



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي, الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم المالية والمحاسبة , تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات على ضوء المعيار المحاسبي الدولي
رقم 20 وفق النظام المحاسبي والجبائي الخوازي
-دراسة ميدانية مؤسسة مطاحن الواحات "أقروديف"-

إعداد الطالب: بن لعمودي زكرياء

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 08/06/2024

أمام لجنة المناقشة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
عماني لمياء	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	رئيسا
كيحلي عائشة سلمى	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
صديقي صفية	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	مناقشا

الموسم الجامعي: 2024/2023

شكر

قال الله تعالى في كتابه الكريم { ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه }

سورة لقمان الآية 12

ثم بعد :

فاني أحمد الله عز وجل حمدا كثيرا طيبا يملئ السماوات والأرض، و أشكره قبل أي شيء على ما أكرمني به من إتمام هذه الدراسة، وأرجو من الله أن تنفعني في ديني و دنيائي، وأنال بها رضا الله، ثم يسعدني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من :

- الباحثة الدكتوراة المؤطرة لرسالتي كحيلي عائشة سلمى التي أفنت وقتها وجهدها لإرشادي ولم تبخل علي بالنصح والتوجيه.
- السادة أعضاء لجنة المناقشة الذين أثروا علي في هذا البحث بملاحظاتهم القيمة وتوجيهاتهم البناءة وتوصياتهم الجوهرية
- نتوجه بالشكر الجزيل لكل من ساعدنا في اتمام هذا العمل من قريب أو

بعيد

وفي الأخير أسأل الله تعالى أن يجعل هذا العمل خالصا لوجهه الكريم وان ينفع به من يطلع عليه، وأن يجعله مفتاحا للخير والنجاح.

والله ولي التوفيق

الملخص

تناولت هذه الدراسة المعالجة المحاسبية و الجبائية للإعانات في إطار المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 والنظام المحاسبي والجبائي الجزائري حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري ومقارنتها بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 20, مع التركيز على تحديد الفروقات الرئيسية بين المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات. كما تسعى الدراسة لتقييم مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 بخصوص الإعانات.

وقد تمت الدراسة في مؤسسة مطاحن الواحات " أقروديف " - تقرت- في الفترة الممتدة من 14 أبريل إلى 2 ماي لسنة 2024 استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن لعرض المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات المستلمة، كما إعتد في الجانب التطبيقي منهج دراسة حالة لمؤسسة إقتصادية محلية فاعتمدنا على الوثائق والمقابلة الشخصية وقد أسفرت الدراسة عن استنتاجات تمثلت في ما يلي :

استندت المؤسسة التي تمت دراستها إلى مبادئ النظام المحاسبي المالي لمعالجة الإعانات التي تم استلامها، بالإضافة إلى الإفصاح عن الإعانات وفقا للإجراءات المحددة ضمن النظام المحاسبي المالي إلا أن المؤسسة الموضوعة محل الدراسة لم تول إهتماما كافيا بتسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالإعانات.

وكذلك أسفرت الدراسة عن وجود بعض الفروقات ولو كانت طفيفة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية نتيجة لاختلاف البيئة المحاسبية وكذا وجود تباين بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للإعانات بين النظام المحاسبي المالي والتشريعات الضريبية

كلمة مفتاحية : إعانات مستلمة , معيار المحاسبي الدولي 20, نظام محاسبي مالي , قوانين جبائية.

Résumé

This study dealt with the accounting and fiscal treatment of subsidies under International Accounting Standard 20 and Algerian Accounting and Prescriptive System. The study aimed to identify the accounting and liability treatment of subsidies in accordance with Algeria's Financial Accounting System and compare them with International Accounting Standard 20, with a focus on identifying the main differences between accounting and financial treatment of subsidies. The study also seeks to assess the compatibility of the financial accounting system with International Accounting Standard 20 on subsidies.

The study took place at the Oasis Mills Foundation "Agrodiver" - Touggourt - from 14 April to 2 May 2024

We used the Analytical Descriptive Approach and the Comparative Approach to the Presentation of Accounting and Compulsory Treatment of Subsidies Received. On the applied side, we adopted a case study curriculum for a local economic institution, which relied on documents and personal interviews. The study produced conclusions as follows:

The institution studied was based on the principles of the Financial Accounting System to address the benefits received, in addition to disclosing the subsidies in accordance with the procedures established under the Financial Accounting System. However, the institution under consideration did not pay sufficient attention to the registration of deferred subsidy taxes.

The study also resulted in some, albeit minor, differences between the financial accounting system and IAS as a result of the different accounting environment as well as the existence of The accounting and fiscal treatment of subsidies varied between the financial accounting system and tax legislation.

Keywords: subsidies received ; IAS 20 ; The financial accounting System ; tax laws.

فهرس المحتويات:

الصفحة	المحتوى
	شكر
	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الاختصارات
IV	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للموضوع
02	المبحث الأول : مفاهيم حول الإعانات والمساعدات الحكومية
02	المطلب الأول : ماهية الإعانات والمساعدات الحكومية
03	المطلب الثاني : خصائص الإعانات والمساعدات
05	المطلب الثالث : أساسيات حول المعيار المحاسبي الدولي 20 (IAS20)
07	المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية للإعانات طبقا للمعيار IAS20
09	المبحث الثاني : الإعانات وفق النظام المحاسبي والجبايي الجزائري
09	المطلب الأول : التعريف القانوني والمحاسبي والجبايي للإعانات وفق النظام المحاسبي الجزائري
11	المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية والجبايية للإعانات وفق النظام المحاسبي المالي
13	المطلب الثالث : المعايير المحاسبية ذات الصلة بالمنح و المساعدات الحكومية
16	المطلب الرابع : المقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم " 20 " والنظام المحاسبي المالي
17	المبحث الثالث : الدراسات السابقة
	الفصل الثاني : الجانب التطبيقي للدراسة
27	المبحث الأول : بطاقة فنية للمؤسسة المطاحن الواحات
27	المطلب الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

28	المطلب الثاني:منتجات المؤسسة و تصنيف العمال و أطراف المتعامل معهم
30	المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات في مطاحن الواحات أقروديف _ تقرت
30	المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للإعانات
32	المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للإعانات في مطاحن الواحات " أقروديف"
36	المطلب الثالث : مقارنة الممارسة المحاسبية للإعانات مع النظام المحاسبي المالي
39	الخاتمة
42	قائمة المراجع والمصادر
46	قائمة الملاحق

قائمة الاختصارات:

الاختصار	الدلالة باللغة الانجليزية	الدلالة باللغة العربية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Standards Accounting Board	مجلس المعايير الدولية المالية
IDA	International development Association	مؤسسة التنمية الدولية
IASB	International accounting standards board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
BASC	Behavior Assessment System for Children	لجنة معايير المحاسبة البريطانية
SOCPA	Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المالي المحاسبي
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية
Ibs	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على ارباح الشركات

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
04	خصائص الاعانات والمساعدات	01
31	مصلحة المحاسبة وفصائلها	02

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
29	عدد العمال داخل المؤسسة	01

قائمة الملاحق:

الصفحة	الملحق	الرقم
46	وثيقة التسجيل المحاسبي (الإشعار بمنح الاعانة)	01
47	وثيقة التسجيل المحاسبي (تحصيل الاعانة)	02
48	جدول حساب النتائج 2018	03

المقدمة

تجاوبا مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم, تبرز الحاجة الملحة للمؤسسات المالية والاقتصادية لتبني معايير محاسبية دولية تضمن الشفافية والموثوقية في البيانات المالية, والتي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات .

تشهد الجزائر كغيرها من الدول تحديات حمة في مسيرة المعايير المحاسبية الدولية حيث سعت إلى تحديث نظامها المحاسبي والجبايي ليوأكب المعايير الدولية ويستجيب لمتطلبات الاقتصاد العالمي من خلال العدول على المخطط المحاسبي وتعويضه بنظام المحاسبة المالية SCF والذي طبق في بداية السنة المالية 2010, بحيث تعكس الإصلاحات المحاسبية في الجزائر الرغبة في تقليص الفجوة بين الممارسات المحلية والمعايير الدولية , وذلك من خلال تصميم إطار قانوني تشريعي جديد يتضمن معايير محاسبية جزائرية مستوحاة من المعايير الدولية

وكسائر حكومات العالم تبذل الحكومة الجزائرية جهودا حثيثة لتطوير آليات تمكن الشركات من المساهمة الفعالة في تعزيز الاقتصاد الوطني وتحقيق التنمية الاقتصادية. تتمثل هذه الآليات في التخفيضات و الإعفاءات الجمركية والضريبية بالإضافة إلى الإعانات والمساعدات المقدمة للشركات والتي تأتي بأشكال متعددة لدعم أدوارها الحيوية في النهوض بالاقتصاد, كما يمكن أن تكون هذه الإعانات والمساعدات مشروطة ومرتبطة بقيود وشروط معينة الأمر الذي يتطلب قياسها والاعتراف بها وإثباتها في دفاتر وسجلات هذه الشركات من خلال المعالجة المحاسبية المناسبة والإفصاح والتقرير عنها, وهذا ما تطرق له وعالجه المعيار المحاسبي الدولي 20 الذي يتناول المعالجة المحاسبية للإعانات الحكومية, أحد المعايير الهامة التي تم تبنيها في الجزائر .

وقد اشتمل هذا المعيار في بنوده على تفصيلات توضح المبادئ والشروط التي يجب إتباعها عند الاعتراف بالإعانات والمساعدات الحكومية في البيانات المالية وكيفية تسجيلها وعرضها والإفصاح عنها , ويتمشى النظام المحاسبي المالي مع هذا المعيار من خلال توفير إطار عمل واضح للمعالجة المحاسبية للإعانات. مما يساعد في تحقيق التوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية .

لذلك تأتي الدراسة للبحث في المعالجة المحاسبية والجبايية للإعانات في ظل الإصلاح المحاسبي الذي انتهجته الجزائر بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ومن هذا المنطلق تبرز لنا الإشكالية التالية :

الإشكالية الرئيسية :

- كيف يتم معالجة الإعانات محاسبيا وجباييا وفق النظام المحاسبي المالي ووفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 20

الأسئلة الفرعية :

- ❖ هل يختلف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الإعانات والمساعدات الحكومية ؟
- ❖ كيف عالج الإصلاح المحاسبي في الجزائر الإعانات من الناحية المحاسبية والجبائية ؟
- ❖ هل تلتزم مؤسسة مطاحن الواحات "أفروديف" بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 20 لمعالجة الاعانات ؟
- ❖ هل تلتزم مؤسسة مطاحن الواحات "أفروديف" بالمعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات الحكومية وفق متطلبات النظام المحاسبي؟

فرضيات البحث

- النظام المحاسبي المالي يراعي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الإعانات المستلمة.
- لا تعكس المعالجة المحاسبية و الجبائية في المؤسسة الشفافية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- تلتزم مؤسسة مطاحن الواحات "أفروديف" بالمعالجة المحاسبية للإعانات وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي
- لا تلتزم مؤسسة مطاحن الواحات "أفروديف" بالمعالجة الجبائية للإعانات وفقا لقانون الضرائب المباشرة.
- المعالجة المحاسبية والجبائية في المؤسسة تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي 20

أسباب اختيار الموضوع

ترجع دوافع اختيار الموضوع إلى أسباب ذاتية و أخرى موضوعية

الأسباب الذاتية

- الرغبة الذاتية و الميول الشخصي في معالجة و دراسة مواضيع المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية
- فتح المجال لغيرنا للتعلم أكثر في هذا الميدان مستقبلا.

الأسباب الموضوعية

- ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس : محاسبة وجباية معمقة
- المساهمة ولو بالقليل في سد الثغرات والإجابة عن بعض الإستفهام المتعلقة بواقع الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي.

- الرغبة في فهم المعايير المحاسبية الدولية كونها أهم المواضيع المطروحة على المستوى الدولي والمحلي في مجال المحاسبة .
- نقص الدراسات والبحوث حول الموضوع رغم أهميته .

أهداف البحث

- التعرف على المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات في ظل النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي 20
- تحديد أهم الاختلافات بين المحاسبة والجبائية في معالجة الإعانات والمساعدات.
- إبراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية في معالجة الإعانات.
- معرفة مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 ومدى تطابقه مع النظام المحاسبي المالي في المؤسسة مطاحن الواحات "أقروديف".
- الوقوف على أهم معيقات التي تواجه مؤسسة مطاحن الواحات "أقروديف" في تطبيقها السليم للنظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية والجبائية للملحمة واقترح بعض الاجراءات التي من شأنها أن تزيد من الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي وبالتالي تكون عبارة عن حلول مقترحة لهذه المعيقات

أهمية البحث

- تكمن أهمية البحث من خلال استخدام المعالجات المناسبة للإعانات والمساعدات وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 20 وكذا وفقا للنظام المحاسبي والجبائي الجزائري، وبالإضافة إلى توضيح معالجة جانب الفروقات والاختلافات الموجودة بين المحاسبة والجبائية.
- تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الحديثة في مجال المحاسبة خاصة في الجزائر، مما سيوفر إضافة علمية للباحثين يمكن الرجوع إليها.
- التعريف بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 وتوضيحه، ستشجع هذه الدراسة الباحثين على إجراء دراسات وأبحاث لها علاقة بالموضوع.

منهج البحث وأدواته،

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية، اتبعنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي

منهج البحث وأدواته،

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، 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 المجلات والجرائد الرسمية وبعض الملتقيات والأيام الدراسية إضافة إلى مواقع مختلفة للأنترنت. أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقمنا بتوظيف ما أتيح لنا من وثائق ومعلومات متعلقة بالشركة وبالقدر الذي نحتاجه في موضوعنا.

صعوبات البحث.

- واجهتنا العديد من الصعوبات والعراقيل في انجاز هذا البحث، منها:
- ✓ قلة المراجع التي تربط بين المحاسبة والجباية والخاصة بموضوع الإعانات ؛
- ✓ صعوبة إيجاد مكان إجراء التبرص للدراسة (مؤسسة تقدم إعانة).
- ✓ صعوبة تطبيق جميع المعلومات النظرية في ميدان العمل ؛
- ✓ موضوع شائك وجديد ويتطلب الكثير من الوقت.
- ✓ صعوبة التنسيق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي فيما يتعلق بتطبيق المعالجة المحاسبية للمعيار 20

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: مفاهيم حول الإعانات والمساعدات الحكومية
 - المبحث الثاني : المبحث الثاني : الإعانات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 والنظام المحاسبي و الجبائي الجزائري
 - المبحث الثالث : الدراسات السابقة، تناولنا أهم الدراسات والبحوث السابقة والتي لها علاقة بالموضوع، منها مذكرات الماجستير والماستر، إضافة إلى المقالات والملتقيات.
- أما الفصل الثاني فمتعلق بالجانب التطبيقي للموضوع،

الفصل الأول :

الأدبيات النظرية والتطبيقية

لمحاسبة الإعانات

المبحث الأول: مفاهيم حول الإعانات والمساعدات الحكومية

المطلب الأول: ماهية الإعانات والمساعدات الحكومية

➤ تعرف الإعانات (المنح): بأنها تيار من الإنفاق تقرر الدولة دفعه إلى فئات اجتماعية أو للهيئات العامة دون أن يقابله تيار من السلع و الخدمات تحصل عليه من الجهة المستلمة للإعانات (المنح) و تقسم إلى قسمين : الأول إعانات دولية ، و القسم الثاني إعانات محلية ¹

➤ و تعرف أيضا على أنها الهبة و المعونة في حين تتمثل الخارجية (الأجنبية) بالهبات و معونات تقدمها الدول الغنية إلى الدول الفقيرة و هذه المنح لا تمثل أي التزامات على البلدان المستلمة لها بل أنها تمثل انتقال رؤوس أموال الأجنبية من البلدان المانحة إلى البلدان النامية و أن البلد المستلم للمنحة غير ملزم بدفع اي شيء، لا أقساط و لا أسعار فائدة ²

➤ أما المساعدات الحكومية فتعرف بأنها إجراء تقوم به الحكومة وذلك لتزويد منفعة اقتصادية محددة إلى مؤسسة معينة أو مجموعة من المؤسسات للمساعدة بموجب شروط محددة، وتشمل تقديم المنح والأنواع الأخرى من المساعدات والتي قد لا تتضمن نقل أصول للمؤسسة مثل المشورة القانونية للمؤسسة بدون مقابل ³.

➤ عرفت المنح الحكومية هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمنشأة مقابل التزام سابق او مستقبلي بشروط محددة تتعلق بالنشاط التشغيلي لدى المنشأة . و لا تشمل المنح الحكومية أشكال المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للمنشأة ⁴.

➤ قد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المنح الحكومية و اسمها المساهمات في المعيار (116) بأنها أية عمليات غير تبادلية بتحويل نقد أو موجودات أخرى لأية وحدة اقتصادية أو إلغاء أو تسوية التزامات في وحدات أخرى من غير المالكين و الأنواع الشائعة لهذه المساهمات تكون على شكل نقد ، استثمارات أراضي ، مباني ، أي استخدام لتسهيلات أو منافع ، تجهيزات بضائع و خدمات أخرى أو الوعود غير المشروطة بالعطاء في المستقبل ⁵.

¹رضا صاحب أبو حمد آل علي 2002 ، المالية العامة ، دار الجامعة للطباعة فرع البصرة 75

²القرشي ، مدحت، التنمية الاقتصادية، دار وائل للنشر ، ط 1 ، عمان ،الأردن ، 2007 ص 21

³ محمد أبونصار، وحميدات جمعة. 2013 -معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية" الجوانب النظرية والعملية . "الطبعة 3 ،الأردن :دار وائل للنشر. ص 332

⁴محمد أبونصار ، حميدات ، مرجع سابق . ص 330

⁵Kiso, Donald E., Weygandh, J. and Warfield, Intermediate Accounting, Tenth edition, 2001. P901

➤ بينما عرف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز وفق المعيار المحاسبي (4) الخاص بهم بأن المنح الحكومية هي المساعدات التي تقدمها الحكومة على شكل نقل تحويل موارد اقتصادية للوحدة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشرط محدد متعلق بالنشاطات التشغيلية لدى لا تشمل المنح الحكومية إشكال المساعدات الوحدة التي لا يمكن تحديد قيمة لها بشكل معقول و العمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن عمليات التجارة العادية للوحدة.¹

➤ أما عربياً فقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية السعودية وفق المعيار (18) المنح و المساعدات الحكومية على أنها تحويلات من جهة حكومية إلى الوحدة على شكل أصول نقدية أو غير نقدية أو تحقيق أو تسوية لالتزامات مستحقة على الوحدة توفرها الجهة الحكومية للوحدة بهدف تنفيذ سياسات و برامج حكومية محددة في خطط التنمية الاقتصادية الاجتماعية².

➤ و قد عرفت لجنة معايير المحاسبة المصرية وفق و المعيار (12) المنح الحكومية بأنها مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية لوحدة معينة في مقابل التزام تلك الوحدة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به في فترة سابقة ، و يستثنى من ذلك المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمة لها ، و كذلك المعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للوحدة و قد تكون المنح الحكومية مرتبطة بأصول و قد تكون مرتبطة بالدخل³.

➤ لذلك يمكن القول أن المنح أو الإعانات الحكومية هي عبارة عن تحويلات غير تبادلية على شكل نقدي أو عيني مقابل التزام مسبق أو مستقبلي، سواء كان بشروط أو بدون شروط.

➤ أما المساعدات الحكومية فهي عبارة عن تحويلات بدون مقابل، تعويضاً لخسائر أو دعم مالي للمؤسسة لمساعدتها في الاستمرار دون الالتزام بردها.

المطلب الثاني : خصائص الإعانات والمساعدات⁴

على الرغم من أن المصطلحات غالباً ما تستخدم بشكل متبادل وقد يفهمها بعضهم على أنها تعبر على المصطلح نفسه، إلا أنهما نوعان مختلفان من الإيراد، فالمنح هي المبالغ التي عادةً لا يجب سدادها ولكنها

¹ الياسري ، محمد فاضل نعمة ، 2004 ، المحاسبة عن المنح و المساعدات الحكومية و الافصاح عنها دراسة نظرية و تطبيقية في شركة انتاج الالبسة الجاهزة / الحمودية (غير منشورة) ص 8

² لجنة معايير المحاسبة السعودية ، معايير المحاسبة (المملكة العربية السعودية ، الرياض ، 2002).

³ بلوي ، محمد عباس ، 2015 ، معايير المحاسبة المصرية . ص 262

⁴ رؤى حسين عبد الحسين 2018 . دور المعيار الدولي 20 في تحسين المعالجة المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات دراسة مقارنة . مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، ص 214.

تستخدم لأغراض محددة، أما الإعانات فهي من ناحية أخرى تشير إلى المساهمات المباشرة وتخفيض الضرائب والمساعدات الخاصة الأخرى التي تقدمها الحكومات للشركات لتعويض تكاليف التشغيل على مدى مدة زمنية طويلة، هذه الممارسة المثيرة للجدل تجدها في الشركات الكبيرة وليست الشركات الصغيرة والتي تميل في اغلب الحالات إلى الحصول على معظم الإعانات.¹

وقد ميز (الزوبعي) بين الإعانات والمساعدات الحكومية وذلك بالاعتماد على المعايير المحاسبية الصادرة من خلال ذكر خصائص كلا منهما ويمكن توضيح ذلك في الجدول رقم (1) وكالاتي:

خصائص الإعانات	خصائص المساعدات
1. ان المنح الحكومية هي تحويلات ليست تجارية تبادلية يترتب عليها التزام سابق او مستقبلي	1. المساعدات هي تحويلات ليست تجارية تبادلية بدون أي التزام
2. المنح الحكومية تأخذ في أكثر الأحوال شكل منح نقدية أو عينية	2. أما المساعدات فهي ممكن أن تكون موارد نقدية أو عينية أو على شكل خدمات مقدمة للجهة المستفيدة
3. ترتبط المنح الحكومية بالأنشطة والعمليات للوحدة الاقتصادية مقابل التزام تلك الوحدة الاقتصادية بتنفيذ شرط او التزام معين	3. ان المساعدات الحكومية تقدم مقابل تعويضات عن نفقات أو خسائر أو دعم مالي للوحدة الاقتصادية لمساعدتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها التجاري
4. تلتزم الوحدات الاقتصادية برد قيمة المنحة الحكومية الى الجهة المانحة في حالة عدم تنفيذ الشروط المقدمة مع المنحة	4. في حين ان المساعدات الحكومية فتمتاز بعدم وجود التزام برد قيمتها
5. تأخذ المنح الحكومية عدة أشكال منها منح مشروطة أو منح مقيدة أو منح مطلقة أو منح غير مشروطة	5. لا يوجد هناك تصنيف للمساعدات الحكومية كونها غير مشروطة وغير مقيدة أي بدون أي التزام

المصدر : الزوبعي، فاطمة فرع هدايا محسن، 2015، "فاعلية الرقابة الداخلية على المنح والمساعدات في المنظمات غير الحكومية - بحث تطبيقي في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية"، اطروحة معادلة لشهادة الدكتوراه غير منشورة، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد

¹ Heibutzki, Ralph.,2015,"what's the Difference Between a Grant & Subsidy" encyclical article in wep

المطلب الثالث : أساسيات حول المعيار المحاسبي الدولي 20 (IAS20):

الفرع الأول : مصطلحات خاصة بالمعيار المحاسبي الدولي 20 (IAS20):

استخدم IAS20 بعض المصطلحات في نصه الأصلي والتي نعرف الرئيسية منها كما يلي : ¹

✓ الحكومة (Government): الأجهزة الحكومية والجهات المماثلة محلية أو وطنية أو دولية؛

✓ المساعدة الحكومية (Government assistance): إجراء حكومي لتزويد منافع اقتصادية محددة

لمؤسسة معينة، أو مجموعة من المؤسسات تحققت فيها مجموعة من الشروط، ولا تشمل المنافع التي يتم تزويدها بطريقة غير مباشرة بموجب قانون يؤثر على الشروط التجارية العامة، مثل شروط البنية التحتية التي ترمي إلى تطوير مناطق معينة أو فرض قيود تجارية على المنافس؛

✓ المنح الحكومية (Grants Government): مساعدات حكومية تأخذ شكل تحويلات موارد

لمؤسسة معينة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط معينة تتعلق بأنشطة تشغيلية للمؤسسة، ويستثنى منها المساعدات الحكومية التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول، وكذلك العمليات مع الحكومة التي لا يمكن فصلها عن العمليات التجارية العادية في المؤسسة؛

✓ المنح الحكومية المتعلقة بالأصول (to assets Grantsrelated): منح حكومية تكون شروطها

الأساسية شراء المؤسسة أو بناءها أو اقتناءها لأصول غير متداولة، وقد تكون هناك بعض الشروط المساندة والتي تقيد نوع أو موقع الأصول أو الفترات التي خلالها يتم اقتناء هذه الأصول :

✓ الأصول المنح الحكومية المتعلقة بالدخل (Grants related to income): المنح الحكومية

باستثناء تلك المتعلقة بالأصول؛

✓ القروض المتنازل عنها (Forgivableloans): القروض التي يتم التنازل عنها من قبل الجهة المقرضة

في ضوء شروط معينة؛

✓ القيمة العادلة (Fair value) الثمن الذي يتم استلامه نتيجة الأصل أو دفعه ببيع تحويل الالتزام بها بين

مشاركين في السوق بموجب منتظمة في تاريخ القياس.

الفرع الثاني : مجال وهدف تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS20:

¹خالد جمال الجعارات (2017): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. الجزء الثاني الطبعة الأولى. دار صفاء للنشر والتوزيع. عمان الأردن . ص ص 448 449.

1. مجال تطبيق المعيار:

- يطبق المعيار المحاسبي الدولي IAS20 على الإعانات العمومية وفي الإفصاح عن الأشكال الأخرى من المساعدة (الحكومية أو العمومية)، ولا يعالج هذا المعيار ماييلي¹:
- أ- المشاكل الخاصة الناشئة في المحاسبة عن المنح الحكومية في القوائم المالية التي تعكس آثار الأسعار المتغيرة أو في المعلومات الإضافية التي لها طبيعة مشابهة؛
- ب- المساعدة الحكومية التي يتم تقديمها إلى المؤسسة في شكل منافع تتم إتاحتها في تحديد الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة الضريبية أو التي يتم تحديدها أو الحد منها على أساس التزام ضريبة الدخل أمثلة هذه المنافع هي تعطيل ضريبة الدخل والمزايا الضريبية للاستثمارات؛
- ت- المشاركة الحكومية في ملكية المؤسسة؛
- ث- المنح الحكومية التي يشملها معيار المحاسبة الدولي 41 "الزراعة".

2. الهدف من تطبيق المعيار:

أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB المعيار IAS20 المعالجة الإعانات الحكومية محاسبيا والمتعلقة بما يلي²:

✓ الإعانات المرتبطة بالأصول (التجهيز والاستثمار) المرتبطة بالعمليات الآتية: اقتناء التثبيتات؛ إنشاء التثبيتات؛ تحديد الأصول؛ تأجيل التنازل عن الأصول.

✓ الإعانات المرتبطة بالنتيجة الاستغلال والتوازن والمتمثلة في الإعانات المرتبطة بالنشاط العملياتي للمؤسسة

الفرع الثالث : تصنيف الإعانات وفق المعيار الدولي رقم: 20

- ✓ المنح المرتبطة بالدخل (إعانات الاستغلال) : هي المنح التي تقوم الحكومة بموجبها بنقل أو تحويل نقدي للمؤسسة، وهي المنح الأخرى غير المرتبطة بالأصول؛
- ✓ المنح التي تصبح مستحقة القبض كتعويض للمؤسسة عن المصاريف أو الخسائر المتكبدة سابقا أو لغرض تقديم دعم مالي فوري للمؤسسة دون تكبد تكاليف مستقبلية ذات علاقة (إعانة توازن)؛
- ✓ المنح المرتبطة بالأصول (إعانة استثمار) : هي منح حكومية تتم من خلال نقل الحكومة، أصول غير نقدية للمؤسسة مثل المباني، أراضي أو تحويل قيمة نقدية للمؤسسة شريط شراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل؛

¹ مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية. المعيار الدولي 20 ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. 2016. ص 01 من المعيار

² خضر علاوي (2012). معايير المحاسبة الدولية. الصفحات الزرقاء الدولية. الجزائر، ص 325 و 326.

✓ 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.¹

الفرع الرابع : متطلبات الإفصاح وفق المعيار الدولي رقم: 20

أما من ناحية الإفصاح فيجب على المؤسسات أن تفصح عن الأمور التالية :² :

- السياسة المحاسبية المتبعة في اظهار المنح الحكومية بالقوائم المالية؛
- طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية مع الإشارة إلى أنواع المساعدات الحكومية الأخرى التي استفادت منها المؤسسة كالخدمات الاستشارية والضمانات المالية والقروض بدون فوائد لتوفير معلومات مالية غير مظلمة؛

- الشروط التي تقف بها المؤسسة والالتزامات الشرطية ذات العلاقة بالمساعدات الحكومية

المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية للإعانات طبقاً للمعيار IAS20:

لا تدرج الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات غير النقدية المقيمة على أساس قيمتها العادلة ضمن حساب النتائج أو في شكل أصول، إلا إذا كان هناك تأكيد معقول بأن:³
المؤسسة سوف تلتزم بالشروط المرتبطة بالإعانات و أنها سوف يتم استلامها.
وهناك مفهومين متعارضين عند التسجيل المحاسبي للإعانات وهما⁴

المفهوم الأول: المقاربة من خلال الميزانية التي تعتبر أن الإعانة يجب أن تدمج مباشرة في الأموال الخاصة لأن المساعدات تشكل أداة تمويل غير قابلة للتعويز وأن التسجيل في حساب النتائج خاطئ لأن الإعانة لا تمثل ربح بالنسبة للمؤسسة بل تمثل تشجيع من طرف الحكومة وبدون أعباء بالمقابل؛

المفهوم الثاني: مقاربة النتيجة التي تعارض مقاربة الميزانية كون الإعانة يجب تسجيلها في حساب النتائج لأنها لم يتم تقديمها من طرف الشركاء وأن الحصول عليها يسبقه عموماً الالتزام ببعض الشروط التي تؤدي إلى تحمل أعباء بالنسبة

¹ جمعة حميدات 2014 - .خبر المعايير الدولية لاعداد التقارير الدولية .عمان، الأردن. ص 685 _ 684

² أمال عبد الهادي فودة (1999) - .المعالجة المحاسبية لبند الاعانات والمنح الحكومية وأثرها على القوائم المالية" دراسة تحليلية مقارنة مع التطبيق على المملكة العربية السعودية . "مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 3 ، العدد 1 ، 37 - 106

³ Bernard Raffounier; 2012 Paris, pp204-205.

⁴ لخصر لعلاوي (2012). مرجع سابق، ص 328.

للمؤسسة، وبالتالي يستحسن تسجيلها في حساب النتائج للتخفيف عن التكاليف التي أنجبتها وهي المقاربة التي تبناها IAS20 بتسجيل الإعانات العمومية في حساب النتائج.

القواعد العامة للتسجيل المحاسبي للإعانات العمومية

تسجل الإعانات في المنتوجات على أساس متواصل وعقلاني في الدورات التي تحملت فيها الأعباء المعنية بتغطيتها وذلك طبقاً لمبدأ مقابلة الأعباء للنواتج وتعالج عند تسجيلها كما يلي:¹

إذا كانت لأصل قابل للاهلاك، الإعانة توزع كمنتوجات على الدورات تناسبا مع الاهتلاكات إذا كانت لأصل غير قابل للاهلاك وتتطلب توفير بعض الشروط، تسجل محاسبيا في المنتوج على الدورات التي تحملت تكلفة إنتاج تلك الشروط؛ الإعانة العمومية التي تهدف إلى تعويض أعباء أو خسائر، سابقة، أو تقديم مساعدة مالية بدون تكاليف مستقبلية مرتبطة بها، تسجل كمنتوجات الصنف السابع) في حساب النتائج للدورة المعنية باستحقاقها؛

- نستنتج أن المعيار IAS20 لم يسجل الإعانات مباشرة في رأس المال.

أ- التسجيل المحاسبي للإعانات المرتبطة بالأصول متمثلة في إعانات نقدية أو غير نقدية مقيمة بالقيمة العادلة، تسجل طبقاً لطريقتين:²

- * الأولى: تعتبر الإعانات كمنتوجات مؤجلة تسجل دورياً وعقلانياً على مدة استخدام الأصل المعني؛
- * الثانية: إذا كان الأصل قابل للاهلاك إعادة إدماج الإعانة في النتائج تماشياً مع وتيرة أقساط الاهتلاك لمقابلة الإعانة بتكاليفها بأكبر قدر ممكن.

إن التعويض المتعلق بالإعانة المرتبطة بأصل تسجل محاسبياً كتغيير في التقدير المحاسبي، إما بتقليص رصيد المنتوج المؤجل (خصوم) للمبلغ القابل للتعويض (الأصل المسجل أولياً بتكلفته)، أو بالزيادة في القيمة المحاسبية للأصل (المسجل أولياً بالتكلفة الصافية للإعانة) من خلال التسجيل مباشرة في الأعباء للاهلاكات المتراكمة الإضافية التي كان من المفروض تسجيلها كأعباء في غياب الإعانة.

بعض الإعانات العمومية تقدم مقابل الالتزام بتقديم بعض الخدمات من طرف المستفيد مجاناً، وخلال فترة معينة في هذه الحالة تقلص الإعانة بالمبالغ التي لن يتم قبضها مقابل تأدية الخدمات وسوف يعتبر كمنتوجات معاينة مسبقاً.³

¹Bruno colmant, pierre-Armand Michel, Hubert tondeur (2008), comptabilite financière, collectionSynthex, Pearson Education, Temeedition, paris, France, p105.

²Bernard Raffournier (2012), o.p cité, p204

³Ridha Zarrouk (2013), IFRS 2013, sans maison d'édition, Tunis, Tunisie, p 399

في 22/05/2008 أضيف تعديل إلى المعيار 20 مفاده أن كل قرض حكومي ممنوح بدءا من 01/01/2009 يعتبر جزئيا إعانة عمومية في حالة ما كان معدل فائدته أقل من معدل الفائدة السوقي.

المبحث الثاني : الإعانات وفق النظام المحاسبي والجباي الجزائري

المطلب الأول : التعريف القانوني والمحاسبي والجباي للإعانات وفق النظام المحاسبي الجزائري:

1. التعريف القانوني :

- عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري الإعانات كما يلي:¹

"الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا.

تدرج الإعانات في الحسابات كمنتجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التثبيتات القابلة للإهلاك، تكون الكلفة هي الإهلاك، وهكذا فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهلاك المحتسب. وفي عرض الميزانية، تشكل الإعانات المرتبطة بأصول المنتجات المؤجلة، تدرج في الحسابات الإعانة الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للكيان دون إلحاق بتكاليف مستقبلية تدرج كمنتجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه، يؤخذ من جديد بالإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للإهلاك وتنشر على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف فإن الإعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على مدى 10 أعوام حسب طريقة خطية، لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول - بأن الكيان يمثل للشروط الملحقة بالإعانات - وبأن الإعانات سيتم استلامها.

في الحالة الاستثنائية التي يدفع فيها الكيان إلى تسديد إعانة، فإن هذا التسديد يدرج في الحسابات باعتباره تغييرا لتقدير حسابي: "يرجع التسديد في المقام الأول إلى كل منتج مؤجل غير مهتلك مرتبط بالإعانة. يدرج الفائض في الحسابات كعبء من الأعباء".

2. التعريف المحاسبي :

اقترح النظام المحاسبي المالي في مدونة حسابه بعض الحسابات لمعالجة الإعانات كما يلي:

¹ المجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الصادرة في 25 مارس 2009 العدد 19، ص 13-14

أ- إعانات التجهيز وإعانات أخرى للاستثمار:¹*

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

وهذه الحسابات تعتمد من مبلغ الإعانات المكتسبة عن طريق حسمها من حساب ما: .

*الصنف 2: عندما تطابق الإعانة تحويلًا مجانيًا لتثبيتات إلى الكيان.

• الصنف 4: حساب أطراف أخرى (التمويل المنتظر) عندما تترتب على الإعانة حركة مالية. أما إعانات الاستثمار

الأخرى فهي إعانات يستفيد منها الكيان لتمويل أنشطته الطويلة الأجل: لإقامة كيانات في الخارج , البحث عن

سوق جديدة...

تكون إعانات الاستثمار موضوع استئناف سنوي حسب الكيفيات المنصوص عليها في هذا النظام المحاسبي الجديد

. تدرج إعانات الاستثمار في الحساب كمنتجات (تحت الحساب 75، المنتجات العملياتية الأخرى) بنفس وتيرة

التكاليف التي ترتبط بها و التي يفترض فيها تعويضها. وهذه التكاليف تناسب فيما يخص التثبيتات القابلة للاهلاك

مبلغ الإهلاك.

يمدد احتساب إعانة استثمار تمول تثبيتًا غير قابل للاهلاك على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل

للتصرف. ولا يذكر في خصوم الميزانية إلا المبلغ الصافي للإعانة التي لم تسجل بعد في حساب النتائج".

ب- إعانات الاستغلال وإعانات التوازن :

إعانات الاستغلال: تقدم من طرف الدولة من أجل تعويض عدم كفاية منتجات الاستغلال أو من أجل التخفيف

عن أعباء محددة تتعلق بالاستغلال؛

إعانات التوازن الهدف منها تعويض خسارة يستحيل تجنبها في حالة غياب الإعانة.,

3. التعريف الجبائي :

يُدرج القانون الجبائي إعانات الاستغلال والتوازن التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن

النتائج المحققة في السنة المالية التي تم تحصيلها أو قبضها²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الصادرة في 25 مارس 2009 العدد 19، ص 54

² الفقرة الأخيرة من المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة , تحديث 2022

كما يدرج القانون الجبائي الساري المفعول إلى غاية نهاية سنة 2022 على إدراج إعانات التجهيز الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للاهلاك ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها ، ثم يتم ربطها بالأرباح الخاضعة للضريبة على امتداد السنوات المالية الموالية تناسيبا مع الاهلاكات المطبقة في ظرف 5 سنوات¹ في حين ينص قانون المالية السنوي لسنة 2021 على ربط الإعانات الموجهة لاقتناء تثبيات قابلة للاهلاك بنتيجة السنة المالية على حسب مدة الإهلاك ، أما الإعانات الموجهة لاقتناء تثبيات غير قابلة للاهلاك فيتم ربطها بنتيجة السنة المالية على امتداد خمس (05) سنوات بأجزاء متساوية ، وفي حالة التنازل عن التثبيات التي تم اقتنائها عن طريق هذه الإعانات يطرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة للتثبيات القابلة للاهلاك ، أو سعر الاقتناء بالنسبة للتثبيات غير قابلة للاهلاك ، وذلك من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه²

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات وفق النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للإعانات

اقترح النظام المحاسبي المالي الحسابات الآتية لمعالجة الإعانات :³

- حساب 131 " إعانات التجهيز " في حالة إعانة في شكل تحويل ملكية تثبيات مجانا يجعل مع حساب الأصل المعني (مثل : ح / 213 بناءات) مدين، وفي حالة إعانة نقدية (مبلغ مالي) يجعل حساب 441 " إعانات سوف تستلم " مدينا مقابل حساب 131 دائن .
- يفتح له حساب فرعي (x131) لتسجيل الجزء المخصص للنتيجة حيث يجعل مدينا مقابل حساب 754 " حصة إعانات الاستثمار التي تحول إلى ناتج دائن".

- عندما يصبح حساب 131 الذي سجل الإعانة في أول عملية يساوي الحساب الفرعي له، يسجل قيد ترصيد بعكسهما مع بعضهما البعض.
- المبلغ الذي يخصص من الإعانة إلى النتيجة يمثل:
- ♣ مبلغ قسط الإهلاك للدورة للتثبيت محل الإعانة؛

¹ المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، تحديث 2022

² المادة 13 من قانون المالية لسنة 2021 المعدلة للمادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

³Tazdait Ali (2009) Maitrise du système comptable financier, première edition, Edition ACG, Algerie, pp 160-

161- 162.

- ♣ مبلغ يحدد حسب عدد سنوات عدم التصرف بالنسبة للتثبيت الذي لا يهتلك وفي حالة غياب صفقة تشير إلى عدم التصرف عن التثبيت المعني بحسب مبلغ يمثل عشر (10/1) الإعانة,
- ♣ حساب 132 " إعانات أخرى للاستثمار وتخضع لنفس قواعد الحساب 131؛ •
- ♣ حساب 741 " إعانات التوازن": يجعل دائنا مقابل حساب الخزينة أو حساب الغير الذي استقبل الإعانة
- ♣ حساب 748 " إعانات أخرى للاستغلال": يجعل دائنا بالمبالغ التي لم تسجل في ح/ 741

الفرع الثاني : المعالجة الجبائية

دراسة الضرائب المؤجلة :¹

إن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن تقنية محاسبية (وليست ضريبة في حد ذاتها) جاء بها النظام المحاسبي المالي من أجل استبعاد تأثيرات الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والجبائية على النتيجة المحاسبية الصافية للدورة بهدف المحافظة دائما على الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة .

1. تعريف الضرائب المؤجلة :

حسب النظام المحاسبي المالي فقد عرف الضرائب المؤجلة على أنها عبارة عن مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابلة للتحويل (ضريبة مؤجلة خصوم) خلال سنوات مالية مستقبلية , بمعنى هي تلك الضرائب على الأرباح التي يستحق استردادها خلال الفترات المستقبلية والتي تكون ناتجة عن الاختلاف في المعالجة بين المعايير المحاسبية من جهة والقوانين الضريبية من جهة أخرى.

وعليه من خلال هذا التعريف نستنتج ما يلي :

➤ أن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن ضرائب على الأرباح يتم حسابها انطلاقا من المعدلات الضريبية السارية المفعول والمطبقة حسب طبيعة نشاط الشركة .

➤ إن الضرائب المؤجلة هي عبارة عن ضرائب يتم دفعها خلال السنة المالية بغية استردادها في الفترات اللاحقة أو يتم خصمها خلال السنة المالية بغية دفعها في الفترات المستقبلية .

➤ إن الضرائب المؤجلة تكون ناشئة عن اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الجبائية لكل من الأعباء والإيرادات التي تساهم في تشكيل نتيجة المؤسسة

2. حالات نشوء الضرائب المؤجلة :

حسب النظام المحاسبي المالي هناك ثلاثة حالات أساسية يمكن أن ينجم عنها ضرائب مؤجلة وهي :

¹ أ.عيسى سماعين , جبائية ومحاسبة المؤسسة , تقنيات جبائية ومحاسبية . 2022

وجود اختلال زمني مؤقت بين الإثبات المحاسبي لايراد ما أو عبء ما أخذه في الحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع .

وجود خسائر جبائية أو قروض ضريبية قابلة للترحيل إذا كان تحميلها على أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية ممكنا في مستقبل منظور وجود ترتيبات وإلغاءات وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوفات مالية مدمجة (إعداد ميزانية موحدة بالنسبة لمجمعات الشركات)

3. أنواع الضرائب المؤجلة :

بالرجوع إلى أنواع الضرائب المؤجلة يمكن أن نميز نوعين أساسيين أحدهما يتعلق بالأصول (أصل ضريبي مؤجل كحق للشركة على عاتق إدارة الضرائب والآخر يتعلق بالخصوم (التزام ضريبي مؤجل كدين على عاتق الشركة لصالح إدارة الضرائب)

أ. **ضرائب مؤجلة أصول :** هي عبارة مبلغ الضرائب على الأرباح المسددة خلال السنة الجارية والقابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية , والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية , حيث يتعين اضافتها (دمجها) الى النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية , وقد أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في حساب 133 ضرائب مؤجلة أصول في الجانب المدين مقابل جعل حساب 692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول في الجانب الدائن .

ب. **ضرائب مؤجلة خصوم :** هي مبلغ الضريبة على الأرباح الناشئة خلال السنة والقابلة للدفع في الفترات المستقبلية , والتي تكون ناتجة عن وجود فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة لفترات مستقبلية . حيث يتعين خصمها (تخفيضها) من النتيجة المحاسبية للدورة الحالية من أجل تحديد النتيجة الجبائية , وقد أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في حساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم في الجانب الدائن مقابل جعل حساب 693 فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم في الجانب المدين¹

المطلب الثالث : المعايير المحاسبية ذات الصلة بالمنح و المساعدات الحكومية

يجب التطرق الى المعايير المحاسبية المتعلقة بالمنح و المساعدات بهدف فهم المعالجات المحاسبية لها . و سيتم التطرق الى العديد من هذه المعايير

- المعيار (116) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)

¹ بن ربيعة حنيقة , حسيني عبد الحميد , صالح بوعلام , الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية, الجزء الثاني , منشورات كليك , الجزائر , 2013

- المعيار (4) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة البريطانية (BASC)
- المعيار (18) الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)
- المعيار (12) الصادر عن لجنة المعايير المصرية

أ. المعيار الأمريكي (116)

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في سنة 1993 المعيار المحاسبي رقم (116) (بعنوان المحاسبة عن المساهمة المستلمة و المساهمة المقدمة) و يتضمن هذا المعيار أهمية نتائجه في الفرق بين المعالجات المحاسبية للمساهمات الحكومية حسب المعيار حيث ما تتضمن المساهمات المستلمة من وعود غير مشروطة بالعطاء و أن يتم الاعتراف بها كإيرادات لنفس السنة المالية ، و ما تتضمن المساهمات المقدمة من وعود غير مشروطة بالعطاء و ان يتم الاعتراف بها كمصروف لنفس السنة المالية ¹.

❖ **نطاق المعيار :** يطبق هذا المعيار في جميع مؤسسات الدولة سواء كانت عامة أو خاصة و أيضا إن كانت منظمة هادفة للربح أو منظمة غير هادفة للربح ، و يطبق أيضا أسس المحاسبة و التقارير عن ما سماه المعيار بالمساهمات المستلمة المقدمة للمنظمات التي حصلت على المنح ، و لا يدخل ضمن هذا المعيار الحوافز أو الإعفاءات أو تخفيف الأعباء الضريبية

❖ **هدف المعيار :** إن من أهم أهداف هذا المعيار هو تحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة ، المحاسبة المالية و التقارير عن المساهمات المستلمة المقدمة ، الفصل بين المعالجات المحاسبية ان كانت عينية او نقدية ، و تحديد فترة الاعتراف و للمساهمات المقدمة و كيفية التعامل معها ، و تحديد أسس الاعتراف و الإفصاح عن هذه المساهمات

ب. المعيار البريطاني (4) :

أصدرت لجنة معايير المحاسبة البريطانية المعيار رقم (4) سنة 1977 والمعادة صيغته في سنة 1990 بعنوان المحاسبة عن المنح الحكومية ويتضمن هذا المعيار أهمية التركيز عن المنح و المساعدات الحكومية و ما تأخذه من أشكال خاصة للمنح أو أنواع متنوعة للمساعدات سواء كانت خارجية أو محلية ²

¹ الياسري ، محمد فاضل نعمة ، مرجع سابق ذكره ، ص 26

² الياسري ، محمد فاضل نعمة ، مرجع سابق ذكره ، ص 26

♣ **نطاق المعيار :** ينطبق هذا المعيار على أسس المعالجات المحاسبية و الإفصاح عن ما يخص المنح و الحكومية ، و يأخذ جميع أنواع المنح الحكومية للمنظمات الهادفة إلى تحقيق أغراض اجتماعية أو اقتصادية ، و تطبيقه على المعالجات للمنح الحكومية المحلية بل يشمل أيضا الوكالات و الوحدات الدولية

♣ **هدف المعيار :-** ان ما يهدف اليه هذا المعيار إلى تحقيق أفضل المعالجات المحاسبية للمنح و المساعدات الحكومية ، و اعطاء مفهوم رئيسي عنها ، و تحديد العلاقة ما بين المنح الحكومية المحصلة. المنفقة و انعكاسها على كشف الدخل او المركز المالي .¹

ت. المعيار السعودي (18) :

أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) في المعيار (18) بعنوان المحاسبة عن المنح و الإعانات الحكومية . إن المنح و المساعدات وفقاً للمعيار قام بفصلها إلى منح حكومية و إعانات حكومية حيث يتم معالجتها بالمنح كرأس مال و يدرج ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي و الإعانات تكون معالجتها كمكاسب و تدرج في قائمة الدخل²

✓ **نطاق المعيار :** يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية ، و يحدد هذا المعيار للإعانات و المنح الحكومية متطلبات القياس و الإثبات و العرض و الإفصاح عنها للمنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن حجمها و شكلها النظامي ، و لا يطبق هذا المعيار على مساهمة الجهات الحكومية التي تكون على شكل مزايا ضريبية ، أو الخدمات التطوعية المجانية او المنجزة بقيمة اقل من القيمة السوقية ، او مساهمة الجهات الحكومية كرأسمالية في وحدات قطاع الأعمال الهادفة للربح .³

✓ **هدف المعيار :** يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس و الإثبات للإعانات و المنح الحكومية و عرضها و الإفصاح عنها في القوائم المالية بحيث تعكس صورتها الصحيحة، ان يتم معالجتها في حساب الأرباح و الخسائر أو يتم معالجتها في قائمة المركز المالي.⁴

ث. المعيار المصري (12) :

¹ الزبيعي، فاطمة فزع هدايا محسن، 2015 ، "فاعلية الرقابة الداخلية على المنح والمساعدات في المنظمات غير الحكومية - بحث تطبيقي في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية"، اطروحة معادلة لشهادة الدكتوراه غير منشورة، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد ص 53

² الزبيعي، فاطمة فزع هدايا محسن، 2015 ، "فاعلية الرقابة الداخلية على المنح والمساعدات في المنظمات غير الحكومية - بحث تطبيقي في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية"، اطروحة معادلة لشهادة الدكتوراه غير منشورة، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد ص 53

³ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، لجنة المعايير السعودية ، 2005.

⁴ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، لجنة المعايير السعودية ، 2005.

أصدرت لجنة المعايير المصرية المعيار رقم (12) بعنوان المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية¹

➤ **نطاق المعيار :** - ينطبق هذا المعيار في المحاسبة و الإفصاح عن المنح الحكومية ، و كذلك في الإفصاح عن الأشكال الأخرى للمساعدات الحكومية ، و لا ينطبق هذا المعيار للمساعدات الحكومية المقدمة للمنظمة على شكل مزايا ضريبية ، و أيضا " لا ينطبق في مساهمة الحكومة في ملكية المنظمة ، و المنح الحكومية الواردة في معيار رقم (35)

➤ **هدف المعيار :** - يهدف هذا المعيار إلى كيفية المعالجات المحاسبية للمنح الحكومية التي تعتبر كإيراد أو كرأس مال و كيفية عرضها في القوائم المالية و كذلك التمييز بين المساعدات الحكومية المختلفة و كيفية حساب قيمتها و عرضها في القوائم المالية أيضا

المطلب الرابع : 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 لاحقا .²

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 ح / 13 في النظام المحاسبي المالي يقابله ح / 487 إيرادات مسجلة مسبقا " في المعيار المحاسبي الدولي رقم 20³ "

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

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

¹ بدوي ، محمد عباس ، 2015 ، معايير المحاسبة المصرية .

² بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، منشورات . كليك، ج 2 ، الجزائر، 2013

³ 2- .بن ربيع حنيفة وآخرون ، نفس المرجع، ص 236

-الأسلوب الثاني :وهذا الأسلوب لم يأخذ به النظام المحاسبي المالي، ويتمثل في تسجيل التجهيزات الممولة جزئيا بإعانات حكومية بقيمتها الصافية (أي تكلفة شراء أو انجاز التجهيزات ناقصا قيمة الإعانة المستخدمة في تمويلها) وهكذا تكون أقساط الاهتلاك السنوية الخاصة بهذه التجهيزات أقل من تلك المحسوبة في الأسلوب الأول¹.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة

بالرغم من دور الاعانات الحكومية في تطوير الاقتصاد المحلي إلا أن الدراسات حولها قليلة جدا على الصعيد الداخلي ، سواء المتداولة لها من الناحية المحاسبية أو من الناحية الجبائية أو كلاهما معا، سنعرض في ما يلي أهم الدراسات المتعلقة بالموضوع.

1. الدراسات باللغة العربية

✓ دراسة د. رياض جدار, د, يزيد تفرات , د . هادية بن مهدي . المعالجة المحاسبية والجبائية للاعانات العمومية في ظل الاصلاح المحاسبي وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية (IAS IFRS) من النظرية الى التطبيق . مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية , معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية- المركز الجامعي بربكة . المجلد 01 العدد1 الاصدار : جوان 2018

هدفت إلى إظهار أن الجرائر كغيرها من الدول التي قامت بإصلاحات محاسبية من خلال العدول على المخطط المحاسبي وتعويضه بنظام المحاسبة المالية SCF وكذا ما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS IFRS) وبما يتناسب مع البيئة الاقتصادية التي تعيشها المؤسسة الجزائرية ,

حيث ركزت الورقة البحثية على موضوع مهم وهو المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية في ظل الاصلاح المحاسبي الذي انتهجته الجزائر وبما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية حيث توصلت الدراسة أن الجزائر تبنت المعيار الدولي 20 من حيث الاطار النظري والقوانين التي نص عليها النظام المحاسبي لكن لم يتم توضيح الجانب الجبائي ولم تصدر أي نصوص تكميلية توضح كيفية معالجة الاعانات من الناحية الجبائية بحيث أن قانون الضرائب غير مفصل بالكافي ويوجد نوع من الغموض في ما يتعلق بالضرائب المؤجلة

✓ دراسة أحمد سامي حسب الله 2018 . المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية بين التطبيقات الدولية والمحلية .

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، بدون دار نشر، سطيف، 2014،

تهدف الدراسة الى توضيح مفهوم المنح والاعانات التي تتم بين الوحدات الاقتصادية وتقييم المعالجات المحاسبية التي تتم على المستوى الدولي والمحلي وكيفية إثباتها في السجلات والقوائم المالية ومعرفة أوجه الصرف التي انفقت من أجلها وامكانية السيطرة عليها للاستفادة منها قدر الإمكان .

بحيث تم استخراج البيانات والمعلومات لعينة البحث وذلك من واقع السجلات المحاسبية في الوزارة المالية ومتابعة كيفية معالجة المنح الحكومية المستلمة من الأطراف الخارجية .

وقد توصل الباحث الى عدة استنتاجات منها :

عدم وجود معيار محاسبي عراقي يعالج المنح الحكومية في السجلات المحاسبية وكيفية السيطرة والرقابة عليها وتصنيفها حسب طبيعتها والغرض الذي خصصت لها , كما تفتقر المعالجات المحاسبية في الوحدات الحكومية العراقية إلى تصنيف المنح الحكومية بحسب المعايير الدولية بالإضافة إلى ضعف إجراءات المتابعة والرقابة من قبل الجهات الرسمية العراقية للمؤسسات الحكومية أو الوحدات الاقتصادية الأخرى التي استلمت المنح الحكومية من الجهات الخارجية و أن المنح الحكومية قد صرفت للغرض الذي خصصت له, وكذلك عدم وجود معالجات محاسبية عراقية معتمدة من قبل الجهات الرسمية للمنح الحكومية يمكن من خلالها المؤسسات الرسمية متابعتها والافصاح عنها في التقارير السنوية الرسمية

✓ دراسة هجيرة بوزوينة ديسمبر " 2021 - المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات والمساعدات الحكومية

وفق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعيار الدولي رقم 20

هدفت هذه الدراسة الى بيان و إظهار واقع المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات (المنح) الحكومية , وذلك وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي , وتركيزها على مدى توافق هذه المعالجة مع المرجعية الدولية للمعيار المحاسبي الدولي 20

تمثل مجال البحث الخاص بهذه الدراسة في مؤسسة ملبنة دايري, التي تعتمد في نشاطها على الإعانات المستلمة من الدولة بحيث تم التطرق إلى مفهوم المنح والإعانات الحكومية والتي حظيت باهتمام العديد من الهيئات والمنظمات الدولية باعتبارها مصدر دعم مالي للكثير من المؤسسات , خاصة في الدولية النامية .

أظهرت الدراسة أن مؤسسة ملبنة دايري تلتزم بقواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة الإعانات الحكومية المستلمة , والتي تتوافق والمعيار المحاسبي الدولي 20 ومع ذلك هنالك اختلافات بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي في معالجة هذه الإعانات

✓ دراسة أحمد سعد جاري و كريمة عباس جعيلو, ديسمبر 2015 . المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية في ظل النظام المحاسبي الحكومي دراسة تحليلية لحسابات الجامعة المستنصرية

يهدف البحث الى تسليط الضوء على مفهوم المنح والمساعدات الحكومية والإجراءات المحاسبية الخاصة بمعالجتها والإفصاح عنها في مؤسسات الدولة المطبقة للنظام المحاسبية الحكومي ومدى انسجامها مع المعايير الدولية , ووضع آليات ومقترحات لمعالجة هذه المنح والمساعدات بما يسهم إثباتها ومعالجتها في السجلات المحاسبية فقد تمثلت عينة البحث باحدى مؤسسات الدولة المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي وهي الجامعة المستنصرية كونها احدى المؤسسات التي تلقت دعماً على شكل منح ومساعدات مالية وغير مالية من جهات حكومية داخلية وخارجية وكونها تمثل مكان عمل الباحثين وتوصل الباحث الى أن :

♣ سياسة المنح والمساعدات الحكومية احدى ادوات السياسة المالية التي تسعى من خلالها الدولة الى توفير الدعم المالي والعيني لتحقيق الاستقرار والتوازن ودفع معدل الاقتصادي وتحسين مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين, كما تعد سياسة المنح والمساعدات الحكومية احدى مصادر التمويل الكثير من الدولة النامية والتي تعاني من انخفاض مستوى دخل الفرد مقارنة بالدول المتقدمة

♣ زيادة حجم المنح والمساعدات الحكومية الداخلية والخارجية المقدمة الى الوحدات الاقتصادية في كثير من دول العالم ومنها العراق خصوصاً بعد العام 2003 وحاجة الوحدات الاقتصادية ومنها الحكومية لهذه المنح لمواكبة التقدم الحاصل في دول العالم .

♣ المنح المقدمة إلى جامعة المستنصرية كإحدى مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي العراقية هي منح نقدية عبارة عن أموال منحت للجامعة لغرض سد احتياجات الجامعة من بعض الأجهزة , ومنح غير نقدية تمثل مجموعة من الأجهزة والمستلزمات السلعية والتي استسلمتها الجامعة من جهات حكومية داخلية وخارجية .

♣ جميع المساعدات والمنح الممنوحة للجامعة المستنصرية لم يتم اثباتها ومعالجتها في السجلات المحاسبية واكتفت الجامعة كما هو الحال في جميع مؤسسات الدولة المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي باثباتها بمستندات الإدخال المخزني دون ذكر أي قيمة مادية لها .

♣ عدم وجود معيار محاسبي يسترشد به المحاسبون فياثبات ومعالجة هذه المنح والمساعدات وعدم اظهار هذه المنح والمساعدات في السجلات المحاسبية

✓ دراسة د . مداني بن بلغيث و أ. فريد عوينات - جامعة ورقلة . الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقييمية

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتحليلها في ظل معطيات البيئة، ذلك أن نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد يرتبط بالشروط والإجراءات الكفيلة بضمان عملية الانتقال من المخطط إلى النظام بشكل جيد، خاصة وأن عملية الإصلاح المحاسبي جاءت في ظروف غير طبيعية نتيجة المشاكل العديدة التي تعرفها بيئة المحاسبة في الجزائر، ومن ثم محاولة تقييم تجربة التطبيق الأولية للنظام المحاسبي المالي بعد سنتين تقريبا من سريان العمل به . وسنحاول إتمام عملية التقييم بالاستناد للتحويلات التي تجري في بيئة المحاسبة على المستوى الدولي وخاصة التحديثات التي تصدر عن هيئة المعايير المحاسبية الدولية للوقوف على مدى مساهمة هيئة التوحيد الوطنية لهذه التحويلات ومدى تكفلها بالتحديثات.

دراسة شكر محمد : مقترح للمحاسبة عن المنح والإعانات الحكومية في ضوء معايير المحاسبة , 2017

وتهدف هذه الدراسة الى استعراض بناء إطار واقعي يحدد أسس القياس والاعتراف المحاسبي للمنح والإعانات الحكومية و أسس عرضها والإفصاح عنها بما يتفق مع المفاهيم والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وبما يتناسب مع الظروف البيئة، للحد من آثار المعالجات المحاسبية المتباينة على القوائم المالية وجود المعلومات المحاسبية وذلك من خلال باجراء تحليل مقارنة بين المعالجات المحاسبية لبند المنح والإعانات الحكومية والتي تضمنها كل من المعيار الأمريكي رقم (116) لسنة 1993 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والمعيار البريطاني رقم (4) لسنة 1974 المعدل بالمذكرة الإيضاحية رقم (43) لسنة 1988 والمعيار الدولي رقم (20) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية والمعيار رقم (23) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتشير نتائج الدراسة إلى أنه من الضروري بناء إطار للمحاسبة عن المنح والإعانات الحكومية، كما يوفر الإطار المحاسبي المقترح نتائج تحقق خصائص جودة المعلومات المحاسبية ويوفر المعلومات الملائمة لإدارة الشركات بغرض اتخاذ القرارات للمساهمين والمستثمرين الذين يرغبون في التعامل مع الشركات استثمارية المختلفة وللجهات الرقابية المتعددة، ولغيرها من الجهات الأخرى وذلك بسبب الأثر الجوهري والحيوي للإعانات والمنح الحكومية على سياسات الشركة واستمراريتها ونموها , وللحاجة الضرورية إلى قياسها وعرضها والإفصاح عنها بالقوائم التقارير المالية للمنشآت الحاصلة عليها. وذلك تحقيقاً لمنفعة المعلومات المالية في تقييم الأداء وترشيد اتخاذ القرارات عند أدنى تكلفة ممكنة, ومن أجل تحقيق منافع التنسيق بين سياسات المعالجة المحاسبية والحد من التضارب والتعارض إلى أدنى حد ممكن. توصي هذه الدراسة بضرورة الإسراع في تطبيق الإطار المحاسبي المقترح.

✓ دراسة أ. د. براق محمد و أ. قمان عمر. مداخلة بعنوان أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر في المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر , 29 , 30 نوفمبر 2011

تهدف هذه الورقة البحثية الى ايضاح أثر الاصلاحات المحاسبية في الجزائر , و المتمثلة أساسا في تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS من خلال النظام المحاسبي المالي SCF الذي يأخذ بعين الاعتبار محيط المؤسسة الاقتصادية الجزائرية, على هيكلية المنظظمات المهنية خاصة منها المرتبطة بصورة مباشرة بمهنة المحاسبة بما يتوافق ومتطلبات هذه الإصلاحات، من خلال المساهمة في الإشراف والمتابعة والمراقبة لتجسيد أسس وقواعد الإطار الخاص بالنظام المحاسبي المالي وفق معايير المحاسبة الدولية، لأجل الإجابة على احتياجات وتطلعات المتعاملين الاقتصاديين سواء الداخليين أو الخارجيين، وبالرغم من الانتقادات الموجهة لهذه الإصلاحات والمتمثلة في عدم إشراك المنظمات المهنية في صياغة هذه الإصلاحات، لتصبح هذه الأخيرة – المنظمات المهنية – إحدى مخرجات هذه الإصلاحات، وخلصت هذه الورقة إلى أنه من الضروري التعامل مع هذه المنظمات المهنية لما لها من أهمية في إطار استمرار هذه الإصلاحات كشريك في هذا الإصلاح المحاسبي.

2. الدراسات باللغة الأجنبية

✓ (Nobes, Stadler, 2018)

✓ Accounting for government grants: Standard-setting and accounting choice

المحاسبة عن المنح الحكومية : المعايير – الضبط والخيار المحاسبي

تقدم هذه الورقة أدلة على عدة أمور تتعلق بمحاسبة المنح الحكومية بموجب معايير التقارير المالية الدولية IFRS مع التركيز على المنح المتعلقة بالأصول , قام الباحثان بتتبع تطوير المعيار المحاسبة الدولي IAS 20 وعرض بعض مشاكل الممارسات المحاسبية الحالية, واقترح سبب عدم معالجتها من قبل واضعي المعايير. بعد ذلك, عن طريق جمع البيانات اليدوية المتعلقة 559 شركة من 15 دولة, تم تحليل العديد من القضايا بطريقة تجريبية. تبين أن منح الأصول مهمة اقتصاديا لبعض الشركات و أن تواتر المنح تختلف اختلافا كبيرا في جميع أنحاء البلدان . وبالنسبة للشركات غير المالية , فانه تم تحديد خيار السياسة المحاسبية المتعلقة بالمنحة, حيث يمكن للشركة إما أن تظهر المنحة كإيرادات مؤجلة أو صافية مقابل الأصل . والخيارات متشابهة بشكل عام تقريبا, علاوة على ذلك, باعتبارنا عنصرا أساسيا

لجودة الكشف عن هذا الموضوع, فإننا نحقق فيما إذا كان يتم الكشف عن الأرقام المتعلقة بالميزانية العمومية المتعلقة بالمنح أم لا, حيث نجد أن العديد من الشركات لا تكشف عنها . تعتبر جودة الإفصاح أفضل بالنسبة للشركات التي تستخدم خيار الدخل المؤجل , كما أنها أفضل في البلدان التي تتلقى فيها نسبة أعلى من الشركات منحة حكومية. ان الاختلافات الدولية وسوء الإفصاح يضران بالمقارنات الدولية , لذلك نستنتج أنه يجب إزالة خيار السياسة من المعيار المحاسبي

✓ (Xiang, Worthington 2017)

The impact of government financial assistance on the performance and financing of Australian SMEs

اثر المساعدات المالية الحكومية على أداء وتمويل الشركات الصغيرة والمتوسطة الاسترالية

يهدف البحث إلى دراسة تأثير المساعدات المالية الحكومية المقدمة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الاسترالية), تستخدم هذه الدراسة بيانات الفريق على مستوى الشركات على أكثر من 2000 شركة صغيرة ومتوسطة الحجم على مدار فترة خمس سنوات من قاعدة بيانات الأعمال التي جمعها مكتب الإحصاءات الاسترالي , بهدف قياس تأثير المساعدة المالية الحكومية على أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة اللاحق (الدخل من مبيعات السلع والخدمات الربحية) والتغيرات في توافر التمويل البديل غير الحكومي .

توصل الباحث إلى أن المساعدات المالية الحكومية تساعد الشركات الصغيرة والمتوسطة على تحسين الأداء علاوة على آثار التمويل التقليدي, تأثير الضمان الضمني الذي تشير إليه إحدى الشركات التي تتلقى مساعدة مالية حكومية , مما يشير إلى احتمال حصول الشركات على تمويل غير حكومي في المستقبل وبينت الدراسة أنه تساعد المساعدات المالية الحكومية الشركات الصغيرة والمتوسطة على تحسين الأداء الفوري والمستقبلي كما تقاس بالدخل والربحية , وقد يكون هذا بسبب أن المساعدة المالية الحكومية تتغلب بسرعة على القيود المالية المستوطنة في الشركات الصغيرة والمتوسطة . كما تساعد المساعدة المالية الحكومية الشركات الصغيرة والمتوسطة في الحصول على تمويل غير حكومي في المستقبل

✓ (Al-Sharairi .2012)

"The Application of International Accounting Standard's Requirements No. (20) in Jordanian Chemical Detergents Industry Companies"

تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 في شركات صناعة المنظفات الكيماوية الأردنية

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى قيام شركات صناعة المنظفات الكيماوية الأردنية بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 20. وقد تم تصميم استبيان لهذا الغرض وتوزيعه على المدققين الخارجيين لهذه الشركات حيث وزع على 50 مدققاً، حيث تم استرجاع الاستبيانات وكان 30 استبيان مناسباً للتحليل، وبلغ معدل الاسترداد 60 ٪. حيث تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام spss وعدد من الأساليب الإحصائية من خلال الإحصاء الوصفي، والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية. أظهرت نتائج الدراسة أن شركات صناعة المنظفات الكيماوية الأردنية لا تطبق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 20، وهناك صعوبات تحد من تطبيق المعيار المذكور بدرجة عالية. أوصت الدراسة بدعوة شركات صناعة المنظفات الكيماوية الأردنية الى تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 20 بالإضافة الى مساعدة شركات صناعة المنظفات الكيماوية الأردنية على الحد من صعوبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 ومعالجتها معها بشكل جذري

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية لمؤسسة
مطاحن الواحات اقروديف

المبحث الأول: بطاقة فنية للمؤسسة المطاحن الواحات

المطلب الأول: نشأة وموقع مؤسسة مطاحن الواحات و تطورها

1. نشأة مؤسسة مطاحن الواحات و تطورها¹

مطاحن الواحات الرياض سطيف كانت هي مؤسسة الأم أما حاليا فأصبحت شركة حبوب الزيبان - بسكرة- هي الشركة الأم و لها طابع عمومي و يتمثل نشاطها فمجال الصناعي و تجاري , صناعة المواد الغذائية بجميع أنواعها , وتعتبر من أهم الوحدات الإنتاجية بالجنوب الشرقي نظرا لاتساع السوق وزيادة الطلب ففي سنة 1979 كان يطلق عليها اسم سامباك (Sampak) وبعد إعادة هيكلتها أصبحت تسمى مؤسسة مطاحن الواحات - رياض سطيف - طبقا للمرسوم الوزاري المؤرخ في 1980/11/30 وتم إنجازها من طرف مؤسسة سويسرية (بيلهر Bulher) مع مساهمة إدارات جزائرية من معهد (Eim) بالبلدية وقد بدأت نشاطها في 1983/05/27 برأس مال يقدر ب 100000000 دج, و قدر رأس مالها ب 261000000 دج وهذا سنة 1998 و في سنة 2021 ارتفع رأس مالها إلى 896260000 دج و هذا تابعا لارتفاع الحصص العينية و المقدمة في الاستثمارات الحاصلة.

يطلق عليها السمباك نظرا لنشاطها الذي تقوم به من إنتاج بمختلف أنواعه و الحبوب كذلك لديها أربع فروع وهي: الرياض سطيف ،الرياض سيدي بلعباس،الرياض تيارت،الرياض وهران.وكما أنها أول مؤسسة جزائرية دخلت البورصة و تعتبر شركة ذات أسهم محدودة.مع العلم أن المؤسسة الآن تمكنت من تغيير الاسم المطلق عليها من السمباك إلى أقرود يف سنة 2016.

¹- زيب بن ساسية/قسم المحاسبة ،مقابلة شخصية ،

2. موقع مؤسسة مطاحن الواحات¹

نحدد موقع مؤسسة مطاحن الواحات على أساس هي مركز و ذكر ما يحيط بها من كل اتجاه. فبالنسبة لموقعها للبلاد تتواجد شمال شرق البلاد في المنطقة الصناعية ص.ب. 137. الواقعة في الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين مديني بسكرة و ورقلة و عند وضع المؤسسة في الوسط (مركز) يحدها من شمال الديوان الوطني للتمور ، و من الشرق المؤسسة الوطنية للحديد و الصلب وهي جهة الباب الدخول للمؤسسة و من الغرب السكة الحديدية و من الجنوب المؤسسة الوطنية للأشغال العمومية . وتبلغ مساحتها الإجمالية 61833,50م² موزعة إلى إدارات و ورشات و غيرها فمساحة بناياتها تقدر ب 9356.64م²

المطلب الثاني: منتجات المؤسسة و تصنيف العمال و أطراف المتعامل معهم

أ. منتجات مؤسسة مطاحن الواحات²

تقوم مؤسسة مطاحن الواحات -أقروديف- بإنتاج الدقيق و السميد بأنواعهما و تقوم بتوزيعهما من مراكز التوزيع (المغير، جامعة، تقرت، إليزي، ورقلة) على مناطق بيعها (تقرت، ورقلة، الدبداب، إليزي، حاسي مسعود، برج عمر إدريس، جامعة، المغير) .

حيث تقوم بتحويل 1500 قنطار من القمح الصلب إلى سميد، و 1500 قنطار من القمح اللين إلى دقيق يوميا.

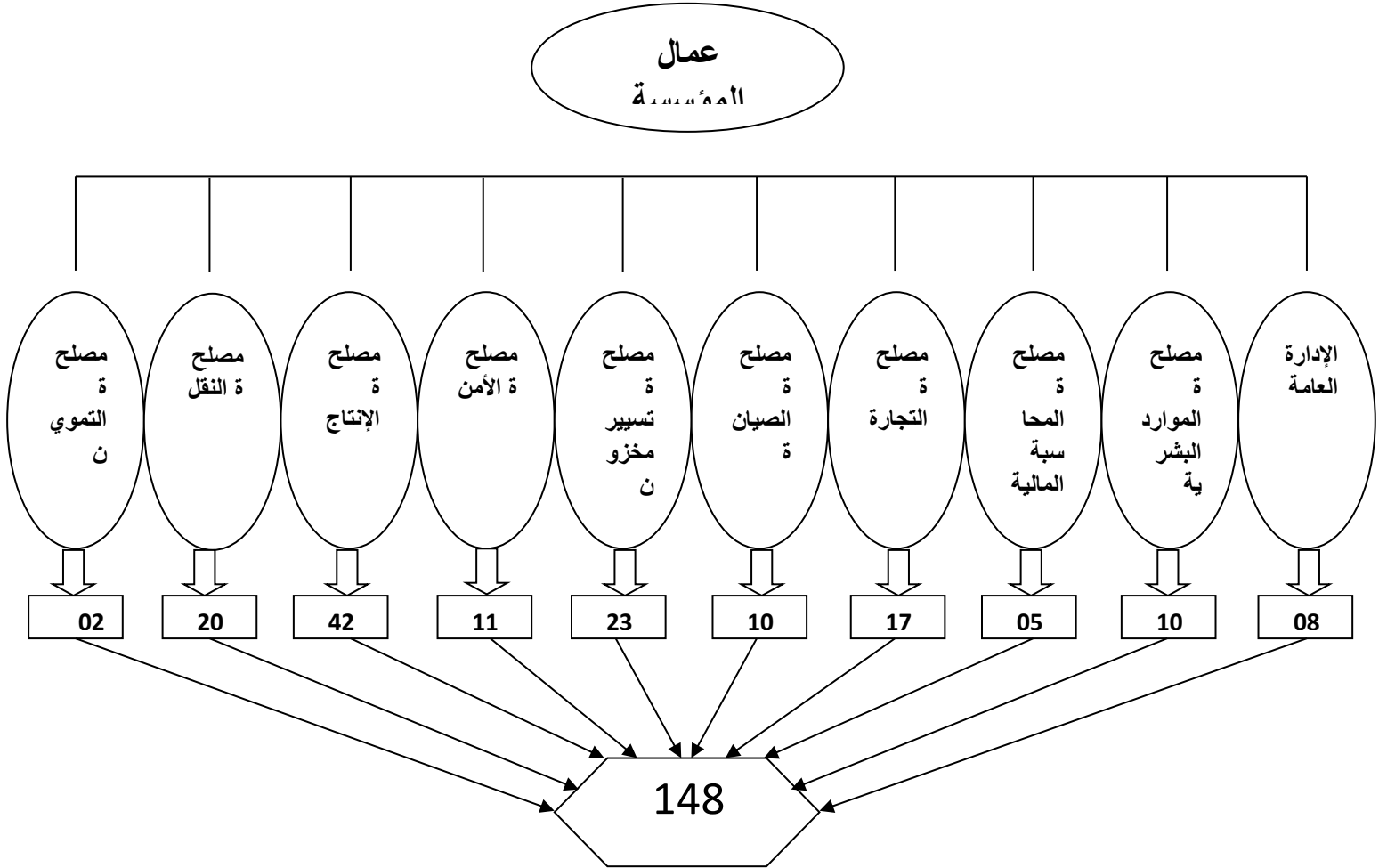
وبالنسبة للإنتاج فتنتج المؤسسة 820 قنطار من السميد، و 790 قنطار من الدقيق أما بالنسبة للنخالة فتنتج 650 قنطار. لها قدرة تخزين عالية متمثلة في 125000 مادة أولية و 30000 وحدة منتجة.

¹ - وثائق المؤسسة

² جرو كمال، مصلحة المستخدمين، دراسة حالة مؤسسة أقروديف حبوب الزيان، جامعة ورقلة، 2022 ص 07

ب. تصنيف عمال في مؤسسة مطاحن الواحات¹

عدد العمال و الموظفين داخل المؤسسة 148 عامل موزعة على عمال دائمين ومؤقتين ومتمهنيين.



الشكل رقم 02: يمثل عدد العمال داخل المؤسسة

ت. أطراف المتعاملين مع المؤسسة²

للمؤسسة ثلاث أطراف تقوم بالتعامل معهم وهم:

¹ من إعدادي بناء على معطيات المؤسسة

² وثائق المؤسسة

- ❖ **الموردين:** ويتمثل في مصدر المواد الأولية التي تعمل بها المؤسسة ويتمثل في مؤسسة الديوتن الوطني للحبوب والبقول الجافة (ذات جودة عالية).
- ❖ **العملاء:** وهم الزبائن يتكونون من خبازين /تجار الجملة /المستهلك العادي (الأشخاص) /تجار التجزئة من بينهم مراكز البيع.
- ❖ **المنافسين:** هناك نوعان من المنافسين وهم :
 - 1- **منافسين داخليين:** وهم الشركات المماثلة في الإنتاج ومن نفس المنطقة وهم —مطاحن الجديع (الزاوية العابدية) —مطاحن قنوعة (المقارين).
 - 2- **منافسين خارجيين:** وهم الشركات المماثلة في الإنتاج وخارج المنطقة ولهم عملاء داخل المنطقة (تقوت) وهم — مطاحن مؤمن —الرواد —خيرات —البركة

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات في مطاحن الواحات أقروديف _ تقوت

المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للإعانات

تعتبر مطاحن الواحات أقروديف _ تقوت _ ذات مكانة اقتصادية كبرى في ولاية تقوت خاصة في الجنوب الشرقي عامة باعتبارها تمارس نشاطا هاما وهو إنتاج السميد والدقيق بأنواعها , وبغية تحقيق أهداف المؤسسة وتوسيع إنتاجها و تطويره فهي تحتاج إلى دعم مالي يمكنها من مواكبة التطورات الاقتصادية في هذا المجال. تدعم الحكومة القطاع الفلاحي بصفة عامة وإنتاج السميد والدقيق بصفة خاصة , حيث يتبين ذلك من خلال مساعدة المؤسسة على تغطية التكاليف الخاصة بالإنتاج بمنحها اعانة مالية مقابل شروط محددة على المؤسسة احترامها . تحصل المؤسسة على الإعانة من طرف الدولة للمناطق المدعمة كالجنوب الكبير , ومناطق الظل .¹

1. إعانة الاستغلال :

تستفيد المؤسسة من إعانة الاستغلال التي تقدم أو تمنح من طرف مديرية التجارة , بحيث يتم إرسال السميد والدقيق الى مراكز التوزيع التابعة للمؤسسة لها , لتقوم مديرية التجارة بإرسال مسؤول لمعاينة الكمية المرسله من السميد والدقيق (القنطار) .²

- منح الاعانة يتم تقديمه عبر عملية حسابية كالتالي :³

¹ بن براهيم ابراهيم . رئيس مصلحة المحاسبة مقابلة شخصية 02 / 05 / 2024 الساعة 10:06

² علي غالب , اطار محاسبي , مقابلة شخصية , 14 / 04 / 2024 الساعة 9:26

³ بن براهيم ابراهيم . رئيس مصلحة المحاسبة مقابلة شخصية 28 / 04 / 2024 الساعة 11:00

حددت مديرية التجارة مبلغ اعانة يقدر ب 3 دج عن كل واحد قنطار وعلى حساب المسافة كذلك

- على افتراض أن هناك طلبية في جانت والتي تبعد مسافة 1200 كم عن تقرت .

وعلى افتراض أنه لدينا طلبية تقدر ب 200 قنطار فنحسب قيمة الاعانة كالتالي :

1 قنطار ← 3 دج

ونحن لدينا 200 قنطار :

$$200 \times 3 = 600$$

كما أنه لدينا مسافة 1200 كم فنحسب :

$$600 \times 1200 = 720000$$

وهي قيمة الإعانة التي سوف نتحصل عليها في الطلبية الواحدة فقط و يتم تسجيلها محاسبيا كما يلي :

720000	xxxx/xx/xx	4674
720000		7412

*بتاريخ 31 / 12 / 2019 استلمت مؤسسة مطاحن الواحات " أقروديف " اعانة مالية (اعانة الاستغلال) والتي تم حسابها على فترة عام كامل وكانت قيمتها 2042398.55 دج .

- الوعد باعانة الاستغلال (أنظر الملحق 1)

2042398.55	2042398.55	2019/ 12/ 31	46741	7412
		استلام اشعار استفادة من اعانة الاستغلال		

بعد تحصيل اعانة الاستغلال والتي كانت في العام الموالي (أنظر للملحق 2).

2042398.55	2042398.55	xxxx/xx/xx	512	441
		استلام اعانة الاستغلال		

2. تسجيل الإعانة في المؤسسة

سجلت الإعانة في حساب 7 كمنتجات في حساب النتائج وهذا لتخفيف التكاليف ولم تسجل في الأموال الخاصة على أساس مساعدة تشكل أداة تمويل غير قابلة للتعويض وهذا ما تبناه IAS20 والنظام المحاسبي المالي الجزائري بتسجيل الإعانات العمومية في حساب النتائج (انظر الملحق 3).

المطلب الثاني: المعالجة الجبائية للإعانات في مطاحن الواحات " أقروديف "

إن الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية يجعلنا لا نتقبل الوعد بالإعانة بل نقبله في حالة وقوعه أي استلام الإعانة فطبقا للمادة 144 من قانون الضرائب المباشرة تصبح الإعانة خاضعة جبائيا بداية من الدورة التي تلي سنة استلامها (N +1) وهذا يؤدي إلى تسجيل ضريبة مؤجلة لدورة 2019.

- في سنة 2018 استلمت المؤسسة إشعار من الدولة يفيد بتلقيها إعانة استغلال بقيمة 2034200.00 دينار لكن تم قبض تلك الإعانة بتاريخ 2019/ 08/29 أي في السنة ن + 1 (انظر الملحق 02) .

وهنا يوجد فرق زمني بين التسجيل المحاسبي والتحصيل الفعلي لها لذلك وبالتالي يتم استبعادها من النتيجة المحاسبية للسنة ن و اضافتها لنتيجة السنة ن + 1 عند تحقيق القبض (يتم ذلك بعمليات خارج المحاسبة ضمن الجدول رقم 09 من الخزينة الجبائية) .

❖ تستخرج النتيجة المحاسبية من جدول حساب النتائج

لدينا النتيجة المحاسبية 81156764.74 دينار

ومعدل الضريبة على أرباح الشركات $Ibs = 19\%$

مبلغ الضريبة على الربح المحاسبي هو : $81156764.74 \times 0.19 = 15419785.30$ دينار

❖ تحديد النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الادماجات .

الخصومات :

لدينا النتيجة المحاسبية : 81156764.74 دينار

الادماجات : 0

الخصومات : 2034200.00 (إعانة الاستغلال)

إذا :

$$79122564.74 = 2034200.00 - 0 + 81156764.74 \text{ دينار}$$

مبلغ الضريبة على الربح المحاسبي هو :

$$79122564.74 \times 0.19 = 15033287.30 \text{ دينار}$$

$$15419785.30 - 15033287.30 = 386498 \text{ دينار}$$

- توصلنا في المحاسبة إلى نتيجة محاسبية قدرها 81156764.74 دينار نتج عنها ضريبة قدرها 15419785.30 دينار .

في حين توصلت الجباية إلى نتيجة جباية قدرها 79122564.74 نتج عنها ضريبة قدرها 15033287.30 دينار حيث أن مبلغ الضريبة على الأرباح Ibs الواجب دفعه إلى إدارة الضرائب هو المبلغ المستخرج جبايا بقيمة 15033287.30 دينار ولكن بقي على عاتق المؤسسة مبلغ 386498 دينار (يمثل الفرق بين المبلغ الذي من المفروض دفعه وهو 15419785.30 دينار والمبلغ المدفوع فعلا وهو 15033287.30 دينار) يتعين دفعها إلى إدارة الضرائب في العام القادم عند تحقق عملية القبض لإعانة الاستغلال.

ومنه نقول أن هناك مبلغ 386498 دينار يمثل ضريبة مؤجلة خصوم يتعين على المؤسسة دفعها في السنة القادمة .

مبلغ الضريبة المؤجلة خصوم = مبلغ إعانة الاستغلال x معدل الضريبة على الأرباح Ibs

ومنه 386498 2034200.00 = 19 % x دينار

يتم تسجيلها محاسبيا كما يلي :

2018/12/31

386498	386498	الضرائب المؤجلة على الخصوم	134	693
386498		إثبات ضريبة مؤجلة خصوم على الإعانات		

تعتبر هذه الطريقة المثلى والصحيحة لمعالجة الإعانات جبايا حسب قانون الضرائب المباشرة والنظام المحاسبي المالي لكن وعلى الرغم من وجود وعد بالإعانة و تحقيقها في العام القادم في المؤسسة , وفقا للمادة 144 من قانون الضرائب يجب تسجيل هذه الإعانة كضريبة مؤجلة خصوم.

ومع ذلك تختار المؤسسة عدم الالتزام بهذا النص وتعتبر الإعانة كإيراد فقط ولا يتم تعديل النتيجة المحاسبية عند حساب النتيجة الجباية في ما يخص الإعانات ويبقى على حاله كإيراد, وهذا بالإضافة إلى أن مديرية الضرائب لا تحاسب المؤسسة بخصوص هذا الجانب ويتم قبول الإعانات كإيراد من طرف إدارة الضرائب وهذا من شأنه يؤثر على دقة التقارير المالية .

المطلب الثالث : مقارنة الممارسة المحاسبية للإعانات مع النظام المحاسبي المالي

♠ يبدو أن الممارسة المحاسبية للمؤسسة تتوافق مع النظام المحاسبي المالي الجزائري بحيث نص النظام المحاسبي على أنه يتطلب الاعتراف بالإعانات كمنتجات في حساب النتائج وهو ما تمارسه المؤسسة عند الوعد بها , فالمؤسسة تتلقى إعانة مالية لتعويض الخسائر وليس مرتبطة بأصول قابلة للاهلاك وهو ما يتماشى مع النظام, كما أن المؤسسة تقوم بالإفصاح عن الإعانات وفق ما يتناسب مع الأحكام النظامية للمحاسبة .

♠ أما من الناحية الجبائية فانه حسب المادة 144 من قانون الضرائب تنص على أنه لا يجب أن يكون هناك فرق زمني بين الوعد بالإعانة وتسديدها (في نفس السنة) حتى يتم اعتبارها كمنتجات أي ندرجها في السنة المالية التي تم تحصيلها أو تسديدها وهو ما لم تلتزم به المؤسسة بحيث تسجل الاعانات في السنة المالية التي تم فيها الوعد بالإعانة بغض النظر عن أنه تم قبضها أم لا وهو ما يخالف القانون الجبائي ولم تلتزم المؤسسة بتطبيقه.

♠ ونشير إلى أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع ما جاءت به المعايير المحاسبية في معالجة الإعانات الحكومية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 ما عدا أنه يجب الاعتراف بالمنح كإيرادات على مدى الفترات التي تتوافق مع النفقات التي تهدف المنح لتعويضها , لذلك يمكن القول أن هناك بعض الفروقات وهذا ما يرجع الى اختلاف البيئة المحاسبية.

♠ وقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي 41 الى المنح الحكومية بحيث أنه يتطلب الاعتراف بالمنح الحكومية غير المشروطة كإيرادات عندما تصبح المنحة مستحقة القبض بينما ينص النظام المحاسبي الاعتراف بالإعانة حالة الوعد بها بغض النظر عن قبضها أم لا.



الخاتمة

الخاتمة

تعد الإعانات الحكومية عنصرا حيويا في دعم المؤسسات وتحفيز النمو الاقتصادي, حيث تساهم في تعزيز الاستقرار المالي للمؤسسات وتشجيع الابتكار والتطور, وقد سلطت الدراسة الضوء على الالتزام الجزائي بتطوير ممارستها المحاسبية والجبائية لتتماشى مع المعايير الدولية من خلال تحليل المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 ومقارنته بالنظام المحاسبي والجبائي الجزائري بحيث تبرز الدراسة الأسس النظرية والتطبيقات العملية, وتكشف عن التحديات والفرص المرتبطة بالإعانات الحكومية . وكل هذا من خلال معالجة الإشكالية الرئيسية :

❖ كيف يتم معالجة الإعانات محاسبيا وجبائيا وفق النظام المحاسبي المالي ووفق المعيار المحاسبي الدولي رقم

20 ؟

1-إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى : النظام المحاسبي المالي يراعي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الإعانات المستلمة فهي صحيحة بشكل عام, فمعالجة الإعانات في النظام المحاسبي المالي متبناة من المعيار المحاسبي الدولي 20 , إلا أنه تبين وجود فروقات تعكس خصوصيات البيئة المحاسبية المحلية .

الفرضية الثانية : لا تعكس المعالجة المحاسبية للإعانات في المؤسسة الشفافية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي خاطئة وغير صحيحة فالمعالجة المحاسبية للإعانات في المؤسسة تعكس الشفافية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي خاصة و أنه يتم إظهارها في القوائم المالية في جدول حساب النتائج مثل ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي وهذا ما يعكس شفافية القوائم المالية في المؤسسة .

الفرضية الثالثة : تلتزم مؤسسة مطاحن الأحلام " أقروديف " بالمعالجة المحاسبية للإعانات وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي . فرضية صحيحة ومحقة فإن مؤسسة مطاحن الأحلام " أقروديف " تعالج الإعانات وفق ما أقر عليه النظام المحاسبي المالي, وتسجل العمليات المحاسبية المتعلقة بالإعانات مثل ما جاء في مدونة حساباته.

الفرضية الرابعة : لا تلتزم مؤسسة مطاحن الأحلام " أقروديف " بالمعالجة الجبائية للإعانات وفقا لقانون الضرائب المباشرة. الفرضية صحيحة ومحقة فالمؤسسة لا تلتزم بتاتا بالمعالجة الجبائية للإعانات وهذا ما ينعكس على نزاهة القوائم المالية ويرجع السبب إلى الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.

الفرضية الخامسة : المعالجة المحاسبية والجبائية في المؤسسة تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 . فهي صحيحة نسبيا فمعالجة الإعانات وفق النظام المحاسبي المالي تم إستنباطها من المعيار المحاسبي الدولي رقم 20, إلا أنه لا يتوافق تماما مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 20.ذ

2- نتائج الدراسة:

- ✓ استندت المؤسسة التي تمت دراستها إلى مبادئ النظام المحاسبي المالي لمعالجة الإعانات التي تم استلامها.
- ✓ يتم الإفصاح عن الإعانات وفقا للإجراءات المحددة ضمن النظام المحاسبي المالي .
- ✓ على الرغم من أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة الإعانات الحكومية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 20 إلا أن هناك بعض الفروقات نتيجة لاختلاف البيئة المحاسبية .
- ✓ لم تول المؤسسة الموضوع محل الدراسة اهتماما كافيا بتسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالإعانات .
- ✓ هناك تباين بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية للإعانات بين ما يقره النظام المحاسبي المالي والتشريعات الضريبية .

3- التوصيات:

- ✓ الأخذ بعين الاعتبار الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 20 في معالجة الإعانات المستلمة ومحاولة تقليصها.
- ✓ تشجيع التعاون بين الهيئات المحاسبية والضريبية كالمجلس الوطني للمحاسبة والمديرية العامة للضرائب والتنسيق فيما بينهما وهذا من أجل محاولة تفسير وإيضاح الفروقات المحاسبية والجبائية التي يكتسبها الغموض وحتى محاولة التقليل من الفروقات.
- ✓ تعزيز آليات الرقابة والتدقيق من الهيئات الضريبية لضمان شفافية ونزاهة القوائم المالية.
- ✓ على المؤسسة محل الدراسة الإهتمام بتسجيل الضرائب المؤجلة الخاصة بالإعانات المستلمة وذلك لزيادة جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية.

4- أفاق الدراسة: تأمل الدراسة أن تكون قد أسهمت في إثراء المعرفة حول المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات في الجزائر ، وهو موضوع جديد محليا سواء من الناحية المحاسبية أو الجبائية، وهو موضوع حساس وشائك يعنى بتطوير الاقتصاد الوطني، وعليه نفتح مجال الدراسة لغيرنا من الباحثين في التعمق أكثر في هذا الموضوع، من خلال اقتراح المواضيع التالية:

- التحديات في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 في البيئة المحاسبية الجزائرية .
- الفروقات بين المعالجة المحاسبية والجبائية في النظام الجزائري مقارنة بالمعايير الدولية
- تأثير الإعانات الحكومية على قرارات الإدارة المالية



المراجع و المصادر

المراجع والمصادر

كتب ومجلات

- ✓ أحمد سامي حسب الله , المعالجات المحاسبية والاجراءات الرقابية للمنح والمساعدات الحكومية بين التطبيقات الدولية والمحلية . مجلة جامعة بابل. العدد 1 المجلد 26, 2018
- ✓ أمال عبد الهادي فودة . المعالجة المحاسبية لبند الاعانات والمنح الحكومية وأثرها على القوائم المالية" دراسة تحليلية مقارنة مع التطبيق على المملكة العربية السعودية . "مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 3. 1999
- ✓ بدوي ، محمد عباس ،معايير المحاسبة المصرية , 2015
- ✓ بدوي ، محمد عباس ،معايير المحاسبة المصرية, 2015
- ✓ بن ربيعة حنيفة , حسياني عبد الحميد , صالحى بوعلام , الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية, الجزء الثاني , منشورات كليك , الجزائر , 2013
- ✓ جمعة حميدات .خبر المعايير الدولية لاعداد التقارير الدولية .عمان، الأردن، 2014
- ✓ خالد جمال الجعارات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. الجزء الثاني الطبعة الأولى. دار صفاء للنشر والتوزيع. عمان الأردن, 2017
- ✓ د. رياض جدار, د, يزيد تقرارت , د . هادية بن مهدي . المعالجة المحاسبية والجبائية للاعانات العمومية في ظل الاصلاح المحاسبي وعلى ضوء المعايير المحاسبية الدولية (IAS IFRS) من النظرية الى التطبيق . مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية , معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية- المركز الجامعي بريكة . المجلد 01 العدد 1 الاصدار : جوان 2018
- ✓ داود ، علي سعد محمد ، الادارة المالية الدولية ، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية , 2001
- ✓ رضا صاحب أبو حمد آل علي ، المالية العامة ، دار الجامعة للطباعة فرع البصرة , 2002
- ✓ رؤى حسين عبد الحسين . دور المعيار الدولي 20 في تحسين المعالجة المحاسبية الخاصة بالمنح والمساعدات دراسة مقارنة . مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، 2018
- ✓ عيسى سماعين , جباية ومحاسبة المؤسسة , تقنيات جبائية ومحاسبية, 2022.
- ✓ القريشي ، مدحت، التنمية الاقتصادية، دار وائل للنشر ، ط 1 ، عمان، الاردن، 2007
- ✓ القريشي ، مدحت، التنمية الاقتصادية، دار وائل للنشر ، ط 1 ، عمان، الاردن، 2007.

- ✓ لخضر علاوي , معايير المحاسبية الدولية. الصفحات الزرقاء الدولية. الجزائر، 2012.
 - ✓ محمد أبونصار، و حميدات جمعة . معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية" الجوانب النظرية والعملية . الطبعة 3 ،الأردن :دار وائل للنشر. 2013
 - ✓ الياسري ، محمد فاضل نعمة ، المحاسبة عن المنح و المساعدات الحكومية و الافصاح عنها دراسة نظرية و تطبيقية في شركة انتاج الالبسة الجاهزة / المحمودية (غير منشورة) ، 2004
- ### الأطروحات

- ✓ ابو مصطفى ، محمد مصطفى ، دور وأهمية التمويل الخارجي في تغطية العجز الدائم لموازنة السلطة الوطنية الفلسطينية دراسة تحليلية مقارنة عن الفترة (1999-2008) الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل غزة فلسطين ، 2009
- ✓ أحمد سعد جاري و كريمة عباس جعيلو، ديسمبر . المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية في ظل النظام المحاسبي الحكومي دراسة تحليلية لحسابات الجامعة المستنصرية. 2015
- ✓ جرو كمال، مصلحة المستخدمين، دراسة حالة مؤسسة أقروديف حبوب الزيبان ،جامعة ورقلة، 2022
- ✓ الزوبعي، فاطمة فرع هدا ب محسن ، "فاعلية الرقابة الداخلية على المنح والمساعدات في المنظمات غير الحكومية - بحث تطبيقي في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية"، اطروحة معادلة لشهادة الدكتوراه غير منشورة، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2015
- ✓ هجيرة بوزوينة " المعالجة المحاسبية والجبائية للإعانات والمساعدات الحكومية وفق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعيار الدولي رقم 20 . العدد 02 , ديسمبر 2021

القوانين

- ✓ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الصادرة في 25 مارس 2009 العدد 19،
- ✓ القانون المالي رقم 140 المؤرخ في 9 رجب عام 1430 الموافق 22 يوليو سنة 2009 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الجريدة الرسمية العدد 44
- ✓ لجنة معايير المحاسبة السعودية ، معايير المحاسبة (المملكة العربية السعودية ، الرياض، 2002).
- ✓ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، لجنة المعايير السعودية ، 2005

✓ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين "المعايير المحاسبية الدولية " الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، مطابع الخط، عمان، الاردن، 1999

✓ مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية. المعيار الدولي 20 ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. 2016. ص01 من المعيار

مؤتمرات

✓ أ. د. براق محمد و أ. قمان عمر. مداخلة بعنوان أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر في المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر , 29 , 30 نوفمبر 2011

المقابلة الشخصية

✓ بن ابراهيم ابراهيم . رئيس مصلحة المحاسبة مقابلة شخصية

✓ جرو كمال، قسم المستخدمين، مقابلة شخصية

✓ زينب بن ساسية/قسم المحاسبة، مقابلة شخصية

✓ علي غالب , اطار محاسبي , مقابلة شخصية ,

المراجع باللغة الأجنبية

- ✓ Bernard Raffounier; 2012 Paris, pp204-205.
- ✓ Financial Accounting Standard Board, statement of Financial AccountingStandardNO166 (Accounting for Contribution Received and Contribution Made. (Stanford, Com FASB, 1993.
- ✓ Bruno colmant, pierre-Armand Michel, Hubert tondeur (2008), comptabilite financière, collectionSynthex, Pearson Education, Temeedition, paris, France, p105.
- ✓ Heibutzki, Ralph.,2015,"what's the Difference Between a Grant & Subsidy" encyclical article in wep

- ✓ ¹Kiso, Donald E., Weygandh, J. and Warfield, Intermediate Accounting, Tenth edition, 2001. P901
- ✓ Ridha Zarrouk (2013), IFRS 2013, sans maison d'édition, Tunis, Tunisie, p 399
- ✓ Tazdait Ali (2009) Maitrise du système comptable financier, première édition, Edition ACG, Algerie, pp 160-161- 162.
- ✓ Nobes, Stadler, 2018 Accounting for government grants: Standard-setting and accounting choice
- ✓ Xiang, Worthington 2017 . The impact of government financial assistance on the performance and financing of Australian SMEs
- ✓ (Al-Sharairi .2012) . The Application of International Accounting Standard's Requirements No.(20) in Jordanian Chemical Detergents Industry Companies"

AGRODIV LES MOULINS DES OASIS
ZONE INDUSTRIELLE BP 173
TOUGGOURT

PAGE:1
EDITION DU 24/04/2024 10:0
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	12-Journal opérations diverses
PIECE	00063
FOLIO	12
DATE	31/12/19
LIBELLE	CONST ETAT REMBOUR. TRANSPORT OUARGLA EX.2019

COMPTE	AUXILIAIRE	UNITE	DEBIT	CREDIT
4674100	00X00		2 042 398,55	
7412000		71A		2 042 398,55
TOTAL GENERAL			2 042 398,55	2 042 398,55

ETABLI ET SAISI PAR	VERIFIEE PAR

AGRODIV LES MOULINS DES OASIS
ZONE INDUSTRIELLE BP 173
TOUGGOURT

PAGE:1
EDITION DU 24/04/2024 10: 2
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	8-JOURNAL BANQUE RECETTES
PIECE	000082
FOLIO	8
DATE	29/08/19
LIBELLE	ENC DCP OUARGLA

COMPTE	AUXILIAIRE	DEBIT	CREDIT
5121300		2 034 200,00	
4674100	00X00		2 034 200,00
TOTAL GENERAL		2 034 200,00	2 034 200,00

ETABLI ET SAISI PAR	VERIFIEE PAR

AGRODIV LES MOULINS DES OASIS
ZONE INDUSTRIELLE BP 173 TOUGGOURT

EDITION_DU:02/04/2024 9:26
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2018	2017
Ventes et produits annexes			
Ventes de marchandises		20 929 764,99	26 115 246,57
Ventes de produits finis		1 062 366 444,32	1 103 725 206,70
Ventes autres produits			454 800,00
Autres prestations		1 747 653,29	7 112 014,17
Variation stocks produits finis et en cours		185 238,93	-339 211,48
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		10 393 629,10	2 358 000,00
Cession inter complexes		46 041 897,50	15 595 276,71
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 141 664 628,13	1 155 021 332,67
Achats consommés		-893 566 515,51	-897 146 439,42
Services extérieurs et autres consommations		-29 535 257,06	-32 269 164,18
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-923 101 772,57	-929 415 603,60
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		218 562 855,56	225 605 729,07
Charges de personnel		-118 565 507,42	-100 987 869,66
Impôts, taxes et versements assimilés		-3 456 998,46	-4 674 128,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		96 540 349,68	119 943 731,41
Autres produits opérationnels		21 473 448,77	10 724 515,85
Autres charges opérationnelles		-96 962,85	-1 076 267,34
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-43 460 081,54	-40 173 117,01
Reprise sur pertes de valeur et provisions		6 700 010,68	8 773 664,60
V- RESULTAT OPERATIONNEL		81 156 764,74	98 192 527,51
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		81 156 764,74	98 192 527,51
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-16 174 089,03	-18 456 173,16
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-526 031,78	1 895 448,56
Participations des travailleurs au bénéfice		-6 445 664,39	-8 200 000,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 169 838 087,58	1 174 519 513,12
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 111 827 108,04	-1 101 087 710,21
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		58 010 979,54	73 431 802,91
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		58 010 979,54	73 431 802,91