

Dirassat & Abhath
The Arabic Journal of Human
and Social Sciences



مجلة دراسات وأبحاث
المجلة العربية في العلوم الإنسانية
والاجتماعية

EISSN: 2253-0363
ISSN : 1112-9751

النظام القانوني لحساب الأرباح في شركات المساهمة

The legal system for calculating profits in joint stock companies

Fadel Abdelkader فاضل عبد القادر

economic Law legislation La boratory of جامعة معسكر مخبر تشريعات القانون الاقتصادي

Fadelkader5@gmail.com

تاريخ القبول : 2020-04-11

تاريخ الاستلام : 2020-01-25

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى اهتمام القانون التجاري الجزائري على غرار التشريعات التجارية العالمية بتنظيم حساب الأرباح في شركات المساهمة، حيث تضمن نصوص قانونية تبين كيفية تنظيم حسابات هذه الشركة عن طريق مجلس إدارتها، الذي يقع علي عاتقه في نهاية كل سنة مالية واجب إعداد الميزانية وحساب الأرباح والخسائر التقرير المكتوب للوضع المالية للشركة ونشاطها عن السنة المالية المنتهية وعرضها على الجمعية العامة العادية السنوية، وهذا من أجل معرفة الوضعية المالية الحقيقية للشركة، وبالتالي معرفة القيمة الحقيقية للأرباح الموزعة على المساهمين.

كلمات مفتاحية: الأرباح، شركات المساهمة، المساهمين.

Abstract :

This research aims to study the Algerian commercial law, along with the international trade legislations, is interested in regulating the profit account in the joint stock companies. It includes legal provision that show how to organize the accounts of this company through its board of directors, which at the end of each fiscal year is responsible for preparing the balance sheet, profit and loss account as well the company's financial and its activities for the financial year ended and presented to the annual general assembly, in order to know the true financial position of the company, and accordingly know the real value of dividends distributed to shareholders.

Keywords: Profits, Joint Stock Companies, Shareholders.

من هنا تظهر أهمية تنظيم هذه الحسابات حيث نجد القانون التجاري الجزائري قد أوجب على شركة المساهمة تنظيم حساباتها من خلال أهم الوثائق التي يعدها مجلس الإدارة، كما ألزمها بمسك دفاتر معينة وحفظها وفق الأصول المحاسبية السارية المفعول.

بالرجوع إلى الواقع العملي لشركات المساهمة فإن الإشكال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد هو: كيف يتم حساب الأرباح بطريقة منظمة و صحيحة لا تخالف القوانين والأصول المحاسبية السارية المفعول في التشريع الجزائري ؟

مقدمة:

من بين أهم الحقوق الأساسية التي يمنحها السهم لمالكة في شركة المساهمة والتي لا يجوز المساس بها هي الحق في تحقيق الأرباح، حيث تلتزم هذه الأخيرة بتوزيعها على المساهمين عند نهاية كل سنة مالية، إلا أنه قبل التوزيع يتم تقدير وحساب الأرباح والخسائر التي تعد من القوائم المالية التي يجب على مجلس الإدارة لشركة أن يضمها تقريره السنوي عن نشاط الشركة، ومن خلال هذه الحسابات يمكن معرفة الوضعية المالية الحقيقية للشركة، وبالتالي معرفة القيمة الحقيقية للأرباح الموزعة على المساهمين.

والملاحظ عليه من خلال دراسة القواعد القانون التجاري الجزائري فإن المشرع عرف الأرباح من خلال نص المادة 720 من القانون التجاري على أن الأرباح الصافية هي "النتج الصافي من السنة المالية بعد طرح المصاريف العامة وتكاليف الشركة الأخرى بإدراج جميع الإستهلاكات و المؤونات"، وفي تعريف آخر عرف الأرباح القابلة للتوزيع في نص المادة 722 من القانون التجاري على أنه "تكون الأرباح القابلة للتوزيع من الربح الصافي للسنة المالية وبزيادة الأرباح المنقولة ولكن بعد أن تطرح من الاقتطاع المنصوص عليه في المادة 721 حصة الأرباح الآلية للعمال والخسائر السابقة.

ويجب الإشارة إلى أنه نظرا لعدم وجود أحكام قضائية جزائرية لتحديد مفهوم الربح تم الرجوع إلى القضاء الفرنسي الذي حاول إيجاد تعريف واضح لربح من خلال قرار شهير يسمى MANIGOD الصادر عن محكمة النقض الفرنسية في 11 مارس سنة 1914 حيث عرف القاضي الربح على أنه "كل كسب نقدي أو مادي يضاف إلى ثروة الشركاء".⁴

إن التعاريف الفقهية الفرنسية إلى جانب التعاريف القانونية الجزائرية السالفة الذكر لم تتطرق مباشرة إلى تعريف الأرباح وإنما إلى تعريف الأرباح القابلة للتوزيع على المساهمين وكذلك الأرباح الصافية الموزعة والنتيجة من السنة المالية بعد طرح المصاريف العامة والتكاليف والإستهلاكات و المؤونات، غير أن هذه التعاريف إلى جانب التعريف القضائي الفرنسي الذي ذكرناه تتفق على أن الأرباح هي الزيادة الإيجابية في الذمة المالية أو الزيادة في الأصول على الخصوم بموجب جرد سنوي أو إعداد الميزانية كما هو معروف في الفكر المحاسبي⁵، وأن الأرباح التي توزعها الشركة هي الأرباح الصافية بعد خصم جميع المصاريف العامة وتكاليف الشركة الأخرى والإستهلاكات و المؤونات من الربح الإجمالي الذي حققته الشركة خلال السنة المالية

والملاحظ من خلال استقراء نص المادة 416 من القانون المدني الجزائري والمادة 1832 من القانون المدني الفرنسي أن المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي لم يتعرض للربح فقط وإنما نص كذلك صراحة على تحقيق اقتصاد (économie) الذي يعد بدوره هدف أساسي للمساهمين من وراء إنشاء الشركة⁶ إلا أنه لم يعطينا مفهوما قانونيا له، وحسب الفقه الفرنسي فإن هذا المفهوم يختلف عن الربح كون أن هذا الأخير يهدف إلى المصلحة المالية أما مفهوم الاقتصاد فيهدف إلى تحقيق التوفير النقدي (moindre dépense) في الشركة.⁷

3. المعالجة المحاسبية للأرباح

استنادا على ما ذكرناه سالفًا ومن أجل الإحاطة بموضوع النظام القانوني لحساب الأرباح في شركات المساهمة من جميع جوانبه و من أجل الإجابة على الإشكال المطروح سنتناول دراسته وفق مايلي:

فرضيات الدراسة:

تستند هذه الدراسة إلى بعض الفرضيات التي يمكن طرحها كما يلي:

الفرضية الأولى: يوجد تأثير إيجابي وسلي عند حساب الأرباح على ميزانية الشركة.

الفرضية الثانية: يعتبر حساب الأرباح طبقا للقوانين والأصول المحاسبية السارية المفعول من أهم الأساليب التي تساعد على استمرارية شركة المساهمة في تحقيق الأرباح.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معالجة الحسابية للأرباح واستمرارية شركة المساهمة في تفعيل النشاط الاقتصادي.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى بلوغ هدفين أساسيين:

- تسليط الضوء على حساب الأرباح في شركات المساهمة.
- تحديد الإطار القانوني الصحيح للمعالجة المحاسبية للأرباح.

منهجية الدراسة:

اعتمدنا في هذه الورقة البحثية على المنهج المقارن من خلال تبيان الأساليب الإحصائية المستخدمة عند حساب الأرباح في التشريعات المقارنة (التشريع الفرنسي)، كما اعتمدنا كذلك على المنهج الوصفي في بعض الحالات، وهذا لوصف الميزانية المالية لشركات المساهمة.

2. مفهوم الأرباح

لقد اختلف الفقه في تحديد مفهوم الأرباح لذا وجدت عدة مفاهيم لها: حيث عرفها الفقيه الفرنسي Philippe Merle على أنها جزء من الأرباح التي توزعها الشركة على كل المساهمين، وهي القيمة التي تحددتها الجمعية العامة العادية سنويا¹، كما اتجه جانب آخر من الفقه الفرنسي إلى تعريف الربح على أنه كل مبلغ نقدي يتم توزيعه على الشركاء في نهاية السنة المالية²، وفي تعريف آخر تكن الأرباح القابلة للتوزيع منقوصا منها الخسائر السابقة والاقتطاع القانوني والنظامي³.

وطبقا لنص المادة 10 من القانون التجاري والمادة 20 / ف2 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي السالفين للذكر فإن دفتر الجرد يشمل الميزانية وحساب النتائج.

1. الميزانية: (Le bilan)

من خلال دراسة الوثائق الحسابية التي تمسكها الشركة خاصة الوثيقة المتعلقة بالميزانية التي تعد من القوائم المالية التي يجب على مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة وضعها من أجل الكشف عن الوضعية المالية للشركة، نلاحظ أنها تتكون من جانبين الأول يتعلق بالأصول (الموجودات: Actif) والثاني بالخصوم (المطلوبات: Passif)

1.1 الموجودات (الأصول: Actif): عرفها المشرع الجزائري في المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنها: "الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية"¹⁰ أما المادة 21 من نفس المرسوم فقد صنفها إلى أصول جارية وأصول غير جارية، وعليه يجب أن تظهر في مجموعات مستقلة كل من هذه الأصول والتي تسمى أيضا بالأصول الثابتة والأصول المتداولة، كما يجب أن تظهر كذلك إلى جانب هذه الأصول الموجودات الأخرى:

1.1.1 الموجودات الثابتة (Actif immobilisé): كالعقارات والمنقولات المملوكة للشركة مثل الأراضي والأبنية والآلات والسيارات والمكانن والأثاث والمنقولات المعنوية كبراءة الاختراع والرسوم والتصاميم¹¹.

2.1.1 الموجودات المتداولة (Actif circulant): غير الثابتة أو المتغيرة وتشمل المخزون السلعي، والخامات والوقود وقطاع الغيار، والإنتاج غير التام وتحت التنفيذ، والإنتاج التام، والبضائع المشتراه لغرض البيع، والاعتمادات المستندية لشراء البضائع، والحسابات الجارية، والاستثمارات في الأوراق المالية، والنقدية بالبنوك والصندوق... إلخ¹².

إن هذه الأصول يجب أن تقدر من طرف الهيئة الإدارية بحسب قيمتها وقت الجرد عند نهاية السنة المالية للشركة وليس وفقا لقيمتها وقت تأسيس الشركة وعليه فإنه ليس صحيحا تقدير قيمة بعض الأصول بالثمن الذي دفعته الشركة وقت الشراء، وذلك لاعتبارين أساسيين أولهما أن قيمة هذه الأصول تتناقص بفعل تقادم الزمن والاستعمال المستمر لذا يجب حساب نسبة الاندثار لها¹³، فتحديد نسبة الاستهلاك تمكن من ضبط قيمة الأصول بأكبر قدر ممكن من الدقة¹⁴، وثانيهما هو الانخفاض المستمر للقوة الشرائية للنقد الأمر الذي يجعل قيمة بعض الأصول مرتفعا وقت إعداد الميزانية قياسا إلى وقت شرائها لذلك نجد معظم القوانين المقارنة وعلى رأسها القانون

إذا تبين أن هناك زيادة في أصول الشركة على خصومها تكون هذه الأخيرة قد حققت أرباحا يمكن توزيعها على المساهمين، غير أن هذه الأرباح التي توزع على المساهمين ليست أرباحا إجمالية وإنما هي أرباح قابلة للتوزيع (Bbénéfice distribuable)⁸ حققها الشركة خلال السنة المالية. وعلى ذلك ينبغي عند البحث في كيفية حساب الأرباح في شركة المساهمة التوقف أولا عند تقدير وتقييم أصول الشركة وخصومها ثم التطرق إلى المبالغ أو المصاريف التي يجب خصمها من الأرباح الإجمالية إضافة إلى الخصم الاحتياطي الذي ينص عليه القانون أو نظام الشركة

1.3 تقدير أصول الشركة وخصومها

إن شركة المساهمة ملزمة عند نهاية كل سنة مالية بوضع جرد لمختلف عناصر الأصول والخصوم، وهذا ما نص عليه المشرع الجزائري في المادة 716/ ف1 من القانون التجاري: "عند قفل كل سنة مالية، يضع مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة، جردا بمختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ".

ويقصد بالجرد (l'inventaire): تحديد العناصر المكونة للوضعية الحقيقية للشركة عند تاريخ إعداد أعمال نهاية السنة المالية، مع العلم أن جميع هذه التفاصيل تقيد في دفتر الجرد الذي يبين جميع أموال الشركة سواء كانت منقولة أو ثابتة، مادية أو غير مادية، كما يبين كافة ديونها وحقوقها وقد أشار المشرع الجزائري إليه في عدة نصوص قانونية، من بينها المادة 10 من القانون التجاري التي تنص على أنه "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر أن يجري سنويا جردا لعناصر الأصول والخصوم ومقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج...". كما أشارت كذلك المادة 20/ ف1 من قانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى دفتر الجرد حيث نصت على أنه "تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا، ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة"⁹.

ونظرا لأهمية دفتر الجرد فقد نظم المشرع الجزائري طريقة استعماله، بحيث أوجب مسكه طبقا لنص المادة 11 من القانون التجاري "بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، و ترقيم صفحاته ويوقع عليه من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد"، كما أوجب أيضا أن يحتفظ به لمدة عشرة سنوات.

الخدمات الخارجية¹⁹، ومن خلال هذه المقارنة يمكن التعرف على الربح الصافي لسنة المالية وذلك بعد طرح مختلف الإستهلاكات والمؤونات. وهذا ما أقرببه أيضا المشرع الفرنسي²⁰، وهو ما يظهر بوضوح في (الملحق رقم 1).

الفرنسي تلزم الشركات تقدير الأموال غير المنقولة بقيمتها الحقيقية ففي فرنسا مثلا يتم نشر إحصائيات حول تطور الأسعار في سوق العقارات ويتم إنتاج متوسط الأسعار للمتر المربع بناء على المعاملات التي تتم¹⁵.

2.1 الخصوم (المطلوبات: Passif)

4.3 المبالغ المستقطعة لتكوين احتياطات رأس المال

دعما لرأس مال شركة المساهمة المدفوع وتأكيدا على الاحتفاظ فيها بموجودات تكفي لمواجهة خسائرها وضمان حقوق دائئها أوجب عليها القانون تكوين احتياطات إجبارية وأجاز لها بالإضافة إلى ذلك تكوين احتياطي اختياري²¹، وهي عبارة عن مبالغ تخصم من الأرباح الصافية لمقابلة غرض معين أو تحقيق هدف تسعى إليه الشركة مع الإشارة إلى أن هذا نوع من الاحتياطات لا يدخل ضمن رأس المال ولا ضمن الأرباح المدورة أو المرحلة²² وبذلك فإنه لا يتم تخصيص هذه الاحتياطات إلا بوجود أرباح فائضة، غير أنه قد يلجأ القائمون بالإدارة إلى تكوين احتياطي خفي أو مستتر لا يظهر في الميزانية.

1.4.3 الاحتياطي القانوني: Réserve Légale

أوجب المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي²³ على شركة المساهمة أن تقتطع من الأرباح الصافية بعد أن تطرح منها قيمة الخسائر السابقة سندات نصف العشر على الأقل لتكوين مال احتياطي قانوني وذلك تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة، وعليه يعد الاقتطاع القانوني اقتطاعا إلزاميا لا يمكن لمجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة حذفه أو عدم اقتطاعه من الأرباح كما تبطل كل مداولة صادرة عن الجمعية العامة السنوية تقضي أو تقرر توزيع أرباحا قبل إجراء هذا الاقتطاع القانوني الذي يجب إدراجه كما ذكرنا سالفًا ضمن الخصوم من الميزانية، وتقدر نسبة الاقتطاع القانوني من الأرباح الصافية بالواحد على عشرين²⁴، بمعنى 5% من هذه الأرباح أي نصف عشر رأس المال، وتمثل هذه النسبة الحد الأدنى الذي يجب احترامه عند القيام بعملية الاقتطاع، ومن ثم يمكن لشركة اقتطاع نسبة أكبر من نسبة 5% لتكوين احتياطي قانوني غير أنه وطبقا للفقرة الثانية من المادة 721 من القانون التجاري يصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال (10%).

ويثير اقتطاع المال الاحتياطي القانوني من الأرباح الصافية إشكالا لدى الفقه حول الربح الغير الموزع في السنة المالية السابقة - (الربح المدور) - والذي سبق وأجرى عليه اقتطاع واحد على عشرين، فهل

عرفها المشرع الجزائري في المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر على أنها: "الالتزامات الراهنة للكيان والنتيجة عن الأحداث الماضية والتي يتمثل انقضاؤها بنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية"، كما صنفها في نفس المادة إلى خصوم جارية وخصوما غير جارية، ويجب أن يدون تحت هذا البند من الخصوم:

- رأس مال الشركة الاسمي ومجموع المبالغ التي لم تسدد بقيمة رأس المال المدفوع.

- مبالغ الاحتياطية للشركة.

- المبلغ المخصص لدفع ضريبة الدخل والمبلغ المخصص لدفع أقساط الضمان الاجتماعي والمبلغ المخصص لمكافحة أعضاء ورئيس مجلس الإدارة، ومراقب الحسابات.

- السندات وقروض الشركة طويلة الأجل، وحقوق الدائنين، والأجور المستحقة، كما تدون أيضا الأرباح المدورة في هذا القسم من الميزانية.

- التزامات الشركة قبل الغير كالديون المحققة والديون الشرطية كالكلفات والتأمينات¹⁶.

2.3 المصاريف المستقطعة من الأرباح الإجمالية

إن الأرباح الإجمالية التي حققها الشركة لا تكون قابلة للتوزيع على المساهمين إلا بعد إجراء الاستقطاعات اللازمة حددها القانون لتكون أرباحا صافية التي تتشكل من الناتج الصافي الناتج عن العمليات التي باشرتها الشركة خلال السنة المالية بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح وبعد إجراء حساب لكافة الإستهلاكات والمخصصات التي تقضي الأصول المحاسبية بتجنيبها أو حذفها، وهذا ما يظهر بوضوح في جدول حساب النتائج (Tableau de compte de résultats)، الذي يبين الناتج الصافي للأرباح أو الخسارة التي وقعت فيها الشركة وهذا بعد خصم الإستهلاكات والمؤونات¹⁷، حيث تكمن وظيفته في إجراء مقارنة بين إيرادات وأعباء السنة المالية¹⁸، - أكثر تفصيلا - أي: إجراء مقارنة بين مختلف المبيعات (les ventes): (chiffre d'affaire) والمشتريات (les achats) مثل مشتريات السلع والمواد الأولية والمشتريات الأخرى، و

من الاحتياطي قد يخدم فقط مصالح أغلبية المساهمين مما يتعارض مع مصلحة الشركة³³، وبالتالي يضرب بمصلحة الأقلية التي قد تحرم من الأرباح وهذا على خلاف بعض أحكام القضاء الفرنسي التي ترى أن من حق الجمعية العمومية أن تستقل بتكوين احتياطي من الأرباح المحققة بدل توزيعها كلما اعتبرت أن المصلحة العليا للشركة تقتضي ذلك، وقد أوجبت بتالي على المتضرر من قرار الأكتورية بتكوين الاحتياطي أن يثبت تعسف الأكتورية في استعمال سلطاتها³⁴.

و يلاحظ كذلك على المشرع الجزائري أنه لم يحدد حدا أعلى للاحتياطي الحر إذ يمكن أن يستمر الاقتطاع من الأرباح الصافية ليتجاوز رأس مال الشركة المصرح به.

إن ترك الأمر بصورة مطلقة ولحرية الهيئة العامة للشركة قد يؤدي إلى استمرار الاقتطاع من الأرباح الأمر الذي يؤدي إلى إنقاص ما يوزع على المساهمين من أرباح، غير أننا نرى أنه مدام أن الاحتياطي الاختياري يمكن استثماره من قبل مجلس الإدارة، فإن المشرع لا يوجب وقف استقطاعه لأن الاستمرار في تكوين هذا الاحتياطي لا يؤدي إلى تجميد مبالغ وتعطيلها عن المشاركة في النشاط الاقتصادي.

4.3.4 الاحتياطي المستتر Réserve occulte

يقصد به الاحتياطي الخفي فهو يختلف عن الاحتياطات السالفة الذكر في أنه لا يشار إليه في بند من بنود الميزانية والذي قد يعمد مجلس الإدارة إلى تكوينه عن طريق المبالغة في تقدير التزامات الشركة أو تقييم موجوداتها بأقل من قيمتها الحقيقية، ويكون ذلك إما من أجل إخفاء أرباح كبيرة محققة من طرف الشركة حتى لا تزيد حركة المضاربة على أسهمها أو من أجل التهرب من الضرائب المستحقة أو تجنب مخاطر الخسارة التي قد تصيب الشركة³⁵.

وهذا الاحتياطي المستتر قد تعرض لنقد شديد من قبل الفقه لأنه لا يعط صورة صحيحة للحالة المالية للشركة³⁶، زيادة على ذلك قد يحرم المساهمين من الأرباح، حيث يجوز لهم رفع دعوى تعويض على القائمون بالإدارة استنادا على مخالفتهم لأحكام المادة 715 مكرر 23 من القانون التجاري و لأحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي السالف الذكر.

في الأخير نشير إلى أنه يتم حساب الاقتطاعات المشار إليها سالفًا من أجل الحصول على الأرباح الصافية وفق النموذجين المشار إليهما في (الملحق 2 و3).

4. خاتمة:

يجب إجراءه مجددا ؟ في غياب الممارسة فإن هذا الربح لا يخضع للاقتطاع، إذ أنه يشكل من الناحية القانونية احتياطا²⁵.

2.4.3 الاحتياطي النظامي: Réserve statutaire

هو الاحتياطي الذي يفرضه نظام الشركة إذ يتم تكوينه من طرف الجمعية العامة عن طريق اقتطاع جزء من الأرباح الصافية في كل سنة مالية استنادا على نص في القانون الأساسي لذا يسمى بالاحتياطي التأسيسي، وملاحظ أن المشرع الجزائري لم ينص عليه مثلما نص صراحة على الاحتياطي القانوني في نص المادة 721 من القانون التجاري وهذا على خلاف المشرع الفرنسي²⁶، غير أنه نص في المادة 722 الفقرة الثانية على أنه يجوز للجمعية العامة علاوة على ذلك أن تقرر توزيع المبالغ المقتطعة من الاحتياطي الموضوع تحت تصرفها، وفي هذه الحالة يبين في القرار صراحة عنوان الاحتياطي الذي وقع الاقتطاع فيه.

إذن نستنتج من هذا النص القانوني أن هناك أنواع من الأموال الاحتياطية من بينها الاحتياطي النظامي أو التأسيسي الذي يجب على الجمعية العامة إجراء اقتطاعه حسب ما هو منصوص عليه في نظام الشركة، ونشير هنا إلى أن الفقه قد استقر على إمكانية إلغاء أو تعديل الاحتياطي النظامي من طرف الجمعية العامة الغير العادية وهذا ما أكده القضاء الفرنسي²⁷، كما نشير أيضا أن تكوين هذا النوع من الاحتياطي جاء لتقوية و تدعيم المركز المالي للشركة خلال السنة المالية²⁸، وملاحظ أن النظام التأسيسي للشركة هو الذي يحدد الأغراض التي يخصص لها الاحتياطي النظامي²⁹ ومن ثم لا يجوز التصرف في هذا النوع من الاحتياطات في غير الأبواب المخصص لها، فإذا لم يكن مخصصا لأغراض معينة جاز للجمعية العامة العادية بناء على اقتراح مجلس الإدارة أن تقرر استخدامه فيما يعود بالنفع على الشركة وعلى المساهمين³⁰.

3.4.3 الاحتياطي الحر Réserve Libre

ويسمى أيضا بالاحتياطي الاختياري لأن تقريره يكون من طرف الهيئة العامة للمساهمين، حيث لا يرد بشأنه نص في نظام الشركة، إضافة إلى أن المشرع الجزائري و المشرع الفرنسي لم ينص صراحة على صلاحية الجمعية العامة العادية في تكوين هذا النوع من المال الاحتياطي، على خلاف القضاء الفرنسي³¹ الذي نص صراحة على أن للجمعية العامة العادية الحق في تكوين الاحتياطي الاختياري من الأرباح الصافية، غير أن جانب من الفقه الفرنسي يرى أن صلاحية الجمعية العامة العادية في تكوين المال الاحتياطي الحر لا يتقرر إلا بموجب شرط في القانون الأساسي³²، وسبب في ذلك أن هذا النوع

جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، حيث توصلت نتائج الدراسة إلى أن حرص القوانين على إعداد هذه الوثائق الحسابية بصورة صحيحة جاء نتيجة أهمية المعالجة المحاسبية للأرباح التي تعتبر من أهم الأساليب التي تساعد على الكشف عن الميزانية الحقيقية التي تساعد على تقدير الناتج الصافي للأرباح السنوية الذي حققته هذه المؤسسات التجارية.

- منع المشرع الجزائري القانونيون بالإدارة من تكوين احتياطات مستترة لأنها لا تعطي الصورة الصحيحة للوضعية المالية لشركة، كما أنها تساعد على التهرب الضريبي، زيادة على ذلك فإنها تحرم المساهمين من الأرباح، لأنها تخفي القيمة الحقيقية لها.

ويمكن أن نقترح على المشرع مايلي:

- أن ينص صراحة في القانون التجاري على النسب الواجب استقطاعها من الأرباح الصافية لتكوين الاحتياطي النظامي والاحتياطي الاختياري، لأنه لم يحدد حدا الأعلى لهذا النوع من الاحتياطات، مثلما فعل مع الاحتياطي القانوني الذي وضع له حد معين يجب أن لا يتجاوزه، لأن ترك الأمر بصورة مطلقة ولحرية الهيئة العامة للشركة قد يؤدي إلى استمرار الاقتطاع من الأرباح الأمر الذي يؤدي إلى إنقاص ما يوزع على المساهمين من أرباح.

من خلال هذه دراسة تم التوصل إلى العديد من النتائج نجلها فيما يلي:

- يتبين من القانون التجاري الجزائري و القانون المتضمن النظام المالي المحاسبي السالفين لذكر، أن المشرع قد ألزم القانونيون بالإدارة في شركات المساهمة حساب الأرباح التي ستوزع على المساهمين في نهاية السنة المالية حسابا دقيقا ومنظما، وهذا بداية من تقويم أصول الشركة وخصوصها ثم التطرق إلى المبالغ أو المصاريف التي يجب خصمها من الأرباح الإجمالية إضافة إلى الخصم الاحتياطي الواجب اقتطاعه من الأرباح الصافية، ويتحقق ذلك من خلال إعدادهم لوثيقة الميزانية و حساب الأرباح والخسائر وإعداد تقرير سنوي يتضمن نشاط الشركة خلال السنة المالية، ليعرض على الجمعية العامة العادية السنوية للشركة.

- من ضمن أهم الوثائق الحسابية التي يجب على مجلس الإدارة إعدادها أيضا حتى يمكن له إعداد ميزانية صحيحة جدول حساب النتائج الذي يبين الناتج الصافي للأرباح أو الخسارة التي وقعت فيها الشركة إذ تكمن وظيفته في إجراء مقارنة بين مختلف المبيعات (les ventes) : (chiffre d'affaires) و المشتريات (les achats) وهو ما بينه الجدول رقم (1) الذي يبين النتائج الحسابية للسنة المالية بعد خصم

5. الأشكال والرسومات البيانية:

Tableau (1) : Compte de résultat

Chiffre d'affaires total (HT)
+ production immobilisée
+ production stocké
+ autres produits d'exploitation
A. Total des produits d'exploit
Autres achats et charges externes
B. Total consommation en provenance de tiers
C. Valeur ajoutée (A - B)
+ subvention d'exploitation
- impôts et taxes
- charges de personnel
- participation des salariés
D. Excédent brut d'exploitation
- dotation aux amortissements
- dotation aux provisions
autres charges d'exploitation
+ autres produits d'exploitation
E. Résultat d'exploitation
+ produits financiers
- charges financières

F. Résultat courant avant impôts
+ produits exceptionnels
- charges exceptionnelles
- impôts sur les bénéfices
- Dotation amortissement écarts d'acquisition
G. Résultat de l'exercice

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير المالية للميزانية.

يتم المعالجة الحسابية للأرباح و توزيعها داخل الشركات المساهمة SA حسب شكل المخطط الأكثر تكرار في الواقع العملي والموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2)

xxxx		الربح الصافي بعد الضريبة	
xxxx	-	الاحتياطات الإيجابية (المخصصات)	-
		• الاحتياطي القانوني	
		• الاحتياطي الخاص بالقيمة الزائدة على المدى الطويل	
xxxx	+	الترحيل من جديد دائن للسنة (ن-1)	+
xxxx	=	الربح الواجب التوزيع	=
xxxx	-	الربح الأول (الفائدة النظامية)	-
xxxx	-	مخصصات لاحتياطات أخرى (الاختيارية)	-
xxxx	=	الرصيد الباقي	=
xxxx	-	الربح الأكبر أو الثاني	-
xxxx	=	الترحيل من جديد دائن للسنة (ن)	=

المصدر: غزي محمد العربي، محاضرات مطبوعة في محاسبة الشركات، 2016.

• نموذج تطبيقي حول اقتراح مجلس الإدارة توزيع الأرباح حسب نصوص القانونية المعمول بها ونظام الشركة:

الجدول رقم (3)

الاحتياطي القانوني	5 000 000	100 000000 × 5 %
الاحتياطي النظامي	100 00000	100 000000 × 10 %

الاحتياطي الاختياري	$15\% \times 100\,000\,000$	1500 000
أرباح المساهمين (5 %)	$5\% \times 250\,000\,000$	12 500 000
مجموع الأرباح الموزعة	$+ 15\,000\,000 + 10\,000\,000 + 5\,000\,000$ $12\,500\,000$	42,500,000
يرحل الباقي من الأرباح	$42\,500\,000 - 100\,000\,000$	57,500,000
حصة أصحاب حصص التأسيس	$3\% \times 57\,500\,000$	1725,000
أرباح المساهمين (10 %)	$10\% \times 250\,000$	25,000,000
مجموع أرباح المساهمين	$+ 12\,500\,000$ أرباح 5% + أرباح 10% $25\,000\,000$	37,500,000
مجموع الأرباح القابلة للتوزيع	$+15\,000\,000 + 10\,000\,000 + 5\,000\,000$ $1725\,000 + 37\,500\,000$	69225,000

6 قائمة المراجع:

- حسين تونسي، تطور رأسمال الشركة ومفهوم الربح في الشركات التجارية، دار خلدونية، 2008.

• النصوص القانونية:

- عبد التواب معوض، موسوعة الشركات التجارية، الطبعة الثانية، دون دار نشر، 2000.

- القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، جريدة رسمية عدد 74 الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

- فاروق إبراهيم جاسم، حقوق المساهم في شركة المساهمة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2012.

- الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996 المعدل والمتمم للأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، جريدة رسمية عدد 77 الصادرة بتاريخ 11 ديسمبر 1996.

- فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، 2012.

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن، تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية، عدد 27.

- محمد صالح بك، شركات المساهمة، مطبعة جامعة فؤاد الأول، 1949.

- محمد فريد العربي، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008.

• الكتب:

- مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998.

- أكرم ياملي، القانون التجاري، الشركات، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

-P.DIDIER, Droit commercial. L'entreprise en société. Les groupes de sociétés, T.2, Thémis, éd, 1999.

-P.DIDIER et PH. DIDIER, Les sociétés commerciales, T2. Economica, éd. 2011.

- R. MICHA - GOUDET, Nature juridique des dividendes, J.C.P. éd 1998.

R. Rodière, Le droit des sociétés dans ses rapports avec la - concentration, Série CONCURRNCE, n^o 5, Bruxelles1967.

•Thèses et Mémoires :

- ABELARD, Les réserves latentes, th. Paris, Librairie technique de la Cour de cassation, 1977.

-B.RECEVEUR, La force obligation du contrat de société : contribution a l'étude des relations entre droit des contrats et droit des sociétés, th, doctorat, université Cergy-Pontoise, 2013.

-C.FERRAND, L'Utilité du capital social : étude de droit français, th, doctorat, université d'Auvergne, 2010.

-J.PAILLUSSEAU, La société anonyme, technique juridique d'organisation de l'entreprise. Thèse Rennes, 1965. Paris, Sirey, 1967.

• Articles:

C.AMBLARD, Association et entreprises commerciales, Rev. - International de l'économie sociale.

-S.MICHELOT, ISF: le point sur les difficultés liées à l'évaluation du patrimoine et la déduction du passif, R.F.compt. N°475, 2014.

JURISPRUDENCE: •

- Com., 11 mars 1914, D. 1914, I, p. 257.

- Com., 16 octobre 1963, Gaz. Pal. 1963, p. 390

- Cass.29 Oct. 1904, 1, 49, 6 Janv. 1903, D.1904. I. 145, 9 Fév.

1903. D. 1905, I. 265. Cass. Civ.7Nov. 1916, 1. 267.

- وجدي سليمان حاطوم، دور المصلحة الجماعية في حماية الشركات التجارية، لبنان، 2007.

LEGISLATION: •

Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, - Code de commerce, Dalloz, éd. 2002

Ord. N°2000-912 du 18 septembre 2000 relative à la partie - de commerce, J.O.R.F. du 21 septembre législative du Code 2000.

OUVRAGES: •

B.MERCADAL et Ph. JANIN, Sociétés commerciales, Mémento - pratique Francis Lefebvre, éd. 2002.

CHRISTIAN et C.RAULTE, Gestion et comptabilité des sociétés - commerciales, conforme au nouveau plan comptable général (Arrêté du 27 avril 1982 du ministère de l'Economie ET DES Finances).

- DELGA, Le droit des Sociétés, Dalloz, Paris, éd.1998.

.G.LESGUILLIER, Les comptes sociaux, Joly soc. Série A, 1994-

Traité de droit commercial, L.G.D.J. G. RIPERT et R. ROBLOT,- 16^{ème} éd, 1996.

G. RIPERT et R. ROBLOT, Traité de droit commercial, T.1, Vol 2, - 18^{ème} éd, L.G.D.J, paris, 200.

-G.CORNU Vocabulaire juridique, Association Henri CAPITANT, PUF, 8^{ème} éd, 2000.

-J.MARC MOULIN, Droit des sociétés et des groupes, 2^e éd, 2006-N^o2606.

M.SALAH, Les sociétés commerciales, T.1, Oran éd 2005. -

-M. LANFUMEZ, Comptabilité des sociétés, paris, éd. 1995.

Ph. MERLE, Droit commercial. Sociétés commerciales, Précis, - Dalloz, 9^{ème} éd, 2003.

7. هوامش:

⁹ المادة 20 من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد، 74.

¹⁰ المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن، تطبيق أحكام القانون 11-07، الجريدة الرسمية العدد 27.

¹⁹ فوزي محمد سامي، الشركات التجارية الأحكام العامة والخاصة، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 509.

¹² محمد فريد العربي، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008، ص 349.

¹³ فاروق إبراهيم جاسم، حقوق المساهم في شركة المساهمة، منشورات الحلبي الحقوقية، ط 2، لبنان، 2012، ص 49.

¹⁴ C.FERRAND, L'Utilité du capital social : étude de droit français, th., p10617n⁰1 doctorat, université d'Auvergne, 2010.

¹⁵ S.MICHELOT, ISF: le point sur les difficultés liées à l'évaluation du patrimoine et la déduction du passif, R.F.compt. N°475, 2014. p.12.

¹⁶ محمد صالح بك، شركات المساهمة، مطبعة جامعة فؤاد الأول، 1949، ص 297.

¹⁷ M.SALAH, Les sociétés commerciales, Coll. Droit des affaires, T.1, éd 2005, Oran, n⁰161, p. 114.

¹⁸ M. LANFUMEZ, Comptabilité des sociétés, éd. 1995, paris, p 97.

¹⁹ P. DIDIER et PH. DIDIER, Les sociétés commerciales, T2. Economica, éd. 2011. n⁰190 p.170.

²⁰ Art. L.123-13 al. 2 C.com.fr.

²¹ أكرم ياملكي، القانون التجاري، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 203.

²² G.LESGUILLIER, Les comptes sociaux, Joly soc. Série A, 1994, p.21.

²³ Art. L. 232-10 C. com. fr.

²⁴ G. RIPERT et R. ROBLLOT, op.cit. n⁰1888, p.597

²⁵ B. MERCADAL et Ph. JANIN, Sociétés commerciales, Mémento Pratique. Sociétés commerciales, éd. Francis Lefebvre, 2002. n⁰ 25104, p. 1075.

¹ Ph. MERLE, Droit commercial. Sociétés commerciales, Précis, Dalloz, 9^{ème} éd, 2003, n⁰ 294, p.345.

² R. MICHA - GOUDET, Nature juridique des dividendes, J.C.P. éd 1998, p 68.

³ MARC MOULIN, Droit des sociétés et des groupes, 2^e éd, 2006-.³ J N⁰2606, p146.

⁴ Les chambres réunies de la cour de cassation ont défini le bénéfice comme « le gain matériel ou pécuniaire qui ajoute à la fortune des associés » (11 mars 1914, « Caisse rurale de la commune de Manigod », DP, 1914, I, 257, not LSARRUT).

⁵ G. RIPERT et R. ROBLLOT, Traité de droit commercial, T.1, Vol 2, 18^{ème} n⁰ 1901, p. 602 éd, L.G.D.J, paris, 2002.

⁶ DELGA, Le droit des Sociétés, Dalloz, Paris, éd.1998. n⁰275, P.144. Et C. AMBLARD, Association et entreprises commerciales, Rev. P.11. International de l'économie sociale.

⁷ Définition de l'économie donnée par G. CORNU : « gain, assimilé à un bénéfice, résultant d'une moindre dépense, d'une gestion plus rigoureuse » (Vocabulaire juridique, Association Henri CAPITANT, PUF, 8^{ème} éd, 2000, V° Economie) Et P. DIDIER, Droit commercial. L'entreprise en société. Les groupes de sociétés, T.2, Thémis, éd, 1999, p. 20.

⁸ CHRISTIAN et C.RAULTE, Gestion et comptabilité des sociétés commerciales, conforme au nouveau plan comptable général (Arrêté du 27 avril 1982 du ministère de l'Economie ET DES Finances). Nouvelle éd, p87. V. aussi J. PAILLUSSEAU, La société anonyme, technique juridique d'organisation de l'entreprise. Thèse Rennes, 1965. Paris, Sirey, 1967. P1

²⁶ Art. 232-11 al. 1 C. com. Fr.

²⁷ Cass. 29 Oct.1904, 1, 49, 6 Janv.1903, D.1904.

²⁸ G. RIPERT et R. ROBLOT, Traité de droit commercial, L.G.D.J. 16^{ème} éd, 1996, n^o 1503, p.1096.

²⁹ حسين تونسي ، تطور رأسمال الشركة ومفهوم الربح في الشركات التجارية، دار خلدونية، ، 2008، ص 145.

³⁰ عبد التواب معوض، موسوعة الشركات التجارية، دون دار نشر، طبعة 2، 2000، ص 568.

³¹ Com., 16 octobre 1963, Gaz. Pal. 1963, p. 390

³² R. RODIÈRE, Le droit des sociétés dans ses rapports avec la concentration, Série CONCURRENCE, n^o 5, Bruxelles 1967, p.72.

³³ وجدي سليمان حاطوم، دور المصلحة الجماعية في حماية الشركات التجارية، دراسة مقارنة، طبعة 1، لبنان، 2007، ص 281.

³⁴ B. RECEVEUR, La force obligation du contrat de société : contribution a l'étude des relations entre droit des contrats et droit des sociétés, th, doctorat, université Cergy-Pontoise, 2013, p.449.

³⁵ مصطفى كمال طه ، الشركات التجارية.دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998، ص 311.

³⁶ ABELARD, Les réserves latentes, th. Paris, Librairie technique de la Cour de cassation, 1977, n^o391, p. 219.