

محاسبة الضرائب على الأرباح وتوزيع النتيجة

"Corporate profit taxation and dividend distribution accounting".

رشيد عريوة

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

تاريخ النشر: 2024/06/30

تاريخ القبول: 2024/06/07

تاريخ الاستلام: 2024/04/21

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى كيفيات تحديد نتائج الأعمال في الشركات التجارية، بما أن الأرباح المحققة هي هدف الملاك و الذي يضمن بقاء واستمرارية الشركات، وفي أسواق رأس المال (البورصة) تضمن ارتفاع أسعار الأسهم في حالة ما إذا كانت هذه الشركات مدرجة في البورصة.

للضرائب على أرباح الشركات تأثير كبير على الأرباح الصافية وبالتالي نوع الضريبة المطبقة على الأرباح وفقا للقوانين المعمول بها و كيفيات حسابها يدخل في دراسات الجدوى الضريبية من جهة ومن جهة أخرى تؤثر سياسات توزيع الأرباح على قيمة الشركات فيما يخص تقسيمات الأرباح فالنتائج المحققة جزء يحتفظ بها داخل الشركة في شكل احتياطات وجزء يبقى في الشركات في شكل ما يرحل من جديد وجزء يقسم على الملاك في شكل تقسيمات للأرباح.

من أهم النتائج المتوصل إليها إن اختيار نوع الضريبة المطبق على الأرباح يوفر لنا وفورات ضريبية تؤثر إيجابا على الأرباح الصافية ولا يتحقق هذا إلا بالتحكم في تحديد الربح الجبائي (الربح الخاضع للضريبة) يمكن من التحكم في المقارنة بين المحاسبة والجبائية وفقا للتشريعات الجبائية ونصوص النظام المحاسبي المالي.

تحديد سياسة توزيع الأرباح داخل الشركة وهذا بالاحتفاظ بها في شكل احتياطات أو ما يرحل من جديد في حالة إتباع استراتيجيات النمو أو توزيعها على الملاك في شكل تقسيمات في حالة استهداف قيمتها في البورصة .

كلمات مفتاحية: الربح المحاسبي، الربح الجبائي، الضرائب على أرباح الشركات، توزيع النتيجة .

تصنيفات JEL : M41; M49; M51.

. This study aims to examine the methods of determining business outcomes in commercial companies, as profitability is the ultimate goal of stakeholders, ensuring the survival and continuity of companies. In capital markets (stock exchange), the increase in stock prices is ensured if these companies are listed on the stock exchange

.One of the most important findings is that choosing the type of tax applied to profits provides tax savings that positively affect net profits, and this is achieved only by controlling the determination of taxable profits. This control allows for balancing between accounting and taxation according to tax legislation and financial accounting system regulations

Determining the dividend distribution policy within the company, whether by retaining it in the form of reserves or reinvesting it in case of growth strategies, or distributing it to stakeholders in the form of dividends if targeting its value on the stock exchange, is crucial

Keywords: accounting profit, taxable profit, corporate profit taxes, distribution of outcomes.

JEL classification codes :M41 ; M49 ; M51.

المؤلف المرسل: رشيد عريوة الإيميل: rachid.arioua@univ-msila.dz

1- مقدمة

تسعى الشركات إلى استمراريته ونموها ولا تتحقق الاستمرارية إلا بتحقيق معدلات أرباح تلائم حجم الأموال المستثمرة وتلي رغبة الملاك في الحصول على تقسيمات الأرباح التي تعد الهدف الأساسي للملاك . يهتم الملاك أو حملة الأسهم بمبلغ قسيمة الربح عن كل سهم في شركة الأموال أكثر من اهتمامهم بالأرباح المحققة للشركة وهو المعمول به في السوق المالي (البورصة).

تؤثر الضرائب على أرباح الشركات باعتبار معدلاتها تصل تقريبا (الربع/ الثلث) من الأرباح الخاضعة للضريبة على النتائج المحققة مما يجعل التحكم في اختيار النظام الضريبي والطرق المحاسبية المستعملة مع مراعاة نصوص التشريع الضريبي أمرا في غاية الأهمية في دراسة الجدوى الضريبية.

تختلف سياسات توزيع الأرباح في الشركات باختلاف الشركات بين شركات الأموال وشركات الأشخاص وكذا بين الشركات المدرجة في البورصة وغير المدرجة في البورصة ،يؤثر توزيع الأرباح في شكل تقسيمات على الشركات المدرجة في البورصة لان قيمتها لها حساسية تجاه مبلغ القسيمة لكل سهم.

من هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية: كيف تتم محاسبة الضرائب على أرباح الشركات و توزيع النتائج في الشركات التجارية ؟

➤ فرضيات الدراسة :

- لا يوجد اختلاف بين الأنظمة الضريبية للضرائب على أرباح الشركات بين شركات الأموال وشركات الأشخاص
- تعتبر النتيجة المحاسبية هي القاعدة الخاضعة للضريبة .
- سياسة توزيع الأرباح تحدد من طرف هيكل الرقابة داخل الشركات أو الجمعيات العامة العادية ولا تتحكم فيها التشريعات او الاتفاقيات مع الأطراف ذات المصلحة .

➤ أهداف الدراسة :

- معرفة الأنظمة الضريبية للضرائب على الأرباح لمختلف الشركات التجارية وأنظمة الإخضاع الضريبي لكل شركة وبالتالي التحكم في الجدوى الضريبية الناتجة عن اختيار النظام الضريبي .
- المقاربة بين المحاسبة والجباية وهذا بمعالجة الفروق الدائمة والمؤقتة وكيفية تطبيقها، وهذا لحساب القاعدة الخاضعة للضريبة أو ما يسمى بالنتيجة الجبائية.
- معرفة سياسة توزيع الأرباح في الشركات و كفاءات حساب قسيمة الأرباح

➤ المنهج المتبع

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصف التحليلي وهذا بالاعتماد على التشريعات الضريبية بما فيها الحزمة الجبائية في إطار الضرائب على أرباح الشركات وكذا قواعد النظام المحاسبي المالي والاعتماد على القوائم المالية الأساسية والقانون التجاري.

➤ تقسيمات الدراسة

تم تقسيم الدراسة إلى :

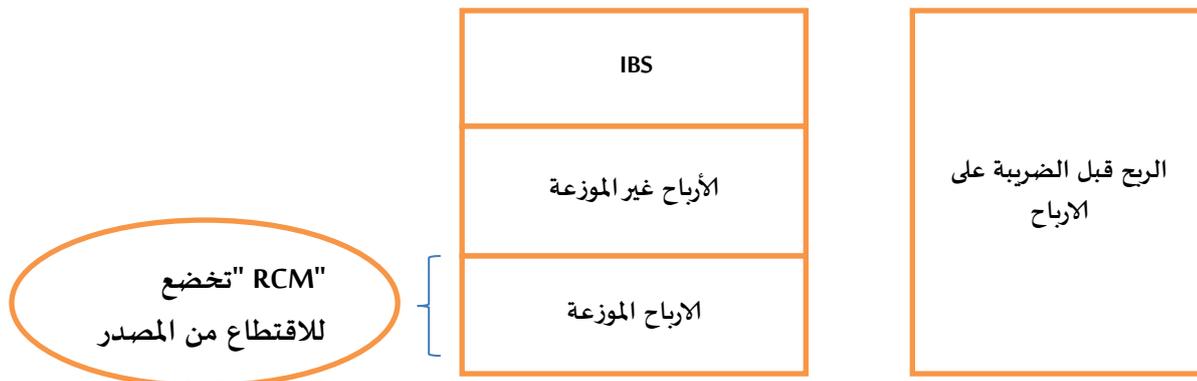
- دراسة أنظمة الإخضاع الضريبي لشركات الأموال وشركات الأشخاص ومقومات كل نظام
- دراسة كفاءات تحديد النتيجة الجبائية وإعداد الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية
- دراسة التسبيقات على الضرائب على الأرباح وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكيفية تسجيلها محاسبيا
- دراسة توزيع النتيجة في شركات الأشخاص
- دراسة توزيع النتيجة في شركات الأموال

2- أنظمة الضرائب على الشركات

قبل توزيع النتيجة والتي تعد الهدف من تأسيس الشركات والتي يتضمن القانون الأساسي كيفية توزيعها، يجب أولاً حساب الضريبة على الأرباح والتي تتغير بحسب نوع الشركة وطبقاً للقوانين المعمول بها، فنجد أن المشرع الجزائري نص على وجود نظامين الأول هو نظام الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والثاني هو الضريبة على المداخيل (IRG/B) وقبل كل هذا يجب حساب القاعدة الخاضعة للضريبة (الربح الجبائي).

يمكن توضيح الأنظمة الجبائية التي تطبق على الشركات حسب التشريع الجبائي وفق الأشكال (1) و(2) الموالية :

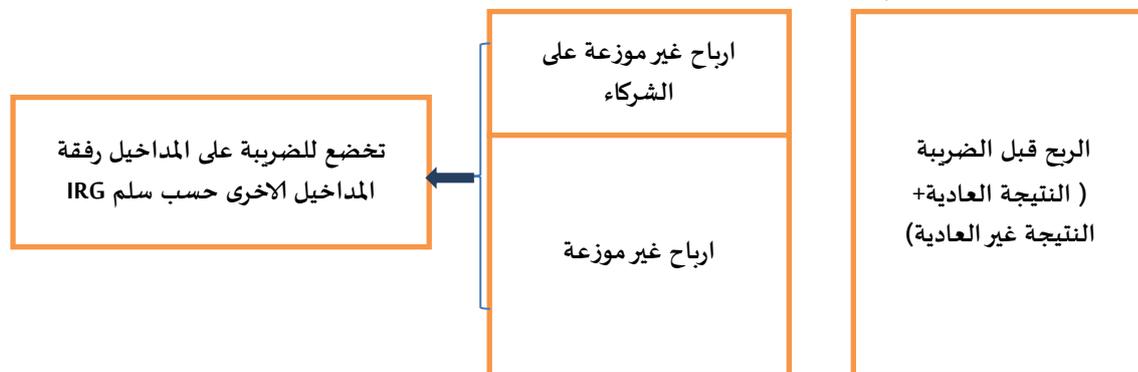
1-2 الشركات الخاضعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات :



Source : Christian et christiane raulet, 2001, 'gestion de comptabilité des sociétés commerciales', dunod 13 édition, paris, France, page 46.

- تفرض IBS على الشركة بما أنها الشخصية المعنوية وتسجل في حساباتها من ح/695 ضرائب على الأرباح إلى ح/444 ضرائب مستحقة
- إما تقسيمات الأرباح (LES DIVIDENDES) فهي تخضع للضريبة بمعدل 15% اقتطاع من المصدر في شكل ضريبة على المداخيل وفي كل تقسيم للأرباح حتى لأرباح سنوات سابقة تفرض عليها اقتطاع من المصدر.
- بالتالي في حالة الإخضاع لنظام IBS المسددة تكون في شكل ضريبة تفرض على الشركة بالإضافة إلى ضريبة على المداخيل تفرض على الشركاء على تقسيمات الأرباح بمعدل 15%.
- أن قانون المالية لسنة 2020 في المادة 15 قد ألزم الشركات باقتطاع ضريبة على المداخيل من الأرباح غير الموزعة والتي تعدت 03 سنوات أي الأرباح غير الموزعة بالنسبة للسنة المالية 2016 وما يليها.

2-2 الشركات الخاضعة لنظام الضريبة على المداخيل :



- Source : Christian et christiane raulet, 2001, 'gestion de comptabilité des sociétés commerciales', dunod 13 édition, paris, France, page 46.

• تخضع الضرائب على المداخيل للاقتطاع من المصدر

• لا تسجل الضرائب على المداخيل في محاسبة الشركة بل تعتبر توزيعات الأرباح بالفرق بين الأرباح الموزعة الإجمالية والضريبة على المداخيل.

2-2 تعريف الضريبة على أرباح الشركات :

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه : "تشكل ضريبة على المداخيل أو ضريبة على الأرباح على الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة "136" وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات".

1-2-2 مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

1-1-2-2 الشركات الخاضعة بقوة القانون : تفرض هذه الضريبة على أرباح شركات الأموال و المنصوص عليها في القانون التجاري.

2-1-2-2 الشركات الخاضعة اختياريًا: وهي شركات التضامن، شركة التوصية البسيطة للشركاء المتضامنون تخضع للضريبة على المداخيل ، لكن أجاز لها القانون الجبائي باختيار الخضوع IBS ، بتقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح لدى مصلحة الضرائب التي تنتهي لها إقليميا ، حيث أن هذا الاختيار هو اختيار نهائي ولا رجعة فيه .

3-1-2-2 معدل الضريبة على أرباح الشركات :

تختلف معدلات IBS حسب قطاع النشاط الذي تنتهي إليه الشركة فالقطاع الإنتاجي (إنتاج السلع) تخضع لنسبة 19%، و23% لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، و26% لأنشطة الأخرى.

3- الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات :

تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر (12) شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.

ويتشكل الربح الصافي بالنتيجة المحسوبة من الميزانية او من جدول النتيجة وهذا وفقا للمبادئ المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار نصوص التشريع الجبائي في شكل إضافات وهي عبارة عن مصاريف مرفوضة من الناحية الجبائية ، وتخفيضات في شكل إيرادات مرفوضة من الناحية الجبائية .

صحيح أن الربح الخاضع للضريبة يحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية للمؤسسة، غير أنه فيما يخص الضريبة ، يتعين أن تضاف إلى النتيجة المحاسبية تصحيحات خارج المحاسبة من أجل الأخذ بعين الاعتبار القواعد الجبائية الخاصة، وتظهر هذه التصحيحات في الجدول رقم (9) "تحديد النتيجة الجبائية"

في حالة عجز جبائي (خسائر سنوات سابقة) ، لا تخضع الشركة للضريبة ، وينسب العجز ببعض الشروط إلى أرباح جبائية أخرى (مستقبلية أو ماضية).

1-3 حساب الربح الخاضع للضريبة (النتيجة الجبائية).

يتم حساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد إجراء عدة تعديلات عليها.

1-1-3 تعريف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن النتيجة تحسب انطلاقا من جدول النتيجة وهو الفرق بين حسابات الإيرادات والمصاريف .

2-1-3 تعريف النتيجة الجبائية: لا يوجد تعريف صريح للنتيجة الجبائية حسب المشرع الجزائري، لكن يمكننا استنتاج تعريف لها : النتيجة الجبائية هي عبارة عن نتيجة محاسبية مصححة وفقا لنصوص التشريع الجبائي وهذا بإضافة

المصاريف المسجلة في المحاسبة وغير المقبولة في الجباية لاعتبارات معينة (سقف معين من التكلفة كحدود قصوى ، ليس لها علاقة باستغلال الشركة ، مصاريف سنوات سابقة، أعباء غير مسددة في حالة المؤونات...الخ) وتخفيضات في شكل إيرادات مسجلة في المحاسبة وغير مقبولة جبايا مثل (فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن استثمارات ، مقررات إعانات استغلال لم تقبض بعد، استرجاع المؤونات التي كانت محل إضافات في سنوات سابقة ح/78).

4- الفروقات بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية والفروق الناتجة بينهما:

1-4 الفروقات بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية:

تعد النتيجة المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ووفقا لتشريعات الدول في مجال المحاسبة ، والنتيجة الجبائية التي تحسب وفقا لقواعد التشريع الجبائي والذي يختلف من دولة لدولة أخرى ، والتي قد تتضمن إعفاءات كلية او جزئية لأنواع محددة من الإيرادات، أو عدم قبول بعض المصاريف في حدود مجموعة من الشروط ، مثلا على أساس الاستحقاق النقدي، أو وضع عتبة معينة لبعض أنواع المصروفات لضمان عدم تضخمها أو منح المؤسسات حوافز ضريبية معينة، مثل حق ترحيل الخسائر الضريبية للسابق والمستقبل (ministere de finance، 2013، صفحة 358).

2-4 . الفروق التي تحدث بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية:

1-2-4 الفروق الدائمة:

هي فروق تنشأ بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية نتيجة لنصوص التشريع الجبائي غير المنسق مع المبادئ المحاسبية ، ولا تؤثر هذه الفروقات على فترات مالية مستقبلية. لذلك لا تتضمن أي مشكلات متعلقة بالمحاسبة عن ضرائب وهي تضاف في حالة المصاريف المرفوضة جبايا ،وتخفف في حالة الإيرادات المرفوضة جبايا وهي في المجمل عمليات خارج المحاسبة ليس لها تأثير على التسجيلات المحاسبية سواء الحالية او المستقبلية .(ministere de finance، 2013، p. 365)

2-2-4 الفروق المؤقتة : وهي نوعان(hamini, 2013, p. 97) :

1-2-2-4 خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الجبائي مثل مخصصات المؤونات السنوية للانصراف الى التقاعد ، مؤونات العطل السنوية للسنة ،إعانات الاستغلال التي تم قبض قيمتها ،الاهتلاك التكميليالخ.

2-2-2-4 قابلة للاقتطاع: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الجبائي مثل الخسارة الجبائية للفترة الماضية في حدود 04 سنوات(ح/119) ، عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل في الأصول أو الخصوم على سبيل المثال مؤونات العطل السنوية التي دفعت فعلا خلال السنة، مؤونات الانصراف إلى التقاعد للعمال الذين تمت إحالتهم فعلا للتقاعد والتي تسترجع محاسبيا في (ح/78)، مقررات الإعانات بين استلام المقررة واستلام النقدية، اختلاف الطرق المستعملة في المحاسبة عن المستعملة في الجباية .

5- الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية: يبدأ حساب النتيجة الجبائية من النتيجة المحاسبية وذلك بعد إصدار المؤسسة للميزانية المحاسبية ، حيث تعطى النتيجة الجبائية وفق العلاقة التالية المستخرجة ، انطلاقا من النتيجة المحاسبية وهذا بعد دراسة الأعباء والمصاريف من الناحية الجبائية:.

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + مجموع الأعباء المرفوضة - التخفيضات - خسائر سنوات سابقة ح/119.

يتطلب حساب النتيجة الجبائية دراسة وتحليل الاسترداد التي هي أعباء ومصاريف مقبولة محاسبيا ولكن مرفوضة من وجهة نظر الجبائية ، كما يتطلب دراسة وتحليل التخفيضات التي هي إيرادات مقبولة من الناحية المحاسبية ولكن يجب إعادة النظر فيها من الناحية الجبائية وفق لنصوص التشريع الجبائي (ministere de finance, 2013, p. 381).

و من خلال محتويات جدول حساب النتيجة الجبائية (الجدول رقم9) نجد أن النتيجة الجبائية تحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية المدرجة في جدول حساب النتيجة الجبائية والذي يحتوي على المعلومات التالية:

1-5 الأعباء المرفوضة جبائيا (للضرائب، 2024، صفحة 59):

■ كل المصاريف و الأعباء المتعلقة بكراء المباني التي ليس لها علاقة مباشرة بنشاط الشركة مثل الأجور،الكهرباء والغاز و الصيانات المختلفة .

■ الهدايا في حدود مبلغ 1000 دج /للهدية ما لم تتجاوز مبلغ 500000 دج باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري .

■ مصاريف الحفلات والاستقبالات ، باستثناء والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال الشركة.

■ الفواتير التي تم تسديدها نقدا عندما يبلغ مبلغ الفاتورة قيمة مليون دج (1.000.000 دج) مع احتساب كل الرسوم .

■ مصاريف كراء السيارات السياحية التي تزيد مبلغها عن 200.000 دج سنويا وكذا تكاليف صيانة وإصلاح السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط التي تزيد عن 20000 دج عن كل سيارة.

■ المؤونات السنوية المشككة خلال السنة هي غير قابلة للخصم، التي لا تحقق الشروط المنصوص عليها في المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة واتي تقبل الخصم إلا إذا سددت فعلا .

■ الاهتلاكات غير القابلة للخصم، والمتعلقة أساسا بالسيارة السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لرقم الأعمال.

■ المعاملات التجارية والغرامات والمصادر، الواقعة على كاهل مخالفين الأحكام القانونية

■ الضريبة على أرباح الشركات غير القابلة للخصم.

■ خصم من الدخل او الربح في حدود أقصاه 30 % من مبلغ هذا الدخل في حدود سقف نائتي مليون دينار (200.000.000 دج) :

■ النفقات المصروفة في إطار البحث والتطوير داخل المؤسسة في حالة إذا كانت هذه النفقات المدفوعة تتعلق بالبحث ،لا يمكن ان يتجاوز المبلغ الإجمالي للنفقات 200.000.000 دج.

■ كل خسائر القيم غير القابلة للخصم .

■ الاهتلاكات المكملة غير قابلة للخصم ، مثل ما هو مسجل في الجدول رقم 5 من الميزانية الجبائية.

■ اضافات أخرى غير قابلة للخصم التي لم تدرج في الأسطر المذكورة أعلاه و يجب أن توضح في جدول منفصل يلحق بالجدول رقم 09.

2-5 الإيرادات المرفوضة جبائيا : وتتعلق بما يلي:

■ فوائض القيم الناتجة من التنازل عن عناصر أصول ثابتة إلا إذا التزم المكلّف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات وهذا يطلب يوجه مع الميزانية الجبائية لمديرية الضرائب بعنوان إعادة استثمار فائض القيمة ، ابتداء من اختتام هذه السنة المالية، وتحدد بـ:

- إذا تعلق الأمر بفوائض القيم قصيرة الأجل اي الحيازة على اصل والتنازل عنه في مدة اقل من 03 سنوات يخضع هذا الفائض إلى إضافته إلى الوعاء الخاضع لـ IBS بمعدل 70% وبما انه مدرج في المحاسبة 100% في ح/752 فيجب استرجاع الباقي أي 30% (70-100) وهكذا يتم إدراج فائض القيمة قصير الأجل في الجدول رقم 09.

- إذا تعلق الأمر بفوائض القيم قصيرة الأجل أي الحيازة على أصل والتنازل عنه في مدة أكثر من 03 سنوات يخضع هذا الفائض إلى إضافته إلى الوعاء الخاضع لـ IBS بمعدل 35% وبما انه مدرج في المحاسبة 100% في ح/752 فيجب استرجاع الباقي أي 65% (100-35) وهكذا يتم إدراج فائض القيمة طويل الأجل في الجدول رقم 09 (للضرائب، 2024، صفحة 61).

■ تقسيمات الإرباح المستلمة للفروع والمسجلة في ح/76 تجنباً للازدواج الضريبي حيث ان هذه التقسيمات قد خضعت للضريبة في الشركة الأم .

■ الاهتلاك المكمل بين الاهتلاك المحاسبي طبقاً للنظام المالي المحاسبي و الاهتلاك الجبائي (الاهتلاك المحاسبي أقل من الاهتلاك الجبائي) حسب الحالة يمكن إن يكون في خانة الأعباء المرفوضة في السنوات الأولى ثم في الإيرادات المرفوضة في السنوات الأخيرة حسب الحالة .

■ تخفيضات أخرى التي لم تدرج في الأسطر المذكورة أعلاه و يجب أن توضح في جدول منفصل يلحق بالجدول رقم 09.

. خسائر سنوات سابقة والمبينة في (ح/119) حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئاً يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية .

وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز. " بشرط ان لا تزيد المدة عن 04 سنوات.

ان الحديث عن النتيجة الجبائية يقودونا مباشرة الى دراسة الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية والذي يعالج المعادلة أعلاه والتي هي على الشكل التالي: النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإضافات - التخفيضات- العجز الجبائي (مدة 04 سنوات).

ان المعلومات أعلاه تمثل في الجدول الضريبي رقم 09 عرض للمعلومات ولا يمكن ان يكون جدول حساب للنتيجة الجبائية وهو الشكل المستخرج من الحزمة الجبائية وهذا لمجموعة من الاعتبارات نذكر منها:

- ان أول معلومة في الجدول هي النتيجة الصافية وهذا مستحيل لأننا نريد حساب IBS ومنه حساب النتيجة الصافية؛
- الضريبة المستحقة هي الهدف من هذا الجدول فحساب الربح الجبائي هو الذي يقودونا الى حساب مبلغ IBS؛
- الضرائب المؤجلة ليست ضرائب أنية بل هي ضرائب مستحقة الدفع او قابلة للاقتطاع خلال سنوات مستقبلية؛
- يجب الانطلاق من جدول النتيجة الجبائي وليس المحاسبي لحساب IBS؛
- يجب التأكيد أن كل من الجدول رقم 09 الجبائي وجدول النتائج المحاسبي هما جداول لعرض المعلومة وليس جدول للحساب مثل ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني.

ملاحظات عامة:

• تودع الميزانية الجبائية لدى مفتشية الضرائب التابعة لها اقليمياً قبل 04/30/ من السنة الموالية لإقفال حسابات الدورة؛

• يعتبر قيد الضرائب على أرباح الشركات أخر قيد في الدورة؛

• ح/ 12 نتيجة الدورة يظهر عند إقفال الحسابات و أيضاً عند إعادة فتح الحسابات للدورة الموالية بالفرق بين حسابات الأصول وحسابات الخصوم، ويكون دائناً (ربح) ح/ 120 إذا كانت حسابات الأصول أكبر من حسابات الخصوم ،ومديناً ح

129/ في الحالة المعاكسة، على ان يرصد الحسابين في بداية الدورة المالية بتحويلهم في حالة الربح الى ح/110 وح/119 في حالة العجز؛

6- تسبيقات الضرائب على الأرباح :حسب المادة 356:(قانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010)

1- يتم تحصيل الضريبة على أرباح الشركات المطبقة على شركات الأسهم وما يماثلها ،وكذا شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي الخاص بشركات رؤوس الأموال،وفقا للشروط المنصوص عليها في هذه المادة.

2- يترتب عن IBS أداء 03 تسبيقات :

المبلغ	المعدل	الوعاء	التاريخ
	30%	الربح الجبائي للسنة n-2	02/20 إلى 03/20
مع التعديل للتسبيق الأول بالفرق	30%	الربح الجبائي للسنة n-1	05/20 إلى 06/20
	30%	الربح الجبائي للسنة n-1	10/20 إلى 11/20

وتكون محسوبة من السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة المذكورة

أعلاه.

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

1-6 - عندما يغير المكلف بالضريبة مؤسسته بعد استحقاق التسبيق الأولى لسنة مالية معينة، يجب عليه دفع التسبيقات اللاحقة إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة المؤهل لتحصيل التسبيق الأولى.

يساوي مبلغ كل تسبيق 30% من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ استحقاقها أو بالربح المحقق في الفترة الأخيرة لفرض الضريبة إذا لم يحصل ختم لأي سنة مالية.

غير انه إذا تعلق الأمر بفترة تقل عن سنة او تفوقها، تحسب التسبيقات على أساس الأرباح المقدرة بالتناسب مع فترة مدتها اثني عشرة (12) شهرا.

2-6- اذا كانت الشركة جديدة الإنشاء تحسب التسبيقات بـ 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 5% من رأس المال الاجتماعي المحرر.

4-6 التسجيل المحاسبي :

• قيد الأقساط والضرائب على الأرباح

xxxx	xxxx	من ح/ الدولة-تسبيقات على الضرائب على الأرباح إلى ح/ البنك التسبيق الأول وصل رقم من 02/20 الى 03/20	512	444
xxxx	xxxx	/ الدولة-تسبيقات على الضرائب على الأرباح إلى ح/ البنك التسبيق الثاني وصل رقم من 05/20 الى 06/20	512	444
xxxx	xxxx	من ح/ الدولة-تسبيقات على الضرائب على الأرباح إلى ح/ البنك	512	444

محاسبة الضرائب على أرباح الشركات وتوزيع النتيجة

		التسبيق الثالث وصل رقم من 10/20 الى 11/20		
xxxx	xxxx	ح/ الضرائب على الأرباح ح/الدولة -ضرائب مستحقة ضرائب على ارباح الشركات بتاريخ 12/31	444	695

- إذا تجاوز مبلغ الضريبة المستحقة مبلغ التسبيقات على الأرباح يسدد قبل 04/30 من السنة المالية

xxxx	xxxx	من ح/ الدولة-ضرائب مستحقة إلى ح/ البنك الرصيد المتبقي وصل تسديد رقم xxxx	512	444
------	------	--	-----	-----

- مبلغ التسبيقات يفوق مبلغ الضرائب المستحقة اي رصيد ح/444 مدين يقتطع هذا المبلغ من التسبيق الاول للسنة المالية.

- ح/444 يفسر بالرصيد في 12/31 اذا كان رصيد مدين يعتبر كتسبيقات واجبة المقاصة من التسبيق الاول للسنة المالية، وإذا كان رصيد دائن ضرائب مستحقة واجبة الدفع قبل 04/30 من السنة المالية.

5-6 ملاحظات عامة:

1. في الشركات التي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG/B إجباريا او اختياريا توزع الأرباح وفقا للحصص المقدمة من طرف كل شريك ، او وفق نص القانون الأساسي ،توزع الأرباح الإجمالية على المساهمين وكل مساهم ملزم بتسديد الضريبة على الدخل الإجمالي على نصيبه من الأرباح والمصرح بها من طرف الشركة وفق GN°01؛
2. في حالة ما إذا نص القانون الجبائي على انه تقتطع الضريبة من المصدر في هذه الحالة تقوم الشركة بتقسيم الأرباح بعد اقتطاع مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي؛
3. في حالة ما إذا اختارت الشركة نظام الضريبة على الدخل الإجمالي لا نجد اي حساب للضريبة على الدخل الإجمالي ح/695 معدوم؛

4. في حالة الخضوع المشترك للضريبة على الدخل الإجمالي IRG/B والضريبة على ارباح الشركات IBS ،تعامل كل فئة على حدا ، وتسجل الضريبة على أرباح الشركات على الحصص او الأسهم التي تخضع لها إجباريا او اختياريا، ومثال ذلك شركات التوصية البسيطة او شركات التوصية بالأسهم.

7- عمليات تخصيص لنتيجة

- تعتبر النتيجة المحققة هي الهدف الذي يسعى له المستثمرون ،او الملاك، وتلعب النتيجة وخاصة النتيجة الموزعة دورا كبير في تحديد قيمة الأسهم في البورصة وبالتالي حساب قيمة المؤسسة ،وهو ما يعرف بسياسة توزيع الأرباح داخل المؤسسة ،فتلجأ بعض الشركات إلى زيادة توزيعات الأرباح وهذا للرفع من قيمة الأسهم ،كما ان شركات أخرى تعاني من مشاكل مالية ايضا تلجئ الى توزيع الأرباح رغم الحاجة الملحة للمصادر التمويل، وهذا ما يسمى بنظرية المظلة حيث تخفى الشركة وضعيتها المالية الصعبة عن طريق توزيع لجزء او لكل أرباحها، وهذا ما تجرّمه قوانين بعض الدول.
- من هنا يجب ان نعرف كيفيات توزيع النتيجة حسب كل شركة (شركات الأموال او شركات الأشخاص، او الشركات الهجينة)
- #### 1-7 عمليات توزيع النتيجة في شركات التضامن:

الشركات ملزمة في نهاية كل سنة مالية بإعداد القوائم المالية الختامية بهدف بيان المركز المالي للشركة بنهاية تلك السنة وتحديد نتيجة الدورة من ربح أو خسارة إلا أنه وبعد أن يتم تحديد نتيجة الدورة عن سنة مالية معينة، تظهر مشكلة توزيع الأرباح والخسائر وذلك لوجود أكثر من شخص يملك الشركة، كما أن هناك أمورا تساهم في زيادة الاهتمام بمشكلة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء من بينها:

- اختلاف حصص الشركاء في رأس المال في بعض الأحيان؛
- قد يكون احد الشركاء عامل/موظف في الشركة بينما الآخر أو الآخرون لا يعملون بها؛
- إلا أنه يجب الإشارة أن القانون المدني في المادة 446 منه نصت على أنه لا يجوز حرمان أحد الشركاء من الأرباح أو إعفاء أحد الشركاء من الخسائر، أما القانون التجاري الجزائري لم يقيد الشركاء في طريقة توزيع الأرباح و الخسائر بينهم، و عليه عند اتفاق الشركاء على توزيع النتيجة يجب أن ينص عقد الشركة على أسس توزيع الأرباح و الخسائر بين الشركاء، حيث:
- أ. في حالة عدم وجود نص في عقد الشركة يحدد نصيب كل شريك في الربح أو الخسارة فيتم التوزيع بنسبة حصة كل شريك في رأس المال شركة التضامن؛
- ب. إذا نص عقد الشركة على تحديد نصيب الشركاء في الأرباح و لم يبين طريقة توزيع الخسائر، فتعتبر نسب توزيع الأرباح هي نسب توزيع الخسائر و العكس صحيح؛
- ت. بالنسبة للشريك الذي يساهم بعمله فقط فإن نصيبه في الأرباح أو الخسائر يكون مساويا لنصيب الشريك الذي يساهم بأقل حصة في رأسمال و يلتزم المحاسب بما ينص عليه عقد الشركة من حيث طريقة توزيع الأرباح و الخسائر أو بتطبيق القواعد القانونية السابقة في حالة سكوت العقد؛
- احتساب فائدة على رأس المال بمعدل معين؛
- احتساب نسبة معينة من الأرباح لتكوين احتياطي لغرض معين؛
- خصم مكافأة "مرتب" للشريك المدير.
- و من خلال هذا المبحث سيتم عرض طرق توزيع النتيجة بين الشركاء و ذلك بالتطرق إلى:
- (1) توزيع النتيجة طبقا لعقد الشركاء؛
- (2) توزيع النتيجة في حالة انضمام أو انسحاب شريك؛
- 2-7 توزيع النتيجة حسب عقد الشركة:
- قد ينص عقد اتفاق الشركاء على توزيع الأرباح و الخسائر بإحدى الطرق التالية:
- 1-2-7 توزيع الأرباح و الخسائر حسب نسب متفق عليها:
- قد يتفق الشركاء على توزيع الأرباح و الخسائر حسب نسب متفق عليها فقد تكون:
- إما طبقا لنسب رؤوس الأموال في الحالات التي يمثل فيها رأس المال العنصر الأساسي لنجاح أعمال الشركة؛
- إما طبقا لنسب تختلف عن نسب رؤوس الأموال خاصة إذا كان العامل الشخصي أو الخدمات التي يؤديها كل شريك و ليس رأس المال هو العنصر الأساسي لنجاح أعمال الشركة؛
- إما بالتساوي إذا نص عقد الشركة صراحة على توزيع الأرباح و الخسائر طبقا لنسب رؤوس الأموال فيه يجب النص أيضا على المقصود برأس المال هل هو في بداية السنة المالية أو في نهايتها أو في وسطها..
- 2-2-7 توزيع الأرباح في شركة التضامن في حالة اختيار الشركة الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG/B
- تختلف عملية توزيع الأرباح في شركة التضامن في حالة اختيار الشركة لنظام الضريبة على أرباح الشركات IBS، بحيث بعد طرح الضريبة على الأرباح و الاحتياطات المحتملة يوزع الباقي على الشركاء حسب ما جاء به القانون الأساسي، أما في حالة اختيار الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/B فيتم توزيع الأرباح الإجمالية على الشركاء، ولا تظهر الضريبة على الدخل الإجمالي في حسابات الشركة لأنها تتعلق بالشخص الطبيعي، وفي حالة الاقتران من المصدر تقوم الشركة باقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي من الربح الخاضع للتوزيع وتسلم المبلغ المتبقي للشركاء.

محاسبة الضرائب على أرباح الشركات وتوزيع النتيجة

مثال: شركة " الحضنة " شركة تضامن برأسمال قدره 10.000.000 دج مقسم على 10.000 حصة بـ 1000 دج للحصة، موزعة على الشركاء على النحو التالي :

- عمر ،مسير 8000 حصة
- احمد 8000 حصة
- مصطفى 2000 حصة

جاء في عقد الشركة على انه يجب توزيع الأرباح كما يلي: بعد تخفيض الاقتطاع الشهري للشريك المسير، يشكل احتياطي تعاقدى بمعدل 10%، والباقي يوزع بالتناسب مع الحصص.
 للسنة N المقفلة، عمر يأخذ كل شهر مبلغ 15.000 دج وتسجل في "حساب عمر - حساب اقتطاعات".
 ان الربح الظاهر في حساب النتيجة يقدر بـ 3.000.000 دج ولا توجد معالجة لحساب النتيجة الجبائية حيث إن الربح المحاسبي يساوي إلى الربح الجبائي، تاريخ الجمعية العامة العادية حدد في N+1/04/05 .
 المطلوب : 1- إعداد جدول توزيع الأرباح مع حساب دخل كل شريك
 2- تسجيل القيود المحاسبية لتوزيع الأرباح .

الحل:

البيان	طريقة الحساب	المبالغ الجزئية	المبالغ الكلية
الربح الموزع			3.000.000
اقتطاعات الشريك المسير	12*15000		180.000
الباقي للتوزيع			2.820.000
احتياطي تعاقدى	0.10*2.820.000		282.000
الباقي للتوزيع			2.538.000
• حصة عمر	0.40*2.538.000	1.015.200	2.538.000
• حصة احمد	0.40*2.538.000	1.015.200	
• حصة مصطفى	0.20*2.538.000	507.600	
المجموع			
المداهيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG			3.000.000
• حصة عمر	(0.40*2.820.000)+180.000	1.308.000	
• حصة احمد	0.40*2.820.000	1.128.000	
• حصة مصطفى	0.20*2.820.000	564.000	
المجموع			

ملاحظة هامة :

كل حقوق الشركاء على الأرباح تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بما فيها الاحتياطات والأرباح غير الموزعة.
 التسجيل المحاسبي:

1. في حالة لا ينص القانون الجبائي على الاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي IRG/B

282.000	3.000.000	من ح/ نتيجة الدورة	120
180.000		ح/ احتياطي تعاقدى	1063
2.538.000		ح/ عمر- حساب اقتطاعات	4597
		ح/ شركاء- ارباح للتوزيع	457
		وفقا لمستخلص الجمعية العامة	
1.015.200	2.538.000	من ح/ شركاء- ارباح للتوزيع على الشركاء	457
1.015.200		ح/ شركاء - الشريك عمر	4551
507.600		ح/ شركاء- الشريك احمد	4552
		ح/ الشركاء- الشريك مصطفى	4553
		وفقا لمستخلص الجمعية العامة	

• تسديد توزيعات الارباح للشركاء

1.015.200		/ شركاء - الشريك عمر	4551
1.015.200		ح/ شركاء- الشريك احمد	4552
507.600		ح/ الشركاء- الشريك مصطفى	4553
2.538.000		ح / البنك	512
		شيك رقم او تحويل	

3-2-7 في نص القانون الجبائي على إجبارية الاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الاجمالي IRG/B

حسب المادة 104 (الأمر رقم 01-10 مؤرخ في 26 غشت سنة 2010) تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول

التصاعدي التالي:

المبالغ التراكمية	المبالغ الجزئية	نسبة الضريبة	القسط الدخل الخاضع للضريبة (دج) // الحدود القصوى	القسط الدخل الخاضع للضريبة (دج) // الحدود الدنيا
00	00	0%	240.000	00
55.200	55.200	%23	480.000	من 240.001
184.800	129.600	%27	960.000	من 480.001
472.800	288.000	%30	1.920.000	من 960.001
1.106.400	633.600	%33	3.840.000	من 1.920.001
/	تحسب بالفرق	%35	/	أكثر من 3.840.000

• حساب الضريبة على المداخل لكل شريك

قسط الدخل	عمر 1.308000	احمد 1.128.000	مصطفى 564.000
من 240.001 الى 480.000	55.200	55.200	55.200
من 480.001 الى 960.000	129.600	129.600	22.680
من 960.001 الى 1.920.000	104.400	50.400	/
المجموع	289.200	235.200	77.880
		المجموع الكلي	602.280

282.000	3.000.000	من ح/ نتيجة الدورة	120
		ح/ احتياطي تعاقدى	1063

محاسبة الضرائب على أرباح الشركات وتوزيع النتيجة

180.000		ح/ عمر- حساب اقتطاعات	4597	
1.861.200		ح/ شركاء- أرباح للتوزيع	457	
602.280		ح/ ضرائب على الدخل -اقتطاع من المصدر وفقا لمستخلص الجمعية العامة	4427	

	1.861.200	من ح/ شركاء- ارباح للتوزيع		457
682.800		ح/ شركاء - الشريك عمر	4551	
780.000		ح/ شركاء- الشريك احمد	4552	
398.400		ح/ الشركاء- الشريك مصطفى وفقا لمستخلص الجمعية العامة	4553	

● تسديد توزيعات الأرباح للشركاء

	682.800	/ شركاء - الشريك عمر		4551
	780.000	ح/ شركاء- الشريك احمد		4552
	398.400	ح/ الشركاء- الشريك مصطفى		4553
1.861.200		ح / البنك شيك رقم او تحويل	512	

● تسديد الضرائب المقتطعة من المصدر

	602.280	/ شركاء - الشريك عمر		4427
602.280		ح / البنك شيك رقم او تحويل حسب G50 لشهر.....	512	

4-2-7 توزيع الأرباح في شركة التضامن في حالة اختيار الشركة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات IBS

تخضع الشركة في هذه الحالة الى الضريبة على أرباح الشركات باسم الشركة وتسجل في المحاسبة في ح/695 الدولة -
الضرائب على الأرباح والأرباح الموزعة على الشركاء تخضع لاقتطاع من المصدر كضريبة على المداخل المنقولة RCM .
مثال :نفس المثال السابق بالأخذ بعين الاعتبار ان نسبة الاحتياطي التعاقدية 25% وان اقتطاعات الشريك المسير سجلت في
حساب التكاليف المعني ،وتوزع الأرباح من الباقي بمعدل 80% .

الحل:الربح قبل الضريبة يساوي الى 3000.000 دج - 180.000 = 2.820.000 دج

المبالغ الكلية	المبالغ الجزئية	طريقة الحساب	البيان
2.820.000			الربح قبل الضريبة
535.800		19*2.820.000	الضريبة على أرباح الشركات
2.284.200			الباقي للتوزيع
571.050		0.25*2.284.200	احتياطي تعاقدي
1.713.150			الباقي للتوزيع
	548.208	0.80*0.40*1.713.150	● حصة عمر
	548.208	0.80*0.40*1.713.050	● حصة احمد.....

1.370.520	274.104	0.80*0.20*1.713.050	• حصة مصطفى
			المجموع.....
342.630			ماينقل من جديد
			مداخل خاضعة IRG بمعدل 15% على الأرباح الموزعة
	82.230	%15*548.208	• حصة عمر.....
	82.230	%15*548.208	• حصة احمد.....
	41.115	%15*274.104	• حصة مصطفى
205.575			المجموع.....

التسجيل المحاسبي :

• الحالة الاولى : عدم وجود اقتطاع من المصدر

	2.284.200	ح / النتيجة	120
571.050		ح / احتياطي	1063
1.370.520		تعاقد	457
342.630		ح / شركاء-ارباح	110
		للتوزيع	
		ح / ماينقل من جديد	
		طبقا لمستخلص الجمعية العامة	

	1.370.520	من ح / شركاء- ارباح للتوزيع	457
548.208		ح / شركاء - الشريك عمر	4551
548.208		ح / شركاء- الشريك احمد	4552
274.104		ح / الشركاء- الشريك مصطفى	4553
		وفقا لمستخلص الجمعية العامة	

• تسديد توزيعات الارباح للشركاء

	548.208	/ شركاء - الشريك عمر	4551
	548.208	ح / شركاء- الشريك احمد	4552
	274.104	ح / الشركاء- الشريك مصطفى	4553
1.370.520		ح / البنك	512
		شيك رقم او تحويل	

• الحالة الثانية : وجود اقتطاع من المصدر

	2.284.200	ح / النتيجة	120
571.050		ح / احتياطي تعاقد	1063
1.233.468		ح / شركاء-ارباح للتوزيع	457
342.630		ح / ماينقل من جديد	110
137.052		ح / ضراب على الدخل/اقتطاع من المصدر	4427
		طبقا لمستخلص الجمعية العامة	

محاسبة الضرائب على أرباح الشركات وتوزيع النتيجة

493.387,20	1.233.468	من ح/ شركاء- ارباح للتوزيع	457
493.387,20		ح/ شركاء - الشريك عمر	4551
246.693,60		ح/ شركاء- الشريك احمد	4552
		ح/ الشركاء- الشريك مصطفى	4553
		وفقا لمستخلص الجمعية العامة	

● تسديد توزيعات الأرباح للشركاء

493.387,20	493.387,20	/ شركاء - الشريك عمر	4551
493.387,20	493.387,20	ح/ شركاء- الشريك احمد	4552
246.693,60	246.693,60	ح/ الشركاء- الشريك مصطفى	4553
1.233.468		ح / البنك	512
		شيك رقم او تحويل	

● تسديد الضرائب المقتطعة من المصدر

137.052	137.052	/ شركاء - الشريك عمر	4427
137.052		ح / البنك	512
		شيك رقم او تحويل حسب G50 لشهر.....	

8- توزيع النتيجة في حالة انضمام أو انسحاب شريك:

1-8 إعداد ميزانية ختامية حسب القواعد المحاسبية المعمول بها

يترتب على انضمام أو انسحاب شريك أو أكثر إلى أو من شركة التضامن بعض التغيرات في حصص الشركاء و في طريقة توزيع الأرباح و الخسائر، و لذلك يجب إقفال دفاتر الشركة في تاريخ الانضمام أو الانسحاب وإجراء الجرد الفعلي و التسويات وأعمال الجرد المختلفة (اهتلاك- مؤونة، نقص القيم) اللازمة لتحديد النتيجة الصافية عن الفترة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانضمام أو الانفصال وتعتبر أحسن طريقة لأنها تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ولكن هذه الطريقة تلتزم وقت و مجهود كبير لذلك لا يلجأ إليها الشركاء و يفضلون الانتظار في نهاية السنة المالية لتقسيم النتيجة و ذلك بإحدى الطرق الثلاثة الآتية:

2-8 تقسيم النتيجة على أساس زمني

أي بنسبة المدة قبل دخول الشريك و المدة بعد انضمامه، و منطبق هذه الطريقة هو أن مجهودات الشركة موزعة على مدار السنة، مثلاً إذا انضم شريك جديد في 01/01 فإن 4\3 من النتيجة السنوية من حق الشركاء القدماء و 1\4 من حق الشركاء القدماء و الشريك الجديد.

3-8 تقسيم النتيجة على أساس بيعي

أي حسب رقم الأعمال (700، 701، 704) لكل فترة بحيث يتحدد ما قبل و بعد الانضمام حسب حجم مبيعات كل فترة، و منطبق هذه الطريقة هو أن المبيعات هي الدليل الموضوعي على نتيجة مجهودات الشركة، فإذا فرضنا المثال السابق، و كانت مبيعات الشركة السنوية تقدر بـ 100.000 دج، و 90.000 منها تخص الفترة ما قبل الانضمام فيكون 90 % من النتيجة السنوية توزع على الشركاء القدماء و 10 % على الشركاء القدماء و الشريك الجديد.

4-8 التقسيم على أساس معدل فائدة ثابت

حسب هذه الطريقة فان الأرباح توزع في حالة رفع رأس المال (دخول شركاء جدد) أو تخفيض رأس المال (بانسحاب شريك) بان يمنح معدل فائدة ثابت مثلا معدل الفائدة السائد في البنوك، وهذا بحسب حصة الشريك بالقيمة الرياضية أو بالقيمة الاسمية حسب وضعية الشركة وتعتبر كأنها مبلغ القرض .

- الانتظار إلى نهاية السنة وإتمام عملية رفع رأس المال أو تخفيض رأس المال

9- عمليات تخصيص النتيجة في الشركات المساهمة:

يتم توزيع النتيجة الصافية الخاضعة للتوزيع على بنود مختلفة وفق نصوص القانون التجاري و العقد التأسيسي للشركة بالإضافة إلى ما يراه مجلس الإدارة مناسبا وتقرره الجمعية العامة العادية للمساهمين، و تقوم شركات المساهمة بتوزيع النتيجة الصافية، و فيما يلي شرح للعناصر المكونة لعملية توزيع الأرباح و الخسائر في شركات المساهمة.

1-9 الاحتياطات

تعتمد شركات المساهمة عادة إلى تجنب توزيع جزء من الأرباح المحققة و ذلك عن طريق تشكيل الاحتياطات، و يتم ذلك إما بقوة القانون (كما في حالة الاحتياطي القانوني) أو طبقا لما يقتضي به نظام الشركة (احتياطي نظامي) أو بقرار من الجمعية العامة بناء على اقتراح مجلس الغدارة (الاحتياطي الاختياري) و يتم استخدام هذه الاحتياطات في تمويل نشاطات الشركة، فالاحتياطي هو جزء من النتيجة يكون ربما لأمر قانونية، تعاقدية، نظامية، أو اختيارية، وهو ليس مبلغ مالي محتفظ به لكن الاحتياطات تزيد في القيمة الرياضية وبالتالي زيادة قابلية السداد للشركة وتقليل المخاطرة، وتمثل هذه الاحتياطات في :

1-1-9 الاحتياطي القانوني ح/1060 :

حيث نصت المادة 721 من القانون التجاري على أنه في الشركات ذات المسؤولية المحدودة و الشركات المساهمة يقتطع من الأرباح سندات نصف العشر على الأقل وطرح منها عند الاقتضاء الخسائر السابقة (العدل) (2016, p. 252)، و يخص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعى "احتياطي قانوني" و ذلك تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة و يصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال"، و عليه:

- يجب اقتطاع 5 % من الأرباح الصافية كل عام و تخصيصها لتكوين احتياطي قانوني، ما لم يحدد النظام الأساسي نسبة أعلى (lavabre, 2001, p. 126) :

- يجوز للجمعية العامة وقف الاقتطاع متى بلغ الاحتياطي القانوني 10 % من رأس مال الشركة المدفوع ما لم ينص النظام الأساسي للشركة نسبة أعلى.

- إذا كانت نسبة 5% من النتيجة الصافية تفوق الحد الأقصى القانوني في هذه الحالة يأخذ بالمبلغ الذي يجعل الاحتياطي القانوني لا يتجاوز 10% من رأس المال.

2-1-9 الاحتياطي التعاقدية ح/1061 :

يتم تشكيله عن طريق اقتطاع جزء من الأرباح الصافية إلى جانب الاحتياطي القانوني، و تحدد كل شركة مبلغ أو نسبة الاحتياطي، و الناتج عن عقود للشركة مع شركات أخرى أو مع البنوك أو أي مؤسسة مالية أخرى. ولحين انتهى سبب تكوينه حسب العقد المبرم، يمكن ان يحول إلى رأس المال عن طريق رفع مجاني، أو يوزع على الشركاء باستخدام تقنية إهلاك رأس المال، أو يبقى كاحتياطي لأمر تتعلق بالتوازنات المالية داخل الشركة (lavabre, 2001, p. 127).

3-1-9 الاحتياطات النظامية ح/1062 :

وهي أيضا جزء من الأرباح، خصص لأموال جباية وفق التنظيم المعمول به وتتمثل هذه الاحتياطات خصوصا في مبالغ فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن تثبيات والتي تعهدت الشركة بإعادة استثمارها وفق الأجال القانونية مثلا في الجزائر حددت بثلاث سنوات ، ان مبلغ الفائض يسجل في حساب احتياطي نظامي يحدد لهذا الغرض، كما ان الأرباح الخاضعة للضريبة بمعدل مخفض أيضا يسجل في حساب احتياطي نظامي ، ويرصد هذا الحساب عندما تتحقق عملية إعادة الاستثمار وفق الشروط المنصوص عليها في القانون الجبائي، وان هذا النوع من الاحتياطات يسجل محاسبا ولا يدخل ضمن جدول توزيع الأرباح.

4-1-9 الاحتياطي الاختياري ح/1063:

حيث يجوز للجمعية العامة علاوة على الاحتياطي القانوني و الاحتياطي النظام أن تقرر اقتطاع مبلغ معين من الأرباح الصافية المحققة، وفي هذه الحالة يبين في القرار صراحة عنوان الاحتياطي الذي وقع الاقتطاع فيه، إلا أن هذا الاحتياطي يختلف عن الاحتياطي القانوني و التعاقدية وذلك لإمكانية توزيعه على المساهمين إذا رأت الجمعية العامة ذلك مناسب و ليس للدائنين الاعتراض (lavabre, 2001, p. 128) ملاحظة عامة:

يمكن استعمال كل الاحتياطات المكونة من طرف الشركة في المستقبل من اجل رفع رأس المال او توزيعات الأرباح عن طريق إهلاك رأس المال ، خاصة بالنسبة للاحتياطات التي زال سبب تكوينها.

الفائدة على رأس المال (الربح الأول):

و تسمى أيضا الربح الأول، و تمثل المبالغ التي سيتم توزيعها على المساهمين وتحسب كنسبة مئوية من رأس المال المحرر المدفوع وإذا كان جزء من رأس المال محرر خلال السنة فتحسب باستخدام الفائدة البسيطة. في حالة ما إذا كانت الفائدة على رأس المال تتجاوز الربح القابل للتوزيع فانه في هذه الحالة نتوف عن الحساب ونحسب المبلغ القابل للتوزيع على أساس انه ربح ثاني ويوزع على أساس تركيبة رأس المال او اي أساس ذكر في القانون الأساسي (grandguillot, 2013-2014, p. 105)

5-1-9 مكافأة أعضاء مجلس الإدارة:

و هو المبلغ الذي يعطى لرئيس مجلس الإدارة و أعضائه، و لتقدير مبلغ المكافأة يجب مراعاة بعض نصوص مواد القانون التجاري من أهمها:

المادة 727: و التي تنص على أن دفع المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة متوقف حسب كل حالة على دفع الأرباح للمساهمين.

المادة 728: "لا يسوغ أن يجاوز مبلغ المكافآت عشر الأرباح القابلة للتوزيع بعد طرح:

1. الاحتياطات المكونة تنفيذا لمداولة الجمعية العامة:

2. المبالغ المرحلة من جديد.

6-1-9 الربح الثاني :

و يسمى الربح الثاني "SUPERDIVIDINDES"، حيث من صلاحيات الجمعية العامة بعد الموافقة على الحسابات و التحقق من وجود مبالغ قابلة للتوزيع، الحصة الممنوحة للشركاء تحت شكل تقسيمات الأرباح كما أن كيفية دفع الأرباح المصادق عليها من طرف الجمعية العامة تحددها هذه الجمعية ، او مجلس الإدارة ، حسب الأحوال، غير أن دفع الأرباح يجب أن يكون خلال تسعة أشهر من إقفال السنة المالية، و يسوغ مد هذا الأجل بقرار قضائي.

7-1-9 أرباح مرحلة من السنوات السابقة:

أو المرحل من جديد، و هو المبلغ الفائض عن التوزيعات التي اقتطعت من أرباح السنة الماضية او السنوات الماضية ولم تتخذ بشأنه الجمعية العامة اي قرار، و بما أن النتيجة الصافية للسنة الماضية خضعت لجميع الاقتطاعات المنصوص عليها

في القوانين (الضرائب، التجاري، التأسيس للشركة) فإن الرصيد المتبقي لا يخضع بالتالي للاقتطاعات في هذه السنة ويظهر أسفل جدول التوزيع قبل توزيع الربح الثاني.

10 - أرباح مرحلة للسنوات القادمة:

وتمثل المبالغ المتبقية من النتيجة الصافية بعد طرح جميع ما سبق، والتي سترحل للسنة المقبلة، وبالتالي لا تخضع هذه الأرباح للاقتطاعات في العام المقبل.

10-1 قسيمة الربح: يعتبر مبلغ قسيمة الربح والذي يحسب على أساس الأرباح الموزعة على الشركة والمتمثلة في الربح الأول (الفائدة على رأس المال) مضافا إليه الربح الثاني مقسوم عدد الأسهم المحررة والمدفوعة.

توزيعات الربح لكل مساهم = قسيمة الربح للسهم * عدد الأسهم المكتتبه والمحررة المدفوعة .

حيث إن كل مساهم يلتحق بالبنك أو أي مؤسسة مالية تقررها الشركة لتوزيع الأرباح ويقدم شهادة تثبت امتلاكه لعدد أسهم مذكور في الوثيقة على ان يكون شكلها محدد مسبقا ليستلم مبلغ الأرباح الموزعة والمكافئة لا سهمه ، أو أن تقوم الشركة بتحويلات بنكية في حسابات المساهمين.

10-2 حالات خاصة :

10-2-1 التسبيقات على توزيعات الأرباح: هي عبارة عن المبالغ المالية المدفوعة خلال الدورة، وهذا قبل تحديد الأرباح الموزعة نهائيا والمصادقة على الحسابات الاجتماعية لتلك السنة .

تقديم ميزانية في نهاية السنة مؤشرة من طرف محافظ الحسابات ، وتحتوي على الأقل على ربح موزع او قابل للتوزيع بمبلغ يعادل مبلغ التوزيعات على الأرباح المقدمة مسبقا.

التسجيل المحاسبي:

في هذه الحالة يمكن تعيين حالتين:

• الحالة الأولى: قرار دفع التسبيقات قبل إقفال السنة المالية

• الشروع في توزيع: نتيجة الدورة لم تحدد بعد

4597	/ شركاء - تسبيقات على توزيعات الأرباح	a	a
457	ح / شركاء- أرباح للتوزيع		a

• عند دفع التسبيقات على توزيعات الأرباح

457	ح / شركاء - تسبيقات على توزيعات الأرباح	a	a
512	ح / شركاء- أرباح للتوزيع		a

• إعداد الميزانية قبل توزيع الأرباح

128	ح / تسبيقات على توزيعات الأرباح	a	a
4597	ح / شركاء- تسبيقات على الأرباح		a

إن ح/128 تسجل في حساب الأصول الميزانية قبل توزيع الأرباح، وبالتالي ح/120 نتيجة الدورة يسجل في الخصوم بإجمالي النتيجة.

• توزيع النتيجة

120	ح / نتيجة الدورة	R	a
128	ح / تسبيقات على توزيعات الأرباح في انتظار التخصيص		a
457	ح / شركاء- أرباح للتوزيع		R-a

• الحالة الثانية: قرار دفع التسبيقات بعد إقفال السنة المالية

في هذه الحالة تكون النتيجة قد حسبت ، وبالتالي تسجيل ح/128 مدين بجعل الحساب 457 دائن

128	ح / تسبيقات على توزيعات الإرباح في انتظار التخصيص	XXX
457	ح/شركاء- أرباح للتوزيع	XXX

10-2-2 المعالجة المحاسبية في حالة كانت نتيجة الدورة خسارة

في حالة ما إذا كانت نتيجة الدورة خسارة ،تسجل النتيجة في ح/129 "نتيجة الدورة" وتحول إلى ح/119 "ما ينقل من جديد - خسائر".

تقرر الجمعية العامة بـ:

▪ إما بترك الخسارة في ح/119 ما ينقل من جديد -خسائر وبالتالي الربح الموزع = ربح السنة-ما ينقل من جديد - خسائر

▪ إطفاء خسائر السنوات السابقة بقرار من الجمعية العامة العادية مباشرة من النتيجة المحققة

▪ في حالة ما يكون ح/119 ما ينقل من جديد -خسائر محقق خلال 04 سنوات فهو يعتبر قابل للخصم من النتيجة الجبائية ،فتكون المعالجة كما يلي:

▪ جبائيا : قابل للخصم ويخفض في الخانة الخاصة بالعجز والمبينة في الجدول رقم 09 (اسفل الجدول) أعلاه على أن لا تتعدى مدة 04 سنوات وفقا للمادة 10 من قانون المالية لسنة 2010 الذي حل محل المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (medgoubi, 2010, p. 146) ، وتبدأ عملية خصم العجز ابتداء من السنة الأقدم فا لأقدم.

▪ محاسبيا :يرافق التسجيل المحاسبي المعالجة الجبائية، فكل معالجة جبائية في الجدول رقم 09 الجبائي "تحديد النتيجة الجبائية " يرافقه تسجيل محاسبي مساوي للقيمة المخصومة من الجدول.
كما ان جدول توزيع او تخصيص النتيجة يجب أن يظهر العجز الخاضع للتخفيض وفق الجدول الموالي:

• جدول توزيع النتيجة

المبالغ	البيان
xxxxxx	النتيجة الإجمالية (النتيجة العادية+ النتيجة غير العادية)
(xxx)	الضرائب على الأرباح IBS (تستخرج من الجدول رقم 09 الجبائي) ح/695
(xx)	عجز سنوات سابقة ح/119 لا يتعدى 04 سنوات
xxxx	النتيجة الخاضعة للتوزيع ح/12

• التسجيل المحاسبي

12	ح/ نتيجة الدورة	XXX
119	ح/ما يرحل من جديد	XX
106	ح/ احتياطات مختلفة	XX
457	ح/ شركاء -ارباح للتوزيع	XX
110	ح/ ماينقل من جديد	XX

11- الخاتمة :

إن التحكم في المجال الجبائي للشركات خاصة في الضرائب على أرباح الشركات من شأنه ان يوفر وفورات ضريبية تؤثر على الضريبة على أرباح الشركات وبالتالي ترفع من الربح الصافي للشركات ، في ظل العدد الهائل للنصوص القانونية و الجبائية للشركات.

تختلف أنظمة الإخضاع الضريبي بين شركات الأموال وشركات الأشخاص وتخضع اختياريًا في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة .

تعتبر الأرباح المحققة عن نتيجة الأعمال للشركات والهدف الذي يسعى إليه المستثمرون او الملاك لاتخاذ قرارات الاستثمار او التنازل عن الأسهم في الشركات ، كما أن تقسيمات الأرباح هي المحدد لسعر الأسهم في البورصة وبالتالي سياسة توزيع الأرباح من شأنها أن ترفع او تخفض من قيمة الأسهم . لهذا وجب على مسيري الشركات أن يتحكموا في توزيع نتائج الشركات وان يعادلوا بين مصلحة الشركة ومصلحة الملاك.

➤ من أهم النتائج المتحصل عليهما

- التحكم الجيد في الجباية والمحاسبة يمكن الشركة من اقتصاد في الوافرات الجبائية الناتجة عن اختيار النظام الضريبي الذي تختاره الشركات وهذا دائما وفق القوانين المعمول بها .
- يختلف النظام الضريبي من شركة لشركة أخرى أي بين شركات الأموال وشركات الأشخاص فمنها من تخضع للضريبة على إرباح الشركات ومنها من تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي ومنها من تخضع للنوعين في نفس الوقت مثل شركة التوصية البسيطة.
- سياسة توزيع النتيجة في الشركات تحكمها ضوابط قانونية ، تعاقدية ، نظامية واختيارية والباقي لمسيري الشركة كل هذا وفق الجمعية العامة العادية او قرارات مجلس الإدارة حسب الحالة.
- يسعى الملاك دائما إلى حساب قيمة القسيمة الواحدة من الربح وهي تساوي إلى الربح الأول والربح الثاني وهي المعيار الذي يقيس به الملاك مرد ودية أسهمهم.

➤ الاقتراحات:

يمكن اقتراح المواضيع التالية للدراسة :

- دراسة تأثير سياسة توزيع الأرباح على قيمة المؤسسة
- أساليب المحاسبة الإبداعية ودورها في الرفع من نتائج الشركات

Travaux cités

- 1- grandguillot, B. e. (2013-2014). *la comptabilite des societes* . paris: gualino.
- 2-hamini, a. (2013). *bilan comptable* . alger: berti.
- 3-lavabre, c. l. (2001). *comptabilite des societes fusion consolidation*. paris: litec.
- 4-medgoubi, a. (2010). *s-c-f systeme comptale financier* . algerie : l'imprimerie N.BENGUELGE.
- 5-ministere de finance, c. n. (2013). *manuel de comptabilite financiere*. algerie.
- 6-العدل، و. (2016). O.N.T.E.A. الجزائر. القانون التجاري.
- 7-وزارة المالية : الجزائر. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2024). ١. و. للضرائب-