

الفصل الأول: مدخل لمحاسبة الشركات

1. ماهية الشركات التجارية:

لقد عرف المشرع الجزائري الشركات التجارية بأنها "عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهما في مشروع مالي بتقديم حصة من مال أو عمل على أن يقتسموا ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو خسارة"¹، و يتميز عقد الشركة عن غيره من العقود بأنه ينتج عنه كائن قانوني جديد له ذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء، تخصص لتحقيق أغراض معينة و يعرف هذا الكائن القانوني بالشخصية المعنوية.

2. أنواع الشركات التجارية:

تصنف الشركات التجارية حسب المعيار القانوني على اساس الاعتبار الشخصي (شركات الأشخاص) أو الاعتبار المالي (شركات أموال) او شركات مختلطة لها ميزات من ميزات شركات الاشخاص وميزات من الاموال.

1) شركات الأشخاص:

وهي الشركات التي تقوم على الاعتبار الشخصي، و تتكون أساسا من عدد قليل من الأشخاص تربطهم صلة معينة كصلة القرابة أو الصداقة أو المعرفة. و يثق كل منهم في الآخر و في قدرته و كفاءته، و على ذلك فإنه متى ما قام ما يهدد الثقة بين الشركات ويهدم الاعتبار الشخصي الذي تقوم عليه هذه الشركات فإن الشركة قد تتعرض للحل، و لذلك يترتب في الأصل على وفاة أحد الشركاء في شركات الأشخاص أو الحجر عليه أو إفلاسه أو انسحابه من الشركة حل الشركة.

و تشمل شركات الأشخاص شركة التضامن و شركة التوصية البسيطة و شركة المحاصة:

■ **شركة التضامن:** تعتبر النموذج الأمثل لشركات الأشخاص، لم يضع القانون التجاري تعريفا لشركة التضامن إلا أن نص على أن "للشركاء بالتضامن صفة التاجر وهم مسؤولون من غير تحديد و بالتضامن عن ديون الشركة"².

■ **شركة التوصية البسيطة:** تتكون من فريقين من الشركاء:

- الفريق الأول يضم على الأقل شريكا متضامنا الذين يحق لهم دون سواهم أن يقوموا بأعمالها الإدارية و هم مسئولون بصفتهم الشخصية على سبيل التضامن عن إيفاء ديون الشركة؛

- الفريق الثاني يضم على الأقل شريكا موصيا لا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود حصصهم و لا يكتسبون صفة التاجر لا يشاركون في إدارة الشركة.

■ **شركة المحاصة:** هي عقد يبرمه شخصان طبيعيين أو أكثر بهدف إنجاز عمليات تجارية و يلتزم فيه كل شريك بتقديم حصة من المال أو العمل لتحقيق هذه العمليات و اقتسام ما قد ينشأ عنها من ربح أو خسارة دون أن تشكل هذه الحصص رأس مالا للشركة إلا أنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية و هي ليست معدة لاطلاع الغير عليها و لا تخضع للإشهار.³

¹ المادة 418 من القانون التجاري الجزائري.

² المادة 552 من القانون التجاري الجزائري.

³ المادة 795 من القانون التجاري الجزائري.

(2) شركات الأموال:

وهي الشركات التي تقوم أساساً على الاعتبار المالي ولا يكون لشخصية الشريك أثر فيها، فالعبرة في هذه الشركات بما يقدمه كل شريك من مال، ولهذا فإن هذه الشركات لا تتأثر بما قد يطرأ على شخص الشريك كوفاته أو إفلاسه أو الحجر عليه.

وشركات الأموال لا تشمل سوى شركات المساهمة، وهي التي ينقسم رأسمالها إلى حصص، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصصهم، ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة (7)¹، وتأسس شركة المساهمة وفق إجراءات معينة نص عليها القانون التجاري، حيث يقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة تطرح للاكتتاب العام، وقابلة للتداول بالطرق التجارية، تحدد مسؤولية المساهم فيها بقدر حصته فقط.

(3) الشركات المختلطة (الهجينة):

تشمل الشركات المختلطة شركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة.

■ شركة التوصية بالأسهم: وهي تشبه شركة التوصية البسيطة من حيث أنها تضم فريقين من الشركاء:

- الفريق الأول شركاء متضامنون يخضعون لنفس النظام القانوني الذي يخضع له الشركاء المتضامنون في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، وبالتالي فإن الشركة تعتبر بالنسبة لهم شركة أشخاص، إذ يكتسبون جميعهم صفة التاجر ويسألون مسؤولية تضامنية وغير محدودة عن جميع ديون الشركة، وفي مقابل ذلك يستأثرون بالإدارة؛

- الفريق الثاني شركاء موصون لا يقل عددهم عن ثلاثة، لا يترتب على دخولهم في الشركة اكتساب صفة التاجر ولا يجوز لهم الاشتراك في إدارة الشركة أو التدخل بها، ولا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود حصصهم التي تأخذ شكل الأسهم القابلة للتداول بالطرق التجارية، وبالتالي فإن الشركة تعتبر بالنسبة إليهم شركة أموال.

■ الشركة ذات المسؤولية المحدودة: وهي الشركة التي تتكون من عدد قليل من الشركاء لا يجوز أن يزيد على الخمسين شريكاً، وهذه الشركة تشبه شركات الأشخاص من حيث قلة عدد الشركاء فيها وحظر اللجوء إلى الادخار العام عن طريق الاكتتاب في أسهم أو سندات وتقييد انتقال حصص الشركاء، وهي تشبه شركات الأموال من حيث تحديد مسؤولية كل شريك فيها عن ديون الشركة بمقدار حصته، ومن حيث نظام إدارتها والرقابة عليها.

3. خصائص الشركات التجارية:

(1) خصائص شركة التضامن:

تتميز شركة التضامن فضلاً عن المسؤولية التضامنية والمطلقة للشركاء بدخول اسم شريك أو أكثر في عنوان الشركة، وبعدم قابلية حصة الشريك للتداول، باكتساب جميع الشركاء لصفة التاجر متى كان موضوع الشركة القيام بأعمال تجارية.

أ. المسؤولية المطلقة التضامنية عن ديون الشركة: يسأل الشركة في شركة التضامن مسؤولية شخصية ومطلقة عن ديون الشركة كما لو كانت هذه الديون ديوناً خاصة به، أي أنه يسأل في ذمته وبصرف النظر عن مقدار حصته في

¹ المادة 592 من القانون التجاري الجزائري.

رأس المال عن ديون الشركة فمسؤولية الشركة المتضامن لا تتحدد إذن بمقدار حصته في رأسمال الشركة و إنما تتجاوز ذلك إلى جميع أمواله الخاصة.

ب. دخول اسم الشركة في عنوان الشركة: يتكون اسم شركة التضامن من اسم شريك واحد أو أكثر، و المقصود من ذلك هو إعلام الغير بالأشخاص الذين تتألف منهم الشركة و الذين يعتمد عليهم في تعامله مع الشركة نظرا لمسؤوليتهم الشخصية و التضامنية عن ديون الشركة، إلا أنه يجوز الاقتصار على ذلك واحد منهم أو أكثر مع إضافة عبارة "و شركاه" أو "شركاؤهما" أو "شركاؤهم".

ت. عدم قابلية حصة الشركة للانتقال: تقوم شركة التضامن على الاعتبار الشخصي و الثقة بين الشركاء، و من ثم فلا يجوز للشركاء كقاعدة عامة انتقال حصصهم إلى الغير نتيجة للتنازل أو الوفاة دون موافقة باقي الشركاء، ولهذا فلا يجوز أن تكون حصص الشركاء ممثلة في حصص قابلة للتداول، إلا أنه يجوز للشركاء الاتفاق على أن الشركة لا تنقضي بوفاة أحد الشركاء، كما يجوز النص في عقد الشركة على حق كل شريك في التنازل عن حصته للغير بشروط معينة، كموافقة أغلبية معينة من الشركاء على شخص المتنازل إليه، أو إعطاءهم حق استرداد الحصة من المتنازل إليه مقابل دفع قيمتها، أو تقرير حقهم في الاعتراض على المتنازل عليه خلال فترة معينة.

ث. اكتساب الشريك صفة التاجر: و السبب في ذلك أن الشريك المتضامن يسأل مسؤولية شخصية و تضامنية عن ديون الشركة، الأمر الذي يجعله في مركز من يمارس التجارة باسمه الخاص.

2) خصائص شركة التوصية البسيطة:

تتميز شركات التوصية بالخصائص التالية:

أ. عدم ذكر اسم أحد الشركاء الموصين: حيث إذا أدرج اسم أحد الشركاء الموصين في عنوان الشركة مع علمه بذلك و عدم اعتراضه عليه، اعتبر في مواجهة الغير شريكا متضامنا، أي يعتبر مسؤولا أما الغير عن ديون الشركة بصفة شخصية و على وجه التضامن، و نتيجة لذلك فهو يكتسب صفة التاجر لأنه يكون عندئذ قد احترف التجارة و غامر بكل ذمته في النشاط التجاري.

ب. عدم اكتساب الشريك الموصي صفة التاجر: يعتبر الشريك المتضامن في شركة التوصية البسيطة في نفس الشريك المتضامن في شركة التضامن، و من ثم فهو يكتسب صفة التاجر بمجرد انضمامه للشركة و لو لم تكن له هذه الصفة من قبل، أما الشريك الموصي فإنه على خلاف ذلك لا يكتسب صفة التاجر بمجرد انضمامه إلى الشركة.

ت. المسؤولية المحدودة للشريك الموصي: على خلاف الشريك المتضامن في شركة التوصية الذي يسأل عن ديون الشركة مسؤولية شخصية و على وجه التضامن، فإن الشريك الموصي لا يسأل عن ديون الشركة إلا بمقدار حصته في رأس المال، و من ثم فلا بد أن يقدم الشريك الموصي "حصة في رأس المال" أي حصة نقدية أو عينية، فلا يجوز أن تكون حصته مجرد عمله في الشركة.

3) خصائص شركة المحاصة:

كان الرأي السائد قديما أن شركة المحاصة تتميز عن غيرها بكونها شركة مؤقتة تنشأ للقيام بعمل واحد أو عدة أعمال لا يستغرق تنفيذها وقتا طويلا. غير أنه يؤخذ على هذا الرأي أنه ليس هناك ما يمنع قانونا من أن تقوم شركة المحاصة بنشاط معين على وجه الاستمرار.

4) خصائص شركة التوصية البسيطة:

لشركات المساهمة خصائص أساسية تميزها عن غيرها من الشركات وهي:

- أ. رأسمال الشركة: يتميز رأسمالها بخصامته بالمقارنة مع رأسمال الشركات الأخرى. و يقسم رأسمال شركة المساهمة إلى أجزاء متساوية القيمة يسمى كل منها "سهما" وتمثل هذه الأسهم في سندات قابلة للتداول بالطرق التجارية، و من ثم يجوز التصرف في هذه الأسهم بكافة أنواع التصرف دون أن يكون لذلك أثر على حياة الشركة.
- ب. المسؤولية المحدودة للمساهم: تتحدد مسؤولية الشريك في الشركة المساهمة بقدر القيمة الاسمية لما يملكه من أسهم في رأسمال الشركة، و نتيجة لذلك فإن الشريك المساهم لا يكتسب صفة التاجر لمجرد دخوله في الشركة، كما أن إفلاس الشركة لا يؤدي إلى إفلاس المساهم.
- ت. اسم الشركة المساهمة: ليس لشركة المساهمة عنوان يستمد من أسماء الشركاء أو اسم أحدهم حيث "لا يجوز أن يشتمل اسم الشركة المساهمة على اسم شخص طبيعي..." وذلك لأن مسؤولية الشركاء في شركة المساهمة محدودة بقيمة أسهمهم.

5) خصائص شركة التوصية بالأسهم:

تشبه شركة التوصية بالأسهم شركة التوصية البسيطة من حيث أنها تضم فريقين من الشركاء مختلفين في مركزهما القانوني: شركاء متضامنين يتوافر بالنسبة لهم الاعتبار الشخصي، و من ثم تكون حصصهم غير قابلة للتداول و يسألون مسؤولية شخصية و تضامنية عن ديون الشركة ويتولون وحدهم إدارة الشركة ويكتسبون صفة التاجر و لو لم تكن لهم هذه الصفة عند دخولهم في الشركة، وشركاء موصين تتحدد مسؤوليتهم عن ديون الشركة بمقدار حصصهم في رأس المال ولا يكتسبون صفة التاجر بسبب انضمامهم للشركة ولا يجوز لهم التدخل في الإدارة.

6) خصائص الشركة ذات المسؤولية المحدودة:

تتميز شركات التوصية بالخصائص التالية:

- أ. تحديد عدد الشركاء: الغرض من تحديد عدد الشركاء بشريكين كحد أدنى و 25 أو 50 شريكا كحد أقصى هو قصر هذا الشكل من الشركاء على المشروعات الصغيرة والمتوسطة والمحافظة على وجود الاعتبار الشخصي بين الشركاء.
- ب. تحديد المسؤولية: لا يسأل الشريك في الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن ديون الشركة إلا بقدر حصته في رأس المال.
- ت. حظر الالتجاء إلى الاكتتاب العام: لا يجوز تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو زيادة رأسمالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام، ومن ثم لا يجوز لها إصدار أسهم أو سندات تطرح لاكتتاب الجمهور، و الهدف من هذا الحظر هو المحافظة على توافر الاعتبار الشخصي بين الشركاء.
- ث. عدم قابلية الحصص للتداول بالطرق التجارية: يقسم رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلى حصص متساوية القيمة، غير أن هذه الحصص لا يجوز أن تكون ممثلة في سندات قابلة للتداول بالطرق التجارية و ذلك مراعاة للاعتبار الشخصي الذي تقوم عليه هذه الشركة.
- ج.

شركة الأموال			شركة الأشخاص			
التوصية بالأسهم	المساهمة	المسؤولية المحدودة	المحاصة	شركة التوصية البسيطة	شركة التضامن	
الموصي لا يكتسب الموصي لهم المساهم	لا يكتسب	لا يكتسب	لا يكتسب	المتضمن يكتسب و الموصي لا يكتسب	يكتسب	صفة التاجر
الموصي لهم غير تضامنية	مسؤولية غير تضامنية	غير تضامنية	مسؤولية تضامنية	مسؤولية محدودة للموصي وتضامنية للمتضامين	مسؤولية تضامنية	مسؤولية الشريك
مسير أو مسيرين باستثناء المساهمين	المدير العام أو رئيس المدير العام	مسير أو مسيرين	مسيرين	مسير أو مسيرين باستثناء المساهمين	مسير أو مسيرين	التسيير
لا يؤثر	لا يؤثر	لا يؤثر	لا يؤثر	لا يؤثر	يؤثر على الشركة	الإفلاس
اربعة مساهمين على الأقل واحد مساهم غير مسير ثلاثة مساهمين مسيرين	سبعة فأكثر	من 2 إلى 20	اثنان فأكثر	لا يوجد	اثنان فأكثر 2	عدد الشركاء
في حالة الادخار العمومي 5.000.000 دج، أما في حالة عكس ذلك 1.000.000 دج		عشرة مليون سنتيم 100.000 دج	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	رأس المال

الفصل الثاني: محاسبة تأسيس الشركات

I- إجراءات تأسيس الشركات:

تتمثل إجراءات تأسيس الشركات في وجود اتفاق بين شخصين أو أكثر على تكوين شركة، و يشترط القانون المدني و التجاري أن يكون هذا الاتفاق مكتوباً في شكل عقد رسمي^(*)، حيث يقوم الموثق بتحضير هذا العقد تحت مسمى "القانون الأساسي" و الذي يتم عادة حسب نموذج جاهز مقترح.

يتضمن القانون الأساسي عددا من البيانات، منها ما هو إجباري و منها ما هو مكمل، و البيانات الإجبارية التي ينبغي أن يتضمنها القانون الأساسي ما يلي¹:

- شكل الشركة؛
- المدة التي لا يمكن أن تتجاوز 99 سنة؛
- عنوانها أو تسميتها؛
- مبلغ رأسمال؛ مع حصص كل شريك/مساهم مع التوضيح ما إذا كانت الحصة عينية أو نقدية او حصة بالعمل حسب الحالة؛
- المقر الاجتماعي للشركة؛
- كيفية توزيع الأرباح، وان لم تذكر كيفية توزيع الأرباح في القانون الأساسي فالتوزيع يكون على اساس تركيبة رأس المال؛
- إدارة الشركة؛ زيادة و تخفيض رأسمال؛ الحل؛ التصفية.

يحرص الموثق على أن يوقع كل شريك أو ممثله في القانون الأساسي²، بعد أن يكون قد تأكد مسبقاً من هويته، و يمثل التوقيع على القانون الأساسي العمل الذي يسمح للموثق بالقيام بإجراءات التسجيل و شكليات أخرى تمكن الشركة أن تصبح شخصاً معنوياً، و يتعلق الأمر بتسجيل القانون الأساسي و بقاء الشركة في السجل التجاري و الإشهار و التصريح بالوجود.

(*) أحكام المادة 545 من القانون التجاري تنص بأنه لا يمكن إثبات الشركة إلا بموجب عقد رسمي.

¹ الجزائر، 2008، ص 79. BERTI Editions الطيب بلوله، قانون الشركات،

² المادة 565 من القانون التجاري "يجب أن يتولى إبرام عقد تأسيس الشركة جميع الشركاء بأنفسهم أو بواسطة وكلاء يثبتون تفويضهم الخاص لذلك".

❖ تسجيل القانون الأساسي: إن الموثق هو الذي يقوم عادة بإجراء تسجيل القانون الأساسي لدى مصلحة التسجيل بإدارة الضرائب، و ينبغي أن يتم التسجيل في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ التوقيع على القانون الأساسي¹.

❖ القيد في السجل التجاري: يتم القيد في السجل التجاري لدى المركز الوطني للسجل التجاري، و يعد إجراء القيد في السجل التجاري عملاً مهماً لأنه يخول للشركة الشخصية المعنوية و يمكنها من السير و من التقاضي أمام العدالة².

❖ الإشهار: يقصد بالشهر إخطار الغير بميلاد الشركة، و الهدف منه أن يكون هذا الغير على دراية بما يحيط بالشركة قبل التعامل معها، كما أن الشركة التجارية لا تتمتع بالشخصية المعنوية إلا بعد اتباع إجراءات الشهر، و تتمثل إجراءات الشهر في نشر ملخص العقد التأسيسي في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية و نشر ملخص العقد التأسيسي في جريدة يومية يتم اختيارها من طرف ممثل الشركة.

❖ التصريح بالوجود: يتمثل في الالتزام الذي يقع على عاتق المكلفين الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي بتقديم تصريح بالوجود مطابق للنموذج الذي تقدمه إدارة الضرائب، و ذلك في الأيام الخمسة عشر الأولى من بداية نشاطهم³.

II- تأسيس شركات التضامن:

انتهاء الإجراءات القانونية و الإدارية لتكوين الشركة، يشترط لقيام الشركة أن يلتزم الشركاء بتسديد الحصص المتعهد بتقديمها في رأس المال، و من مجموع هذه الحصص يتكون الضمان العام لدائتي الشركة، و يكون وفاء الشركاء لحصصهم في رأس المال بتسديدها بإحدى الطرق التالية⁴:

- الحصص النقدية مع امكانية التحرير الجزئي لرأس المال للحصص النقدية؛

- الحصص العينية؛

- سداد الحصص بالتنازل عن ملكية منشأة فردية (المساهمة بمحل تجاري)؛

- الحصص عن طريق العمل؛

1- سداد الحصص نقداً:

¹ المادة 58 من قانون التسجيل.

² المادة 548 من القانون التجاري: يجب أن تودع العقود التأسيسية و العقود المعدلة للشركات التجارية لدى المركز الوطني للسجل التجاري.

³ المادة 549 من القانون التجاري: لا تتمتع الشركة بالشخصية المعنوية إلا في تاريخ قيدها في السجل التجاري...

⁴ المادة 183 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة: "يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أن يقدموا في الأيام الخمسة عشر الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتش الضرائب المباشرة التابعين له، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة و يجب أن يتضمن هذا التصريح على الخصوص ألقاب الشركة و أسماءها و عناوينها...، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة للعقد..."

الحصة النقدية، هي كل مبلغ من النقود يدفع للشركة في شكل سيولة أو عملة كتابية، أي كل وسيلة دفع مبنية على كتابات محاسبية تتجسد في سند يتضمن التزام مبلغ معين من النقود¹. كما تم تعريف الحصة النقدية على أنها مبلغ من المال يلتزم الشريك بتقديمه في الميعاد الذي تم الاتفاق عليه، و كل تأخر يعرضه للالتزام بالتعويض²، و يرجع السبب في ذلك إلى كون الشركة دائماً في حاجة إلى المال لمواصلة نشاطها و من ثم فهي تعتمد على الحصص للحصول على هذا المال، و تراخي الشريك في تنفيذ التزامه في الآجال يترتب عليه اضطراب أعمال الشركة مما يؤدي إلى فشل مشروعها. عملياً تقدم الحصة على مرحلتين: المرحلة الأولى و هي التعهد الذي يعتبر وعدا الدفع وقت تأسيس الشركة لمبلغ الحصص المتعهد بها، و المرحلة الثانية تتمثل في تسديد الحصص المتعهد بها أي في القيام بالدفع الفعلي للأموال.

أ. الوعد بالمساهمة:

xxxxx	من ح/ الشركاء- حصص نقدية	45611
xxxxx	ح/ الشركاء - حصص عينية	45615
xxxxx	إلى ح/ رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع الوعد بالمساهمة حسب القانون الاساسي	1012

ب. مرحلة الوفاء بالحصص:"

و تتمثل هذه المرحلة في تسديد الشركاء لرأس المال المتعهد به عند التعهد، تجعل حسابات الخزينة المعنية (ح/5) مدينة يقابلها في الجانب الدائن الحساب 456 "الشركاء، حصص نقدية" حسب القيد التالي:

xxxxx	ح/ تثبيبات	2
xxxxx	ح/ مخزونات	3
xxxxx	ح/ حسابات الغير-اصول	4
xxxxx	ح/ نقدية	5
xxxxx	ح/ الشركاء- حصص نقدية	45611
xxxxx	ح/ الشركاء - حصص عينية	45615
xxxxx	ح/ حسابات الغير-خصوم	4
xxxxx	تسديد الحصص المتعهد بها	

مثال:

¹ الطيب بلولة، مرجع سبق ذكره، ص 104.

² المادة 421، من القانون المدني.

تكونت شركة التضامن للإتجار في الأقمشة بين (أ) و (ب) برأسمال قدره 1.500.000 دج، حصة الشريك (أ): 600.000 دج و الشريك (ب): 400.000 دج، الشريك (ج): 500.000 دج و قد سدد الشركاء في بنك الشركة في بنك التنمية المحلية باسم الشركة، بلغت مصاريف التأسيس 50.000 دج للموثق و 40000 دج للتسجيل.

المطلوب: تسجيل عملية تأسيس الشركة و إعداد الميزانية الافتتاحية.

الحل:

1.500.000	1.500.000	ح/ الشركاء، حصص نقدية ح/ رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع قيود الوعد	1012	45611
1.500.000	1.500.000	ح/ البنك ح/ الشركاء، حصص نقدية تسديد الشريك (ب) للحصة المتعهد بها بشيك	45615	512
1.000.000	1.000.000	رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع رأس مال مكتتب- مدعو مدفوع تسديد الشريك (ب) للحصة المتعهد بها بشيك	1013	1012
90.000	50.000 40.000	اتعاب الموثق رسوم التسجيل ح/ البنك تسديد مصاريف التأسيس بشيك	512	622 6462

الميزانية الافتتاحية لشركة التضامن

المبالغ	الخصوم	ر ح	المبالغ	الأصول	ر ح
1.500.000	رؤوس الأموال الخاصة رأس مال مكتتب- مدعو مدفوع الخصوم غير الجارية الخصوم الجارية	1013	1.500.000	الأصول غير الجارية الأصول الجارية المتاحات وما يماثلها البنك	2 4/3 512
1.500.000	مجموع الخصوم		1.500.000	مجموع الأصول	

-2 سداد الحصص عينا:

الحصة العينية، هي حصة من أموال تختلف عن الحصة النقدية، بمعنى أن الحصة العينية عبارة عن مال غير النقود كأن يقدم الشريك عقارا أو منقولاً مادياً كآلة مثلاً أو منقول معنوي كبراءة اختراع أو علامة تجارية أو محل تجاري أو دين/حق له في ذمة/لدى الغير... الخ.

بتسديد الحصة العينية فإنها تخرج نهائياً من ذمة صاحبها لتنتقل إلى ذمة الشركة فتكون جزء من الضمان العام المقرر لدائنها، وبتقديم تلك الحصة، وجب تطبيق إجراءات نقل الملكية، و عليه قد تتمثل الحصة العينة المتعهد بها في:

- عقار وجب اتخاذ إجراءات الشهر والتسجيل و انتقال الملكية إلى الشركة.
- منقول مادي وجب تسليمه.
- منقول معنوي وجب اتباع إجراءات المتعلقة بنقل الملكية.
- دين في ذمة الغير او حقوق لدى الغير.

أ- التعهد:

XXXXXX	XXXXXX	من ح/الشركاء، حصص عينية إلى ح/ رأس مال مكتب- مدعو غير مدفوع قيد التعهد	1012	45615
--------	--------	--	------	-------

ب- تسديد الحصص:

و تتمثل هذه المرحلة في تسديد الشركاء لرأس المال المتعهد به عند التعهد، تجعل حسابات الأصول المعنية (ما عدا النقديات) مدينة و يقابلها في الجانب الدائن الحساب 45615 "الشركاء، حصص عينية" حسب القيد التالي:

	XXXXXX	من ح/ التثبيات		2
	XXXXXX	المخزونات		3
	XXXXXX	حسابات الغير		4
XXXXXX		إلى ح/ الشركاء، حصص عينية تسديد الحصص المتعهد بها	45615	

مثال:

اتفق (أ)، (ب) و (ج) على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره 25.000.000 دج، بقيمة اسمية 1000 دج/سهم مقسم بينهم على النحو التالي:

- الشريك (أ): مساهمة نقدية بمقدار 5000 حصة؛

- الشريك (ب): 9000 حصة تمثلت المساهمات بتقديم مباني قيمتها 8.500.000 دج، بضائع قيمتها 500.000 دج، و الباقي مساهمات نقدية ؛

- الشريك (ج): 11000 حصة وكانت بتقديم مباني صناعية قيمتها 8.000.000 دج ، و سدد الباقي بشيك.

المطلوب: تسجيل عملية تأسيس و إعداد الميزانية الافتتاحية علما ان اعادة تقدير الحصص العينية حسب خبير مؤهل وفق تقريره ماييلي: المباني المقدمة كمساهمة للشريك (ب) قدرت بمبلغ 8.000.000 دج (4.000.000 دج للأراضي، و4.000.000 دج للمباني) بضائع قدرت بـ 600.000 دج.

الشريك (ج) : قدرت المباني بمبلغ 8.500.000 دج تتوزع (5.000.000 دج اراضي والباقي بمبلغ 3.500.000 دج مباني) .

الحل:

تحديد وتوزيع حصص الشركاء:

الشركاء	الحصص	النقدية	العينية	المجموع
حصة الشريك (أ): 5000 حصة *1000 دج		5.000.000	/	5.000.000
حصة الشريك (ب): 9000 حصة *1000 دج		400.000	8.600.000	9.000.000
حصة الشريك (ج): 11000 حصة *1000 دج		2.500.000	8.500.000	11.100.000
مجموع الحصص حسب طبيعتها		7.900.000	17.100.000	25.000.000

التسجيل في اليومية:

45611	من ح/ الشركاء، حصص نقدية	7.900.000		
45615	الشركاء، حصص عينية	17.100.000		
1012	ح/ رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع قيد			25.000.000
	التعهد الشركاء، بالدفع			
512	من ح/ الصندوق	7.900.000		
45611	إلى ح/ عمليات على رأس المال - حصص نقدية			7.900.000
	قيد تسديد الشريك (أ) لحصته في رأس المال			
211	من ح/ الأراضي	9.000.000		
2130	مباني	3.500.000		
2131	مباني صناعية	4.000.000		
30	بضائع	600.000		
45615	إلى شركاء- حصص عينية			17.100.000
	تحويل ملكية الحصص العينية للشركة			

2.5000.000	2.5000.000	من ح/ رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع ح/ رأس مال مكتتب- مدعو مدفوع راسمال الشركة	1013	1012
		تحرير		

الميزانية الافتتاحية لشركة التضامن

المبالغ	الخصوم	ر ح	المبالغ	الأصول	ر ح
2.5000.000	رؤوس الأموال الخاصة رأس مال مكتتب- مدعو مدفوع	1013	9.000.000	<u>الأصول غير التجارية</u> اراضي	211
	الخصوم غير الجارية	16	7.500.000	بنايات	213
	الخصوم الجارية	4	600.000	الأصول الجارية بضائع	30
			7.900.000	المتاحات وما يماثلها البنك	512
2.5000.000	مجموع الخصوم		2.5000.000	مجموع الأصول	

3- سداد الحصص بالتنازل عن ملكية منشأة فردية:

تكوين شركة التضامن عن طريق التنازل عن ملكية منشأة فردية (محل تجاري) اي ميزانية شخص طبيعي يمر بعدة خطوات هي:

- شطب القيم القديمة للأصول و الالتزامات و إثبات القيم الجديدة من واقع تقرير الخبير أو الخبراء؛
- شطب القيم التي لم تنتقل إلى الشركة او التي رفضت؛
- تحسب حصة الشريك في راس مال الشركة بالمعادلة التالية:

حصة الشريك = مجموع الأصول المقبولة بالقيم الجديدة - مجموع الخصوم الحقيقية بالقيم الجديدة.

- مقارنة بين الحصة المقدمة فعلا مع الحصة المتفق عليها في العقد، و الفارق اما زيادة او نقصان يعالج على النحو الآتي:
- التساوي؛
- المقدم فعلا أكبر ← ترد الزيادة إلى الشريك عن طريق النقديات (البنك أو الصندوق) او تسجل في حسابه الجاري للشركاء دائن على ان يرد المبلغ في وقت لاحق.
- المقدم فعلا أقل ← يقوم الشريك بتسديد النقص بشيك و ذلك بنص صريح. إجراء قيود اليومية المطلوبة وتصوير حساب رأس المال وإعداد الميزانية الافتتاحية.

مثال 01:

اتفق (أ)، (ب) و (ج) على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره 24.000.000 دج، مقسم بينهم بالتناسب على التوالي 40،40،20.

- الشريك (أ): يسدّد حصته في رأس المال بشيك بنكي.
- الشريك (ب): يسدّد حصته في رأس المال بتقديم بضاعة قيمتها السوقية 500.000 دج، بناءات قيمتها 4.500.000 دج (2.500.000 اراضي، 2.000.000 دج مباني) ، معدات صناعية بـ 1.000.000 دج، و الباقي يسدّد نقدا.
- الشريك (ج): يتنازل عن ملكية منشاته الفردية بعد إعادة تقييم الأصول و الخصوم على أن يدفع أو يقبض المستحق عليه أو له بشيك بنكي، و كانت ميزانيته (المحل التجاري) بتاريخ التعاقد كما يلي:

ميزانية الشريك (ج) بتاريخ التعاقد

المبالغ	الخصوم	ق م ص	ا-م-ن ق	ق-ا ج	الأصول
	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>				<u>الأصول غير الجارية</u>
6.250.000	أموال الاستغلال	3.800.000	1.200.000	5.000.000	المباني
		600.000	1.400.000	2.000.000	المعدات الصناعية
		350.000	450.000	800.000	أثاث مكتب
	<u>الخصوم غير الجارية</u>				<u>الأصول الجارية</u>
		500.000	100.000	600.000	البضائع
	<u>الخصوم الجارية</u>				الزبائن
400.000	موردوا المخزونات	500.000	-	500.000	أوراق للقبض
200.000	أوراق للدفع				
400.000	أجور مستحقة				المتاحات وما يماثلها
		1.000.000	-	1.000.000	البنك
		7.250.000	7.250.000		

كانت نتائج عملية إعادة التقييم حسب تقرير محافظ الحصص كما يلي:

1. تقدير القيمة الصافية كما يلي: للبناءات بـ 4.200.000 دج(مباني تقدر بـ 2.500.000 دج والاراضي تقدر بـ 1.700.000 دج) وللمعدات بـ 650.000 دج و الأثاث بـ 300.000 دج؛

2. قدرت البضاعة بما قيمته 600.000 ؛
3. تبلغ حقوق لدى العملاء 400.000 دج ؛ اما باقي القيم للأصول بالقيمة المحاسبية الصافية ماعدا حساب البنك لا يحول للشركة الجديدة.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة لعملية تأسيس الشركة و إعداد الميزانية الافتتاحية، إذا علمت أنه:

- أ- وافق الشركاء على عملية إعادة التقييم وفق تقرير محافظ الحصص والملحق بالقانون الاساسي.
- ب- تنتقل للشركة جميع الأصول بالقيم المقدرة وفق تقرير محافظ الحصص.
- ت- تنتقل للشركة جميع الخصوم الحقيقية لمنشأة الشريك (ج) بالقيم المحاسبية .
- ث- تودع كل الحصص النقدية لدى الموثق حتى فتح حساب بنكي للشركة وبعد اسبوعين تم ارجاع الاموال الى بنك الشركة مع اقتطاع مبلغ 100.000 دج (60.000 دج اتعاب الموثق بكل الرسوم، 40.000 دج مصاريف التسجيل).

الحل:

رأس مال الشركة 600.000 دج مقسم على 3 شركاء بالتساوي.

تحديد وتوزيع حصص الشركاء

الشركاء	الحصص	المجموع
حصة الشريك (أ): $20\% \times 24.000.000$		4.800.000
حصة الشريك (ب): $40\% \times 24.000.000$		9.600.000
حصة الشريك (ج): $40\% \times 24.000.000$		9.600.000
مجموع الحصص حسب طبيعتها		24.000.000

- الشريك (أ): حصته في رأس المال 4.800.000 دج ← (بشيك) نقدية؛

- الشريك (ب): حصته في رأس المال 9.600.000 دج ← عينية و نقدية؛

- الحصص العينية: مباني + اراضي + معدات صناعية + بضائع
- الحصص العينية: $2500.000 + 2000.000 + 1000.000 + 500.000 = 6.000.000$ دج
- الحصص النقدية = $9.600.000 - 6.000.000$ دج = 3.600.000 دج
- لاستكمال حصته في رأس المال.

- الشريك (ج): قام بتقديم ميزانية محله التجاري سدادا لحصته في الشركة الجديدة في هذه

الحالة يجب إتباع الخطوات التالية:

1. إجراء التعديلات اللازمة وفق لتقرير الخبير ووفقا لاتفاق الشركاء و تشمل هذه التعديلات:

- إثبات القيم الجديدة للأصول و الخصوم (القيم بعد إعادة التقييم) بدلا من القيم الظاهرة

في الميزانية.

- استبعاد القيم التي لم تقبلها الشركة (حسب الجمعية العامة التأسيسية).

رأس المال المقدم = مجموع الأصول التي انتقلت إلى الشركة بالقيم الجديدة بعد إعادة تقييمها - مجموع

الخصوم التي انتقلت إلى الشركة بالقيم الجديدة بعد إعادة تقييمها

2. مقارنة رأس المال المقدم فعلا مع رأس المال المتفق عليه.

الأصول والخصوم الحقيقية التي انتقلت للشركة بعد إعادة تقييمها من طرف محافظ الحصص ومن طرف الشركاء		
البيان	قبل إعادة التقييم	بعد إعادة التقييم
الأصول الحقيقية... (1)		6.650.000
الأراضي	00	1.700.000
البناءات	3.800.000	2.500.000
المعدات الصناعية	600.000	650.000
الأثاث	350.000	300.000
البضائع	500.000	600.000
الزبائن	500.000	400.000
أوراق للقبض	500.000	500.000
البنك	1.000.000	/
الخصوم الحقيقية... (2)		1.000.000
موردوا المخزونات	400.000	400.000
أوراق للدفع	200.000	200.000
أجور مستحقة	400.000	400.000
حصة الشريك ج (1)-(2)		5.650.000

النقص في حصة الشريك (ج) = 9.600.000 - 5.650.000 = 3.950.000 تسدد عن طريق البنك.

تحديد وتوزيع حصص الشركاء

الشركاء	الحصص	النقدية	العينية	المجموع
حصة الشريك (أ): $24.000.000 \times 20\%$		4.800.000	-	4.800.000
حصة الشريك (ب): $24.000.000 \times 40\%$		6.000.000	3.600.000	9.600.000
حصة الشريك (ج): $24.000.000 \times 40\%$		5.650.000	3.950.000	9.600.000
مجموع الحصص حسب طبيعتها		16.450.000	7.550.000	24.000.000

45611	من ح/ الشركاء، حصص نقدية.	7.550.000
45615	الشركاء، حصص عينية	16.450.000
1012	إلى ح/ رأس مال مكتتب - مدعو غير مدفوع	
	قيود الوعد بالمساهمة	24.000.000

7.550.000	7.550.000	من الموثق لدى الخزينة العمومية إلى ح/ الشركاء - حصص نقدية قيد تسديد الشركاء للحصص النقدية في رأس المال	45611	517/467
	1.100.000	من ح/ البضائع		30
	3.700.000	اراضي		211
	5.000.000	مباني		213
	1.000.000	معدات صناعة		215
	300.000	اثاث مكتب		2183
	400.000	العملاء		411
	500.000	اوراق القبض		413
16.450.000		إلى ح/ الشركاء- حصص عينية	45615	
400.000		موردوا المخزونات	401	
200.000		أوراق للدفع	403	
400.000		أجور مستحقة	421	
		قيد وفاء الشركاء بالحصص العينية		
2.4000.000	2.4000.000	من ح/ رأس مال مكتب- مدعو غير مدفوع ح/ رأس مال مكتب- مدعو مدفوع رأسمال الشركة	1013	1012
	7.650.000	من ح/ البنك		512
	50420	اتعاب الموثق		622
	9580	الرسم على القيمة المضافة		4556
7.550.000	40.000	مصاريف التسجيل ح/الموثق	467/517	6462
		تحويل الاموال من عند الموثق الى بنك الشركة		

4- سداد الحصص عن طريق العمل:

قد تكون حصة الشريك في الانضمام إلى الشركة متمثلة في عمل يؤديه لها، و يقصد في هذا المجال العمل الفني كالخبرة في الإنجاز أو التخطيط أو التسيير، و يشترط في الشريك أن يمتنع عن القيام لحساب نفسه بعمل من نفس نوع العمل الذي التزم بتقديمه للشركة لكي لا يصبح منافسا لها فإذا قام بذلك التزم بالتعويض، غير أن هذا المانع لا يعني حرمانه من القيام لحسابه الخاص بأعمال أخرى شريطة أن لا يترتب على ذلك نقص في المجهود الذي التزم به كحصة في الشركة.

و الحصص من العمل لا تدخل في تكوين رأس مال الشركة ذلك أن رأس المال يجب أن يكون قابلاً للتنفيذ الجبري باعتباره الضمان العام لدائني الشركة، و عليه فالشركة التي يقدم فيها جميع الشركاء حصصهم عملاً لا تعد صحيحة لانعدام ذمتها المالية و من ثم انعدام التنفيذ عليها.

التحرير الجزئي لرأس المال: يمكن ان يتم تحرير رأس المال تحريراً جزئياً للحصص النقدية ، لان الحصص العينية غير قابلة للتجزئة وهذا نظراً لطبيعتها، على ان يذكر في القانون الاساسي التواريخ التي سيحرر فيها رأس المال وهذا في حدود 05 سنوات ابتداء من تاريخ القيد في السجل التجاري، وتكمن اهمية التحرير الجزئي لرأس المال خاصة في المشاريع التي تطول فترة انجازها وبالتالي من غير المعقول ان تجمد الاموال بدون فائدة، كما ان التحرير الجزئي لرأس المال يجنب الشركة بهذه الطريقة من فتح رأس المال على الاقل في المستقبل القريب ، ونحن نعرف ان عملية رفع رأس المال لها تكلفة ووقت وبالتالي التحرير الجزئي لرأس المال يحد من هذه المصاريف الاضافية.

مثال : نفس المثال السابق بافتراض ان الحصص النقدية تحرر بالنصف في السنة N وفي السنة

n+3 يحرق النصف الباقي:

في السنة N:

	3.275.000	من ح/ الشركاء، حصص نقدية.	45611
	16.450.000	الشركاء، حصص عينية	45615
19.725.000		إلى ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع	1012
		قيد الوعد بالمساهمة	
	3.275.000	ح/شركاء -رأسمال مكتتب غير مدعو	109
3.275.000		/رأسمال -مكتتب غير مدعو	1011
	3.275.000	من الموثق لدى الخزينة العمومية	517/467
3.275.000		إلى ح/ الشركاء - حصص نقدية	45611
		قيد تسديد الشركاء للحصص النقدية في رأس المال	
	1.100.000	من ح/ البضائع	30
	3.700.000	اراضي	211
	5.000.000	مباني	213
	1.000.000	معدات صناعة	215
	300.000	اثاث مكتب	2183
	400.000	العملاء	411
	500.000	اوراق القبض	413
16.450.000		إلى ح/ الشركاء- حصص عينية	45615
400.000		موردوا المخزونات	401
200.000		أوراق للدفع	403
400.000		أجور مستحقة	421

		قيد وفاء الشركاء بالحصص العينية			
19.725.000	19.725.000	من ح/ رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع ح/ رأس مال مكتتب- مدعو مدفوع	1013	1012	
		تحرير رأسمال الشركة			
3.275.000	3.175.000 50420 9580 40.000	من ح/ البنك اتعاب الموثق الرسم على القيمة المضافة مصاريف التسجيل ح/ الموثق تحويل الاموال من عند الموثق الى بنك الشركة	467/517	512 622 4556 6462	

الميزانية الافتتاحية:

المبالغ	الخصوم	ر-ح	المبالغ	الاصول	ر-ح
3.275.000	رأسمال -مكتتب غير مدعو	1011	3.700.000	الأراضي	211
19.725.000	رأسمال -مكتتب مدعو مدفوع	1013	5.000.000	المباني	213
			1.000.000	معدات صناعية	215
400.000	الموردون	401	3.275.000	شركاء-رأسمال مكتتب غير مدعو	109
200.000	اوراق الدفع	403	1.100.000	البضائع	30
400.000	المستخدمون	421	400.000	العملاء	470
			500.000	اوراق القبض	413
			3.275.000	الموثق	517
	مجموع الخصوم			مجموع الاصول	

تحرير النصف الاخير في السنة n+3 :

3.275.000	3.275.000	من ح/ الشركاء، رأسمال مكتتب غير مدعو إلى ح/ شركاء- رأس مال مكتتب غير مدعو قيد استدعاء الشركاء للوفاء بالمساهمة	109	45621	
3.275.000	3.275.000	ح/شركاء -رأسمال مكتتب غير مدعو /رأسمال -مكتتب غير مدعو قيد استدعاء الشركاء للوفاء بالمساهمة	1012	1011	
3.275.000	3.275.000	من البنك إلى ح/ الشركاء - حصص نقدية قيد تسديد الشركاء للحصص النقدية في رأس المال	45621	512	
3.275.000	3.275.000	من ح/ رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع ح/ رأس مال مكتتب- مدعو مدفوع رأسمال الشركة المتبقي	1013	1012	

III- تأسيس شركات المساهمة:

تناول القسم الثاني من الفصل الثالث من القانون التجاري موضوع تأسيس شركات المساهمة تفصيلا من المادة 595 إلى غاية المادة 609، و فيما يلي أبرز هذه المواد.

"يجب أن يكون رأسمال شركة المساهمة بمقدار خمسة (5) ملايين دينار جزائري على الأقل، إذا ما لجأت الشركة علنية الادخار، و مليون دينار على الأقل في الحالة المخالفة"¹.

"يقع تقدير قيمة الحصص العينية على مسؤولية مندوبي الحصص"².

"يحرر الموثق مشروع القانون الأساسي لشركة المساهمة بطلب من مؤسس أو أكثر، و تودع نسخة من هذا العقد بالمركز الوطني للسجل التجاري"³.

"يجب أن يكتتب رأس المال بكامله، و تكون الأسهم النقدية مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة الربع (1\4) على الأقل من قيمتها الاسمية، و يتم وفاء الزيادة مرة واحدة أو عدة مرات بناء على قرار مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب كل حالة، في أجل لا يمكن أن يتجاوز خمسة (5) سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري، و تكون الأسهم العينية مسددة القيمة بكاملها حين إصدارها"⁴.

"تودع الأموال الناتجة عن الاكتتابات النقدية و قائمة المكتتبين مع ذكر المبالغ التي يدفعها كل مكتتب، لدى الموثق أو لدى مؤسسة مالية مؤهلة قانونا"

ويكون شكل قائمة المكتتبين وفق شكل محدد مسبقا في شكل جدول يحتوي على المعلومات التالية: اسم المكتتب، قيمة الاكتتاب في رأس المال، عدد الاسهم، النسبة الى رأس المال.

بالرجوع إلى نصوص القانون التجاري الخاصة بشركات المساهمة، نجد أن هناك نوعين من الحصص فقط يمكن المساهمة بها في هذا النوع من الشركات و هي الحصص النقدية و الحصص العينية، و استبعد بذلك حصة العمل، كما أنه يمكن أن نميز بين طريقتين لتأسيس شركات المساهمة و هما:

- التأسيس باللجوء العلني للادخار أي اللجوء إلى الجمهور قصد الحصول على الأموال و ذلك بطرح أسهم الشركة للاكتتاب العام.

- التأسيس بعدم اللجوء العلني للادخار وذلك باقتصار الاكتتاب على المؤسسين دون اللجوء إلى الاكتتاب العام.

1) تأسيس الشركة المساهمة باللجوء العلني للادخار:

من نص المادتين 595 و 598 من القانون التجاري يمكن أن نميز مرحلتين لتأسيس شركات المساهمة:

أ. مرحلة إعداد مشروع القانون الأساسي للشركة:

تكون الشركة تحت التأسيس حيث يلتزم المؤسسون بالسعي في تأسيس الشركة و القيام بجميع الإجراءات اللازمة لذلك، و يتعاقد المؤسسون خلال هذه الفترة بوصفهم ممثلين للشركة تحت التأسيس و تتميز الشركة في هذه الفترة بشخصية معنوية ناقصة بالقدر اللازم لتأسيسها.

¹ المادة 594 من القانون التجاري.

² المادة 601 من القانون التجاري.

³ المادة 595 من القانون التجاري.

⁴ المادة 596 من القانون التجاري.

ب. مرحلة الاكتتاب في أسهم رأس المال:

بعد اكتمال الإجراءات المذكورة في المرحلة الأولى يقوم المؤسسون بالتصريح بالاكتتاب، و الاكتتاب هو إعلان عن رغبة المكتتب في الانضمام إلى الشركة تلي تكون تحت التأسيس مقابل الإسهام في رأس مال الشركة بعدد معين من الأسهم المطروحة.

و بعد الانتهاء من الاكتتاب يتم استدعاء المكتتبين إلى جمعية عامة تأسيسية حسب الأشكال و الأجل المنصوص عليها عن طريق التنظيم، و تفر هذه الجمعية أن رأس المال مكتتب به، و أن مبلغ الأسهم قد تم سداده و تبدي رأيها في المصادقة على القانون الأساسي الذي لا يقبل التعديل إلا بإجماع آراء جميع المكتتبين، و تعين القائمين بالإدارة و تعين مندوبي الحسابات، و عند إتمام هذه الإجراءات تنشأ الشركة قانونا و تكتمل شخصيتها المعنوية و يتم إظهارها، و تثبت الشركة بعقد رسمي.

ذو ينص القانون التجاري الجزائري على أنه "يجب أن يكون رأسمال شركة المساهمة بمقدار خمسة (5) ملايين دينار جزائري على الأقل، إذا ما لجأت الشركة علنية الادخار...".¹

كما ينص القانون التجاري الجزائري أيضا على أنه "يجب أن يكتتب رأس المال بكامله، و يتكون الأسهم النقدية مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة الربع (4\1) على الأقل من قيمتها الاسمية، و يتم وفاء الزيادة مرة واحدة أو عدة مرات بناء على قرار مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب كل حالة، في أجل لا يمكن أن يتجاوز خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري، لا يمكن مخالفة هذه القاعدة إلا بنص تشريعي صريح، و تكون الأسهم العينية مسددة القيمة بكاملها حين إصدارها".²

مثال 01:

تأسست شركة مساهمة برأس مال قدره 5.000.000 دج عن طريق طرح 5.000 سهم نقدي بقيمة 1.000 دج للسهم للاكتتاب العام، إذا علمت أنه تم الاكتتاب بكل الأسهم و بافتراض أنه:

- الحالة الأولى: دفع قيمة الأسهم المكتتب فيها دفعة واحدة؛
- الحالة الثانية: دفع الحد الأدنى القانوني من قيمة الأسهم المكتتب فيها عند التأسيس، و الباقي على دفعتين متساويتين.

المطلوب: إجراء التسجيلات اللازمة في اليومية في كل حالة من الحالات السابقة.

الحالة 01: تم دفع قيمة الاسهم المكتتب فيها دفعة واحدة

5.000.000	5.000.000	ح/شركاء- حصص نقدية إلى ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع قييد التعهد	1012	45611
5.000.000	5.000.000	البنك ح/شركاء- حصص نقدية قييد استلام المساهمات النقدية	45611	512
	5.000.000	ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع	1012	

¹ الفقرة الأولى من المادة 594 من القانون التجاري.

² المادة 596 من القانون التجاري.

5.000.000		إلى ح/ رأس مال مكتتب-مدعو مدفوع قيد استلام المساهمات النقدية	1013	
-----------	--	---	------	--

يظهر جدول الميزانية بعد استلام المساهمات النقدية كما يلي:

المبالغ	الخصوم	ر. ح	المبالغ	الأصول	ر. ح
5.000.000	رؤوس الأموال الخاصة رأس مال الشركة الخصوم غير الجارية الخصوم الجارية	1013	5.000.000	الأصول غير الجارية الأصول الجارية المتاحات وما يماثلها البنك	512
5.000.000	مجموع الخصوم		5.000.000	مجموع الأصول	

الحالة 02: تم دفع الحد الأدنى القانوني من قيمة الأسهم المكتتب فيها عند التأسيس، و الباقي على دفعتين متساويتين.

- الدفعة لأولى: عند الاكتتاب بالحد الأدنى القانوني: 5.000 سهم \times 1.000 دج \ السهم \times 25% = 1.250.000

- الدفعة الثانية: في N+1

- الدفعة الثالثة: N+2

- الدفعة الرابعة: N+3

1.250.000	شركاء- مساهمات نقدية إلى ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع قيد الوعد بالمساهمة	1012	45611
3.750.000	ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو إلى ح/ رأس مال مكتتب- غير مدعو قيد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1011	109
1.250.000	البنك ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو ايداع الحصص النقدية عند الموثق	45611	512
1.250.000	ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع ح/ رأس مال مكتتب-مدعو مدفوع قيد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1013	1012

يظهر جدول الميزانية بعد استلام المساهمات النقدية المطلوبة كما يلي:

الميزانية الافتتاحية لشركة المساهمة

المبالغ	الخصوم	ر.ح	المبالغ	الأصول	ر.ح
1.250.000	رؤوس الأموال الخاصة	1013		الأصول غير الجارية	
3.750.000	رأس مال مكتتب- معو مدفوع	1011	3.750.000	الأصول الجارية	109
	رأس مال مكتتب- غير مدعو		1.250.000	شركاء- رأسمال مكتتب غير مدعو	512
	الخصوم غير الجارية			البنك	
	الخصوم الجارية				
5.000.000	مجموع الخصوم		5.000.000	مجموع الأصول	

قيود استدعاء الربع الثاني، الثالث، الأخير

1.250.000	1.250.000	عمليات رأس المال- مساهمات نقدية إلى ح/ شركاء- رأسمال مكتتب غير مدعو قيود استدعاء الربع الثاني من رأس المال	109	45621
1.250.000	1.250.000	ح/شركاء- رأسمال مكتتب غير مدعو شركاء- رأسمال مكتتب غير مدعو قيود استلام المساهمات النقدية	1012	1011
1.250.000	1.250.000	ح/ البنك عمليات رأس المال- مساهمات نقدية قيود استدعاء الربع الثاني من رأس المال	45621	512
1.250.000	1.250.000	عمليات رأس المال- حصص نقدية إلى ح/ عمليات رأس المال- مساهمات نقدية قيود استلام المساهمات النقدية	1013	1012

مثال 02: تأسست شركة مساهمة برأس مال قدره برأس مال قدره 10.000.000 دج عن طريق طرح أسهمها للاكتتاب العام 10.000 سهم بقيمة 1.000 دج للسهم، إذا علمت أنه تم توزيع الأسهم كان على النحو التالي:

الأسهم النقدية	الأسهم العينية
4.000 سهم (تم دفع الحد الأدنى القانوني عند التأسيس)	6.000 سهم تمثلت فيمت يلي: - أراضي قيمتها 1.300.000 دج - بناءات 2.000.000 دج

- معدات صناعية 1.100.000 دج
- مواد أولية 600.000 دج
- شهرة المحل: 1.000.000

المطلوب: إجراء التسجيلات اللازمة في اليومية في كل حالة من الحالات السابقة.

الحل:

7.000.000	1.000.000 6.000.000	شركاء- مساهمات نقدية شركاء- مساهمات عينية إلى ح/ رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع الوعد بالمساهمة وفق القانون الاساسي	1012	45611 45615
3.000.000	3.000.000	ح/ شركاء رأسمال مكتتب- غير مدعو إلى ح/ رأس مال مكتتب- غير مدعو رأسمال غير مدفوع وفق القانون الاساسي	1011	109
1.000.000	1.000.000	ح/ البنك ح/ شركاء- مساهمات نقدية قييد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	45611	512
6.000.000	1.000.000 1.300.000 2.000.000 1.100.000 6.00.000	من اصول معنوية اخرى ح/ الأراضي البناءات معدلات صناعية مواد أولية و لوازم إلى ح شركاء- مساهمات عينية قييد استلام المساهمات العينية	45615	208 211 213 215 31
7.000.000	7.000.000	ح/ رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع ح/ رأس مال مكتتب- مدعو مدفوع تحرير راس المال	1013	1012

يظهر جدول الميزانية بعد استلام المساهمات النقدية المطلوبة و المساهمات العينية كما يلي:

المبالغ	الخصوم	ر . ح	المبالغ	الأصول	ر . ح
7.000.000	رؤوس الاموال الخاصة رأس مال مكتتب - مدعو مدفوع	1013	1.000.000	الأصول غير الجارية اصول معنوية اخرى	208
3.000.000	رأس مال مكتتب- غير مدعو	1011	1.300.000	الأراضي	211
	الخصوم غير الجارية		2.000.000	البناءات	213
	الخصوم الجارية		1.100.000	معدات صناعية	215
			3.000.000	رأس مال مكتتب- غير مدعو	109
			600.000	الأصول الجارية مواد أولية و لوازم	31
			1.000.000	المتاحات و ما يماثلها الموثق	517
10.000.000	مجموع الخصوم		10.000.000	مجموع الأصول	

(2) تأسيس شركة المساهمة بعدم اللجوء العلي للادخار:

و يتم ذلك باقتصار الاككتاب على المؤسسين دون اللجوء إلى الاككتاب العام، حيث تثبت الدفعات بمقتضي تصريح من مساهم أو أكثر في عقد توثيق بناء على تقديم قائمة المساهمين المحتوية على المبالغ التي يدفعها كل مساهم، و يشمل القانون الأساسي على تقدير الحصص العينية ويتم هذا التقدير بناء على تقرير ملحق بالقانون الأساسي أو بواسطة وكيل مزود بتفويض خاص، و يعين المؤسسين الأشخاص الذين سيتولون إدارة الشركة ومندوبي الحسابات و يثبتوهم في القانون الأساسي للشركة، و لا يجوز للشركة أن تباشر أعمالها إلا ابتداء من تاريخ قيدها في السجل التجاري و شهرها.

حالات خاصة :

قد نصادف اثناء تأسيس شركة المساهمة بعض المشاكل المحاسبية ومن بينها التقديمات المسبقة على رأس المال، و المساهم المفلس او المتأخر.

أ. التقديمات المسبقة: قد يقوم مساهم او أكثر بدفع كامل رأسماله فيما يخص مساهمته النقدية يوم التأسيس بمحض ارادته او بطلب من المساهمين وفق لشروط معينة ،بالتالي في هذه الحالة لا يمكن تسجيل هذه التقديمات في رأس المال ،وهذا بسبب تناقضه مع القانون الاساسي فنسبة تحرير الحصص النقدية تكون بالتساوي بين جميع المساهمين ،لذا يجب تسجيل التقديمات المسبقة في حساب انتظار ح/4564 تقديمات مسبقة (دائن) اثناء التأسيس ،وعند تحرير الدفعات المتبقية لرأس المال يرصد هذا الحساب .

مثال 03: تم تأسيس شركة مساهمة برأسمال قدره 4.000.000 دج بين 10 مساهمين بالتساوي على ان يتم تحرير رأس المال على 04 دفعات كمايلي :

- الدفعة لأولى: اثناء التأسيس
- الدفعة الثانية: في N+1
- الدفعة الثالثة : N+2
- الدفعة الرابعة: N+3
- علما انه يوجد مساهمين (2) دفعوا مساهماتهم كاملا يوم التأسيس.

الربع الاول:

45611	شركاء- مساهمات نقدية	1.000.000	
1012	إلى ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع		1.000.000
	قيد الوعد بالمساهمة		
109	ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو	3.000.000	
1011	إلى ح/ رأس مال مكتتب- غير مدعو		3.000.000
	قيد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)		
517	الموثق	1.000.000	
45611	ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو		1.000.000
4564	ح/ تقديمات مسبقة		600.000

		ايداع الحصص النقدية عند الموثق		
1.000.000	1.000.000	ح/رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع	1012	
1.000.000		ح/رأس مال مكتتب-مدعو مدفوع قييد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1013	

الربع الثاني:

1.000.000	1.000.000	شركاء-راس مال مكتتب- غير مدعو ح/شركاء-راس مال مكتتب- غير مدعو قييد الوعد بالمساهمة	109	45621
1.000.000	1.000.000	ح/شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو إلى ح/رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع قييد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1012	1011
1.000.000	800.000 200.000	البنك تقديمات مسبقة ح/شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو ايداع الحصص النقدية في بنك الشركة شيك رقم	45621	512 4564
1.000.000	1.000.000	ح/رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع ح/رأس مال مكتتب-مدعو مدفوع قييد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1013	1012

الربع الثالث:

1.000.000	1.000.000	شركاء-راس مال مكتتب- غير مدعو ح/شركاء-راس مال مكتتب- غير مدعو قييد الوعد بالمساهمة	109	45621
1.000.000	1.000.000	ح/شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو إلى ح/رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع قييد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1012	1011
1.000.000	800.000 200.000	البنك تقديمات مسبقة ح/شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو ايداع الحصص النقدية في بنك الشركة شيك رقم	45621	512 4564
1.000.000	1.000.000	ح/رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع ح/رأس مال مكتتب-مدعو مدفوع قييد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1013	1012

الربع الأخير:

1.000.000	1.000.000	شركاء-راس مال مكتتب- غير مدعو ح/شركاء-راس مال مكتتب- غير مدعو قييد الوعد بالمساهمة	109	45621
-----------	-----------	---	-----	-------

1.000.000	1.000.000	ح/ شركاء- رأس مال مكتتب- غير مدعو إلى ح/ رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع قييد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1012	1011
1.000.000	800.000 200.000	البنك تقديمات مسبقة ح/ شركاء- رأس مال مكتتب- غير مدعو ايداع الحصص النقدية في بنك الشركة شيك رقم	45621	512 4564
1.000.000	1.000.000	ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع ح/ رأس مال مكتتب-مدعو مدفوع قييد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1013	1012

ب. المساهم المفلس او المتأخر

لسبب من الاسباب تترك المساهم غير قادر على الوفاء بتعهداته تجاه الشركة فيما يتعلق بتحرير الجزء المتبقي من حصته في رأس المال، لي سبب ما كالإفلاس، الوفاة، او مانع قانوني اخر، وهذا طبعاً بعد اعذاره بواسطة كل الوسائل المتاحة ووفق القوانين المعمول بها، وبعد تعذره الوفاء بالتزاماته تجاه الشركة، تباع اسهمه بدون الرجوع الى امر العدالة بالبيع من عدمه بواسطة البورصة اذا كانت الاسهم مدرجة بالبورصة أو بالبيع بالمزاد العلني، عن طريق الموثق في الحالة ان الاسهم غير مدرجة بالبورصة.

محاسبياً يجب فتح حساب باسم المساهم المفلس نسجل فيه : الاعذارات، منتج بيع اسهمه، غرامات التأخير، ترصيد حساب المساهم المفلس عن طريق حساب رصيد المساهم المفلس وهذا لترصيده.

مثال :

ل 03: تم تأسيس شركة مساهمة برأسمال قدره 4.000.000 دج بين 10 مساهمين بالتساوي على ان يتم تحرير رأس المال على 04 دفعات كما يلي :

- الدفعة لأولى: اثناء التأسيس
- الدفعة الثانية: في N+1
- الدفعة الثالثة : N+2
- الدفعة الرابعة : N+3

- علماً انه يوجد مساهمين (2) دفعوا مساهماتهم كاملاً يوم التأسيس.

- مساهم واحد من بين المساهمين بعد اعذاره وفق القوانين المعمول بها لم يتمكن من الوفاء بالتزاماته في الربع الثالث من رأس المال ،لذا بيعت اسهمه في البورصة بسعر 980 دج للسهم، غرامات التأخير بين تاريخ تحرير رأس المال وتاريخ البيع (25 يوم) بمعدل 5.25% ، مصاريف البيع قدرت بـ15.000 دج ، والباقي سدد للمساهم المفلس بعد اسبوع من ذلك .

- المطلوب : التسجيلات المحاسبية ، حساب ربح / خسارة المساهم المفلس

الحل:

الربع الأول:

1.000.000	1.000.000	شركاء- مساهمات نقدية إلى ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع قيد الوعد بالمساهمة	1012	45611
3.000.000	3.000.000	ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو إلى ح/ رأس مال مكتتب- غير مدعو قيد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1011	109
1.000.000 600.000	1.000.000	الموثق ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو ح/ تقديرات مسبقة إيداع الحصص النقدية عند الموثق	45611 4564	517
1.000.000	1.000.000	ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع ح/ رأس مال مكتتب-مدعو مدفوع قيد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1013 1012	1012

الربع الثاني:

1.000.000	1.000.000	شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو ح/شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو قيد الوعد بالمساهمة	109	45621
1.000.000	1.000.000	ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو إلى ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع قيد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1012	1011
1.000.000	800.000 200.000	البنك تقديرات مسبقة ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو إيداع الحصص النقدية في بنك الشركة شيك رقم	45621	512 4564
1.000.000	1.000.000	ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع ح/ رأس مال مكتتب-مدعو مدفوع قيد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1013 1012	1012

الربع الثالث:

1.000.000	1.000.000	شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو ح/شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو قيد الوعد بالمساهمة	109	45621
1.000.000	1.000.000	ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو إلى ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع قيد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1012	1011

900.000	700.000 200.000	البنك تقديمات مسبقة ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو ايداع الحصص النقدية في بنك الشركة شيك رقم	512 4564 45621
100.000	100.000	ح/ المساهم المفلس ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو تحويل الى ح/ المساهم المفلس	4566 45621
294.000	294.000	البنك ح/ المساهم المفلس. بيع اسهم المساهم المفلس (300 سهم *980دج)	512 4566
365	365	المساهم المفلس نواتج مالية غرامة التأخير $36000/(25*5.25*100000)$	4566 761
15.000	15.000	المساهم المفلس نواتج الانشطة الملحقة مصاريف البيع	4566 708
178.635	178.635	المساهم المفلس البنك ارجاع باقي حساب المساهم المفلس	4566 512
1.000.000	1.000.000	ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع ح/ رأس مال مكتتب-مدعو مدفوع قييد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1012 1013

رصيد حساب المساهم المفلس = $178.635 - 15000 - 365 - 100.000 - 294.000$ دج

ربح/خسارة المساهم المفلس:

- الطريقة الاولى: المبلغ المدفوع من رأس المال (الربع الاول + الربع الثاني) - المبلغ المسترجع

$$21.365 \text{ دج} = 178.635 - 100.000 + 100.000$$

- الطريقة الثانية: ربح/خسارة البيع = $(1000 - 980) \times 300$ سهم = 6.000 دج

$$15.000 \text{ دج} = \dots\dots\dots \text{مصاريف البيع}$$

$$365 \text{ دج} = \dots\dots\dots \text{غرامات التأخير}$$

$$21.365 \text{ دج} = \dots\dots\dots \text{المجموع}$$

الربع الأخير:

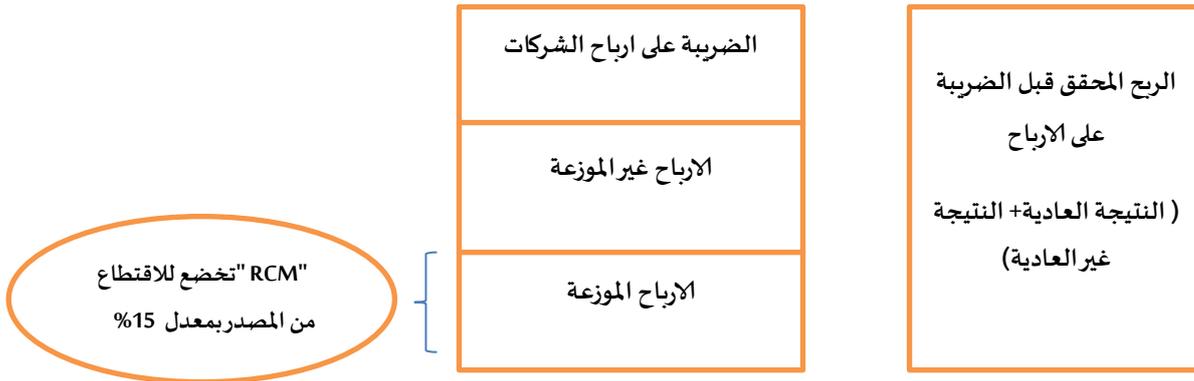
1.000.000	1.000.000	شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو ح/شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو قيد الوعد بالمساهمة	109	45621
1.000.000	1.000.000	ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو إلى ح/ رأس مال مكتتب- مدعو غير مدفوع قيد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1012	1011
1.000.000	800.000 200.000	البنك تقديمات مسبقة ح/ شركاء-رأس مال مكتتب- غير مدعو إيداع الحصص النقدية في بنك الشركة شيك رقم	45621	512 4564
1.000.000	1.000.000	ح/ رأس مال مكتتب-مدعو غير مدفوع ح/ رأس مال مكتتب-مدعو مدفوع قيد استلام المساهمات النقدية المطلوبة (25%)	1013	1012

الضرائب على ارباح الشركات وتوزيع النتيجة

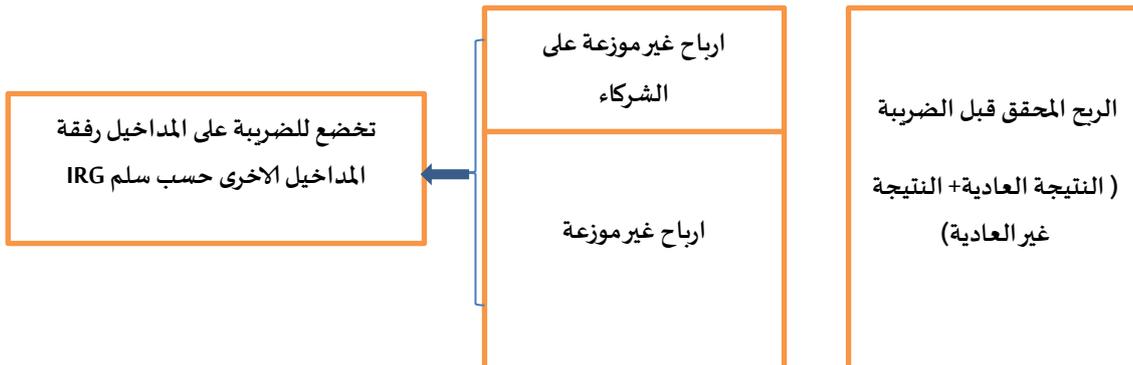
قبل توزيع النتيجة والتي تعد الهدف من تأسيس الشركات والتي يتضمن القانون الاساسي كيفية توزيعها، يجب اولا حساب الضريبة على الارباح والتي تتغير بحسب نوع الشركة وطبقا للقوانين المعمول بها، فنجد ان المشرع الجبائي الجزائري نص على وجود نظامين الاول هو نظام الضريبة على ارباح الشركات (IBS) والثاني هو الضريبة على المداخيل (IRG/B) وقبل كل هذا وجب حساب القاعدة الخاضعة للضريبة (الربح الجبائي).

انظمة الضرائب على الشركات

يمكن توضيح الأنظمة الجبائية التي تطبق على الشركات حسب التشريع الجبائي وفق الاشكال (1) و(2) الموالية :
أ. الشركات الخاضعة لنظام الضريبة على ارباح الشركات :



- في حالة خضوع الشركة لنظام الضريبة على ارباح الشركات (IBS) فهي تخضع على كل الارباح وتفرض على الشركة بما انها الشخصية المعنوية وتسجل في حساباتها من ح/695 ضرائب على الارباح الى ح/444 ضرائب مستحقة
 - اما تقسيمات الارباح (LES DIVIDENDES) فهي تخضع للضريبة بمعدل 15% اقتطاع من المصدر في شكل ضريبة على المداخيل.
 - بالتالي في حالة الاخضاع لنظام الضريبة على ارباح الشركات فالضرائب المسددة تكون في شكل ضريبة على ارباح الشركات تفرض على الشركة بالإضافة الى ضريبة على المداخيل تفرض على الشركاء على تقسيمات الارباح بمعدل 15%.
 - ان قانون المالية لسنة 2020 في المادة 15 قد الزم الشركات باقتطاع ضريبة على المداخيل من الارباح غير الموزعة والتي تعدت 03 سنوات اي الارباح غير الموزعة بالنسبة للسنة المالية 2016 ومايلها.
- ب. الشركات غير الخاضعة لنظام الضريبة على ارباح الشركات :



- تخضع الضرائب على المداخيل للاقتطاع من المصدر
- لا تسجل الضرائب على المداخيل في محاسبة الشركة بل تعتبر توزيعات الأرباح بالفرق بين الأرباح الموزعة الاجمالية والضريبة على المداخيل.

ثانيا: تعريف الضريبة على أرباح الشركات :

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

ثالثا : مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

1. الشركات الخاضعة إجباريا: تفرض على الأرباح المحققة من طرف شركات الأموال و المذكورة في القانون التجاري و هي شركات ذات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم، المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

2. الشركات الخاضعة اختياريا: هناك بعض الشركات خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي لكن سمح لها القانون باختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ، إذ يتعين على الشركة تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لدى مصلحة الضرائب الخاصة بها ، علما أن هذا الاختيار نهائي ولا رجعة فيه ، وهذه الشركات هي شركات الأشخاص مثل : شركات التضامن ، شركات التوصية البسيطة وجمعيات المساهمة.

خامسا: حساب الضريبة على أرباح الشركات :

تحدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات حسب الجدول التالي:

جدول رقم (1.1): أهم معدلات الضريبة على أرباح الشركات.

النشاط	المعدل
بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.	19%
بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية و الري وكذا الأنشطة السياحية و الحمامات باستثناء وكالات الأسفار.	23%
بالنسبة للأنشطة الأخرى.	26%
عوائد الديون والودائع والكفالات.	10%
بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر.	20%
المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات . المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر . الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم.	24%
المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها.	40%

المصدر: المديرية العامة للضرائب ،مرجع سابق، المادة 150، ص39.

سادسا: 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 فيما لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.

ويتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام و افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية ، وتضاف إليها الاقطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة ، ويقصد بالأصول الصافية ، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، الاهتلاكات المالية و الأرصدة المثبتة.

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

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

المطلب الثالث: حساب القاعدة الخاضعة للضريبة (النتيجة الجبائية).

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

أولا: تعريف النتيجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي:

حسب النظام المحاسبي المالي فإن جدول حساب النتيجة يضم مجموعات التسيير المالية: الأعباء في صورة المجموعة السادسة، و النواتج في صورة المجموعة السابعة، ويكون تحديد النتيجة من خلال الفرق بين المجموعة السابعة والمجموعة السادسة.

ثانيا: تعريف النتيجة الجبائية: لا يوجد تعريف صريح للنتيجة الجبائية حسب المشرع الجزائري، لكن يمكننا استنتاج تعريفين لها من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

1. من حيث حسابات الميزانية :

تعرفها المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كمايلي: "يتشكل الربح الصافي من خلال الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الدورة، التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية ، وتضاف إليها الاقطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة."

2. من خلال حسابات جدول حسابات الاستغلال: حسب المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في الفقرة الأولى مع مراعاة المادتين 172 و 173 فإن "الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف

العمليات، أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة، بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته."

ثالثا: الفرق بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية والفرق الناتجة بينهما:

1. الفرق بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية:

يعود الاختلاف بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية إلى أن النتيجة المحاسبية تتحدد وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، في حين أن النتيجة الجبائية تتحدد وفقا لقواعد التشريع الضريبي، والتي قد تتضمن إعفاءات معينة لأنواع محددة من الإيرادات، أو عدم الاعتراف ببعض النفقات إلا بشروط معينة، مثلا على أساس نقدي، أو وضع سقف معين لبعض أنواع المصروفات لضمان عدم المبالغة أو لمنح المؤسسات حوافز ضريبية معينة، مثل حق ترحيل الخسائر الضريبية للسابق والمستقبل.

2. الفروق التي تحدث بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية:

1.2 الفروق الدائمة: هي الفروق التي تنشأ بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المنسق مع المبادئ المحاسبية ، ولا تنعكس آثار هذه الفروق على فترات مالية أخرى، لذلك لا تتضمن أي مشكلات متعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل.

2.2 الفروق المؤقتة: و هي نوعان:

فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الجبائي (الخسارة الجبائية) للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبالغ المسجلة للأصول (الخصوم)

فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع: و هي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الجبائي أو الخسارة الجبائية للفترة المستقبلية، عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل في الأصول أو الخصوم.

رابعا: الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية: تبدأ النتيجة الجبائية من نقطة النهاية للنتيجة المحاسبية وذلك بعد إصدار المؤسسة للقوائم المالية ربحا أو خسارة، حيث تعطى النتيجة الجبائية وفق العلاقة التالية المستخرجة ، انطلاقا من النتيجة المحاسبية وهذا بعد دراسة الأعباء من الناحية الجبائية:

$$\text{النتيجة الجبائية} = \text{النتيجة المحاسبية} + \text{مجموع الأعباء المرفوضة} - \text{التخفيضات} - \text{خسائر سنوات سابقة ح/119.}$$

أي أن تحديد النتيجة الجبائية يتطلب دراسة و تحليل الاسترداد التي هي أعباء مقبولة محاسبيا و لكن مرفوضة جبائيا، كما يتطلب دراسة وتحليل التخفيضات التي هي إيرادات مقبولة محاسبيا ولكن يجب إعادة النظر فيها من الناحية الجبائية.

و من خلال محتويات جدول حساب النتيجة الجبائية (الجدول رقم 9) نجد أن النتيجة الجبائية تحدد انطلاقا من النتيجة المحاسبية المدرجة في جدول حساب النتيجة الجبائية والذي يحتوي على المعلومات التالية:

1. الاستردادات (الأعباء المرفوضة):

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال .
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري مالم تتجاوز قيمة كل منها مبلغ 500 دج مع حد أقصى يقدر بـ 1000000 دج.
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- الأنشطة الثقافية التي تهدف إلى:
 - ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وتجديد المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، أو ترميمها ورد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.
 - توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل فيما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي، وإحياء المناسبات التقليدية المحلية.
 - نشر الثقافة والحفاظ على الموروث الثقافي وترقية اللغتين الوطنيتين عن طريق أنشطة و مهرجانات.
- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم، والتي تم تسديدها نقدا، عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة 300000 دينار مع احتساب كل الرسوم.
- حصص الإشهار المالي والرعاية الخاصة غير القابلة للخصم
- الضرائب و الرسوم غير القابلة للخصم بتطبيق التشريع الجبائي الساري المفعول.
- مؤونات غير قابلة للخصم، التي لا تحقق الشروط المنصوص عليها في المادة 141-5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الاهتلاكات غير القابلة للخصم، والمتعلقة أساسا بالسيارة السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية لرقم الأعمال.
- المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات، الواقعة على كاهل مخالف الأحكام القانونية
- الضريبة على أرباح الشركات غير القابلة للخصم.
- مصاريف البحث والتطوير غير القابلة للخصم (الجزء الذي يتجاوز حد 10% من الربح الخاضع للضريبة في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج)
- كما لا تقبل فوائد المبالغ المستحقة من الدخل الناتجة عن السندات و الودائع و الكفالات و أتاوى الامتياز أو التنازل عن رخصة الاستغلال و براءات الاختراع، أو بيع علامات الصنع أو طرق الإنتاج و غيرها من الحقوق المماثلة المسددة و المستحقة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين في الجزائر، لفائدة أشخاص طبيعيين أو معنويين مقيمين في دولة أجنبية ، باستثناء الدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات جبائية.
- خسائر القيم غير القابلة للخصم.
- الفرق بين الاهتلاك الجبائي و الاهتلاك المحاسبي ، مثل ما هو مسجل في الجدول رقم 5 من الميزانية الجبائية.

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

2. التخفيضات:

وتتعلق بما يلي:

- فوائض القيم الناتجة من التنازل عن عناصر أصول ثابتة إن التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار مبلغ يساوي مبلغ فوائض هذه القيم في شكل تثبيطات في مؤسسته قبل انقضاء أجل ثلاث سنوات، ابتداء من اختتام هذه السنة المالية، و تحدد بـ:

- 70% إذا تعلق الأمر بفوائض القيم قصيرة الأجل.

- 35% إذا تعلق الأمر بفوائض القيم طويلة الأجل.

- المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة.
- تكملة الاهتلاكات المتعلقة بفوارق المقارن بين الاهتلاك المحاسبي طبقا للنظام المالي المحاسبي و الاهتلاك الجبائي (الاهتلاك المحاسبي أقل من الاهتلاك الجبائي).

- حواصل وفوائض القيم المتأتية من التنازل عن الأسهم و الأوراق المماثلة ، وكذلك تلك المتأتية من أسهم و حصص OPCVM المسعرة في البورصة طبقا للمادة 46 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

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

3. العجز (الخسارة): حسب المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه " في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية و يخفض 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.

الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية (تحديد النتيجة الجبائية)

ان الحديث عن النتيجة الجبائية يقودونا مباشرة الى دراسة الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية والذي يعالج المعادلة اعلاه والتي هي على الشكل التالي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاضافات - التخفيضات - العجز الجبائي (مدة 04 سنوات).

جدول رقم (09): جدول العرض : تحديد النتيجة الجبائية

السنوات		المبالغ
I. النتيجة الصافية للسنة (حسابات نتائج)		ربح
		خسارة
II. الاستردادات		
أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال		
حصص الهدايا الإسهامية غير قابلة للخصم		
حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم		
الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم		
اشتراكات وهيئات غير قابلة للخصم		
مؤونات غير قابلة للخصم		
اهتلاكات غير قابلة للخصم		
الضريبة على أرباح الشركات		الضرائب المستحقة على النتيجة
		الضرائب المؤجلة (التغيرات)
غرامات وعقوبات		
الاستردادات الأخرى*		
مجموع الاستردادات		
III. التخفيضات		
فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات		
المدخيل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات		
الاهتلاك المكمل		
تخفيضات أخرى*		
مجموع التخفيضات		
IV. الخسائر السابقة القابلة للخصم		
خسارة سنة لـ 04 سنوات		
النتيجة الجبائية		ربح
		خسارة

ان الجدول الموضح اعلاه يمثل عرض للمعلومات ولا يمكن ان يكون جدول حساب للنتيجة الجبائية وهو الشكل المستخرج من الحزمة الجبائية وهذا لعدة اعتبارات منها:

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

الخصوم، ومدينا ح/129 في الحالة المعاكسة، على ان يرصد الحسابين في بداية الدورة الموالية بتحويلهم في حالة الريح الى ح/110 وح/119 في حالة العجز؛

تسبيقات الضرائب على الارباح :

حسب المادة 356:(قانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010)

1- يتم تحصي الضريبة على ارباح الشركات المطبقة على شركات الاسهم وما يماثلها ،وكذا شركات الاشخاص التي اختارت النظام الجبائي الخاص بشركات رؤوس الاموال، وفقا للشروط المنصوص عليها في هذه المادة.

2- استثناء لأحكام المادة 354، يترتب عن الضريبة على ارباح الشركات اداء 03 تسبيقات من 02/20 الى 03/20 ومن 05/20 الى 06/20 ومن 10/20 الى 11/20 من السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الارباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة المذكورة اعلاه.

يتم حساب الاقساط الوقتية ودفعها الى قابض الضرائب المختص من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على ارباح الشركات دون اخطار مسبق.

3- عندما يغير المكلف بالضريبة مؤسسته بعد استحقاق التسبيقة الاولى لسنة مالية معينة، يجب عليه دفع التسبيقات اللاحقة الى صندوق قابض الضرائب المختلفة المؤهل لتحصيل التسبيقة الاولى.

يساوي مبلغ كل تسبيقة 30% من الضريبة المتعلقة بالريح المحقق في اخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ استحقاقها أو بالريح المحقق في الفترة الاخيرة لفرض الضريبة اذا لم يحصل ختم لأي سنة مالية.

غير انه اذا تعلق الامر بفترة تقل عن سنة او تفوقها، تحسب التسبيقات على اساس الارباح المقدرة بالتناسب مع فترة مدتها اثني عشرة (12) شهرا.

استثناء من الفقرة الثانية اعلاه، تحسب التسبيقة التي يكون استحقاقها بين تاريخ ختم سنة مالية او نهاية فترة فرض الضريبة ونهاية اجل التصريح المحدد في المادة 151، على اساس الارباح المتعلقة بالسنة المالية او بفترة فرض الضريبة السابقة التي انقضت اجل التصريح بها ، ويساوي مبلغ التسبيقة على اساس نتائج اخر سنة مالية او اخر فترة فرض الضريبة عند دفع اقرب تسبيقة لاحقة.

4- فيما يخص المؤسسات المذكورة انفا، الحديثة الانشاء تساوي كل تسبيقة 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 5% من راس المال الاجتماعي المحرر.

5- عندما يفترض ان السنة المالية المختتمة الاخيرة غير خاضعة للضريبة في حين ان السنة المالية السابقة لها قد خضعت لفرض الضريبة ،يجوز للمكلف بالضريبة ان يطلب من قابض الضرائب المختلفة اعفاءه من اداء التسبيقة الاولى المحسوبة على اساس نتائج السنة المالية قبل الاخيرة.

التسجيل المحاسبي :

• قيد الاقساط والضرائب على الارباح

xxxx	xxxx	من ح/ الدولة-تسبيقات على الضرائب على الارباح إلى ح/ البنك التسبيق الاول وصل رقم من 02/20 الى 03/20	512	444
xxxx	xxxx	/ الدولة-تسبيقات على الضرائب على الارباح إلى ح/ البنك التسبيق الثاني وصل رقم من 05/20 الى 06/20	512	444
xxxx	xxxx	من ح/ الدولة-تسبيقات على الضرائب على الارباح إلى ح/ البنك التسبيق الثالث وصل رقم من 10/20 الى 11/20	512	444
xxxx	xxxx	ح/ الضرائب على الارباح ح/الدولة -ضرائب مستحقة ضرائب على ارباح الشركات بتاريخ 12/31	444	695

- اذا تجاوز مبلغ الضريبة المستحقة مبلغ التسبيقات على الارباح يسدد قبل 04/30 منى السنة الموالية

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

مثال تطبيقي : إليك المعلومات المحاسبية لشركة مساهمة x والمستخرجة من ميزان المراجعة بعد الجرد في 2018/12/31 وقبل قيد الضرائب على الأرباح.

رقم الحساب	البيان	ر-م	ر-د
444	تسبيقات IBS	؟	/
12	نتيجة الدورة	/	؟
692	ضرائب مؤجلة - اصول	/	13.000
693	ضرائب مؤجلة - خصوم	38.000	/

2- معلومات مستخرجة من جدول حسابات النتائج في 2018/12/31

المعلومات الجبائية في	المبالغ للسنة 2018	البيان
2018/12/31	2.000.000	النتيجة العادية قبل الضرائب
	(50000)	النتيجة غير عادية

-الضريبة على ارباح الشركات IBS لسنة 2017 قدرت بـ 100000 دج (19% IBS)

- الضريبة على ارباح الشركات IBS لسنة 2016 قدرت بـ 80000 دج (19% IBS)

- غرامات التأخير قدرت بـ 20000 دج

- 1000 هدية بـ 1200 دج للهدية الواحدة .

-مخصصات اهتلاك سيارة سياحية بـ 400000 دج علما ان العمر الضريبي لها هو 05 سنوات ، تاريخ الاقتناء 2017/06/20.

- جدول فوائض ونواقص القيم كالتالي في 2018/12/31 :

البيان	تاريخ الحيازة	مبلغ الحيازة	الاهتلاك المتراكم	سعر التنازل	تاريخ التنازل	+/- و نواقص القيم
الية رفع وحفر	2015/01/10	1000000 دج	700000 دج	400000 دج	2018/06/16	؟
شاحنة قلاب	2016/01/15	1200000 دج	660000 دج	600000 دج	2018/10/14	؟
الية شحن	2014/08/10	800000 دج	640000 دج	100000 دج	2018/08/10	؟

المطلوب :

- 1- حساب النتيجة الجبائية ومبلغ الضريبة على ارباح الشركات IBS لسنة 2018 .
- 2- حساب المبلغ الموضح بعلامات الاستفهام المبينة في الجدول أعلاه .
- 3- قيد الضرائب على الأرباح لسنة 2018
- 4- اتمام الجزء السفلي لحساب النتيجة الجبائي والمحاسبي

أ- ملحق الضريبة المؤجلة اصول لسنة 2018 موضح في الجدول الموالي:

• اختلاف القاعدة المحاسبية عن القاعدة الجبائية

ض م اصول دائنة	ض م اصول /مدينة	IBS	المبلغ	طبيعة الاعباء/المصاريف
	19.000	19%	100.000	مؤونة العطل السنوية للسنة 2018
22.800	/	19%	120.000	المؤونة الموافقة للعطل السنوية لسنة 2017 والمسدة خلال 2018
/	19.000	19%	100.000	مؤونة الانصراف للتقاعد مخصص 2018
7.600		19%	40.000	مؤونة الموافقة الانصراف للتقاعد للعمال المتقاعدين خلال 2018 فعلا

• اختلاف الطرق المحاسبية عن الطرق الجبائية

ض م اصول	IBS	الفرق	الجبائي	المحاسبي	طبيعة الاعباء/المصاريف
5.400	19%	30.000	130.000	100.000	اختلاف بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي

ب- ملحق الضريبة المؤجلة -خصوم لسنة 2018 موضح في الجدول الموالي:

• اختلاف القاعدة المحاسبية عن القاعدة الجبائية

ض م خصوم مدينة	ض م خصوم /دائنة	IBS	المبلغ	طبيعة الايرادات
	190.000	19%	1.000.000	مقررة الحصول على اعانة استغلال في نهاية سنة 2018
152.000		19%	800.000	اعانة استغلال لسنة 2017 محصلة في سنة 2018

الحل:

تحديد النتيجة الجبائية

جدول تمهيدي خارج المحاسبة لحساب النتيجة الجبائية

المبالغ	السنوات
1.950.000	النتيجة المحاسبية (النتيجة العادية+ النتيجة غير العادية)
	II. الاستردادات
200.000	حصص الهدايا الإشرافية غير قابلة للخصم
	حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم
	الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم
	اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم
200.000	مؤونات غير قابلة للخصم
230.000	إهتلاكات غير قابلة للخصم
20.000	غرامات وعقوبات
800.000	الاستردادات الأخرى
1.450.000	مجموع الاستردادات

	III.التخفيضات	
83.000	فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات	
	المداخل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	
	الاهتلاك المكمل	
1.160.000	تخفيضات أخرى	
1.243.000	مجموع التخفيضات	
	IV.الخسائر السابقة القابلة للخصم	
	خسارة سنة في حدود 04 سنوات	
2.157.000	ربح	النتيجة الجبائية
	خسارة	
409.830	الضريبة على أرباح الشركات	

● جدول فوائض ونواقص القيم كالتالي في 2018/12/31:

البيان	تاريخ الحيابة	مبلغ الحيابة	الاهتلاك المتراكم	ق م ص	سعر التنازل	تاريخ التنازل	+/- ونواقص القيم	طبيعة ف ق
الية رفع وحفر	2015/01/10	دج 1000000	دج 700000	300.000	دج 400000	2018/06/16	100.000	PV LT
شاحنة قلاب	2016/01/15	دج 1200000	دج 660000	540.000	دج 600000	2018/10/14	60.000	PV CT
الية شحن	2014/08/10	دج 800000	دج 640000	160.000	دج 100000	2018/08/10	(60.000)	

● حساب فوائض القيم المحولة للجدول رقم 09 الجبائي

البيان	+/- القيم	طبيعة ف ق	المعدل	المبلغ
الية رفع وحفر	100.000	PV LT	(0.35-100)	65.000
شاحنة قلاب	60.000	PV CT	(0.70-100)	18.000
المجموع				83.000

● حساب مبلغ التسبيقات على الضرائب على الأرباح

تواريخ التسبيقات	الوعاء	المعدل	المبلغ	التعديل +	المبلغ بعد التعديل
2018/03/20 الى 02/20	80.000	%30	24.000	/	24.000
2018/06/20 الى 05/20	100.000	%30	30.000	(24000-30.000)	36.000
2018/11/20 الى 10/20	100.000	%30	30.000	/	30.000
المجموع					90.000

التسجيل المحاسبي:

● قيد الاقساط والضرائب على الأرباح

24.000	24.000	من ح/ الدولة-تسبيقات على الضرائب على الارباح إلى ح/ البنك التسبيق الاول وصل رقم من 02/20 الى 03/20	512	444
36.000	36.000	/ الدولة-تسبيقات على الضرائب على الارباح إلى ح/ البنك التسبيق الثاني وصل رقم من 05/20 الى 06/20	512	444
30.000	30.000	من ح/ الدولة-تسبيقات على الضرائب على الارباح إلى ح/ البنك التسبيق الثالث وصل رقم من 10/20 الى 11/20	512	444
409.830	409.830	ح/ الضرائب على الارباح ح/ الدولة -ضرائب مستحقة ضرائب على ارباح الشركات بتاريخ 12/31	444	695

- رصيد ح/ 444 = (30.000+36.000+24.000) - (409.830) = 319.830 دج رصيد دائن (ضرائب مستحقة)
- اذا تجاوز مبلغ الضريبة المستحقة مبلغ التسبيقات على الارباح يسدد قبل 2019/04/30

319.830	319.830	من ح/ الدولة-ضرائب مستحقة إلى ح/ البنك الرصيد المتبقي وصل تسديد رقم xxxx	512	444
---------	---------	--	-----	-----

- تغيرات الضرائب المؤجلة = ح/692-ح/693 (تفسر بالرصيد اذا كان الرصيد مدين تعامل نفس معاملة الضرائب المستحقة اي تطرح من النتيجة ، واذا كان الرصيد دائن تضاف الى النتيجة).
- تغيرات الضرائب المؤجلة = (38000-13000) = 25000 رصيد مدين (يطرح من النتيجة)

• جدول النتيجة

جدول النتيجة المحاسبي		جدول النتيجة الجبائي	
المبالغ	البيان	المبالغ	البيان
2.000.000	النتيجة العادية قبل الضرائب	2.000.000	النتيجة العادية قبل الضرائب
(409.830)	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	(50.000)	النتيجة غير العادية
(25.000)	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	(409.830)	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
1.565.170	النتيجة الصافية للأنشطة العادية	(25.000)	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
(50.000)	النتيجة غير العادية	1.515.170	صافي نتيجة السنة المالية
1.515.170	صافي نتيجة السنة المالية		

جدول رقم(09): جدول العرض : تحديد النتيجة الجبائية

المبالغ	السنوات
---------	---------

1.515.170	ربح	I. النتيجة الصافية للسنة (حسابات نتائج)
	خسارة	
		II. الاستردادات
		أعباء العقارات غير منسوبة مباشرة إلى الاستغلال
200.000		حصص الهدايا الإخبارية غير قابلة للخصم
		حصص النوادي الرياضية غير قابلة للخصم
		الضرائب والرسوم غير القابلة للخصم
		اشتراكات وهبات غير قابلة للخصم
200.000		مؤونات غير قابلة للخصم
230.000		اهتلاكات غير قابلة للخصم
409.830	الضرائب المستحقة على النتيجة	الضريبة على أرباح الشركات
25.000	الضرائب المؤجلة (التغيرات)	
20.000		غرامات وعقوبات
800.000		الاستردادات الأخرى*
1.884.830		مجموع الاستردادات
		III. التخفيضات
83.000		فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات
		المدائل المتعلقة بتقسيمات الأرباح الغاضبة للضريبة على أرباح الشركات
		الاهتلاك المكمل
1.160.000		تخفيضات أخرى*
1.243.000		مجموع التخفيضات
		IV. الخسائر السابقة القابلة للخصم
		خسارة سنة ل04 سنوات
2.157.000	ربح	النتيجة الجبائية
	خسارة	

ملاحظات عامة:

1. في الشركات التي تخضع للضريبة على الدخل الاجمالي IRG/B اجباريا او اختياريًا توزع الارباح وفقا للحصص المقدمة من طرف كل شريك ، او وفق نص القانون الاساسي ، توزع الارباح الاجمالية على الشركاء وكل شريك ملزم بتسديد الضريبة على الدخل الاجمالي على نصيبه من الارباح والمصرح بها من طرف الشركة وفق GN°01؛
2. في حالة ما اذا نص القانون الجبائي على انه تقتطع الضريبة من المصدر في هذه الحالة تقوم الشركة بتقسيم الارباح بعد اقتطاع مبلغ الضريبة على الدخل الاجمالي؛
3. في حالة ما اذا اختارت الشركة نظام الضريبة على الدخل الاجمالي لا نجد اي حساب للضريبة على الدخل الاجمالي ح/695 معدوم؛
4. في حالة الخضوع المشترك للضريبة على الدخل الاجمالي IRG/B والضريبة على ارباح الشركات IBS ، تعامل كل فئة على حدى ، وتسجل الضريبة على ارباح الشركات على الحصص او الاسهم التي تخضع لها اجباريا او اختياريًا ، ومثال ذلك شركات التوصية البسيطة او شركات التوصية بالأسهم.

عمليات تخصيص النتيجة

تعتبر النتيجة المحققة هي الهدف الذي يسعى له المستثمرون ، او الملاك ، وتلعب النتيجة وخاصة النتيجة الموزعة دورا كبيرا في تحديد قيمة الاسهم في البورصة وبالتالي حساب قيمة المؤسسة ، وهو ما يعرف بسياسة توزيع الارباح داخل المؤسسة ، فتلجأ بعض الشركات الى زيادة توزيعات الارباح وهذا للرفع من قيمة الاسهم ، كما ان شركات اخرى تعاني من مشاكل مالية ايضا تلجأ الى توزيع الارباح رغم الحاجة الملحة للمصادر التمويل ، وهذا ما يسمى بنظرية المظلة حيث تخفى الشركة وضعيتها المالية الصعبة عن طريق توزيع لجزء او لكا ارباحها ، وهذا ما تجرمه قوانين بعض الدول .

من هنا يجب ان نعرف كيفيات توزيع النتيجة حسب كل شركة (شركات الاموال او شركات الاشخاص ، او الشركات الهجينة) عمليات تخصيص النتيجة في شركات التضامن: تقوم شركات التضامن في نهاية كل سنة مالية بإعداد القوائم المالية الختامية بهدف بيان المركز المالي للشركة بنهاية تلك السنة و تحديد نتيجة الدورة من ربح أو خسارة إلا أنه و بعد أن يتم تحديد نتيجة الدورة عن سنة مالية معينة، تظهر مشكلة توزيع الأرباح و الخسائر و ذلك لوجود أكثر من شخص يملك الشركة، كما أن هناك أمورا تساهم في زيادة الاهتمام بمشكلة توزيع الأرباح و الخسائر بين الشركاء من بينها:

- اختلاف حصص الشركاء في رأس المال في بعض الأحيان؛

- قد يعمل أحد الشركاء 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؛

ث. قد ينص عقد الشركة على توزيع الأرباح بين الشركاء بنسب تختلف على نسب توزيع الخسائر أو على توزيع الأرباح و الخسائر بين الشركاء بالتساوي أو بنسب رؤوس الأموال، و بنسب معينة بعد.

- 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؛

(1) توزيع النتيجة حسب عقد الشركة:

قد ينص عقد اتفاق الشركاء على توزيع الأرباح والخسائر بإحدى الطرق التالية:

- توزيع الأرباح والخسائر حسب نسب متفق عليها؛

- توزيع الأرباح والخسائر بعد احتساب فوائد على رأس المال؛

- توزيع الأرباح والخسائر بعد احتساب مكافأة الشريك المدير؛

- توزيع الأرباح والخسائر بعد تكوين الاحتياطات.

أ. توزيع الأرباح والخسائر حسب نسب متفق عليها؛

قد يتفق الشركاء على توزيع الأرباح والخسائر 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 وليس رأس المال هو العنصر الأساسي لنجاح أعمال الشركة؛

- إما بالتساوي إذا نص عقد الشركة صراحة على توزيع الأرباح والخسائر طبقا لنسب رؤوس الأموال فيه يجب النص أيضا على المقصود برأس المال هل هو في بداية السنة المالية أو في نهايتها أو في وسطها..

توزيع الأرباح في شركة التضامن في حالة اختيار الشركة الخضوع للضريبة على الدخل الاجمالي IRG/B

تختلف عملية توزيع الأرباح في شركة التضامن في حالة اختيار الشركة لنظام الضريبة على ارباح الشركات IBS، بحيث بعد طرح الضريبة على الأرباح والاحتياطات المحتملة يوزع الباقي على الشركاء حسب ما جاء به القانون الأساسي، أما في حالة اختيار الضريبة على الدخل الاجمالي IRG/B فيتم توزيع الأرباح الاجمالية على الشركاء، ولا تظهر الضريبة على الدخل الاجمالي في حسابات الشركة لأنها تتعلق بالشخص الطبيعي، وفي حالة الاقتطاع من المصدر تقوم الشركة باقتطاع الضريبة على الدخل الاجمالي من الربح الخاضع للتوزيع وتسلم المبلغ المتبقي للشركاء.

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 تعاقدية 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 ان الربح المحاسبي يساوي الى الربح الجبائي، تاريخ الجمعية العامة العادية حدد في 04/05/ N+1 .
المطلوب: 1- اعداد جدول توزيع الارباح مع حساب دخل كل شريك
2- تسجيل القيود المحاسبية لتوزيع الارباح .

الحل:

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

ملاحظة هامة :

كل حقوق الشركاء على الارباح تخضع للضريبة على الدخل الاجمالي بما فيها الاحتياطات والارباح غير الموزعة.

التسجيل المحاسبي:

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

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

• 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 شيك رقم او تحويل	512

2. في نص القانون الجبائي على اجبارية الاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الاجمالي IRG/B

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

التصاعدي التالي:

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.001 الى 360.000
30%	من 360.001 الى 1.440.000
35%	اكثر من 1440.000

• حساب الضريبة على المداخل لكل شريك

قسط الدخل	عمر 1.308000	احمد 1.128.000	مصطفى 564.000
من 120.001 الى 360.000	48.000	48.000	48.000
من 360.001 الى 1.440.000	284.400	230.400	61.200
المجموع	332.400	235.200	109.200
		المجموع الكلي	676.800

	3.000.000	من ح/ نتيجة الدورة	120
282.000		ح/ احتياطي تعاقدي	1063
180.000		ح/ عمر- حساب اقتطاعات	4597
1.861.200		ح/ شركاء- ارباح للتوزيع	457
676.800		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 الارباح للشركاء

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

● تسديد الضرائب المقتطعة من المصدر

676.800	676.800	/ شركاء - الشريك عمر	4427
		ح / البنك	
		شيك رقم او تحويل حسب G50 لشهر	512

توزيع الأرباح في شركة التضامن في حالة اختيار الشركة الخضوع للضريبة على ارباح الشركات IBS تخضع الشركة في هذه الحالة الى الضريبة على ارباح الشركات باسم الشركة وتسجل في المحاسبة في ح/695 الدولة - الضرائب على الأرباح والأرباح الموزعة على الشركاء تخضع لاقطاع 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 ارباح 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
	274.104	0.80*0.20*1.713.050	● حصة مصطفى
1.370.520			المجموع
342.630			ما ينقل من جديد

المبالغ الكلية	المبالغ الجزئية	طريقة الحساب	البيان
	54.820	%10*548.208	● حصة عمر
	54.820	%10*548.208	● حصة احمد
	27.410	%10*274.104	● حصة مصطفى
137.052			المجموع

التسجيل المحاسبي :

● الحالة الاولى : عدم وجود اقتطاع من المصدر

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

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

● تسديد توزيعات الارباح للشركاء

	493.387,20	/ شركاء - الشريك عمر	4551
	493.387,20	ح/ شركاء - الشريك احمد	4552
	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	/ شركاء - الشريك عمر	4427
		ح / البنك	
137.052		شيك رقم او تحويل حسب G50 لشهر.....	512

(2) توزيع النتيجة في حالة انضمام أو انسحاب شريك:

الطريقة الاولى : اعداد 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 والخسائر، و لذلك يجب إقفال دفاتر الشركة في تاريخ الانضمام أو الانسحاب وإجراء الجرد الفعلي و التسويات واعمال الجرد المختلفة (اهتلاك-مؤونة) اللازمة لتحديد النتيجة الصافية عن الفترة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانضمام أو الانفصال وتعتبر احسن 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:

الطريقة الثانية : 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.

الطريقة الثالثة : 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.

الطريقة الرابعة : التقسيم على اساس معدل فائدة ثابت

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

الطريقة الخامسة : الانتظار الى نهاية السنة واتمام عملية رفع رأس المال او تخفيض رأس المال

I- 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 مناسباً وتقرره الجمعية العامة العادية للمساهمين، و تقوم شركات المساهمة بتوزيع النتيجة الصافية كالآتي:

في حالة النتيجة الصافية رح	
الإيرادات	-
<u>المصاريف</u>	-
= النتيجة الصافية (ربح)	-
<u>خسائر السنوات السابقة إن وجدت</u>	-
النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	-
<u>الضريبة على أرباح الشركات</u>	-
= النتيجة الصافية القابلة للتوزيع	-
احتياطي قانوني	-
احتياطي نظامي	-
<u>احتياطي اختياري</u>	-
= <u>النتيجة الصافية القابلة للتوزيع بعد الاحتياطات</u>	-
الفوائد على رأس المال	-
+ <u>أرباح مرحلة من السنوات السابقة</u>	-
= النتيجة القابلة للتوزيع كمكافآت و أرباح	-
مكافأة أعضاء مجلس	-
<u>الأرباح توزع على المساهمين</u>	-
= أرباح مرحلة للسنوات القادمة	-

و فيما يلي شرح للعناصر المكونة لعملية توزيع الأرباح و الخسائر في شركات المساهمة.

(1) 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 طبقاً 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، او اختيارية، وهو ليس مبلغ مالي محتفظ به لكن الاحتياطات تزيد في القيمة الرياضية وبالتالي زيادة قابلية السداد للشركة وتقليل المخاطرة، وتتمثل هذه الاحتياطات في:

أ. 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، و يخصص 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؛

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

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

ب. الاحتياطي التعاقدية ح/1061 : يتم تشكيله عن طريق اقتطاع جزء من الأرباح الصافية إلى جانب الاحتياطي القانوني، و تحدد كل شركة مبلغ او نسبة الاحتياطي، والنتائج عن عقود للشركة مع شركات اخرى او مع البنوك او اي مؤسسة مالية اخرى، ولحين انتهى سبب تكوينه حسب العقد المبرم، يمكن ان يحول الى راس المال عن طريق رفع مجاني، او يوزع على الشركاء باستخدام تقنية اهتلاك راس المال، او يبقى كاحتياطي لأمر تتعلق بالتوازنات المالية داخل الشركة.

ت. الاحتياطات النظامية ح/1062 : وهي ايضا جزء من الأرباح، خصص لأمر جبائية 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 ايضا يسجل في حساب احتياطي نظامي، ويرصد هذا الحساب عندما تتحقق عملية اعادة الاستثمار وفق الشروط المنصوص عليها في القانون الجبائي، وان هذا النوع من الاحتياطات يسجل محاسبيا ولا يدخل ضمن جدول توزيع الأرباح.

ث. الاحتياطي الاختياري ح/1063: حيث يجوز للجمعية العامة علاوة على الاحتياطي القانوني و الاحتياطي النظام أن تقر اقتطاع مبلغ معين من الأرباح الصافية المحققة، و في هذه الحالة يبين في القرار صراحة عنوان الاحتياطي الذي وقع الاقتطاع فيه، إلا أن هذا الاحتياطي يختلف عن الاحتياطي القانوني و التعاقدية و ذلك لإمكانية توزيعه على المساهمين إذا رأت الجمعية العامة ذلك مناسب و ليس للدائنين الاعتراض.

ملاحظة عامة:

ان كل الاحتياطات المكونة من طرف الشركة يمكن استعمالها في المستقبل من اجل رفع راس المال او توزيعات الأرباح عن طريق اهتلاك راس المال، خاصة بالنسبة للاحتياطات التي زال سبب تكوينها.

(2) الفائدة على رأس المال (الريح الاول):

و تسمى أيضا الريح الأول، و تمثل المبالغ التي سيتم توزيعها على المساهمين وتحسب كنسبة مئوية من رأس المال المحرر المدفوع واذا كان جزء من رأس المال محرر خلال السنة فتحسب باستخدام الفائدة البسيطة. في حالة ما اذا كانت الفائدة على رأس المال تتجاوز الريح القابل للتوزيع فانه في هذه الحالة تنوف عن الحساب ونحسب المبلغ القابل للتوزيع على اساس انه ربح ثاني ويوزع على اساس تركيبة رأس المال او اي اساس ذكر في القانون الاساسي.

(3) 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 لتنفيذ مداولة الجمعية العامة؛

2. المبالغ المرحلة من جيد.

و لتقدير المكافآت يمكن أيضا مراعاة المبالغ المشروع في توزيعها التي تقتطع حسب الشروط المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة 722، و لا يسوغ اعتبار المبالغ المدرجة في رأس المال أو المقتطعة من علاوات الإصدار لأجل حساب المكافآت".

(4) الريح الثاني:

و يسمى الريح الثاني "SUPERDIVIDINDES"، حيث تحدد الجمعية العامة بعد الموافقة على الحسابات و التحقق من وجود مبالغ قابلة للتوزيع، الحصص الممنوحة للشركاء تحت شكل أرباح كما أن كفيات دفع الأرباح المصادق عليها من طرف الجمعية العامة تحددها هذه الجمعية أو عند عدمها مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة، حسب الأحوال، غير أن دفع الأرباح يجب أن يقع في أجل أقصاه تسعة أشهر بعد إقفال السنة المالية، و يسوغ مد هذا الأجل بقرار قضائي.

(5) 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 اسفل جدول التوزيع قبل توزيع الريح الثاني.

(6) أرباح مرحلة للسنوات القادمة:

و تمثل المبالغ المتبقية من النتيجة الصافية بعد طرح جميع ما سبق، و التي سترحل للسنة المقبلة، و بالتالي لا تخضع هذه الأرباح للاقتطاعات في العام المقبل.

قسمة الريح:

يعتبر مبلغ قسيمة الريح والذي يحسب على اساس الارباح الموزعة على الشركة والمتمثلة في الريح الاول + الريح الثاني مقسوم عدد الاسهم المحررة والمدفوعة .

توزيعات الربح لكل مساهم = قسيمة الربح للسهم * عدد الاسهم المكتتبة والمحرة المدفوعة .
حيث ان كل مساهم يلتحق بالبنك او اي مؤسسة مالية تقرها الشركة لتوزيع الارباح ويقدم شهادة تثبت امتلاكه
لعدد اسهم مذكور في الوثيقة على ان يكون شكلها محدد مسبقا ليستلم مبلغ الارباح الموزعة والمكافئة لا سهمه ، او ان تقوم
الشركة بتحويلات بنكية في حسابات المساهمين.

حالات خاصة :

أ. التسبيقات على توزيعات الارباح

هي عبارة عن المبالغ المالية المدفوعة خلال الدورة، وهذا قبل تحديد الارباح الموزعة نهائيا والمصادقة على الحسابات
الاجتماعية لتلك السنة .

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

التسجيل المحاسبي:

في هذه الحالة يمكن تعيين حالتين:

• الحالة الاولى: قرار دفع التسبيقات قبل اقفال السنة المالية

الشروع في توزيع: نتيجة الدورة لم تحدد بعد

4597	/ شركاء - تسبيقات على توزيعات الارباح	a	a
457	ح / شركاء- ارباح للتوزيع		

• عند دفع التسبيقات على توزيعات الارباح

457	ح / شركاء - تسبيقات على توزيعات الارباح	a	a
512	ح / شركاء- ارباح للتوزيع		

• اعداد الميزانية قبل توزيع الارباح

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

ان ح/128 تسجل في حساب الاصول الميزانية قبل توزيع الارباح، وبالتالي ح/120 نتيجة الدورة يسجل في الخصوم باجمالي
النتيجة.

• توزيع النتيجة

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

• الحالة الثانية: قرار دفع التسبيقات بعد اقفال السنة المالية

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

128	ح / تسبيقات على توزيعات الارباح في انتظار التخصيص	XXX	XXX
457	ح/شركاء- ارباح للتوزيع		XXX

ب. المعالجة المحاسبية في حالة كانت نتيجة الدورة خسارة

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

تقرر الجمعية العامة بـ:

- اما بترك الخسارة في ح/119 ما ينقل من جديد - خسائر وبالتالي الربح الموزع = ربح السنة-ما ينقل من جديد - خسائر
 - 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 اعلاه على ان لا تتعدى مدة 04 سنوات وتبدا عملية خصم العجز ابتداء من السنة الاقدم فالأقدم .
 - 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 ان يظهر العجز الخاضع للتخفيض وفق الجدول الموالي:

جدول توزيع النتيجة

المبالغ	البيان
	النتيجة الاجمالية (النتيجة العادية+ النتيجة غير العادية)
	الضرائب على الارباح IBS (تستخرج من الجدول رقم 09 الجبائي) ح/695
	عجز سنوات سابقة ح/119 لايتعدى 04 سنوات
	النتيجة الخاضعة للتوزيع ح/12

التسجيل المحاسبي

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

مثال 01:

في نهاية السنة المالية ظهر قسم رؤوس الاموال الخاصة لميزانية شركة المساهمة كما يلي:

المبالغ	الخصوم	ر ح
	رؤوس الاموال الخاصة	
10.000.000	رأس المال الشركة (10.000 سهم)	101
950.000	الاحتياطي القانوني	1061
892.000	الاحتياطي التعاقدى	1062
750.000	الاحتياطي الاختياري	1063
8.000	المرحل من جديد	110
1.400.000	نتيجة الدورة	120
14.000.000	إجمالي رؤوس الاموال الخاصة	

قررت الجمعية العامة للمساهمين توزيع النتيجة الظاهرة بميزانية الشركة و ذلك كالآتي:

- الاحتياطي القانوني حسب القانون؛
- الاحتياطي التعاقدى حسب العقد التأسيسي و ذلك بواقع 10 % من النتيجة القابلة للتوزيع؛
- تخصيص احتياطي اختياري بمبلغ 300.000 دج؛
- الفائدة على رأس المال 5 %؛
- المكافأة حسب القانون؛
- الربح بضعف 5 دينار للسهم الواحد و الباقي يرحل للسنة المقبلة.

المطلوب: (1) توزيع النتيجة؛ (2) تحديد دخل السهم الواحد؛ (3) تسجيل القيود المحاسبية اللازمة.

الحل:

(1) توزيع النتيجة:

جدول توزيع النتيجة كما يلي:

المبالغ	البيان
1.400.000 دج	النتيجة المقابلة للتوزيع
50.000 دج	الاحتياطي القانوني $(1.400.000 \times 5\%) < (950.000 - 1.000.000) \Leftarrow 50.000$ دج
140.000 دج	الاحتياطي التعاقدى $1.400.000 \times 10\%$
300.000 دج	الاحتياطي الاختياري
910.000 دج	= النتيجة القابلة للتوزيع بعد الاحتياطات

500.000	- الفائدة على رأس المال (0.05 × 10.000.000 دج)
دج 410.000 دج 8.000	= النتيجة القابلة للتوزيع بعد الاحتياطات و الفوائد على رأس المال + المرحل من السنوات السابقة
دج 418.000 دج 350.000 دج 35.000	= الرصيد (يوزع مكافأة و ربح) الربح المعدل (*) المكافأة المعدلة (**)
دج 33.000	= المرحل للسنوات المقبلة

$$\leftarrow \text{الربح} = 418.000 \setminus 1,1$$

$$\text{الربح} = 380.000 \text{ دج}$$

و لدينا: ربح السهم الواحد = الربح \ عدد الأسهم

$$\text{ربح السهم الواحد} = 380.000 \text{ دج} \setminus 10.000 \text{ سهم}$$

$$\text{ربح السهم الواحد} = 38 \text{ دج} \setminus \text{السهم}$$

$$\text{ربح السهم الواحد بضعف 5 دج للسهم الواحد} \leftarrow \text{ربح السهم الواحد المعدل} = 35 \text{ دج}$$

$$\leftarrow \text{الربح المعدل} = \text{عدد الأسهم} \times \text{ربح السهم الواحد المعدل}$$

$$\leftarrow \text{الربح المعدل} = 10.000 \text{ سهم} \times 35 \text{ دج} \setminus \text{السهم}$$

$$\leftarrow \text{الربح المعدل} = 350.000 \text{ دج}$$

$$\text{الربح المعدل} = 350.000 \text{ دج} (*) \leftarrow \text{المكافأة المعدلة} = 35.000 \text{ دج} (**)$$

$$\text{المرحل من جديد} = 418.000 - (35.000 + 350.000)$$

$$\text{المرحل من جديد} = 33.000 \text{ دج}$$

(2) تحديد دخل السهم الواحد:

$$\text{دخل السهم الواحد} = (\text{الربح} + \text{الفائدة}) \setminus \text{عدد الأسهم}$$

$$\text{دخل السهم الواحد} = (500.000 + 350.000) \text{ دج} \setminus 10.000 \text{ سهم}$$

$$\text{دخل السهم الواحد} = 85 \text{ دج} \setminus \text{سهم}$$

(3) التسجيل في اليومية

	1.400.000	من ح/ نتيجة الدورة	120
	8.000	المرحل من جديد	110
50.000		إلى ح/ احتياطي قانوني	1061
140.000		احتياطي نظامي	1062
300.000		احتياطي اختياري	1063
35.000		مساهمة الأجراء في النتيجة (المكافأة)	423

850.000		الشركاء الحصص الواجب دفعها (فائدة+ ربح)	457	
33.000		قيد توزيع النتيجة	110	