

المعالجة المحاسبية والجبائية لمكافأة مسيري الشركات التجارية في الجزائر

Accounting and tax treatment of remuneration of managers of commercial companies in Algeria

د. رقيق بن عيسى^{1*}¹ جامعة الجلفة، الجزائر، b.reguieg@univ-djelfa.dz

تاريخ النشر: 2024/12/19

تاريخ القبول: 2024/12/15

تاريخ الاستلام: 2024/10/16

ملخص:

نظرا لأهمية مكافأة مسيري الشركات التجارية في الجزائر، أردنا من خلال هذه الدراسة التي تهدف عموما إلى تبيان المعالجة المحاسبية والجبائية لمكافأة مسيري الشركات التجارية في الجزائر، وذلك من خلال تشخيص التطبيقات المحاسبية لسياسة مكافأة الإطارات المسيرة الذي يعكس المعاملات والأحداث الاقتصادية التي تُمارسها الشركات في الجزائر. وتوصلت نتائج الدراسة بأن نظام المكافأة هو بمثابة أداة للتحفيز المادي والمعنوي، والجزائر من بين الدول التي سعت إلى تطبيق المكافآت من خلال التشريعات التي تصدر من حين لآخر، إلا أن الملاحظة الأساسية هي أن هذه النصوص والتدابير لم يتم مراجعتها وتحيينها منذ صدور المرسوم التنفيذي 290/90 المؤرخ في 1990/09/29 المتعلق بالنظام الخاص بعلاقات عمل مُسيري المؤسسات، وبالنظر للتطورات الحاصلة يتعين تقييم وإتمام مدى تجاوب النصوص الحالية ومختلف المعالجات التقنية مع فئة الإطارات المسيرة لتكون المحصلة معالجات جبائية ومحاسبية واضحة ومُوحدّة.

الكلمات المفتاحية: إدارة الأعمال، إدارة الشركة، البيانات المحاسبية، المحاسبة الضريبية.

تصنيفات JEL : M1, M40, M41

Abstract:

Given the importance of rewarding managers of commercial companies in Algeria, we wanted through this study, which generally aims to clarify the accounting and tax treatment of rewarding managers of commercial companies in Algeria, by diagnosing the accounting applications of the policy of rewarding management cadres that reflects the transactions and economic events practiced by companies in Algeria. The results of the study concluded that the system of rewarding is a tool for material and moral motivation, and Algeria is among the countries that have sought to

implement rewards through legislation issued from time to time, but the main observation is that these texts and measures have not been reviewed and updated since the issuance of Executive Decree 90/290 dated 09/29/1990 related to the system of labor relations of managers of institutions.

Keywords: Business Administration, Firm Administration, Accounting Data, Tax Accounting.

Jel Classification Codes : M1, M40, M41

* المؤلف المرسل

1. مقدمة:

يعتبر نظام معالجة مكافآت المسيرين، بغض النظر عن الشكل القانوني للشركة وبغض النظر عن الدولة أو البلد، من أهم القرارات التي هي موضع نقاش كبير وعادة ما تأخذ وقت طويل ضمن مجالس الإدارة باعتبارها عنصرا هاما في مسألة تحسين ظروف العمل. ومن ثم تحفيز المسيرين الذين يُقدمون أفضل ما لديهم من خبرات، ولكن أيضاً وقبل كل شيء يسمح لهم بالشعور بالتقدير والدعم المادي والمعنوي في الجهود المبذولة.

ولذلك إرتأيت أن أعالج هذا الموضوع بعناية مُحاولَة مني عرض مفاهيم أساسية عن المكافآت، ثم عرض المعالجات المحاسبية والجبائية وفقا للقوانين والتشريعات الجبائية.

1.1 إشكالية البحث :

إن حالة عدم التصويب الجيد والتطبيق الغير فعال لنظام المكافآت لمسيرى الشركات التجارية في الجزائر قد يؤدي إلى تلاعبات مالية وإدارية، الإفلاس والتسوية القضائية كما قد يؤدي إلى ضياع فرص الاستغلال الأمثل للموارد البشرية منها وغيرها المتاحة وهدرها بسهولة باستخدام الصلاحيات، إذن فإن تغييب العلاقة بين أولئك الذين يديرون الأعمال التجارية وكل من يستثمر الموارد فيها بكفاءة وفعالية وبين قياس مقدار الجهد سوف يؤثر بلا شك على مصالح الأطراف الفاعلة الداخلية منها والخارجية. مما يتطلب البحث عن دور وأهمية نظام المكافآت وكيفية المعالجة المحاسبية لها وفقا للنصوص والتشريعات الجزائرية.

ارتأى الباحث إجراء هذا البحث للتعرف على المعالجة المحاسبية والجبائية لمكافآت مسيري الشركات التجارية في الجزائر.

ولهذا يمكن طرح التساؤل الجوهرى الآتي :

كيف يتم التمييز والتسجيل المحاسبي لمكافأة مسيري الشركات التجارية في الجزائر؟

2.1 أسئلة البحث :

يتفرع عن التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية :

ماهو النظام القانوني للإطار المسير في الجزائر ؟ وماهي العوامل المحددة لمكافأة مسيري الشركات التجارية ؟

كيف تتم المعالجة الجبائية والمحاسبية للمكافأة في ضوء دليل التشريعات الجزائري ؟

3.1 فرضيات الدراسة:

كإجابات قبلية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

● النظام القانوني للإطار المسير في الجزائر تحكمه نصوص تنظيمية، غير أن المشرع ترك هامشا لحرية التفاوض التي تتم بين الإطار المسير والشركة.

● لا يوجد نمط جبائي ومحاسبي موحد بالنسبة للتسجيلات المحاسبية في الجزائر.

4.1 حدود الدراسة :

قمنا بتحديد دراستنا في الإطار الآتي :

سنهتم في دراستنا بتحديد ماهية المكافأة في الشركات التجارية دون الأنواع الأخرى وكذلك إظهار التسجيلات المحاسبية والجبائية مع الإشارة بعُجالة للنصوص القانونية حتى لا تتشتت جهودنا.

5.1 أهمية الدراسة :

تكمن الأهمية الفعلية لهذا البحث في معرفة مختلف المعالجات المحاسبية لمكافأة مسيري الشركات التجارية في الجزائر. مما يؤثر بلا شك على جودة القوائم المالية والتصريحات الجبائية، وهذا سيساهم في تحسين عملية التسيير الجبائي من جهة ومن الحد من تضليل وتحريف الحسابات من جهة أخرى.

6.1 المنهج المتبع في الدراسة :

للإجابة على إشكالية الدراسة، اعتمدنا أساسا على استخدام المنهج الوصفي والتحليلي في معظم أجزاء الدراسة.

7.1 هيكل الدراسة :

للإمام بالموضوع سنحاول في هذا البحث التطرق إلى مختلف جوانب مكافأة مسيري الشركات التجارية في الجزائر من خلال المحورين الآتين وهما :

● المحور الأول: ماهية مكافأة مسيري الشركات التجارية

- المحور الثاني: المعالجة المحاسبية والجبائية لمكافأة مسيري الشركات التجارية في الجزائر.

8.1 الدراسات السابقة :

تم الإطلاع على مجموعة من الدراسات التي لها علاقة بالموضوع وأهم نتائجها، وفيما يلي عرض لبعض هذه الدراسات كما يلي :

- بوزند زروقي، مقال تحت عنوان الجمع بين وظيفة المسير ووظيفة الأجير في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول جواز جمع المسير لوظيفة التسيير مع وظيفة العمل، ولقد أظهرت الدراسة بأن القانون الجزائري لا يفرض أي شرط صريح للجمع بين وظيفة الأجير ووظيفة المسير في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

- Yvan Allaire, La rémunération des dirigeants : Trancher le nœud gordien, IGOPP, Montréal (Québec).

حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول تبيان أثر دفع القيمة المضافة للشركاء المسيرين . وخلصت الدراسة بأن مجلس الإدارة لشركة المساهمة هو الهيئة الوحيدة التي يمكن أن تعالج مسألة المكافآت من خلال شرعيته ومصادقيته لتأطير المكافأة للوصول إلى نظام للمكافآت يخدم جميع أصحاب المصلحة في الشركة والمجتمع.

- Naga Nahla, article sous le titre : Conduire Le Changement Organisationnel : De la rémunération basée sur les responsabilités du poste à la rémunération basée sur la compétence

تُركز هذه الدراسة على الخطوات المعتمدة من طرف الشركات التجارية في عملية اعتماد نظام جديد للمكافآت بناء على مقارنة التوجيه والضبط الاجتماعي.

- Ahmed KOUDRI, article sous le titre : Enquête sur les pratiques de rémunération du premier dirigeant d'entreprise en Algérie.

أبرزت هذه الدراسة مكافأة المسؤول الأول فقط في الشركة دون غيره من المسيرين، وخلصت أن القائد الأول في الشركة له دور مميز وخاص في ديناميكية الشركة وازدهارها ونموها مما يكون له الأثر في النمو الاقتصادي للبلاد.

- Nadira BESSOUH, Ahmed MIR, article sous le titre : Système de rémunération et management de la performance des entreprises algériennes.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين المكافأة وأداء الشركة، وخلصت إلى أن المكافأة وسيلة قوية للمساعدة في اتخاذ القرار، وهو يرتبط بشكل مباشر بالأداء، كما أوصت الدراسة بشدة بضرورة إنشاء نظام محدد، عادل ومحفز للأجور في الشركات الجزائرية.

- Sarra CHEURFI, article sous le titre : Rémunération incitative et gestion des résultats dans le contexte français.

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين التعويضات الممنوحة للمديرين وإدارة أرباح الشركة التي يتم قياسها من خلال الاستحقاقات التقديرية في السياق الفرنسي، وخلصت الدراسة إلى أن استخدام المكافآت التقديرية لتضخيم النتائج أكثر وضوحا في الشركات التجارية من غيرها. من خلال تمعننا في دراسة الأبحاث السابقة، نجد أن هناك تباين واضح وملحوظ في معالجة الموضوع، ولا يمكن أن ننكر بأننا استفدنا من نتائج كل دراسة من الدراسات السابقة المذكورة أعلاه، والتي ساهمت بلا شك في إثراء بحثنا من خلال محاولة الربط بين مختلف أفكار وأهداف الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا، وما يميز دراستنا فعلا عن سابقتها أنها تركز على المعالجة المحاسبية والجبائية لمسيري الشركات التجارية.

2. ماهية مكافأة مسيري الشركات التجارية :

1.2 النظام القانوني للإطارات المسيرة:

إن القانون 90/11 المؤرخ في 21 أفريل 1990 المتضمن علاقات العمل والذي حدد علاقات وعقد العمل، حيث نص صراحة على المحتويات الأساسية للعقد، إذ لا نكون أمام عقد عمل أو رابطة مهنية إلا إذا احتوى العقد على العناصر الآتية :

عنصر العمل (الجهد) عنصر الزمن (الوقت) عنصر التبعية عنصر الأجر (المرتب أو الدخل) ومن ثم نفهم من خلال قراءتنا للعناصر الأربعة المذكورة أعلاه أن مسيري المؤسسات (الشركات) قد أدرجهم القانون 90/11 في خانة الفئات الخاصة التي تستوجب نظام قانوني متميز فهم في مستوى الإدارة العليا. أي دفع حد معين كراتب مما يسمح له بالاستفادة من الحماية الاجتماعية، ثم بالنسبة للباقي، تفضيل المكافأة من خلال أرباح الأسهم مما يقلل بشكل كبير من العبء الضريبي.

غير أن المرسوم التنفيذي 90/290 المؤرخ في 29/09/1990 المتعلق بالنظام الخاص لعلاقات عمل مسيري المؤسسات والذي يُعد أهم نص منظم لعلاقات مسيري المؤسسات إذ عرف بدقة المسير

الأجير الرئيسي وبين حقوق والتزامات كل طرف وحتى الجانب الانضباطي لهذه الفئة، وفي مُجمله تضمن المرسوم 17 مادة. وتجدر الإشارة بأن هذا النص يُطبق على كل المؤسسات العمومية الاقتصادية E.P.E وجميع الشركات التجارية مهما كانت طبيعتها أو شكلها أو نوعها.

لكن قبل كل هذه النصوص كان هناك نصا أساسيا مس جميع المؤسسات خصوصا آنذاك المؤسسات العمومية الاقتصادية في إطار ما يسمى خصخصة المؤسسات الاقتصادية اعتمادا على القانون 88/01 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق باستقلالية تسيير المؤسسات والذي أفرز مفهوما جديدا في السوق يتمثل في الخوصصة التي هي في حقيقة الأمر إنتقال من الإقتصاد المُوجه إلى اقتصاد السوق، مما ترك هامشا كبيرا من الحرية في سياسة مكافآت المسيرين والتي أصبحت تخضع بشكل أساسي لثلاثة قيود إدارية: عقلانية الميزانية المرتبطة بالتحكم في كشوف المرتبات، والجاذبية الخارجية لتعزيز قدرة المنظمة على التوظيف في سوق العمل، والمساواة الداخلية لضمان ذلك داخل المنظمة. ونشير أن القانون التجاري الجزائري ترك حرية التعاقد والتفاوض لأطراف العقد وهما : الشركة والإطار المسير فالعقد شريعة المتعاقدين هذا حسب نص المادة 106 من القانون المدني. وبناء على ذلك فإن الأطراف قبل توقيع العقد يسعيان إلى ضبط كافة المسائل وعدم إغفال أي شرط نظرا لتمييزها بل أنها أكثر تعقيدا من عقود العمل ولذلك تُسمى بعقود النجاعة فضلا عن ذلك فهي تُبرم داخل مكتب التوثيق ويتم إشهارها بصفة رسمية.

وعليه يمكن للإطار المسير كسب صفتين صفة الإطار المسير وصفة الإطار الأجير شريطة أن لا يمنع القانون الأساسي أو النظام الداخلي للشركة صراحة ذلك. وينتج عن ذلك استفادة مزدوجة إذ يتمتع بكافة الحقوق وامتيازات العامل ومكافآت وعلاوات عند توزيع النتيجة الموجبة. وفي نفس الوقت يقع على الإطار المسير التزام مُزدوج إذ يلتزم بالاتفاقية الجماعية للعمل وبالواجبات القانونية. وفي نفس السياق لا يستفيد الإطار المسير عند الجمع بين صفة الإطار المسير وصفة الإطار الأجير إلا من نظام واحد فيما يتعلق بالحماية الاجتماعية من التأمينات على المرض، والعجز والتأمين على الوفاة، التأمين عن حوادث العمل والأمراض المهنية والوقاية الصحية والأمن وطب العمل.

2.2 خصائص واهتمامات الإطار المسير:

يتصف الإطار المسير الكفاء والناجح بمجموعة من الخصائص المشتركة، نذكر أهمها فيما يلي :

- القدرة على تحمل المسؤولية وفهم مختلف الظروف السائدة في المجتمع
- القدرة على فهم طبيعة التغير وضرورياته وسرعة الفهم للأمور واتخاذ القرارات الصائبة

- القدرة على التأثير في الجماعة التي يتولى قيادتها و توجيه السلوك نحو الأهداف
- الإيمان بالعدالة و الإنصاف والمساواة في الحقوق والواجبات و المعاملة الحسنة للأفراد
- القدرة على التنبؤ بالمشكلات قبل وقوعها و العمل على تفاديها
- أن يكون من الأهداف تطوير المهارات الإنسانية للعاملين معه
- القدرة على حسن توزيع الأعمال و المهام على الأفراد
- القدرة على تحقيق التعاون بين جميع الفئات العاملة معه (بوزيد، 2012، الصفحات 33-34)
- الرقابة على الأداء
- حفز الموظفين و إثارة دوافعهم ومحاسبة ومساءلة المُقصرين
- الرؤية الشاملة والمتكاملة للظروف الخارجية والداخلية للمؤسسة
- التوجيه الإستراتيجي الذي يحدد المسارات الأساسية التي تتبعها المؤسسة
- شُغل أغلب مناصب المؤسسة وتنظيم أقسامها
- توحيد جهود الموظفين من أجل تحقيق الأهداف
- تقييم النتائج و تعديل المسارات لتحسين فرص الوصول للأهداف (علي، 1999، صفحة 125)

كما للإطار المسير مجموعة من الاهتمامات نوجزها في الجدول أدناه :

جدول رقم: 1 يوضح مستلزمات العملية التسييرية واهتمامات المُسير

مستلزمات العملية	العملية التسييرية للمُسيرين	إهتمامات المسير
تحديد الأهداف، السياسات، الإجراءات وطرق العمل.	التخطيط	ماهي دواعي الحاجة للتخطيط ؟ ماهي البرامج المطلوبة؟ وكيف ومتى تُنفذ؟
تقسيم العمل، تحديد الواجبات، تفويض السلطات.	التنظيم	أين يتم التنفيذ؟ من ومتى يتولى التنفيذ؟
القيادة، الإتصالات،	التوجيه والقيادة	لماذا وكيف يتولى الأفراد تنفيذ المسؤوليات المكلفين

الحوافز.		بها؟
التقارير، المقارنة، التكلفة، الميزانيات.	الرقابة	هل يُنفذ العمل، متى وأين وكيف بالمقارنة بالتخطيط؟

المصدر: (فرحات، 2012، صفحة 33)

إن توافر مثل هذه الخصائص وتلك الاهتمامات في الشخص يجعل منه موردا بشريا ذو أهمية خاصة أو عملة نادرة في الشركة وفي المجتمع إذ هو مؤشر لتقدم الأمم ورفقها. فمن البديهي أن يستحق كل التشجيع المادي والمعنوي، ويتم عادة ترجمة التشجيع بالمكافأة.

3.2 ماهية المكافأة:

1.3.2 تعريف المكافأة :

- **المُكَافَأَة لغويا :** بضم الميم وفتح الفاء تعني مُقابلة الإحسان بمثله. فهي ماهي إلا علاوة. أي ما يُعطى أو يُمنح اعترافا بخدمة أو فضل، أو بعمل جدير بالتقدير (نال مكافأة، صرف مكافأة تشجيعية، كانت المكافأة مُشجعة للمبدعين).
- **المُكَافَأَة اصطلاحا :** هي نظام للحوافز مقابل تحديد أهداف مُعينة في المنظمة إذن فهي آلية أو أداة إستراتيجية تستخدمها الإدارة التنظيمية في الكيان . وهي شكل من أشكال التحفيز ملموس (مادي) أو غير ملموس (معنوي) تُقدم للأفراد أو المجموعات كامتياز تقديرا للإبداع أو الإنجاز أو الجهد.

2.3.2 أشكال المكافأة :

تأخذ غالبا المكافآت أو العلاوات نوعين أساسيين وهما:

- **المكافآت الملموسة :** المكافآت الملموسة هي عناصر مادية يمكن تقديرها بسهولة نقدا. إذ تُقدم المكافآت الملموسة رمزا معتبرا ملموسا للتقدير نظير الأداء المُقدم وهي أساسا المكافآت النقدية والتي يمكن أن تكون شهرية أو فصلية أو سداسية أو سنوية ، حيث تؤثر الحوافز النقدية بشكل مباشر على الرفاهية المالية للمسيرين وغالبا ما تكون مُحفزة للغاية.
- **المكافآت غير الملموسة :** تُركز المكافآت غير الملموسة على توفير امتيازات غير مادية (معنوية) تساهم في رفاهية المسيرين بشكل عام وتُميزهم عن غيرهم. قد تشمل هذه المكافآت فرصا للتطوير الوظيفي أو ترتيبات عمل مرنة أو مسؤوليات إضافية أو برامج إرشادية أو سيارة

خاصة بالمسير. تلبى المكافآت غير الملموسة احتياجات المسيرين الذين يسعون إلى التفرغ بشكل أساسي لأهداف الشركة أو التوازن بين العمل والحياة أو التقدم المهني.

3.3.2 أهمية مكافأة الإطارات المسيرة :

تعتبر مكافأة الإطارات المسيرة في الشركات التجارية من أهم أدوات تحفيز وهي شديدة المفعول. إذ يكاد يتفق الجميع بأن لها علاقة طردية مع نمو وازدهار الشركة، ونوجز فيما يلي تلك الأهمية :

● الحفاظ على الإطارات المسيرة:

المسيرون هم العنصر الأساسي في نجاح وتحقيق الهدف الذي أنشئت من أجله الشركة. حيث تُكلف عملية تغيير المسيرين الكثير من الوقت ويمكن أن تكون باهظة التكاليف. أيضا يمكن أن يكون لهؤلاء الإطارات ملكة في بعض التخصصات ومن المستحيل أو على الأقل يصعب إيجاد بدائل لهم عند مغادرتهم نهائيا الشركة فهذا قد يُشكل خطر استمرارية الشركة. ولذلك يجب التأكد من أن مسيري الشركة يشعرون بالتقدير والسعادة والانخراط. وبالتالي تعزيز السلوكيات الإيجابية والمبادرة وروح التحدي والتغيير في مكان العمل.

● تحسين أداء المسيرين:

إذا كان مقدار المكافأة ضئيلا قياسا للأداء وحجم الشركة، يُصبح عندئذ الإطار المسير غير مُتحمس، فلن تحصل منه الشركة على أقصى ما يمكن. والعكس عندما تعترف الشركة بأهمية الإطارات المسيرة وتُحفز وتكافئ على جهودهم، فمن المرجح أن يشعروا بأنهم مقدرون ومحبوبون في العمل وأكثر عرضة للتفاني وبذل جهد إضافي.

● التفاعل النفسي للإطارات المسيرة :

ينتج عن المكافأة المعتبرة أثرا نفسيا بليغا في نفوس الإطارات المسيرة، بحيث يصبح لديهم مستويات عالية من الرضا عن العمل. يحدث ذلك عندما يكون هناك إحساس بالاستقرار الوظيفي وتوازن بين العمل والحياة وثقة متبادلة بين المسيرين والشركة.

● تعزيز ثقافة الشركة:

عند مكافأة الإطارات المسيرة، فهذا يُعزز من ثقافة الشركة، مما يخلق بيئة عمل إيجابية، ويعزز من معنويات الإطارات ويقوي من ثقافة الشركة ليصبحوا مُدافعوا عن الشركة داخلها وخارجها.

3.3.2 تقرير المكافآت :

يتولى مجلس الإدارة مسؤولية تصميم سياسة المكافآت وتحدد هذه السياسة أسس احتساب المكافأة ومدى مواءمتها مع أهداف الشركة وأدائها، وتعتبر هذه السياسة جزءاً من الإطار العام للحوكمة الخاصة بالشركة، ويقوم المجلس بتفعيل هذه السياسة من خلال لجنة الترشيحات والمكافآت.

وفي هذا السياق، تم تأسيس سياسة المكافآت الخاصة بالشركة وفقاً للمبادئ التالية :

- ربط المكافآت بدرجة المخاطر التي يتحملها بمسؤولية وحكمة
 - استقطاب أفضل المهنيين والحفاظ عليهم.
 - ضمان المساواة داخل الشركة والتنافسية خارجها.
 - مقارنة مستويات الأداء بالسوق باستخدام التحليلات الواردة من الشركات الاستشارية المختصة في مجال المكافآت.
 - ضمان الشفافية في منح المكافآت.
 - أن تكون مرتبطة بمؤشرات الأداء الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
 - أن تكون متسقة مع إستراتيجية الشركة وأهدافها سواء على المدى الطويل أو المدى القصير.
 - أن تتناسب مع خبرات ومؤهلات موظفي الشركة على اختلاف مستوياتهم الوظيفية.
- إذن عموماً تحدد سياسة المكافآت في الشركة نظاماً للمكافآت بما يتفق مع أهداف الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح. ونقصد في ذلك كل أنواع المكافآت دون استثناء بما فيها مكافآت الإدارة التنفيذية (المكافأة الثابتة والمتغيرة)، كما يجب الموافقة على المكافآت من قبل الجمعية العامة للمساهمين في إجتماعها السنوي. ويلمها مباشرة المتابعة أي متابعة وتقييم تطبيق هذه السياسة. وتجدر الإشارة أن تقرير المكافأة ينتج عنه المسؤولية التضامنية، ومثال ذلك إذا صدر قرار خاطئ وتمت الموافقة عليه بالأغلبية فهنا يسأل جميع الأعضاء عن الأضرار الناجمة عنه (سهم، 2018، صفحة 193).

3. المعالجة المحاسبية والجبائية لمسيرى الشركات التجارية :

1.3 أهم الحسابات المعنية بالمكافأة :

1.1.3. بالنسبة لمكافأة الإطار المسير الأجير :

- حساب 423 مساهمة الأجراء في النتيجة

- حساب 4310 اشتراكات اجتماعية محجوزة
 - حساب 4311 الضمان الاجتماعي CNAS
 - حساب 4421 الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى IRGs
 - حساب 512 بنوك الحسابات الجارية
 - حساب 530 صندوق الأموال الجاهزة
 - حساب 6312 أجور المُسيرين
 - حساب 635 الاشتراكات المدفوعة لصندوق الضمان الاجتماعي
- 2.1.3. بالنسبة لمكافأة الإطار المسير غير الأجير:
- حساب 121 مكافأة الإدارة (الإطار المسير)
 - حساب 4422 الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى IRG
 - حساب 457 الشركاء (الحصص الواجب دفعها)
 - حساب 512 بنوك الحسابات الجارية
 - حساب 530 صندوق الأموال الجاهزة
- 2.3 المعالجة الجبائية للمكافأة :

مكافأة الإدارة "الإطار المسير" (ح/121): الشريك المدير قد يكون له صفتان في الشركة وعليه فهو يستحق مكافأة عن مجهوداته الإدارية بغض النظر عن نصيبه كشريك في الأرباح وفائدة حصته في رأس المال. إلا أن هذا الحساب 121 يُستخدم عند توزيع النتيجة الموجبة ويُصب فيه مبلغ المكافأة وليس الراتب.

وفي القانون الجزائري لا يوجد أي نص يُلزم الشركات التجارية بدفع مرتب أو مكافأة للشريك المسير؛ إلا أن العقد التأسيسي للشركة قد يتضمن ذلك في حالة اتفاق الشركاء. فالعقد شريعة المتعاقدين طبقاً لنص المادة 106 من القانون المدني.

وانطلاقاً من هذا فإنه ينبغي عدم المبالغة في تقدير مبلغ المكافأة ويجب أن تعكس القيم عن عمل ومجهود فعلي وفي الحالة العكسية يمكن لإدارة الضرائب اعتبار ذلك تهرباً جبائياً.

1.2.3 الحدث المنشئ للضريبة :

تنشأ هذه الضريبة عند توزيع الأرباح فعلياً، وهذا يعني أنه إن لم يتم التوزيع فلا مبرر لفرض الضريبة شريطة أن تظهر القيم في جانب خصوم الميزانية وبالضبط ضمن الحساب 11 ترحيل من جديد.

جباثياً، فإن أغلب الشركات التجارية تخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات I.B.S إلا أن كل شريك في الشركة تخضع قسائمه أو حصته من الأرباح الموزعة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي فيما يتعلق بمداخل رؤوس الأموال المنقولة I.R.G / R.C.M بنسبة 15%.

طبقاً للمادة 104 والمعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2022 :

- تخضع الأرباح الموزعة المنصوص عليها في المواد من 46 إلى 48 من CIDTA إلى الاقتطاع من المصدر بنسبة 15% محررة من الضريبة.

وطبقاً للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعدلة بموجب المادة 46 من قانون المالية 2022 :

- تخضع المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة أو إعفاؤها صراحة إلى الاقتطاع من المصدر بنسبة 05% محررة من الضريبة.

- طبقاً للمواد من 69 إلى 73 والمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تُحسب الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور شهرياً.

ويمكن تفصيل ذلك في الجدول الآتي :

جدول رقم 2: يوضح القواعد الجبائية للمكافأة في الشركة ذات المسؤولية المحدودة

المُسِير	طبيعة المكافأة	النظام الجبائي		إخضاع المستفيد	النظام الاجتماعي
		القابلية للخصم			
مُسِير شريك ذو الأقلية	أجرة	قابلية للخصم DEDUCTIBLE		رواتب وأجور	النظام العام
مُسِير غير شريك (أجير)	أجرة			رواتب وأجور	النظام العام

مسير شريك ذو الأغلبية	مكافأة الشريك المسير غير الأجير المُصح في فئة المهن غير التجارية BNC	NON DEDUCTIBLE غير قابلة للخصم	صنف الضريبة على القيم المنقولة IRCM	غير الأجراء
--------------------------	--	-----------------------------------	---	-------------

Source : (BENAÏBOUCHE, 2010, p. 65)

3.3 المعالجة المحاسبية للمكافأة :

انطلاقا من الكل إلى الجزء، ينبغي أولا الخوض في تحديد وتوزيع النتيجة للوصول إلى المكافآت والعلاوات.

1.3.3 تحديد وتوزيع النتيجة في الشركات التجارية :

مهما كان النشاط الذي تقوم به الشركة، فإنها تتطلع دائما إلى تحقيق أكبر ربح ممكن عن طريق استثمار أموالها، ولا يمكن معرفة ما إذا كانت الشركة قد حققت ربحا أو أصيبت بخسارة إلا بعد انتهاء كل سنة مالية، حيث تقوم حصيلة نشاطها، فإذا كانت الحصيلة إيجابية كانت الشركة رابحة أما إذا كانت الحصيلة سلبية كانت الشركة خاسرة، ولا يتم توزيع الأرباح أو الخسائر إلا بعد إجراء عملية الجرد وإعداد الميزانية الختامية وتحديد حساب الأرباح والخسائر (نتائج قيد التخصيص) من خلال إعداد حساب النتائج، مع وضع تقرير مكتوب عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنتهية، وتوزيع نتيجة الدورة عموما إذا كانت ربحا إلى:

1- مكافأة الشريك المدير

2- فائدة رأس المال

3- احتياطي إن وجد

4- ربح

ويثبت هذا محاسبيا كالتالي:

من ح/ 120 نتيجة صافية xxxx

إلى ح/ 121 مكافأة الإدارة xxxx

ح/ 122 فائدة رأس المال xxxx

ح/ 106 الاحتياط xxxx

ح/ 123 الربح xxxx

أما إذا كانت نتيجة الدورة خسارة فإنها توزع على الشركاء حسب نسب توزيع الخسارة إذا نص عليها عقد الشركة التأسيسي، فإذا لم ينص عليها توزع حسب نسب حصص الشركاء في رأسمال الشركة.

كما يجب أن نميز بين مكافأة الشريك المسير ومكافأة المسير غير الشريك (الأجير): هذا الأخير مُعين بعقد عمل يُسجل في محاسبة الأجور حساب 63 "أعباء المستخدمين" أي بنفس طريقة مكافأة باقي أجراء الشركة فهو أجير مُوظف مثلهم. ونشير بأن هناك مكافآت عينية هي في الواقع هي ليست عمليات مالية مباشرة ولا تتطلب المعالجة المحاسبية مثال على ذلك: استفادة الشريك المسير من سكن وظيفي تابع للشركة أو استفادته من سيارة أو خدمات صحية وما إلى ذلك.

قد تكون هذه المكافأة في صورة نسبة مئوية تحسب من نتيجة الدورة أو قد تكون مبلغا محددا شهريا أو ثلاثيا أو غيره يقتطع كذلك من نتيجة الدورة.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية للمكافأة فيلاحظ ما يلي:

- تُدرج المكافأة في الحساب الخاص بالنتيجة 457 والتي تختلف إلى حد ما عن المعالجة الحسابية للمخطط الحسابي العام الفرنسي PCG حيث تُسجل به في الحساب 455.
- إذا كانت المكافأة في صورة نسبة مئوية من النتيجة وفي حالة ما نتيجة الدورة كانت خسارة، فلا تحتسب أي مكافأة للشريك المدير.

- في حالة وجود أكثر من شريك مدير، يفتح حساب واحد للمكافأة وتفتح فروع لهذا الحساب خاصة بكل مدير مثلما هو الحال في حساب مساهمة الشركاء.

وفي جميع الأحوال ومهما كانت الطريقة المتبعة في حساب المكافأة ونخص بالذكر مكافأة الشريك أو المساهم غير الأجير فهي تُصب في حسابات الشركاء (الحصص الواجبة الدفع 457) وهو في الواقع حساب خاص كذلك بالشركاء يفتح لهم داخل الشركة لإثبات حقوقهم عند توزيع النتيجة الموجبة، أو عند توزيع الاحتياطات التي سبق تجميعها أو عند توزيع المبالغ المرحلة لما بعد.

يقيد في الجانب الدائن من الحساب 457 "الشركاء - الأرباح الواجب دفعها" مبلغ الأرباح التي قررت الأجهزة المختصة توزيعها، من خلال القيد في الجانب المدين، حسب الحالة :

- من الحساب 12 "نتائج السنة المالية" عند توزيع النتيجة.

- من الحساب 106 "الاحتياطات" إن وجدت بكل أنواعها، في حالة توزيعها.

- من الحساب 11 "الترحيل من جديد".

أما إذا كانت النتيجة سالبة فيجعل ح/ 457 مدينا مع جعل حساب النتيجة دائنا

4.3 حالة عملية :

لديك خصوم ميزانية شركة ذات مسؤولية محدودة يتكون مما يلي :

الخصوم بتاريخ 2023/12/31	
رأسمال صادر.....	300.000
إحتياطيات.....	15.700
نتيجة الدورة (ربح).....	230.000

قررت الجمعية العامة للشركة توزيع النتيجة كما يلي :

- احتياطي قانوني 5%

- الفائدة على رأس المال 6% حيث أن رأس المال مُجزء : الشريك س 200.000 والباقي لـع.

- 8% من الرصيد تُمنح كمكافأة للشريك س.

- الباقي يُوزع على الشركاء كل حسب مساهمته وهذا بعد تخصيص احتياطي اختياري بمبلغ 34.460 دج.

- كما قررت الجمعية أيضا الموافقة على منح راتب شهري قدره 50.000 دج كمكافأة شهرية للشريك س نظير أتعابه في التسيير يسري مفعولها بدءا من شهر أكتوبر 2024 (لائحة مصادق عليها).

العمل المطلوب : إعداد جدول مساعد لتوزيع النتيجة والتسجيل في اليومية العمليات اللازمة، مع العلم أن التسديدات كانت في الأجل القانونية وبواسطة شيك بنكي، غير أن المكافأة الشهرية لشهر أكتوبر تم دفعها بالصندوق.

حل الحالة العملية :

جدول مساعد لتوزيع النتيجة :

البيان	-	+	الشريك س	الشريك ع
النتيجة الصافية للدورة		230.000		
ترحيل من جديد (رصيد مدين)				
النتيجة للتوزيع		230.000		
الإحتياطي القانوني 5% في حدود عشر رأس المال	11.500			
الفائدة على رأس المال	18.000		12.000	6.000
الرصيد المتبقي		200.500		
مكافأة الشريك المسير	16.040		16.040	
الباقى		184.460		
احتياطي اختياري	34.460			
الباقى للتوزيع		150.000	100.000	50.000
الأرباح الموزعة			128.040	56.000

التسجيل في اليومية :

جوان 2024				
120		نتيجة الدورة	230.000	
	1061	احتياطي قانوني		11.500
	1068	احتياطي اختياري		34.460
	1210	مكافأة الشريك س		16.040
	1220	الفائدة على رأس المال		18.000
	1230	الربح القابل للتوزيع		150.000
توزيع النتيجة تبعا للجمعية العامة رقم.....				
1210		مكافأة الشريك س	16.040	
	4571	الشريك س (حصص للدفع)		16.040
قيد لترصيد الحساب الوسيطى للمكافأة				

	18.000	الفائدة على رأس المال		1220
12.000		الشريك س (حصص للدفع)	4571	
6.000		الشريك ع (حصص للدفع)	4572	
قيد لترصيد الحساب الوسيط للفائدة				
	150.000	الربح القابل للتوزيع		1230
100.000		الشريك س (حصص للدفع)	4571	
50.000		الشريك ع (حصص للدفع)	4572	
قيد لترصيد الحساب الوسيط للربح القابل للتوزيع				
شهر سبتمبر 2024				
	128.040	الشريك س (حصص للدفع)		4571
	56.000	الشريك ع (حصص للدفع)		4572
27.606		الدولة، الضريبة IRG	4422	
108.834		البنك، شيك بنكي للشريك س	5120	
47.600		البنك، شيك بنكي للشريك ع	5120	
تسديد حقوق الشركاء بشيك بنكي				
شهر سبتمبر 2024				
	27.606	الدولة، الضريبة IRG		4422
27.606		البنك، الحساب الجاري	5120	
تسديد حقوق الخزينة بشيك بنكي				
شهر أكتوبر 2024				
	50.000	أجور المٌسيرين		6312
40.915		مساهمة الأجراء في النتيجة	4230	
4.500		اشتراكات اجتماعية محجوزة	4310	
4.585		الدولة، الضريبة IRGs	4421	
تبعا لبطاقة الأجرة لشهر أكتوبر 2024				
	13.000	الاشتراكات CNAS		6350

	4.500	اشتراكات اجتماعية محجوزة		4310
17.500		الضمان الاجتماعي CNAS	4311	
تبعاً لتصريح الاشتراكات لشهر أكتوبر				
	17.500	الضمان الاجتماعي CNAS		4311
17.500		البنك، الحساب الجاري	5120	
تسديد الاشتراكات بشيك بنكي				
	4.585	الدولة، الضريبة IRGs		4421
4.585		البنك، الحساب الجاري	5120	
تسديد حقوق الخزينة بشيك بنكي				
	40.915	مساهمة الأجراء في النتيجة		4230
40.915		صندوق الأموال الجاهزة	530	
تسديد صافي أجرة شهر أكتوبر للمسير الأجير س بواسطة الصندوق				

4. خاتمة الدراسة :

في ضوء التحليلات النظرية والمعالجة العملية لهذه الدراسة يمكن الخروج بالنتائج الآتية :

1.4 نتائج اختبار الفرضيات :

بخصوص الفرضية الأولى، فلقد توصلنا من خلال الدراسة إن أن هذه الفرضية تحققت، حيث أن هناك كتلة قانونية معتبرة تحكم الإطارات المسيرة في الجزائر، كما أن مجالس الإدارة والمديرين لها هامشاً من الحرية في التفاوض بشأن طبيعة وقيمة المكافأة.

فيما يتعلق بالفرضية الثانية، فلقد تحققت هذه الفرضية حيث تبين بعد الإطلاع على النصوص التشريعية والتنظيمية المرتبطة بالمكافأة لم نجد نمط محاسبي وجبائي موحد بالنسبة للتسجيلات المحاسبية.

2.4 نتائج الدراسة :

لقد استخلص من هذا البحث عدد من النتائج يتم سردها باختصار في خمس نقاط كما يلي :

- يعتبر نظام تحديد المكافأة من أهم المشاكل التي تواجهها مجالس إدارة الشركات التجارية خصوصاً منها عملية القياس والتقدير.
- إن وضع نظام مكافآت للإطارات المسيرة يزيد من إبداعهم كما يُقلل من مغادرتهم للشركة.

- لا يفرض القانون التجاري الجزائري أي شرط صريح للجمع بين وظيفة الإطار الأجير ووظيفة الإطار المسير في الشركات التجارية ما لم يمنحها القانون الأساسي والنظام الداخلي للشركة.
- تختلف المعالجة المحاسبية لمكافأة لإطار المسير الأجير عن الإطار المسير غير الأجير حيث أن الإطار الأجير يخضع للنظام العام ويتم التسجيل المحاسبي في الصنف 6 أي معاملته مثل باقي الأجراء، بينما الإطار غير الأجير تثبت حقوقه في حساب 457 عند توزيع النتيجة الموجبة.
- تختلف المعالجة الجبائية لمكافأة لإطار المسير الأجير عن الإطار المسير غير الأجير حيث أن الإطار الأجير يخضع لنظام الضريبة على الدخل الإجمالي شهريا ، طبقا للمواد من 69 إلى 73 والمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بينما الإطار غير الأجير تخضع حقوقه في المكافأة إلى الاقتطاع من المصدر بنسبة 15% محررة من الضريبة وهذا طبقا للمواد 46 و 47 و 48 من CIDTA.

3.4 توصيات واقتراحات الدراسة :

- بالرغم من وجود كتلة معتبرة من القوانين مُنظمة لمكافأة مسيري الشركات التجارية في الجزائر ، إلا أننا نجد قاصرة في جوانب أخرى أهمها مرحلة الإبرام وتنظيم المفاوضات في المجالس. مما يستوجب على المشرع الجزائري الإسراع في تعديل أحكام القانون التجاري.
- إن وجود معالجات محاسبية وجبائية مختلفة للمكافأة، يجعل من الاختلاف والتناقض قائم في القراءات والتأويلات. وعليه، فإننا نقترح أن تكون المعالجات التقنية لمكافأة مسيري الشركات التجارية خاصة منها المحاسبية تكون نمطية وموحدة لضمان معلومة مالية جيدة وموثوقة لمستخدمي القوائم المالية وذلك بإصدار إشعارات مُنظمة ومُفصلا من المجلس الوطني للمحاسبة. ويبقى البحث مفتوحا لذوي الاختصاص لإثراء هذا الموضوع من كافة جوانبه.

قائمة المراجع :

1. السلمي علي. (1999). الإدارة بالأهداف طريق المدير /المتفوق (الإصدار 01). مصر: دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع.
2. دربال سهام. (2018). الرقابة القضائية على المسيرين في شركة المساهمة في إطار تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة. مجلة المنار للبحوث والدراسات القانونية والسياسية. كلية الحقوق والعلوم السياسية. المدينة. الجزائر: جامعة يحيى فارس.

3. غول فرحات. (2012). *مدخل للتسيير* (الإصدار 1). الجزائر، الجزائر: دار الخلدونية للنشر والتوزيع.
4. نذيرة بوزيد. (2012). دور المسير في تسيير الكفاءات البشرية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (مذكرة ماستر). ورقلة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
5. BENAÏBOUCHE, M. C. (2010). *COMPTABILITE DES SOCIETES Conforme aux normes du nouveau système comptable financier SCF* (éd. 2). Alger: OPU.