



جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان:

المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة

دراسة تطبيقية في ثلاث مؤسسات

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

اعداد الطلبة:

زمور ليندة

العابدي رزيقة

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

أ/عمر يوسف عبد الله (أستاذ مساعد "أ" - جامعة الجيلاي بونعامة)..... رئيسا

أ/طايب فاتح (أستاذ مساعد "ب" - جامعة الجيلاي بونعامة)..... مشرفا

أ/ مدادي عبد القادر (أستاذ محاضر "أ" - جامعة الجيلاي بونعامة)..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2017/2016

# الشكر

أتوجه بالشكر والحمد لله عز وجل الذي أمدني بالقوة والصبر علي مواصلة هذا العمل واتمامه.

وأقدم بجزيل الشكر للأستاذ الكريم طاييب فاتح علي اشرافه المميز وتوجيهاته المفيدة وملاحظاته القيمة.

كما لا يفوتني أن اتقدم بالشكر الى موظفي ملبنة عريب وونيس للفلاحة ببئر ولد خليفة ومؤسسة أسروت بالجزائر وأخص بالذكر الصديقة أمينة موساوي. وأقدم بالشكر الجزيل الى كل من مد يد العون من قريب وبعيد.

والي كل من لم تسعفني الذاكرة لذكرهم.

# الإهداء

الحمد لله عز وجل على منه وعونه في اتمام هذا البحث  
أهدي عملي المتواضع الى من سهر الليالي لاجلي وكانت  
دعواها لي بالتوفيق تتبعثني كلما خطوت خطوة في عملي الى من  
ارتحت

كلما تذكرت ابتسامتها في وجه نبع الحنان "أمي"  
الى من كان يدفعني قدما نحو الأمام معنى المثابرة لنيل  
المبتغي "أبي"  
الي اخواني وأخواتي الذين تقاسمو معي عبء الحياة الي أساتذتي  
ومن كان لهم الفضل تلقيني العلم النافع.  
الي جميع الأصدقاء والزلاء وكل من مد يد العون وفتح الطريق  
امام طارقي أبواب المعرفة.

## رزيقة

# الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا العمل ولم نكن لنصل اليه لولا فضل الله  
علينا، أما بعد

أهدي هذا العمل المتواضع الى والدي الكريمين حفظهما الله لي

الى اخوتي واخواني والعائلة جميعا

الى أصدقائي وزملائي

الى كل أساتذتي الكرام بجامعة الجيلالي بونعامة

الى كل من ساندني في اتمام هذا العمل من قريب أو بعيد

أهدي ثمرة جهدي هذا

**ليندة**



## الملخص:

يهدف هذا البحث إلى تحديد المعالجة المحاسبية للإعانات المستلمة وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم "20"، ومدى توافقها مع القوانين الجبائية الجزائري. حيث استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن في عرض كل من المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة، وفيما يخص الجانب التطبيقي اعتمدنا منهج دراسة الحالة لثلاث مؤسسات اقتصادية محلية. ليتم في النهاية التوصل لمجموعة من النتائج تمثلت أهمها فيما يلي:

- النظام المحاسبي المالي لا يتوافق بصورة كاملة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم "20" في معالجة الإعانات المستلمة ؛

- وجود اختلافات بين المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة ؛

- ضرورة تكييف النظام المحاسبي والجبائي للحد من الاختلافات وإعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

## الكلمات المفتاحية:

الإعانات المستلمة، النظام المحاسبي المالي، المعيار المحاسبي الدولي رقم "20"، القوانين الجبائية.

## Résumé :

L'objet de cette recherche est de déterminer le traitement comptable des subventions reçues selon le system comptable financier et la norme comptable internationale (20), ainsi que le degré de son compatibilité avec les lois fiscales algériennes, où nous avons utilisé la méthodologie descriptive analytique et la méthodologie comparative à l'effet d'exposer le traitement comptable et fiscale des subventions reçues, Et en ce qui concerne le coté pratique, nous avons opté pour la méthodologie d'étude de cas des trois entreprises économiques locales, pour enfin aboutir à un ensemble de conclusions dont les plus importantes sont :

- Le system comptable financier n'est pas complètement compatible avec la norme comptable (20) dans le traitement des subventions reçues.

- L'existence des différences entre le traitement comptable et le traitement fiscale quant aux subventions reçues.

- La nécessité d'adapter le système comptable et le système fiscal à l'effet de mettre terme aux différences existantes et donner une image réelle sur la situation de l'entreprise.

## Les mots clés :

Subventions reçues, Le system comptable financier, La norme comptable internationale (20), Les lois fiscales.



# الفهرس

## الفهرس

الصفحة	الموضوع
	الشكر
	الاهداء
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ - د	مقدمة .....
05	الفصل الأول: أساسيات حول الإعانات المستلمة.....
07	المبحث الأول: ماهية الإعانات المستلمة وطرق معالجتها محاسبيا وجبائيا.....
07	المطلب الأول: مفهوم الإعانات المستلمة ومعالجتها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (20)...
10	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة وفق النظام المحاسبي المالي...
17	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
17	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....
19	المطلب الثاني: التعليق على الدراسات السابقة.....
22	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية للمعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة.....
24	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسات مجال الدراسة.....
24	المطلب الأول: تقديم مؤسسة أسروت لصيانة شبكات الطرق والتطهير.....
28	المطلب الثاني: تقديم مؤسسة ملبنة عريب.....
31	المطلب الثالث: تقديم مؤسسة ونيس للفلاحة.....
36	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة.....
36	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة في مؤسسة أسروت .....
39	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة في ملبنة عريب.....
42	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة في مؤسسة ونيس للفلاحة.....
47	الخاتمة:.....

50	..... قائمة المراجع
53	..... الملاحق

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	الهيكل التنظيمي لمؤسسة أسروت	(1-2)
28	الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية	(2-2)
35	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ونيس للفلاحة	(3-2)

## قائمة الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	رقم الملحق
53	الاشعار بالاستلام (إعانة الاستغلال)	1
54	حساب النتائج 2015	2
55	الاشعار بالاستلام (إعانة التجهيز)	3
56	جدول الاستثمارات المشتراة	4
57	إعانة الحليب الخاصة بشهر ديسمبر 2016	5
58	وثيقة التسجيل المحاسبي (الاشعار بمنح الاعانة)	6
59	وثيقة التسجيل المحاسبي (تحصيل الاعانة)	7

مقدمة

تلجأ الحكومات والمؤسسات التابعة لها إلى تشجيع ودعم مختلف المؤسسات ذات الأثر الحيوي في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بما فيها مؤسسات القطاع الخاص وخصوصا المؤسسات التي تعمل في ظروف صعبة وفي مجالات استثمارية غير مرغوب فيها من قبل فئة كبيرة من المستثمرين، وذلك بتوفير العديد من أنواع المنح والمساعدات والإعانات، فهي بذلك تساند المؤسسة وتدعمها في بناء الاقتصاد الوطني، أما بتوفير السلعة أو الخدمة بأسعار رمزية أو تشجيع نمو وتطور الصناعة أو إحياء المناطق الحدودية أو خلق فرص عمل جديدة.

غير أن المساعدات الحكومية تشكل في بعض الأحيان مبالغ ذات أهمية نسبية عالية بالنسبة للمؤسسات المستفيدة منها ولكون تلك المساعدات مشروطة بشروط يجب أن تلبىها المؤسسة فقد تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" ليعالج الجوانب المتعلقة بالمنح والمساعدات الحكومية، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الاعتراف بها. ومن خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية والذي يسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للوحدة وقياس كفاءتها وإصدار معلومات مالية كاملة وصادقة، فقد تم من خلاله بنوده التطرق للإعانات المستلمة.

لكن وبحكم ارتباط الجانب المحاسبي بالجانب الجبائي فان تطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون له أثر كبير على القواعد والممارسات الجبائية، ويرجع ذلك لكون السلطات الضريبية تصنف ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية، فينبغي أن يكون من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم قوائم مالية للسلطات الضريبية بالشكل الذي يجعل تلك القوائم بما تحتويه من معلومات محاسبية تفي بمتطلبات السلطات الضريبية، إلا أن تطبيق مبدأ الأولوية الاقتصادية على الشكل القانوني أدى إلى إحداث اختلافات هامة بين قواعد النظام المحاسبي والنظام الجبائي، إذ نجد من أهم نقاط الاختلاف بين النظامين الإعانات المستلمة لدورها الفعال في خدمة الاستثمار بشكل خاص والاقتصاد بشكل عام.

### مشكلة البحث،

على ضوء ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية للإعانات المستلمة في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وما مدى توافقها مع القوانين الجبائية الجزائرية ؟

### الأسئلة الفرعية،

ولمعالجة الإشكالية المطروحة يمكننا طرح التساؤلات التالية:

- ما هو تأثير المعالجة المحاسبية للإعانات المستلمة على مصداقية القوائم المالية ؟
- هل يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الإعانات المستلمة ؟

- هل تختلف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الجبائية للإعانات المستلمة ؟

### فرضيات البحث,

انطلاقا من الإشكالية السابقة وقصد تسهيل الإجابة على الأسئلة الفرعية، فإننا نعتمد الفرضيات التالية والتي ستكون منطلقا لدراستنا:

- طرق الاعتراف والإفصاح المحاسبية المتباينة عن الإعانات المستلمة لها آثار مباشرة على القوائم المالية ؛
- النظام المحاسبي المالي يراعي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الإعانات المستلمة ؛
- يوجد فرق بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للإعانات المستلمة.

### أسباب اختيار الموضوع.

- نقص الدراسات والبحوث حول هذا الموضوع رغم أهميته ؛
- البحث عن نوع جديد من الدراسات المحاسبية والجبائية ؛
- فتح المجال لغيرنا للتعلم أكثر في هذا الميدان مستقبلا.

### أهداف البحث,

يمكن تلخيص أهداف البحث في النقاط التالية:

- التعرف على المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على القوائم المالية ؛
- تحديد أهم الاختلافات بين المحاسبة والجبائية في معالجة الإعانات المستلمة ؛
- إبراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية في معالجة الإعانات المستلمة.

### أهمية البحث,

تستمد هذه الدراسة أهميتها في توضيح ومعالجة جانب من الفروقات والاختلافات الموجودة بين المحاسبة والجبائية والذي يتمثل في المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

### حدود البحث.

تمت الدراسة الميدانية للإعانات المستلمة خلال سنة 2015 و 2016 في المؤسسات التالية:

- مؤسسة أسروت ببلدية القبة ولاية الجزائر ؛

- ملبنة عريب ببلدية عريب ولاية عين الدفلى ؛

- مؤسسة ونيس للفلاحة ببلدية بئر ولد خليفة ولاية عين الدفلى.

### منهج البحث وأدواته،

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية، اتبعنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي عندما تطرقنا إلى الجانب النظري للموضوع، إضافة إلى المنهج التحليلي والمقارن في المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات الحكومية، كما اعتمدنا على منهج دراسة الحالة في القسم التطبيقي لدراسة الموضوع، وسعياً منا لإثراء هذه الدراسة اعتمدنا على البحث المكتبي، حيث استخدمنا مجموعة من الكتب والرسائل الجامعية. وكذا مجموعة من المجالات والجرائد الرسمية وبعض الملتقيات والأيام الدراسية، إضافة إلى مواقع مختلفة للإنترنت. أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقمنا بتوظيف ما أتاحت لنا من وثائق ومعلومات متعلقة بالشركات وبالقدر الذي نحتاجه في موضوعنا.

### صعوبات البحث.

واجهتنا العديد من الصعوبات والعراقيل في انجاز هذا البحث، منها:

- قلة المراجع التي تربط بين المحاسبة والجبائية والخاصة بموضوع الإعانات المستلمة ؛

- صعوبة تطبيق جميع المعلومات النظرية في ميدان العمل ؛

- موضوع شائك وجديد ويتطلب الكثير من الوقت.

### هيكل البحث.

من أجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى فصلين، تناولنا في الفصل الأول الجوانب النظرية المرتبطة بالموضوع من خلال مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية الإعانات المستلمة وطرق معالجتها محاسبياً وجبائياً، حيث تطرقنا إلى مفهوم الإعانات المستلمة ومعالجتها محاسبياً وجبائياً وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "20" الخاص بالإعانات الحكومية والإفصاح عنها والنظام المحاسبي المالي وآثارها على القوائم المالية.

- المبحث الثاني: الدراسات السابقة، تناولنا أهم الدراسات والبحوث السابقة والتي لها علاقة بالموضوع، منها مذكرات الماجستير والماستر، إضافة إلى المقالات والملتقيات.

أما الفصل الثاني والمتعلق بالجانب التطبيقي للموضوع، فيحتوي على مبحثين متكاملين كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسات محل الدراسة، إذ تعرضنا إلى مفاهيم المؤسسات التي تمت بها الدراسة.

- المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة، وفيه تطرقنا إلى كيفية المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة في المؤسسات محل الدراسة.

## الفصل الاول

اساسيات حول الاعانات المستلمة

## تمهيد الفصل.

للإعانات المستلمة آثارا مباشرة على الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وعلى سياستها الاستثمارية وإمكانية الاستمرارية والتطوير، بما يحقق أهدافها. فلا شك أن الطريقة التي تستخدمها المؤسسة في المعالجة المحاسبية للإعانات المستلمة من خلال عرضها أو الإفصاح عنها تؤثر على المعلومات المتاحة لمتخذي القرار، سواء من المستثمرين أو المحللين أو الأطراف ذات العلاقة المباشرة بالمحاسبة والتي منها مصالح الضرائب لارتباطها الوثيق بالمحاسبة، إلا أن التطورات الحديثة التي شهدتها المجال المحاسبي أدت إلى تأثر العلاقة بينهما وظهور العديد من الاختلافات والتي من بينها الإعانات المستلمة.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى عرض الجانب النظري للإعانات المستلمة وكيفية الاعتراف بها من الناحية المحاسبية والجبائية، وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم "20" الخاص بالإعانات الحكومية والنظام المحاسبي المالي، وعرض أهم الدراسات السابقة المتأولة لموضوع الإعانات المستلمة وذلك بتقسيم الفصل كما يلي:

المبحث الأول: ماهية الإعانات المستلمة وطرق معالجتها محاسبيا وجبائيا.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية الإعانات المستلمة\* وطرق معالجتها محاسبيا وجباثيا.

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى أهم المفاهيم الخاصة بالإعانات المستلمة وطرق الاعتراف بها محاسبيا وجباثيا وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"، وكذا النظام الجباثي الجزائري.

المطلب الأول: مفهوم الإعانات المستلمة ومعالجتها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "20".

### 1- مفهوم الإعانات الحكومية وفق المعيار الدولي رقم "20".

- الحكومة: تمثل الحكومة والهيئات والمؤسسات الحكومية في بلد معين.

- المنح الحكومية: هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمؤسسة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بالنشاط التشغيلي لدى المؤسسة، منها نقل موارد إلى المؤسسة للعمل في منطقة حدودية بعيدة.

- المساعدات الحكومية: هو إجراء تقوم به الحكومة لتزويد منفعة اقتصادية محددة إلى مؤسسة معينة بموجب شروط محددة وتشمل تقديم المنح والأنواع الأخرى من المساعدات والتي قد لا تتضمن نقل أصول للمؤسسة.<sup>1</sup>

### 2- تبويب الإعانات الحكومية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "20".

- المنح المرتبطة بالدخل (إعانات الاستغلال): هي المنح التي تقوم الحكومة بموجبها بنقل أو تحويل نقدية للمؤسسة، وهي المنح الأخرى الغير مرتبطة بالأصول.

- المنح التي تصبح مستحقة القبض كتعويض للمؤسسة عن المصاريف أو الخسائر المتكبدة سابقا أو لغرض تقديم دعم مالي فوري للمؤسسة دون تكبد تكاليف مستقبلية ذات علاقة (إعانة التوازن).

- المنح المرتبطة بالأصول (إعانات الاستثمار): هي منح حكومية تتم من خلال نقل الحكومة أصول غير نقدية للمؤسسة، مثل: مباني، أراضي، أو تحويل قيمة نقدية للمؤسسة شريطة شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل.

- يعالج القرض القابل للسماح من الحكومة كمنحة حكومية عندما يكون هناك تأكيد معقول أن المؤسسة ستفي بشروط السماح بالقرض، وتتم المنفعة الناشئة عنه بسعر أقل من سعر الفائدة في السوق على أنه منفعة حكومية.<sup>2</sup>

\*- نقصد بالإعانات المستلمة: الإعانات العمومية، الإعانات الحكومية، المنح الحكومية.

1 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص 349.

2 - جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص ص 684-685.

**3- معالجة الإعانات الحكومية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "20".**

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" الصادر سنة 1983 إلى بيان كيفية المعالجة المحاسبية عن المنح الحكومية وكيفية الاعتراف بها، والإفصاح عن المساعدات الحكومية، ولا ينطبق المعيار على ما يلي:

- المحاسبة عن الهبات الحكومية في القوائم المالية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار أو في المعلومات الإضافية ذات الطبيعة المشابهة ؛
- المساعدات الحكومية على هيئة منافع ومزايا ضريبية من خلال الإعفاءات الضريبية أو التخفيض على معدلات الضريبة لبعض القطاعات ؛
- المشاركة الحكومية في ملكية المؤسسة ؛
- المنح الزراعية الحكومية الواردة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم "41" الزراعة.

**3-1- شروط الاعتراف.**

يجب الاعتراف بالمنح الحكومية بالقيمة العادلة بما فيها المنح الغير النقدية شرط توفر تأكيد معقول بتحقيق ما يلي:

- أن المؤسسة ستلتزم بالشروط المتعلقة بالمنحة ؛
- أن المنحة يتم استلامها.

**3-2-2-3 المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية.****3-2-1-3 المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالدخل.**

يتم معالجة المنح النقدية كدخل خلال مدة المنح وما يقابل المصاريف المرتبطة بالمنحة، أي وفق نسبة الوفاء بشروط المنحة.

**3-2-2-3 المعالجة المحاسبية للمنح المرتبطة بالأصول.**

يسمح المعيار في هذه الحالة بتسجيل المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي، واثبات كل من الأصل أو المنحة بمبلغ رمزي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - جمعة حميدات، مرجع سابق ذكره، ص ص 682 - 689.

ويتم الاعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول القابلة للاهلاك على أنها دخل خلال المدة الزمنية التي يحتسب خلالها الاهلاك، وبالنسب التي يتم فيها قيد الاهلاك على تلك الأصول.

تعرض المنح الحكومية المرتبطة بالأصول في قائمة المركز المالي بأي من الأسلوبين التاليين:

- عرض المنحة كدخل مؤجل يعترف بها كطريقة محددة وفق التكاليف المتكبدة للوفاء بشرط المنح ؛
  - طرح مبلغ المنحة من قيمة الأصول المتعلقة بها للتوصل إلى القيمة الدفترية المسجلة (الصافي) للأصل
- يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم "20" بشكل محدد ضرورة إظهار التدفقات المقبوضة والمدفوعات الخارجة بشكل منفصل وعدم ترصيدا بالصافي.

### 3-3- إعادة دفع المنحة الحكومية.

عند الإخلال بشروط المنحة تصبح المنحة قابلة لإعادة الدفع، يجب معالجتها كتغيير في التقدير المحاسبي بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) ويجب محاسبتها بأثر مستقبلي من خلال الأرباح والخسائر.

### 3-3-1- إعادة دفع المنحة المتعلقة بالدخل.

عند إعادة دفع المنحة المتعلقة بالدخل يجب إتباع ما يلي:

- يستخدم رصيد المبلغ غير المطفأ للرصيد الدائن المؤجل الخاص بالمنحة؛
- إذا كان المبلغ المطلوب إعادة دفعه يتجاوز رصيد الدخل المنحة المؤجل الموجود، وإذا لم يكن هناك رصيد دائن مؤجل لدخل المنحة، فيجب الاعتراف مباشرة بمبلغ إعادة دفع المنحة.

### 3-3-2- إعادة دفع المنحة المتعلقة بالأصول.

يجب معالجة المنح المطلوب دفعها للجهات المانحة بإحدى الطريقتين التاليتين:

- من خلال زيادة القيمة الدفترية المسجلة بالأصل المتعلق بالمنحة ؛
  - تخفيض رصيد الدخل المؤجل بمقدار المبلغ المعاد دفعه.
- كما يجب الاعتراف مباشرة بمصروف الاهلاك المتجمع الإضافي المتراكم الذي كان يتم الاعتراف به كمصروف في غياب المنحة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 690 - 691.

**المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة وفق النظام المحاسبي المالي**

حسب النظام المحاسبي المالي لا تدرج في الحسابات الإعانات المستلمة بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول بأن المؤسسة تمثل للشروط الملحقة بالإعانات، وبأن الإعانات سيتم استلامها.<sup>1</sup> كما يميز هذا النظام المحاسبي بين نوعين من الإعانات المستلمة من قبل المؤسسات:

- إعانات الاستثمار تتضمن إعانات التجهيز وإعانات أخرى للاستثمار؛

- إعانات الاستغلال تتضمن إعانات التوازن وإعانات أخرى للاستغلال.<sup>2</sup>

**1-1- إعانات الاستغلال.**

تدرج إعانات الاستغلال في الحسابات كإيراد ضمن حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق بها.<sup>3</sup>

**1-1-1- المعالجة المحاسبية.**

لقد صنف النظام المحاسبي المالي إعانات الاستغلال إلى صنفين، كما يلي:

**1-1-1-1- إعانات التوازن.**

هي إعانات تقدمها السلطات المركزية أو المحلية إلى مؤسسات لحقت بها خسائر، إذ بدون هذه الإعانة قد تتوقف المؤسسة عن نشاطها ويحرم المجتمع من خدماتها والتي قد تكون ضرورية له.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية، العدد 19، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، 2009، ص 14.

<sup>2</sup> - هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 113.

<sup>3</sup> - هاجر مزوار، تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014، ص 90.

<sup>4</sup> - عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، بدون دار نشر، سطيف، 2014، ص ص 208-209.

- بتاريخ استلام الإشعار بالاستفادة من إعانة التوازن نسجل القيد التالي:

		تاريخ الوعد بالإعانة			
XX	XX	من ح/ الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستستلم إلى ح/ إعانة التوازن	741	441	
		استلام إشعار بالاستفادة من إعانة توازن			

- وبتاريخ الحصول الفعلي على الإعانة نسجل القيد التالي:

		تاريخ تحصيل الإعانة			
XX	XX	من ح/ البنك إلى ح/ الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستستلم	441	512	
		تحصيل إعانة التوازن			

#### 1-1-2- إعانات أخرى للاستغلال.

وهي إعانات قد تقدمها السلطات المركزية أو المحلية إلى مؤسسات امتثلت لدى ممارسة نشاطها إلى شروط محددة من قبل هذه السلطات، مثل بيع منتجات المؤسسة بسعر محدد، أو تشغيل عدد معين من خريجي الجامعة الجدد.<sup>1</sup>

- بتاريخ استلام إشعار بالاستفادة من الإعانة:

		تاريخ الوعد بالإعانة			
XX	XX	من ح/ الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستستلم إلى ح/ إعانات أخرى للاستغلال	748	441	
		استلام إشعار بالاستفادة من إعانة الاستغلال			

<sup>1</sup>- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 211.

- وبتاريخ الحصول الفعلي على الإعانة نسجل.

تاريخ تحصيل بالإعانة		من ح/ البنك	512
XX	XX	الى ح/الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستستلم	441
XX		تحصيل إعانة الاستغلال	

## 1-2- المعالجة الجبائية.

- تنص المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة على أن إعانة الاستغلال والتوازن تسجل في النتيجة الصافية لسنة تحصيل هذه الإعانات.<sup>1</sup> ومنه نستنتج أن الإعانة المتعلقة بالاستغلال والتوازن تدمج كلية في الربح الخاضع للضريبة للسنة التي يتم فيها استلام الإعانة.

- إعانات الاستغلال والتوازن هي إيرادات استثناء خاضعة للرسم على القيمة المضافة\* عند الاستلام، عندما يكون هناك مقابل كخدمة أو دعم سعر معين،<sup>2</sup> وفق التسجيل المحاسبي التالي:

تاريخ استلام الإعانة		من ح/الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستستلم	512
XX	XX	إلى ح/ إعانات أخرى للاستغلال	74X
XX		ح/ الرسم على القيمة المضافة المحصلة	4457
		استلام إعانة استغلال	

- يتم التسجيل المحاسبي لإعانات الاستغلال والتوازن في تاريخ الوعد بالاستفادة منها، ولكن يتم إخضاعها جبائياً عند تحصيلها وفقاً للقواعد الجبائية، أي عند قبض مبلغ الإعانة لذا يتم تسجيل ضرائب مؤجلة لهذه الفروقات الزمنية

<sup>1</sup>- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 211.

\*- وفقاً للمادة 16 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وعند تحديده لرقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة: "بالنسبة للأعمال التي لم يحدد وعائها في المادة 15 من هذا القانون، فإنه يتكون من المبلغ الإجمالي للأجر المتقاضى أو الإيرادات المحصلة بأي صفة كانت، بمناسبة انجاز العمليات الخاضعة للرسم".

<sup>2</sup>- سفير محمد، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج بالبويرة، 2015، ص 113.

بين القيمة المحاسبية (الإعانات) والقاعدة الجبائية (المعدومة) في نهاية الدورة التي تم فيها الوعد بالإعانة،<sup>1</sup> يجعل الحساب 134 في الجانب الدائن والحساب 693 في الجانب المدين، وذلك وفق القيد التالي:

12/31/ن

XX	XX	من د/ فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم	693
XX		الى د/ الضرائب المؤجلة على الخصوم	134
		إثبات الضريبة المؤجلة خصوم	

وعند تحصيل مبلغ الإعانة يتم ترصيد قيد الضريبة المؤجلة، أي بعكس القيد السابق.

## 2- إعانات الاستثمار.

لقد صنف النظام المحاسبي المالي إعانات الاستثمار إلى صنفين، كما يلي:<sup>2</sup>

- إعانات التجهيز: هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها.

- إعانات الاستثمار الأخرى: هي إعانات يستفيد منها الكيان لتمويل أنشطته الطويلة الأجل، كإقامة كيانات في الخارج، البحث عن سوق جديد.

## 2-1- التسجيل المحاسبي.

إن حسابات إعانات الاستثمار تجعل دائنة بقيمة الإعانات مقابل جعل حساب من الصنف الثاني (2x) مدينا في حالة ما إذا كانت الإعانات في شكل تجهيزات مجانية أو حساب من الصنف الرابع (4x) مدينا في حالة الإعانات عبارة عن تمويل.<sup>3</sup>

- لدى استلام إشعار الاستعادة من إعانة الاستثمار، نسجل القيد التالي:

<sup>1</sup> - محمد أبركان، تبني المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محند أولحاج، البويرة، 2016، ص 64.

- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص 211-212.<sup>2</sup>

<sup>3</sup> - شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008 ص 37.

		تاريخ الوعد بالإعانة	
XX	XX	من د/الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستستلم	441
XX		إلى د/ إعانات التجهيز	131
XX		إلى د/ إعانات أخرى للاستثمار	132
		إعانة تجهيز أو استثمار قيد الاستلام	

- بتاريخ استلام إعانة الاستثمار وتبعاً لطبيعة الإعانة المستلمة، نسجل القيد التالي:

		تاريخ استلام الإعانة	
	XX	من د/ البنك	512
	XX	د/ التثبيات (معدات مثلاً)	2XX
XX		إلى د/ الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستستلم	441
		استلام إعانة الاستثمار	

- في نهاية السنة يتم إدراج إعانة التجهيز التي تمول تثبيت قابل للإهلاك ضمن النواتج (بالحساب ح/754 قسط إعانة التجهيز المحول لنتيجة الدورة) وبنفس قيمة قسط الإهلاك الممول بالإعانة.<sup>1</sup> وفق القيد التالي:

		12/31/ن	
	XX	من د/ إعانة تجهيز	131
XX		إلى د/ قسط إعانة التجهيز المحول إلى النتيجة	754
		تحويل قسط إعانة التجهيز إلى نتيجة الدورة	

- أما الإعانة التي مولت تجهيز غير قابل للإهلاك توزع على المدة التي خلالها التجهيز غير قابل للتصرف. وإذا لم يكن هناك شرط قابلية عدم التصرف، يتم استرجاع الإعانة في النتيجة على مدة عشر سنوات وفقاً لطريقة الإهلاك الخطي.<sup>2</sup>

- أما فيما يخص الإعانات الأخرى للاستثمار فإنها تدرج في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي خصصت لها هذه الإعانات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص 212-213.

<sup>2</sup> - هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 116.

<sup>3</sup> - عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 214.

## 2-2- المعالجة الجبائية.

- تنص المادة 144 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" أن إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات تدخل ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها، فيتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة لكل من السنوات الموالية نسبيا لاستعمالها، ويتم ربط المبلغ المتبقي من الإعانات بالأرباح الخاضعة للضريبة ابتداء من السنة المالية الخامسة على الأكثر. كما أن الإعانة الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهلاك على امتداد خمس سنوات يتم ربطها بالسنوات المالية المتعلقة بفترة الاهلاك.<sup>1</sup>

ووفق هذه المادة نلاحظ أن قانون الضرائب المباشرة يوصي بدمج الإعانة في حساب النتيجة وخلال فترة خمسة سنوات، أما النظام المحاسبي المالي فإنه يسمح بدمج الإعانة في حساب النتيجة خلال فترة اهلاك التثبيات (التي استخدمت الإعانة لتمويلها) والتي قد تكون أطول من المدة المحددة في قانون الضرائب المباشرة أي خمسة سنوات، ونتيجة لهذا الاختلاف فإن قسط إعانة التجهيز المضاف إلى النتيجة الجبائية، وفق قانون الضرائب المباشرة سيكون أكبر من ذلك المحدد وفق النظام المحاسبي المالي، إن الفرق بين القسطين الضريبي والمحاسبي (في حالة حدوثه) يضاف إلى النتيجة الجبائية، وتتم هذه العملية خارج المحاسبة (أي بدون تسجيل قيد محاسبي خاص بها).<sup>2</sup>

- وفي حالة التنازل عن التثبيات التي تم اقتناؤها عن طريق هذه الإعانات يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأساس الضريبة من القيمة من هذه التثبيات من أجل تحديد فائض القيمة وناقص القيمة الواجب خصمه.<sup>3</sup>

## 3- إرجاع الإعانة (الحالة الاستثنائية).

في الحالة الاستثنائية التي تضطر فيها المؤسسة إلى تسديد مبلغ الإعانة لعدم احترامها للشروط التعاقدية من حصولها على الإعانة أو لأسباب أخرى، فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات باعتباره تغيير لتقدير محاسبي:

- يرجع التسديد في المقام الأول إلى كل منتج مؤجل غير مهتك مرتبط بالإعانة؛

- يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، المادة 144، ص 64.

<sup>2</sup>- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 216.

<sup>3</sup>- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016، نفس المرجع، ص 64.

<sup>4</sup>- سعدي خديجة، دور أعمال نهاية الدورة للتثبيات العينية في الإفصاح المحاسبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 16.

## 4- المقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم "20" والنظام المحاسبي المالي.

أكد النظام المحاسبي المالي بالتوافق مع المعيار الدولي "20" أن الإعانات الحكومية لا تسجل إلا إذا تحقق الشرطين الأساسيين:

- المؤسسة قادرة على الوفاء بالشروط المصاحبة للإعانة؛

- أن المؤسسة سوف تستلم المنحة لاحقاً.<sup>1</sup>

غير أن النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيل إعانات الاستثمار في الأموال الخاصة على عكس المعيار المحاسبي الدولي رقم "20" الذي لا يسمح بذلك، وبالتالي فإن د/13 في النظام المحاسبي المالي يقابله د/487 "إيرادات مسجلة مسبقاً" في المعيار المحاسبي الدولي رقم "20".<sup>2</sup>

وكذلك يقترح المعيار المحاسبي الدولي أسلوبين لمعالجة الإعانات الحكومية الخاصة بالتجهيزات:

- الأسلوب الأول: تسجل الإعانات بحساب خاص (الحساب 131 مثلاً كما جاء في النظام المحاسبي المالي) ثم تحميلها لحساب النتيجة تبعاً لقسط الاهتلاك السنوي للتثبيت الممول بإعانة التجهيز.

- الأسلوب الثاني: وهذا الأسلوب لم يأخذ به النظام المحاسبي المالي، ويتمثل في تسجيل التجهيزات الممولة جزئياً بإعانات حكومية بقيمتها الصافية (أي تكلفة شراء أو انجاز التجهيزات ناقصاً قيمة الإعانة المستخدمة في تمويلها) وهكذا تكون أقساط الاهتلاك السنوية الخاصة بهذه التجهيزات أقل من تلك المحسوبة في الأسلوب الأول.<sup>3</sup>

## 5- تأثير الإعانات المستلمة على القوائم المالية.

من الناحية المحاسبية تعد الإعانات الحكومية أحد مصادر تمويل النشاط الجاري فهي وفقاً لمفهوم الدخل الشامل تمثل تدفقاً داخلياً غير تبادلي يؤدي إلى زيادة أحد عناصر الأصول أو نقص أحد عناصر الالتزامات أو كليهما، مقابل ما تلتزم به المؤسسة بتنفيذه من سياسات وبرامج حكومية مرتبطة بالنشاط العادي للمنشأة وفقاً لشروط الإعانة الحكومية وهذا يعني أن الإعانات الحكومية آثارها مباشرة على السيولة وسياسة توزيع الأرباح، سياسات سداد الالتزامات قصيرة الأجل، بجانب آثارها على الربحية والقيمة السوقية للسهم.

وتعد المنح الحكومية أحد مصادر التمويل الخارجي للاستثمارات طويلة الأجل فهي بمثابة مكاسب رأسمالية غير تبادلية، أي موارد اقتصادية لا تنقل ملكيتها ولا يحق للمؤسسة الحصول منها على أية منافع اقتصادية

<sup>1</sup>- بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، منشورات كليك، ج 2، الجزائر، 2013، ص 236.

<sup>2</sup>- بن ربيع حنيفة وآخرون، نفس المرجع، ص 236.

<sup>3</sup>- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 216.

مستقبلية إلا بعد الالتزام بتنفيذ شروط المنحة الحكومية، وهذا يعني أن للمنح الحكومية آثار مباشرة على الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وعلى سياستها الاستثمارية وقدرتها المتاحة للحد من المخاطر المالية طويلة الأجل وإمكانية الاستثمارية والتطوير بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.<sup>1</sup>

أما فيما يخص تأثيرها على القوائم المالية وفق ما جاء في النظام المحاسبي المالي فإن إعانات الاستثمار تسجل في الأموال الخاصة وبعدها يجب ترحيلها بالتدريج إلى نتيجة المؤسسة. فالإعانة التي كانت عند تخصيصها، تعتبر مصدر تمويل دون تأثير على النتيجة، تتحول بالتدريج إلى النواتج لزيادة نواتج الدورات اللاحقة.<sup>2</sup> ففي ميزانية نهاية السنة نلاحظ أن إعانات التجهيز تظهر بقيمتها الصافية كنواتج مقيدة سلفاً ضمن سطر الديون الأخرى.<sup>3</sup> أما إعانات الاستغلال أو التوازن تسجل في الجانب الدائن من حساب النتائج (د/ 74).<sup>4</sup>

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

بالرغم من دور الإعانات الحكومية في تطوير الاقتصاد المحلي إلا أن الدراسات حولها قليلة جداً، سواء المتداولة لها من الناحية المحاسبية أو من الناحية الجبائية أو كلاهما معاً، سنعرض في ما يلي أهم الدراسات المتعلقة بالموضوع.

### المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.

#### 1- دراسات الماجستير والماستر.

#### 1-1 دراسات الماجستير.

- محمد قبيلي، آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013.

يهدف الباحث إلى توضيح الجانب المحاسبي والجبائي لمعالجة الضرائب المستحقة والمؤجلة في البيئة الجزائرية، ومنها الاختلافات والفروقات بين المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة، وفي الأخير توصل الباحث إلى عدة نتائج منها وجود توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر فيما

<sup>1</sup>- أمال عبد الهادي فودة، المعالجة المحاسبية لبند الإعانات والمنح الحكومية وآثارها على القوائم المالية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الثالث، العدد الأول، الجمعية السعودية للمحاسبة، المملكة العربية السعودية، 1999، ص ص 39-49.

<sup>2</sup>- هوام جمعة، مرجع سابق ذكره، ص 115.

<sup>3</sup>- عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص 215.

<sup>4</sup>- هوام جمعة، مرجع سابق ذكره، ص 115.

يخص محاسبة الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة، وأن النظام الجبائي ينعكس بشكل أساسي على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة لذا لا بد من تعديله وتكييفه لتوفير البيئة الملائمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

- رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2011.

هدفت الدراسة إلى إبراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث تناولت الدراسة المعالجة المحاسبية للإعانات المستلمة حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (20) باختصار، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها أن النظام المحاسبي المالي التزم إلى حد كبير بالمعايير المحاسبية الدولية إلا أنه خرج عليه في بعض الجزئيات.

## 1-2- دراسات الماجستير.

- محمد أبركان، تبني معايير المحاسبة الدولية وأثرها على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة آكلي محند أولحاج البويرة، 2016.

يهدف الباحث إلى توضيح تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، ومعرفة أهم نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية والجبائية، حيث عالج الباحث الإعانات المستلمة من خلال الضرائب المؤجلة فقط، ومن بين أهم نتائج الدراسة هو ضرورة تكييف الإطار القانوني والجبائي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لضمان التطبيق السليم لهذا النظام المحاسبي.

- سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015.

هدفت الباحثة إلى توضيح أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، وتحديد نقاط التباعد والاختلاف بين النظامين، حيث عالجت الباحثة الإعانات المستلمة كأحد أهم الاختلافات، وفي الأخير توصلت الدراسة إلى وجود العديد من نقاط التعارض والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري.

## 2- المقالات والمؤتمرات.

### 1-2 المقالات.

- أمال عبد الهادي فودة، المعالجات المحاسبية لبند الإعانات والمنح الحكومية وآثارها على القوائم المالية، المملكة العربية السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الثالث، العدد الأول، الجمعية السعودية للمحاسبة، 1999.

هدفت الباحثة إلى ضرورة بناء معيار محاسبي يحدد أسس القياس والاعتراف المحاسبي بالإعانات والمنح الحكومية وعرضها والإفصاح عنها بما يتناسب مع الظروف البيئية في المملكة العربية السعودية، وبما يتفق مع مفاهيم ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما. كما عالجت الباحثة بند الإعانات الحكومية وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها مع تبيان أسس عرضها وقياسها والإفصاح عنها وفقا لتلك المعايير، موضحة تأثير المعالجة المحاسبية على القوائم المالية. وكان من نتائج الدراسة وجود تماثل بين المعالجة المحاسبية للإعانات الحكومية وفق المعايير المحاسبية، إلا أنه هناك بعض الاختلافات في طرق الاعتراف والقياس حسب كل معيار.

- مروج علي وداعة، زهرة حسن العامري، المعايير الدولية للمحاسبة عن المنح الخارجية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 38، العراق، 2011.

يهدف البحث إلى تحديد مفهوم المنح الخارجية والمعالجات المحاسبية المتبعة في إثباتها في السجلات وعرضها في التقارير المالية، وضرورة وضع مقترحات وآليات للمعالجة المحاسبية لتلك المنح وفقا للمعايير الدولية، وتوصلت الدراسة إلى العديد من الاستنتاجات منها أن النظام المحاسبي المالي في العراق يفتقد إلى معالجات محاسبية سليمة عن تلك المنح، إضافة إلى غياب المعايير المحاسبية المعتمدة في العراق فيما يتعلق بالمنح الخارجية.

## 2-2 المؤتمرات.

- إيناس جمعة فهمي شكر، المنح والإعانات الحكومية بين الخضوع الضريبي أو الإعفاء، المؤتمر الضريبي السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، مصر، 2011.

تتلخص أهداف الدراسة في التعرف على طبيعة ومفهوم المحاسبة عن المنح والإعانات الحكومية في ضوء الإطار الفكري للمحاسبة، إضافة إلى تحديد مفاهيم محاسبية ملائمة بخصوص المحاسبة عن المنح والإعانات الحكومية في ضوء معايير المحاسبة، كما عالجت الدراسة أسس الاعتراف بالإعانات والمنح الحكومية في ظل هذه المعايير، وكان من نتائجها وجود اتفاق على الاعتراف بالإعانات الحكومية كأحد عناصر الإيرادات، ووجود اختلاف حول الأسلوب الملائم للاعتراف بالمنح الرأسمالية.

## المطلب الثاني: التعليق على الدراسات السابقة.

لاحظنا من خلال عرضنا للدراسات السابقة لموضوع المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة أن أغلب الدراسات المحلية (أي دراسات الماجستير والماستر) تعرضت إلى المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة بصفة مختصرة، أما الدراسات الأجنبية المتمثلة في المقالات والمؤتمرات فتهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للإعانات المستلمة حسب المعايير المحاسبية الخاصة بالبلد الذي تمت به الدراسة.

إلا أن دراستنا توسعت في معالجة الإعانات المستلمة من خلال التعمق في المعالجات المحاسبية والجبائية لهذه الإعانات ومعالجتها كذلك على أرض الواقع (محليا) من خلال دراسة تطبيقية في ثلاث مؤسسات اقتصادية للإلمام أكثر بجوانب الموضوع.

## خلاصة الفصل.

ساهم توجه الدول نحو معايير المحاسبة الدولية في توسيع الفجوة بين المحاسبة والجباية، إذ أن هذه المعايير تسعى إلى إعطاء صورة وفيّة وصادقة عن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، حيث تعتبر الإدارة الضريبية من أهم الأطراف الرئيسية المستخدمة للمعلومة المالية وذلك من أجل تحديد الوعاء الضريبي، ونظرا للاختلافات الموجودة بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية فإنه بالضرورة تترتب انعكاسات بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي بسبب المفاهيم والقواعد الجديدة المعمول بها في هذا النظام المحاسبي والمستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية.

تطرقنا ومن خلال دراستنا لهذا الفصل إلى الإعانات المستلمة كأهم اختلاف وفرق بين النظام المحاسبي المالي والقوانين الجبائية، مع تبيان أثارها الناجمة على جودة القوائم المالية.

## الفصل الثاني

دراسة تطبيقية للمعالجة المحاسبية

والجبائية للاعانات المستلماة

**تمهيد**

بعد أن تناولنا موضوع الإعانات المستلمة والتعرف على كيفية معالجتها محاسبيا وجبائيا، وبغرض الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع بالاعتماد على منهج دراسة الحالة، حيث قمنا بدراسة حالة ثلاث مؤسسات بغية توسيع الدراسة والإلمام أكثر بالموضوع باعتبار الإعانات المستلمة موضوع شاسع وشائك، ولتحقيق أهداف الموضوع قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين متكاملين وهذا كما يلي:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسات مجال الدراسة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة.

## المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسات محل الدراسة.

تلعب الإعانات دورا هاما في بناء اقتصاد وطني قوي ومتين وغير خاضع لتبعية الخارج، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم بعض المؤسسات التي تعتبر نموذجا هاما في النهوض بالاقتصاد الوطني وتطويره.

## المطلب الأول: تقديم مؤسسة أسروت لصيانة شبكات الطرق والتطهير.

## 1- نشأة مؤسسة أسروت.

تعتبر مؤسسة أسروت ذات طابع صناعي وتجاري وجاءت بعد حل المجلس الشعبي لمدينة الجزائر، يقع مقرها في العاصمة وهي مؤسسة مختصة في صيانة شبكات الطرق والتطهير علي مستوى ولاية الجزائر فقط، تم إنشائها عن طريق قرار من طرف السيد والي ولاية الجزائر وذلك في 07 جوان 1995 حيث كانت تابعة لمؤسسة CPVA بعد إعادة هيكلتها وذلك قبل 1995.

## 2- إمكانيات المؤسسة.

تغطي مؤسسة أسروت بمهامها 57 بلدية موجودة علي مستوى ولاية الجزائر، بحيث أنه في كل دائرة إدارية توجد وحدة ميدانية والتي بدورها تتكون من قطاعات علي مستوى البلديات التابعة لهذه الدوائر تتكون من 10 وحدات ميدانية و 28 قطاع.

## 3- مهام ومجال تدخل المؤسسة.

## 1-3- مهام المؤسسة.

تقوم مؤسسة صيانة شبكات الطرق والتطهير بخدمات متعددة وعامة لولاية الجزائر وتتمثل فيما يلي:

- الإصلاح الجزئي للأرصفة والطرقات ؛
- إزالة الردومات، الأتربة ومواد البناء من الطريق العمومي ؛
- استخدام التجهيزات الضرورية لشبكات الطرق ؛
- تسريح مجاري مياه الصرف الصحي ؛
- إزالة الأعشاب الضارة وتنظيف المزاريب ؛
- انجاز أشغال الإصلاحات الكبرى على الطرق الحضرية والشبكات الثلاثية للصرف الصحي ؛
- الأشغال المتعلقة بالطرق الحضرية عموما.

**3-2- مجال تدخل المؤسسة.**

- شبكات الطرق: تمتد شبكات الطرق الحضرية عبر 57 بلدية التابعة لمجال تدخل مؤسسة أسروت على طول حوالي 720 كلم.

- شبكات مياه الصرف الصحي: تمتد عبر 57 بلدية التابعة لمجال مؤسسة أسروت على طول حوالي 544 كلم المشكلة للشبكات الثنائية والثلاثية.

**4- مهام بعض المديریات.****4-1- الدائرة التقنية.**

تعمل الدائرة التقنية على تنفيذ المهام والمتمثلة في صيانة شبكات الطرق والتطهير تتكون من 08 مصالح إدارية و10 وحدات ميدانية، حيث أن كل وحدة ميدانية تتكون من عدة قطاعات تحتوي هذه الأخيرة على فرق تدخل تسعى إلى تسيير المهام.

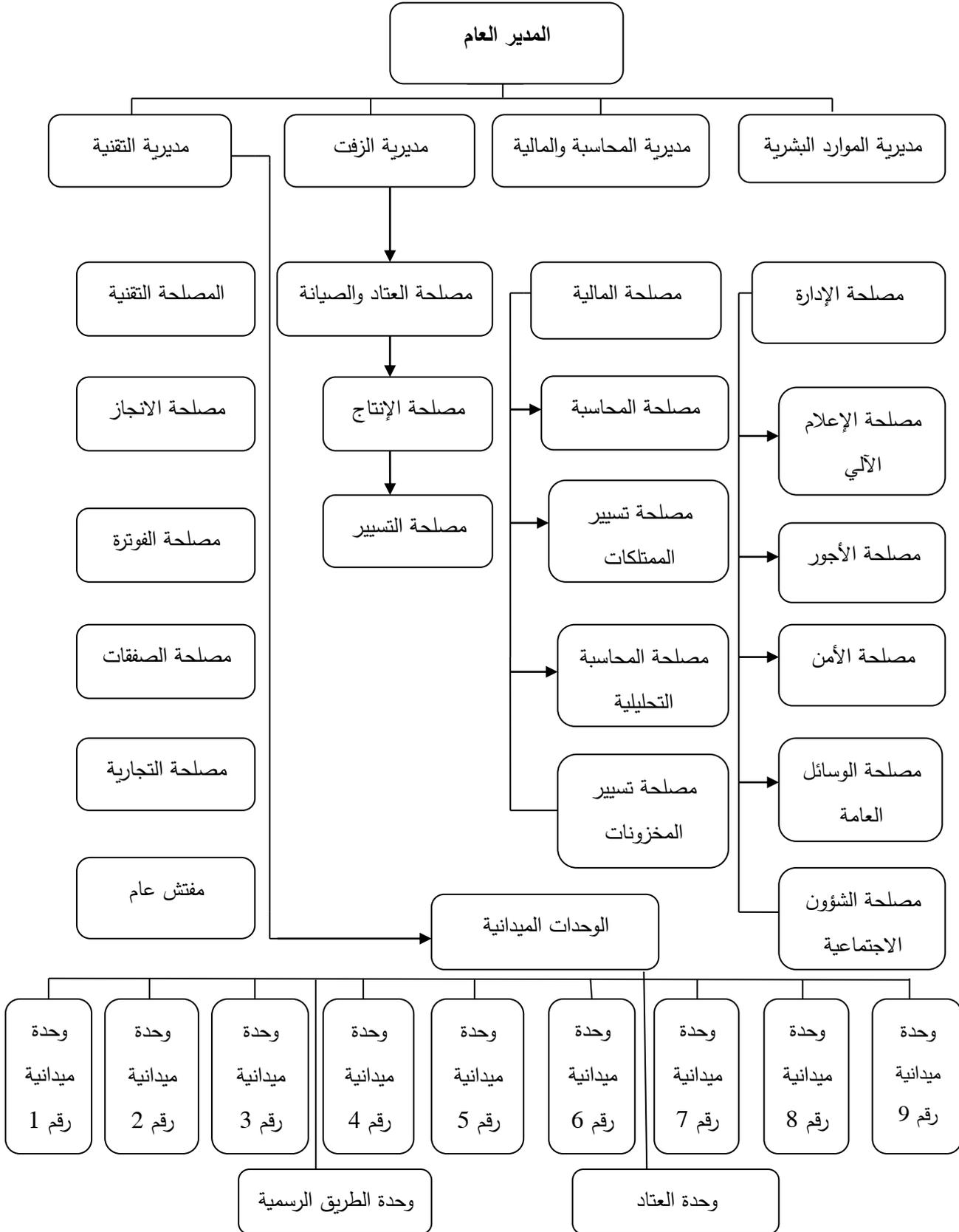
**4-2- دائرة المحاسبة والمالية.**

تقوم هذه الدائرة بكل العمليات المحاسبية، كما تعمل على تدقيق الحسابات وتسجيلها لمختلف الأقسام والوحدات المكونة للمؤسسة، بالإضافة إلى توفير الموارد المالية اللازمة وذلك بوضع المبادئ العامة للسياسة المالية.

**4-3- مديرية الموارد البشرية.**

هذه المديرية تعمل على التوظيف والإدارة، المراقبة والمتابعة المستمرة للمستخدمين وكما تقوم بإعداد عمليات التكوين والترقية وضمان تنفيذها.

الشكل (1-2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة أسروت



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

## 5- تقديم دائرة المحاسبة والمالية ومهامها.

تقوم هذه الدائرة بمختلف العمليات المالية وتدقيق الحسابات وتسجيلها بمختلف الأقسام والمصالح المكونة للمؤسسة، بالإضافة إلى ضمان توفير المواد اللازمة لذلك بوضع المبادئ العامة للسياسة المالية للمؤسسة وتمثل في ما يلي:

- وضع مخطط تمويل الميزانية السنوية وذلك بالتنسيق مع مصالح الوحدة والمديرية العامة ؛
- تقديم الاستثمارات الخاصة بالرصيد الذي تملكه الوحدة سواء عقاري أو غير عقاري أو غيرها ؛
- إثبات جميع النفقات المرتبطة بالتمويل ؛
- معرفة حركة الإدخالات والإخراجات من السلع والمواد وذلك حسب كميتها وقيمتها في آن واحد ؛
- تهتم بدفع الأموال للمؤمنين وتضبط المحاسبة الناتجة عن الدخل والصرف للنفقات وكذلك تسليم الصكوك للموردين.

## 5-1- مهامها وصلاحياتها.

من خلال الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية يمكن ملاحظة توزيع المهام والصلاحيات قصد تقييم العمل وتسهيل المهمة حيث نستنتج النقاط التالية:

- وجود علاقة وارتباط بين كل من قسم المالية وقسم المحاسبة الذي يظهر في انتقال الوثائق والمستندات بين الطرفين عند كل عملية حسب القوانين والتنظيمات ؛
- تقسيم العمل بين المصلحتين، أين نجد مصلحة المالية تشرف على الصندوق والبنك وهي المسؤولة الوحيدة عليهما، أما مصلحة المحاسبة فيتوقف دورها على تسجيل العمليات اليومية للوحدة ؛
- تقوم مصلحة الأملاك والتأمين برصد حركة الاستثمارات التي تم اقتنائها وهي تتكون من قسمين:

\* قسم الاستثمارات ويقوم بإتباع المراحل المتعددة في حياة الاستثمار وهي كما يلي:

◆ شراء الاستثمار ؛

◆ بداية استغلال الاستثمار ؛

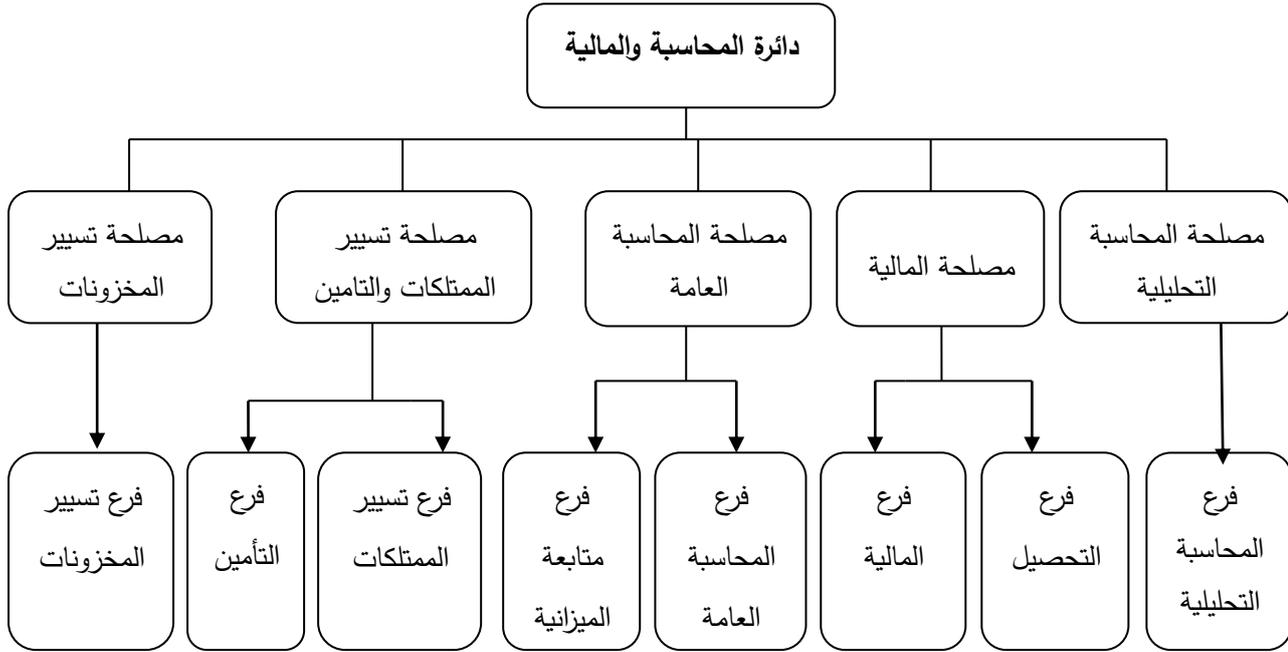
◆ عملية جرد الاستثمار في بداية السنة ؛

◆ التنازل أو بيع الاستثمار.

\* قسم التأمين: حيث يقوم هذا القسم بتأمين الاستثمارات والممتلكات من الحوادث والأخطار.

- يتمثل دور مصلحة تسيير المخزونات في مراقبة الإدخالات من المخزونات بالكمية والقيمة ومتابعة الاستهلاك من المواد، وكذا متابعة حركة المخزون عبر مختلف المخازن من أجل تحديد سعر التكلفة.
- تسمح مصلحة المحاسبة التحليلية بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة وتكاليفها.

الشكل (2-2): الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة والمالية



المصدر: من إعداد الطالبتين من وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: تقديم مؤسسة ملبنة عريب.

### 1- تعريف مؤسسة ملبنة عريب.

هي مؤسسة اقتصادية عمومية ذات طابع إنتاجي، تختص في إنتاج الحليب ومشتقاته والنشاطات المتعلقة به من تخزين وبيع وتوزيع وهي وحدة اقتصادية تابعة للديوان الجهوي للحليب ومشتقاته للوسط.

تحتل وحدة عريب موقعا هاما فهي تتوسط الطريق رقم 4 وطريق السكة الحديدية بين الجزائر وهران مما يسهل عملية النقل والتسويق، تقع الملبنة وسط مدينة عريب وتبعد عن مقر الولاية ب11 كم، يحدها جنوبا الطريق الوطني رقم 4 وشرقا بلدية سيدي لخضر.

تتربع الوحدة على مساحة إجمالية قدرها 22 هكتار، منها 7 هكتارات مبنية وبرنامجها الإنتاجي الحالي يغطي ولاية عين الدفلى وجزء من الولايات التالية: تيبازة، المدية، الجلفة وشلف.

وتماشيا مع الإصلاحات التي مست القطاع الاقتصادي أنشأت شركة ذات أسهم بتاريخ 1997/09/21 سميت ملبنة عريب نظرا للمنطقة التي تقع فيها ومن دوافع اختيار إنشاء الوحدة بهذه المنطقة الموقع الاستراتيجي الهام بالإضافة إلى وجود عدد كبير من مربي الأبقار وهذا ما يبرر الطابع الفلاحي لبلدية عريب.

## 2- قدرات الملبنة وأهدافها.

### 1-2- قدرات الملبنة.

#### 1-1-2- القدرات البشرية.

للملبنة يد عاملة فنية مؤهلة وأخرى بسيطة، يقدر عدد عمال ملبنة عريب 262 عامل من بينهم 8 إطارات سامية و 41 إطار موجه، كما يقدر عدد العمال المنفذون 75 عامل لمصالح مختلفة، أما عدد العمال المنفذون فيقدر عددهم ب 136 عامل.

#### 2-1-2- القدرات المادية (المنشآت والهيكل).

تتربع ملبنة عريب على 11 هكتار مبنية وأهم الهياكل والمنشآت كالاتي:

- ورشات الإنتاج: وتنقسم إلى:

\* ورشة إنتاج الحليب ؛

\* ورشة إنتاج اللبن ؛

\* ورشة إنتاج مشتقات الحليب ؛

\* مخازن للتبريد والحفظ ؛

\* مباني إدارية بتجهيزاتها الإدارية ؛

\* مخابر للتحليل ومراقبة جودة الحليب ومشتقاته ؛

\* بئرين مجهزين بمضخات كهربائية لجلب الماء للملينة ؛

\* مضخة لتصفية المياه الملوثة للحفاظ على البيئة ؛

\* محطة لمعالجة المياه الصناعية.

## 2-2- أهداف المؤسسة.

تتمثل أهداف المؤسسة فيما يلي:

- الربح الذي يعتبر الركيزة الأساسية لاستمرار المؤسسة وضمان بقاءها ؛

- رفع الطاقة الإنتاجية وكسب عملاء جدد وزيادة حصتها السوقية ؛
- السهر على مراقبة الجودة وتركيبه منتجاتها بالفحص المخبري للحفاظ على ثقة الزبون ؛
- العمل على إنشاء هيآت جديدة لتعزيز شبكات التوزيع والاتصال ؛
- تحسين استعمال وسائل الإنتاج التي بحوزة المؤسسة.

### 3- دور ونشاط الوحدة.

#### 3-1- دور الوحدة:

يتمثل دور الوحدة فيما يلي:

- زيادة الإنتاج ؛
- حسن الاستقبال والمعاملة لجلب أكبر عدد ممكن من الزبائن ؛
- نوعية وجودة المنتج ؛
- توفير الراحة للزبائن من خلال توفير وسائل النقل لتوزيع المنتوجات.

#### 3-2- نشاط الوحدة.

يعتبر نشاط الوحدة اقتصادي تجاري حيث يساهم بشكل كبير في التنمية الاقتصادية مثلها مثل المؤسسات الأخرى، ويساهم كذلك في تلبية رغبات المستهلكين إلى حد معين، فملبنة عريب تمزج بين عدة أنشطة ووظائف، تقوم بما يلي:

#### - الشراء:

تقوم الملبنة بعدة صفقات مع الموردين لتزويدها بالمواد الأولية من أجل مباشرة عملياتها الإنتاجية ويتم اختيار المورد المناسب على أساس عنصرين أساسيين وهما الجودة والسعر، إضافة إلى ذلك تقوم الوحدة في إطار تبادل المنافع بشراء منتجات وحدات وطنية أخرى لها نفس النشاط والتي لا تنتجها من أجل إعادة بيعها قصد توسيع نشاطها وترويج هذه المنتجات في مناطق تسويقها.

#### - الإنتاج:

تقوم ملبنة عريب بإنتاج أنواع كثيرة ومتنوعة من المنتجات وهذا راجع لموقعها الاستراتيجي وأهميتها الاقتصادية من ناحية الإنتاج والتوزيع، فهي تغطي معظم الولايات المجاورة لولاية عين الدفلى، ولأنها من أوائل المؤسسات الجزائرية، فعملية شراء المواد الأولية اللازمة تدخل في مرحلة الإنتاج حيث تقوم بتحويل المواد الأولية من حالتها الطبيعية الأولى إلى منتجات نهائية قابلة للاستهلاك وهذه المنتجات خاصة بالحليب ومشتقاته وهي: الحليب

المبستر، اللبن، القشدة الطازجة بالياغورت، تحلية، الجبن الطازج، وهذه المنتجات تنتج يوميا وفي كل موسم، أما المنتجات التي تنتجها في فصل الصيف نجد المنتجات (اسكيمو، كريمة مثلجة) إضافة إلى ذلك تنتج الملبنة حسب طلبات الزبائن وقدرتها البيعية.

### - البيع:

تشرف على هذا النشاط المديرية التجارية، حيث تعد مهمة البيع أهم عقبة داخل الوحدة، إذ تجد الملبنة نفسها مضطرة لبيع ما قد تم إنتاجه وما هو في طور الإنتاج ويليها إيصاله إلى الزبون أو المستهلك النهائي، كما تقوم الوحدة في إطار التوزيع لنشاطها ببيع المنتجات التي تشتريها من الملابس الأخرى وتهدف من وراء هذا تحقيق رفع هامش الربح وزيادة رأسمالها.

### المطلب الثالث: تقديم مؤسسة ونيس للفلاحة.

#### 1- النشأة والتطور.

تأسست مؤسسة ونيس للفلاحة عن طريق الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص في 1 جوان 1982 ومرت بعدة مراحل حيث كانت مزرعة نموذجية ثم مؤسسة ذات مسؤولية محدودة، ثم أصبحت مؤسسة ذات أسهم، وذلك ابتداء من 2015/11/1.

حدد رأس المال الاجتماعي بمبلغ قدره (1.831.436.846 دج) مقسم إلى أسهم بقيمة عشرة آلاف دينار جزائري (10.000 دج) للسهم الواحد مرقمة من 01 إلى (183.143) مملوك كالأتي:

- 66 % مؤسسة ملبنة ونيس بيئر ولد خليفة ؛

- 34 % المؤسسة العمومية الاقتصادية مزرعة سي إبراهيم بن بريك ببلدية بئر ولد خليفة.

#### 2- التعريف بالمؤسسة وأنشطتها.

#### 1-2- تعريف مؤسسة ونيس للفلاحة.

هي مؤسسة إنتاجية تعتمد على زراعة الحبوب بمختلف أنواعها مثل: القمح والشعير، والأشجار المثمرة على رأسها الزيتون، الأجاص، التفاح والبرتقال، وتربية الحيوانات كالأبقار والأغنام، حيث تقدر مساحتها الإجمالية 1.318 هكتار.

تقع مؤسسة ونيس للفلاحة ببلدية بئر ولد خليفة، يحدها من الجهة الشرقية بلدية بئر ولد خليفة ، ومن الغرب بلدية جليدة، ومن الشمال واد الشلف ومن الجنوب بلدية برج الأمير خالد.

## 2-2-2- أنشطة المؤسسة.

من أهم أنشطة المؤسسة الإنتاج، البيع، التخزين، بالإضافة إلى التوزيع.

### 2-2-1- الإنتاج النباتي.

- زراعة القمح الصلب: 299 هكتار ؛
- زراعة القمح اللين: 390 هكتار ؛
- زراعة الشعير (الأخضر): 249 هكتار ؛
- زراعة الأعلاف الجافة: 18 هكتار ؛
- زراعة الأعلاف الخضراء: 15 هكتار ؛
- زراعات موسمية (بطاطا): 20 هكتار، حمص: 10 هكتار.
- أشجار الزيتون: 149 هكتار ؛
- الحمضيات (البرتقال): 15 هكتار ؛
- التفاح أو الأجاص: 10+10 هكتار ؛
- الكروم (العنب التحويلي): 60 هكتار.

### 2-2-2- الإنتاج الحيواني.

- تربية الأبقار ؛
- إنتاج الحليب.

### 3- أهداف المؤسسة.

تتمثل أهداف المؤسسة فيما يلي:

- تنمية وتطوير الإنتاج الحيواني والنباتي ؛
- توسيع وتنويع الإنتاج ؛
- زيادة الإنتاج وتحقيق الاكتفاء الذاتي من شتى المنتجات كالمحاصيل الكبرى (الحبوب)، الحليب، الفواكه والخضر ؛
- التقليل من الاستيراد لهذه المواد الأولية والأساسية والسعي إلى إنتاجها محليا ؛
- استغلال الأراضي على أكبر نطاق.

#### 4- مصالغ المؤسسة.

للمؤسسة عدة مصالغ كما يلي:

#### 4-1- مصلحة المستخدمين.

لها عدة مهام منها.

- تلبية احتياجات المؤسسة من اليد العاملة ؛
- متابعة العمال من حيث عقود العمل المنتهية والغير المنتهية ؛
- إعداد عقود العمال أو مستحقاتهم ؛
- تنظيم ورشات العمل.

#### 4-2- مصلحة الإنتاج الحيواني.

يتمثل دورها في.

- توفير ظروف جيدة لقطيع الأبقار والأغنام ؛
- المتابعة اليومية للقطيع ؛
- متابعة المواليد والوفيات ؛
- توفير مادة الحليب لتموين مصنع الحليب.

#### 4-3- مصلحة الإنتاج النباتي.

تقوم بمتابعة المحاصيل من بداية الغرس إلى الجني ولها عدة مراحل، تهيئة الأرض، بذر البذور، المعالجة بواسطة المبيدات والأسمدة، والمراقبة اليومية لمرض المحاصيل.

#### 4-4- مصلحة المحاسبة والمالية.

وتتمثل مهامها وأهدافها فيما يلي:

#### 4-4-1 مهام مصلحة المحاسبة. تتمثل في ما يلي:

- تقييد العمليات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ؛
- مسك الدفاتر القانونية (سجل اليومية، سجل الجرد السنوي) ؛
- تحليل الحسابات (زبائن، موردين) ؛
- اعداد القوائم المالية السنوية (المحاسبية والجبائية) ؛

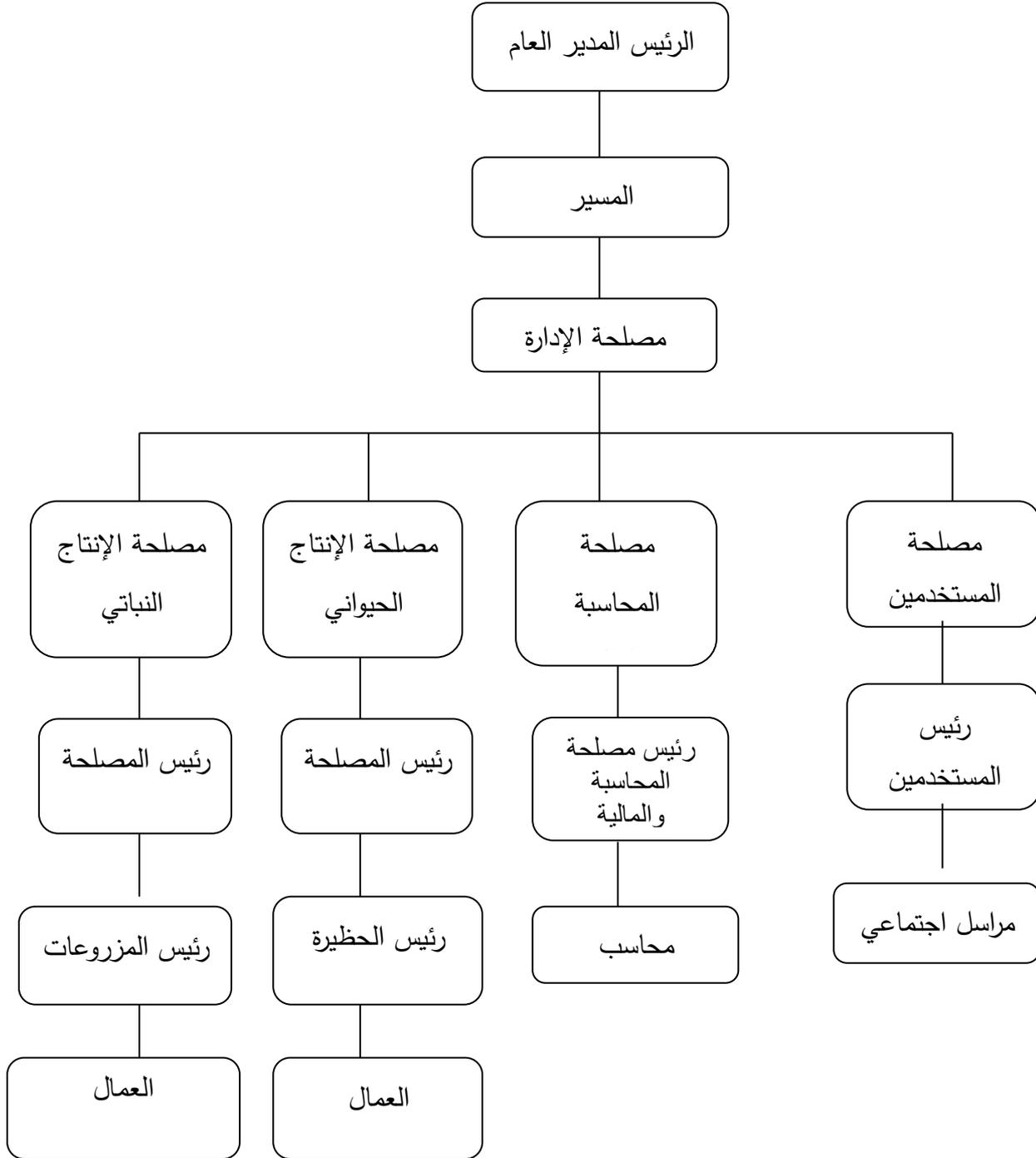
- مراقبة الوثائق المحاسبية (اسند الطاب، الفاتورة، وصل دخول السلع وخروجها) ؛
- القيام بمقارنة الحساب البنكي لدى المؤسسة مع كشف رصيد البنك.

#### 4-4-2 أهداف مصلحة المحاسبة.

تتمثل في ما يلي:

- التماشي مع أهداف المؤسسة ومقارنتها مع الأهداف المسطرة ؛
- اكتشاف الاختلالات ( سلعة، جرد سنوي ) ؛
- تقديم نظرة شاملة عن المؤسسة في نهاية كل سنة.
- تصحيح مسار الأهداف والأخطاء المرتكبة.

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ونيس للفلاحة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة في مؤسسة أسروت.

نظرا لطبيعة المؤسسة، وبصفتها منشقة عن ولاية الجزائر، وناشطة في ميدان الخدمة العمومية فهي في حاجة مستمرة للإعانات، حيث تمثل الإعانة الإيراد الوحيد للمؤسسة باعتبارها لا تحقق أرباحا. أي تمثل الإعانات المالية نسبة 100% من إيراداتها، حيث لا يمكنها مزاوله نشاطها إلا بحصولها على الإعانات.

تستلم مؤسسة أسروت لصيانة شبكات الطرق والتطهير نوعين من الإعانات من طرف الدولة وتتمثل فيما يلي:

### 1- إعانة الاستغلال.

تحصل المؤسسة على الإعانة في الغالب في الثلاثي الأول من السنة من طرف مصالح ولاية الجزائر، وذلك بعد أن تقدم المؤسسة طلب الإعانة مرفوقا بوثيقة برنامج الأشغال ومجال التدخل والذي يوضح سبب طلب الإعانة.

تتحصل المؤسسة على الإعانة المالية من طرف السلطات الولائية والتي تكون محددة زمنيا حسب طبيعة الأشغال مثلا: إعانة خاصة بثلاثة أشهر، وتستهلك المؤسسة مبلغ الإعانة وتبرر ذلك للمصالح الولائية بوثيقة الأشغال التي تصادق عليها مصلحة الأشغال العمومية وكذا المصالح الولائية بأن الأشغال قد تم تنفيذها، حيث كلما تقدمت المؤسسة في نسبة أشغالها، تمنح الإعانة الخاصة بأشغالها الخاصة بثلاث أشهر المقبلة، ومنه نلاحظ أن المؤسسة لا تحصل على الإعانة في موعد معين، إذ يعتمد ذلك على إعداد الميزانية التقديرية من طرف المؤسسة.

كما لا يحق للمؤسسة التصرف في مبلغ الإعانة لأنها محددة الاستعمال مثلا: إعانة لتسديد أجور العمال، مصاريف العمال، كراء آلة..... الخ، إذ يتم استهلاك مبلغ الإعانة في المجال المخصص لها.

تستلم المؤسسة الإعانة المالية في حساب الخزينة وليس حساب البنك، لكونها تتعامل مع خزينة الولاية، حيث لا تقوم المؤسسة بأي تسجيل محاسبي للإعانة إلا بعد التحصيل الفعلي لمبلغ الإعانة، وذلك باعتبارها منطلق النشاط وأساسه في المؤسسة.

في نهاية السنة المالية تطالب السلطات الولائية المؤسسة بتقديم الحالة المالية الخاصة بها، حتى تصادق على تنفيذ الأشغال.

♦ في تاريخ 2015/04/22 استلمت مؤسسة اسروت لصيانة شبكات الطرق والتطهير إعانة مالية (إعانة استغلال) والمخصصة لتسديد الأجور والأعباء الاجتماعية للعمال بما فيها نفقات التسيير لشهر أفريل، ماي، جوان وجويلية لسنة 2015 قدرها 957.770.266,00 دج وكانت المعالجة المحاسبية كما يلي:

- استلام إعانة الاستغلال. (أنظر الملحق رقم 1)

2015/04/22

957.770.266	957.770.266	من د/ الخزينة	515210
957.770.266		إلى د/ إعانة الاستغلال	741
		استلام إعانة استغلال	

فتظهر حسابات الأعباء الممولة بإعانة الاستغلال في حساب النتائج وتطرح من نواتج المؤسسة (أي الإعانات) باعتبارها لا تحقق إرباحا، وذلك لتحقيق نتيجة متكافئة.

- إرجاع الإعانة.

في نهاية السنة وبعد إتمام أنشطة المؤسسة إذا ظهر أن هناك مبلغ متبقي من الإعانة في هذه الحالة لا يحق للمؤسسة التصرف فيه، لأنه في الحالة القانونية يجب إرجاع الجزء أو المبلغ المتبقي من قيمة الإعانة إلى الولاية. ففي حالة عدم الاستعمال الكلي للإعانة بالمؤسسة في نهاية الدورة تظهر كإيراد (ح/74)، وفي نفس الوقت لا تعتبر إيراد للمؤسسة لأنها في الأساس ليست أموالها بل أموال الدولة، إلا في حالة ما إذا كان لدى المؤسسة ديون عليها الوفاء بها وتسديدها، عليها أن تقدم طلب إلى الولاية للحصول على المبلغ المتبقي.

وفي حالة الموافقة على هذا الطلب يجب على المؤسسة أن توضح في الملاحق الخاصة بها إلى مجلس الإدارة بأن الأموال التي بحوزتها ليست ملكا لها وإنما أموال الدولة تتنازلت عنها الولاية شرط تسديد الديون التي تقع على عاتقها، ويتم استهلاكها في الدورة المقبلة ويتم خصم المبلغ من قيمة الإعانة التي تخص الدورة المقبلة.

♦ في تاريخ 2015/12/31 وبعد قيام المؤسسة بتسديد الأجور والأعباء الاجتماعية للعمال بما فيها نفقات التسيير، بقي في حوزتها مبلغ 867.804 دج. حيث طلبت من مجلس الولاية السماح لها بالحصول على مبلغ الإعانة لتسديد بعض الديون التي تقع على عاتقها.

- المعالجة المحاسبية في 2016/12/31، تحويل الإعانة لحساب الولاية. (انظر الملحق رقم 2)

2015/12/31

867.804	867.804	من د/ إعانة الاستغلال	741
867.804		إلى د/ إعانة، أموال الولاية الجزائر	443
		تحويل إعانة توازن لسنة 2016	

- تسجيل قبول الولاية بمنح الإعانة في سنة 2016/2016.

		2016/01/20			
867.804	867.804	من د/ إعانة، أموال الولاية الجزائر	443	741	
		إلى د/ إعانة الاستغلال			
		<b>ترصيد د/443</b>			

## 2- إعانة التجهيز.

تتلقى مؤسسة أسروت لصيانة شبكات الطرق والتطهير إعانات لشراء أو انجاز التجهيزات المسجلة مسبقا في برنامج المؤسسة، وهذا بعد إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة، وتقدم لائحة بأسماء الاستثمارات من الآلات والتجهيزات التي ترغب في شراءها إلى مصالح الولاية مدعمة بالوثائق كالفواتير مثلا للموافقة عليها. حيث لا تدعم الدولة أي لا تمنح المؤسسة إعانة بقيمة كل تلك التجهيزات، حيث توجد بعض التجهيزات التي لم تشتري إلى يومنا هذا.

تستلم المؤسسة قيمة الإعانة من مصالح الولاية في الغالب في بداية الدورة (الثلاثي الأول) وذلك بنسبة 100% من قيمة التجهيزات أو المشتريات، أ

ما في حالة ما إذا كانت قيمة التجهيزات كبرى فتمنح من طرف الوزارة.

♦ في 2015/05/04 استلمت مؤسسة أسروت إعانة تجهيز بقيمة 171.000.000 دج.

- استلام إعانة تجهيز: (انظر الملحق رقم 3)

		2015/05/20			
171.000.000	171.000.000	من د/ الخزينة	515210	131100	
		إلى د/ إعانة التجهيز			
		<b>استلام إعانة تجهيز</b>			

- في 2015/06/4 اشترت مؤسسة أسروت شاحنة بمبلغ 25.000.000 دج، بإعانة مالية بنسبة 100% من قيمة الشاحنة، حيث قدرت مدتها النفعية بـ 10 سنوات. (انظر الملحق رقم 4)

		2015/06/04			
25.000.000	25.000.000	من د/ معدات النقل	218	515210	
		الى د/ الخزينة			
		<b>حيازة معدات نقل</b>			

- حساب قسط الاهتلاك السنوي:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = 25.000.000 \times 0,1 \times (12 \div 7)$$

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = 1.458.333 \text{ دج}$$

ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

2015/12/31				
1.458.333	1.458.333	من د/ مخصصات الاهتلاك أصول غير جارية	2818	681
		إلى د/ اهتلاك معدات النقل		
		اهتلاك معدات النقل		

- في نهاية السنة تم إدراج إعانة التجهيز التي مولت معدات النقل ضمن النواتج ، وذلك كما يلي:

2015/12/31				
1.458.333	1.458.333	من د/ إعانة التجهيز	754	131100
		إلى د/ قسط إعانة التجهيز المحول إلى نتيجة		
		تحويل قسط إعانة تجهيز إلى نتيجة الدورة		

أما تسجيل الضرائب مؤجلة الخاصة بالإعانات، فمؤسسة أسروت باعتبارها لا تمارس نشاطها إلا بوجود الإعانة، أي تستلم الإعانة في بداية النشاط لذلك لا توجد فروقات زمنية بين التسجيل المحاسبي للإعانة والتحصيل الفعلي لها، وبالتالي لا تسجل ضرائب مؤجلة. كما أن المؤسسة المؤسسة لا تسجل الرسم على القيمة المضافة لإعانات الاستغلال.

**المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة في ملبنة عريب.**

تحتل ملبنة عريب مكانة اقتصادية كبرى في ولاية عين الدفلى خاصة وفي الجزائر عامة باعتبارها تمارس نشاطا هاما وهو إنتاج الحليب الذي يعد من السلع الأساسية والرئيسية، وبغية تحقيق أهداف المؤسسة وتوسيع إنتاجها وتطويره فهي تحتاج إلى دعم مالي يمكنها من مواكبة التطورات الاقتصادية في هذا المجال وذلك من خلال المنافسة التي تشهدها مؤسسات هذا القطاع الهام.

تدعم الحكومة القطاع الفلاحي بصفة عامة وإنتاج الحليب بصفة خاصة، حيث يتبين ذلك من خلال مساعدة المؤسسة على تغطية التكاليف الخاصة بالإنتاج بمنح إعانة مالية مقابل شروط محددة على الملينة احترامها والتي

من أهمها تحديد سعر الحليب وذلك مقابل تخفيض سعر المادة الأولية والتي تقوم الملبنة بحيازتها من الديوان الوطني للحليب ببوفاريك الذي يعتبر الجهة الوحيدة التي تباع الغبرة بسعر أقل من سعرها في السوق (157.000 دج)، ونظرا لنشاطها الأساسي فان الملبنة تستفيد من إعانة استغلال من طرف الدولة تتمثل أساسا في:

- دعم الفلاح: 12 دج / لتر ؛

- منحة الصحة: 2 دج ( اعتماد صحي: لمرض السل والحمى المالطية ) ؛

- منحة جمع الحليب ومنحة نقل الحليب : 5 دج ؛

- دعم جمع الحليب: جامع الحليب 5 دج ؛

- منحة تحويل الحليب: 4 دج.

**مراحل تقديم الدعم من طرف الدولة:**

- من 2009- إلى مارس 2016: الديوان الوطني للحليب ONIL ؛

- مارس 2016 إلى يومنا هذا: مديرية المصالح الفلاحية لولاية عين الدفلى.

**1- إعانة الاستغلال.**

تستفيد الملبنة من إعانة الاستغلال الخاصة بالمؤسسة وكذا الفلاح وجامع الحليب، إذ تعتبر الملبنة بمثابة الوسيط بين الدولة أي الجهة المانحة للإعانة والفلاحين وجامعي الحليب، حيث كانت الإعانة سابقا تمنح من طرف الديوان الوطني للحليب المتواجد بولاية الجزائر ثم أصبحت تمنح من طرف مديرية المصالح الفلاحية الخاصة بولاية عين الدفلى وذلك بعد إرسال الملفات المتعلقة بكل من المؤسسة وجامعي الحليب والفلاحين لدراستها والمصادقة على طلب الإعانة.

حيث تقوم الملبنة في نهاية الشهر بحساب مجموع كميات الحليب المستقبلية، ثم إعداد الفواتير التي تحدد فيها نسبة الدعم لكل مستفيد من الإعانة (الفلاح وجامع الحليب)، والتي تحتوي على المبلغ المقدر وإرسالها إلى مديرية المصالح الفلاحية لولاية عين الدفلى لدراستها والموافقة على طلب الاعانة، ثم منحها الإعانة.

◆ في نهاية شهر ديسمبر قامت المؤسسة بحساب كمية الحليب المستقبلية للمؤسسة مع تبيان وتحديد قيمة الإعانة كالتالي: (انظر الملحق رقم 5)

- الدعم الخاص بالفلاح:

منحة الإنتاج: الكمية المنتجة × 12 دج.

أي: 340.091 لتر × 12 دج = 2.260.596 دج.

منحة الصحة: الكمية  $\times 2$  دج.

$17.717 \times 2$  دج = 35.434 دج.

- الدعم الخاص بالملبنة:

منحة الدمج:  $229.908 \times 4$  دج = 919.632 دج.

منحة جمع الحليب:  $47.937 \times 5$  دج = 239.685 دج.

أما المنحة الخاصة بجامع الحليب من خارج الملبنة: 5 دج.

أي:  $140.446 \times 5$  دج = 702.230 دج.

- تقوم الملبنة بتسديد قيمة الإعانة المقدرة والخاصة بالفلاحين (منحة الإنتاج والصحة)، قبل الحصول عليها

من طرف مديرية المصالح الفلاحية لولاية عين الدفلى كما يلي:

2016/05/22

2.296.030	2.296.030	من د/ اعانات الخاصة بالفلاحين إلى د/ البنك تسديد المبالغ الخاصة بالفلاحين	512	467
-----------	-----------	---	-----	-----

في نهاية الشهر تستلم الملبنة الإعانة الحقيقية الخاصة بالدمج وجمع الحليب، إضافة إلى منحة الإنتاج 12 دج الخاصة بالفلاحين من طرف مديرية المصالح الفلاحية لولاية عين الدفلى. وتسجل الملبنة منحة الدمج 4 دج في د/748100، أما منحة جمع الحليب 5 دج في د/748200.

- بتاريخ الحصول الفعلي على الإعانة، تسجل إعانة الاستغلال محاسبيا كما يلي:

2016/12/31

919.632	59.780.733	من د/ البنك إلى د/ الإعانة الخاصة بالدمج	748100	512
941.915		إلى د/ الإعانة الخاصة بجمع الحليب	748200	
4.116.532		إلى د/ إعانات خاصة بالفلاحين استلام إعانة الاستغلال	467500	

- في نهاية الدورة تقوم الملبنة بتسجيل قيمة الإعانات التي لم تستلم بعد سواء الخاصة منها بالفلاح أو الملبنة أو جامع الحليب فنسجلها كما يلي:

2015/12/31				
	9.285.332	من ح/ الدولة والجماعات المحلية، إعانات ستستلم		441
461.570		إلى ح/ الإعانة الخاصة بجمع الحليب	748200	
8.823.762		إلى ح/ إعانات خاصة بالفلاحين	467500	
		إعانات قيد الاستلام		

## 2- إعانة التجهيز.

بالنسبة لإعانة التجهيز لم تستلم الملبنة أي إعانة خلال السنوات الماضية، إلا أنها قامت بحيازة استثمارات بأموالها الخاصة، حيث استقادت المؤسسة نظرا لطبيعة نشاطها من بعض الامتيازات التي تهدف إلى تشجيع الاستثمار.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة في مؤسسة ونيس للفلاحة.

## 1- إعانة الاستغلال.

يتمثل النشاط الرئيسي للمؤسسة في إنتاج حليب الأبقار وبيعه أو توزيعه فهي بذلك تستفيد من إعانة مالية أو منحة إنتاج الحليب المقدر بـ 12 دج/ لتر، إضافة إلى المنحة الصحية 2 دج/ لتر. ومن العملاء الأكثر استهلاكاً لمادة الحليب للمؤسسة نجد ملبنة ونيس، التي تعتبر الوسيط بينها وبين الجهة المانحة للإعانة "مديرية المصالح الفلاحة لولاية عين الدفلى".

تبيع المؤسسة للملبنة الحليب قبل استلام الإعانة، ثم تنتظر المؤسسة الدعم (الإعانات) على مبيعاتها كل شهر، كما تبيع المؤسسة أيضا حليب الأبقار لجامعي الحليب الخواص أو التابعين للملبنة.

♦ بتاريخ 20/01/2016 استلمت مؤسسة ونيس للفلاحة إعانة مالية (إعانة استغلال) والخاصة بدعم إنتاج حليب الأبقار، وكانت قيمة الإعانة 309.484 دج.

- الوعد بإعانة الاستغلال. (انظر الملحق رقم 6)

2015/01/05				
	309.484	من ح/ الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستستلم		441
309.484		إلى ح/ إعانة الاستغلال	748	
		استلام إشعار استفادة من إعانة استغلال		

- تحصيل إعانة الاستغلال. (انظر الملحق رقم 7)

2016/05/30

309.484	309.484	من ح/ البنك إلى ح/ الدولة والجماعات العمومية، إعانات ستستلم استلام إعانة الاستغلال	441	512
---------	---------	--	-----	-----

## 2- إعانة التجهيز.

خلال العام الجاري أي بعد سنة من تأسيس المؤسسة لم تقم بحيازة استثمارات أو تجهيزات عن طريق الإعانات، إلا أنها استلمت إعانة تجهيز قبل الشكل الحالي للمؤسسة "مزرعة بن بريك"، لذا فإذا رغبت المؤسسة بحيازة استثمار من خلال الإعانات في هذه الحالة لا يكون التدعيم بنسبة 100 % من قيمة التجهيز، وإنما بنسبة 40% أو 60% وذلك حسب شروط تحددها مديرية المصالح الفلاحة لولاية عين الدفلى باعتبارها الجهة المانحة للإعانة.

وفي ما يلي المراحل التي تقوم بها المؤسسة للحصول على إعانة التجهيز:

- طلب الاستفادة من دعم الاستثمار في إطار نظام القرض الوطني للدعم الفلاحي FNDA ؛
- إجراء دراسة تقييمية للمشروع من طرف مكتب دراسات مدعم ؛
- إنشاء أو شراء الاستثمار المعني ( فاتورة+ سند استلام) ؛
- خروج لجنة من طرف مكتب القسم الفرعي الفلاحي للبلدية المعنية من أجل تحرير محضر معاينة للاستثمار ؛
- تحرير المحضر، ثم إيداع مبلغ الإعانة في حساب المؤسسة.

## التقييم الشخصي:

تلعب الإعانات المستلمة دورا هاما في تطوير الاقتصاد الوطني وتنميته، إذ تعتبر الركيزة الأساسية لمعظم المؤسسات الجزائرية، حيث تختلف أنواع الإعانات المستلمة من قبل المؤسسات حسب طبيعة نشاط المؤسسة والهدف من الإعانة، إضافة إلى التأثير المباشر الناجم على الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وذلك للوزن النسبي الذي تتمتع به الإعانة لدى المؤسسة.

بغرض توسيع الدراسة وإسقاط الجانب النظري على الواقع الجزائري قمنا بدراسة حالة ثلاث مؤسسات اقتصادية محلية مختلفة النشاط والهدف (مؤسسة أسروت لصيانة شبكات الطرق والتطهير، ملبنة عريب، مؤسسة ونيس للفلاحة). حيث تتماثل أهداف الحصول على الإعانة بين هذه المؤسسات رغم اختلاف النشاط فكل من

المؤسسات السابقة يخضع لشروط محددة من قبل الدولة بخصوص منح الإعانة. ومن خلال الدراسة الميدانية تعرفنا على مختلف طرق المعالجة المحاسبية لإعانات الاستغلال والتجهيز المستلمة من طرف المؤسسات، إذ تختلف طرق الاعتراف والقياس المحاسبي حسب طبيعة وشكل الإعانة المستلمة.

كما استنتجنا من دراستنا التطبيقية التزام المؤسسات الجزائرية بالنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وذلك في كل من طرق الاعتراف والقياس المحاسبي للإعانات، إلا أنه توجد بعض الاختلافات التي تتطلب القيام بعدة إصلاحات لضمان التطبيق السليم لهذا النظام ومواكبة التطورات الاقتصادية العالمية.

ولمعرفة آثار تطبيق هذا النظام على النظام الجبائي الجزائري ومعرفة الاختلاف السائد بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية واجهتنا عدة صعوبات منها عدم تسجيل المؤسسات لأي معالجات جبائية بخصوص الإعانات، الفترة المحددة للترخيص والتي تعد قليلة بالنسبة لموضوع شائك وهام مثل الإعانات المستلمة.

## خلاصة الفصل.

من خلال الدراسة الميدانية للمعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة والتي تمت بثلاث مؤسسات متباينة النشاط، توصلنا إلى عدة نتائج أهمها أن هذه المؤسسات تعتمد على نفس القواعد في معالجة هذه الإعانات إلا أنه تظهر بعض الاختلافات والتباينات حسب نشاط المؤسسة محل الدراسة. كما استنتجنا أنه وبالرغم من الدور الذي تلعبه الإعانات الحكومية في الاقتصاد الوطني لا تزال خاضعة للقوانين الجبائية، إلا أن الجهات المختصة تسعى لتقليل هذه الاختلافات بين النظامين المحاسبي والجبائي.

خاتمة

تناولنا من خلال هذا البحث موضوع المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة وفقا لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" والنظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك بدراسة نظرية لبند الإعانات المستلمة، ودراسة ميدانية بثلاث مؤسسات محلية مختلفة بهدف تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة للإعانات المستلمة من طرق الاعتراف بطبيعة الإعانة والقياس السليم والإفصاح الملائم في القوائم المالية، وكذا التطرق للاختلافات والتباينات الناتجة من كون القوانين الجبائية تسيطر على المحاسبة في الجزائر ولها آثار ضارة على مصداقية القوائم المالية. وكل هذا من خلال معالجة الإشكالية الرئيسية التالية: كيف تتم المعالجة المحاسبية للإعانات المستلمة في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وما مدى توافقها مع القوانين الجبائية الجزائرية ؟

### 1- اختبار الفرضيات.

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدت في البحث والتي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية للمؤسسات المحلية الثلاثة في تقييم الواقع العملي لموضوع البحث، توصلنا إلى النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى: طرق الاعتراف والإفصاح المتباينة عن الإعانات المستلمة لها آثار مباشرة على القوائم المالية **محقة وصحيحة**، فمن خلال الدراسة اتضح أن اختلاف طرق الاعتراف والقياس المحاسبية للإعانات المستلمة له أثر مباشر على مصداقية القوائم المالية، فالجزائر حاولت توحيد نظامها المحاسبي المالي الجديد بخصوص معالجة الإعانات المستلمة مع المعيار الدولي المحاسبي رقم "20" لضمان عرض القوائم المالية بصورة صادقة.

- أما فيما يخص الفرضية الثانية: لا يوجد فرق بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للإعانات المستلمة، فهي **غير صحيحة**، وذلك باعتبار النظام المحاسبي المالي يعتمد على أساس الاستحقاق بينما القانون الجبائي يعتمد الأساس النقدي، ومنه تنتج فروقات بين النظامين نتيجة الاختلاف في الفترة التي تم الاعتراف فيها بالإيراد أو العبء.

- بالنسبة إلى الفرضية الثالثة المتمثلة في أن النظام المحاسبي المالي يراعي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الإعانات المستلمة **صحيحة نسبيا**، فمعالجة الإعانات المستلمة وفق النظام المحاسبي المالي مستمدة من المعيار المحاسبي الدولي رقم "20" الخاص بالمحاسبة عن "الإعانات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"، إلا أننا نلاحظ انه لا يوجد تطابق بنسبة كبيرة.

### 2- نتائج الدراسة.

- تختلف المعالجة المحاسبية للإعانات المستلمة وفقا لشروط الإعانة ؛

- توفر النظام المحاسبي المالي على قواعد تقييم واعتراف وعرض قادرة على توفير المعلومات الملائمة للمحاسبة والرقابة عن الإعانات المستلمة ؛
  - جاء النظام المحاسبي المالي بحسابات جديدة تضمن تسجيل وتبويب الإعانات المستلمة في حسابات خاصة بها بما يوفر لمستخدمي التقارير المالية المعلومات الملائمة ؛
  - النظام المحاسبي المالي لا يتطابق بصورة كاملة مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الإعانات المستلمة ؛
  - الإعانات المستلمة من بين النقاط التي أدت إلى وجود اختلافات محاسبية وجبائية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي ؛
  - اعتمدت المؤسسات محل الدراسة على قواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة الإعانات المستلمة ؛
  - فيما يتعلق بالإفصاح عن الإعانات المستلمة فلم يكن كافي في كافة المؤسسات محل الدراسة ؛
  - عدم الاهتمام بتسجيل الضرائب المؤجلة الخاصة بالإعانات في المؤسسات محل الدراسة.
- 3- التوصيات.**

- بناء على النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، نقدم بعض التوصيات:
- الأخذ بعين الاعتبار الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم "20" في معالجة الإعانات المستلمة ومحاولة إصلاحها ؛
- على الدولة الجزائرية عصرنة نظامها الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، من خلال دراسة وحل مختلف الإشكاليات التي قد يطرحها هذا التباعد وذلك بعرض حلول موضوعية ووسطية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية ؛
- على المؤسسات محل الدراسة الاهتمام بتسجيل الضرائب المؤجلة الخاصة بالإعانات المستلمة وذلك لزيادة جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية ؛
- الاهتمام بالإفصاح عن المعلومات التي تزيد من شفافية وصدق القوائم المالية وخاصة فيما يتعلق بالإعانات المستلمة.

#### 4- أفاق الدراسة.

- تناولت دراستنا موضوع المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة، وهو موضوع جديد محليا سواء من الناحية المحاسبية أو الجبائية، وهو موضوع حساس وشائك يعنى بتطوير الاقتصاد الوطني، لذا لاحظنا أن التعمق فيه يتطلب الكثير من الوقت والجهد، الأمر الذي لم يسمح لنا بالإمام بجميع جوانب الموضوع، وعليه نفتح مجال الدراسة لغيرنا من الباحثين في التعمق أكثر في الموضوع، من خلال اقتراح المواضيع التالية:
- مشاكل العرض والإفصاح عن الإعانات المستلمة.
- الإعانات العمومية بين الخضوع الضريبي والإعفاء.
- دراسة مقارنة للإعانات المستلمة بين المعيار الأمريكي "116" والمعيار المحاسبي الدولي "20" والنظام المحاسبي المالي.

# المراجع

## قائمة المراجع

الكتب:

1. بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، منشورات كليك، ج 2، الجزائر، 2013.
  2. حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، جمعة 2014.
  3. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
  4. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، بدون دار نشر، سطيف، 2014.
  5. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2009.
  6. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية 2010/2009 IAS/IFRS، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- المذكرات الجامعية:
7. رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2011.
  8. سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015.
  9. سعدي خديجة، دور أعمال نهاية الدورة للتثبيات العينية في الإفصاح المحاسبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
  10. محمد أبركان، تبني المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محند أولحاج، البويرة، 2016.
  11. محمد قبائلي، آفاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل في ظل تباين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013.

12. هاجر مزوار، تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014.

المطبوعات الجامعية:

13. سفير محمد، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج بالبويرة، 2015.

المجلات والدوريات:

14. أمال عبد الهادي فودة، المعالجة المحاسبية لبند الإعانات والمنح الحكومية وآثارها على القوائم المالية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الثالث، العدد الأول، الجمعية السعودية للمحاسبة، المملكة العربية السعودية، 1999.

15. مروج علي وداعة، زهرة حسن العامري، المعايير الدولية للمحاسبة عن المنح الخارجية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 38، العراق، 2011.

المؤتمرات والملتقيات:

16. إيناس جمعة فهمي شكر، المنح والإعانات الحكومية بين الخضوع الضريبي أو الإعفاء، المؤتمر الضريبي السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، مصر، 2011.

القوانين والجرائد الرسمية:

17. الجريدة الرسمية، العدد 19، قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجزائر، 2009.

18. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016.

الملاحق

ولاية الجزائر  
مؤسسة صيانة شبكات الطرق و التطهير  
« EPIC ASROUT »

ENTREPRISE DE MAINTENANCE DES RESEAUX ROUTIERS ET  
ASSAINISSEMENT D'ALGER

Réf: CT 188.

Alger le 22/04/2015

**AVIS DE RECETTE**

DATE	MODALITES	MONTANT
22/04/2015	Subvention reçu Wilaya d'Alger	957 770 266 ,00DA

**Montant en lettres :**

Neuf cent cinquante sept million sept cent soixante dix mille deux cent soixante six dinars

**Objet de la recette :**

Salaires et charges mois d'AVRIL, MAI, JUIN, JUILLET, 2015

**Dossier constitue des pièces justificatives :**

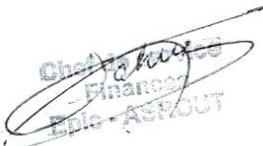
Subvention n°110

Extrait de compte trésor du mois d'avril 2015

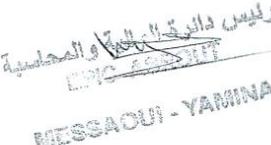
Le Trésorier

le DFC

le Directeur General

  
Chef de Service  
Finances  
Epic - ASROUT

TALOUINE - BELAID

  
رئيس دائرة الحسابات والمحاسبة  
EPIC ASROUT  
MESSAOUI - YAMINA

  
المدير العام  
محمد بن صالح

DESIGNATION DES COMPTES	Note	N	N-1
Ventes et produits annexes		10 948 036	21 873 788
Variation stocks produits finis et en cours		0	0
Production immobilisee			
Subventions d'exploitation		2 044 874 745	1 769 569 611
<b>I- Production de l'exercice</b>		<b>2 055 822 781</b>	<b>1 791 443 399</b>
Achats consommés		221 554 867	168 647 654
Services extérieurs et autres consommations		147 678 831	64 467 135
<b>II- Consommation de l'exercice</b>		<b>369 233 699</b>	<b>233 114 789</b>
<b>III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION(I-II)</b>		<b>1 686 589 082</b>	<b>1 558 328 611</b>
Charges de personnel (A)		1 740 399 778	1 546 705 795
Impôts, taxes et versements assimilés		15 371 126	76 386 016
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>- 69 181 821</b>	<b>- 64 763 201</b>
Autres produits opérationnels		477 833 308	460 211 125
Autres charges opérationnelles		261 062	3 381 430
Dotations aux amortissements et aux provisions		408 340 727	392 109 043
Reprises sur amortissements et provisions		818 107	42 550
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>867 804</b>	<b>0</b>
Produits financiers			
Charges financières			
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>			
<b>VII- RESULTAT AVANT IMPOTS (V+VI)</b>		<b>867 804</b>	<b>0</b>
Impôts exigibles sur résultats			
Impôts différés (Variations)			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>2 534 474 195</b>	<b>2 251 697 074</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>2 533 606 391</b>	<b>2 251 697 074</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>867 804</b>	<b>0</b>
Éléments extraordinaires ( Produits )			
Éléments extraordinaires ( Charges )			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>867 804</b>	<b>0</b>

ولاية الجزائر  
مؤسسة صيانة شبكات الطرق و التطهير  
« EPIC ASROUT »

ENTREPRISE DE MAINTENANCE DES RESEAUX ROUTIERS ET  
ASSAINISSEMENT D'ALGER

Réf : 052 n.

Alger le 20/05/2015

**AVIS DE RECETTE**

DATE	MODALITES	MONTANT
20/05/2015	Subvention reçu wilaya d'Alger	171 000 000.00 DA

**Montant en lettres :**

Cent soixante onze millions dinars

**Objet de la recette :**

Subvention n°72/2015 acquisition divers matérielle

**Dossier constitue des pièces justificatives :**

Subvention n° 72 /2015

Extrait de compte trésor du mois de mai

**Chef de service finances**

**le DFC**

**Le Directeur General**

Chef de service  
Finances -  
Epic ASROUT  
TALOUINE BELAID

مدير دائرة المالية والمحاسبة  
EPIC ASROUT  
MESSADUI - YAMINA  
المدير العام  
حفاصة جمال

EPIC	Désignation	Qté	Montant
ASROUT	-Acquisition de camion combiné Hydrocureur GM..	2	50.000.000,00 DA
	-Acquisition de Camion 7 T.	7	35.000.000,00 DA
	-Acquisition de Rouleau compacteur + remorque.	7	14.000.000,00 DA
	-Acquisition de Dumper.	12	25.200.000,00 DA
	-Acquisition de Groupe électrogène.	10	3.200.000,00 DA
	-Acquisition de compresseur équipé de marteau piqueur.	7	12.600.000,00 DA
	-Acquisition de Scie à Sol.	12	6.000.000,00 DA
	-Acquisition de Motopompe.	10	10.000.000,00 DA
	-Aménagement des infrastructures d'appuidans le cadre du redéploiement.		15.000.000,00 DA
<b>TOTAL GENERAL / ASROUT :</b>			<b>171.000.000,00 DA</b>


الملحق رقم: 05

LAITERIE ARRIB  
DAE

subvention de lait crû  
Mois De Décembre 2016

Désignation	Qtité	Qtité primée	Subv P/Litre	montant par subv	Montant à percevoir	montant perçu	Retenues
Prime de production P/Eleveur (12DA)	340 091	188 383	12,00	4 081 092,00	2 260 596,00	0,00	0,00
Prime d'intégration P/Laiterie (04DA)	229 908	229 908	4,00	919 632,00	919 632,00	0,00	0,00
Prime de collecte P/Laiterie (05DA)	47 937	47 937	5,00	239 685,00	239 685,00	0,00	0,00
Prime de collecte P/Collecteur (05DA)	140 446	140 446	5,00	702 230,00	702 230,00	0,00	0,00
Prime Sanitaire (02DA)	17 717	17 717	2,00	35 434,00	35 434,00	0,00	0,00
				<b>5 978 073,00</b>	<b>4 157 577,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

  
DAE

SPA WANIS LILFILAHA

EMIR ABDELKADER

BIR OULD KHELIFA

PAGE:1

EDITION DU 10/02/2017 20:21

EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	40-JOURNAL O.D
PIECE	00002
FOLIO	1
DATE	01/01/16
REFERENCE	SUBV 12DA
LIBELLE	CONST SUBV LAIT MOIS JANVIER 2016

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
441000	Etat et autres collectivités p	309 484,00	
748100	SUBVENTION D'EXPLOITATION LAIT		309 484,00
<b>TOTAL GENERAL</b>		309 484,00	309 484,00

V

SPA WANIS LILFILAHA  
EMIR ABDELKADER  
BIR OULD KHELIFA

PAGE:1  
EDITION DU 10/02/2017 20:25  
EXERCICE:01/01/16 AU 31/12/16

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	485-JOURNAL BANQUE SPA "281"
PIECE	00019
FOLIO	5
DATE	30/05/16
REFERENCE	VIR REC RELV
LIBELLE	SUBVENTION MOIS JANVIER 2016

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
512400	BADR SPA WANISS LIL FILAHA	309 484,00	
441000	Etat et autres collectivités p		309 484,00
<b>TOTAL GENERAL</b>		309 484,00	309 484,00

V