 \times 60075$ دج = اعانة جمع الحليب.

-كميات المباعه 8250 لتر: $8250 = 5 \times 49500$ دج = اعانة بيع الحليب.

-كميات المشتريات من المورد "زيتوني" هي 3921 لتر: $3921 = 12 \times 47052$ دج = اعانة مربي الأبقار " زيتوني".

-كميات المشتريات من المورد "مولا" هي 8095 لتر:

$$97140 = 12 \times 8095 \text{ دج} = \text{اعانة مربى البقار "مولا"}$$

$$7842 = 2 \times 3921 \text{ دج} = \text{الاعانة الصحية الخاصة بمربى الابقار "زيتوني"}$$

وبالتالي الاعانات المستلمة لشهر جانفي:

60075:للتجميع

49500:للبيع(الخاصة بالملبنة)

47052:مربى الابقار "زيتوني"

97140:مربى الابقار "مولا"

7842:اعانة صحية "زيتوني"

اذن المبلغ المستلم يمثل **261609** دج.

- الجهات المسؤولة عن تقديم اعانات الحليب هي وزارة الفلاحة و مديريةية الفلاحة الولائية و ديوان الوطني لمنتجي مهن الحليب.
- ويتم تحصيل هذه الاعانات في الحساب البنكي الجاري للشركة ويتم تسجيلها كالتالي:

		.....2020/12/31.....		
	261609	الحساب الجاري البنكي		512
54894		اعانات مستلمة "زيتوني"	44101	
97140		اعانات مستلمة "مولا"	44102	
60075		اعانات مستلمة لمجمع الحليب	44103	
49500		اعانات الاستغلال	741	
		(استلام الاعانة من طرف مديريةية الفلاحة)		

وبعد تحصيل الاعانات في الحساب البنكي الجاري للملينة، يقوم المحاسب بإعطاء الأوامر بتحويل الاعانات الخاصة للمجمعين والمربيين كل على حدى.

- التسجيل المحاسبي لتسليم الإعانة :

		.....2020/01/31.....		
	54894	اعانات مستلمة (زيتوني)	44101	
	97140	اعانات مستلمة (مولا)	44102	
	60075	اعانات مستلمة لمجمع الحليب	44108	
212109		البنك	512	
		(تسليم الاعانة)		

3-4 المعالجة الجبائية للإعانات المستلمة:

تتميز الانشطة المدعمة من طرف الدولة بامتيازات جبائية تختلف من نشاط لآخر وكل مؤسسة ملزمة بإعداد تصريحات شهرية و سنوية لنشاطها.

أ. التصريح الشهري لرقم الاعمال: يتم اعداد وثيقة **G50** شهريا قبل 20 من الشهر الموالي يتم التصريح فيها برقم اعمال المؤسسة و المشتريات الخاضعة لـ **TVA** مسترجعة والرسم على النشاط المهني **TAP** والضريبة على الدخل الاجمالي **IRG** و حقوق الطابع في حالة البيع نقدا.

مثال تطبيقي:

- رقم الاعمال للحليب لشهر جانفي: 412500 دج

الرسم على النشاط المهني للحليب 0% و **TVA 0%** لان الدولة تمنح امتيازات جبائية للحليب

- اجمالي رقم الاعمال من المنتجات الأخرى اللبن و الحليب (غير مدعمة): 230475 دج.

الرسم على النشاط المهني 1%: $230475 \times 1\% = 2305$ دج

TVA على المبيعات لشهر جانفي 19%

المنتجات الاخرى اللبن و الحليب (غير مدعمة): $230475 \times 0.19 = 43790$ دج

- اجمالي الرسم على القيمة المضافة المسترجعة: **TVA** مسترجعة هي: 29807

وبالتالي: **TVA** واجبة الدفع: $29807 - 43790 = 13983$ دج

التصريح الشهري: $13983 + 2305 = 16288$ دج

ب. التصريح السنوي لرقم الاعمال: الانتقال من الميزانية المحاسبية الى الجبائية **IBS**

-معدل الضريبة على ارباح الشركات في مؤسسة انتاجية 19%؛

-معدل الضريبة على ارباح الشركات في مؤسسة انتاج الحليب هو 0%.

مثال تطبيقي:

نتيجة الدورة لهذه المؤسسة 646934 دج، فتختار المؤسسة اي معدل يجب تطبيقه لأن النتيجة الاجمالية و التكاليف مشتركة، من أجل الإستفادة من الإمتيازات الجبائية الممنوحة من طرف الدولة وحسب قانون المالية التكميلي لسنة 2015 يجب القيام بالمحاسبة المنفصلة لكل منتج على حدى وإلا يتم تطبيق المعدل 19%

-نسبة رقم الحليب من رقم الاعمال الاجمالي للمؤسسة %58 = 600 0000/ 350 0000

يتم تقسيم التكاليف المشتركة بين المنتجات حسب النسبة من رقم الاعمال الاجمالي الموضح اعلاه.

-تكلفة الكهرباء و الغاز الموجهة لإنتاج الحليب 62. 4844. 92X 58% = 8336

في الاخير النتيجة الاجمالية للمؤسسة هي 53. 646934 دج منها 7. 365486 دج خاصة بإنتاج الحليب (معفى من الضريبة).

ومنها نتيجة المنتجات الاخرى (اللبن، الرايب) هي 64. 281447 دج ويطبق عليها الضريبة على ارباح الشركات 19%.

5- الخاتمة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة تناول موضوع المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات الحكومية وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم (20)، ودعمها بدراسة ميدانية للتعرف على مدى التزام المؤسسة محل الدراسة بمتطلبات النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات الحكومية ومدى توافقها والمعيار الدولي رقم (20)، وقد خلّت الدراسة الى جملة من النتائج تتمثل فيما يلي:

- تؤدي الاعانات المستلمة من الدولة دورا هامة للمؤسسات باعتبار مصدر تمويل هام لها، لذا خصص النظام المحاسبي المالي جزءا لكيفية المعالجة المحاسبية لهذه الاعانات ؛
 - ساعد النظام المحاسبي المالي مستخدمى القوائم المالية على تلقي المعلومات الملائمة من خلال ضمان تسجيل وتبويب الإعانات المستلمة في حسابات خاصة بها؛
 - أن النظام المحاسبي المالي يتوافق والمعايير الدولية للمحاسبة في معالجة الاعانات الحكومية من خلال المعيار الدولي رقم (20)، الا أن هناك بعض الفروقات وهذا راجع لاختلاف البيئة المحاسبية ؛
 - ان تطبيق لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي (20) يؤدي الى تحسين المعالجة المحاسبية الخاصة بالمنح والاعانات وكيفية عرضها والافصاح عنها؛
 - التزام المؤسسة محل الدراسة بقواعد ومتطلبات النظام المحاسبي المالي في معالجة الاعانات الحكومية المستلمة؛
 - وجود اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي في معالجة الاعانات الحكومية المستلمة، اضافة الى عدم اهتمام المؤسسة بتسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالإعانات.
- كما خلصنا الى مجموعة من الاقتراحات التالية:
- ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي والمستجدات الدولية باعتبار المعايير الدولية دائمة التغيير والتطوير ؛
 - العمل على تحسين وتعزيز الافصاحات المتعلقة بالمنح والإعانات الحكومية؛

- ضرورة التنسيق بين مجلس المحاسبة الوطني والمديرية العامة للضرائب لتقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي من خلال إصدار توضيحات واقتراحات فيما يخص معالجة الإعانات خاصة فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة.

6- المراجع :

➤ الكتب :

- جمعة حميدات. (2014). خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير الدولية. عمان، الأردن.
 -طارق عبد العال حماد. (2016). موسوعة المعايير المحاسبية. مصر: الجزء 2، جامعة عين شمس.
 -عبد الرحمان عطية. (2014). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي. الطبعة 2، سطيف ، الجزائر: بدون دار النشر.
 -محمد أبونصار، و حميدات جمعة. (2013). معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية "الجوانب النظرية والعملية". الطبعة 3، الأردن: دار وائل للنشر.
 -هوام جمعة. (2011). المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS). الطبعة 2، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
 -Raffournier, B. (2012). les normes comptables internationales (IFRS) . Paris: 5eme édition, Economica.
 -Tafigholt, R. (2015). le système comptable financier. Tizi ouzou, Alger: 1ere édition, Aurés Emballages.

➤ المقالات :

- أحمد سامي. (2018). المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية بين التطبيقات الدولية والمحلية. مجلة جامعة بابل، المجلد 26 ، العدد 1 ، 82-57.
 -أمال عبد الهادي فودة. (1999). المعالجة المحاسبية لبيد الاعانات والمنح الحكومية وأثرها على القوام المالية "دراسة تحليلية مقارنة مع التطبيق على المملكة العربية السعودية". مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 3، العدد 1، 106-37.
 -جدار رياض، يزيد تفرارت، و هادية بن مهدي. (2018). المعالجة المحاسبية والجبائية للاعانات العمومية في ظل الاصلاح المحاسبي وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية "من النظرية الى التطبيق". مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 1 ، 42-24.
 -رؤى حسين عبد الحسين. (2018). دور المعيار الدولي (20) في تحسين المعالجة المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات -دراسة مقارنة-. مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، 207-234.

➤ القوانين :

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية. (العدد 19، 2009). قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجزائر. وزارة المالية. (2016). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. الجزائر: المديرية العامة للضرائب، المادة 144.

➤ أخرى :

