



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: المحاسبة المالية

بعنوان:

تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل

النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية

(دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة 2014)

من إعداد الطالب : خبيطي خضير

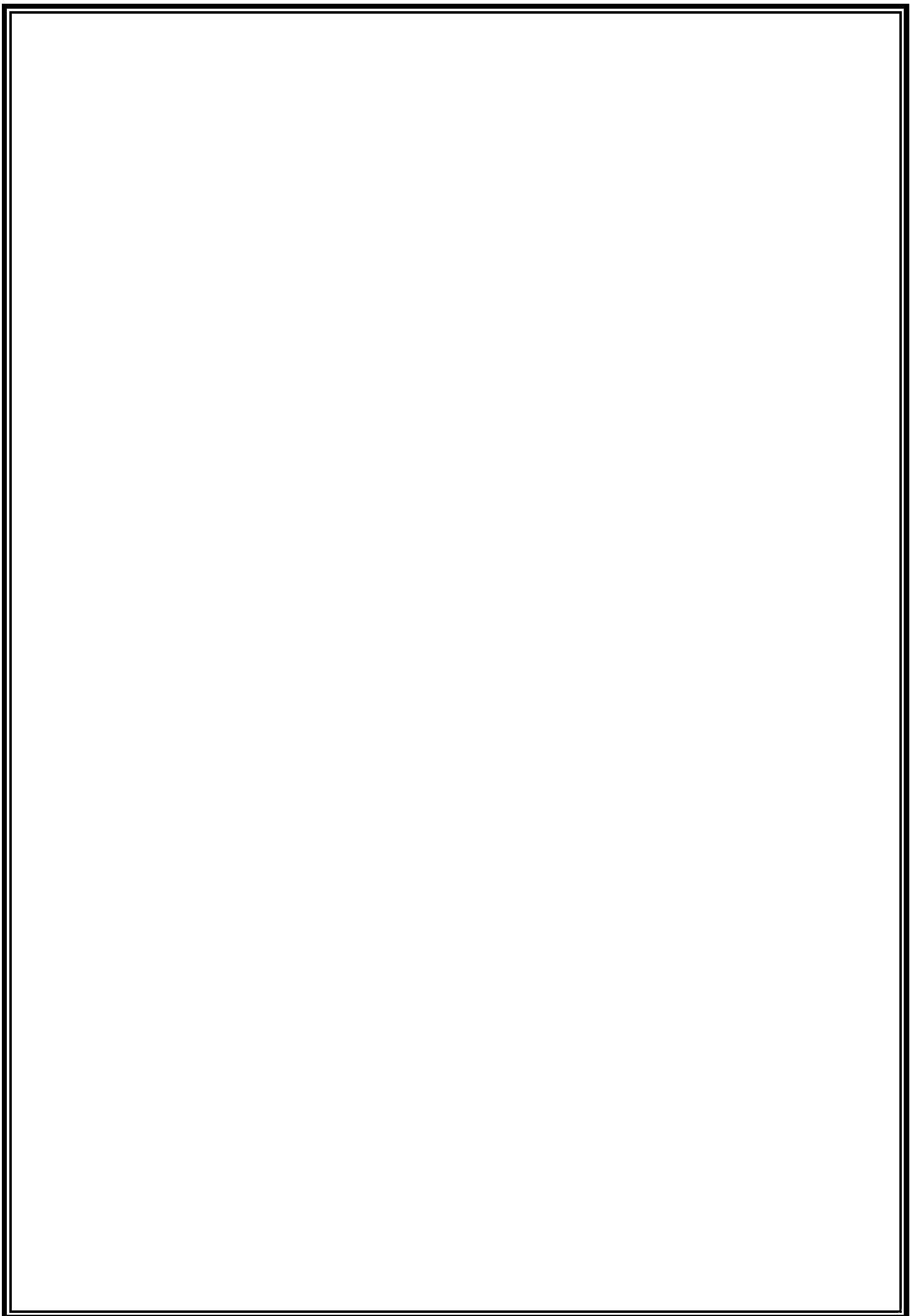
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 08 جمادى الأولى 1437 هـ

الموافق 17 فبراير 2016م

أمام اللجنة المكونة من السادة

رئيساً	أستاذ جامعة ورقلة	مسعود صديقي	الأستاذ الدكتور
مشرفاً	أستاذ محاضر أ. جامعة ورقلة	بكارى بلخير	الدكتور
مناقشاً	أستاذ محاضر أ. جامعة ورقلة	غوالي محمد البشير	الدكتور
مناقشاً	أستاذ محاضر أ. جامعة ورقلة	مايو عبد الله	الدكتور

السنة الجامعية 2015-2016





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



قسم : العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص: المحاسبة المالية

بعنوان:

تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل

النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية

(دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة 2014)

من إعداد الطالب : خبيطي خضير

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 08 جمادى الأولى 1437 هـ

الموافق 17 فبراير 2016م

أمام اللجنة المكونة من السادة

رئيساً	أستاذ جامعة ورقلة	مسعود صديقي	الأستاذ الدكتور
مشرفاً	أستاذ محاضر أ. جامعة ورقلة	بكارى بلخير	الدكتور
مناقشاً	أستاذ محاضر أ. جامعة ورقلة	غوالي محمد البشير	الدكتور
مناقشاً	أستاذ محاضر أ. جامعة ورقلة	مايو عبد الله	الدكتور

السنة الجامعية 2015-2016

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين.... اللذين سهرا الليالي من أجل تربيته، وتحملوا الصعاب من أجل أن أصل إلى ما

أنا عليه، داعيا لهما المولى "رب ارحمهما كما ربياني خيرا".

إلى إخوتي.... الذين قاسموني الحياة بطولها ومرها، وسندي في درج الحياة.

إلى زوجتي... نرحب الحب الصافي، ومعين الصبر " جمع الله بيننا في خير".

إلى قرة عيني.... إبنتي سارة، أرجوا من الله أن يحفظها ويرعاها.

إلى الروح الطاهرة لكل قريب وافته المنية... أرجو الله أن يجمعنا بهو في جنة الفردوس الأعلى.

إلى كل الأقران والأصدقاء.

إلى كل طالب علم.... وفقه الله للمعالي.

خضير خريطي

شكر وتقدير

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا على نعمة التوفيق لإتمام هذا العمل المتواضع. والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين...وبعد.

إعترافا بالفضل وتقديرا للجميل أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل من قدم لنا يد المساعدة لإنجاز هذا العمل وأخص بالذكر الأستاذ "بلخير بكاري" الذي تفضل بالإشراف على بحثنا، وما قدمه من نصائح وتوجيهات قيمة طيلة فترة البحث، فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع أساتذة جامعة ورقلة بدءا بعميد الكلية "إلياس بن ساسي" رئيس المشروع "محمد زرقون"، أساتذة لجنة المناقشة على تكرمهم بتقييم وتقويم هذا البحث المتواضع، وإلى باقي الأساتذة كل باسمه.

كما أتقدم بوافر الشكر وعظيم الإمتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل وأخص بالذكر : الأستاذ بن يحيى علي، عطا الله بدر الدين...، وشكرا للجمع وجزاهم الله عني خير الجزاء.

ملخص :

تهدف هذه الدراسة لتقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، بالاعتماد على أساليب التحليل المعتمدة في الدراسات الأجنبية (Nobes, Schwencke 2006)، ومن ثم دراسة الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية تجاه العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية، كما تهدف الدراسة لاقتراح حلول لتحسين العلاقة المحاسبية الضريبية. ولتحقيق هذه الأهداف تم إجراء دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية، وذلك باستخدام أسلوب الملاحظة والفحص المباشر للمعلومات المالية للفترة المالية 2014، وكذا أسلوب المقابلة مع عدد من المحاسبين سواء داخل المؤسسة أو خارجها (مكاتب المحاسبية).

توصلت الدراسة إلى أنه بتطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى تغير العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية بإتجاهها نحو الانفصال، وبالتالي وجود العديد من الاختلافات (المؤقتة والدائمة)، كما تم التوصل إلى وجود تباين في الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية تجاه الاختلافات المحاسبية الضريبية، ومعظم تلك المؤسسات الاقتصادية لا تتقيد بنوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وفي الأخير توصلت الدراسة إلى أن التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يحقق مجموعة من الآثار الإيجابية على المستوى الكلي والجزئي.

الكلمات الدالة:

معايير محاسبية دولية، نظام محاسبي مالي، قواعد محاسبية، قواعد ضريبية، ضرائب مؤجلة، اختلافات مؤقتة.

Abstract :

This study aims to assess the reality of the relationship between the accounting rules under the financial accounting system and tax rules, depending on the methods of analysis adopted in foreign studies (Nobes, Schwencke2006), and then study accounting culture of economic institutions towards the current accounting tax relationship, the study also aims to propose solutions to improve the accounting tax relationship. To achieve these goals has been conducting a case study on a sample of economic institutions, using the method of observation and direct examination of financial information for the financial period 2014, as well as the corresponding method with a number of accountants, whether inside or outside the institution (accounting offices).

The study Concludes that the application of financial accounting system led to change of the relationship between accounting and tax rules, by its Directions to Disconnection, thus there are many differences (permanent and temporary), It also Concludes a discrepancy in accounting culture of economic institutions towards tax accounting differences, generally the economic institutions that do not comply with the type of relationship between accounting and tax rules, Finally, the study concludes that the conformity between the accounting and tax rules will achieve a range of positive effects on the macro and micro level.

Key words :

International accounting standards, Financial accounting system, accounting rules, Tax rules, deferred taxes, temporary differences.

الفهرس

III	الإهداء.....
IV	شكر وتقدير.....
V	ملخص.....
VII	فهرس المحتويات.....
IX	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال.....
XII	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
1	الفصل الأول: الإطار النظري للعلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.....
2	مدخل الفصل الأول.....
3	المبحث الأول : دراسات لموضوع تقييم درجة العلاقة المحاسبية الضريبية
3	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة لموضوع تقييم درجة العلاقة المحاسبية الضريبية
7	المطلب الثاني : نقد الدراسات لموضوع تقييم درجة العلاقة المحاسبية الضريبية
8	المبحث الثاني : دراسات لموضوع المطابقة المحاسبية الضريبية
8	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة لموضوع المطابقة المحاسبية الضريبية
15	المطلب الثاني : نقد الدراسات لموضوع المطابقة المحاسبية الضريبية
16	المبحث الثالث : دراسات أخرى متعلقة بموضوع الدراسة
16	المطلب الأول : عرض الدراسات الأخرى المتعلقة بموضوع الدراسة

20	.....المطلب الثاني : نقد الدراسات الأخرى المتعلقة بموضوع الدراسة
22	..... خلاصة الفصل الأول :
23	الفصل الثاني : الإطار النظري للعلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية
24	.....مدخل الفصل الثاني
25	.....المبحث الأول : التغيرات على المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية...
25	.....المطلب الأول : نشأة وتغير القواعد المحاسبية.
27	.....المطلب الثاني : نشأة وتغير القواعد الضريبية.
29	.....المبحث الثاني : تقييم العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية.
29	.....المطلب الأول : الحالات الممكنة للعلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.
30	.....المطلب الثاني : دراسة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية.
40	.....المطلب الثالث : تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.
42	.....المبحث الثالث : إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.
42	.....المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.
45	.....المطلب الثاني : إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.
48	..... خلاصة الفصل الثاني :
49	الفصل الثالث : دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية.
50	.....مدخل الفصل الثالث :
51	.....المبحث الأول : الإطار العام للدراسة الميدانية.

51	المطلب الأول : أدوات الدراسة الميدانية.....
52	المطلب الثاني : مجتمع الدراسة، وحدودها.....
52	المبحث الأول : دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية.....
53	المطلب الأول : دراسة حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب (ALFAPIPE) -وحدة غرداية-....
58	المطلب الثاني : دراسة حالة مؤسسة الخدمات الدولية (Relax service International).....
63	المطلب الثالث : دراسة حالة المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني لولاية ورقلة (EPWGCET) ..
67	المطلب الرابع : دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP).....
74	المطلب الخامس : دراسة مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية..
81	المبحث الثالث : الدراسة الإحصائية (إمكانية تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية).....
81	المطلب الأول : المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الإستبيان.....
89	المطلب الثاني : نوع العلاقة المحاسبية الضريبية المقترحة.....
91	خلاصة الفصل الثالث :
92	خاتمة.....
96	المصادر والمراجع.....
102	الملاحق.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
40	يوضح مختلف حالات العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية	الجدول 1.1
41	موجز لحالات العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية	الجدول 2.1
54	يوضح مختلف مؤونات لالتزامات مؤسسة (ALFAPIPE) -وحدة غرداية- تجاه مستخدميها	الجدول 1.3
57	يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة (ALFAPIPE)	الجدول 2.3
58	يوضح أثر التغيير في المعدل الضريبي على القوائم المالية لسنة 2014 لدى مؤسسة (ALFAPIPE)	الجدول 3.3
59	يوضح مختلف عقود الإيجار تمويلي للمؤسسة المستأجرة (SARL RSI)	الجدول 4.3
60	يوضح مختلف الأعباء التي تتحملها المؤسسة (SARL RSI) جراء عقود الإيجار تمويلي	الجدول 5.3
62	يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة (SARL RSI)	الجدول 6.3
63	يوضح أهم التغييرات الحاصلة في القوائم المالية لسنة 2014 لدى (SARL RSI)	الجدول 7.3
65	يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة (EPWGCET)	الجدول 8.3
66	التغييرات الحاصلة في القوائم المالية لسنة 2014 لدى مؤسسة (EPWGCET)	الجدول 9.3
68	يوضح مختلف المؤونات لالتزامات المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) تجاه مستخدميها	الجدول 10.3
70	يوضح مختلف الضرائب والرسوم المستحقة على المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وغير مسددة	الجدول 11.3
71	يوضح حالات الإختلافات الدائمة لدى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)	الجدول 12.3
73	يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)	الجدول 13.3
73	التغييرات الحاصلة في القوائم المالية لسنة 2014 للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)	الجدول 14.3
74	توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب المناطق الجغرافية	الجدول 15.3
75	توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب النشاط	الجدول 16.3
75	توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب القطاع الذي تنتمي إليه	الجدول 17.3

76	الجدول 18.3	توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب رقم الأعمال آخر دورة مالية
76	الجدول 19.3	توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب عدد العمال آخر دورة مالية
78	الجدول 20.3	الوضعيات الممكنة للثقافة المحاسبية لعينة الدراسة تجاه العلاقة المحاسبية الضريبية
81	الجدول 21.3	يوضح نتائج إختبار كروسكال واليس (Kruskal Wallis Test)
82	الجدول 22.3	توزيع عينة المحاسبين حسب المناطق الجغرافية
82	الجدول 23.3	توزيع عينة المحاسبين حسب نوع المحاسبة
82	الجدول 24.3	توزيع عينة المحاسبين حسب الوظيفة
83	الجدول 25.3	توزيع عينة المحاسبين حسب الخبرة المهنية
83	الجدول 26.3	توزيع عينة المحاسبين حسب المؤهل العلمي
84	الجدول 27.3	تحديد الاتجاه العام لعينة الدراسة بناءا مقياس ليكارت الثلاثي
85	الجدول 28.3	اتجاه أفراد العينة حول إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية
86	الجدول 29.3	اتجاه أفراد حول تحقيق التوافق في كل مجال محاسبي يؤدي إلى نشؤ الاختلافات
88	الجدول 30.3	اتجاه أفراد العينة حول الآثار الإيجابية المتوقعة من تحقيق التوافق المحاسبي الضريبي
89	الجدول 31.3	نتائج إختبار كروسكال واليس (Kruskal Wallis Test)
89	الجدول 32.3	مختلف حالات العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية مقارنة بالمقترحة
90	الجدول 33.3	موجز لحالات العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية مقارنة بالمقترحة

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
74	توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب المناطق الجغرافية	الشكل 1.3
75	توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب النشاط	الشكل 2.3
75	توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب القطاع	الشكل 3.3
75	توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب رقم الأعمال آخر دورة مالية	الشكل 4.3
76	توزيع عينة المؤسسات الاقتصادية حسب عدد العمال آخر دورة مالية	الشكل 5.3
78	الوضعيات الممكنة للثقافة المحاسبية لعينة الدراسة تجاه العلاقة المحاسبية الضريبية	الشكل 6.3
81	توزيع عينة المحاسبين حسب المناطق الجغرافية	الشكل 7.3
82	توزيع عينة المحاسبين حسب نوع المحاسبة	الشكل 8.3
82	توزيع عينة المحاسبين حسب الوظيفة	الشكل 9.3
83	توزيع عينة المحاسبين حسب الخبرة المهنية	الشكل 10.3
83	توزيع عينة المحاسبين حسب المؤهل العلمي	الشكل 11.3
85	آراء أفراد العينة حول إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية	الشكل 12.3

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
103	ميزانية (أصول) مؤسسة (ALFAPIPE) -وحدة غرداية-	الملحق رقم 01
104	ميزانية (خصوم) مؤسسة (ALFAPIPE) -وحدة غرداية-	الملحق رقم 02
105	حساب النتائج لمؤسسة (ALFAPIPE) -وحدة غرداية-	الملحق رقم 03
106	جدول تحديد النتيجة الضريبية لمؤسسة (ALFAPIPE) وحدة غرداية	الملحق رقم 04
107	ميزانية (أصول) مؤسسة الخدمات الدولية (SARL RSI)	الملحق رقم 05
108	ميزانية (خصوم) مؤسسة الخدمات الدولية (SARL RSI)	الملحق رقم 06
109	حساب النتائج لمؤسسة الخدمات الدولية (SARL RSI)	الملحق رقم 07
110	أصول المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني ورقلة (EPWGCET)	الملحق رقم 08
111	خصوم المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني ورقلة (EPWGCET)	الملحق رقم 09
112	حساب النتائج لمؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني ورقلة (EPWGCET)	الملحق رقم 10
113	ميزانية (أصول) المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)	الملحق رقم 11
114	ميزانية (خصوم) المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)	الملحق رقم 12
115	حساب النتائج لمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)	الملحق رقم 13
116	جدول تحديد النتيجة الضريبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)	الملحق رقم 14
117	مخرجات برنامج SPSS 20	الملحق رقم 15
124	إستمارة المقابلات	الملحق رقم 16

مقدمة

أ. توطئة :

شهدت الممارسة المحاسبية عدة تطورات على مر العصور، وفي ظل العولمة التي أحدثت تحولات جذرية في العالم مست بذلك جميع المجالات ولاسيما الاقتصادية منها، مما أدى إلى انتشار الشركات المتعددة الجنسيات وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة. ولقد واجهت هذه الشركات عدة مشاكل محاسبية عجزت المحاسبة الكلاسيكية على حلها ويعود سببها الرئيسي إلى : اختلاف الأنظمة المحاسبية، هذا ما أدى إلى التفكير في تحقيق توافق دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة لتسهيل قراءة القوائم المالية. تجسد هذا على أرض الواقع سنة 1973 بظهور لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) وتم استبدالها سنة 2001 بمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) لتأخذ هذه المهمة على عاتقها، بإصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS وقبول المعايير المحاسبية الدولية كمرجع للممارسة المحاسبية. ومن أجل مواكبة الجزائر الاقتصاد العالمي وتفتحها على العولمة، ومن خلال مساعيها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، وكذا انتشار الشركات المتعددة الجنسيات ضمن الإقليم الجزائري، حاولت إصلاح عدة جوانب اقتصادية، من بينها إصلاح النظام المحاسبي واعتمادها مشروع نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، دخل حيز التنفيذ سنة 2010 (النظام المحاسبي المالي SCF).

وتجدر الإشارة إلى أن أهم المبادئ التي اعتمد عليها هذا النظام "مبدأ أولوية الواقع الاقتصادي عن الشكل القانوني"، مما أدى إلى استقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية بعدما كانت هناك علاقة وطيدة تربط القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني، والذي تخدم المعلومة المحاسبية فيهما غاية بالدرجة الأولى، على خلاف النظام المحاسبي المالي الذي يستجيب لاحتياجات المستثمر، وذلك بتوفير معلومات تمتاز بالشفافية والمصدقية وملائمة لاتخاذ القرار.

ب. الإشكالية الرئيسية :

بناء على ما سبق وفي ظل التغيرات التي مست كل من القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، ونظرا لتباين احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، جاءت هذه الدراسة لتقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية. من خلاله يتم الوقوف على المشاكل - الأسباب والحلول المقترحة- التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على أرض الواقع.

وفي هذا السياق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

ما مدى تغير العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية ؟ وما هو واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تجاه تلك العلاقة خلال الفترة 2014 ؟

وللإجابة على السؤال الرئيس يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- فيما تتمثل نوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من خلال عدد حالات الانفصال والارتباط ؟

- ما مدى تقييد المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة بنوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وهل هناك تباين في الثقافة المحاسبية لتلك المؤسسات في ظل العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية؟
- إلى أي مستوى يمكن تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في ظل المشاكل التي قد تواجهها المؤسسات الاقتصادية؟

ت. فرضيات البحث :

- على ضوء السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية المطروحة سابقا يمكن صياغة الفرضيات التالية :
- هناك انفصال كبير بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وبالتالي وجود العديد من الاختلافات المحاسبية الضريبية؛
- المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة ملتزمة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية (العلاقة النظرية) وهذا من خلال التزامها بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة؛
- يعتبر تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية حلا مناسباً لواقع المؤسسات الاقتصادية، وبناءً على آراء أفراد العينة.

ث. أسباب اختيار الموضوع :

إن اختيارنا لهذا الموضوع البحث له عدة أسباب حفزتنا على إختياره، حيث تنقسم إلى :

● الأسباب الذاتية :

- تخصص الباحث في المحاسبة المالية؛
- رغبة الباحث في مواصلة مسار البحث في مجال المحاسبة المالية ولاسيما النظام المحاسبي المالي، وهذا بعد التطرق إليه في مذكرة الليسانس؛
- محاولة التعمق في بعض اشكالات تطبيق النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع.

● الأسباب الموضوعية :

- الاهتمام المتزايد من طرف الباحثين في مجال العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ودراسة تطورها في مختلف دول العالم؛
- محاولة تقييم العلاقة المحاسبية الضريبية بالاعتماد على طرق التحليل المعتمدة في الدراسات الأجنبية، ومن خلاله يتم تبيان مجالات الارتباط ومجالات الانفصال؛
- الوقوف على الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية بعد التغيرات في العلاقة المحاسبية الضريبية، واتجاه هذه الأخيرة نحو فرض الاستقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية؛
- محاولة اقتراح حلول من أجل تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية.

ج. أهداف الدراسة :

- يكمن الهدف من هذه الدراسة من خلال النتائج المنتظرة والمتمثلة في :
- إبراز مدى تغير المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ولاسيما بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ؛
 - التعرف على مختلف مجالات الارتباط والانفصال بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية بعد آخر تحديث للقواعد الضريبية ضمن قانون المالية لسنة 2015؛
 - معرفة نوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية (الانفصال أو الارتباط)، وما مدى تقييد المؤسسات الاقتصادية بهذا النوع من العلاقة؛
 - التوصل إلى نتائج علمية وعملية من شأنها تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية والحد من مختلف المشاكل التي قد تواجه المؤسسات الاقتصادية على أرض الواقع؛
 - التوصل إلى استنتاجات لتدعيم المعرفة الشخصية.

ح. أهمية الدراسة :

من خلال استعراضنا للدراسات التي تناولت موضوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، تبين للباحث في حدود ما توصل إليه قلة الدراسات التي أجريت في البيئة الجزائرية، ومن هنا تتجلى أهمية هذا البحث في تقييم تطور العلاقة المحاسبية الضريبية في الجزائر بالاعتماد على طرق التحليل المعتمدة في الدراسات الأجنبية. ومن جهة أخرى دراسة مدى تقييد المؤسسات الاقتصادية بهذا النوع من العلاقة على أرض الواقع، وفي الأخير تقديم اقتراحات لتحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

خ. حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في البيئة الجزائرية بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010 وإلى غاية آخر تحديث للقواعد الضريبية ضمن قانون المالية لسنة 2015، ومن ثم دراسة واقع تلك العلاقة على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خلال السنة المالية 2014.

د. منهجية البحث والأدوات المستخدمة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى الأهداف المرجوة من البحث، قمنا باعتماد أسلوب IMRAD، وهو الأسلوب الذي يناسب التخصصات التي تعتمد على الربط بين الإطار النظري للبحث وبين الواقع التطبيقي له (دراسة الحالة). وما يميز أسلوب IMRAD هو أنه لا يعتمد على استنساخ ما كتب لدى الآخرين لتشكيل الجزء الأكبر حجما من المذكرة، وإنما يعطي اهتماما كبيرا لإبراز مساهمة الباحث، لذلك لا يتم تقييم البحث على أساس عدد الصفحات والتوازن بين الفصول، فالأهم هو تحقيق الباحث لأهداف دراسته بخطوات صحيحة ممنهجة.

أما بالنسبة للمنهج المستخدم فقد إتمدنا على المنهج الوصفي في الفصل الأول والثاني من خلال توضيح نشأة والتغيرات على القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وكذا تقييم العلاقة المحاسبية الضريبية، وكذا استخلاص الدراسات السابقة ومناقشتها، أما في الجانب التطبيقي للدراسة فقد استعنا على منهج دراسة الحالة لمعرفة مستوى تقييد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية وكذا إمكانية تحقيق التوافق المحاسبي الضريبي مستقبلا، وهذا باستخدام مجموعة من الأدوات تتمثل في الفحص المباشر للقوائم المالية ومختلف الدفاتر المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة، وكذا أسلوب المقابلة مع العديد من المهنيين (المحاسبين)، وإختبار فرضيات الدراسة (الثانية والثالثة) قمنا باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة "spss 20" لتحليل المعلومات المتحصل عليها، وتحليل النتائج.

د. تقسيمات الدراسة :

- من أجل بلوغ الأهداف المرجوة من هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول :
- بالنسبة للفصل الأول فقد خصص للدراسات السابقة، وفيه تم استعراض مخلف الدراسات السابقة سواء الدراسات الأجنبية والدراسات العربية، وفي الأخير مناقشة تلك الدراسات من خلال إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين تلك الدراسات والدراسة الحالية، وكذا إبراز تباين تلك الدراسات فيما بينها؛
- فيما يخص الفصل الثاني من الدراسة فقد خصص للإطار النظري للدراسة، وفيه تم التطرق لنشأة والتغيرات على المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، ومن ثم التطرق إلى تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، وفي الأخير عرض حلول من أجل تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية للحد من المشاكل على أرض الواقع؛
- أما فيما يخص الفصل الثالث فقد خصص للدراسة الميدانية، حيث خصص القسم الأول منه لدراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية، وهذا لدراسة الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في ظل العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية والوقوف على مدى تقييد المؤسسات الاقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية، وفي الأخير وبالنسبة للقسم الثاني من هذا الفصل فقد خصص لعرض وتحليل آراء المهنيين حول إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

ر. صعوبات الدراسة :

- لا يخلو أي بحث من مواجهة صعوبات أو مصادفة عقبات، إلا أن تلك الصعوبات والعقبات لم تكن بالمستوى أو الشدة التي قد تؤدي إلى عدم بلوغ الباحث للأهداف المنشودة من هذه الدراسة، ولعل أهم هذه الصعوبات نجد :
- صعوبة الحصول على البيانات من طرف المؤسسات الاقتصادية قيد الدراسة؛
- صعوبة إجراء العديد من المقابلات مع المهنيين لاستقصاء آرائهم حول إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

الفصل الأول :

الدراسة السابقة حول العلاقة بين القواعد

المحاسبية والقواعد الضريبية

مدخل الفصل الأول:

حظي موضوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية باهتمام الكثير من الدارسين والباحثين في مجال المحاسبة المالية، فقد تناولته العديد من الدراسات سواء الأجنبية منها أو العربية. ومن أجل الإحاطة أكثر بموضوع بحثنا وقصد ضبط المتغيرات والأسلوب في الدراسة بما يخدم أهدافها قمنا بتخصيص فصلا كاملا للدراسات ذات الصلة بالموضوع.

حيث رجعنا إلى العديد من الدراسات التي تمكنا من الحصول عليها سواء العربية أو الأجنبية التي تناولت موضوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في مختلف دول العالم، وتجدر الإشارة إلى أننا قمنا بالاعتماد بشكل كبير على مقالات في مجلات أجنبية محكمة وذلك للاستفادة منها لتعزيز الإطار النظري للدراسة والنتائج المتوصل إليها.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي :

- دراسات لموضوع تقييم درجة العلاقة المحاسبية الضريبية؛
- دراسات لموضوع المطابقة المحاسبية الضريبية؛
- دراسات أخرى متعلقة بموضوع الدراسة.

المبحث الأول: دراسات لموضوع تقييم درجة العلاقة المحاسبية الضريبية

لتقييم درجة العلاقة بين القواعد المحاسبية الضريبية من طرف الباحثين في مختلف دول العالم تم تبني المنهجية المعتمدة في دراسة (Lamb et al. 1998¹)، هذه الدراسة هدفت لتقييم درجة العلاقة المحاسبية الضريبية لأربع دول العالم : هي المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية (الأنجلوسكسونية)، فرنسا وألمانيا (الدول القارية)، وهي دراسة مرجعية للعديد.

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة لموضوع تقييم درجة العلاقة المحاسبية الضريبية

يمكن عرض أهم الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع وفق ما يلي :

1. دراسة E. Oliveras , X. Puig 2005² :

بعنوان : العلاقة المتغيرة بين التقارير الضريبية والتقارير المالية في إسبانيا.

تهدف هذه الورقة لدراسة تطور العلاقة التشغيلية بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية في إسبانيا على مدى ثلاث سنوات : 1989، 1994 و 2003.

ولتقييم تطور تلك العلاقة تم إتباع منهجية (Lamb 1998) مع الأخذ بعين الاعتبار التعديل الذي اعتمد في دراسة (Nobes, Schwencke 2006) حيث أن هذه الأخيرة اقترحت ستة حالات للعلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وهذا بالاعتماد على 16 مجال محاسبي (قياس الأصول الثابتة، عقود الإيجار، العمليات بالعملات الأجنبية، العقود طويلة الأجل،... إلخ).

ومن خلاله تبين أن العلاقة بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية في إسبانيا مرت بمراحل، حيث كان هناك ترابط بينهما وذلك إلى غاية سنة 1989، وبعد تنفيذ توجيهات الاتحاد الأوروبي على القانون الشركات في سنة 1990 و 1991 أدت إلى نوع من الاستقلالية بينهما، مع وجود بعد الحالات لتأثير القواعد الضريبية على الخيارات المحاسبية (حالة III⁺).

ومن خلال إجراء مقارنة بين إسبانيا وبعض الدول الأخرى (فرنسا، ألمانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة). حيث تم التوصل إلى أن إسبانيا وسيطة بين فرنسا/ألمانيا، الولايات المتحدة الأمريكية/المملكة المتحدة في درجة تأثير القواعد الضريبية على إعداد التقارير المالية.

¹ Margaret Lamb et al, **International Variations in the Connections between Tax and Financial Reporting**, Accounting and Business Research, Vol.28. No.3, pp. 173-188, 1998.

² E. Oliveras , X. Puig, **The Changing Relationship between Tax and Financial Reporting in Spain**, Accounting in Europe, Vol. 2, 2005

2. دراسة Christopher Nobes, Hans R. Schwencke 2006¹:

بعنوان : نمذجة الروابط بين التقارير الضريبية والتقارير المالية : دراسة طويلة للنرويج على مدى 30 عاماً قبل اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS.

تهدف هذه الورقة لتقييم تطور العلاقة بين قواعد إعداد التقارير الضريبية و قواعد إعداد التقارير المالية في النرويج على مدى 30 عاماً قبل تبني المعايير المحاسبية الدولية وهذا للفترة الممتدة من 1975 إلى 2005، حيث تم تقسيم هذه الفترة لأربع مراحل :

- قبل 1988 : وهذا قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1988؛
 - بعد 1988 : وقبل التعديل المحاسبي لسنة 1992 بإدخال محاسبة الضريبة المؤجلة؛
 - من 1992 إلى 1998 : أي بعد الإصلاحات الضريبية الكبرى لسنة 1992، وقبل التعديلات الرئيسية للقواعد المحاسبية في 1998؛
 - من 1998 إلى 2004 : بعد التعديلات الرئيسية للقواعد المحاسبية في 1998.
- ولتقييم تطور تلك العلاقة تم إتباع منهجية (Lamb 1998) مع تجزئة الحالة الثالثة من هذه الدراسة (تم ذكرها في الجانب النظري) . وبالاعتماد على 17 مجال محاسبي (قياس الأصول الثابتة، عقود الإيجار، العقود طويلة الأجل، تكاليف البحث والتطوير، نطاق التجميع...إلخ).

ومن خلاله تبين أن العلاقة بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية قبل 1988 تميزت بالهيمنة الضريبية (الحالة V)، وبعد 1988 وبسبب الإصلاحات الكبرى في المجال المحاسبي والضريبي، نتج عنه انفصال بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية (الحالة I)، أين تم تبني محاسبة الضريبة المؤجلة لمعالجة الفروقات المحاسبية الضريبية سنة 1992، ونظراً للتعديلات التي شملت المجال المحاسبي والضريبي إلى غاية 2004، أدى لمزيد من الانفصال بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية. ومن خلال مقارنة النرويج مع بعض الدول الغربية المتقدمة تم التوصل إلى أن النرويج انتقلت من الوضعية الفرانكجرمانية (القارية) إلى الوضعية الأنجلوسكسونية، وتجدر الإشارة إلى ان النرويج تفوق الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة في درجة الانفصال بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية.

3. دراسة نسرين محمد فتحي يوسف 2010 :²

عنوان هذه الدراسة : تحليل محاسبي مقارن لمدى التوافق والاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات (دراسة تطبيقية).

حيث تطرقت الدراسة في المحور الأول منها إلى تسليط الضوء على الأسباب المؤدية لنشأة الاختلافات بين كلا من القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، وكذلك معرفة أهم الآثار المترتبة على إحداث توافق بينهما، حيث تم التوصل إلى

¹ Christopher Nobes, Hans R. Schwencke, *Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption*, European Accounting Review, Vol. 15, No. 1, pp 63–87, 2006.

² نسرين محمد فتحي يوسف، تحليل محاسبي مقارن لمدى التوافق والاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، 2010

أن من أسباب هذه الاختلافات هي : اختلاف الإطار الفكري للقواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، وجود إعفاءات ضريبية، اختلاف المستخدمين لكل من التقارير المالية والتقارير الضريبية، اختلاف توقيت الاعتراف ببعض المصروفات والإيرادات محاسبيا وضريبيا... إلخ. ومن جهته تم التوصل إلى أن إحداث التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يحقق عدة مزايا نذكر منها : تجسيد الحوكمة الضريبية، التقليل من النزاعات الضريبية، التقليل من المشاكل المحاسبية داخل الشركات متعددة الجنسيات... إلخ.

أما بالنسبة للمحور الثاني فتم التركيز على أوجه التوافق والاختلاف بين القانون الضريبي المصري لسنة 2005 وبين معايير المحاسبة الدولية أين تبين وجود العديد من نقاط التوافق والاختلاف بينهما. حيث تم وضع مدخل مقترح لتحقيق التوافق بين النظام المصري والمعايير المحاسبية الدولية، وهذا النموذج مبني على ثلاث أسس هي: توحيد التزامن، بمعنى أن يتم إصدار كلا من المعايير المحاسبية الدولية وقانون الضرائب في آن واحد، الأخذ بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية، الاهتمام بتحسين البنية المحاسبية المصرية لتكون من الدول المؤهلة للاشتراك في وضع معايير المحاسبة الدولية.

أما في المحور الثالث فقد خصص لإجراء الدراسة الميدانية، متمثلة في استمارة استبيان موزعة على عينة مكونة من 410 فرد (الأكاديميين في مجال المحاسبة في الجامعات المصرية، وكذا مكاتب المحاسبة والمراجعة، أعوان مصلحة الضرائب في مصر). ولإجراء التحليل الإحصائي لمعطيات الاستبيان تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

4. دراسة : **Giovanna Gavana et Gabriele Guggiola et Anna Marenzi 2013** ¹

بعنوان : الاتصالات المتطورة بين إعداد التقارير المالية وإعداد التقارير الضريبية في إيطاليا. تهتم هذه الدراسة بتحليل تطور العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في إيطاليا بعد إلزامية تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS في 2005 للبيانات الموحدة للشركات المدرجة، أما بالنسبة للشركات الأخرى (البيانات غير الموحدة) فهي تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الإيطالية GAAP مع بعض التعديلات لمواءمتها مع المعايير الدولية IFRS. ونتيجة لاعتماد مرجعين مختلفين للتقارير المالية (GAAP و IFRS) أدى لظهور شكلين للعلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

ولتقييم هذه العلاقة تم إتباع منهجية (C. Nobes, R. Schwencke 2006)، حيث يتم تقييم هذه العلاقة لسنتي 2005 و 2008، وهذا لأن اعتماد المعايير IFRS في 2005، وفي 2008 تم إحداث بعض التغييرات على القواعد الضريبية لجعلها قريبة من القواعد المحاسبية.

حيث تم التوصل إلى أنه بتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي أدى إلى انفصال القواعد المحاسبية عن القواعد الضريبية، مما يضع إيطاليا قريبة من البلدان الانجلوسكسونية، على عكس المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الإيطالية GAAP التي تظهر ارتباطاً وثيقاً، أما بالنسبة للتغييرات التي أحدثتها المشرع الضريبي على القواعد الضريبية لجعلها قريبة

¹ Giovanna Gavana et al., **Evolving Connections between Tax and Financial Reporting in Italy**, Accounting in Europe, vol.10, No.1, 2013.

من المعايير IFRS ويتعلق الأمر بقانون المالية لسنة 2008، لكن هذه التغييرات لم تكن جوهرية وبالتالي لم تحدث التقارب بين الإبلاغ المالي والقواعد الضريبية.

وفي الأخير تم التوصل إلى أنه بصدر المرسوم التشريعي الصادر عن مجلس المعايير الدولية (IASB) والمتعلقة بالمعايير الجديدة والتي اعتمدها الاتحاد الأوروبي بعد 1 جانفي 2011 والتي من شأنها زيادة التوافق بين المعايير الدولية IFRS والمعايير الإيطالية. لذلك فإننا يمكن أن نتوقع تطور آخر في العلاقة المحاسبية الضريبية في المستقبل القادم.

5. دراسة Odile Barbe et Laurent Didelot et Arvind Ashta 2014 :¹

بعنوان : من انفصال نحو توحيد النظم المالية والضريبية بعد تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، وتقييم تطور علاقة التقارير المالية بالتقارير الضريبية -دراسة حالة فرنسا-.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان تأثير العلاقة بين قواعد المحاسبية والقواعد الضريبية جراء تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS للبيانات الموحدة في فرنسا كما هو الحال لمعظم الدول الأوروبية.

ولتقييم هذه العلاقة تم إتباع منهجية (C. Nobes, R. Schwencke 2006)، حيث تم تقييم هذه العلاقة في 1996 (أي قبل تبني المعايير) وفي 2010 (بعد تبني المعايير IFRS)، وبعد التعديلات التي أجريت على النظام المحاسبي العام الفرنسية PCG لجعله متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

حيث اتضح من خلال هذه الدراسة أن تبني معايير الإبلاغ المالي IFRS في فرنسا أدى إلى نوع من تباين في احتياجات الإبلاغ (للمستخدمين) مما يؤدي لزيادة الاختلافات بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية (الحالة I) وبالتالي ازدواجية إعداد التقارير (التقارير المالية، التقارير الضريبية)، مما يولد مشكلة : تكلفة الازدواجية.

كما توصلت الدراسة إلى أن فرنسا قامت ببعض التعديلات على القواعد الضريبية لتحقيق نوع من التقارب بين القواعد النظامين (الحالة II)، مع وجود بعض حالات لهيمنة القواعد الضريبية على القواعد المحاسبية (الحالة IV و V)، بمعنى أن العلاقة بين قواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تغيرت جراء تبني المعايير من الارتباط (الهيمنة الضريبية) إلى نوع من الاستقلالية (الانفصال)، أي وجود علاقة هجينة بين الاستقلالية والارتباط. وفي الأخير تقترح هذه الدراسة نظام محاسبي متكامل بديل لتلبية متطلبات إعداد التقارير المالية والضريبية في آن واحد والمتمثل في تسجيل الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في قيود محاسبية من خلال التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة.

6. دراسة منصور بن عمارة 2014 :²

دراسة بعنوان : تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي.

تهدف هذه الورقة البحثية لدراسة وتحليل العلاقة القواعد الضريبية بالنظام المحاسبي المالي، حيث أن لدخول هذا الأخير حيز التنفيذ في 2010 أدى إلى نوع من الاستقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية بعدما كانت هناك هيمنة القواعد الضريبية على المعالجات المحاسبية.

¹ Odile Barbe et al, *From Disconnected to integrated tax and financial systems A post-IFRS evaluation of evolution of Tax and Financial Reporting relationships based on the French case*, journal Research in Accounting Regulation, vol. 26, 2014.

² منصور بن عمارة، تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة-مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، العدد 22، 2014.

وتجدر الإشارة إلى أن الاستقلالية التي تتميز بها العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تسببت في ظهور العديد من الاختلافات بين القاعدتين، ولتجاوز هذه الاختلافات وإحداث نوع من التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، قام المشرع الجزائري بإحداث بعض التعديلات على بعض القواعد الضريبية من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009، قانون المالية للسنوات : 2010، 2011، 2012. وما توصلت إليه الدراسة إلى أن هذه التعديلات لم تكن جوهرية، ومن أجل تمكين المؤسسات الاقتصادية من تطبيق النظام المحاسبي المالي، لابد من دراسة جميع الصعوبات الناجمة عن الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

وفي الأخير قامت الدراسة بمحصر جميع الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، والمتمثلة في : إهلاك الأصول الثابتة، خسائر القيمة للأصول الثابتة، عقود إيجار التمويل، تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية، المنافع الممنوحة للمستخدمين.... إلخ.

المطلب الثاني : نقد الدراسات لموضوع تقييم درجة العلاقة المحاسبية الضريبية

الدراسات التي تهدف إلى لتقييم درجة العلاقة بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية عموما تشابه مع الدراسة الحالية من جهة أنها عاجلة الإشكالية الفرعية الأولى منها الدراسة، وباستخدام نفس الأسلوب المعتمد في دراسة (Lamb et al. 1998) كدراسة مرجعية، وتختلف معها من ناحية الحدود المكانية والزمانية، حيث أن دراسة (Oliveras,Puig2005) تم إجراؤها على إسبانيا، دراسة (Gavana et al. 2013) على دولة إيطاليا (Odile Barbe et al. 2014) على دولة فرنسا. كل هذه الدراسات أجريت في فترات مختلفة (قبل وبعد تبني المعايير المحاسبية الدولية) مما أدى لنتائج مختلفة هذا من جهة. كما أن هذه الدراسة قامت بمعالجة مدي تقييد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية (العلاقة النظرية)، وهذا ما يميزها عن جمع الدراسات. أما بالنسبة لدراسة (نسرين 2010) فقد تطرقت لموضوع العلاقة المحاسبية الضريبية من وجهة نظر أخرى، حيث أنها هدفت لإيجاد نقاط الاختلاف والتوافق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي في البيئة المصرية خلال 2005. أما من جهة أوجه التشابه مع الدراسة الحالية فقد تطرقت إلى أهمية التوافق المحاسبي الضريبي من خلال آراء المهنيين والأكاديميين.

أما بالنسبة لدراسة (منصور 2014) فقد قامت بتحليل العلاقة المحاسبية الضريبية في الجزائر خلال 2010 - 2012، أين تم حصر نقاط التوافق والاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وهذا ما يمثل نقطة تشابه مع دراستنا. أما بالنسبة لأوجه الاختلاف فتمثلة في أسلوب المعتمد لتحليل العلاقة المحاسبية الضريبية، وكذا فترة التحليل (2010-2015) ومن ثم إسقاطها على واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المبحث الثاني: دراسات لموضوع المطابقة المحاسبية الضريبية

نظرا لتزايد الفوائض المحاسبية للشركات في السنوات الأخيرة ولاسيما فضيحة إنرون من خلال إدارة الأرباح المحاسبية والأرباح الضريبية، أدى لتزايد الدعوات لإصلاحات تنظيمية التي من شأنها تقليص الفجوة المحاسبية الضريبية، وهذا ما لمسناه من وجود العديد من الدراسات التي تعالج موضوع المطابقة المحاسبية الضريبية

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة لموضوع المطابقة المحاسبية الضريبية

وفيما يلي عرض أهم الدراسات التي عالجت موضوع المطابقة المحاسبية الضريبية :

1. دراسة 2005 Michelle Hanlon, Terry Shevlin :¹

بعنوان : المطابقة المحاسبية الضريبية لأرباح الشركات : مدخل للإشكالية.

تتم هذه الدراسة بإشكالية الفروقات المحاسبية الضريبية اتساع الفجوة بين الدخل المحاسبي المالي والدخل الضريبي، وبالتالي فقد إقترحت العديد من الدراسات ثلاثة حلول لمشكلة اتساع هذه الفجوة. وعليه فإن هذه الدراسة تتم بإحدى هذه الحلول، حيث تهدف بشكل دقيق لمناقشة الإشكالية المتعلقة بمقترح المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وهذا من خلال طرح عدة تساؤلات :

- ما هو الأساس الذي من خلاله يتم قياس الدخلين المتطابقين، وهل سيكون هو مقياس الدخل الضريبي، أو مقياس الدخل المحاسبي المالي، أو مقياس هجين ؟
- ما هي الجهة المسؤولة عن وضع قواعد المقياس الجديد للدخل الموحد (الكونغرس أم هيئة مستقلة مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية) ؟
- ومنه توصلت الدراسة إلى أن المدخل المقترح والمتمثل في : التحول من أساسين مختلفين لقياس الدخل إلى الأساس الموحد، لديه إيجابيات وسلبيات :
- ومن الإيجابيات المحتملة هي: تدننه تكاليف الامتثال (الامتثال للبالغ عن الدخل وفق مقياسين مختلفة)، كما يمكن الحد من تضليل مصلحة الضرائب (التهرب الضريبي)، والأسواق المالية (إدارة الأرباح)؛
- ومن السلبيات : تدهور المحتوى الإعلامي للمعلومات المالية والموجهة إلى السوق المالي.
- وفي الأخير توصلت الدراسة إلى أن المطابقة الكاملة تبدو شبه مستحيلة على أرض الواقع لاختلاف أهداف كل نظام، حيث تهدف القواعد المحاسبية لتوفير المعلومات المتعلقة بأداء المؤسسة للسوق المالي، في حين تهدف القواعد الضريبية لتلبية احتياجات الميزانية وتوفير حوافز لسلوك اقتصادي معين أو الحد من سلوك اقتصادي معين. لذا تقترح الدراسة مدخل للمطابقة الجزئية (التوافق) من خلال الحد من الفروقات إلى حد معين.

¹ Michelle Hanlon, Terry Shevlin, **Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues, Tax Policy and the Economy**, Vol. 19, pp 101-134, 2005.

2. دراسة Michelle Hanlon, EdwardL. Maydew, Terry Shevlin 2008 :¹

بعنوان : نتيجة غير مقصودة للمطابقة المحاسبية الضريبية : تدهور المحتوى الإعلامي للأرباح.

تهدف هذه الدراسة للتحقق من العلاقة بين المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من جهة والمحتوى

الإعلامي للأرباح المحاسبية المالية من جهة أخرى، وهذا من خلال اختبار صحة هذه الفرضيات :

- الفرضية الأولى: تدهور المحتوى الإعلامي للأرباح الشركات بسبب زيادة التوافق المحاسبي الضريبي؛
- الفرضية الثانية: الشركات التي لم تخضع لزيادة التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، أرباحها المحاسبية تمتاز بمحتوى إعلامي أفضل من تلك التي خضعت لزيادة التوافق المحاسبي الضريبي.

هذه الدراسة تمت على مجموعة من البيانات المالية للشركات الأمريكية، حيث تم تقسيمها وفق ما يلي:

- 94 شركة قبل تنفيذ قانون الإصلاح الضريبي لعام 1986، للفترة الممتد من 1981 إلى غاية 1985؛
- 377 شركة بعد تنفيذ قانون الإصلاح الضريبي لعام 1986، للفترة الممتدة من 1986 إلى غاية 1992، منها 56 شركة فرض عليها التحول إلى الأساس الاستحقاق للأغراض الضريبية بموجب قانون الإصلاح الضريبي.
- بمعنى أن العينة مقسمة إلى ثلاث فئات: شركات لم يفرض عليها التحول للأساس الاستحقاق فهي لا تزال تطبق الأساس النقدي الضريبي، شركات فرض عليها التحول بموجب قانون الإصلاح الضريبي لعام 1986، شركات تطبق أساس الاستحقاق الضريبي من ذي قبل.

وللقيام بهذه لدراسة تم الاعتماد على أسلوب الانحدار المتعدد حيث تم بناء نموذجين :

- نموذج لدراسة العلاقة بين المطابقة المحاسبية الضريبية والمحتوى الإعلامي للأرباح المحاسبية ممثلاً بتقدير معاملات استجابة الأرباح ERCs
- نموذج لدراسة الفروقات في معاملات استجابة الأرباح ERCs بين الشركات التي تحولت للأساس الاستحقاق الضريبي، والشركات لازالت تطبق الأساس النقدي، والشركات التي تطبق أساس الاستحقاق من ذي قبل.
- من خلال هذه الاختبارات توصلت الدراسة إلى ما يلي :

- بعد قانون الإصلاح الضريبي لعام 1986 تم التحول إلى أساس الاستحقاق الضريبي، مما أدى لزيادة التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، هذا أدى إلى انخفاض في معاملات استجابة الأرباح ERCs؛
- زيادة التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تؤدي إلى تدهور المحتوى الإعلامي للأرباح المحاسبية المالية، وهذا لأن المسيرين عند إبلاغهم المعلومات المالية المتعلقة بالأرباح بدلا من أن يكون هدفهم تقديم معلومات ملائمة تعكس الوضع المالي للمؤسسة سوف يكون هدفهم التهرب من الضرائب.

¹ Michelle Hanlon et al., *An unintended consequence of book-tax conformity: A loss of earnings informativeness*, Journal of Accounting and Economics, Vol. 46, pp 294-311, 2008.

3. دراسة Michelle Hanlon, Edward L. Maydew 2009 : 1

بعنوان : المطابقة المحاسبية الضريبية: الآثار المترتبة على الشركات المتعددة الجنسيات

تهدف هذه الورقة لدراسة الآثار المترتبة عن مقترح المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية على الشركات المتعددة الجنسيات الأمريكية، حيث يتم مناقشته وفق أربع مناهج مقترحة :

- المطابقة المحاسبية الضريبية مع الإبقاء على النظم الضريبية العالمية، لكن من دون تأجيل الدخل الأجنبي؛
- المطابقة المحاسبية الضريبية مع الإبقاء على النظم الضريبية العالمية، مع تأجيل الدخل الأجنبي؛
- المطابقة المحاسبية الضريبية جنبا إلى جنب مع نظام الضرائب الإقليمية (Territorial Tax System)؛
- المطابقة المحاسبية الضريبية مع نظام تخصيص الصيغة (formulary apportionment).

وللقيام بهذه الدراسة تم إجراء عملية المحاكاة لتقدير آثار المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وفق المناهج السابقة الذكر على الشركات المتعددة الجنسيات، وهذا باستخدام البيانات المالية للشركات الأمريكية المتعددة الجنسيات والمدرجة، للفترة الممتدة ما بين 1995-2004، حيث تحصلنا على 68 143 مشاهدة سنوية، وتجدر الإشارة إلى أن هذه البيانات سمحت بإجراء المحاكاة على النهج الأول والثالث فقط وهذا بسبب نقص المعلومات.

تم التوصل إلى أن معدل الضريبة الجديد المطلوب هو أقل من معدل القانوني، حيث أن معدل الضريبة الجديد 27.4%، 26.2% للمنهج 3 و 1 على التوالي، ويقابله المعدل القانوني الحالي بنسبة 35%. وبالتالي فإن المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية سوف توسع من الوعاء الضريبي، وهذا يؤدي لاقتراح معدل ضريبة الشركات أقل دون المساس بإيرادات مصلحة الضرائب. بينما يعتبر مقترح المطابقة المحاسبية الضريبية الجزئية خيارا سياسيا أكثر احتمالا للتطبيق على أرض الواقع ويناسب جميع الأطراف ذات العلاقة.

4. دراسة Daniel Shaviro 2009 : 2

بعنوان : العلاقة المثلى بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي المالي : تحليل واقتراح.

يهدف هذا المقال للبحث في العلاقة المثلى بين الدخل المحاسبي المالي والدخل الضريبي، وعلى خلفية ما يشهده واقع الولايات المتحدة الأمريكية من تزايد الفجوة بينهما، يسعى المقال للإجابة على التساؤلات التالية :

- ما هو التقرير الوحيد الأمثل الذي يستخدم كأساس لفرض الضريبة وإعلام الأسواق المالية حول الأداء الاقتصادي الحالي للشركة؟
- ماهو تأثير دوافع (أهداف) مديري الشركات على تصميم التقرير الأمثل؟
- ماهو تأثير دوافع صناع القرار السياسي على تصميم التقرير الأمثل؟

¹ Michelle Hanlon, Edward L. Maydew, **Book-Tax Conformity: Implications for Multinational Firms**, NATIONAL TAX JOURNAL, Vol. 62, issue 1, pp 53-127, 2009

² Daniel Shaviro, **The Optimal Relationship between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal**, the Georgetown law journal, Vol. 97, 2009.

توصلت الدراسة إلى أن الفجوة الضريبية المحاسبية والمستمرة ليس بسبب اختلاف مفاهيم وأهداف كل من

القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ولكن هذا راجع لسببين رئيسيين :

- إدارة الأرباح، أو بمعنى آخر التلاعب الإداري في الإبلاغ عن الدخل المحاسبي المالي على أمل التأثير إيجابيا على سعر السهم، إذن فهو يخدم أهداف إدارية من جهة ويقلل من شفافية الأسواق المالية من جهة أخرى؛
 - التهرب الضريبي، من خلال التلاعب في الإبلاغ عن الدخل الضريبي من أجل تخفيض ضريبة الدخل.
- وفي الأخير اقترحت الدراسة إجراء تعديل للقواعد الضريبية بحيث تتوافق بنسبة 50 % مع القواعد المحاسبية هذا راجع لصعوبة تحقيق التوافق الكامل (المطابقة)، مع ذلك إذا تم اعتماد هذا الحل من طرف الكونغرس فحتمًا سيدفع بوتيرة النقاش بين مختلف الأطراف ذات العلاقة للوصول إلى حل أمثل.

5. دراسة T.J. Atwood, Michael S. Drake, Linda A. Myers 2010¹ :

بعنوان : المطابقة المحاسبية الضريبية، استمرار الأرباح والعلاقة بين الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية.

تهدف هذه الدراسة للكشف عن العلاقة بين مستوى المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من جهة وجودة الأرباح ممثلة في استمرار الأرباح والعلاقة بين الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية كمؤشر على جودة الأرباح من جهة أخرى. ولدراسة هذه العلاقة تم تقدير مجموعة من النماذج بأسلوب الانحدار والارتباط المتعدد لـ 33 دولة من سنة 1992 إلى 2005 وفق الخطوات التالية :

- الخطوة الأولى: حساب مستوى التوافق المحاسبي الضريبي من خلال تقدير نموذج التباين المشروط لحساب الضريبة الحالية، لعينة مكونة من 93 893 مشاهدة سنوية، ممثلا في المعادلة التالية:

$$CTE = \theta_0 + \theta_1 PTBI + \theta_2 ForPTBI + \theta_3 DIV + \varepsilon_i$$

CTE : مصروف الضريبة الحالية؛ PTBI : الدخل المحاسبي قبل خصم الضرائب؛
ForPTBI : تقدير للدخل المحاسبي الأجنبي قبل خصم الضرائب؛ DIV : مجموع الأرباح.
من خلاله يتم استخراج جذر متوسط مربع الأخطاء RMSE من المعادلة، حيث يعتبر هذا الأخير كمؤشر يحدد مستوى المطابقة من دولة لأخرى، فكلما كان كبير فهذا يدل على انخفاض المطابقة لذلك البلد؛

- الخطوة الثانية: تم تقدير نموذجين لعينة مكونة من 125 859 مشاهدة سنوية : حيث بالنسبة للنموذج الثاني تم تقدير استمرار الأرباح عبر مستويات المطابقة المحاسبية الضريبية، أما النموذج الثالث في هذه الدراسة تم من خلاله تقدير العلاقة بين الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية عبر مستويات المطابقة المحاسبية الضريبية. ومن خلال هذه الاختبارات توصلت الدراسة إلى أن جودة الأرباح تتأثر سلبا جراء ارتفاع مستوى المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بمعنى أن هذا الأخير يؤدي إلى انخفاض في استمرار الأرباح وانخفاض الترابط بين الأرباح الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية. كما توصلت الدراسة إلى أن الفائدة الأساسية من انخفاض مستوى المطابقة

¹ T.J. Atwood et al., *Book-tax conformity, earnings persistence and the association between earnings and future cash flows*, Journal of Accounting and Economics, Vol. 50, pp 111-125, 2010.

المحاسبية الضريبية توفر للمديرين المرونة اللازمة لنقل المعلومات المالية حول أداء الشركات دون تكبد عقوبات ضريبية. أما عن السلبية الأساسية هي : ارتفاع تكاليف الامتثال، وإمكانية التسيير الانتهازي من خلال التقارير المالية الإبداعية والتقارير الضريبية الإبداعية .

6. دراسة K. Hung Chan, Kenny Z. Lin, and Feng Tang 2013 : 1

بعنوان : الآثار الضريبية للمطابقة المحاسبية الضريبية، دوافع تقديم التقارير المالية وحجم الشركة.

تهدف هذه الورقة لدراسة الآثار الضريبية للتغيير في مستوى المطابقة المحاسبية الضريبية للشركات الصين مع مختلف دوافع (أهداف) تقديم التقارير المالية وكذا أحجام الشركات، وتجدد الإشارة إلى أن الصين تبنت المعايير المحاسبية الدولية IAS سنة 1998 للشركات المدرجة، ومن هذا المنطلق تم تقسيم فترة الدراسة إلى مرحلتين :

- مرحلة ما قبل الإصلاح المحاسبي من سنة 1995 إلى 1997، باستخدام 1152 مشاهدة سنوية لعينة من الشركات الصينية؛
- مرحلة ما بعد الإصلاح المحاسبي من سنة 1999 إلى 2001، باستخدام 1986 مشاهدة سنوية لعينة من الشركات الصينية. وتجدد الإشارة أن الفترة الممتدة من 1995 إلى 2001 شهدت استقرار في التشريعات الضريبية في الصين.

و لتحقيق أهداف هذه الدراسة تم بناء نموذجين بالاعتماد على أسلوب الانحدار الخطي المتعدد :

- النموذج الأول للتأكد من صحة الفرضية الأولى : أن في فترة ما قبل عام 1998، الشركات مع دوافع تعظيم الدخل المحاسبي تدفع ضرائب أكثر مما إذ لم تتوفر هذه الدوافع؛
- النموذج الثاني للتأكد من صحة الفرضية الثانية : أن الشركات الكبيرة تدفع ضريبة الدخل أقل من الشركات الصغيرة في الفترة ما بعد عام 1998.

من خلال هذه الاختبارات توصلت الدراسة إلى أن :

- في نظام المطابقة المحاسبية الضريبية، الشركات التي لديها دوافع لتعظيم الأرباح المحاسبية ستدفع ضريبة الدخل أعلى بكثير مقارنة من عدم وجود دوافع لتعظيم الأرباح المحاسبية؛
- نتائجا ليست بالشكل الكافي للقول بأن المطابقة المحاسبية الضريبية سوف تشجع في الواقع التقارير الضريبية الصادقة؛
- في نظام عدم المطابقة، نلاحظ وجود فروقات في الضرائب المدفوعة من طرف الشركات ذات أحجام مختلفة : الشركات الكبيرة تدفع ضرائب أقل نسبيا من الشركات الصغيرة، وبالتالي يتوجب على الحكومة تعزيز التدقيق المالي للشركات الكبيرة في هذه الحالة.

¹ K. Hung Chan et al., *Tax Effects of Book-Tax Conformity, Financial Reporting Incentives, and Firm Size*, Journal of International Accounting Research, Vol. 12, No. 2, pp. 1-25, 2013.

7. دراسة Ester Chen, Ilanit Gaviious, and Rami Yosef 2013¹

بعنوان : العلاقة بين إدارة الدخل المحاسبي وإدارة الدخل الضريبي في ظل مستوى متوسط من التوافق المحاسبي الضريبي. تهدف هذه الدراسة للتحقق من العلاقة بين إدارة الدخل المحاسبي والدخل الضريبية في شركات تعمل في ظل درجة معتدلة من التوافق المحاسبي الضريبي، وللإحاطة بكل جوانب هذه الدراسة تم اختيار مجموعة من الشركات الإسرائيلية عشوائياً من قاعدة بيانات المراجعة والضرائب للفترة الممتدة من 1994 إلى 2007 وفق التقسيم التالي :

- 313 شركة إسرائيلية تم اختيارها من قبل مصلحة الضرائب لمراجعة حساباتها الضريبية (156 من القطاع الخاص، 157 من القطاع العام)؛

- 300 شركة إسرائيلية لم تخضع للمراجعة الضريبية خلال فترة البحث (150 من القطاع الخاص، 150 من القطاع العام).

من خلال هذه البيانات تم تقدير النماذج التالية بأسلوب الانحدار المتعدد (نموذج لقياس إدارة الأرباح المحاسبية، نموذج لقياس التخطيط الضريبي، نموذج لقياس الاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، نموذج لقياس الدخل الضريبي الإضافي، نموذج لقياس التحيز المحتمل للنتائج بين الشركات المختارة وغير المختارة للتحقيق الضريبي). توصلت الدراسة إلى أن إدارة الدخل الضريبي لا علاقة له بإدارة الدخل المحاسبي في شركات تعمل في ظل مستوى متوسط من المطابقة المحاسبية الضريبية، حيث أن مسيري الشركات (خاصة وعمامة) ليس بالضرورة يقومون بإدارة الدخل المحاسبي والدخل الضريبي في نفس الفترة، بمعنى أن اتساع الفجوة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي قد يعتبر دليلاً على أن الشركات تقدم تقارير مالية إبداعية و/ أو تقدم تقارير ضريبية إبداعية.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها أنه لا يوجد تأثير لمراجعي الحسابات (أكبر أربع مكاتب المراجعة في العالم Big4) على جودة الأرباح المحاسبية أو الأرباح الضريبية. ومنه فإن هذه النتيجة المتوصل إليها مفيدة لمستخدمي البيانات المالية بشكل عام وكذلك المنظمين في تقييم مدى اشتراك مدققي الحسابات في التلاعبات المحاسبية والضريبية.

8. دراسة Bradley Blaylock , Fabio Gaertner ,Terry Shevlin 2014²

بعنوان : العلاقة بين المطابقة المحاسبية الضريبية وإدارة الأرباح.

تهدف هذه الورقة لدراسة علاقة بين المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من جهة وإدارة الأرباح من جهة أخرى، عبر 34 بلداً خلال الفترة 1996-2007، لاختبار فرضية ما إذا كان ارتفاع مستويات التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يؤدي للتقليل من إدارة الأرباح. من خلال تقدير نموذجين بأسلوب الانحدار المتعدد والارتباط باستخدام 139 536 ملاحظات سنوية لعينة من الشركات وفق ما يلي :

¹ Ester Chen et al., *The Relationship Between the Management of Book Income and Taxable Income Under a Moderate Level of Book-Tax Conformity*, Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 28(4), pp 323-347, 2013.

² Bradley Blaylock et al., *The association between book-tax conformity and earnings management*, Review of Accounting Studies, vol.19, 2014

- الخطوة الأولى : حساب المطابقة المحاسبية الضريبية من خلال تقدير نموذج التباين المشروط لحساب الضريبة الحالية (نفس نموذج دراسة Atwood et al. 2010)؛
 - الخطوة الثانية : تقدير نموذج لقياس مستوى إدارة الأرباح لمختلف الدول خلال فترة الدراسة، باستخدام نموذج جونز المعدل the modified Jones model - يستخدم عادة للكشف عن إدارة الأرباح-؛
 - الخطوة الثالثة: تقدير نموذج علاقة المطابقة المحاسبية الضريبية وإدارة الأرباح.
- وكانت النتائج وجود علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين المطابقة المحاسبية الضريبية وإدارة الأرباح ولاسيما في البلدان ذات المعدل الضريبي المرتفع، وبالتالي فإن زيادة التوافق المحاسبي الضريبي يؤدي لزيادة الحرية الإدارية في الإبلاغ المالي وبالتالي زيادة إدارة الأرباح وليس الحد منه.

ورغم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسات إلا أن المطابقة المحاسبية الضريبية يظل موضوع مناقشة لصناع القرار السياسي لا سيما أن من أهم الأهداف للرئيس الأمريكي (أوباما) في مجال ضريبة الشركات في الولايات المتحدة هو : الحد من الفجوة بين الدخل المحاسبي، والدخل الضريبي. وأيضاً بالنسبة للاتحاد الأوروبي عند اعتمده للمعايير الدولية للإبلاغ المالي في سنة 2005، قام بمناقشة مجدية إمكانية اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية كقاعدة ضريبة موحدة مشتركة. ومع ذلك واجه هذا الاقتراح معارضة من جانب الأعضاء الذين لا ترغب في التنازل عن السيطرة على قاعدتها الضريبية لكيان أجنبي متمثل في المجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB.

9. دراسة Tanya Y.H. Tang 2014¹:

بعنوان : هل بإمكان المطابقة المحاسبية الضريبية الحد من التقارير المحاسبية والضريبية الانتهازية ؟ تحليل دولي.

تهدف هذه الدراسة لدراسة العلاقة بين المطابقة المحاسبية الضريبية وإدارة الأرباح، والعلاقة بين المطابقة المحاسبية الضريبية والتهرب الضريبي. ونظراً لمحدودية البحوث التحريية في هذا المجال وما توفره من نتائج متناقضة (بين مؤيدين ومعارضين للمطابقة المحاسبية الضريبية). من هذا المنطلق تم إنجاز هذا البحث باستخدام 16 739 مشاهدة سنوية للبيانات المالية متاحة للجمهور من سنة 1994 إلى 2007، لعينة من الشركة موزعة عبر 32 دولة.

وللقيام بهذا البحث تم طرح فرضيتين أساسيتين :

- لا يوجد هناك علاقة بين إدارة الأرباح والمطابقة المحاسبية الضريبية.
 - لا يوجد هناك علاقة بين التهرب الضريبي والمطابقة المحاسبية الضريبية
- ولتأكد من صحة هذه الفرضيات تم تقدير مجموعة من النماذج باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد وفق الخطوات التالية:
- الخطوة الأولى : حساب مستوى المطابقة المحاسبية الضريبية من خلال تقدير نموذج التباين المشروط لحساب الضريبة الحالية (نفس نموذج دراسة Atwood et al. 2010)؛

¹ Tanya Y.H. Tang, Does Book-Tax Conformity Deter Opportunistic Book and Tax Reporting? An International Analysis, European Accounting Review, vol.23 No.2, pp 1-29, 2014

- الخطوة الثانية : ثلاثة نماذج لتقدير كل من : الاستحقاقات الاختيارية، الإيرادات الاختيارية، الاستحقاقات الاختيارية الحالية (كمقاييس لمستوى إدارة الأرباح والتهرب الضريبي) لمختلف الدول خلال فترة الدراسة؛
- الخطوة الثاني: تقدير نموذجين لاختبار الفرضيات.

■ نموذج لتقدير أثر المطابقة المحاسبية الضريبية على إدارة الأرباح؛

■ نموذج لتقدير أثر المطابقة المحاسبية الضريبية على التهرب الضريبي.

حيث تم التوصل إلى أن المطابقة المحاسبية الضريبية على علاقة مع انخفاض مستويات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي. وتم الأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل الأخرى المؤثرة في إدارة الأرباح في النموذج (خصائص الشركة والعوامل المؤسسية، قوة القانون، حماية المستثمرين، النظم القانونية، تطوير سوق رأس المال، واعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS). ورغم أن المطابقة المحاسبية الضريبية تعتبر غير قابلة للتنفيذ سياسيا بسبب اختلاف أهداف النظامين (المحاسبي، الضريبي)، مع هذا فمتخذي القرار السياسي يدركون الفوائد المحتملة من زيادة التوافق.

المطلب الثاني : نقد الدراسات لموضوع المطابقة المحاسبية الضريبية

- هذه الدراسات تشابهة مع دراستنا من جهة عالجتها الإشكالية الفرعية الثالثة مع وجود عدة نقاط إختلاف من ناحية الهدف، المتغيرات، النتائج، نوردتها فيما يلي :
- دراسة (Hanlon, Shevlin 2005) عالجتها إمكانية تحقيق المطابقة المحاسبية الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية، وفق دراسة نظرية توصلت إلى إمكانية تحقيق التوافق المحاسبي الضريبي، وبدون تحديد مستواه؛
 - دراسة (Hanlon et al. 2008) عالجتها أثر المطابقة المحاسبية الضريبية على المحتوى الإعلامي، وفق دراسة إحصائية على البيانات المالية لعدة شركات أمريكية للفترة 1981-1992، وبالتالي وجود إختلاف مع الدراسة الحالية من ناحية المتغيرات، وكذا من ناحية النتائج والتي عارضة موضوع المطابقة المحاسبية الضريبية؛
 - دراسة (Hanlon, Maydew 2009) تطرقت إلى أثر المطابقة المحاسبية الضريبية على البيانات المالية للشركات متعددة الجنسيات (الأمريكية) للفترة 1995-2004، باستخدام أسلوب المحاكات، وبالتالي فقد توصلت لنتائج معمقة نظرا إلى أن المطابقة سوف توسع من الوعاء الضريبي؛
 - دراسة (Shaviro 2009) إهتمت بموضوع العلاقة المحاسبية الضريبية من خلال إقتراح علاقة محاسبية ضريبية مثلى وفق دراسة نظرية، من خلالها توصلت إلى أنه يمكن تحقيق التوافق بنسبة 50%؛
 - دراسة (Atwood et al 2010) عالجتها أثر المطابقة المحاسبية الضريبية على جودة الأرباح وكذا التدفقات النقدية المستقبلية، من خلال تقدير عدة نماذج إحصائية بأسلوب الإنحدار والإرتباط المتعدد لـ 33 دولة خلال 1992-2005، وبالتالي توصلت إلى نتائج مختلفة ودقيقة عن الدراسة الحالية؛
 - دراسة (Chan et al .2013) عالجتها أثر المطابقة المحاسبية الضريبية على الوعاء الضريبي للشركات الصينية خلال 1995-2001، من خلال تقدير نموذجين للإرتباط والإنحدار؛

- دراسة (Chen et al. 2013) تطرقت لأثر التوافق المحاسبي الضريبي على العلاقة بين إدارة الأرباح وإدارة الضرائب، من خلال تقدير عدة نماذج إحصائية بأسلوب الإنحدار والإرتباط لعينة من الشركات الإسرائيلية خلال 1994-2007؛
 - دراسة (Tang 2014) عالجت أثر المطابقة المحاسبية الضريبية على إدارة الأرباح وإدارة الضرائب من خلال تقدير عدة نماذج إحصائية بأسلوب الإنحدار والإرتباط، باستخدام بيانات لعينة من الشركات في 32 دولة خلال 1994-2007، وتوصلت إلى نفس النتائج الدراسة من ناحية أن المطابقة تحد من التهرب الضريبي، وكذا صعوبة تجسيد المطابقة على أرض الواقع، وبالتالي يمكن زيادة التوافق المحاسبي الضريبي.
- ومجمّل هذه الدراسات تختلف مع الدراسة الحالية من ناحية أنها إنطلقت من تقييم العلاقة المحاسبية الضريبية، ومن ثم مدى تقييد المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بهذه العلاقة، ونظرا لبعض الإشكاليات على أرض الواقع فقد تم إقتراح تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية بناء على آراء المهنيين.

المبحث الثالث : دراسات أخرى متعلقة بموضوع الدراسة

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، قمنا بمسح الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها، ومن هذه الدراسات ما يلي :

المطلب الأول : عرض الدراسات الأخرى المتعلقة بموضوع الدراسة

وفيما يلي عرض أهم الدراسات الأخرى والمتعلقة بموضوع الدراسة :

1. دراسة 2007 Jacqueline Haverals :¹

بعنوان : المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في بلجيكا : التحليل الكمي لأثر ذلك على العبء الضريبي للشركات.

تهدف هذه الدراسة لإظهار أثر المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كأساس للقواعد الضريبية على فعالية العبء الضريبي للشركات البلجيكية. وكذلك تقييم المركز التنافسي الضريبي الحالي والمحتمل لبلجيكا تجاه سبعة من الدول الأعضاء الأخرى من أجل الحفاظ وجذب المستثمرين. حيث أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الاتحاد الأوروبي يعتبر جزء من سياسة التنسيق الضريبي الشامل للمفوضية الأوروبية، التي تهدف إلى إنشاء قاعدة مشتركة (موحد) للضريبة على أرباح الشركات، ومن شأن هذه القاعدة الضريبية المساعدة على الحد من تكاليف الامتثال نابعة من 25 نظام ضريبي مختلف داخل الاتحاد الأوروبي.

¹ Jacqueline Haverals, **IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 16, pp 69-89, 2007

ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم الاعتماد على محاكاة التحليل المستخدم من طرف المحلل الضريبي الأوروبي (ETA)، والذي تم تقييمه من قبل المفوضية الأوروبية في عام 2001، وبرنامج المحلل الضرائب الأوروبي يقوم بتقدير الآثار المترتبة على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كأساس للقواعد الضريبية على فعالية العبء الضريبي، وهو نموذج الهدف الأساسي منه المقارنة الدولية فيما يتعلق بفعالية الضريبة على أرباح الشركات على المستوى الكلي لـ 13 دولة أوروبية (النمسا، بلجيكا، فرنسا، ألمانيا، المملكة المتحدة... إلخ)، وعلى المستوى الجزئي تم حساب العبء الضريبي الحقيقي المتوسط EATR، لشركات التصنيع الألمانية متوسطة الحجم حيث تؤخذ على أنها "شركات نموذجية"، و EATR : هو الفرق في قيمة الشركة قبل الضريبة وبعد الضريبة في نهاية 10 سنوات الماضية، أين تم محاكاة هذا النموذج من خلال حساب EATR لشركات التصنيع متوسطة الحجم البلجيكية للفترة من 1997 إلى 2003.

ومنه توصلت الدراسة إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كأساس للقواعد الضريبية سيزيد من فعالية الضريبة على أرباح الشركات في جميع البلدان المختارة، ومن جهته فإنه سيزيد من الأعباء الضريبية للشركات البلجيكية بنسبة زيادة 3,8% إلى 14,60% (حسب كل قطاع)، وهذه الزيادة في الأعباء الضريبية يمكن أن يكون فرصة لخفض معدلات الضريبة على أرباح الشركات في الاتحاد الأوروبي دون التأثير على فعالية الضريبة على أرباح الشركات، وهذا من شأنه زيادة جاذبية دول الاتحاد الأوروبي للاستثمار من طرف الشركات متعددة الجنسيات.

2. دراسة 2009 Mary M. Frank, Luann J. Lynch, Sonja O. Rego : 1

بعنوان : التقارير الضريبية الإبداعية وعلاقتها بالتقارير المالية الإبداعية.

تهدف هذه الدراسة في التحقق من العلاقة بين إعداد التقارير الضريبية الإبداعية والتقارير المالية الإبداعية بدافع ما وقع مؤخرا من فضائح محاسبية (فضيحة إنرون 2001)، كما تهدف لدراسة الآثار المترتبة عن هذه التقارير على عوائد الأسهم في المستقبل.

باستخدام أسلوب الانحدار والارتباط المتعدد قامت الدراسة بتقدير عدة نماذج بالاعتماد على 49 886 مشاهدة سنوية لـ: 8 100 شركة، للفترة الممتدة من 1991 إلى 2005 حيث تم تقدير مختلف النماذج التالية :

- نموذج لقياس الإبلاغ الضريبي الإبداعي من خلال تقدير الفروقات الدائمة الاختيارية، ويعود هذا الأخير لانتهاج المسيرين سلوك انتهازي لإدارة الضرائب من خلال المرونة المتاحة لهم لاختيار الطرق والسياسات المحاسبية المعتمدة؛

- نموذج لقياس الإبلاغ المالي الإبداعي باستخدام الاستحقاقات الاختيارية وهذا بالاستناد إلى نموذج جونز المعدل؛

- نموذج لدراسة العلاقة بين التقارير المالية الإبداعية والتقارير الضريبية الإبداعية؛

- نموذج لدراسة الآثار المترتبة على التقارير المالية والضريبية الإبداعية على عوائد الأسهم في المستقبل.

حيث توصلت الدراسة إلى مختلف النتائج التالية :

¹ Mary M. Frank et al., **Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting**, The Accounting Review, Vol. 84, No.2, pp 467-496, 2009.

- هناك علاقة قوية وإيجابية بين التقارير المالية الإبداعية والتقارير الضريبية الإبداعية؛
- عدم المطابقة بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP وقانون الضرائب يسمح بإدارة الأرباح المحاسبية والأرباح الضريبية من قبل مسيري الشركات، وبالتالي فالمزيد من التوافق بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية سيقبل من التلاعب بالحسابات؛
- الأسواق المالية ذات أسعار الأسهم المرتفعة (the market overprices) تتميز بتقديم الشركات للتقارير الضريبية الإبداعية والتقارير المالية الإبداعية.

3. دراسة Tanya Tang, Michael Firth 2011¹:

مقال بعنوان : هل الفروقات المحاسبية الضريبية بإمكانها التحكم في إدارة الأرباح وإدارة الضرائب ؟ الأدلة التجريبية من الصين.

تهدف هذه الدراسة للتحقق من العلاقة بين الفروقات المحاسبية الضريبية (BTDS) من جهة وإدارة الأرباح وإدارة الضرائب من جهة أخرى، وتفاعلاتها في الشركات الصينية المدرجة، وتجدد الإشارة أن BTDS ظهر في الصين عند تبني المعايير الدولية IAS/ IFRS، مما أدى للتحويل من نظام المطابقة إلى نظام الاستقلالية في عام 1985، ويمكن تقسيم الفروقات المحاسبية الضريبية إلى:

- فروقات طبيعية NBTDs : ناتجة عن الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية؛
 - فروقات غير طبيعية ABTDs : ناتجة عن إدارة الأرباح وإدارة الضرائب.
- لدراسة هذه العلاقة تم الاعتماد على أسلوب الانحدار المتعدد، باستخدام عينة من 525 مشاهدة سنوية لمجموعة من الشركات الصينية، للفترة الممتدة من 1999 إلى 2004، حيث تم بناء نموذجين وفق ما يلي :
- نموذج تقدير الفروقات المحاسبية الضريبية الطبيعية وغير الطبيعية، ودراسة تطورها عبر الزمن؛
 - نموذج لاختبار العلاقات بين الفروقات المحاسبية الضريبية غير الطبيعية من جهة وإدارة الأرباح وإدارة الضرائب من جهة أخرى.

حيث توصلت الدراسة إلى أن الشركات ومع أهداف قوية لإدارة الأرباح المحاسبية والضريبية لديها مستويات عالية من الفروقات المحاسبية الضريبية غير الطبيعي، إلا أن أثر إدارة الضرائب أقوى بكثير من أثر إدارة الأرباح على الفروقات المحاسبية. لذا فإن الفروقات المحاسبية الضريبية الطبيعية تسمح بقياس مستوى المطابقة المحاسبية الضريبية في مختلف الدول ومدى تغيرها عبر الزمن، كما تسمح الفروقات المحاسبية الضريبية غير الطبيعية لتأكيد من السلوك الانتهازي للمديرين متمثلاً في إدارة الأرباح وإدارة الضرائب.

كما توصلت الدراسة إلى أن الفروقات المحاسبية لها تأثير على مختلف الأطراف ذات العلاقة :

- مساعدة متخذي القرار السياسي في سعيهم لتعزيز مصداقية التقارير المحاسبية والضريبية في الصين؛

¹ Tanya Tang, Michael Firth, Can book-tax differences capture earnings management and tax Management? Empirical evidence from China, The International Journal of Accounting, Vol. 46, pp 175-204, 2011.

- مساعدة مراجعي الحسابات ومصلحة الضرائب على إجراء عمليات تدقيق أكثر فعالية من خلال التركيز على الشركات التي تتميز بأكبر فروقات محاسبية ضريبية؛
- مساعدة المستثمرين في تقدير وتقييم نوعية البيانات المالية المفصح عنها.

4. دراسة Bouaziz Daoud et Mohamed Ali Omri 2013 :¹

بعنوان : الإختلافات المحاسبية الضريبية في تونس: العوامل التفسيرية ؟

تهدف هذه الورقة لاكتشاف العوامل التفسيرية للاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية، ولاسيما الاختلافات الاختيارية في السياق التونسي، لعينة من 39 شركة تونسية : 24 منها مدرجة في بورصة تونس، و 15 شركة غير مدرجة في البورصة، على مدى فترة 7 سنوات، من عام 2003 إلى 2009. وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن تجزئة هذه الاختلافات إلى إختيارية وغير إختيارية.

و لاكتشاف العوامل التفسيرية للاختلافات الاختيارية تم طرح فرضيات الدراسة التالية :

أ. العوامل ذات الصلة بدوافع إدارة الأرباح وإدارة الضرائب معا :

- هناك علاقة إيجابية وقوية بين ترحيل الخسائر السابقة المزعومة إلى السنوات القادمة، الأرباح المعاد استثمارها، الاستحقاقات الاختيارية الحالية (كمقياس لإدارة الأرباح) والاختلافات الاختيارية.

ب. العوامل ذات الصلة بدوافع إدارة الضرائب فقط :

- هناك علاقة إيجابية وقوية بين اختيار طريقة الاهتلاك، اختيار طريقة تقييم المخزون، اختيار معدل الضريبة على الأرباح (لوجود عدة معدلات للضريبة 35%، 30%، 20%، 10%) والاختلافات الاختيارية؛

ج. العوامل ذات الصلة بدوافع إدارة الأرباح فقط:

- وهناك علاقة إيجابية وقوية بين حجم الشركة والاختلافات الاختيارية

و للتأكد من صحة هذه الفرضيات تم اعتماد دراسة قياسية وفق الخطوات التالية :

- الخطوة الأولى: لتحديد مجموع الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية؛

- الخطوة الثانية: هي لتقدير نموذج الانحدار لتحديد الاختلافات غير الاختيارية، وهذا بناء على العوامل المؤثرة فيه (إهتلاك الشهرة، تدني قيمة الأصول...);

- الخطوة الثالثة: هي لتحديد الاختلافات الاختيارية وهذا من خلال الفرق بين مجموع الاختلافات والاختلافات غير الاختيارية؛

- الخطوة الرابعة: تقدير نموذج الانحدار المتعدد لاختبار صحة الفرضيات، وهذا وفق النموذج التالي :

$$DIV_DIS_{it} = \beta_0 + \beta_1 REP-DEF_{it} + \beta_2 REIN-BEN_{it} + \beta_3 AC_DISC_{it} + \beta_4 AMOT_{it} + \beta_5 STOCK_{it} + \beta_6 TAUX_{it} + \beta_7 TAILLE_{it} + \varepsilon_{it}$$

حيث توصلت الدراسة إلى أن :

¹ Bouaziz Daoud et Mohamed Ali Omri, *Divergences comptabilité – fiscalité, en Tunisie quels facteurs explicatifs ?*, La Revue des Sciences de Gestion, N5, 2013

- العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تمتاز بالاستقلالية حيث لكل منهما هدف. لديهما مجال مشترك وهو تحديد الوعاء الضريبي بالاعتماد على النتيجة المحاسبية. وبالتالي خلق نوع من الاختلافات؛
- من بين العوامل المفسرة للاختلافات الاختيارية، نجد عامل الاستحقاقات الاختيارية أثرت بشكل إيجابي على الاختلافات الاختيارية. كما أن اختيار السياسات المحاسبية (طريقة الإهلاك، طريقة تقييم المخزون) أثرت بشكل إيجابي على الاختلافات الاختيارية.

5. دراسة جاوحدو رضا، حميدي جلييلة إيمان 2014 :¹

مقال بعنوان : (الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية -دراسة ميدانية-).

تهدف هذه الورقة البحثية لدراسة أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الضريبي الجزائري، وهذا من خلال التطرق لمختلف جوانب الموضوع التالية :

- إبراز العوامل المسببة لنشأة الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية والتشريع الضريبي؛
 - أهمية التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والتشريع الضريبي؛
 - متطلبات تكيف النظام الضريبي مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحثان باستقصاء آراء الأكاديميين والمهنيين في المجال المحاسبي والضريبي حول مختلف جوانب هذا الموضوع، هذه العينة تتكون من 62 فرد تم اختيارهم عشوائيا، حيث تم معالجة معطيات الاستبيان بواسطة البرنامج الإحصائي (SPSS 15). ومنه توصلت الدراسة إلى ما يلي :
- هناك العديد من العوامل المسببة لنشأة الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي نذكر منها : اختلاف الأهداف القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وجود إعفاءات ضريبية... إلخ؛
 - وجود فروقات كبيرة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، لذا عملة وزارة المالية لتكييف بعض القواعد الضريبية مع القواعد المحاسبية من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009، وقانون المالية لسنة 2010؛
 - التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يحقق مجموعة من المزايا : الحد من التهرب الضريبي والمنازعات الضريبية، وتحقيق ما يسمى بالحوكمة الضريبية، مسايرة الدول المتقدمة في هذا المجال... إلخ؛
 - لتكييف القواعد الضريبية مع القواعد المحاسبية أو بعبارة أخرى تحقيق التوافق، يتوجب توفير عدة متطلبات في البيئة الجزائرية لتسهيل عملية التوافق.

المطلب الثاني : نقد الدراسات الأخرى المتعلقة بموضوع الدراسة

إن هذه الدراسات لها علاقة بموضوع الدراسة من عدة نواحي مختلفة، وبالتالي تختلف مع هذه الدراسة من حيث الهدف، المتغيرات، النتائج، وفق ما يلي :

¹ جاوحدو رضا، حميدي جلييلة إيمان، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 33 (2)، 2014

- دراسة (Haverals 2007) عالجت موضوع التوافق المحاسبي الضريبي من وجهة نظر أخرى، وأثرها على فعالية العبء الضريبي للشركات البلجيكية خلال 1997-2003، وبالتالي نتائج مختلفة؛
- دراسة (Tang, Firth 2011) عالجت أثر الاختلافات المحاسبية الضريبية على إدارة الأرباح وإدارة الضرائب، أي تناولت موضوع العلاقة المحاسبية الضريبية من وجهة نظر أخرى، باستخدام أسلوب الإنحدار المتعدد على عينة من الشركات الصينية للفترة 1999-2004، وبالتالي نتائج مختلفة عن الدراسة الحالية؛
- دراسة (Daoud et Omri 2013) تناولت موضوع الاختلافات المحاسبية الضريبية من خلال الكشف عن العوامل التفسيرية لها، لعينة من الشركات التونسية خلال 2003-2009 وهذا باستخدام أسلوب الإنحدار والإرتباط، وبالتالي نتائج مختلفة عن الدراسة الحالية؛
- دراسة (رضا، إيمان 2014) تناولت أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على النظام الضريبي الجزائري، ومن ثم التطرق لأهمية موضوع التوافق المحاسبي الضريبي، وبالتالي فالدراسة مشاهمة إلى حد بعيد مع الدراسة الحالية، وتختلف معها من حيث الأسلوب المستخدم في تحليل العلاقة المحاسبية الضريبية، وكذا مدى تقييد المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بهذا النوع من العلاقة، وكذا تختلف معها من حيث فترة الدراسة.

خلاصة الفصل الأول :

من خلال ما سبق توصلنا إلى أن الدراسات السابقة تندرج تحت ثلاثة أقسام :

- دراسات تهدف لتقييم درجة العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بالاعتماد على نفس الأسلوب في التحليل (Lamb et al. 1998)؛
- دراسات تهدف لمعالجة موضوع المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية؛
- دراسات أخرى، عموماً تهدف لدراسة الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وأخرى تهدف لدراسة أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كأساس للضريبة على العبء الضريبي.

وما نلمسه من خلال ما سبق هو نقص الدراسات العربية ولاسيما الجزائرية منها، وإن وجدت فإنها تعتبر الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية كإشكاليات يتوجب إعادة النظر فيها وتكييفها، وهذا الطرح حسب رأينا يتناقض مع أساس وجود المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 وتبنيه ضمن النظام المحاسبي المالي.

وعلى هذا الأساس جاءت فكرة هذا الموضوع لإبراز وجهة نظرنا في إطار العلاقة المحاسبية الضريبية من خلال الاستفادة من الدراسات الأجنبية في استخدام أسلوبها في تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية (Lamb et al. 1998)، وكذا في مناقشتها لمقترح تحقيق التوافق المحاسبي الضريبي لإسقاطه على الواقع الجزائري، ومن ثم دراسة الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية تجاه التغير في العلاقة المحاسبية الضريبية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي، وفي الأخير معالجة مقترح تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية وإبراز المجالات المحاسبية المعنية بالتعديل من خلال مقابلات مع المتهنين للمحاسبة، وهذا ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات التي تناولت موضوع التوافق المحاسبي الضريبي، وما يميز هذه الدراسة أيضاً أنها اعتمدت على الأسلوب التحليلي في الدراسات الأجنبية لتقييم درجة العلاقة المحاسبية الضريبية وتوصلت إلى مقترح تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية في مجالات محاسبية معينة انطلاقاً من واقع البيئة الجزائرية.

الفصل الثاني :

الإطار النظري للعلاقة بين القواعد المحاسبية
والقواعد الضريبية

مدخل الفصل الثاني :

لقي موضوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية اهتمام العديد من الباحثين، وهذا راجع للتطور التي شهدته كل من المحاسبية والحماية في العديد من الدول، والمتصفح لتاريخ الفكر المحاسبي سيلاحظ تلك العلاقة الوطيدة التي كانت تربط القواعد المحاسبية بالقواعد الضريبية في العديد من الدول. لكن مع تطور الفكر المحاسبي وظهور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتوجه العديد من الدول لتحقيق التوافق مع تلك المعايير أدى إلى نوع من التباين في احتياجات المستخدمين للمعلومات المالية، مما أدى لنوع من الاستقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في العديد من الدول ولاسيما الجزائر من خلال دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010.

ونظرا للمفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي أدى لتكييف قواعد النظام الضريبي مع تلك المفاهيم وهذا من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وما يليه من قوانين مالية إلى غاية 2015. من خلال ما سبق سنحاول ضمن هذا الفصل التعرض لنشأة والتغيرات على كل من القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، ومن ثم نحاول تقييم العلاقة بينهما، وفي الأخير عرض حلول من أجل تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية للحد من المشاكل. ولتحقيق أهداف هذا الفصل قمنا بتقسيمه إلى :

- المبحث الأول : التغيرات على المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية؛
- المبحث الثاني : تقييم العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية؛
- المبحث الثالث : امكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

المبحث الأول : التغيرات على المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والضريبية

سنتناول في هذا المبحث عرض التغيرات على المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، حيث نقوم أولاً بعرض نشأة وتغير القواعد المحاسبية من خلال التطرق لكل من المخطط المحاسبي الوطني، ومن ثم النظام المحاسبي المالي. وفي الأخير نقوم بعرض نشأة وتغير القواعد الضريبية.

المطلب الأول : نشأة وتغير القواعد المحاسبية

لقد استمرت الجزائر غداة الاستقلال في تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، لكن بعد انتهاج الدولة للنهج الاشتراكي القائم على التخطيط المركزي، جعل من هذا المخطط إطاراً غير ملائم للاحتياجات الجديدة، مما أدى بالتفكير إلى إعداد نظام محاسبي يتماشى مع توجهها الاقتصادي¹. وبعدها مرت القواعد المحاسبية في الجزائر بمرحلتين أساسيتين هما :

- مرحلة المخطط المحاسبي الوطني PCN امتدت من سنة 1975 إلى 2009؛
- مرحلة النظام المحاسبي المالي SCF إبتداءً من سنة 2010.

الفرع الأول : المخطط المحاسبي الوطني

حيث نتناول في هذا الفرع كل من الإطار العام للمخطط المحاسبي الوطني، ومن ثم دواعي الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

أولاً : الإطار العام للمخطط المحاسبي الوطني

صدر المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر رقم 75-35 والمؤرخ في 29 أبريل 1975 حيث تم تطبيقه إجبارياً إبتداءً من جانفي 1976 على كل من : الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلط، المؤسسات التي تخضع لنظام الضريبة على الأرباح مهما كان شكلها². وبعد ذلك صدر القرار الوزاري المؤرخ في 23 جوان 1975، والمتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، والذي يعالج : التنظيم والتسيير المحاسبي، تقييم المخزونات والحقوق، القوائم المالية الختامية³.

ونظراً للتطورات الاقتصادية فقد طرأت على المخطط المحاسبي بعض التعديلات نذكر منها : التعليم 001/95 بتاريخ 02 أكتوبر 1995، والمتعلقة بضرورة التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بأموال المساهمات، القرار الوزاري رقم 99/21 المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 الذي يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع

¹ سفيان بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتور، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص220.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، العدد 37، 09 ماي 1975، الجزائر، ص 6.

³ صالح بوعلام، أعمال الإصلاح الحاسبي في الجزائر وآفاق تبنى وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرّة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص56.

الحسابات،... إلخ. بالمقابل تم إعداد خمس مخططات محاسبية قطاعية وهي : المخطط المحاسبي للقطاع الزراعي 1987، قطاع التأمينات سنة 1987، قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988، القطاع السياحي سنة 1989، القطاع البنكي سنة 1992.¹

ثانيا : دواعي الإصلاح المحاسبي في الجزائر

من خلال الممارسة المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات العاملة في الجزائر وما تواجهه من مشاكل محاسبية، وبعد توجه الجزائر إلى اقتصاد السوق، بالإضافة إلى ضغوطات الهيئات الدولية قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني كان من الضروري القيام بإصلاح محاسبي.²

الفرع الثاني : النظام المحاسبي المالي

نتناول ضمن هذا الفرع كل من الإطار العام للنظام المحاسبي المالي ومضمونه

أولا : الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

لقد توجت عملية الإصلاح المحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية منذ 1998 بإصدار القانون 07-11 في 25 نوفمبر 2007، والذي تضمن النظام المحاسبي المالي والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975. بعد ذلك تم إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية لتسهيل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي وأهمها :³

- المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11؛
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، والتي تؤكد على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون في بداية 2010؛

بالتزامن مع هذه النصوص التنظيمية تم إصدار تسعة (09) مذكرات منهجية من طرف وزارة المالية، وهذا لتسهيل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، أهمها : المذكرة المنهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، صادرة بتاريخ 19 أكتوبر 2010.

ثانيا : مضمون النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي : إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، المعايير المحاسبية، ومدونة حسابات.⁴

¹ شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1992، ص8.

² مونه يونس، خبيطي حضير، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وأثره على قائمتي الميزانية وحساب النتائج (دراسة حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب)، مذكرة ليسانس كلاسيكي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2011، ص 18.

³ صالح بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 77-82.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، 25 نوفمبر 2007، الجزائر، المادة 6، ص4.

1. الإطار التصوري : حيث يشمل على :¹

- الفروض المحاسبية (محاسبة الاستحقاق، فرض الاستمرارية)؛
- المبادئ المحاسبية (التكلفة التاريخية، الأهمية النسبية، أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني، الحيطة والحذر، عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية... إلخ²)؛
- تعاريف لعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء)؛
- الخصائص النوعية للمعلومات المالية (الملاءمة، المصدقية، القابلية للمقارنة، الوضوح)؛
- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

2. المعايير المحاسبية : حيث تحدد قواعد التقييم، ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات، أضف

إليها محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها، (مثل : معايير تقييم الأعباء والمنتجات، معيار الأدوات المالية، معيار الضرائب المؤجلة، معيار العقود الطويلة الأجل، معيار عقود الإيجار التمويلي... إلخ³).

3. مدونة الحسابات : تسمح بإعداد الكشوف المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها.

المطلب الثاني : نشأة وتغير القواعد الضريبية

خضع النظام الضريبي الجزائري لعدت تطورات مست هيكله وأهدافه، وهذا نتيجة لتباين الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لكل مرحلة من مراحل تطوره (مرحلة الدولة العثمانية، مرحلة الإستعمار الفرنسي... إلخ)، وفيما يلي عرض لأهم مراحل تطور النظام الضريبي -ونركز بعد الإستقلال- وما يجويه من قواعد ولاسيما قواعد الضريبة على الأرباح :

1. المرحلة الأولى (بعد الإستقلال إلى 1991)⁴:

غدات الإستقلال كانت الجزائر تطبق النظام الفرنسي لسنة 1949 وبالتالي النظام الجزائري امتدادا للنظام الضريبي الفرنسي، ولم تعرف تلك القواعد تغييرات إلا في سنة 1975 بموجب الأمر 75-85، أين تم وضع نظام ضريبي جزائري وما استحدثه من قواعد ضريبية ولاسيما الضريبة على الأرباح (الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية، الضرائب على دخول المؤسسات الأجنبية غير المقيمة... إلخ⁵).

¹ Ministère des Finances, Conseil Nationale de la comptabilité, **Manuel de comptabilité financière**, ENAG éditions, 2013, p 15-21.

² لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي**، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزء الأول، 2009، ص 5-7.

³ Rabah tafighoult, **Le système comptable financier, la comptabilité financière selon les normes comptables algériennes**, Aurès emballages, première édition, 2015, p 9.

⁴ العياشي عجلان، **ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009 -حالة المسيلة-**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 71.

⁵ قاشي يوسف، **فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية دراسة حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009، ص 140.

2. المرحلة الثانية (1992 إلى 2009) :¹

نظرا للعيوب التي ظهرت في النظام الضريبي الجزائري، وكذا المشاكل التي واجهها الاقتصاد الوطني متمثلة أساسا في تراجع أسعار البترول سنة 1986 وما أفرزته من انعكاسات اقتصادية خانقة، كل هذا أدى لإدخال إصلاحات جذرية على النظام الضريبي سنة 1992، وهذا في إطار الاتجاه العالمي نحو الإصلاح الضريبي، حيث تم استحداث عدة قواعد ضريبية ولاسيما المتعلقة بالأرباح، ويتعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG، والضريبة على أرباح الشركات IBS، ومنذ ذلك الحين فالقواعد الضريبية (المتعلقة بأرباح المؤسسات) تخضع لتعديلات مستمرة وهذا ضمن قانون المالية لكل سنة لكن لم تكن جوهرية.

3. المرحلة الثالثة (2009 إلى 2015) :²

خضعت القواعد الضريبية لعدت تعديلات إبتداء من سنة 2009، ويتعلق الأمر بالقواعد الضريبية الخاصة بتحديد النتيجة الضريبية، وهذا راجع لدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010 وما يحويه من مفاهيم جديدة تقوم على مبدأ أساسي هو : أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، مما أدى إلى تكييف القواعد الضريبية مع هذه المفاهيم من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009، وكذا قوانين المالية لسنوات 2010 إلى غاية 2015. وتجدر الإشارة إلى أن هذه التعديلات جاءت لتحديد موقف المشرع الضريبي تجاه المفاهيم الجديدة للنظام المحاسبي المالي، حيث كان موقفه في مجمله يسعى لتغليب الجانب القانوني على المفاهيم المحاسبية المالية، وبالتالي نشوء العديد من الاختلافات، وهذه التعديلات يمكننا تقديمها على سبيل الذكر لا الحصر :

- الأخذ بإحدى المعالجات المحاسبية لمتابعة العقود طويلة الأجل، والمتمثلة في طريقة التسبيق (التقدم)؛
- الاعتراف بخسائر قيمة المخزونات ضمن القواعد الضريبية؛
- الاعتراف بجميع المفاهيم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي شريطة عدم اختلافها مع القواعد الضريبية؛
- تحديد كيفية المعالجة الضريبية لفائض إعادة التقييم؛
- تعديل القواعد الضريبية المتعلقة بالإعانات العمومية؛
- تحديد المعالجة الضريبية للإيجار التمويلي.

من خلال ما سبق تبين لنا أنه بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010 أدى إلى تطور القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية على حد سواء، كما أصبحت المعلومات المحاسبية يتم إعدادها على أساس الوقائع الاقتصادية والمالية، وتكون موجهة بشكل أساسي للمستثمرين، وبالتالي أدى إلى استقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بعدما كانت هناك ارتباط وثيق بينهما وكذا هيمنة القواعد الضريبية على القواعد المحاسبية.

¹ بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص95-100.

² منصور بن عمارة، تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة-مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، العدد 22، 2014، ص12-17.

المبحث الثاني : تقييم العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية

ولتقييم العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية في جانبها النظري قمنا باعتماد منهجية (Lambert al.1998)، والتي تم تطويرها من طرف دراسة (Nobes,Schwencke 2006)، حيث أن هذه الأخيرة تقوم بتصنيف العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية على أساس حالات مختلفة من الارتباط أو الانفصال.

المطلب الأول : الحالات الممكنة للعلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

- يمكن التمييز بين ستة (06) حالات للعلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، نوجزها فيما يلي ¹:
- **الحالة I الانفصال (Disconnection)** : أي هناك اختلاف بين القواعد المحاسبية (الخيارات) والقواعد الضريبية (الخيارات)، وكذا اختلاف أهداف كل منهما؛
 - **الحالة II المطابقة (Identity)** : أي أن القواعد المحاسبية هي نفسها القواعد الضريبية؛
 - **الحالة III القيادة المحاسبية (Accounting leads)** مع انعدام تأثير الضرائب : حيث يتم التقيد بالقاعدة المحاسبية بهدف إعداد التقارير المالية وكذا إعداد التقارير الضريبية، وهذا ممكن بسبب عدم وجود قاعدة ضريبية محددة بما فيه الكفاية؛
 - **الحالة III+ القيادة المحاسبية**، مع احتمال تأثير الضرائب : القواعد المحاسبية تتضمن خيارات أو تقديرات والتي قد تؤدي إلى تدنئة أو تأجيل الربح، وهذه الخيارات تستخدم أيضا لأغراض الضريبة، في غياب قاعدة ضريبية محددة؛
 - **الحالة IV القيادة الضريبية (Tax Leads)** : لا توجد قاعدة محاسبية دقيقة، لذلك يتم إتباع القاعدة الضريبية سواء لإعداد التقارير المالية أو التقارير الضريبية، وهذا ممكن بسبب عدم وجود قاعدة محاسبية محددة بما فيه الكفاية؛
 - **الحالة V الهيمنة الضريبية (Tax Dominates)** : القاعدة الضريبية (الخيارات) مفروض سواء بالنسبة لإعداد التقارير المالية أو التقارير الضريبية، بالرغم من اختلاف بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، بمعنى يتم تجاوز القواعد المحاسبية.
- وتجدر الإشارة إلى أن الحالات II إلى V تمثل في مختلف حالات الارتباط والتفوق (الأسبقية) إما للقواعد المحاسبية أو القواعد الضريبية.

¹C.Nobes, Hans R. Schwencke, **Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption**, European Accounting Review, Vol. 15, No. 1, 2006, p 65.

المطلب الثاني : دراسة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية

حيث تقوم بدراسة هذه العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، من خلال المجالات المحاسبية التالية : قياس التثبيتات، تديني قيمة التثبيتات، الإهلاك، عقود الإيجار التمويلية، الإعانات العمومية، مصاريف البحث والتطوير، المخزونات، العقود طويلة الأجل، تكاليف الإقراض، التثبيتات المالية... إلخ.

1. قياس التثبيتات (التقييم الأولي وإعادة التقييم) :

أ. التقييم الأولي :

بصفة عامة يتم إدراج التثبيتات العينية أو المعنوية ضمن حسابات الأصول إذا كان من المحتمل استخدام الأصل سيحقق منافع اقتصادية مستقبلية، مع إمكانية قياس التكلفة بصورة صادقة، وتشمل هذه الأخيرة على جميع التكاليف المباشرة الضرورية حتى يصبح الأصل جاهز للاستخدام (مثل : ثمن الشراء، مصارف النقل، مصاريف تهيئة الموقع... إلخ).¹ وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 16.² أما من جانب القواعد الضريبية (المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة 2015) يتم قياس التثبيتات بثمان الشراء أو بسعر التكلفة دون الرسوم المسترجعة، بما أن القاعد الضريبية لم يتم التفصيل فيها بما فيه الكفاية، وبالتالي يمكن إدراج هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة III : (القيادة المحاسبية مع انعدام تأثير الضرائب).

ب. إعادة التقييم :

رخص النظام المحاسبي المالي قياس التثبيتات بعد إدراجها الأولي (المعالجة المرجعية) بالقيمة الحقيقية منقوص منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة اللاحقة، كما يتم تصحيح مجموع الإهلاكات بالتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية للأصل، ويتم إدراج فائض إعادة التقييم ضمن رؤوس الأموال في حساب "فارق إعادة التقييم" (ح.105).³ أما من جانب القواعد الضريبية فقد أشارت إلى إعادة التقييم في قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ومن هنا نستنتج أننا أمام الحالة III : (القيادة المحاسبية مع انعدام تأثير الضرائب).

وتجدر الإشارة إن هناك اختلاف في المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم، وهذا من خلال إدراج فائض إعادة التقييم ضمن النتيجة الضريبية في أجل 5 سنوات.⁴ وهذا يؤدي إلى اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الضريبية، ومنه نستنتج أننا أمام الحالة I : (الانفصال).

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS ، الجزء الأول، الطبعة الأولى 2010، منشورات كليك، ص265.

² شبيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الثاني، الجزائر، 2009، ص 92.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009، الجزائر، ص10-11.

⁴ Journal Officiel, de la Republique Algerienne, Ordonnance n° 09-01 du 22 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009, 26 juillet 2009, N°44, Art. 10, p5

2. تدني قيمة التثبيتات :

حسب النظام المحاسبي المالي وفي نهاية كل دورة مالية يتوجب على المؤسسات تقدير وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على انخفاض قيمة أصل معين، حيث يتم تقدير القيمة القابلة للتحويل، فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل يتم إثبات خسارة القيمة.¹ وهذه المعالجة متوافقة لما جاء به المعيار الدولي IAS 36.² أما من جانب القواعد الضريبية انخفاض قيمة التثبيتات متمثل فقط في الإهلاك السنوي المحسوب، ولا تأخذ القواعد الضريبية بعين الاعتبار خسارة القيمة الناتجة عن انخفاض القيمة القابلة للتحويل عن القيمة المحاسبية الصافية.³ ومنه نستنتج أننا أمام الحالة I : (الانفصال).

3. الإهلاك :

تجدر الإشارة إلى أن إهلاك التثبيتات معترف به سواء من جانب القواعد المحاسبية أو القواعد الضريبية، لكن هناك اختلاف كبير بين القاعدتين من جانب : مدة الإهلاك، أساس الإهلاك، طريقة الإهلاك :

أ. مدة الإهلاك :

فحسب النظام المحاسبي المالي، الإهلاك هو بمثابة استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالتثبيت، وبالتالي فالإهلاك هو توزيع منتظم للمبلغ القابل للإهلاك على المدة النفعية للأصل (العمر الإنتاجي). ومن خلال هذا المفهوم الجديد للإهلاك فإنه يمكن معالجة مكونات تثبيت معين كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة المنفعة لكل منها مختلف، كما يتم مراجعة المدة النفعية بشكل دوري وذلك في حالة حدوث تغير للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية المتعلقة بتثبيت معين وبالتالي تعديل الإهلاك السنة المالية والسنوات المستقبلية.⁴ أما بالنسبة للقواعد الضريبية فهي مختلفة تماما، حيث تحدد مدة الإهلاك وفق تصنيف معين، حيث لكل صنف معدل إهلاك ثابت، قد لا يعكس المدة النفعية للأصل.⁵

ب. أساس الإهلاك :

هناك اختلاف كبير بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية فيما يخص أساس الإهلاك، فحسب النظام المحاسبي المالي يتم احتساب الإهلاك على أساس القيمة الإجمالية مطروح منها القيمة المتبقية، بينما القواعد الضريبية فهي لا تأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية.⁶

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سبق ذكره، العدد 19، ص7.

² محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، عمان -الأردن، دار وائل للنشر، السنة 2009، ص587-589.

³ منصور بن عمارة، مرجع سبق ذكره، ص26.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سبق ذكره، العدد19، ص8-9.

⁵ بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، النجارة العليا للتجارة، الجزائر 2010، ص105.

⁶ منصور بن عمارة، مرجع سبق ذكره، ص23-24.

ج. طرق الإهلاك :

اعتمد النظام المحاسبي المالي أربع طرق ممكنة للإهلاك (الإهلاك الخطي، المتناقص، حسب وحدات الإنتاج، الإهلاك المتزايد)، أما بالنسبة للقواعد الضريبية يتم تطبيق بقوة القانون الإهلاك المالي الخطي على كل التثبيات، كما تسمح في بعض الحالات بتطبيق الطرق الأخرى، باستثناء طريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج فهي غير معترف بها حسب القواعد الضريبية (المادة 174 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة 2015).

ومن خلال ماسبق يتضح أن قسط الإهلاك المحاسبي يختلف تماما عن القسط الضريبي، وهذا باختلاف مدة الإهلاك وكذا أساس الإهلاك، وبالتالي نستنتج أننا أمام الحالة I : (الانفصال)

4. عقود الإيجار التمويلية :

فحسب القواعد المحاسبية (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص19) تم تعريف عقد الإيجار التمويلي على أنه : عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية الأصل إلى المستأجر مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها. وحسب القاعدة المحاسبية للاعتراف بالأصول يتم إدراج الأصل في حسابات المستأجر مع تسجيل أقساط الإهلاك، وهذا تطبيقاً لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني، وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 17.¹

أما بالنسبة للقاعدة الضريبية فهي مختلفة تماماً، فحسب قانون المالية لسنة 2014 (المادة 53 منه)²، فإنه لا يمكن إدراج الأصول المكتسبة عن طريق عقد الإيجار التمويلي في محاسبة المستأجر (وبالتالي لا وجود للإهلاك) وإنما يكتفي بتسجيل المبالغ المدفوعة لفائدة المؤجر كتكلفة، أي بمعنى أن القاعدة الضريبية لا تفرق بين عقد إيجار تمويلي وعقد إيجار بسيط، أي أن الأصل المؤجر يظهر في محاسبة المؤجر سواء أكان العقد بسيط أو تمويلي، وهذا يختلف تماماً مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي. أي أننا أمام الحالة I : (الانفصال).

5. الإعانات العمومية :

ميز النظام المحاسبي المالي بين ثلاث حالات لمعالجة الإعانات وفق ما يلي :³

- إعانات التجهيز (لتثبيت قابل للإهلاك) : يتم إدراج الإعانة في الحسابات كإيرادات بشكل متناسب مع قسط الإهلاك المحتسب؛
- إعانات التجهيز (لتثبيت غير قابل للإهلاك) : يتم إدراج الإعانة في الحسابات كإيرادات على طول المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، وفي حال عدم وجود شرط عدم التصرف فيتم تسجيل الإعانة في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات (بشكل خطي)؛
- إعانات الاستغلال والتوازن : يتم إدراج الإعانة في الحسابات كإيرادات بالتاريخ الذي تم اكتسابها فيه.

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص108.

² Journal Officiel, de la République Algérienne, Loi n08-13-08 portant loi de finances pour 2014, 30 décembre 2013, N° 68, Art. 53, p 16.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سبق ذكره، العدد 19، ص13.

أما بالنسبة للقواعد الضريبية (المادة 144 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2015، ص 72) والمتعلقة بإعانات الاستغلال والتوازن فيتم إدراجها ضمن النتائج في السنة المالية التي تم فيها تحصيلها.¹ وهذا يؤدي إلى اختلاف في المعالجة خاصة إذا كان اكتساب الإعانة (وعد بالحصول على إعانة) في سنة مالية وتحصيلها في سنة مالية موالية. أما بالنسبة لإعانات التجهيز فيتم معالجتها وفق القواعد الضريبية (نفس المادة السابقة) بشكل مختلف عن القواعد المحاسبية، حيث يتم إدراج الإعانة في الحسابات كإيرادات (إدراجها في النتيجة الضريبية) بشكل متناسب لاستعمالها إلى غاية السنة الخامسة كأقصى حد، أما بالنسبة للإعانة الموجهة لاقتناء تجهيزات قابلة للإهلاك لمدة خمس (05) سنوات، فيتم ربطها بالنتائج بشكل متناسب مع قسط الإهلاك². بمعنى أنه يتم إدراج إعانات التجهيز ضمن النتيجة الضريبية كأقصى حد خمس (05) سنوات وفي جميع الحالات. وبالتالي نستنتج أننا أمام الحالة I : (الانفصال).

6. مصاريف البحث والتطوير :

ميز النظام المحاسبي المالي بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير، حيث أشار إلى أن نفقات البحث يتم إدراجها ضمن الأعباء بمجرد تحملها ولا يمكن تثبيتها، بينما تعتبر نفقات التطوير تثبيتها معنوياً مع توفر بعض الشروط لذلك :³

- إذا كانت تلك النفقات متعلقة بعمليات مستقبلية لها حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية؛
- المؤسسة تمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التطوير أو استعمالها أو بيعها؛
- يمكن تقييم تلك النفقات بموثوقية؛

أما من الناحية الضريبية، فالمشرع الجزائري اعتبر مصاريف البحث والتطوير كأعباء غير قابلة للخصم من الربح الضريبي إلا في حدود 10 % من قيمة الدخل وبدون تجاوز سقف مائة مليون دينار (100 000 000 دج) شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث⁴. أي بمعنى أن المشرع الجبائي لا يعترف بمصاريف التطوير كتثبات معنوية. وبهذا يمكن تصنيف هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة I : (الإنفصال).

7. المخزونات :

ويتعلق الأمر بقياس التكلفة وتدني قيمة المخزونات وفق ما يلي :

أ. قياس التكلفة :

تشمل تكلفة المخزونات من ناحية القواعد المحاسبية جميع التكاليف المتكبدة لإيصال المخزون إلى مكانه (تكاليف الشراء)، وفي الحالة التي توجد عليها (تكاليف التحويل)، كما يتم تقييم المخزونات عند خروجها من المخازن إما بطريقة FIFO أو بمتوسط تكلفة الشراء أو الإنتاج المرجحة. أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية للمخزونات فهناك طريقتين (طريقة

¹ Journal Officiel, de la République Algérienne, Loi n° 09-09 portant loi de finances pour 2010, 30 décembre 2009, N°78, Art. 9, p 6.

² Journal Officiel, de la République Algérienne, 30 décembre 2013, N° 68, op. cit, Art. 6, p 4.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص9.

⁴ Journal Officiel, de la République Algérienne, 26 juillet 2009, N°44, op. cit, Art. 9, p 5.

الجرد المتناوب وطريقة الجرد المستمر¹، وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي متوافق إلى حد بعيد مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 02 فيما يتعلق بهذا الجانب.²

أما بالنسبة للقواعد الضريبية فقد أجبرت المؤسسات بتطبيق الإجراءات المحاسبية بشرط عدم تعارضها مع القواعد الضريبية، وبما أنه لا توجد قاعدة ضريبية محددة مخالفة للقاعدة المحاسبية، فيجب الأخذ بالقواعد المحاسبية ضريبيا. وبالتالي يتم تصنيف هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة III : (القيادة المحاسبية مع انعدام تأثير الضرائب).

ب. تدني قيمة المخزونات :

تحقيقا لمبدأ الحيطة والحذر، في نهاية كل سنة مالية يتم تقييم المخزونات بالقيمة الأقل بين التكلفة وقيمة الإنجاز الصافية، وهذه الأخيرة هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.³

ومن جهة القواعد الضريبية، فقد تم تعديل المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة ضمن قانون المالية التكميلي 2009 ل يتم الأخذ بمفهوم تدني قيمة المخزونات ضريبيا.⁴ بالتالي يتم تصنيف هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة II : (المطابقة).

8. العقود طويلة الأجل :

حسب النظام المحاسبي المالي فإن العقود طويلة الأجل تتم معالجتها محاسبيا وفق طريقة التقدم، حيث تدرج الأعباء والإيرادات في الحسابات حسب وتيرة التقدم (التسبيق) مما يسمح باستخراج النتيجة المحاسبية بناء على نسبة التقدم، وهذه النتيجة قابلة للمقارنة على أساس مراحل الإنجاز، وتطبق هذه الطريقة بشرط إمكانية تقدير النتيجة النهائية بموثوقية.⁵

وفي حال عدم توفر الشرط السالف الذكر فإنه يكون من المقبول وعلى سبيل التبسيط اعتماد طريقة الإتمام، فالمؤسسة ومن خلال هذه الطريقة تقوم بتسجيل الأعباء المتعلقة بالعقد حسب طبيعتها وفي نهاية السنة المالية تقوم بتسجيل قيمة هذه التكاليف كمنتجات، أي دون هامش الربح المتعلق بهذه العملية.⁶ وهذه الطريقة ليس لها أثر على حساب نتيجة الدورة الحالية. وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS11.⁷ أما بالنسبة للقواعد الضريبية، (المادة 140 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) والتي تنص على أنه يتم تحديد الربح الضريبي بالنسبة للعقود طويلة الأجل وفق طريقة التسبيق (التقدم)، وشرط قبول هذه الطريقة هو وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المثوية للتسبيق ومراجعة

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص132-152.

² محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 66-100.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، مرجع سبق ذكره، ص13.

⁴ Journal Officiel, de la Republique Algerienne, 26 juillet 2009, N°44, op. cit, Art. 5, p5.

⁵ منصور بن عمارة، مرجع سبق ذكره، ص12.

⁶ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS ، الجزء الثاني، الطبعة الأولى 2013، منشورات كليك، ص219.

⁷ خالد جمال الجعازات، مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبعة جامعة قاصدي مبراح ورقلة، الجزائر، 2014، ص61-62.

تقديرات الأعباء والإيرادات، تماشياً مع التسبيق.¹ ومنه يمكن تصنيف هذا المجال المحاسبي في الحالة : II (المطابقة)، أما إذا تم اختيار الطريقة المحاسبية البديلة (طريقة الإتمام) فإننا أمام الحالة I : (الانفصال).

9. تكاليف الإقتراض :

فحسب النظام المحاسبي المالي، تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة للتحضير تفوق 12 شهر يمكن معالجتها بطريقتين :²

- المعالجة الأساسية : تقوم هذه المعالجة بإدراج تكاليف الإقتراض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها؛

- المعالجة البديلة (مرخص بها) : تسمح هذه المعالجة بضم تكاليف الإقتراض التي تتحملها المؤسسة إلى تكلفة الأصل إلى غاية الانتهاء من الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه. وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي متوافق إلى حد بعيد مع المعيار الدولي IAS 23 في ما يخص المعالجة البديلة، وتم إلغاء المعالجة الأساسية.³

أما من الناحية الضريبية فقد تم إلزام المؤسسات على احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي، شرط عدم اختلافها مع القواعد الضريبية (المادة 141 مكررة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2015، ص 70)، وفي ظل عدم وجود قاعدة ضريبية محددة بما فيه الكفاية يمكن تصنيف هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة III* : (القيادة المحاسبية، مع احتمال تأثير الضرائب)، وهذا بسبب تفضيل المؤسسات للمعالجة الأساسية بهدف تدنئة أو تأجيل النتيجة الضريبية.

10. التثبيتات المالية:

يتم إدراج التثبيتات المالية في الحسابات بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك، ويتم تقييم التثبيتات المالية بعد إدراجها الأولي وفق الحالتين التاليتين :

- بالنسبة للأدوات المالية المتاحة للبيع (سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة بها، السندات المثبتة لنشاط المحفظة) بقيمتها الحقيقية، وتتمثل هذه الأخيرة بالنسبة للسندات المسعرة في السعر المتوسط للشهر الأخير، أما السندات غير المسعرة في القيمة التفاوضية المحتملة. ويدرج فوارق التقييم مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة (ح.104)، وفي حال وجود مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل، يتم تسجيل خسارة القيمة.

- أما بالنسبة للتوظيفات المالية التي تم حيازتها حتى حلول استحقاقها وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي ولا يسعها بيعها في الأجل القصير بالتكلفة المهلكة، وتخضع في كل نهاية سنة مالية لاختبار تناقص القيمة.⁴

¹ وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 140، 2015، ص 66.

² بن ربيع حنيفة، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 256.

³ خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 79.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، ص 11-12.

أما بالنسبة للقواعد الضريبية، فمن جانب الإدراج الأولي فقد ألزمت على المؤسسات احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي، وبما أنه لا يوجد قاعدة ضريبية مختلفة عما جاء به النظام المحاسبي، وبالتالي يمكن تصنيف هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة III (القيادة المحاسبية مع عدم تأثير الضرائب). أما بالنسبة لإعادة التقييم (الموجب)، فحسب المادة 185 فإنه يتوجب تقييد الفائض الناتج عن إعادة التقييم في النتيجة الضريبية في أجل أقصاه خمس (05) سنوات، وهذا يختلف تماما مع القاعدة المحاسبية والتي تفرض تقييد الفائض ضمن رؤوس الأموال الخاصة، دون ترحيله للنتيجة. أضف إلى ذلك فالقواعد الضريبية لا تعترف بخسارة القيمة المتعلقة بالتبثبات المالية (المادة 141 الفقرة 5). ومنه نستنتج أننا أمام الحالة I: (الانفصال).

11. العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية :

فحسب النظام المحاسبي المالي، الفقرة 137.4 منه، تنص على أنه إذا بقيت عناصر نقدية (الخزينة، الاستثمارات المالية قصيرة وطويلة الأجل، حسابات المدينين، حسابات الدائنين، بالإضافة إلى القروض¹) محررة بالعملة الأجنبية في الميزانية حتى إقفال السنة المالية. فان تسجيلها الأولى يصحح على أساس سعر الصرف الأخير المعمول به في ذلك التاريخ، بحيث أن هذه العملية تؤدي إلى الرفع أو التخفيض المبالغ الأصلية بالفرق بين القيمة الأصلية (التكلفة التاريخية) والقيمة الناتجة عن التحويل في تاريخ الجرد، وتلك الفوارق تشكل أعباء أو إيرادات مالية للسنة المالية المعنية.² والنظام المحاسبي المالي متوافق إلى حد بعيد مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 21.³

أما بالنسبة للقواعد الضريبية بخلاف القواعد المحاسبية، فهي تقيم عناصر النقدية حسب سعر الصرف المعمول به عند تسجيلها في الميزانية (حسب التكلفة التاريخية) أي لا تعترف بتصحيح العناصر النقدية في نهاية السنة المالية وفق سعر الإقفال، وما ينتج عنه من أرباح أو خسائر صرف، إذ أن الاعتراف بأرباح أو خسائر الصرف بتاريخ التسديد فقط. من هنا نستنتج أننا أمام الحالة I : (الانفصال).

12. مؤونات المخاطر والأعباء :

عملا بمبدأ الحيطة والحذر يتم الاعتراف بمؤونات الأعباء - التزام يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكدين - عندما يكون للمؤسسة إلتزام حالي (قانوني، ضمني) ناتج عن أحداث سابقة، ويتوقع أن يؤدي تسويته إلى خروج موارد، كما يمكن تقدير هذا الإلتزام بموثوقية، وتجدد الإشارة إلى أنه لا يمكن الاعتراف بمؤونة الخسائر العملياتية المستقبلية (باستثناء العقود المثقلة بالأعباء فقد تم الإعتراف بها ضمن العقود طويلة الأجل).⁴ وتجدد الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي متوافق بشكل كبير مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS 37.⁵

¹ شبيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007، ص 174.

² شوقي طارق، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة الجزائر، جوان 2009، ص 115.

³ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS دروس وتطبيقات محلولة، الأوراق الزقاء 2012، ص 340.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 14.

⁵ خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 101-102.

أما بالنسبة للقواعد الضريبية ففي المادة 141 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، شرط الاعتراف بالمؤونة من الناحية الضريبية هو أن تكون محددة بوضوح ويتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، ويشترط أيضا تقييدها في حسابات السنة المالية وتبناها في كشف الأرصدة المقدم لمصلحة الضرائب في نهاية السنة.¹ وبالتالي يتم الاعتراف بجميع المؤونات من ناحية القواعد الضريبية (باستثناء مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة)، ومن خلال ما سبق يمكن تصنيف هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة: II (المطابقة).

13. الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين (مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة) :

فحسب النظام المحاسبي المالي يتم في كل نهاية سنة مالية تكوين مؤونات من طرف المؤسسة لوفاء بالتزاماتها تجاه مستخدميها في مجال المعاشات، المنح، التعويضات المقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد. ويتم تحديد هذه المؤونة على أساس القيمة المحينة لمجموع الالتزامات المؤسسة تجاه المستخدمين باستعمال فرضيات حسابية (فرضيات ديموغرافية : الوفيات، دوران المستخدمين. فرضيات مالية : الزيادة المستقبلية في الأجور، معدل التحويل) وطرق حسابية ملائمة. أما بالنسبة للالتزامات القصيرة الأجل مثل: الرواتب، العطل السنوية المدفوعة... إلخ، تدرج في الحسابات كأعباء.² وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي متوافق إلى حد بعيد مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 19.³ أما من ناحية القواعد الضريبية فهي لا تعترف بمؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة فهي بذلك أعباء غير قابلة للخصم وهذا من خلال نص المادة 141 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث انه يتم الإعتراف بمؤونات الأعباء بشرط كونها محددة بوضوح ويتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية.⁴ ومن خلال ما سبق يمكن تصنيف هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة : I (الانفصال).

14. تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية، وتصحيح الأخطاء أو النسيان :

يتم إدراج أثر تغيير التقديرات، أو الطرق المحاسبية في نتيجة السنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية، أما فيما يخص الأثر على السنوات السابقة (أثر رجعي) فيتم إدراجه ضمن حساب "ترحيل من جديد" والذي يضم النتائج غير الموزعة، وهذا بغرض تحقيق خاصية المقارنة ضمن القوائم المالية.⁵ ومثال ذلك عند دخول النظام المحاسبي حيز التنفيذ سنة 2010، تم تقدير الأثر الرجعي على سنة 2009 والذي تم إدراجه في حساب "11 ترحيل من جديد".⁶ ومن جانب تصحيح الأخطاء أو النسيان فيتم إدراج أثر تصحيح خطأ أساسي (أثر رجعي على السنوات المالية السابقة) ضمن حساب "ترحيل من جديد" والذي يضم النتائج غير الموزعة.

¹ وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب)، مرجع سبق ذكره، المادة 141، 2015، ص 68.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 20 و 55.

³ Journal officiel de l'union européenne, Règlement N°1126/2008 de la Commission, portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, 03 novembre 2008, 99-129.

⁴ وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب)، مرجع سبق ذكره، المادة 141، 2015، ص 68.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 21.

⁶ Ministère des Finances, Conseil Nationale de la comptabilité, Note méthodologique de première application Système Comptable Financier, Alger, le 19/10/2010.

أما بالنسبة للقواعد الضريبية من جانب تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية فقد ألزمت المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي شريطة عدم اختلافها مع القواعد الضريبية، وهذا يدل على قبول تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية من الناحية الضريبية والتي سببها دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ وما ينجر عنه من أثر على السنة المالية الحالية والأثر الرجعي على السنة المالية السابقة، ومنه نستنتج أننا أمام الحالة III (القيادة المحاسبية). أما من جانب تصحيح الأخطاء، هو في الحقيقة عبارة عن إيرادات أو أعباء تم تسجيلها بطريقة خاطئة وبالتالي فقد أثرت في النتيجة المحاسبية للسنة السابقة ومن ثم على النتيجة الضريبية لتلك السنة، لذا فإن تقييد الأثر الرجعي في حساب " ترحيل من جديد" غير مقبول ضريبيا، وبالتالي يجب إدراجه ضمن النتيجة لإخضاعه للضريبة، وبالتالي يمكن تصنيف هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة I : (الانفصال).

15. محيط التجميع :

فحسب النظام المحاسبي المالي كل مؤسسة مقرها أو نشاطها الرئيسي في الجزائر ويراقب مؤسسة أو عدة مؤسسات، يعد وينشر كل سنة القوائم المالية المجمعة، وتعرف تلك المؤسسة "بالمؤسسة الأم". ويفترض وجود رقابة في الحالات التالية :¹

- الامتلاك المباشر وغير المباشر لأغلبية حقوق التصويت (أكثر من 50%)؛
 - السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار إتفاق مع الشركاء الآخرين ؛
 - سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر؛
 - سلطة تحديد السياسات المالية العملية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد.
- وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة الأم معفاة من إعداد القوائم المالية المجمعة إذا كانت مملوكة بصفة شبه كلية لمؤسسة أخرى (على الأقل 90% من حقوق التصويت) بشرط الحصول على موافقة الأقلية على ذلك.
- أما بالنسبة للقواعد الضريبية فهي مختلفة تماما، فمجمع الشركات مكون من شركتين ذات أسهم أو أكثر مستقلة قانونيا، حيث تمتلك الشركة الأم بصفة مباشرة 90% أو أكثر من رأسمال الاجتماعي للشركة التابعة (الأعضاء)، وبشرط أن لا يكون رأسمال الشركة الأم ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات، أو بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم. وتجدر الإشارة إلى أن إعداد القوائم المالية المجمعة هو اختياري بالنسبة للمؤسسة الأم، وهذا بهدف الخضوع لنظام الميزانية الموحدة وما يترتب عليه من امتيازات جبائية، ويستثنى من هذا النظام الشركات البترولية².

ونظرا للاختلاف الشاسع بين القاعدتين يمكن تصنيف هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة: I (الانفصال).

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد19، مرجع سبق ذكره، ص15-16.

² وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب)، مرجع سبق ذكره، المادة 138 مكرر، 2015، ص64

16. إيرادات وأعباء أخرى :

تحدد القواعد الضريبية شروط صارمة لإدراج بعض الأعباء والإيرادات ضمن النتيجة الضريبية بالرغم من إدراجها ضمن النتيجة المحاسبية.

أ. بالنسبة للأعباء (غير القابلة للخصم) : فقد تم ذكرها ضمن المادة 141 و 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نذكرها على سبيل المثال لا الحصر :¹

- إهلاك السيارات السياحية في حدود ثمن شراء قدره : 1 000 000 دج؛
- المصاريف المالية (فوائد القروض...إلخ)، مصاريف المساعدة التقنية، الأتعاب (الموثق، محافظ الحسابات...إلخ)، الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة، كل هذه المصاريف وغيرها (أنظر نص المادة 141) قابلة للخصم عند دفعها بمعنى اعتماد الأساس النقدي لبعض المصاريف؛
- مختلف مصاريف الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال؛
- الهدايا باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري ما لم تتجاوز قيمة الوحدة الواحدة مبلغ 500 دج.

ب. بالنسبة للإيرادات (معفاة) : فقد تم ذكرها ضمن المادة 172 و 173 من نفس القانون²، والمتمثلة في فوائض القيم الخاصة بالتنازل عن التثبيات. وكذا المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (المادة 147 مكرر).

ومن خلال ما سبق يمكن تصنيف هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة: I (الانفصال).

17. ترحيل الخسائر :

التزاما بمبدأ استقلالية الدورات المالية، تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها.³

أما بالنسبة للقواعد الضريبية في حالة تسجيل عجز في نتيجة السنة الحالية، فإن ذلك العجز يعتبر عبئا يرحل إلى السنة الموالية، وإلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز، وهذا يؤدي لتخفيض الربح الضريبي لتلك السنة.⁴ وهذا الإجراء واحد من الحوافز الضريبية، الهدف منه تشجيع الاستثمار خاصة بالنسبة للمشاريع الجديدة، والذي يؤدي في النهاية إلى اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الضريبية. ومن خلال ما سبق يمكن تصنيف هذا المجال المحاسبي ضمن الحالة: I (الانفصال).

¹ وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب)، مرجع سبق ذكره، ص 67-81.

² نفس المرجع السابق، ص 83-84.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 12، ص 12.

⁴ وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب)، مرجع سبق ذكره، المادة 147، 2015، ص 73.

18. النظام المحاسبي المبسط:

فحسب قرار 26 يوليو 2008، تم منح الخيار للمؤسسات الصغيرة لمسك محاسبة مالية مبسطة، بشرط أن لا يتجاوز رقم أعمالها وعدد مستخدميها أحد الأسقف التالية لسنتين ماليتين متتاليتين¹:

- عدد المستخدمين : 09 عمال (بالنسبة لجميع النشاطات)؛
- رقم الأعمال : بالنسبة للنشاط التجاري بـ : 10 ملايين دينار، بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي بـ : 6 ملايين دينار، بالنسبة لنشاط الخدمات بـ : 3 ملايين دينار.

أما من جانب القواعد الضريبية ومن خلال المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة : 2011 تم حصر المكلفين بتطبيق النظام المبسط والذين يتراوح رقم أعمالهم ما بين : 10 ملايين و30 مليون دينار (دون 10 ملايين دينار يطبق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، فوق 30 مليون دينار يطبق النظام الحقيقي)²، لكن مع دخول قانون المالية لسنة : 2015 حيز التنفيذ تم رفع سقف تطبيق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة إلى 30 مليون دينار (الضريبة الجزافية الوحيدة : تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات،... إلخ)³، بمعنى لا وجود للنظام المبسط من الناحية الضريبية، أضف إلى ذلك فالمؤسسات المطبقة للنظام المحاسبي المالي والتي لم يتجاوز رقم أعمالها 30 مليون دينار، فهي بذلك تخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، بالتالي فالضريبة على الأرباح لتلك المؤسسات لا علاقة لها بالنتيجة المحاسبية. ومنه نستنتج أننا أمام الحالة I : (الانفصال).

المطلب الثالث : تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

بعد قيامنا بتصنيف مختلف المجالات المحاسبية (20 مجال محاسبي) ضمن مختلف حالات العلاقة المحاسبية الضريبية (حالات الارتباط، حالات الانفصال)، نقوم بتلخيص ماسبق في الجدولين التاليين مع تقديم تحليل لهما :

الجدول (1.1) : يوضح مختلف حالات العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

حالات العلاقة	المجالات المحاسبية
III I / III	1. قياس التثبيات : أ. القياس الأولي ب. إعادة التقييم.
I	2. تدني قيمة التثبيات
I	3. إهلاك التثبيات

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 26 يوليو 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، العدد 19، 25 مارس 2009، الجزائر، ص 91.

² Journal Officiel, de la République Algérienne, Loi n° 11-11 du juillet 2011 portant loi de finances complémentaire pour 2011, 20 juillet 2011, N°40, Art. 2, p4

³ Journal Officiel, de la République Algérienne, Loi n° 14-10 du 30 décembre 2014 portant loi de finances pour 2015, 31 décembre 2014, N°78, Art. 13, p 6

I	4. عقد الإيجار التمويلي
I	5. الإعانات العمومية
I	6. مصاريف البحث والتطوير
III II	7. المخزونات : أ. قياس التكلفة ب. تدني قيمة المخزونات
II / I	8. عقود طويلة الأجل
III ⁺	9. تكاليف الاقتراض
III / I	10. التثبيتات المالية
I	11. العمليات المنحزة بالعملاء الأجنبية
II	12. مؤونات المخاطر والأعباء
I	13. الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين
III / I	14. تغيير التقديرات، أو الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء أو النسيان
I	15. نطاق التجميع
I	16. إيرادات وأعباء أخرى
I	17. ترحيل الخسائر
I	18. النظام المحاسبي المبسط

المصدر : من إعداد الطالب بناء على ما سبق

الجدول (2.1) : موجز لحالات العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

التكرار	الحالات
13	الحالة I : الانفصال
2,5	الحالة II : المطابقة
3,5	الحالة III : القيادة المحاسبية، مع انعدام تأثير الضرائب
1	الحالة III ⁺ : القيادة المحاسبية، مع احتمال تأثير الضرائب
0	الحالة IV : القيادة الضريبية
0	الحالة V : الهيمنة الضريبية
20	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب، بناء على الجدول (1.1) أعلاه

من خلال الجدولين السابقين ولاسيما الجدول (2.1)، تبين لنا أن هناك انفصال كبير بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، وهذا ما يفسره وجود 13 مجال محاسبي نجد فيه انفصال من بين 20 مجال محاسبي. أما بالنسبة لحالات الارتباط فقد تحققت في سبعة (07) مجالات محاسبية، وهذا راجع للأخذ ببعض القواعد المحاسبية ضريبيا من خلال قوانين المالية ابتداء من سنة 2009 إلى غاية 2015. وتجدر الإشارة أن النظام المحاسبي المالي مستوحى من الفكر الأنجوسكسوني، والذي استقلت قواعده المحاسبية عن القواعد الضريبية منذ زمن بعيد، وهذا أدى إلى ظهور العديد من الاختلافات في الاعتراف والقياس للعمليات المحاسبية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وهذه الاختلافات يمكن تقسيمها إلى : اختلافات دائمة، واختلافات مؤقتة، وهذا حسب التقسيم الذي ورد في المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 (ضرائب على الدخل)، وما ينتج عنه من معالجة محاسبية للضرائب المؤجلة. وتجدر الإشارة إلى أن النظام الضريبي قد أكد من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على استقلالية القواعد الضريبية عن القواعد المحاسبية، حيث نصت المادة 06 منه على ضرورة احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي شريطة عدم اختلافها مع القواعد الضريبية المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي.¹ في الأخير يمكن الإشارة إلى أن العديد من الاختلافات قد يؤدي لبعض المشاكل قد تواجهها المؤسسات الاقتصادية ولاسيما الشركات المتعددة الجنسيات، ومن خلال مراجعة بعض الدراسات السابقة فإن هناك دعوات في العديد من دول العالم لتحسين العلاقة المحاسبية الضريبية من خلال تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وما يحققه من فوائد على المستوى الكلي والجزئي.

المبحث الثالث : إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

من خلال المبحث السابق وما خلصنا له من وجود انفصال بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، مما أدى إلى ظهور العديد من الاختلافات (اختلافات دائمة، اختلافات مؤقتة)، فإنه وضمن هذا المبحث سنتطرق إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، ومن ثم إلى إمكانية تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية من خلال تحقيق التوافق بينهما، وهذا وفق ما يلي :

المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

نظرا لوجود العديد من الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية سنتطرق إلى المعيار المحاسبي الدولي IAS 12، ومن ثم المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي. وتجدر الإشارة إلى أن هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 12.

¹Ali Tazdait, *Maitrise du système comptable financier*. Editions ACG, première édition, Alger, 2009, p 44.

الفرع الأول : المعيار المحاسبي الدولي IAS 12

يهدف هذا المعيار إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، ولاسيما تحديد واحتساب مقدار الضريبة المستحقة ومقدار الضريبة المؤجلة. ويوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.¹ حيث ميز هذا المعيار المحاسبي الدولي بين كل من :

1. **الضريبة المستحقة والضريبة الجارية** : يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بشكل أساسي للتمييز بين الضريبة الجارية (المصرف الضريبي) والتي يتم حسابها على أساس القواعد المحاسبية، وبين الضريبة المستحقة والتي يتم حسابها على أساس القواعد الضريبية، ويمثل الفرق بينهما مقدار الضريبة المؤجلة.²
2. **الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة** : تتميز الاختلافات المؤقتة عن الاختلافات الدائمة بأن تأثيراتها تمتد للدورات المستقبلية، وينتج عنها ضرائب مؤجلة، على عكس الاختلافات الدائمة التي يبقى أثرها على الدورة التي تنشأ فيها فقط.³

الفرع الثاني : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

حيث نتناول كل من مفهوم الضرائب المؤجلة والتسجيل المحاسبي لهذا الأخير وفق ما يلي :

أولاً : مفهوم الضرائب المؤجلة :

من خلال فرض محاسبة الاستحقاق ومبدأ استقلالية الدورات المالية فإنه يتوجب أن يكون العبء الضريبي المحمل لسنة مالية معينة متناسباً مع العمليات المسجلة خلالها، بغض النظر عن تاريخ أخذ هذه العمليات بعين الاعتبار ضمن القواعد الضريبية، وبالتالي فإن منشأ الضريبة المؤجلة بسبب وجود اختلافات مؤقتة.⁴ وبالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يتم التمييز بين الضريبة المستحقة والضريبة الجارية، وبالتالي يتم تعديل رصيد الضريبة المستحقة والمسجل في ح.695 - هذا الرصيد تم تحديده على أساس القواعد الضريبية - بالتغيرات في ضرائب المؤجلة - سواء بالزيادة أو بالنقصان -، ليصبح رصيد الضرائب على النتائج (ح. 69X) يعبر عن الضريبة الجارية والتي تم تحديدها وفق القواعد المحاسبية.

ومن خلال ما سبق يتجلى لدينا أهمية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، والذي يتمثل في تجسيد الاستقلالية (الانفصال) ما بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بحيث أن كل الفروقات في الضريبة على الأرباح الناتجة عن اختلاف المعالجات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تعدل وتصحح لكي تترجم النتيجة المحاسبية الصافية للحقيقة الاقتصادية والمالية للعمليات المتعلقة بالسنة المالية، دون تأثيرها بالقواعد الضريبية⁵، وهذا ما يجسد جميع الخصائص

¹ محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 213.

² القادري منى، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، عمان، 2009، ص 21.

³ بن ربيع حنيفة، الجزء الثاني، مرجع سبق ذكره، ص 290.

⁴ سفيان بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 131.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 131.

النوعية للمعلومات المالية (الملاءمة، المصدقية، الوضوح، القابلية للمقارنة). كما أشارت بعض الدراسات أن أهمية هذا التسجيل المحاسبي تكمن في أنها تسهل الرقابة من طرف مصلحة الضرائب على الدخل الضريبي، وكذا تسمح لمصلحة الضرائب من تتبع أثر السياسات الضريبية الجديدة، ومحاکاتها مع التغييرات في السياسة المقترحة.¹

وعلى ضوء وجود العديد من الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، ولتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة بشكل يساعد المؤسسات الاقتصادية على ذلك، أصدرت وزارة المالية سنة 2014 وثيقة (Avis) تبين مختلف حالات الضرائب المؤجلة مع بعض الأمثلة التطبيقية.²

ثانيا : التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة

- يتم تسجيل الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي عموما في الحال وجود اختلافات مؤقتة وفق ما يلي:³
- تفاوت زمني بين إثبات منتوج أو عبء وفق القواعد المحاسبية وأخذه في الحسبان في القاعدة الضريبية؛
 - خسائر ضريبية أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كان من المحتمل جدا حسمها من الأرباح ضريبية أو الضرائب المستقبلية؛
 - عمليات إقصاء أو إعادة معالجة تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

ويمكن التمييز بين نوعين من الضرائب المؤجلة :

1. **الضريبة المؤجلة أصول :** عموما تنشأ في الحالة التي تكون فيها الضريبة الجارية أقل من الضريبة المستحقة، وتعتبر عن مقدار الضريبة المدفوعة مقدما لمصلحة الضرائب ومن المتوقع استردادها في الفترات المستقبلية.⁴ ويتم إثباتها محاسبيا بتسجيل حساب (ح. 133 : الضرائب المؤجلة أصول) مدين بدائنية حساب (ح. 692 : فرض ضريبة مؤجلة أصول). ومثال على ذلك : مؤونة التقاعد، عجز ضريبي، أقساط إهلاك التثبيات التي تمتلك محاسبيا بوتيرة أسرع من اهتلاكها الضريبي، فوائد غير مسددة... إلخ).
2. **الضريبة المؤجلة خصوم :** عموما تنشأ في الحالة التي تكون فيها الضريبة الجارية أعلى من الضريبة المستحقة، وتعتبر عن مقدار ضريبة الدخل واجبة الدفع بموجب القواعد الضريبية في الفترات المستقبلية.⁵ ويتم إثباتها محاسبيا بتسجيل حساب (ح. 134 : الضرائب المؤجلة خصوم) دائن بمدينية حساب (ح. 693 : فرض ضريبة مؤجلة خصوم). ومثال على ذلك : إعانات الاستغلال والتوازن غير المحصلة، فوائد غير محصلة، التثبيات التي تمتلك ضريبيا بوتيرة أسرع من اهتلاكها المحاسبي، مصاريف البحث والتطوير... إلخ).

¹ Odile Barbe et al, **From Disconnected to integrated tax and financial systems A post-IFRS evaluation of evolution of Tax and Financial Reporting relationships based on the French case**, journal Research in Accounting Regulation, vol. 26, 2014, p251.

² Ministère des Finances, Conseil Nationale de la comptabilité, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, **Les impôts différés**, Alger, le 10/06/2014.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 54.

⁴ محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 215-220.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 215-220.

الفرع الثالث : الإشكالات التي تطرحها الضرائب المؤجلة

إن التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يطرح عدة إشكالات على أرض الواقع نذكر منها :¹

أولاً : تقييم احتمالية استرجاع الضريبة المؤجلة مستقبلاً

تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر فإنه لا يتم تسجيل الضرائب المؤجلة ولا سيما ضرائب مؤجلة أصول إلا إذا كانت هناك احتمالية تحميلها وتسويتها من الأرباح المستقبلية، وهذا ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS12، حيث يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة أصول بالنسبة للاختلافات المؤقتة القابلة للخصم وكذا الخسائر الضريبية، في جميع الحالات التي من المحتمل استرداد قيمتها من الأرباح الخاضعة مستقبلاً، وفي نهاية كل سنة مالية يجب مراجعة قيمة هذه الضريبة المؤجلة تبعاً للتغير في احتمالية الحصول على أرباح مستقبلية، حيث يتم تسجيل الضريبة المؤجلة أصول غير المعترف بها سابقاً بالقدر الذي أصبح من المحتمل الحصول أرباح خاضعة في المستقبل من شأنها استرداد هذا الضريبة.²

ثانياً : تقييم الضرائب المؤجلة في حالة التغيرات في معدل الضريبة

يطرح تغير القواعد الضريبية ولا سيما المعدل الضريبي إشكالية تقييم الضرائب المؤجلة وخاصة المبلغ الظاهر في الميزانية والمتعلق بالسنوات السابقة والذي تم تقييمه على أساس المعدل الضريبي السابق، وبالتالي يتم تصحيح تلك القيمة في نهاية كل سنة بناءً على معدل الضريبة المعتمد بذلك التاريخ³، وذلك التغير يحمل ضمن الميزانية فقط.⁴ من خلال عرض هاتين الإشكاليتين التي يطرحهما تسجيل الضرائب المؤجلة يتبين لنا أنه من الضروري إعادة النظر في التنظيم الداخلي لنظام المعلومات المحاسبية بما يسمح بمتابعة الضرائب المؤجلة والقيام بالعمليات الضرورية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية. وبالتالي نستنتج أنه تزداد الحاجة لنظام معلومات فعال في حال وجود العديد من الاختلافات ولا سيما المؤقتة منها، مما يؤدي لتحمل تكاليف كبيرة من طرف المؤسسات لمعالجة العديد من الاختلافات، لذا وجب تكييف بعض القواعد الضريبية للتقليل قدر الإمكان من الاختلافات المؤقتة.

المطلب الثاني : إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

من خلال بعض الدراسات السابقة تبين أن هناك دعوات لتكييف القواعد الضريبية مع الواقع المحاسبي الجديد، وهذا لتدارك النقص في النظام الضريبي، وإزالة أوجه الاختلاف، وإلا فالمؤسسات تقوم بمسك محاسبتين (محاسبة وفق القواعد المحاسبية وأخرى وفق القواعد الضريبية) كحل آخر. وتجدر الإشارة أن التقييد بطرح كهذا -حسب رأينا- غير صحيح ونابع عن عدم استيعاب حقيقة معنى الانفصال بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، إذ ليس هناك إشكال في وجود اختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ما دام المؤسسات الاقتصادية تتقيد بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS 12، حيث أن هذا الأخير يهدف لتبيان كيفية التعامل مع

¹ سفيان بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 137-142.

² Journal officiel de l'union européenne، 03 novembre 2008، op. cit، p 58-60.

³ عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للإستثمار)، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص42.

⁴ سفيان بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 138.

الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية (أنظر المطلب السابق). أما عن توجهنا نحو تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية وإمكانية تحقيق التوافق، بالحد من الاختلافات قدر الإمكان ليس هدفاً في حد ذاته، ولكن -حسب رأينا- يعتبر وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف.

وتجدر الإشارة أنه لا يمكن تحقيق المطابقة المحاسبية الضريبية وذلك لعدة أسباب تجعل هناك أوجه اختلاف مستقرة وثابتة تمثل الحد الأدنى من أوجه الاختلاف، نذكر منها : وجود إعفاءات ومزايا ضريبية (ترحيل الخسائر، فوائض القيم التنازل عن التثبيتات... إلخ)¹، كما أرجعت ذلك بعض الدراسات لاختلاف أهداف كل نظام، حيث تهدف القواعد المحاسبية لتوفير المعلومات المتعلقة بأداء المؤسسة للسوق المالي، في حين تهدف القواعد لتلبية احتياجات الميزانية وتوفير حوافز لسلوك اقتصادي معين أو الحد منه (Hanlon , Shevlin 2005)، وفي الأخير وجود اختلاف في توقيت الاعتراف ببعض الأعباء والإيرادات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.²

الفرع الأول : أهمية التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

تكمن أهمية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في :

أولاً : إمكانية تحقيق الحوكمة الضريبية

أكدت العديد من الدراسات على أن هناك علاقة وثيقة تربط التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وبين إمكانية تحقيق الحوكمة الضريبية، وبالتالي صياغة القواعد الضريبية على أساس علمي سليم، وتمثل أهم مبادئ الحوكمة الضريبية في :³

- مبدأ الإفصاح والشفافية : يتمثل في معرفة الأسس والمبادئ التي يتم بناء عليها وضع القواعد الضريبية؛
- مبدأ الموضوعية : يتمثل في درجة وضوح القواعد الضريبية وعدم قابليتها للتأويل؛
- مبدأ تقنين حقوق المكلفين : يتمثل في التأكيد على حقوق المكلفين وعدم المغالاة في التقديرات بالإضافة إلى حقهم في الإطلاع على أساس فحص أنشطته.

ثانياً : الحد من التهرب الضريبي وإدارة الأرباح

أثبتت العديد من الدراسات أن هناك علاقة قوية بين التوافق المحاسبي الضريبي والحد من التهرب الضريبي وإدارة الأرباح ونخص بالذكر دراسة (Hanlon , Shevlin 2005)، وتجدر الإشارة إلى أن الفصائح المالية لشركة انرون تتمثل في تضليل التقارير المالية والتقارير الضريبية بالإعتماد على الاختلافات الموجودة بينهما، وما نتج عنه من زيادة الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي⁴. كذلك كشفت دراسة (Shaviro 2009) أن سبب الفجوة بين الربح

¹ أمل جابر علي حسن، المشاكل العلمية والعملية للتحاسب الضريبي في ظل معايير المحاسبية الدولية (دراسة تطبيقية على شركات الإستثمار في مصر)، مذكرة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، 2004، ص145.

² جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 33 (2)، 2014، ص 346.

³ جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 347.

⁴ نسرين محمد فتحي يوسف، تحليل محاسبي مقارنة لمدى التوافق و الاختلاف بين المعايير المحاسبية و التشريع الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، 2010، ص54.

المحاسبي والربح الضريبي راجع بشكل أساسي لإدارة الأرباح والتهرب الضريبي وكحل لهذه الفجوة تم إقتراح تعديل القواعد الضريبية للتوافق مع القواعد المحاسبية بنسبة 50%. والكثير من الدراسات توصلت لنفس النتائج منها دراسة (Frank et al 2009)، ودراسة (Tang 2014).

ثالثا : ازدواج التكلفة (تكاليف الإمتثال)

تشير بعض الدراسات أن إنخفاض مستوى التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يؤدي لإرتفاع تكاليف الامتثال أي الإمتثال لأساسين مختلفين (القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية) (Atwood et al 2010) وبالتالي أن زيادة التوافق يؤدي لتدنية تكاليف الإمتثال (Hanlon , Shevlin 2005).

الفرع الثاني : الأثر على الحصيلة الضريبية وفعالية العبء الضريبي

مما لاشك فيه أن التوافق المحاسبي الضريبي سيؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية، ولكن سيتم تعوض هذا في الأجل المتوسط والطويل ويرجع هذا لعدة أسباب منها : الأثر النفسي الإيجابي نتيجة حدوث التوافق المحاسبي الضريبي، وكذا خفض التهرب الضريبي¹. بالمقابل فقد أثبتت بعض الدراسات أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كأساس للمحاسبة الضريبية (التوافق) سيزيد من فعالية الضريبة على أرباح الشركات، ومن جهته فإنه سيزيد من الأعباء الضريبية وهذه الزيادة يمكن أن تكون فرصة لخفض معدلات الضريبة دون التأثير على فعاليتها (Haverals 2007)، كما أثبتت دراسة أخرى أن التوافق المحاسبي الضريبي سيؤدي لاتساع الوعاء الضريبي وبالتالي يمكن اقتراح معدل ضريبي أقل دون المساس بإرادات مصلحة الضرائب (Hanlon, Maydew 2009).

¹ أمل جابر علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 149.

خلاصة الفصل الثاني :

تطرقنا في هذا الفصل إلى مدى تطور المرجعية القانونية والتنظيمية لكل من القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية. فبالنسبة للقواعد الضريبية نجدها قد مرت بعدة مراحل أهمها : مرحلة الإصلاحات الجذرية سنة 1992، أين تم استحداث عدة قواعد ضريبية ولاسيما الضرائب على الأرباح، ويتعلق الأمر بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG، والضريبة على أرباح الشركات IBS، مما أدى لتشكيل العلاقة المحاسبية الضريبية من خلال القواعد الرامية لتحديد أرباح المؤسسات الاقتصادية، سواء الأرباح المحاسبية أو الأرباح الضريبية.

أما بالنسبة للقواعد المحاسبية فقد مرت بمرحلتين مهمتين : أولهما المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975، وبعد مرور 30 سنة من تطبيقه أصبح لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية والسياسية السائدة، فقامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي وذلك بتطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010، والمستوحى من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، هذا أدى لتطور القواعد المحاسبية باعتمادها على إطار تصوري يضم مبادئ وفروض ومعايير محاسبية، ومن أهم تلك المبادئ : مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، مما أحدث تطور في العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وذلك بفرض استقلالية بينهما بعدما كانت الهيمنة الضريبية على الوقائع المحاسبية. ولتقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تم الاعتماد على منهجية (Schwencke, Nobes 2006)، من خلاله تبين أن هناك انفصال كبير بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وذلك في 13 مجال محاسبي، مما أدى لظهور العديد من الاختلافات.

ونظرا لوجود العديد من الاختلافات المحاسبية الضريبية تم التطرق للمعيار المحاسبي الدولي IAS 12 والذي يوضح كيفية التعامل مع تلك الاختلافات وهذا من خلال المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، وقد تبين أن التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يفرض على المؤسسات إعادة النظر في التنظيم الداخلي لنظام المعلومات المحاسبية. مما يدفعنا للتأكيد على ضرورة تكييف بعض القواعد المحاسبية للتقليل قدر الإمكان من الاختلافات ولاسيما المؤقتة، وبالتالي استحداث نوع من التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

الفصل الثالث :

دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية للفترة 2014

مدخل الفصل الثالث :

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين للأدبيات النظرية والتطبيقية للعلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، أين تم تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية في الجزائر، ولتدعيم دراستنا تناولنا نتائج العديد من الدراسات السابقة، والتي أجريت على مختلف دول العالم وعبر فترات مختلفة.

وقصد الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية، وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية، سنحاول من خلال هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في إقليم الجنوب الجزائري. أين تم تجزئة الدراسة إلى شقين :

1. دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية، وهذا باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة "spss 20"، للوقوف على مدى تقييد المؤسسات الاقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية. ومن ثم دراسة حالة على أربع مؤسسات اقتصادية، وهذا باستخدام القوائم المالية والتسجيلات المحاسبية لكل مؤسسة اقتصادية، وإجراء دراسة حالة على أربع مؤسسات كان لسببين :
 - تميز العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية بالاستقلالية، أي بوجود العديد من الاختلافات. وبالتالي فدراسة الحالة للعديد من المؤسسات يمكننا من الوقوف على العديد من الاختلافات، وطريقة التعامل معها من طرف المؤسسة؛
 - تباين الثقافة المحاسبية في طريقة معالجة الاختلافات المحاسبية الضريبية من مؤسسة لأخرى.
2. الدراسة الإحصائية، وذلك بإجراء العديد من المقابلات مع المهنيين، حيث قمنا بإضافة هذا الشق من الدراسة كان لأجل تدارك النقص الذي قد يلحق بالدراسة (عدم قدرتها على اختبار كل فرضيات الدراسة)، وبالتالي تدعيمها والإجابة على السؤال الفرعي الثالث.

المبحث الأول : الإطار العام للدراسة الميدانية

تقوم في هذا المبحث بعرض الإطار العام للدراسة الميدانية، وذلك بتبيان كل من : مختلف الأدوات المستخدمة، مجتمع الدراسة، حدود الدراسة.

المطلب الأول : أدوات الدراسة الميدانية

وتتمثل في جمع الوثائق والمعلومات، الملاحظة والفحص المباشر للمعلومات المحاسبية المالية للمؤسسات الاقتصادية، والمقابلات، وفي ما يلي توضيح لذلك :

الفرع الأول : جمع الوثائق والمعلومات

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة والتي تهتم عموما بالنظام المحاسبي المالي، وبموضوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية على وجه الخصوص، حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل :

- التشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية، سواء ما تعلق بالنظام المحاسبي المالي أو القواعد الضريبية؛
- التقارير الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية؛
- البحوث العلمية الأجنبية والجزائرية.

الفرع الثاني : الملاحظة والفحص المباشر للمعلومات المحاسبية المالية للمؤسسات الاقتصادية

اعتمدنا في دراستنا على الفحص المباشر للقوائم المالية (الميزانية وجدول حساب النتائج) وكذا مختلف الدفاتر المحاسبية، فمن خلالها يتم استخراج حالات الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، أين يتم الوقوف على الثقافة المحاسبية لتلك المؤسسة من خلال كيفية معالجة الاختلافات المحاسبية الضريبية، وبالتالي التأكد من صحة الفرضية الثالثة المطروحة.

الفرع الثالث : المقابلة

إن أداة المقابلة في الدراسة الميدانية تكتسي أهمية بالغة كمصدر هام ورئيس للحصول على المعلومات، حيث قمنا في هذا الصدد بإجراء العديد من المقابلات تمحور الحوار فيها حول واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من خلال إبراز الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، ومن ثم الوقوف على كيفية تعامل المؤسسات الاقتصادية مع تلك الاختلافات عن طريق طرح مجموعة من الأسئلة على محاسبي تلك المؤسسات، وفي الأخير مناقشة إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وبالتالي التأكد من صحة الفرضية الرابعة المطروحة.

المطلب الثاني : مجتمع الدراسة وحدودها

سنتطرق ضمن هذا الفصل إلى مجتمع الدراسة وحدودها :

الفرع الأول : مجتمع الدراسة

1. المؤسسات الاقتصادية : بغرض الإجابة على السؤال الفرعي الثاني والمتعلق بمدى تقييد المؤسسات الاقتصادية بنوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، قمنا بتحديد مجتمع الدراسة استنادا لمعيار رقم الأعمال، عدد العمال، القطاع (عام أو خاص)، حيث يتكون مجتمع الدراسة من جميع المؤسسات الاقتصادية الواقعة ضمن إقليم الجنوب، وبالتحديد : غرداية، ورقلة، حاسي مسعود.

2. المستجوبين : وبغرض الإجابة على السؤال الفرعي الثالث والمتعلق بإمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، قمنا بتحديد مجتمع الدراسة استنادا لمعيار الوظيفة وكذا الخبرة المهنية لضمان معرفتهم للمشاكل المحاسبية التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية على أرض الواقع وبالتالي مساهمتهم الإيجابية لاقتراح حلول مناسبة، وعليه فقد تم حصر الدراسة في فئة المهنيين حيث تتكون من : الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، رؤساء قسم المحاسبة والمالية داخل المؤسسات الاقتصادية، الإطارات المحاسبية.

الفرع الثاني : حدود الدراسة

بغية تحقيق أهداف الدراسة تم وضع حدود للبحث والمتمثلة في دراسة واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية. أما عن الحدود الزمنية فتتمثل في الفترة التي أجريت فيها الدراسة والمقدرة بحوالي أربع أشهر، وذلك ابتداء من 22 جوان 2015 إلى غاية 14 أكتوبر من نفس السنة. أما عن الحدود المكانية فقد تم حصر نطاق الدراسة في كل من : غرداية، ورقلة، حاسي مسعود.

المبحث الثاني : دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

حيث يتم في هذا المبحث إجراء دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية للوقوف على مدى تقييد تلك المؤسسات الاقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية، حيث تم اختيارها بمراعاة تنوع القطاع والنشاط التي تزاوله هذه المؤسسات من جهة، وكذا تم مراعاة توفر حالات الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في حسابات المؤسسة من جهة أخرى، والمؤسسات التي تم إختيارها لإجراء عليها دراسة معمقة عن طريق تحليل قوائمها المالية هي :

- مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE (وحدة غرداية)؛
- مؤسسة الخدمات الدولية (RSI) Relax service International؛
- المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني لولاية ورقلة EPWGCET.
- المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)

المطلب الثاني : دراسة حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE (وحدة غرداية) :

سنتناول في هذا المطلب تعريف مختصر بالمؤسسة قيد الدراسة، ومن ثم نقوم بعرض عناصر القوائم المالية للسنة المالية 2014، وكذا حالات الإختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من خلاله يتم إبراز مدى إلتزام المؤسسة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية، وفي الأخير وبناء على تلك الإختلافات نقوم بتحديد الضريبية على أرباح الشركات (IBS) المتعلقة بالسنة المالية 2014.

الفرع الأول : التعريف بالمؤسسة

تأسست وحدة غرداية سنة 1974 برأس مال قدر بـ 700.000.000,00 دج، حيث تم إنشاؤها بالمنطقة الصناعية بنورة (غرداية) من طرف المؤسسة الألمانية HOCH، بتشغيل 764 عاملا، ويتمثل النشاط الأساسي للمؤسسة في إنتاج الأنابيب المصنوعة من الصلب بغرض نقل البترول والغاز الطبيعي وكل الموائع الواقعة تحت ضغط عالي. بعد ذلك حصلت التطورات التالية :

- في 2000/10/15، تم إعادة هيكلة المؤسسة، حيث أصبحت الوحدة مؤسسة عمومية اقتصادية تحت اسم PIPE GAZ؛

- في جوان 2006 تم ضم وحدة عنابة ووحدة غرداية تحت اسم "الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE"، و مقرها الرئيسي بجريدة (الجزائر العاصمة).

الفرع الثاني: حالات الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية في حسابات المؤسسة

من خلال القوائم المالية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم 01، 02، 03) نلاحظ وجود حساب الضرائب المؤجلة، سواء من جانب الأصول (ح.133) والمقدر بـ : 340 198 363,89 دج، ومن جانب الخصوم (ح.134) والمقدر بـ : 111 769 051,60 دج. وكذا في حساب النتائج (التغيرات في الضرائب المؤجلة) والمقدر بـ : 88 331 256,39 دج. وهذا يعتبر دليلا لوجود عمليات داخل المؤسسة تختلف فيها القاعدة المحاسبية عن القاعدة الضريبية، وأن محاسب المؤسسة أعد القوائم المالية إنطلاقا من القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للقوائم الضريبية إلتزم بالقواعد الضريبية، مما يشكل لدينا حالات للفروقات المؤقتة وأخرى للفروقات الدائمة نعرضها فيما يلي :

أولا: حالات الفروقات المؤقتة

يستدعي وجود حالات للفروقات المؤقتة تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة، حيث نبينها فيما يلي :

1. مؤونات لالتزامات المؤسسة تجاه مستخدميها :

في نهاية كل سنة تقوم المؤسسة بإثبات في شكل مؤونات مبلغ التزامات المؤسسة تجاه مستخدميها، حيث إما تقوم بالرفع في المؤونات، أو باسترجاع مؤونات مشكلة سابقا. والتي نلخصها في الجدول (1.3) التالي :

الجدول (1.3) : مختلف المؤونات لالتزامات مؤسسة ALFAPIPE (وحدة غرداية) تجاه مستخدميها

رقم ح.	البيان	تشكيل / الرفع من المؤونات ل 2014	ض. مؤجلة أصول % 23	إلغاء المؤونات الخاصة ب : 2013	ض. مؤجلة أصول % 19
153	مؤونة منحة التقاعد	250 776 647,17	57 678 628,84	-	-
158	مؤونة للزيادة في الراتب قبل الإحالة على التقاعد	111 210 304,22	25 578 369,96	-	-
158	مؤونة منحة المردودية السنوية للعمال PRA	64 416 452,39	14 815 784,04	68 837 979,73	13 079 216,15
158	مؤونة الميداليات للعمال	1 266 666,52	291 333,29	5 133 332,82	975 333,24
631	مؤونة العطل المدفوعة الأجر	102 377 549,40	23 546 836,35	107 394 164,62	20 404 891,28
635		28 665 713,86	6 593 114,18	30 070 366,09	5 713 369,56
	المجموع	558 713 333,56	128 504 066,66	211 435 843,26	40 172 810,22
692	ضرائب مؤجلة أصول		رصيد دائن		88 331 256,44

المصدر : من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة

ملاحظة : باستثناء مؤونة لمنحة التقاعد، مؤونة للزيادة في الراتب قبل الإحالة على التقاعد، المؤسسة قامت بإلغاء المؤونات المتعلقة بالسنة السابقة (2013) ثم قامت بإثبات المؤونات المتعلقة بالسنة الحالية (2014).

- أ. مؤونة منحة التقاعد : يتم تحديد هذه المؤونة على أساس القيمة المحينة لمجموع التزامات المؤسسة تجاه المستخدمين باستعمال فرضيات حسابية (فرضيات ديموغرافية، فرضيات مالية) وطرق حسابية ملائمة.
- ب. مؤونة للزيادة في الراتب قبل الإحالة على التقاعد : تقدر هذه المنحة بنسبة مئوية من الراتب للخمس سنوات الأخيرة قبل التقاعد، وتمثل هذه النسب إبتداء من السنة الخامسة قبل التقاعد إلى غاية السنة الأخيرة على التوالي (5% ، 10% ، 14% ، 18% ، 22%).
- ج. مؤونة منحة المردودية السنوية للعمال PRA : وتحسب هذه المنحة بنسبة مئوية من الأرباح المحققة للسنة المعنية، وهذا بغية تحفيز العمال، ويستفيد منها المستخدمون الذين يعملون على مدار السنة.
- د. مؤونة الميداليات للعمال : وتقدم هذه الميداليات يكون على أساس مدة تواجد العامل داخل المؤسسة، أدناها 10 سنوات حيث يتحصل العامل على الميدالية البرنزية، 20 سنة يتحصل على الميدالية الفضية، وأخيرا 30 سنة يتحصل على الميدالية الذهبية.

وبما أن كل مؤونات لالتزامات المؤسسة تجاه مستخدميها السالفة الذكر، يتم تسجيلهما ومراجعتهما وفق القواعد المحاسبية، أما من ناحية القواعد الضريبية فتعتبر غير قابلة للخصم إلى غاية السنة التي يتم تقديم هذه المنحة للمستخدمين، وبالتالي يتم تسجيل قيد محاسبي للضرائب مؤجلة أصول في نهاية السنة وفق ما يلي :

- بالنسبة للقيد المقابل لتسجيل مؤونات أو الرفع فيها (بناء على المعلومات المقدمة في الجدول أعلاه :

1284 066,66	128 504 066,66	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول تسجيل ضرائب مؤجلة أصول	692	133
-------------	----------------	--	-----	-----

- بالنسبة للقيد المقابل لإلغاء المؤونات: وبالتالي استرداد قيمة الضرائب المؤجلة أصول والمسجلة سابقا

40 172 810,22	40 172 810,22	فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول استرداد الضرائب المؤجلة أصول	133	692
---------------	---------------	--	-----	-----

بالنسبة لهذا القيد الأخير (استرداد الضرائب المؤجلة) تم حساب الضريبة المؤجلة أصول على أساس المعدل الضريبي 19 % والذي كان سائدا خلال السنوات السابقة، وسبب ذلك هو أن القيد المقابل لتسجيل المؤونات في سنة 2013 تم حسابه على أساس هذا المعدل.

وتجدر الإشارة إلى أن من الصعوبات التي تواجه المحاسبين عند التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة هو تغير القواعد الضريبية ولاسيما معدل الضريبية، مما يرفع من احتمالية وقوع أخطاء، وهذا ما حدث بالفعل في هذه المؤسسة، إذ كان على المحاسب تسجيل الضرائب المؤجلة أصول على أساس معدل الضريبة الحالي، وقبله يقوم بتعديل المبلغ الظاهر في الميزانية على أساس المعدل الضريبي الحالي وفق ما يلي :

53 024 654,21	53 024 654,21	ضرائب مؤجلة أصول ترحيل من جديد إعادة تقييم الضرائب المؤجلة أصول والظاهر في الميزانية	110	133
---------------	---------------	--	-----	-----

- القيد الصحيح لإسترداد الضرائب المؤجلة والمقابل لقيد إلغاء المؤونة

48 630 243,95	48 630 243,95 ⁽¹⁾	فرض ضريبة مؤجلة أصول ضرائب مؤجلة أصول تسجيل ضرائب مؤجلة أصول	133	692
---------------	------------------------------	--	-----	-----

$$0,23 \times 211\,435\,843,26^{(1)}$$

وبالتالي رصيد فرض الضرائب المؤجلة أصول (ح. 692) في نهاية السنة يصبح دائن بمبلغ : 79 873 822,77 دج، ورصيد الضرائب المؤجلة أصول الظاهر في الميزانية في نهاية السنة المالية 2014 هو : 401 680 451,83 دج.

2. إعانات الاستغلال :

رصيد الضرائب المؤجلة خصوم (ح. 134) في الميزانية دائن بمبلغ : 111 769 051,60 دج، متعلق بإعانة استغلال تحصلت المؤسسة على الوعد بالإعانة من طرف الدولة في سنة 2010، حيث سجل المحاسب قيد الوعد بالإعانة، حيث تقدر بمبلغ : 588 258 166,20 دج.

تجدر الإشارة إلى أن هناك اختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية فيما يخص إعانة الاستغلال، حيث يتم إدراجها ضمن نتائج السنة المالية التي تم فيها تحصيلها وفق القواعد الضريبية (أنظر الجانب النظري)، وبما أن هذه الإعانة لم يتم تحصيلها خلال سنة 2010، وبالتالي فقد قام المحاسب بنفس السنة بتسجيل محاسبي للضرائب مؤجلة خصوم في نهاية السنة وذلك لإعفاء هذه الإعانة من الضريبة إلى غاية تحصيلها، وذلك وفق القيد التالي :

111 769 051,60	111 769 051,60 ⁽¹⁾	فرض ضريبة مؤجلة خصوم ضرائب مؤجلة خصوم تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم	134	693
----------------	-------------------------------	--	-----	-----

(1) 0,19 X 588 258 166,20

وبما أن هذه الإعانة لم يتم تحصيلها إلى غاية 2014 فقد ظهر مبلغ الضرائب المؤجلة خصوم في الميزانية بالمعدل الضريبي السابق 19 %. وبالتالي كان على محاسب المؤسسة تعديل قيمة الضرائب المؤجلة خصوم والظاهر في الميزانية بالمعدل المطبق على سنة 2014 وفق القيد التالي :

23 530 326,63	23 530 326,63 ⁽¹⁾	ترحيل من جديد ضرائب مؤجلة خصوم تقييم ضرائب مؤجلة خصوم	134	110
---------------	------------------------------	---	-----	-----

(1) (0,19 - 0,23) X 588 258 166,20

وبالتالي يصبح رصيد الضرائب المؤجلة خصوم والظاهر في الميزانية (ح. 134) بقيمة : 135 299 378,23 دج.

3. فواتير سنوات سابقة (تصحيح الأخطاء والنسيان) :

لدى المؤسسة (19) فاتورة سنوات سابقة، تم تسجيلها كل على حدة حسب طبيعتها، ومن خلال مقابلة أجريناها مع رئيس مصلحة المحاسبة¹، تبين أن المؤسسة تقوم بتسجيل فواتير سنوات سابقة ضمن ح.11، إلا عندما يتجاوز مبلغ الفاتورة قيمة : مليون دينار جزائري (1 000 000,00 دج) خارج الرسوم. وهذا القرار أعتمد ابتداء من السنة المالية 2013، وهذا تطبيقاً للمبدأ المحاسبي : الأهمية النسبية.

4. الأتعاب غير مسددة خلال السنة :

لدى المؤسسة فاتورة أتعاب بتاريخ 25 ديسمبر 2014 لم يتم تسديدها خلال السنة، وبالتالي فهي تشكل إحدى الفروقات المؤقتة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، ومبلغ الفاتورة خارج الرسم هو : 37 350,00 دج، ومن

السيد : العابد عبد الحميد، يوم 21 جوان 2015، بمكتبه داخل المؤسسة.¹

خلال مقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبية¹، فإن المؤسسة كما رأينا سابقا إعتمدت مبدأ الأهمية النسبية في حدود مبلغ مليون دينار جزائري (1 000 000,00 دج) خارج الرسوم، وبالتالي لم يتم المحاسب بتسجيل قيد الضرائب المؤجلة أصول، وتجدر الإشارة إلى أن قيمة الضرائب المؤجلة في هذه الحالة يقدر بـ : 8 590,50 دج، وهو مبلغ ضئيل جدا مقارنة بالضريبة المستحقة (259 208 649,95 دج).

ثانيا : حالات الفروقات الدائمة

من خلال وثائق المؤسسة قامت المؤسسة بجيازة ثلاث سيارات سياحية خلال سنة 2014، وسيارة واحدة خلال 2013، مدة الإهلاك سنتين (50%)، وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة قدمت طلب لمصلحة الضرائب لقبول هذا المعدل والذي يفوق المعدل الضريبي الأصلي (20%)، حيث أن القيمة الأصلية للسيارات الثلاث هي : 5 313 000,00 دج، أما عن مجموع إهلاك السنة الحالية مقدر بمبلغ : 1 694 041,67 دج، وبتطبيق القاعدة الضريبية والتي تحدد سقف لقبول إهلاك السيارات السياحية فإن الإهلاك المقبول ضريبيا 1 291 666,67 دج من وخلال ماسبق فإن إهلاك السيارات السياحية غير القابل للخصم هو : 402 375,00 دج. والذي يتم إعادة إدماجه في النتيجة المحاسبية للوصول إلى النتيجة الضريبية بدون تسجيل لقيد الضرائب المؤجلة، وهذا ضمن جدول تحديد النتيجة الضريبية والذي يتم دفعه لمصلحة الضرائب (أنظر الملحق 04).

الفرع الثالث : تحديد الضريبة على أرباح الشركات IBS

نقوم بتوضيح خطوات تحديد الضريبة المستحقة (IBS) على مؤسسة من خلال الجدول (2.3) أدناه :

الجدول (2.3) : يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة ALFAPIPE (وحدة غرداية)

البيان	المبالغ قبل التعديل	المبالغ بعد التعديل	بيان العملية
الضريبة الحالية (1)	170 784 847,31	170 784 847,31	0,23 X 742 542 814,38
ضرائب مؤجلة أصول (2)	88 331 256,39	79 873 822,77	الرصيد في نهاية السنة من دفتر الأستاذ
ضرائب مؤجلة خصوم (3)	0	0	
الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للفروقات الدائمة (4)	92 546,25	92 546,25	0,23 X 402 375,00
الضريبة المستحقة	259 208 649,95	250 751 216,33	(1) + (3) - (2) + (4)

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ وجود فرق كبير بين الضريبة الحالية والتي يتم حسابها على أساس القواعد المحاسبية والضريبة المستحقة والتي يتم حسابها على أساس القواعد الضريبية، وما نستنتجه هو أن المؤسسة تقيدت إلى حد بعيد بنوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، أي قامت بإعداد القوائم المالية على أساس القواعد

نفس المرجع السابق¹.

المحاسبية، وعند إعدادها للنتيجة الضريبية إلتزمت بالقواعد الضريبية من خلال إعادة دمج الأعباء غير قابلة للخصم (إهلاك السيارات السياحية) في النتيجة الضريبية والتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة في حال الاختلافات المؤقتة.

الفرع الرابع : أثر التغيير في المعدل الضريبي على القوائم المالية لسنة 2014

في حال إعادة تقييم مبلغ الضرائب المؤجلة أصول أو خصوم والظاهر في الميزانية الإفتتاحية لسنة 2014 على أساس معدل الضريبية الحالي (23 %)، وفق الطريقة التي قمنا بشرحها أعلاه، فإن ذلك سيؤثر على القوائم المالية لسنة 2014، وهذا ما سنبينه في الجدول (3.3) التالي :

الجدول (3.3) : يوضح أثر التغيير في المعدل الضريبي على القوائم المالية لسنة 2014 لدى مؤسسة

ALFAPIPE (وحدة غرداية)

النسبة	الفرق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
				التغيرات الحاصلة في الميزانية (أصول)
5,37%	61 482 087,94	1 205 430 252,29	1 143 948 164,35	مجموع الأصول غير الجارية
0,00%	0,00	6 988 373 402,26	6 988 373 402,26	مجموع الأصول الجارية
0,76%	61 482 087,94	8 193 803 654,55	8 132 321 566,61	إجمالي الأصول
				التغيرات الحاصلة في الميزانية (خصوم)
5,43%	29 494 327,58	572 809 224,75	543 314 897,17	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
1,42%	23 530 326,63	1 683 636 084,30	1 660 105 757,67	مجموع الخصوم غير الجارية
0,14%	8 457 433,62	5 937 358 345,39	5 928 900 911,77	مجموع الخصوم الجارية
0,76%	61 482 087,83	8 193 803 654,44	8 132 321 566,61	إجمالي الخصوم
				التغيرات الحاصلة في حسابات النتائج
0,00%	0,00	742 542 814,38	742 542 814,38	النتيجة العادية قبل الضريبة
-3,26%	-8 457 433,62	250 751 216,33	259 208 649,95	الضرائب المستحقة على النتائج
0,00%	0,00	571 665 420,82	571 665 420,82	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ لم تكن هناك تغيرات كبيرة على عناصر القوائم المالية وذلك بسبب أن المؤسسة ملتزمة إلى حد بعيد بالقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، والفروقات بينها لاسيما المؤقتة منها فقد قامت بمعالجتها بالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، أما عن تلك التغيرات الطفيفة كانت بسبب تغيير المعدل الضريبي، ومحاسب المؤسسة لم يتم بإعادة تقييم مبالغ الضرائب المؤجلة على أساس المعدل الضريبي الحالي.

المطلب الثاني : دراسة حالة مؤسسة الخدمات الدولية (RSI) Relax service International

سنتناول في هذا المطلب دراسة حالة مؤسسة الخدمات الدولية (RSI)، حيث نستهلها بتقديم تعريف عن المؤسسة قيد الدراسة، ومن ثم نقوم بعرض حالات الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية في حسابات

المؤسسة لسنة 2014، وبالتالي التعرف على طريقة معالجة المؤسسة لتلك الاختلافات، وهل المؤسسة ملتزمة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية.

الفرع الأول : التعريف بالمؤسسة :

تأسست الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL RSI) سنة 1997، من طرف سبعة (07) شركاء برأسمال قدره 5 000 000 دج، ويتمثل النشاط الأساسي للمؤسسة في خدمات الطيران من بيع التذاكر والمساعدة على مستوى المطار. وقصد توسيع نشاط المؤسسة تم إضافة نشاطات أخرى : كراء السيارات بدون ومع السائق، البريد السريع، حجز الفنادق داخل وخارج الوطن، سحب دفتر الشروط. وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تشغل حاليا ما يفوق 50 عامل. تم إختيار هذه المؤسسة لدراسة الحالة (رغم صغر حجمها) كان بسبب تطورها وتوسع نشاطها في السنوات الأخيرة ونية الشركاء في المزيد من التطور مستقبلا، ويثبت ذلك قيام المؤسسة بتأجير العديد من التجهيزات في إطار عقد إيجار تمويلي، حيث بلغ عدد العقود من سنة 2011 إلى غاية 2015 : 11 عقد إيجار بقيمة تفوق : 40 000 000 دج. وتجدر الإشارة إلى أن عقد الإيجار التمويلي يشكل نقطة إختلاف مهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

الفرع الثاني : حالات الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية في حسابات المؤسسة

حيث نكتشف في هذا الفرع حالات الاختلافات بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية في حسابات المؤسسة، سواء الإختلافات المؤقتة أو الدائمة، وطريقة معالجتها من طرف المؤسسة.

أولا: حالات الإختلافات المؤقتة :

يستدعي وجود حالات للإختلافات المؤقتة تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة، ورغم وجود تلك الحالات إلا أن محاسب المؤسسة لم يتم بتسجيل الضرائب المؤجلة، أي بمعنى تقييد بالقواعد المحاسبية فقط دون الأخذ بعين الإعتبار القواعد الضريبية عند تحديد النتيجة الضريبية، لذا نقوم بتعديل القوائم المالية بتسجيل الضرائب المؤجلة، ومن ثم يمكن ملاحظة أثر ذلك على القوائم المالية وعلى الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

1. عقد الإيجار التمويلي :

قامت المؤسسة إلى غاية إعداد القوائم المالية لسنة 2014 ب : 10 عقود إيجار تمويلي يمكن توضيحها فيما يلي :

الجدول (4.3) : يوضح مختلف عقود الإيجار تمويلي للمؤسسة المستأجرة (SARL RSI).

رقم العقد	تاريخ العقد	مدة العقد	المعدات المستأجرة	مدة الإهلاك	قيمة العقد
4014	25/08/2011	03 سنوات	سيارتين	05 سنوات	3 256 924,00 دج
3970	25/10/2011	03 سنوات	سيارتين	05 سنوات	3 052 111,10 دج
4993	25/02/2012	03 سنوات	03 سيارات	05 سنوات	4 757 178,00 دج
5268	25/04/2012	03 سنوات	سيارتين	05 سنوات	3 222 736,00 دج
5568	25/06/2012	03 سنوات	03 سيارات	05 سنوات	2 422 820,53 دج
100986	25/04/2013	03 سنوات	03 سيارات	05 سنوات	5 077 437,00 دج

101067	25/06/2013	03 سنوات	04 سيارات	05 سنوات	4 647 179,48 دج
102001	25/12/2013	سنتين	معدات الإعلام الآلي	03 سنوات	1 945 250,00 دج
102411	25/02/2014	03 سنوات	سيارتين	05 سنوات	3 044 419,00 دج
102858	25/05/2014	03 سنوات	04 سيارات	05 سنوات	6 161 485,00 دج
المجموع					37 587 540,11 دج

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

علما أن المؤسسة المؤجرة لتلك العقود هي : المغاربية للإيجار المالي الجزائر (MLA).

وفي ما يلي جدول يوضح مختلف دفعات الإيجار لكل عقد، مع تفصيل للأعباء التي تتحملها المؤسسة، مع إبراز الفروقات في الأعباء بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، ومن خلال هذا الجدول يتم تحديد مقدار الضريبة المؤجلة لكل سنة، وتجدر الإشارة أنه من المفروض معالجة كل عقد على حدة، وبغرض إختصار العملية تم إدماج جميع العقود في جدول واحد، كما تجدر الإشارة أن دفعات الإيجار شهرية.

الجدول (5.3) : مختلف الأعباء التي تتحملها المؤسسة (SARL RSI) جراء عقود الإيجار التمويلي.

السنة	الدفعات	إستهلاك القرض	الفائدة	مخصصات الإهلاك	مجموع أعباء السنة	الفارق الزمني
2011	1 827 095,84	1 532 928,32	294 167,52	318 865,20	61 3 032,72	1 214 063,12
2012	6 914 390,15	5 148 558,20	1 765 831,95	2 726 649,41	4 492 481,36	2 421 908,79
2013	10 126 114,95	7 890 602,32	2 235 512,63	4 484 062,24	6 719 574,87	3 406 540,08
2014	13 736 541,42	11 168 339,45	2 568 201,97	7 161 934,96	9 730 136,93	4 006 404,49
2015	8 472 521,35	7 091 331,11	1 381 190,24	7 776 872,56	9 158 062,80	-685 541,45
2016	4 393 136,13	3 988 480,90	404 655,23	7 458 007,35	7 862 662,58	-3 469 526,45
2017	782 218,88	767 289,81	14 929,07	4 401 806,82	4 416 735,89	-3 634 517,01
2018	0,00	0,00	0,00	2 644 393,98	2 644 393,98	-2 644 393,98
2019	0,00	0,00	0,00	614 937,60	614 937,60	-614 937,60
المجموع	46 252 018,72	37 587 530,11	8 664 488,61	37 587 530,11	46 252 018,72	0,00

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

- يمثل عمود مجموع أعباء السنة المالية في : مصروف الفائدة (ح.661)، أضيف إليه مخصصات الإهلاك التثبيتات (ح.681). ومجموعها يمثل أعباء السنة المالية.
- يمثل عمود الفارق الزمني في : الفارق الزمني بين التسجيل المحاسبي لأعباء السنة المالية، وقبولها من جهة القواعد الضريبية، أي الفرق بين دفعات الإيجار (والتي تعتبر حسب القواعد الضريبية كعبء يحمل للنتيجة الضريبية) ومجموع أعباء السنة المالية.
- الإشارة الموجبة للفارق الزمني ينتج عنها تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة خصوم بمقدار الفارق ضرب معدل الضريبة هذا لأن النتيجة الجارية أكبر من النتيجة المستحقة. وعند بلوغ الفارق الزمني الإشارة السالبة تقوم باسترداد الضريبة المؤجلة خصوم السابقة.

- بما أن محاسب المؤسسة لم يتقيد بالقواعد الضريبية ولا بالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، وبغرض ملاحظة أثر ذلك على القوائم المالية ولاسيما في سنة 2014، حيث نقوم بتعديل الميزانية الافتتاحية لسنة 2014 بالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة قبل تلك السنة، ومن ثم التسجيل المحاسبي لهذه السنة.

أ. الرصيد الافتتاحي للضرائب المؤجلة :

مدین	دائن	تعديل الرصيد الافتتاحي لسنة 2014	مدین	دائن
444		الدولة - الضرائب على النتائج		
	134	ضرائب مؤجلة خصوم		
	11	ترحيل من جديد		
		تسجيل قيد الضرائب المؤجلة الافتتاحي		

$$(1) (3\,406\,540,08 + 2\,421\,908,79 + 1\,214\,063,12) * 0,25$$

$$(2) (3\,406\,540,08 + 2\,421\,908,79 + 1\,214\,063,12) * 0,23$$

ب. تسجيل قيد الضرائب المؤجلة لسنة 2014

بعد التسجيل المحاسبي لدفعات الإيجار التمويلي وفق القواعد المحاسبية، وكذا تسجيل مخصص الإهلاك السنوي للتبittات، يتم تسجيل في نهاية السنة قيد محاسبي للضرائب المؤجلة خصوم.

693		فرض ضريبة مؤجلة خصوم		
	134	ضرائب مؤجلة خصوم		
		تسجيل قيد الضرائب المؤجلة		

$$(1) 4\,006\,404,49 * 0,23$$

2. أتعاب محافظ الحسابات :

قام محاسب المؤسسة بتسجيل فاتورة أتعاب محافظ الحسابات بتاريخ 2014/07/15، ومن خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة فإن فاتورة أتعاب محافظ الحسابات لم يتم تسديدها بعد خلال سنة 2104، وقد تم تسديدها إلى غاية 2015/03/16، لذا فحسب القواعد الضريبية فإن هذا العبء غير قابل للخصم إلى غاية السنة المالية التي يتم التسديد فيها (أنظر الجانب النظري)، لذا يجب تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة أصول. وتجدر الإشارة إلى أن المحاسب إلترم فقط بالقواعد المحاسبية ولم يتم بتسجيل قيد الضرائب المؤجلة.

133		ضرائب مؤجلة أصول		
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		تسجيل قيد الضرائب المؤجلة		

$$(1) 700\,000,00 * 0,23$$

ثانيا : حالات الإختلافات الدائمة

من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة، فإن هذه الأخيرة تحملت غرامات وعقوبات بمبلغ 63 687,00 دج، وحسب القواعد الضريبية فإن الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم، في ذلك تشكل اختلافات دائمة يتم إعادة دمجها مباشرة في النتيجة الضريبية.

الفرع الثالث : تحديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

من خلال الجدول (6.3) أدناه نلاحظ وجود فرق كبير بين الضريبة الحالية والضريبة المستحقة، وما نستنتجه هو أن المؤسسة لم تقيدت بنوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ولاسيما في حال وجود اختلافات مؤقتة (عقد إيجار تمويلي، أتعاب محافظ الحسابات). أي قامت بإعداد القوائم المالية على أساس القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للنتيجة الضريبية لم تلتزم بالقواعد الضريبية باستثناء إعادة دمج الأعباء غير قابلة للخصم (العقوبات والغرامات) في النتيجة الضريبية وهذا أثر في الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وكذا القوائم المالية.

الجدول (6.3) : يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة SARL RSI

البيان	المبالغ قبل التعديل	المبالغ بعد التعديل	بيان العملية
الضريبة الحالية (1)	5 145 590,27	5 145 590,27	0,23 X 22 372 131,63
ضرائب مؤجلة أصول (2)	0	161 000,00	الرصيد في نهاية السنة من دفتر الأستاذ
ضرائب مؤجلة خصوم (3)	0	921 473,03	الرصيد في نهاية السنة من دفتر الأستاذ
الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للفروقات الدائمة (4)	14 648,01	14 648,01	0,23 X 63 687,00
الضريبة المستحقة	5 160 238,28	4 399 765,25	(1) + (3) - (2) + (4)

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفرع الرابع : أثر التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة على القوائم المالية لسنة 2014

من خلال التسجيلات السابقة للضرائب المؤجلة (أصول، خصوم) نقوم بتعديل القوائم المالية للمؤسسة، ومن ثم نبرز الفروقات بين القوائم المالية قبل التعديل وبعده.

الجدول (7.3) : يوضح أهم التغيرات الحاصلة في القوائم المالية لسنة 2014 لدى SARL RSI

النسبة	الفرق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
				التغيرات الحاصلة في الميزانية (أصول)
0,42%	161 000,00	38 297 283,97	38 136 283,97	مجموع الأصول غير الجارية
0,87%	1 760 628,00	203 851 763,24	202 091 135,24	مجموع الأصول الجارية
0,80%	1 921 628,00	242 149 047,21	240 227 419,21	إجمالي الأصول
				التغيرات الحاصلة في الميزانية (خصوم)
0,63%	140 849,96	22 602 743,59	22 461 893,63	مجموع رؤوس الأموال الخاصة

21,09%	2 541 250,79	14 588 361,47	12 047 110,68	مجموع الخصوم غير الجارية
-0,37%	-760 472,75	204 957 942,15	205 718 414,90	مجموع الخصوم الجارية
0,80%	1 921 628,00	242 149 047,21	240 227 419,21	إجمالي الخصوم
التغيرات الحاصلة في حسابات النتائج				
0,00%	0,00	22 372 131,63	22 372 131,63	النتيجة العادية قبل الضريبة
-14,74%	-760 472,75	4 399 765,25	5 160 238,00	الضرائب المستحقة على النتائج
0,00%	0,28	110 332 614,24	110 332 613,96	مجموع الأعباء للأنشطة العادية
0,00%	-0,28	17 211 893,35	17 211 893,63	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه لم يكن هناك تغيرات كبيرة على عناصر القوائم المالية، باستثناء ما يلي :

- ارتفاع في مجموع الخصوم غير الجارية بنسبة 21,09 %، وهذا راجع للأثر الرجعي للتسجيل المحاسبي للضرائب مؤجلة خصوم والمتعلقة بالفروقات الزمنية المتعلقة بالتسجيل المحاسبي للأعباء الخاصة بعقد إيجار التمويل وأخذها ضمن النتيجة الضريبية، والخاصة بالسنوات 2011 إلى غاية 2013.
- انخفاض الضريبة المستحقة على النتائج IBS بنسبة 14,74 %، والمتعلقة بسنة 2014. ومقدار الانخفاض يمثل التغير في الضرائب المؤجلة. وبالتالي فالمؤسسة سددت ضرائب أكبر مما لو قامت بالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة. ولكن هذه الزيادة ستقوم باسترجاعه في الأجل المتوسط.
- لم يكن هناك تغيير في النتيجة الصافية للسنة المالية، إذ أن الانخفاض في الضريبة المستحقة، يقابله ارتفاع في التغيرات في الضرائب المؤجلة.

من خلال ما سبق فإن عدم تقييد المؤسسة بنوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من خلال التزامها فقط بالقواعد المحاسبية. سببه¹ أنه في حالة التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة فإن ذلك يعتبر مؤشر لدى مصلحة الضرائب للفحص الضريبي، وهذا المؤشر راجع لنقص التكوين لدى موظفي مصلحة الضرائب، فيما يخص النظام المحاسبي المالي، ولاسيما الضرائب المؤجلة والتي تمثل تقنية لمعالجة الاختلافات المؤقتة.

المطلب الثالث : المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني لولاية ورقلة (EPWGCET)

سنتناول في هذا المطلب دراسة حالة المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني لولاية ورقلة (EPWGCET)، حيث نستهلها بتقديم تعريف عن المؤسسة قيد الدراسة، ومن ثم نقوم بعرض حالات الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية في حسابات المؤسسة لسنة 2014، وبالتالي التعرف على طريقة معالجة المؤسسة لتلك الاختلافات، وهل المؤسسة ملتزمة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية.

، بتاريخ 2015/08/04 بمكتبه داخل المؤسسة SARL RSI مقابلة مع السيد : دادة ندير، محاسب لدى مؤسسة¹

الفرع الأول : التعريف بالمؤسسة

تم إنشاء المؤسسة بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في : 08 نوفمبر 2008 المتضمن إنشاء مؤسسة تسيير مراكز الردم التقني لولاية ورقلة، وتم تنصيب مجلس الإدارة تحت إشراف السيد والي ولاية ورقلة بتاريخ 10 فيفري 2009 بموجب القرار الولائي رقم : 08 المؤرخ في : 14 جانفي 2009، وبعده تم تنصيب المدير بموجب القرار الولائي رقم : 214 المؤرخ في : 11 فيفري 2009.

من مهام المؤسسة : الوقاية والتقليص من ضرر النفايات من المصدر، تامين إعادة استعمال النفايات، إعلام وتحسيس المواطنين بضرورة احترام معايير وضع ورفع النفايات، تشجيع الاستثمار في فرز ومعالجة واسترجاع النفايات .

الفرع الثاني : حالات الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية في حسابات المؤسسة

حيث نعرض في هذا الفرع حالات الإختلافات بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية في حسابات المؤسسة، سواء الإختلافات المؤقتة أو الدائمة، وطريقة معالجتها من طرف المؤسسة.

أولا: حالات الإختلافات مؤقتة :

يستدعي وجود حالات الاختلافات المؤقتة تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة، ورغم وجود تلك الحالات إلا أن محاسب المؤسسة لم يتم بتسجيل الضرائب المؤجلة، أي بمعنى التقيد بالقواعد المحاسبية فقط دون الأخذ بعين الاعتبار القواعد الضريبية عند تحديد النتيجة الضريبية، لذا نقوم بتعديل القوائم المالية بتسجيل الضرائب المؤجلة، ومن ثم يمكن ملاحظة أثر ذلك على القوائم المالية وعلى الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

1. حالة الإعانات العمومية (إعانات التجهيز) :

تحصلت المؤسسة سنة 2014 على إعانات التجهيز متمثلة في معدات نقل (شاحنتين، رافعتين، جرافة) بمبلغ إجمالي للإعانة : 85 120 000,00 دج، تمتلك هذه المعدات لمدة 10 سنوات، إذن فحسب القواعد المحاسبية (أنظر الفصل الأول) يتم تحويل الإعانة إلى النتيجة (ح. 754) على مدة 10 سنوات، بمبلغ سنوي : 8 512 000,00 دج. أما من ناحية القواعد الضريبية فيتم تحويل الإعانة إلى النتيجة على مدى خمس سنوات فقط (أنظر الجانب النظري)، وبالتالي يتم تسجيل قيد الضرائب المؤجلة أصول بمبلغ الفرق، علما أن قسط الإعانة المحول إلى النتيجة وفق القواعد الضريبية مقدر بمبلغ : 17 024 000,00 دج.

1 957 760,00	⁽¹⁾ 1 957 760,00	ضرائب مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول تسجيل قيد الضرائب المؤجلة	692	133
--------------	-----------------------------	---	-----	-----

(1) 8 512 000,00 * 0,23

2. مؤونة العطل المدفوعة الأجر :

يستفيد العمال داخل المؤسسة من عطلة سنوية مدفوعة الأجر، ويتم تقدير مؤونة لهذه العطلة في نهاية كل سنة. وبما أن هذه المؤونة يتم تسجيلها ومراجعتها وفق القواعد المحاسبية، أما من ناحية القواعد الضريبية فتعتبر غير قابلة للخصم إلى غاية السنة التي يتم تقديم هذه المنحة للمستخدمين، وبالتالي يتم تسجيل قيد محاسبي للضرائب المؤجلة أصول في نهاية السنة علما أن مقدار المؤونة بمبلغ : 4 113 759,73 دج.

133	ضرائب مؤجلة أصول	946 164,74 ⁽²⁾	946 164,74
692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
	تسجيل قيد الضرائب المؤجلة		

$$0,23 * 4 113 759,73 \text{ (2)}$$

3. أتعاب محافظ الحسابات :

من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة فإن أتعاب محافظ الحسابات لم يتم تسديدها بعد خلال سنة 2104، والمقدرة بمبلغ 156 695,00 دج، لذا فحسب القواعد الضريبية فإن هذا العبء غير قابل للخصم إلى غاية السنة المالية التي يتم التسديد فيها (أنظر الجانب النظري)، لذا يجب إجراء تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة أصول.

133	ضرائب مؤجلة أصول	36 039,85 ⁽²⁾	36 039,85
692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
	تسجيل قيد الضرائب المؤجلة		

$$0,23 * 156 695,00 \text{ (3)}$$

الفرع الثالث : تحديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

نقوم بتحديد الضريبة على أرباح الشركات وفق الجدول (8.3) أدناه :

الجدول (8.3) : يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى مؤسسة EPWCET

البيان	المبالغ قبل التعديل	المبالغ بعد التعديل	بيان العملية
الضريبة الحالية (1)	3 445 086,84	3 445 086,84	0,23 X 14 978 638,44
ضرائب مؤجلة أصول (2)	0	2 939 964,59	الرصيد في نهاية السنة من دفتر الأستاذ
ضرائب مؤجلة خصوم (3)	0	0	الرصيد في نهاية السنة من دفتر الأستاذ
الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للفروقات الدائمة (4)	0	0	
الضريبة المستحقة	3 445 086,84	6 385 051,43	(4) + (3) - (2)

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول (8.3) أعلاه نلاحظ وجود فرق كبير بين الضريبة الحالية والضريبة المستحقة، وما نستنتجه هو أن المؤسسة لم تقيدت بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية ولاسيما في حال الاختلافات مؤقتة. أي قامت بإعداد القوائم

المالية على أساس القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للنتيجة الضريبية لم تلتزم بالقواعد الضريبية وهذا أثر في الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وكذا القوائم المالية.

الفرع الرابع : أثر التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة على القوائم المالية لسنة 2014

من خلال التسجيلات السابقة للضرائب المؤجلة أصول نقوم بتعديل القوائم المالية للمؤسسة، ومن ثم نبرز الفروقات بين القوائم المالية قبل التعديل وبعده.

الجدول (9.3) : التغيرات الحاصلة في القوائم المالية لسنة 2014 لدى مؤسسة (EPWGCET)

النسبة	الفرق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
التغيرات الحاصلة في الميزانية (أصول)				
2,71%	2 939 964,59	111 567 847,28	108 627 882,69	مجموع الأصول غير الجارية
0,00%	0,00	167 450 611,88	167 450 611,88	مجموع الأصول الجارية
1,06%	2 939 964,59	279 018 459,16	276 078 494,57	إجمالي الأصول
التغيرات الحاصلة في الميزانية (خصوم)				
0,00%	0,00	150 078 404,18	150 078 404,18	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
0,00%	0,00	84 425 500,00	84 425 500,00	مجموع الخصوم غير الجارية
7,07%	2 939 964,59	44 514 554,98	41 574 590,39	مجموع الخصوم الجارية
1,06%	2 939 964,59	279 018 459,16	276 078 494,57	إجمالي الخصوم
التغيرات الحاصلة في حسابات النتائج				
0,00%	0,00	79 995 202,51	79 995 202,51	النتيجة العادية قبل الضريبة
85,34%	-2 939 964,59	-6 385 051,43	-3 445 086,84	الضرائب المستحقة على النتائج
0,00%	0,00	-156 348 901,82	-156 348 901,82	مجموع الأعباء للأنشطة العادية
0,00%	0,00	11 533 551,60	11 533 551,60	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه لم يكن هناك تغيرات كبيرة على عناصر القوائم المالية، باستثناء ما يلي :

- ارتفاع في مجموع الأصول غير الجارية بنسبة 2,71 %، وهذا راجع للتسجيل المحاسبي للضرائب مؤجلة أصول؛
- ارتفاع مجموع الخصوم الجارية بنسبة 7,07 % هذا بسبب ارتفاع مقدار الضريبة المستحقة والمسجلة في حساب (444 الدولة -الضرائب على النتائج)؛
- ارتفاع الضريبة المستحقة على النتائج (IBS) بنسبة 85,34 %، والمتعلقة بسنة 2014. ومقدار الإرتفاع يمثل التغير في الضرائب المؤجلة. وبالتالي فالمؤسسة سددت ضرائب أقل عند إلتزامها فقط بالقواعد المحاسبية. ولكن هذا النقصان ستقوم بتسديده في الأجل المتوسط؛

- لم يكن هناك تغيير في النتيجة الصافية للسنة المالية، إذ أن الارتفاع في الضريبة المستحقة، يقابله التغير في الضرائب المؤجلة.

المطلب الرابع : المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)

سنتناول في هذا المطلب دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)، حيث نستهلها بتقديم تعريف عن المؤسسة قيد الدراسة، ومن ثم نقوم بعرض حالات الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية في حسابات المؤسسة لسنة 2014، وبالتالي التعرف على طريقة معالجة المؤسسة لتلك الاختلافات، وهل المؤسسة ملتزمة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية.

الفرع الأول : التعريف بالمؤسسة

أنشأ الجمع في 01 أوت 1981 في سياق الإعلان عن مشروع إعادة هيكلة قطاع المحروقات والصناعات البترو كيميائية في الجزائر، بالمنطقة الصناعية حاسي مسعود / ورقلة، ورأسمال اجتماعي 8.000.000.000 دج، بما يعادل 80.000 سهم. وبحلول سنة 2010 تسنى لجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار أن يقطع شوطا كبيرا فيما يخص عامل "الخبرة" التي تعود عوامل اكتسابها أساسا إلى فترة تجاوزت 30 سنة، فلقد استمرت المؤسسة في الإقدام على إثراء محفظة نشاطاتها كما وكيفا، لتصل اليوم إلى تشكيلة متنوعة من الخدمات البترولية يتجاوز عددها 35 خدمة بترولية. وعمالة مؤهلة يصل عددها 3000 عامل.

الفرع الثاني : حالات الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية في حسابات المؤسسة

حيث نعرض في هذا الفرع حالات الإختلافات بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية في حسابات المؤسسة، سواء الإختلافات المؤقتة أو الدائمة، وطريقة معالجتها من طرف المؤسسة.

أولا: حالات الإختلافات مؤقتة :

من خلال القوائم المالية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم 11، 12، 13) نلاحظ وجود حساب الضرائب المؤجلة، سواء من جانب الأصول (ح.133) والمقدر بـ : 584 521 981,67 دج، وكذا في حساب النتائج (ح. 692) مدينا بمبلغ : 56 447 482,33 دج. وهذا يعتبر دليلا لوجود عمليات داخل المؤسسة تختلف فيها القاعدة المحاسبية عن القاعدة الضريبية، وأن محاسب المؤسسة أعد القوائم المالية انطلاقا من القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للقوائم الضريبية إلتزم بالقواعد الضريبية، مما يشكل لدينا حالات للفروقات المؤقتة وأخرى للفروقات الدائمة نعرضها فيما يلي :

1. مؤونات لالتزامات المؤسسة تجاه مستخدميها :

في نهاية كل سنة تقوم المؤسسة بإثبات في شكل مؤونات مبلغ التزامات المؤسسة تجاه مستخدميها، حيث إما تقوم بالرفع في المؤونات، أو باسترجاع مؤونات مشكلة سابقا. والتي نلخصها في الجدول (10.3) التالي :

الجدول (10.3) : مختلف المؤونات لالتزامات المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار تجاه مستخدميها

رقم ح.	البيان	تشكيل / الرفع من المؤونات ل 2014	ض. مؤجلة أصول 23 %	إلغاء/ تخفيض المؤونات ل : 2013	ض. مؤجلة أصول 23 %
153	مؤونة منحة قبل الإحالة على التقاعد	219 697 207,86	50 530 357,81	224 260 352,62	51 579 881,10
158	مؤونة المنحة الخاصة بإطارات التسيير	203 967 641,36	46 912 557,51	205 447 939,73	47 253 026,14
631	مؤونة العطل المدفوعة الأجر	15 045 337,00	3 460 427,51	27 299 775,00	6 278 948,25
	المجموع	438 710 186,22	100 903 342,83	457 008 067,35	105 111 855,49
692	ضرائب مؤجلة أصول		رصيد مدين		4 208 512,66

المصدر : من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة

أ. مؤونة منحة قبل الإحالة على التقاعد : يتم تحديد هذه المؤونة على أساس القيمة المحيئة لمجموع التزامات المؤسسة تجاه المستخدمين باستعمال فرضيات حسابية (فرضيات ديموغرافية، مالية) وطرق حسابية ملائمة.

ب. مؤونة المنحة الخاصة بإطارات التسيير : وتحسب هذه المنحة في نهاية السنة المالية لفائدة المسيرين، وهذا بغية تحفيزهم، ويستفيدون منها خلال السنة القادمة N+1.

ج. مؤونة العطلة المدفوعة الأجر : يستفيد العمال داخل المؤسسة من عطلة سنوية مدفوعة الأجر، ويتم تقدير مؤونة لهذه العطلة في نهاية كل سنة.

بما أن كل مؤونات لالتزامات المؤسسة تجاه مستخدميها السالفة الذكر، يتم تسجيلها ومراجعتها وفق القواعد المحاسبية، أما من ناحية القواعد الضريبية فتعتبر غير قابلة للخصم إلى غاية السنة التي يتم تقديم هذه المنحة للمستخدمين، وبالتالي يتم تسجيل قيد محاسبي للضرائب مؤجلة أصول في نهاية السنة وفق ما يلي :

- بالنسبة للقيد المقابل لتسجيل مؤونات أو الرفع فيها (بناء على المعلومات المقدمة في الجدول أعلاه :

133	ضرائب مؤجلة أصول	100 903 342,83	1003 342,83
692	فرض ضريبة مؤجلة أصول تسجيل ضرائب مؤجلة أصول		

- بالنسبة للقيد المقابل لإلغاء المؤونات: وبالتالي استرداد قيمة الضرائب المؤجلة أصول والمسجلة سابقا

692	فرض ضريبة مؤجلة أصول	105 111 855,49	105 111 855,49
133	ضرائب مؤجلة أصول استرداد الضرائب المؤجلة أصول		

2. العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية :

في نهاية السنة المالية 2013، بقيت عناصر نقدية محررة بالعملات الأجنبية في الميزانية (مورد أجنبي)، حيث قام محاسب المؤسسة بإعادة تقييم حساب المورد الأجنبي على أساس سعر الصرف 31 ديسمبر 2013، إذ نتج عن هذه العملية خسائر صرف بقيمة : 4 180 054,57 دج. وبما أن هذه الخسارة يتم تسجيلها وفق القواعد المحاسبية، أما عن القواعد الضريبية فإن الاعتراف بخسائر الصرف إلى غاية تاريخ التسديد، وبالتالي فقد قام المحاسب بتسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة أصول في نهاية سنة 2013.

133	ضرائب مؤجلة أصول	961 412,55 ⁽¹⁾	961 412,55
692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
	تسجيل ضرائب مؤجلة أصول		

(1) 0,23 x 4 180 054,57

وخلال سنة 2014 تم تسديد ديون المورد الأجنبي، وبالتالي فالخسارة صرف المسجلة خلال 2013 تصبح مقبولة من الناحية الضريبية، إذن فقد قام محاسب المؤسسة بإسترداد قيمة الضرائب المؤجلة أصول والمسجلة خلال 2013 :

692	فرض ضريبة مؤجلة أصول	961 412,55	961 412,55
133	ضرائب مؤجلة أصول		
	استرداد الضرائب المؤجلة أصول		

3. أتعاب محافظ الحسابات :

من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة فإن أتعاب محافظ الحسابات لم يتم تسديدها بعد خلال سنة 2104، والمقدرة بمبلغ 1 600 000,00 دج، لذا فحسب القواعد الضريبية فإن هذا العبء غير قابل للخصم إلى غاية السنة المالية التي يتم التسديد فيها (أنظر الجانب النظري) لذا يجب إجراء تسجيل محاسبي للضرائب المؤجلة أصول. ومن خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة فإن محاسب المؤسسة لم يتم بتسجيل هذا القيد، لذا فسنقوم بتسجيلها، ومن ثم نلاحظ أثر تلك المعالجة على القوائم المالية للمؤسسة، وعلى الضريبة المستحقة (IBS) :

133	ضرائب مؤجلة أصول	368 000,00 ⁽¹⁾	368 000,00
692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
	تسجيل ضرائب مؤجلة أصول		

(1) 0,23 x 1 600 000,00

4. الضرائب والرسوم غير المسترجعة :

تتحمل المؤسسة عدة ضرائب ورسوم غير مسترجعة، حيث يتم إثباتها محاسبيا كأعباء (ح. 64x) على أساس الاستحقاق، أما بالنسبة للقواعد الضريبية لتحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، فهي غير قابلة للخصم كأعباء إلى غاية تسديدها (الأساس النقدي)، وبالتالي فهي تشكل فروقات مؤقتة يتم على أساسها تسجيل قيد محاسبي

للضرائب المؤجلة أصول. وبالرغم من ذلك فمحاسب المؤسسة لم يلتزم بهذه المعالجة المحاسبية، وفيما يلي توضيح تلك الضرائب والرسوم بالمبلغ الذي لم يسدد :

الجدول (11.3) : مختلف الضرائب والرسوم المستحقة على المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وغير مسددة

البيان	المبلغ	الضرائب المؤجلة أصول
الرسم على النشاط المهني (TAP)	91 072 459,00	20 946 665,57
الرسم العقاري (TF)	1 694 000,00	389 620,00
الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة (TAPD)	1 807 000,00	415 610,00
الرسم على التكوين المهني والتمهين	32 124 129,00	7 388 549,67
المجموع	126 697 588,00	29 140 445,24

المصدر : من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة

أ الرسم على النشاط المهني (TAP) : هذا الرسم واجب الدفع شهريا على أساس معدل 2 % من رقم الأعمال المحصل (هذا المعدل المطبق خلال 2014)، والذي تم تحديده في المواد 217 إلى 204 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وهذا بالنسبة للنشاط الخدمي. والمؤسسة بناء على فرض الاستحقاق، تقوم بإثبات العبء الضريبية على أساس رقم الأعمال المصرح به خلال السنة.

ب الرسم العقاري (TF) : رسم يفرض على المداخل العقارية، بمعنى المداخل المتأتية من تأجير الأملاك المبنية وغير المبنية، طبقا للمواد 248 إلى 268 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. والمؤسسة تقوم بتسديد الرسم عند إستلامها لإشعار بالدفع.

ج الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة (TAPD) : تم إنشاء الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة بموجب المادة 117 من قانون المالية لسنة 1992. وقد تم تعديل تعريفه هذا الرسم ضمن قانون المالية لسنة 2000، المادة 54 منه، والمؤسسة تقوم بالتسديد عند إستلام إشعار بالدفع.

د الرسم على التكوين المهني والتمهين : هذين الرسمين يتم فرضهما على المؤسسات التي لا تقوم بجهد لتقديم تكوين لفائدة عمالها، أو لفائدة متربصي مراكز ومعاهد التكوين، ويحدد بنسبة 1 % من الأجر السنوي لعمليات التكوين المهني المتواصل، و 1 % من الأجر السنوي لعمليات التكوين عن طريق التمهين، وهذا وفقا للقانون رقم 97/02 والمرسوم التنفيذي رقم 98/149.

من خلال الجدول أعلاه (19.3) يتضح وجود ضرائب ورسوم غير مسددة، وبالتالي فيجب تسجيل قيد للضرائب

المؤجلة أصول لأنها أعباء غير قابلة للخصم إلى غاية تسديدها وذلك وفق ما يلي :

133	ضرائب مؤجلة أصول	29 140 445,24	29 140 445,24
692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		
	تسجيل ضرائب مؤجلة أصول		

تجدر الإشارة أنه بالرغم من عدم تسجيل قيد الضرائب المؤجلة أصول بالنسبة للضرائب والرسوم، وكاستثناء فقد قام محاسب المؤسسة بإعادة إدماج الرسم على التكوين المهني والتمهين ضمن النتيجة الضريبية (أنظر الملحق 14)، وبالتالي فقيود الضرائب المؤجلة أصول بالنسبة لهذا الرسم لا يؤثر على النتيجة الضريبية، وإنما تأثيره على القوائم المالية للمؤسسة.

5. تعديل رصيد الإفتتاحي للضرائب المؤجلة أصول :

نظرا لتغير المعدل الضريبي خلال فترة إعداد القوائم المالية لسنة 2014 (قانون المالية 2015)، فإنه يتوجب تعديل رصيد الإفتتاحي للضرائب المؤجلة أصول والظاهر في الميزانية على أساس المعدل الحالي (23 % بدل 25 %)، وتجدر الإشارة إلى أن هذا القيد المحاسبي تم ضمن حسابات المؤسسة، وفق مايلي :

692	فرض ضريبة مؤجلة أصول	51 277 ⁽¹⁾	
133	ضرائب مؤجلة أصول	557,12	
	إعادة تقييم الرصيد الإفتتاحي للضرائب المؤجلة أصول		51 277 557,12

$$0,23 - 0,25) \times 2\,563\,877\,856,00^{(1)}$$

تجدر الإشارة إلى أنه من المفروض تسجيل الفارق إعادة التقييم الرصيد الإفتتاحي للضرائب المؤجلة أصول ضمن حساب (110 ترحيل من جديد) لأنه يتعلق بالسنة المالية السابقة، إلا أن تعديل ذلك الحساب سيؤثر على الأرباح غير الموزعة وبالتالي فالقيام بذلك يكون بقرار مجلس الإدارة.

ثانيا : حالات الإختلافات دائمة

من خلال الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة، فإن هناك العديد من حالات الإختلافات الدائمة نذكرها فيما يلي :

الجدول (12.3) : يوضح حالات الإختلافات الدائمة لدى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)

المبالغ	البيان
7 101 410,65	إعادة الإدماج (Réintégration)
3 434 450,57	الأعباء الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال (المادة 169 من ق.ض.م)
669 072,58	قيمة الهدايا غير القابلة للخصم - الهدايا الإشهارية مقبولة في حدود 500 دج للوحدة- (نفس المادة السابقة)
2 952 262,50	إهلاك السيارات السياحية غير القابلة للخصم إلا في 1 000 000 دج (الفقرة 3 من المادة 141)
45 625,00	الغرامات والعقوبات الواقعة على كاهل مخالفين الأحكام القانونية (الفقرة 6 من المادة 141)
69 403 401,48	التخفيضات (Déductions)
39 200 000,00	المداحيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات -مداحيل المساهمات في الفروع- (المادة 147 مكرر)
30 203 401,48	فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الثببتات -بالنسبة لفوائض قيم قصيرة الأمد خاضعة بنسبة 70 %، أما عن فوائض قيم طويلة الأمد خاضعة بنسبة 35 % (المادة 173)
62 301 990,83	الفارق (التخفيضات - إعادة الإدماج)

المصدر : من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة (الملحق 14)

الفرع الثالث : تحديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

عموما تقوم المؤسسات الاقتصادية بتحديد الضريبة على أرباح الشركات (IBS) إنطلاقا من الجدول رقم 09 المتعلق بتحديد النتيجة الضريبية، وهو أحد القوائم الضريبية التي تقدم لمصلحة الضرائب، وهو نفس الجدول الذي إعتمدت عليه المؤسسة لتحديد الضريبة المستحقة (الملحق 14)، وبالتالي فحساب الضريبة المستحقة إنطلاقا من هذا الجدول يتم بتعديل النتيجة المحاسبية بالفروقات الدائمة -الجدول (20.3) أعلاه- والفروقات المؤقتة ضمن عنوان "إعادة إدماج أخرى، تخفيضات أخرى"، وهو نفس المبلغ الذي يتم على أساسه حساب الضرائب المؤجلة.

تجدر الإشارة، على الرغم من تسجيل قيد الضرائب المؤجلة أصول بالنسبة لبعض الفروقات المؤقتة إلى أن محاسب المؤسسة لم يأخذها بعين الاعتبار في حساب النتيجة الضريبية، باستثناء مؤونة العطل المدفوعة الأجر، حيث قام المحاسب بإعادة إدماج المؤونة المتعلقة بسنة 2014، وتخفيض تلك المتعلقة بسنة 2013، وعكس ذلك بالنسبة للرسم على التكوين المهني والتمهين، فقد تم أخذه بعين الإعتبار في تحديد النتيجة الضريبية سواءا المتعلق بسنة 2014 (إعادة إدماج) والمتعلق بسنة 2013 (تخفيضات) بالمقابل لم يتم تسجيل قيد للضرائب المؤجلة أصول لهذا الفرق المؤقتة. ومن خلال مقابلة مع رئيس المحاسبة والمالية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، فإن عدم إلتزام المؤسسة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية بشكل كامل (الوضعية الرابعة : إلتزام نسبي) يعود إلى :¹

- تعدد الإختلافات المؤقتة داخل المؤسسة وبالتالي تكلفة إضافية على المؤسسة، لذا تم حصر حالات الضرائب المؤجلة في بعض الحالات دون غيرها؛
- غموض طريقة حساب النتيجة الضريبية إنطلاقا من الجدول رقم 09 (الملحق 14) خاصة في ظل وجود فروقات مؤقتة، إذ أن هذا الجدول مبني على فلسفة المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، إذ لا وجود للفروقات المؤقتة في إطار هذا الأخير.

وبناء على ما سبق نقوم بتحديد الضريبة على أرباح الشركات وفق الجدول (13.3) أدناه، مع توضيح الفارق بين الضريبة المستحقة قبل وبعد التعديلات الموضحة أعلاه، حيث نلاحظ وجود فرق كبير بين الضريبة المستحقة قبل وبعد التعديلات، وما نستنتجه هو أن المؤسسة لم تقيدت بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية ولاسيما في حال الاختلافات مؤقتة. أي قامت بإعداد القوائم المالية على أساس القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للنتيجة الضريبية لم تلتزم بجميع القواعد الضريبية وهذا أثر في الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وكذا القوائم المالية.

¹ مقابلة مع السيد : ديب آكلي، رئيس المحاسبة والمالية لدى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)، بتاريخ 2015/10/05 بمكتبه داخل المؤسسة.

الجدول (13.3) : يوضح خطوات تحديد الضريبة المستحقة لدى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

بيان	المبالغ قبل التعديل	المبالغ بعد التعديل	بيان العملية
الضريبة الحالية (1)	1 051 422 947,01	1 051 422 947,01	0,23 x 4 571 404 117,44
ضرائب مؤجلة أصول (2)		24 338 520,03	الرصيد في نهاية السنة من دفتر الأستاذ
ضرائب مؤجلة خصوم (3)	0,00	0,00	
الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للفروقات الدائمة (4)	16 058 742,79 ⁽¹⁾	20 628 771,72 ⁽²⁾	0,23 x 69 820 620,83 ⁽¹⁾
			62 301 990,83+ ⁽²⁾ 27 388 321,00)*0,23
الضريبة المستحقة	1 035 364 204,22	1 055 132 695,32	(4) - (3) - (2) + (1)

المصدر : من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة

(2) تم إضافة مبلغ 27 388 321,00 دج للفروقات الدائمة، لأن هذا المبلغ متعلق بالرسم على التكوين المهني والتمهين لسنة 2013 والمسدد خلال السنة المالية 2014، وبالرغم من أنه يشكل إحدى حالات الفروقات المؤقتة إلا أن المؤسسة لم تسجل قيد الضرائب المؤجلة خلال 2013، وبالتالي تمت معالجته كالفروقات الدائمة. من خلال الجدول (21.3) أعلاه نلاحظ وجود فرق كبير بين الضريبة المستحقة قبل وبعد التعديلات، وما نستنتجه هو أن المؤسسة لم تقيدت بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية ولاسيما في حال الاختلافات مؤقتة. أي قامت بإعداد القوائم المالية على أساس القواعد المحاسبية، وعند إعدادها للنتيجة الضريبية لم تلتزم بجميع القواعد الضريبية وهذا أثر في الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وكذا القوائم المالية.

الفرع الرابع : أثر التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة على القوائم المالية لسنة 2014

من خلال التسجيلات السابقة للضرائب المؤجلة أصول نقوم بتعديل القوائم المالية للمؤسسة، ومن ثم نبرز الفروقات بين القوائم المالية قبل التعديل وبعده.

الجدول (14.3) : التغيرات الحاصلة في القوائم المالية لسنة 2014 للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

النسبة	الفرق	بعد التعديل	قبل التعديل	البيان
				التغيرات الحاصلة في الميزانية (أصول)
0,20%	29 508 445,24	14 544 012 982,09	14 514 504 536,85	مجموع الأصول غير الجارية
0,00%	0,00	21 396 663 773,40	21 396 663 773,40	مجموع الأصول الجارية
0,08%	29 508 445,24	35 940 676 755,49	35 911 168 310,25	إجمالي الأصول
				التغيرات الحاصلة في الميزانية (خصوم)
0,03%	9 739 953,92	27 888 791 140,87	27 879 051 186,95	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
0,00%	0,00	2 262 867 085,59	2 262 867 085,59	مجموع الخصوم غير الجارية
0,34%	19 768 491,32	5 789 018 529,03	5 769 250 037,71	مجموع الخصوم الجارية
0,08%	29 508 445,24	35 940 676 755,49	35 911 168 310,25	إجمالي الخصوم

				التغيرات الحاصلة في حسابات النتائج
0,00%	0,00	4 571 404 117,44	4 571 404 117,44	النتيجة العادية قبل الضريبة
1,91%	19 768 491,32	1 055 132 695,32	1 035 364 204,00	الضرائب المستحقة على النتائج
0,28%	9 739 953,92	3 489 332 385,03	3 479 592 431,11	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر : من إعداد الطالب بناء على وثائق المؤسسة والتعديلات السابقة.

من خلال الجدول (14.3) نلاحظ وجود تغيرات طفيفة على القوائم المالية للمؤسسة لسنة 2014 وهذا بسبب عدم إلتزامها بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية في بغض المجالات (إلتزام نسبي)، إذا أن أهم تغير كان ضمن الضرائب المستحقة على النتائج وذلك بنسبة 1,91 %، مما أثر على مجموع الخصوم الجارية بنسبة 0,34 %، وذلك بسبب ارتفاع قيمة الدين الضريبي تجاه مصلحة الضرائب والمسدد خلال السنة القادمة. أما عن تغير مجموع الأصول غير الجارية بنسبة 0,20 %، كان بسبب تغير رصيد الضرائب المؤجلة أصول جراء التسجيلات المحاسبية المضافة، والذي أثر بدور على النتيجة المحاسبية الصافية بنسبة 0,28 %.

المطلب الخامس : دراسة لمدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية

من أجل دراسة وتحليل نتائج الدراسة، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة "SPSS 20"، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل.

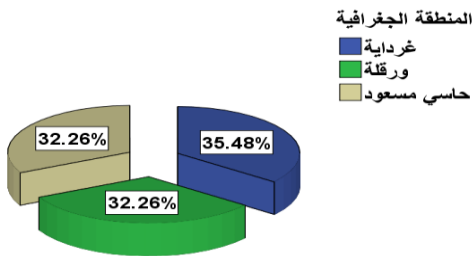
الفرع الأول : الدراسة الوصفية للمعلومات الأولية لعينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل البدء في عملية جمع البيانات، لذا فقد تم اختيار عينة عشوائية من المؤسسات الاقتصادية، والذي بلغ عددها 31 مؤسسة اقتصادية تتوزعون على منطقة : غرداية، ورقلة، حاسي مسعود.

أولا : توزيع أفراد العينة حسب المنطقة الجغرافية

الملاحظ من النتائج حول التوزيع الجغرافي لأفراد العينة هو توزيع العينة بين المناطق الثلاث (منطقة حاسي مسعود، غرداية، ورقلة) بشكل متقارب، وهذا لقرابها من محل إقامة الباحث مما سهل من مهمة الإتصال بأفراد العينة.

الجدول (15.3) توزيع العينة حسب المناطق الجغرافية، الشكل (1.3) توزيع العينة حسب المناطق الجغرافية



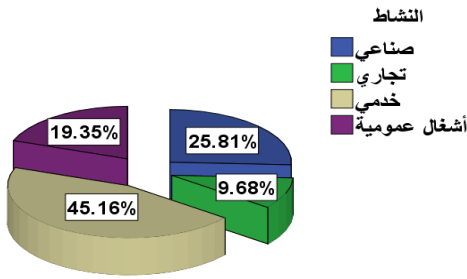
المنطقة الجغرافية	التكرار	النسبة
غرداية	11	35,48%
ورقلة	10	32,26%
حاسي مسعود	10	32,26%
المجموع	31	100,00%

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

ثانيا : توزيع أفراد العينة حسب النشاط

يمثل الجدول رقم (16.3) توزيع أفراد العينة حسب النشاط، ومن خلال النتائج المتحصل عليها فإن أكبر نسبة تمثله المؤسسات الخدمية وهذا بنسبة 45,16 %، وهذا راجع لمكانة المؤسسات الخدمية في الاقتصاد الوطني، ثم تليه المؤسسات الصناعية بنسبة 25,81 %، ودونها نجد نسبة 19,35 % متعلقة بالمؤسسات التي تنشط في مجال الأشغال العمومية، وفي الأخير نجد المؤسسات التجارية بنسبة 9,68 %.

الجدول (16.3) توزيع العينة حسب النشاط، الشكل (2.3) توزيع العينة حسب النشاط



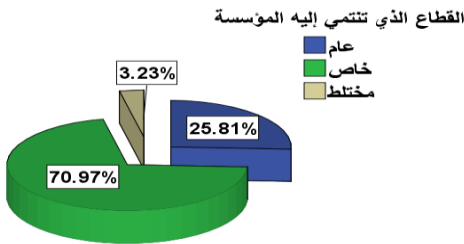
النشاط	التكرار	النسبة
صناعي	8	25,81%
تجاري	3	9,68%
خدمي	14	45,16%
أشغال عمومية	6	19,35%
المجموع	31	100,00%

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

ثالثا : توزيع أفراد العينة حسب القطاع الذي تنتمي إليه

يمثل الجدول رقم (17.3) توزيع أفراد العينة حسب القطاع الذي تنتمي إليه، ومن خلال النتائج المتحصل عليها فإن أكبر نسبة تمثله المؤسسات التي تنتمي للقطاع الخاص وهذا بنسبة 70,97 %، وهذا راجع لمكانة المؤسسات الخاصة في الاقتصاد الوطني، ثم تليه نسبة 25,81 % تمثل المؤسسات التي تنتمي للقطاع العام.

الجدول (17.3) توزيع العينة حسب القطاع، الشكل (3.3) توزيع العينة حسب القطاع



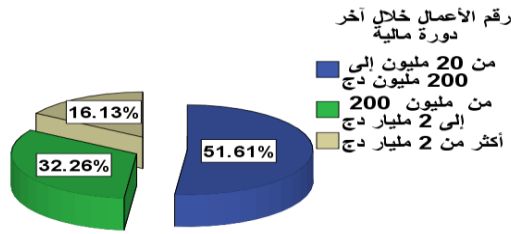
القطاع	التكرار	النسبة
عام	8	25,81%
خاص	22	70,97%
مختلط	1	3,23%
المجموع	31	100,00%

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

رابعاً : توزيع أفراد العينة حسب رقم الأعمال آخر دورة مالية

وهذا ما هو موضح في الجدول الجدول (18.3) أدناه :

الشكل (4.3) توزيع العينة حسب رقم الأعمال



رقم الأعمال	التكرار	النسبة
من 20 مليون إلى 200 مليون دج	16	51,61%
من 200 مليون إلى 2 مليار دج	10	32,26%
أكثر من 2 مليار دج	5	16,13%
المجموع	31	100,00%

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

يمثل الجدول رقم (18.3) أعلاه توزيع أفراد العينة حسب رقم الأعمال آخر دورة مالية، ومن خلال النتائج

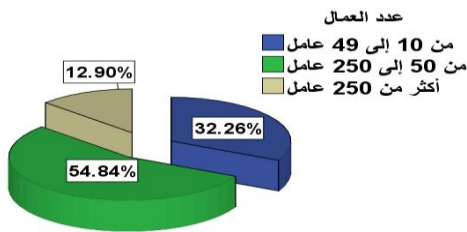
المتحصل عليها فإن أكبر نسبة من العينة ينحصر رقم أعمالها بين 20 مليون إلى 200 مليون دج، بنسبة تقدر بـ : 51,61%، ثم تليها نسبة 32,26% متعلقة بالمؤسسات التي ينحصر رقم أعمالها من مليون 200 إلى 2 مليار دج، وأقل نسبة تتعلق بالمؤسسات ذات أعمال أكبر من 2 مليار دج، وتقدر بـ : 16,13% .

خامساً : توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال آخر دورة مالية

يمثل الجدول رقم (19.3) التالي توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال آخر دورة مالية، ومن خلال النتائج المتحصل

عليها فإن أكبر نسبة من العينة ينحصر عدد عمالها بين 50 إلى 250 عامل، بنسبة تقدر بـ : 54,84%، ثم تليها نسبة 32,26% خاصة بالعينة التي ينحصر عدد عمالها بين 10 إلى 49 عامل، وأقل نسبة تتعلق بالعينة التي لديها أكثر من 250 عامل، وهذا بنسبة تقدر بـ : 12,90% .

الشكل (5.3) توزيع العينة حسب عدد العمال



الجدول (19.3) توزيع العينة حسب عدد العمال،

عدد العمال	التكرار	النسبة
من 10 إلى 49 عامل	10	32,26%
من 50 إلى 250 عامل	17	54,84%
أكثر من 250 عامل	4	12,90%
المجموع	31	100,00%

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

من خلال النتائج المتحصل عليه أعلاه فإن النسبة الأكبر من العينة تنتمي إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وذلك حسب متغير رقم الأعمال وعدد العمال، مع وجود نسبة لا بأس بها من المؤسسات الكبيرة، وبالتالي فالعينة متنوعة تشمل جميع أنواع المؤسسات (باستثناء المؤسسات المصغرة) وهذا ما سيؤثر إيجابيا على النتائج المتوصل إليها.

الفرع الثاني : تحليل نتائج الدراسة الإحصائية

فيما يلي نقوم بعرض فرضيات الدراسة الإحصائية، ومن ثم اختبارها وتحليل النتائج :

أولا : فرضيات الدراسة الإحصائية :

نقوم في هذا القسم الأول من الدراسة التطبيقية بإختبار فرضية الدراسة الثانية والتي تم ذكرها في مقدمة البحث، من خلالها يتم صياغة فرضيات الإحصائية (القابلة للإختبار إحصائيا) الرئيسة والجزئية وفق ما يلي :

1. الفرضية الرئيسة :

والتي تم صياغتها وفق الشكل التالي :

H_0 : جميع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة غير ملتزمة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية (العلاقة النظرية)؛
 H_1 : جميع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة ملتزمة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية (العلاقة النظرية).

2. الفرضيات الجزئية :

من خلال الفرضية الإحصائية الرئيسة نقوم بصياغة الفرضيات الجزئية التالية :

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة لالتزامها بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية، وذلك حسب متغير (القطاع، النشاط، رقم الأعمال، عدد العمال)؛
 H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة لالتزامها بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية، وذلك حسب متغير (القطاع، النشاط، رقم الأعمال، عدد العمال)؛

ثانيا : إختبار فرضيات الدراسة الإحصائية وتحليل النتائج :

فيما يلي نتائج إختبار فرضيات الدراسة الإحصائية الرئيسة والجزئية والمتعلقة بمدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية (العلاقة النظرية) :

1. الوضعيات الممكنة للثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية تجاه العلاقة المحاسبية الضريبية

من خلال قيامنا بالعديد من المقابلات مع محاسبي المؤسسات الاقتصادية ارتأينا تصنيف هذه الأخيرة إلى أربع (04) وضعيات ممكنة :

- **الوضعية الأولى** : مؤسسات تتقيد بالقواعد المحاسبية عند إعدادها للقوائم المالية، وعند إعدادها للقوائم والتصريحات الضريبية تتقيد بالقواعد الضريبية، مما يؤدي لنشوء اختلافات لاسيما المؤقتة منها، فيتم معالجتها بالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة؛
- **الوضعية الثانية** : مؤسسات تتقيد بالقواعد المحاسبية عند إعدادها للقوائم المالية وكذا القوائم والتصريحات الضريبية (خاصة حالات الاختلافات المؤقتة)؛
- **الوضعية الثالثة** : مؤسسات تتقيد بالقواعد الضريبية سواءا عند إعدادها للقوائم المالية وكذا القوائم والتصريحات الضريبية (خاصة حالات الاختلافات المؤقتة)؛
- **الوضعية الرابعة** : مؤسسات تنتمي إلى الوضعية الأولى بشكل نسبي، بمعنى أنها مزيج بين الوضعية الأولى من جهة والوضعية الثانية أو الثالثة من جهة أخرى.

تجدر الإشارة إلى أن إلتزام المؤسسات الاقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية (العلاقة النظرية) يكمن في إنتمائها للوضعية الأولى فقط، أما عن الوضعية الرابعة فيعتبر إلتزام نسبي، أما عن الوضعية الثانية والثالثة فتمثل عدم إلتزام المؤسسات الاقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية.

2. تحليل نتائج الإختبار حول مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية :

فيما يلي نتائج إختبار حول مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية (إختبار الفرضية الرئيسة)، مبينة في الجدول رقم (20.3) التالي، حيث يبين الجدول أدناه وجود تباين في الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية تجاه العلاقة المحاسبية الضريبية، ومن خلال النتائج المتحصل عليها فإن أكبر نسبة من العينة تنتمي للوضعية الثالثة بنسبة تقدر بـ : 41,94 %، ثم تليها العينة التي تنتمي للوضعية الأولى بنسبة 25,81 %، وهي النسبة المئوية للمؤسسات التي تلتزم بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية، أما عن نسبة 22,58 % فتمثل عينة المؤسسات التي تنتمي إلى الوضعية الرابعة، وهي النسبة المئوية للمؤسسات التي تلتزم بشكل نسبي بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية وفي الأخير نجد عينة المؤسسات التي تنتمي للوضعية الثانية بنسبة تقدر بـ : 09,68 %.

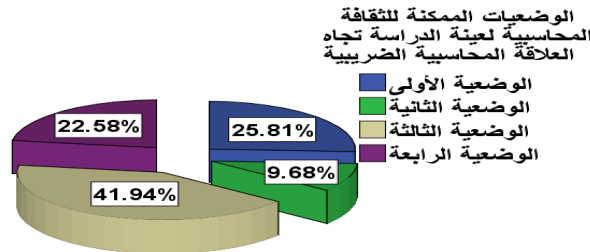
ومن خلال ما سبق فإن نسبة المؤسسات عينة الدراسة التي لا تلتزم بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية تمثل ما نسبته 51,61 %، وبالتالي فإن معظم المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لا تلتزم بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية (العلاقة النظرية). ومن خلال هذه النتائج المتوصل إليها فإننا نقبل الفرضية الرئيسة الصفرية H_0 ، ونرفض الفرضية البديلة H_1 .

الجدول (20.3) الوضعيات الممكنة للثقافة المحاسبية لعينة الدراسة تجاه العلاقة المحاسبية الضريبية

الوضعيات الممكنة	التكرارات	النسبة
الوضعية الأولى	8	25,81 %
الوضعية الثانية	3	9,68 %
الوضعية الثالثة	13	41,94 %
الوضعية الرابعة	7	22,58 %
المجموع	31	100 %

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

الشكل (6.3) الوضعيات الممكنة للثقافة المحاسبية لعينة الدراسة تجاه العلاقة المحاسبية الضريبية



المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

3. تحليل نتائج إختبار الفرضيات الجزئية (الفروق الإحصائية بين أفراد العينة) :

فيما يلي نتائج إختبار إمكانية وجود فروق بين أفراد العينة لالتزامها بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية، وذلك حسب المتغيرات الوصفية لأفراد العينة كل على حدة (متغير القطاع، النشاط، رقم الأعمال، عدد العمال). وللقيام بذلك نقوم باستخدام اختبار كروسكال واليس (Kruskal Wallis Test)، ويعد هذا الإختبار أحد الإختبارات اللامعلمية وهو البديل عن الإختبار المعلمي : تحليل التباين أحادي الإتجاه (One way ANOVA) في حال عدم توفر أحد شروط هذا الأخير، ويستخدم لإختبار الفروق بين ثلاث مجموعات أو أكثر، وبما أن متغيرات الدراسة هي متغيرات نوعية ذات مستوى قياس ترتيبي فإنه يتعذر تطبيق الإختبار المعلمي : تحليل التباين أحادي الإتجاه (One way ANOVA)، ونطبق بدل منه إختبار كروسكال واليس، وهذا وفق الجدول رقم (21.3) التالي :

الجدول (21.3) : يوضح نتائج إختبار كروسكال واليس (Kruskal Wallis Test)

الفروق الإحصائية بين أفراد العينة حسب متغير :	قيمة الإختبار (مربع كا)	درجة الحرية	قيمة (مربع كا) المجدولة	مستوى الدلالة	نتيجة الإختبار
النشاط	1,517	3	7,815	0,678	نقبل الفرضية الصفرية H_0
القطاع	2,039	2	5,991	0,361	نقبل الفرضية الصفرية H_0
رقم الأعمال	0,333	2	5,991	0,846	نقبل الفرضية الصفرية H_0
عدد العمال	0,956	2	5,991	0,620	نقبل الفرضية الصفرية H_0

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

من خلال النتائج المتحصل عليه بناء على إختبار كروسكال واليس، فإننا نقبل الفرضيات الجزئية الصفرية حسب كل متغير وصفي على حدة (النشاط، القطاع، رقم الأعمال، عدد العمال)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة لالتزامها بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية، وذلك حسب : (القطاع، النشاط، رقم الأعمال، عدد العمال)

فعلى سبيل المثال بالنسبة لمتغير النشاط، بما أن قيمة الإختبار مربع كا المحسوبة (1,517) أقل من القيمة المجدولة (7,815) من جهة، وكذلك بما أن مستوى الدلالة (0,678) أكبر من 0,05 من جهة أخرى، فإننا نقبل الفرضية الجزئية الصفرية H_0 والمتعلقة بمتغير النشاط، ونفس الشيء بالنسبة للفرضيات الجزئية الأخرى.

الفرع الثالث : المشاكل التي تواجه المؤسسات الملتزمة بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية والعوامل المسببة في عدم إلتزامها

بناء على المقابلات التي تم إجراؤها مع محاسبي المؤسسات عينة الدراسة (31 مؤسسة إقتصادية) تبين أن هناك بعض المشاكل التي قد تواجه بعض المؤسسات الاقتصادية عند إلتزامها بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية (الوضعية الأولى)، كما أن هناك بعض المسببات التي تجعل المؤسسات الاقتصادية لا تلتزم بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية وبالتالي فهي تندرج ضمن الوضعية الثانية والثالثة، وهذا وفق ما يلي :

أولا : بالنسبة للوضعية الأولى :

- إن من أهم المشاكل التي قد تواجه المؤسسات الاقتصادية عن إنتمائها للوضعية الأولى (من خلال المقابلات) :
- تعدد الاختلافات المؤقتة داخل المؤسسة، مما يستدعي وجود نظام معلومات فعال لتتبع مختلف تلك الاختلافات، والتسجيلات المحاسبية للضرائب المؤجلة، وبالتالي تكلفة إضافية تتحملها المؤسسة لتتبع ومعالجة تلك الاختلافات (تكلفة الإمتثال)؛
 - تغير القواعد الضريبية ولاسيما المعدل الضريبي وكذا القواعد الضريبية التي تشكل اختلافات مؤقتة، مما يطرح مشكل إعادة تقييم مبلغ الضرائب المؤجلة (أصول أو خصوم) والظاهر في الميزانية على أساس القواعد الجديدة؛
 - تقييم احتمالية استرداد الضرائب المؤجلة أصول مستقبلا، إذا لا يتم تسجيل الضرائب المؤجلة أصول إلا إذا كانت هناك احتمالية تحميلها وتسويتها من الأرباح المستقبلية، بمعنى تحقيق أرباح في المستقبل.

ثانيا : بالنسبة للوضعية الثانية

- إن من أهم العوامل التي تترك المؤسسات الاقتصادية تدرج ضمن الوضعية الثانية (من خلال المقابلات) :
- نقص تكوين المحاسبين في مجال النظام المحاسبي المالي عامة وكيفية معالجة الاختلافات المحاسبية الضريبية ولاسيما المؤقتة منها، إذ أن معظم المحاسبين الذين قمنا بمقابلتهم ليسوا على دراية بألية سير حساب الضرائب المؤجلة، والحالات التي تؤدي إلى نشوئها؛
 - نقص تكوين موظفي مصلحة الضرائب في مجال النظام المحاسبي المالي، ومجالات اختلافه مع القواعد الضريبية؛
 - نقص التنسيق بين المديرية العامة للضرائب والمديريات الولائية للضرائب، إذ أن هذه الأخيرة تطبق تعليمات في معظمها بعيدة عما هو مفروض في إطار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثا : بالنسبة للحالة الثالثة

- إن من أهم العوامل التي تترك المؤسسات الاقتصادية تدرج ضمن الحالة الثالثة (من خلال المقابلات) :
- عدم احتياج القوائم المالية بسبب غياب المستخدم الأساسي للمعلومة المالية (المستثمرين) والإكتفاء فقط بالتصريحات الضريبية؛
 - التعود على الممارسة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل المخطط المحاسبي القديم (PCN)، والقائمة على الاعتبارات الضريبية فقط، وهذا بدوره سببه نقص تكوين المحاسبين.

المبحث الثالث : دراسة إحصائية لإمكانية تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية

نتطرق في هذا المبحث إلى الإجابة على السؤال الفرعي الثالث والذي يتمحور حول إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وهذا لضمان تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية، وكذا تحقيق آثار إيجابية في المستقبل. كل هذا يتم عن طريق دراسة إحصائية لآراء عينة من المحاسبين تم استجوابهم بواسطة المقابلة.

المطلب الأول : المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان

من أجل دراسة وتحليل نتائج المقابلات (استبيان شفهي)، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة "SPSS 20"، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجدول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل.

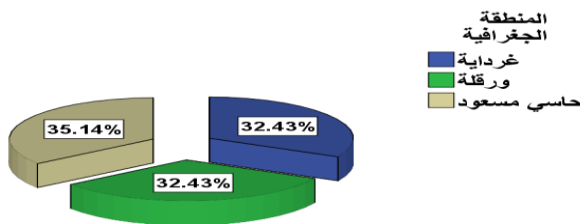
الفرع الأول : الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل البدء في استجوابهم، لذا فقد تم اختيار عينة عشوائية من المحاسبين (داخليين، خارجيين)، وبلغ عدد المحاسبين الذين تم مقابلتهم 37 فرد، يتوزعون على منطقة : غرداية، ورقلة، حاسي مسعود.

أولا : توزيع أفراد العينة حسب المنطقة الجغرافية

الملاحظ من النتائج حول التوزيع الجغرافي لأفراد العينة هو تركز الفئة في منطقة حاسي مسعود بنسبة 35,14% وهذا راجع إلى المكانة الاقتصادية التي تحوزها هذه المنطقة والمدة الزمنية التي تم قضاؤها في هذه المدينة لإجراء المقابلات ثم تليها منطقة غرداية وورقلة بنسبة 32,43%، وكل هذه المناطق قريبة من محل إقامة الباحث مما سهل من مهمة الإتصال بأفراد العينة.

الجدول (22.3) توزيع العينة حسب المناطق الجغرافية، الشكل (7.3) توزيع العينة حسب المناطق الجغرافية



المنطقة الجغرافية	التكرار	النسبة
غرداية	12	32,43%
ورقلة	12	32,43%
حاسي مسعود	13	35,14%
المجموع	37	100,00%

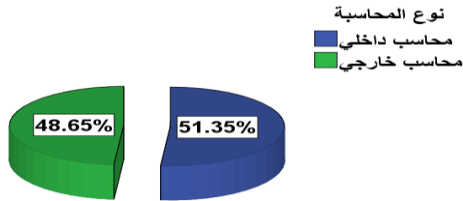
المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

ثانيا : توزيع أفراد العينة حسب نوع المحاسبة (داخلية أو خارجية)

يهدف هذا المتغير إلى تبيان طبيعة العينة من حيث نوعية المحاسبة المستخدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية، ومن خلال النتائج المتحصل عليها فإن 51,35% من أفراد العينة يمثلون محاسبين داخل المؤسسات الاقتصادية، هذه النسبة تنقسم بالتساوي حسب الوظيفة المشغولة بنسبة 24,32% لكل من رئيس قسم المحاسبة والمالية، 05,41% هم رؤساء قسم المحاسبة، أما عن نسبة 18,92% للمحاسب الموظف داخل المؤسسة. أما بالنسبة للمحاسبين الخارجيين

فتمثل نسبتهم 48,65% من خلال المكاتب المحاسبية، هذه النسبة تنقسم إلى أربع وظائف : نسبة 08,11% هم خبراء محاسبين، 27,03% هم محافظي الحسابات، 10,81% هم محاسبين معتمدين، أما ما نسبته 5,41% هم إطارات محاسبية داخل المكاتب المحاسبية. مما سبق يتضح أن أعلى نسبة هي عبارة عن محافظي الحسابات، ثم تليها نسبة رؤساء قسم المحاسبة والمالية، وهذا ما سيؤثر على جودة النتائج المتوصل عليها، وفي ما يلي تفصيل النتائج :

الجدول (23.3) توزيع العينة حسب نوع المحاسبة، الشكل (8.3) توزيع العينة حسب نوع المحاسبة



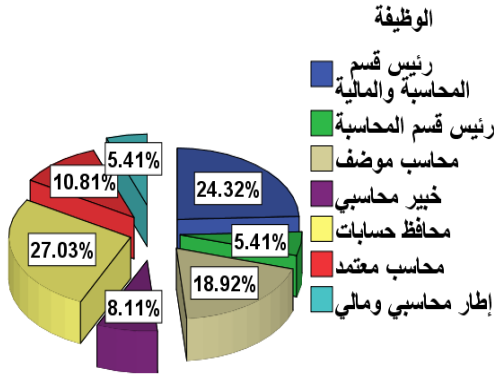
نوع المحاسبة	التكرار	النسبة
محاسب داخلي	19	51,35%
محاسب خارجي	18	48,65%
المجموع	37	100,00%

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

ثالثا : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

ويمكن توضيحها حسب الجدول التالي :

الجدول (24.3) توزيع العينة حسب الوظيفة، الشكل (9.3) توزيع العينة حسب الوظيفة



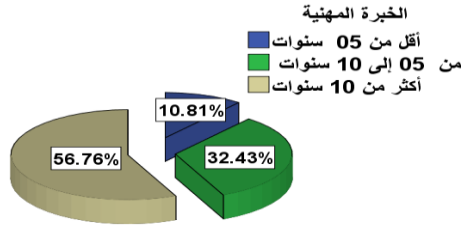
الوظيفة	التكرار	النسبة
رئيس قسم المحاسبة والمالية	9	24,32%
رئيس قسم المحاسبة	2	5,41%
محاسب موظف	7	18,92%
خبير محاسبي	3	8,11%
محافظ حسابات	10	27,03%
محاسب معتمد	4	10,81%
إطار محاسبي ومالي	2	5,41%
المجموع	37	100,00%

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

رابعا : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

يمثل الجدول رقم (25.3) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية، ومن خلال النتائج المتحصل عليها فإن أكبر نسبة لأفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات، وهذا بنسبة 56,76%، ثم يليهم ذو الخبرة المهنية تتراوح بين 05 إلى 10 سنوات بنسبة 32,43%، وهذه النسبة مهمة جدا مما سيؤثر على نوعية ودقة النتائج المتوصل إليها، وكذا قرحها أكثر من الواقع، وهذا ما يؤدي لتحقيق أهداف الباحث.

الجدول (25.3) توزيع العينة حسب الخبرة المهنية، الشكل (10.3) توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



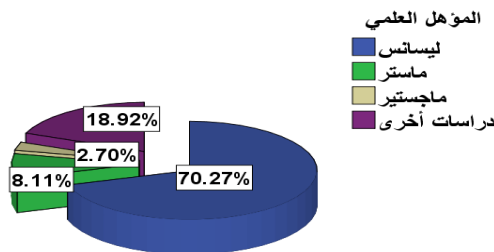
الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	4	10,81%
بين 05 و 10 سنوات	12	32,43%
أكثر من 10 سنوات	21	56,76%
المجموع	37	100,00%

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

خامسا : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

يمثل الجدول رقم (26.3) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، ومن خلال النتائج المتحصل عليها فإن أكبر نسبة لأفراد العينة لديهم درجة ليسانس وهذا بنسبة 70,27%، وهذا ما سيؤثر على دقة النتائج المتحصل عليها، ثم تليهم نسبة 18,92% لديهم دراسات أخرى (تقني سامي، خريجي المعاهد الخاصة... إلخ)، ثم تليها نسبة 08,11% من حاملي شهادة الماجستير، وفي الأخير وهي أقل نسبة 2,70% من حاملي شهادة الماحستير.

الجدول (26.3) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي، الشكل (11.3) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	26	70,27%
ماجستير	3	08,11%
ماجستير	1	2,70%
دراسات أخرى	7	18,92%
المجموع	37	100,00%

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

الفرع الثاني : تحليل نتائج الاستبيان

نقوم فيما يلي بتحليل نتائج الاستبيان وهذا حسب أقسامه الأساسية، وقبل البدء في ذلك نقوم بتوضيح إجراءات معالجته، فرضيات الدراسات، ومن ثم إختبار تلك الفرضيات وتحليل النتائج وفق ما يلي :

أولا : إجراءات معالجة الاستبيان

من خلال التعرض لمختلف أقسام الاستبيان واستنادا للنتائج المتوصل إليها بعد التحليل، نستطيع تكوين رأينا انطلاقا من آراء المستجوبين الممثلين في أفراد العينة محل الدراسة، حول ما يلي :

- تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، من خلال تكييف بعض القواعد الضريبية وبالتالي

الحد من الاختلافات قدر الإمكان؛

- تحقيق التوافق في كل مجال على حدة من المجالات المحاسبية التي تؤدي إلى نشؤ الاختلافات ولاسيما المؤقتة؛
 - الآثار الإيجابية المتوقعة جراء تحقيق التوافق المحاسبي الضريبي.
- بغرض تيسير معالجة البيانات المتحصل عليها جراء المقابلات تم الاعتماد على مقياس ليكارت الثلاثي، ومن خلاله يتم تحديد الاتجاه العام لعينة الدراسة عن طريق الفئة التي ينتمي إليها المتوسط الحسابي من مقياس ليكارت الثلاثي، وهذا ما نبينه فيما يلي :

الجدول (27.3) يوضح كيفية تحديد الاتجاه العام لعينة الدراسة بناء على مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
الوزن	1	2	3
المتوسط الحسابي المرجح	من 1 إلى 1,66	من 1,67 إلى 2,33	من 2,34 إلى 3

المصدر : من إعداد الطالب

ثانيا : فرضيات الدراسة الإحصائية :

نقوم في هذا القسم الأول من الدراسة التطبيقية بإختبار فرضية الدراسة الثالثة والتي تم ذكرها في مقدمة البحث، من خلالها يتم صياغة الفرضيات الإحصائية (ال قابلة للاختبار إحصائيا) الرئيسة والجزئية وفق ما يلي :

1. الفرضية الرئيسة :

والتي تم صياغتها وفق الشكل التالي :

H_0 : محاسبي أفراد العينة يتجهون نحو عدم تأييدهم لفكرة التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية؛
 H_1 : محاسبي أفراد العينة يتجهون نحو تأييدهم لفكرة التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

2. الفرضيات الجزئية :

من خلال الفرضية الإحصائية الرئيسة نقوم بصياغة الفرضيات الجزئية التالية :

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة لتأييدهم لفكرة التوافق المحاسبي الضريبي وذلك حسب متغير (الوظيفة، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي)؛
 H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة لتأييدهم لفكرة التوافق المحاسبي الضريبي وذلك حسب متغير (الوظيفة، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي).

ثالثا : إختبار فرضيات الدراسة الإحصائية وتحليل النتائج :

فيما يلي نتائج إختبار فرضيات الدراسة الإحصائية الرئيسة والجزئية والمتعلقة باتجاه أفراد العينة نحو إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية :

1. اتجاه أفراد العينة نحو إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية :

يظهر الجدول رقم (28.3) أدناه رأي أفراد العينة فيما يخص إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، ويبين المتوسط الحسابي للإجابات والمقدر بـ : 2,78 وبإنحراف معياري 0,584 موافقة أفراد العينة على تحسين

العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من خلال تحقيق التوافق بالحد من الاختلافات قدر الإمكان. حيث بلغت نسبة الذين وافقوا على المقترح 86,5%، في حين بلغت نسبة المحايد 05,4%، أما عن المعارضين لهذه الفكرة فبلغت نسبتهم 08,1%. ويمكن توضيح هذا من خلال الجدول والشكل أدناه :

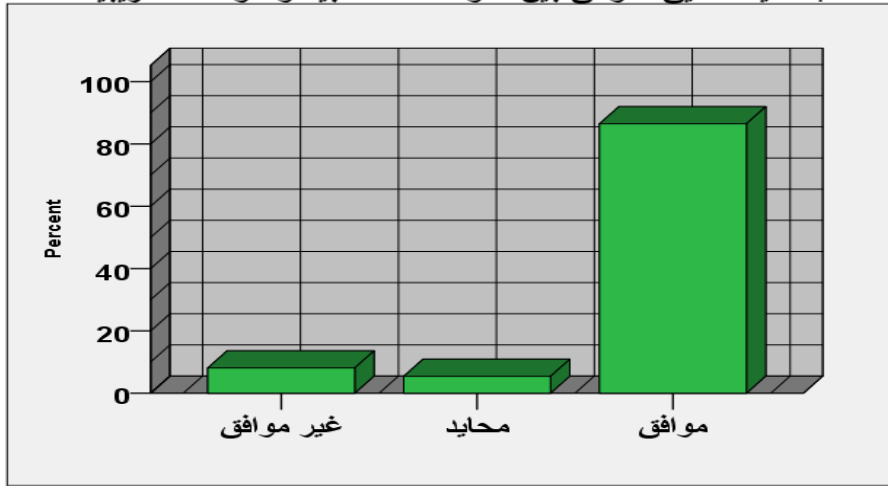
الجدول (28.3) اتجاه أفراد العينة حول إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

السؤال	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
ما رأيك في تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، من خلال تكييف بعض القواعد الضريبية وبالتالي الحد من الاختلافات قدر الإمكان	3	2	32	2,78	0,584	موافق
	%08,1	%05,4	%86,5			

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

الشكل (12.3) آراء أفراد العينة حول إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية



المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

من خلال النتائج المتوصل إليها فإننا نقبل الفرضية الرئيسة البديلة H_1 ، ونرفض الفرضية الصفرية H_0 ، وبالتالي محاسبي أفراد العينة يتجهون نحو تأييدهم لفكرة التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

2. إتجاه أفراد العينة حول تحقيق التوافق في كل مجال محاسبي يؤدي إلى نشوء الاختلافات

يظهر الجدول (29.3) رأي أفراد العينة حول تحقيق التوافق في كل مجال على حدة من المجالات المحاسبية التي تؤدي إلى نشوء الاختلافات ولاسيما المؤقتة منها، حيث أجمع أفراد العينة على التأييد للتوافق لبعض المجالات المحاسبية، كما أجمعوا أيضا على معارضة التوافق لمجالات محاسبية أخرى، ويمكن عرض المجالات التي تم تأييد تحقيق التوافق، مرتبة حسب درجة موافقتهم وهذا بتكييف القواعد الضريبية وفق ما يلي :

- اعتماد أساس الاستحقاق لبعض الإيرادات والمصاريف مثل: المصاريف والإيرادات المالية، الأتعاب (محافظ الحسابات، الموثق... إلخ)، الضرائب... إلخ، وهذا بمتوسط حسابي 2,78 وانحراف معياري

- 0,584 يتمركز ضمن مجال الموافقة، وبالتالي نقترح تكييف القواعد الضريبية وذلك باعتماد أساس الاستحقاق بالنسبة للمصاريف والإيرادات؛
- المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي، وهذا بمتوسط حسابي 2,68 وبانحراف معياري 0,626 يتمركز ضمن مجال الموافقة؛
 - الإعانات العمومية (قيد تحويل الإعانة للنتائج)، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,68 وبانحراف معياري 0,626، وبالتالي فإن اتجاه أفراد العينة نحو الموافقة على تحقيق التوفيق بتكييف القاعدة الضريبية الخاصة بتحويل الإعانة إلى النتيجة الضريبية؛
 - العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,65 وبانحراف معياري 0,676، وبالتالي فهو يتمركز ضمن مجال الموافقة؛
 - مصاريف البحث والتطوير، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,57 وبانحراف معياري 0,647 يتمركز ضمن مجال الموافقة على تكييف القاعدة الضريبية المتعلقة بمصاريف بحث التطوير؛
 - القواعد الضريبية المتعلقة بالإهلاك، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,43 وبانحراف معياري 0,765 يتمركز ضمن مجال الموافقة على تكييف القواعد الضريبية مع التعاريف المحاسبية المتعلقة بإهلاك التثبيتات؛
 - مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,43 وبانحراف معياري 0,765 يتمركز ضمن مجال الموافقة على تكييف القواعد الضريبية المتعلقة بالمؤونات باعتماد مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة ضريبيا.

الجدول (29.3) اتجاه أفراد حول تحقيق التوافق في كل مجال محاسبي يؤدي إلى نشؤ الاختلافات

السؤال	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي؛	4	5	28	2,68	0,626	موافق
	10,8%	13,5%	75,7%			
خسائر القيمة عن التثبيتات؛	6	14	17	1,95	0,705	محايد
	16,2%	37,8%	45,9%			
تكييف القواعد الضريبية مع التعاريف المحاسبية المتعلقة بإهلاك التثبيتات؛	6	9	22	2,43	0,765	موافق
	16,2%	24,3%	59,5%			
اعتماد طريقة الإتمام الخاصة بالعقود طويلة الأجل؛	8	17	12	2,11	0,737	محايد
	21,6%	45,9%	32,4%			
الإعانات العمومية (قيد تحويل الإعانة للنتائج)؛	3	6	28	2,68	0,626	موافق
	08,1%	16,2%	75,7%			

موافق	0,647	2,57	24	10	3	مصاريف البحث والتطوير؛
			64,9%	27,0%	08,1%	
موافق	0,676	2,65	28	5	4	العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية؛
			75,7%	13,5%	10,8%	
موافق	0,584	2,78	32	2	3	اعتماد أساس الاستحقاق لبعض الإيرادات والمصاريف مثل: المصاريف والإيرادات المالية، الأتعاب، الضرائب... إلخ؛
			86,5%	5,4%	08,1%	
موافق	0,765	2,43	22	9	6	مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة؛
			59,5%	24,3%	16,2%	
محايد	0,707	2,00	18	12	7	إعادة النظر في النظام الجزائري المعدل خلال 2015 بإعتماد النظام المبسط مثلما هو محدد في القواعد المحاسبية؛
			48,6%	32,4%	18,9%	
محايد	0,707	2,00	9	19	9	محيط التجميع للحسابات؛
			24,3%	51,4%	24,3%	
محايد	0,812	1,70	8	10	19	اخرى.
			21,6%	27,0%	51,4%	

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

3. اتجاه أفراد العينة تجاه الآثار الإيجابية المتوقعة جراء تحقيق التوافق المحاسبي الضريبي

الجدول يظهر (30.3) رأي أفراد العينة حول الآثار الإيجابية المتوقعة جراء تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، حيث أجمع أفراد العينة على تأييد بعض الآثار، كما أجمعوا أيضا على معارضة أخرى، ويمكن عرض الآثار المقترحة والتي تم تأييدها مرتبة حسب درجة موافقتهم وفق ما يلي :

- صياغة القواعد الضريبية على أساس علمي سليم، وهذا بمتوسط حسابي 2,70 وبانحراف معياري 0,728 يتمركز ضمن مجال الموافقة. وهذا ما سيؤدي في النهاية إلى تجسيد مبادئ الحوكمة الضريبية؛
- بيئة مناسبة من شأنها تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي، وهذا بمتوسط حسابي 2,62 وبانحراف معياري 0,639 يتمركز ضمن مجال الموافقة؛
- التقليل من حالات الضرائب المؤجلة وبالتالي تدنئه التكلفة الناتجة عن معالجة العديد من الاختلافات (تكلفة الإمتثال)، وهذا بمتوسط حسابي 2,59 وبانحراف معياري 0,725 يتمركز ضمن مجال الموافقة؛
- تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل أفضل، وهذا بمتوسط حسابي 2,43 وبانحراف معياري 0,728 يتمركز ضمن مجال الموافقة، وهذا راجع للثقافة المحاسبية السائدة والتي لم تتغير جراء دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ والقائمة على الإعتبارات الضريبية، وبالتالي فالعديد من المحاسبين يرون وجود هيمنة القواعد الضريبية على القواعد المحاسبية، وهذا سببه الأساسي نقص التكوين مما أدى لتعطيل العديد من المفاهيم والمبادئ المحاسبية على أرض الواقع.

كما يرى بعض أفراد العينة وجود آثار إيجابية أخرى أهمها :

- تسهيل عملية الرقابة الضريبية على المؤسسات الاقتصادية؛
- أريحية في استمرار نشاط المؤسسات الاقتصادية، هذا في ظل بعض المشاكل التي قد تواجهها جراء الوضع الحالي للعلاقة المحاسبية الضريبية.

الجدول (30.3) اتجاه أفراد العينة حول الآثار الإيجابية المتوقعة من تحقيق التوافق المحاسبي الضريبي

السؤال	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل أفضل؛	5	11	21	2,43	0,728	موافق
	13,5%	29,7%	56,8%			
التقليل من حالات الضرائب المؤجلة وبالتالي تدنئه التكلفة الناتجة عن معالجة العديد من الاختلافات (تكلفة الإمتثال)؛	5	5	27	2,59	0,725	موافق
	13,5%	13,5%	73,0%			
صياغة القواعد الضريبية على أساس علمي سليم؛	3	5	29	2,70	0,618	موافق
	8,1%	13,5%	78,4%			
الحد من التلاعبات المحاسبية والتهرب الضريبي؛	11	6	20	2,24	0,895	محايد
	29,7%	16,2%	54,1%			
بيئة مناسبة من شأنها تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي؛	3	8	26	2,62	0,639	موافق
	08,1%	21,6%	70,3%			
آثار إيجابية أخرى	31	3	3	1,24	0,597	غير موافق
	83,8%	8,1%	8,1%			

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

4. تحليل نتائج اختبار الفرضيات الجزئية (الفروق الإحصائية بين أفراد العينة) :

فيما يلي نتائج اختبار إمكانية وجود فروق بين أفراد العينة لتأييدهم لفكرة التوافق المحاسبي الضريبي، وذلك حسب المتغيرات الوصفية لأفراد العينة كل على حدة (متغير الوظيفة، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي).

وللقيام بذلك نقوم باستخدام اختبار كروسكال واليس (Kruskal Wallis Test)، وهذا وفق الجدول رقم (31.3) ومن خلال النتائج المتحصل عليه بناء على اختبار كروسكال واليس، فإننا نقبل الفرضيات الجزئية الصفرية H_0 حسب كل من المتغيرات المستقلة على حدة (الوظيفة، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة لتأييدها لفكرة التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

فعلى سبيل المثال بالنسبة لمتغير الوظيفة، بما أن قيمة الاختبار مربع كا المحسوبة (2,072) أقل من القيمة الجدولة (12,592) من جهة، وكذلك بما أن مستوى الدلالة (0,913) أكبر من 0,05 من جهة أخرى، فإننا نقبل الفرضية الجزئية الصفرية H_0 والمتعلقة بمتغير الوظيفة، ونفس الشيء بالنسبة للفرضيات الجزئية الأخرى.

الجدول (31.3) : يوضح نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal Wallis Test)

الفروق الإحصائية بين أفراد العينة حسب متغير :	قيمة الاختبار (مربع كا)	درجة الحرية	قيمة (مربع كا) المجدولة	مستوى الدلالة	نتيجة الاختبار
الوظيفة	2,072	6	12,592	0,913	نقبل الفرضية الصفرية H_0
الخبرة المهنية	0,770	2	5,991	0,681	نقبل الفرضية الصفرية H_0
المؤهل العلمي	2,368	3	7,815	0,500	نقبل الفرضية الصفرية H_0

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات (SPSS 20)

المطلب الثاني : نوع العلاقة المحاسبية الضريبية المقترح

من خلال ما سبق ومن خلال آراء أفراد العينة تبين أنه من الممكن تحسين العلاقة بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، من خلال تحقيق التوافق في سبعة (07) مجالات محاسبية، ويمكن توضيح نوع العلاقة المحاسبية الضريبية المقترحة في الجدولين التاليين :

الجدول (32.3) يوضح مختلف حالات العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية مقارنة بالمقترحة.

المجالات المحاسبية	حالات العلاقة الحالية	حالات العلاقة المقترحة
1. قياس التثبيات العينية : ت. القياس الأولي (التكلفة التاريخية). ث. إعادة التقييم.	III I / III	III I / III
2. تدني قيمة التثبيات	I	I
3. إهلاك التثبيات	I	II
4. عقد الإيجار التمويلي	I	II
5. الإعانات العمومية	I	II
6. مصاريف البحث والتطوير	I	II
7. المخزونات : ت. قياس التكلفة ث. تدني قيمة المخزونات	III II	III II
8. عقود طويلة الأجل	II / I	II / I
9. تكاليف الاقتراض	III ⁺	III ⁺
10. التثبيات المالية	III / I	III / I

II	I	11. العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية
II	II	12. مؤونات المخاطر والأعباء
II	I	13. الامتيازات الممنوحة للمستخدمين
III / I	III / I	14. تغيير التقديرات، أو الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء أو النسيان
I	I	15. نطاق التجميع
I/ II	I	16. منتوجات وأعباء أخرى
I	I	17. ترحيل الخسائر
I	I	18. النظام المحاسبي المبسط

المصدر : من إعداد الطالب

وفيما يلي موجز لحالات العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية مقارنة بالتي تم إقتراحها، من خلال يمكن ملاحظة مدى تحسن العلاقة المحاسبية الضريبية وإتجاهها نحو التوافق، وهذا وفق الجدول (33.3) التالي :

الجدول (33.3) موجز لحالات العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية مقارنة بالمقترحة

العلاقة المقترحة	العلاقة الحالية	الحالات
6,5	13	الحالة I : الانفصال
9	2,5	الحالة II : المطابقة
3,5	3,5	الحالة III : القيادة المحاسبية، مع انعدام تأثير الضرائب
1	1	الحالة III+ : القيادة المحاسبية، مع احتمال تأثير الضرائب
0	0	الحالة IV : القيادة الضريبية
0	0	الحالة V : الهيمنة الضريبية
20	20	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب

من خلال ما سبق تبين أن العلاقة المقترحة من طرف أفراد العينة، والتي تم التأكيد عليها من طرف الباحث أصبحت بشكل أفضل إذا بقيت بعض الحالات فيها انفصال عكس تماما الوضع الحالي.

خلاصة الفصل الثالث :

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في إقليم الجنوب الجزائري قصد التأكد من مدى تقييد المؤسسات الاقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية (علاقة انفصال بين القواعد المحاسبية الضريبية). كما تطرقنا في الشق الثاني من هذا الفصل إلى تحليل نتائج الاستبيان، والذي يتمحور أساسا حول إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

من خلال هذه الدراسة الميدانية تبين لنا أن هناك تباين في الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في ظل العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية، وعموما المؤسسات الاقتصادية لا تتقيد بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية، وهذا راجع بشكل أساسي للأسباب التالية :

- نقص تكوين المحاسبين وموظفي مصلحة الضرائب لاسيما في مجال الاختلافات المحاسبية الضريبية ولاسيما المؤقتة منها؛
- عدم الحاجة القوائم المالية بسبب غياب المستخدم الأساسي للمعلومة المالية (المستثمرين) والإكتفاء فقط بالتصريحات الضريبية.
- ومن خلال الدراسة الإحصائية لآراء أفراد العينة حول إمكانية تحقيق التوافق المحاسبي الضريبي، ومن خلال آراء المستجوبين تم اقتراح علاقة محاسبية ضريبية تتجه نحو التوافق بنسبة 67 %، وهذا ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Hanlon , Shevlin 2005) وكذا دراسة (Shaviro 2009). ومن خلال آراء المستجوبين فقد أكدوا على أن التوافق المحاسبي الضريبي يحقق مجموعة من الآثار الإيجابية أهمها :
- لصياغة القواعد الضريبية على أساس علمي سليم، والذي يؤدي في النهاية إلى تجسيد مبادئ الحوكمة الضريبية، وهذا ما توصلت إليه دراسة (نسرين 2010)؛
- التقليل من حالات الضرائب المؤجلة وبالتالي تدنئة التكلفة الناتجة عن معالجة العديد من الاختلافات، وهذا ما توصلت إليه دراسة (Atwood et al 2010) ، (Hanlon , Shevlin 2005)؛
- تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل أفضل؛
- يوفر بيئة مناسبة من شأنها تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي، وكذا الحد من التلاعبات المحاسبية والتهرب الضريبي، وهذا ما توصلت إليه دراسة (رضا، إيمان 2014).

وفي الأخير تم تأكيدنا على خيار التوافق المحاسبي الضريبي وتبنيه من طرف صناع القرار السياسي وبمشاركة الخبراء في مجالي المحاسبة والضرائب الذي من شأنه الوصول إلى حلول مناسبة يمكن تنفيذها وفق استراتيجية على المدى المتوسط، ومن ثم تقييم حجم الآثار جراء هذا الخيار على المستوى الكلي والجزئي.

الخاتمة

حاولت العديد من الدراسات العمل على تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية للعديد من دول العالم وفي فترات مختلفة، حيث توصلت معظمها إلى أن العلاقة المحاسبية الضريبية تطورت في تلك الدول ولاسيما بعد تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مما أدى إلى استقلالية (انفصال) بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وهذا ما يفرضه الفكر المحاسبي الأنجوسكسوني، والذي استقلت قواعده المحاسبية عن القواعد الضريبية منذ زمن بعيد. ونظرا لتلك الوضعية التي فرضها تبني المعايير المحاسبية الدولية من جهة والعديد من المشاكل التي تواجهها دول العالم على المستوى الكلي والجزئي من جهة أخرى انطلقت دعوات من جهات مختلفة إلى تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

من هذا المنطلق جاءت هذا الدراسة لتقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية في الجزائر، بالاعتماد على أساليب التحليل المعتمدة في الدراسات الأجنبية (Lamb et al. 1998) وكذا (Nobes, Schwencke 2006)، وذلك للإجابة على السؤال التالي : ما مدى تغير العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية ؟ وما هو واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تجاه تلك العلاقة خلال الفترة 2014 ؟ ومن ثم محاولة إيجاد حلول للعلاقة المحاسبية الضريبية الحالية وهذا من خلال الحد من الاختلافات المحاسبية الضريبية قدر الإمكان، وبالتالي تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وما يحققه من آثار إيجابية في المستقبل.

أسفرت هذه الدراسة عن مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، وهذا ما مكنا من نفي و/أو إثبات فرضيات الدراسة والتي تم وضعها في مستهل هذا البحث.

النتائج :

- تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها على النحو التالي :
- هناك العديد من مجالات الانفصال والارتباط بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، حيث تتمثل مجالات الانفصال على سبيل المثال : عقود الإيجار التمويلي، مصاريف البحث والتطوير، الإعانات العمومية... إلخ، أما عن مجالات الارتباط على سبيل المثال : المخزونات (القياس الأولي، تدني القيمة)، العقود الطويلة الأجل، تكاليف الاقتراض... إلخ؛
- تتمثل العلاقة المحاسبية الضريبية بوجود انفصال كبير بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وهذا ما يفسره وجود (13) مجال محاسبي نجد فيه انفصال من بين (20) مجال محاسبي، وبالتالي وجود العديد من الاختلافات (المؤقتة والدائمة)، وهذا ما توصلت إليه الدراسات الوطنية : (منصور 2014)، (رضا، إيمان 2014)، وكذا الدراسات الأجنبية التي تمت في دول مختلفة : أهمها (Barbe et al.2014)، (Gavana et al.2013)، (Nobes, Schwencke 2006)، وبهذا نكون قد أجبنا على الفرضية الأولى قد تمت ونقوم بقبولها؛

- من خلال دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية، وكذا إجراء عدة مقابلات مع محاسبي عدة مؤسسات اقتصادية تبين وجود تباين في الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية تجاه الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وعموما تلك المؤسسات الاقتصادية لا تتقيد بنوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بهذا تكون الإجابة على الفرضية الثانية قد تمت ونقوم برفضها؛
- بناء على العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية (علاقة إنفصال)، وعلى ضوء آراء أفراد عينة الدراسة فإنه من الممكن تكييف القواعد الضريبية لتتوافق مع القواعد المحاسبية بنسبة تتراوح ما بين 50% إلى 67%، وهذا ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Hanlon , Shevlin 2005) ودراسة (Shaviro 2009)، وبالتالي فقد أجبنا على الفرضية الثالثة ومنه قبلها؛
- تجسيد التوافق المحاسبي الضريبي على أرض الواقع لا يكون إلا بتبني هذه الفكرة من طرف صناع القرار السياسي، مع فتح طاولة نقاش مع الخبراء في المجال المحاسبي والضريبي من أجل بناء حلول فعالة، مع إجراء تقييم معمق بعد تنفيذ تلك الحلول على أرض الواقع.

التوصيات :

- بناء على النتائج المتوصل إليها خلصنا إلى مجموعة من التوصيات، نوجزها فيما يلي :
- تحسين نوعية التعليم المحاسبي الجامعي من خلال توطيد العلاقة بين الجانب الأكاديمي والمهني في التعليم؛
- عقد دورات تكوينية متخصصة لفائدة المحاسبين حول متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) من جهة، مع إبراز نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وكيفية معالجتها؛
- عقد دورات تكوينية لموظفي مصلحة الضرائب تسعي من خلالها لترسيخ الثقافة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- التنسيق الكامل بين المديرية الولائية للضرائب والمديرية العامة للضرائب لضمان التنفيذ الجيد للقواعد الضريبية ولاسيما التغيرات الواردة في قوانين المالية؛
- مشاركة الخبراء والمتخصصين في المجال المحاسبي والضريبي في وضع القوانين الضريبية للحد من القوانين المؤقتة؛
- إجراء دراسة تقييمية للقواعد الضريبية قبل اصدار أي تعديل جديد؛
- اعداد استراتيجية التوافق المحاسبي الضريبي للتمهيد لعلاقة محاسبية ضريبية تتجه نحو التوافق بنسبة 50% إلى 67%، ثم إجراء دراسة تقييمية بعد التنفيذ للوقوف على أثر ذلك على المستوى الكلي والجزئي.

آفاق البحث :

نظرا لأهمية موضوع العلاقة المحاسبية الضريبية، والذي تناولته العديد من الدراسات من مختلف دول العالم، وعليه فقصد الاستفادة من تلك الدراسات ولاسيما الأجنبية منها، وكذا تحسين جودة النتائج المتوصل إليها أو تكملتها أو الخروج بنتائج مناقضة تقترح الآفاق البحثية التالية :

- إعادة إجراء دراسة مماثلة في السنوات المقبلة (مثلا بعد مرور 03 سنوات) للوقوف على مدى إتجاه العلاقة المحاسبية الضريبية نحو التوافق للفترة الممتدة من 2010 إلى غاية 2018؛
- القيام بدراسة علاقة التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية (كمتغير مستقل) من جهة والآثار المحتملة جراء التوافق المحاسبي الضريبي (إدارة الأرباح المحاسبية والأرباح الضريبية، المحتوى الإعلامي للمعلومات المالية...إلخ) باستخدام نماذج إحصائية، وهذا على ضوء الدراسات السابقة : (Hanlon et al 2008)، (Atwood et al 2010) ، (Tang 2014)..إلخ.

المصادر والمراجع

أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية

1. أمل جابر علي حسن، المشاكل العلمية والعملية للتحاسب الضريبي في ظل معايير المحاسبية الدولية (دراسة تطبيقية على شركات الإستثمار في مصر)، مذكرة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، 2004.
2. أم الخير دشاش، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.
3. بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، التجارة العليا للتجارة، الجزائر 2010.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، العدد 37، 09 ماي 1975، الجزائر.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، 25 نوفمبر 2007، الجزائر.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، العدد 27، 28 مايو 2008، الجزائر.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009، الجزائر.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 26 يوليو 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين و النشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، العدد 19، 25 مارس 2009، الجزائر.
9. حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
10. خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014.
11. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS ، الجزء الأول، الطبعة الأولى، منشورات كليك، 2010
12. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS ، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، 2013.
13. رضا جاوحدو، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي -حالة الجزائر-، مجلة الاكاديمية العربية بالدنمارك، العدد 12، 2012.

14. رضا جاوحدو، إيمان حميدي جليلة، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 33 (2)، 2014.
15. سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1992.
16. سفيان بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
17. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الثاني، الجزائر، 2009.
18. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، 2007.
19. شوقي طارق، أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة الجزائر، جوان 2009.
20. صالح بوعلام، أعمال الإصلاح الحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010.
21. عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.
22. عجلان العياشي، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009 -حالة المسيلة-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
23. عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013.
24. فيصل عبد السلام أبو بكر حداد، بابر محمد إبراهيم، أثر الاختلافات بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 13، 2012.
25. لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزء الأول، 2009.
26. لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة، الأوراق الزرقاء 2012.
27. مبارك بوعلام وآخرون، الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر 2014.
28. محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، عمان -الأردن، دار وائل للنشر، السنة 2009.
29. محمد حلو داود سليمان، عبد الخالق ياسين، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العراق، العدد 24.

30. منصور بن عمارة، تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة-مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، العدد 22، 2014.
31. منى القادري، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، عمان، 2009.
32. نسرين محمد فتحي يوسف، تحليل محاسبي مقارنة لمدى التوافق والإختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، 2010.
33. وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب)، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015.
34. يوسف قاشي، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرزات العولمة الاقتصادية دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009.
35. يونس مونه، خضير خبيطي، الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وأثره على قائمتي الميزانية وحساب النتائج (دراسة حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب)، مذكرة ليسانس كلاسيكي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.

ثانيا: المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

36. Ali Ouarab, **L'application des impôts différés en Algérie (Etude de cas office promotionnel et de gestion immobilière OPGI de Bouira)**, Mémoire Master en sciences de gestion, Université Akli Mohand Oulhadj – Bouira-,2014 .
37. Ali Tazdait, **Maitrise du système comptable financier**. Editions ACG, première édition, Alger, 2009.
38. Bouaziz Daoud et Mohamed Ali Omri, **Divergences comptabilité – fiscalité, en Tunisie quels facteurs explicatifs ?**, La Revue des Sciences de Gestion, N5, 2013 .
39. Bradley Blaylock et al., **The association between book-tax conformity and earnings management**, Review of Accounting Studies, vol.19, 2014.
40. Christopher Nobes, Hans R. Schwencke, **Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of norway over 30 years up to IFRS adoption**, European Accounting Review, Vol. 15, No. 1, pp 63–87, 2006.
41. Daniel Shaviro, **The Optimal Relationship between Taxable Income and Financial Accounting Income: Analysis and a Proposal**, The Georgetown law journal, Vol. 97, 2009.
42. E. Oliveras , X. Puig, **The Changing Relationship between Tax and Financial Reporting in Spain**, Accounting in Europe, Vol. 2, 2005.
43. Ester Chen et al., **The Relationship Between the Management of Book Income and Taxable Income Under a Moderate Level of Book-Tax Conformity**, Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 28(4), pp 323–347, 2013.
44. Eva Eberhartinger et Margret Klostermann, **What if IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective**, Accounting in Europe, vol. 4, 2007.

45. Giovanna Gavana et al., **Evolving Connections between Tax and Financial Reporting in Italy**, Accounting in Europe, vol.10, No.1, 2013.
46. Jacqueline Haverals, **IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 16, pp 69–89, 2007.
47. Jean-Luc Rossignol, **Le juge de l'impôt face aux normes comptables internationales**, Association Francophone de Comptabilité "Comptabilité - Contrôle – Audit ", Tome 13, pp 113 – 128, 2007.
48. Journal officiel de l'union européenne, **Règlement N°1126/2008 de la Commission, portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil**, 03 novembre 2008.
49. Journal Officiel, de la République Algérienne, **Ordonnance n° 09-01 du 22 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009**, 26 juillet 2009, N°44.
50. Journal Officiel, de la République Algérienne, **Loi n° 09-09 portant loi de finances pour 2010**, 30 décembre 2009, N°78.
51. Journal Officiel, de la République Algérienne, **Loi n° 11-11 du juillet 2011 portant loi de finances complémentaire pour 2011**, 20 juillet 2011, N°40.
52. Journal Officiel, de la République Algérienne, **Loi n°08-13-08 portant loi de finances pour 2014**, 30 décembre 2013, N° 68.
53. Journal Officiel, de la République Algérienne, **Loi n° 14-10 du 30 décembre 2014 portant loi de finances pour 2015**, 31 décembre 2014, N°78.
54. Judith Freedman, **Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting standards, legislators and Judges**, eJournal of Tax Research, vol. 2, 2004.
55. K. Hung Chan et al., **Tax Effects of Book-Tax Conformity, Financial Reporting Incentives, and Firm Size**, Journal of International Accounting Research, Vol. 12, No. 2, pp. 1-25, 2013.
56. Margaret Lamb et al, **International Variations in the Connections between Tax and Financial Reporting**, Accounting and Business Research, Vol.28. No.3, pp. 173-188, 1998 .
57. Maria Gee et al, **The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK**, Accounting in Europe, Vol. 7, No.1, pp 97–122, 2010.
58. Mary M. Frank et al., **Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting**, The Accounting Review, Vol. 84, No.2, pp 467–496, 2009.
59. Michelle Hanlon, Terry Shevlin, **Book-Tax Conformity for Corporate Income: An Introduction to the Issues**, Tax Policy and the Economy, Vol. 19, pp 101–134, 2005.
60. Michelle Hanlon et al., **An unintended consequence of book-tax conformity: A loss of earnings informativeness**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 46, pp 294–311, 2008.
61. Michelle Hanlon, Edward L. Maydew, **Book-Tax Conformity: Implications for Multinational Firms**, NATIONAL TAX JOURNAL, Vol. 62, issue 1, pp 53-127, 2009
62. Ministère des Finances, Conseil Nationale de la comptabilité, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, **Les impôts différés**, Alger, le 26/10/2014 .

63. Ministère des Finances, Conseil Nationale de la comptabilité, **Note méthodologique de première application Système Comptable Financier**, Alger, le 19/10/2010.
64. Ministère des Finances, Conseil Nationale de la comptabilité, **Manuel de comptabilité financière**, ENAG éditions, 2013
65. Odile Barbe et al, **From Disconnected to integrated tax and financial systems A post-IFRS evaluation of evolution of Tax and Financial Reporting relationships based on the French case**, journal Research in Accounting Regulation, vol. 26, 2014 .
66. Odile Barbe, Laurent Didelot, **Pour une nouvelle approche des relations entre la comptabilité et la fiscalité: Introduction de la méthode de l'impôt différé dans les comptes individuels**, Revue Française de Comptabilité, vol. 417, 2009 .
67. Rabah tafighoult, **Le système comptable financier, la comptabilité financière selon les normes comptables algériennes**, Aurès emballages, première édition, 2015
68. T.J. Atwood et al., **Book-tax conformity, earnings persistence and the association between earnings and future cash flows**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 50, pp 111–125, 2010.
69. Tanya Tang, Michael Firth, **Can book–tax differences capture earnings management and tax Management? Empirical evidence from China**, The International Journal of Accounting, Vol. 46, pp 175–204, 2011.
70. Tanya Y.H. Tang, **Does Book-Tax Conformity Deter Opportunistic Book and Tax Reporting ? An International Analysis**, European Accounting Review, vol.23 No.2, pp 1-29, 2014.

ثالثا: مواقع الأنترنت

71. Zitouni Faouzi, **L'impôt différé : Entre la théorie comptable et la pratique fiscale**, en line, disponible sur : http://www.vitamedz.com/l-impot-differe/Articles_18300_2674133_0_1.html , consulter le : 21.06.2015.
72. موقع وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة : <http://www.cnc.dz>
73. موقع المديرية العامة للضرائب : <http://www.mfdgi.gov.dz>

الملاحق

الملحق رقم 01 : يوضح ميزانية (أصول) مؤسسة (ALFAPIPE) -وحدة غرداية-

ALFAPIPE GHARDAIA

BILAN DE L'EXERCICES 2014

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOTE	BRUT 2014	AMO/PROV 2014	NET 2014	NET 2013
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		2 194 305 360,69	2 096 355 339,61	97 950 021,08	4 446 218,74
Autres immobilisations corporelles		2 028 774 525,57	1 799 061 851,30	229 712 674,27	157 638 637,95
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		474 577 105,11		474 577 105,11	79 658 323,77
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachée					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant		71 510 000,00	70 000 000,00	1 510 000,00	1 510 000,00
Impôts différés actif		340 198 363,89		340 198 363,89	251 867 107,50
TOTAL ACTIF NON COURANT		5 109 365 355,26	3 965 417 190,91	1 143 948 164,35	495 120 287,96
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		4 704 919 832,61	624 099 097,48	4 080 820 735,13	1 001 251 833,79
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 211 768 733,48	145 014 831,18	1 066 753 902,30	546 323 212,04
Autres débiteurs		1 608 448 214,80	90 293 997,87	1 518 154 216,93	1 903 703 494,77
Impôts et assimilés		37 665 995,08		37 665 995,08	9 017 034,57
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers cour					
Trésorerie		284 978 552,82		284 978 552,82	98 624 576,97
TOTAL ACTIF COURANT		7 847 781 328,79		6 988 373 402,26	3 558 920 152,14
TOTAL GENERAL ACTIF		12 957 146 684,05	3 965 417 190,91	8 132 321 566,61	4 054 040 440,10

الملحق رقم 02 : يوضح ميزانية (خصوم) مؤسسة (ALFAPIPE) -وحدة غرداية-

ALFAPIPE GHARDAIA
BILAN DE L'EXERCICES 2014

BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	NOTE	NET 2014	NET 2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		571 665 420,82	1 627 057 921,94
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-28 350 523,65	-28 350 523,65
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		543 314 897,17	1 598 707 398,29
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		111 769 051,60	111 769 051,60
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		1 548 336 706,07	1 197 102 261,56
TOTAL II		1 660 105 757,67	1 308 871 313,16
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		36 716 323,86	185 119 571,06
Impôts		274 549 046,95	7 100 187,00
Autres dettes		5 617 635 540,96	954 241 970,59
Trésorerie passif			
TOTAL III		5 928 900 911,77	1 146 461 728,65
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		8 132 321 566,61	4 054 040 440,10

الملحق رقم 03 : يوضح حساب النتائج لمؤسسة (ALFAPIPE) -وحدة غرداية-

COMPTE DE RESULTAT /NATURE				
LIBELLE		NOTE	2014	2013
	Ventes et produits annexes		6 714 654 512,24	18 756 839 962,16
	Variation stocks produits finis et en cours		1 967 230 274,19	-1 820 275 722,67
	Production immobilisée		8 616 137,60	3 674 047,87
	Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE			8 690 500 924,03	16 940 238 287,36
	Achats consommés		-5 516 109 004,12	-12 677 619 637,65
	Services extérieurs et autres consommations		-182 952 630,73	-462 813 475,82
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE			-5 699 061 634,85	-13 140 433 113,47
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)			2 991 439 289,18	3 799 805 173,89
	Charges de personnel		-1 268 364 240,14	-1 167 875 580,54
	Impôts, taxes et versements assimilés		-95 138 168,69	-261 474 557,63
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			1 627 936 880,35	2 370 455 035,72
	Autres produits opérationnels		6 237 209,36	7 860 125,82
	Autres charges opérationnelles		-1 376 340,42	-1 630 108,22
	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-770 433 936,05	-441 398 973,47
	Reprise sur pertes de valeur et provisions		138 771 951,00	134 372 563,29
V- RESULTAT OPERATIONNEL			1 001 135 764,24	2 069 658 643,14
	Produits financiers		12 748 587,33	659 022,00
	Charges financières		-271 341 537,19	-480 180 368,99
IV-RESULTAT FINANCIER			-258 592 949,86	-479 521 346,99
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)			742 542 814,38	1 590 137 296,15
	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-259 208 649,95	
	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		88 331 256,39	36 920 625,79
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			8 848 258 671,72	17 083 129 998,47
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			-8 276 593 250,90	-15 456 072 076,53
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			571 665 420,82	1 627 057 921,94
	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE				
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE			571 665 420,82	1 627 057 921,94

الملحق رقم 04 : يوضح جدول تحديد النتيجة الضريبية لمؤسسة (ALFAPIPE) -وحدة غرداية-

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	571 665 421
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		402 375
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	259 208 650
	Impôt différé (variation)	-88 331 256
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		384 048 941
Total des réintégrations		555 328 709
III. Déductions		
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Complément d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Total des déductions		0
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf.art 147 du CIDTA)		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Déficit de l'année 20		
Total des déficits à déduire		0
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	1 126 994 130
	Déficit	0

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 05 : يوضح ميزانية (أصول) مؤسسة الخدمات الدولية (SARL RSI)

SARL RELEX SERVICE INTERNATION

BILAN DE L'EXERCICES 2014

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOTE	BRUT 2014	AMO/PROV 2014	NET 2014	NET 2013
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		4 155 800,63	3 811 266,99	344 533,64	194 288,60
Immobilisations corporelles				0,00	
Terrains				0,00	
Bâtiments		1 726 719,20	1 265 671,17	461 048,03	547 383,99
Autres immobilisations corporelles		65 080 835,35	37 671 993,61	27 408 841,74	25 730 350,14
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		9 921 860,56		9 921 860,56	6 917 860,56
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		80 885 215,74	42 748 931,77	38 136 283,97	33 389 883,29
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients		180 001 232,01		180 001 232,01	58 926 872,95
Autres débiteurs		4 458 215,31		4 458 215,31	5 003 832,67
Impôts et assimilés		7 065 520,65		7 065 520,65	5 953 105,36
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		10 566 167,27		10 566 167,27	9 715 616,73
TOTAL ACTIF COURANT		202 091 135,24		202 091 135,24	79 599 427,71
TOTAL GENERAL ACTIF		282 976 350,98	42 748 931,77	240 227 419,21	112 989 311,00

الملحق رقم 06 : يوضح ميزانية (خصوص) مؤسسة الخدمات الدولية (SARL RSI)

SARL RELEX SERVICE INTERNATION
BILAN DE L'EXERCICES 2014

BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	NOTE	NET 2014	NET 2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		5 000 000,00	5 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		250 000,00	250 000,00
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		17 211 893,63	8 873 212,46
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		22 461 893,63	14 123 212,46
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		12 047 110,68	14 009 548,13
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II		12 047 110,68	14 009 548,13
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		79 895 419,50	9 656 739,13
Impôts		17 009 656,75	9 650 200,30
Autres dettes		97 554 647,88	57 362 898,58
Trésorerie passif		11 258 690,77	8 186 712,40
TOTAL III		205 718 414,90	84 856 550,41
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		240 227 419,21	112 989 311,00

الملحق رقم 07 : يوضح حساب النتائج لمؤسسة الخدمات الدولية (SARL RSI)

COMPTE DE RESULTAT /NATURE			
LIBELLE	NOTE	2014	2013
Ventes et produits annexes		90 123 075,89	49 609 250,49
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			358 872,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		90 123 075,89	49 968 122,49
Achats consommés		-7 205 250,32	-3 131 393,15
Services extérieurs et autres consommations		-43 329 844,15	-23 348 816,69
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-50 535 094,47	-26 480 209,84
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		39 587 981,42	23 487 912,65
Charges de personnel		-40 354 099,51	-27 568 378,79
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 912 208,00	-1 120 431,06
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-2 678 326,09	-5 200 897,20
Autres produits opérationnels		36 859 071,70	26 199 836,62
Autres charges opérationnelles		-279 686,97	-282 693,49
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-9 479 385,21	-6 488 070,82
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		24 421 673,43	14 228 175,11
Produits financiers		562 360,00	3 224 009,00
Charges financières		-2 611 901,80	-5 857 672,65
IV-RESULTAT FINANCIER		-2 049 541,80	-2 633 663,65
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		22 372 131,63	11 594 511,46
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-5 160 238,00	-2 721 299,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		127 544 507,59	79 391 968,11
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-110 332 613,96	-70 518 755,65
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		17 211 893,63	8 873 212,46
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		17 211 893,63	8 873 212,46

الملحق رقم 08 : يوضح ميزانية (أصول) المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني (ورقلة) (EPWGCET)

EPWGCET OUARGLA

BILAN DE L'EXERCICES 2014

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOT	BRUT 2014	AMO/PROV 2014	NET 2014	NET 2013
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		306 000,00	245 333,29	60 666,71	112 666,67
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		141 302 327,68	35 859 596,70	105 442 730,98	45 693 710,49
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		3 124 485,00		3 124 485,00	680 277,97
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		144 732 812,68	36 104 929,99	108 627 882,69	46 486 655,13
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		4 807 038,85		4 807 038,85	2 253 032,09
Créances et emplois assimilés					
Clients		117 597 350,26		117 597 350,26	64 361 715,28
Autres débiteurs		6 036 127,15		6 036 127,15	10 561,38
Impôts et assimilés		2 117 160,55		2 117 160,55	4 173 652,08
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		36 892 935,07		36 892 935,07	10 756 878,86
TOTAL ACTIF COURANT		167 450 611,88		167 450 611,88	81 555 839,69
TOTAL GENERAL ACTIF		312 183 424,56	36 104 929,99	276 078 494,57	128 042 494,82

الملحق رقم 09 : يوضح ميزانية (خصوم) المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني (ورقلة) (EPWGCET)

EPWGCET OUARGLA
BILAN DE L'EXERCICES 2014

BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	NOTE	NET 2014	NET 2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		116 600 000,00	
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		11 533 551,60	16 796 299,60
Autres capitaux propres - Report à nouveau		21 944 852,58	5 148 552,98
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		150 078 404,18	21 944 852,58
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		200 000,00	0,00
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		84 225 500,00	88 965 935,93
TOTAL II		84 425 500,00	88 965 935,93
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		12 555 932,14	921 781,10
Impôts		19 446 012,15	11 087 075,75
Autres dettes		9 572 646,10	5 122 849,46
Trésorerie passif			
TOTAL III		41 574 590,39	17 131 706,31
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		276 078 494,57	128 042 494,82

الملحق رقم 10 : يوضح حساب النتائج لمؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني (ورقلة) (EPWGCET)

COMPTE DE RESULTAT /NATURE			
LIBELLE	NOTE	2014	2013
Ventes et produits annexes		190 670 539,04	45 226 334,67
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			15 000 000,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		190 670 539,04	60 226 334,67
Achats consommés		-7 322 094,68	-3 915 136,47
Services extérieurs et autres consommations		-74 289 346,18	-6 357 378,53
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-81 611 440,86	-10 272 515,00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		109 059 098,18	49 953 819,67
Charges de personnel		-54 637 272,97	-32 560 600,10
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 111 791,78	-2 875 621,55
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		50 310 033,43	14 517 598,02
Autres produits opérationnels		27 346 282,83	11 507 958,13
Autres charges opérationnelles		-269 629,90	-208 117,83
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-12 273 679,47	-3 422 372,72
Reprise sur pertes de valeur et provisions		14 882 195,62	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		79 995 202,51	22 395 065,60
Produits financiers			
Charges financières			
IV-RESULTAT FINANCIER		0,00	0,00
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		79 995 202,51	22 395 065,60
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-3 445 086,84	-5 598 766,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		232 899 017,49	71 734 292,80
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-156 348 901,82	-54 937 993,20
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		76 550 115,67	16 796 299,60
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-65 016 564,07	
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		11 533 551,60	16 796 299,60

الملحق رقم 11 : يوضح ميزانية (أصول) المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITES
BILAN DE L'EXERCICES 2014

BILAN (ACTIF)					
LIBELLE	NOT	BRUT 2014	AMO/PROV 2014	NET 2014	NET 2013
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		139 994 833,84	42 305 088,63	97 689 745,21	120 764 225,86
Immobilisations corporelles		24 065 338 526,32	11 987 591 313,00	12 077 747 213,32	10 946 786 083,69
Terrains		4 434 668 150,00		4 434 668 150,00	4 434 668 150,00
Bâtiments		3 098 173 465,33	2 068 677 555,14	1 029 495 910,19	996 908 939,67
Autres immobilisations corporelles		16 532 496 910,99	9 918 913 757,86	6 613 583 153,13	5 515 208 994,02
Immobilisations en concession				0,00	
Immobilisations encours		275 985 079,17		275 985 079,17	39 186 141,29
Immobilisations financières		1 478 560 517,48		1 478 560 517,48	1 435 010 517,48
Titres mis en équivalence				0,00	
Autres participations et créances rattachées		1 383 647 600,00		1 383 647 600,00	1 383 647 600,00
Autres titres immobilisés				0,00	
Prêts et autres actifs financiers non courants		94 912 917,48		94 912 917,48	91 362 917,48
Impôts différés actif		584 521 981,67		584 521 981,67	640 969 464,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		26 544 400 938,48	12 029 896 401,63	14 514 504 536,85	13 182 716 432,32
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2 692 328 785,74	129 186 134,78	2 563 142 650,96	2 030 139 975,50
Créances et emplois assimilés					
Clients		9 862 843 601,10	746 618 643,36	9 116 224 957,74	8 872 469 642,65
Autres débiteurs		454 528 012,91	670 940,35	453 857 072,56	214 850 804,74
Impôts et assimilés		898 869 042,65		898 869 042,65	599 923 280,80
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		2 500 000 000,00		2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Trésorerie		5 864 570 049,49		5 864 570 049,49	4 081 931 361,67
TOTAL ACTIF COURANT		22 273 139 491,89	876 475 718,49	21 396 663 773,40	18 299 315 065,36
TOTAL GENERAL ACTIF		48 817 540 430,37	12 906 372 120,12	35 911 168 310,25	31 482 031 497,68

الملحق رقم 12 : يوضح ميزانية (خصوص) المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITES
BILAN DE L'EXERCICES 2014

BILAN (PASSIF)			
LIBELLE	NOTE	NET 2014	NET 2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		8 000 000 000,00	8 000 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		16 399 458 755,84	13 227 027 875,55
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		3 479 592 431,11	3 272 430 880,29
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		27 879 051 186,95	24 499 458 755,84
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		2 262 867 085,59	2 324 702 091,92
TOTAL II		2 262 867 085,59	2 324 702 091,92
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 382 857 123,66	1 687 034 828,81
Impôts		1 351 598 001,17	1 238 851 590,67
Autres dettes		2 004 794 912,88	1 731 984 230,44
Immobilisations financières		30 000 000,00	
Trésorerie passif			
TOTAL III		5 769 250 037,71	4 657 870 649,92
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		35 911 168 310,25	31 482 031 497,68

الملحق رقم 13 : يوضح حساب النتائج المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)

COMPTE DE RESULTAT /NATURE				
LIBELLE		NOTE	2014	2013
	Chiffre d'affaires		18 366 492 098,16	16 504 334 736,11
	Chiffre d'affaires inter-unité		3 440 012 653,02	2 893 591 590,24
	Variation stocks produits finis et en cours		118 895 182,50	-3 490 811,46
	Production immobilisée		13 786 647,03	72 773 260,76
	Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE			21 939 186 580,71	19 467 208 775,65
	Achats consommés		958 355 757,32	846 517 677,19
	Services extérieurs et autres consommations		3 542 040 473,92	3 414 002 053,64
	consommations inter-unité		3 440 012 653,02	2 893 591 590,24
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE			7 940 408 884,26	7 154 111 321,07
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)			13 998 777 696,45	12 313 097 454,58
	Charges de personnel		8 681 063 458,51	7 360 637 099,50
	Impôts, taxes et versements assimilés		455 530 942,38	408 446 220,13
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			4 862 183 295,56	4 544 014 134,95
	Autres produits opérationnels		342 961 711,93	428 991 435,97
	Autres charges opérationnelles		23 784 367,36	21 528 050,00
	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		1 900 561 706,98	1 974 178 904,33
	Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 175 714 175,88	941 818 442,51
V- RESULTAT OPERATIONNEL			4 456 513 109,03	3 919 117 059,10
	Produits financiers		115 998 535,85	198 526 826,02
	Charges financières		1 107 527,44	2 662 196,85
IV-RESULTAT FINANCIER			114 891 008,41	195 864 629,17
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)			4 571 404 117,44	4 114 981 688,27
	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		1 035 364 204,00	988 506 623,00
	Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		56 447 482,33	-145 955 815,02
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			23 573 861 004,37	21 036 545 480,15
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			20 094 268 573,26	17 764 114 599,86
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			3 479 592 431,11	3 272 430 880,29
	Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
	Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE				
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE			3 479 592 431,11	3 272 430 880,29

الملحق رقم 14 : يوضح جدول تحديد النتيجة الضريبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal :

		قبل التعديلات	بعد التعديلات
I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	3 479 592 431,11	3 489 332 385,03
	Perte		
II. Réintégrations			
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		3 434 450,57	3 434 450,57
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		669 072,58	669 072,58
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles			
Frais de réception non déductibles			
Cotisations et dons non déductibles			
Impôts et taxes non déductibles			
Provisions non déductibles			
Amortissements non déductibles		2 952 262,50	2 952 262,50
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles			
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Loyers hors produits financiers (bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	1 035 364 204,00	1 055 132 695,32
	Impôt différé (variation)	56 447 482,33	26 939 037,09
Pertes de valeurs non déductibles			
Amendes et pénalités		45 625,00	45 625,00
Autres réintégrations (*)		47 169 466,00	567 007 774,22
Total des réintégrations		1 146 082 562,98	1 656 180 917,28
III. Déductions			
Plus values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)		30 203 401,48	30 203 401,48
Les produits et les plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse.			
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art 147 bis du CIDTA)		39 200 000,00	39 200 000,00
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)			
Complément d'amortissements			
Autres déductions (*)		54 688 096,00	488 576 442,91
Total des déductions		124 091 497,48	557 979 844,39
Résultat fiscal (I+II-III-IV)	Bénéfice	4 501 583 496,61	4 587 533 457,91
	Déficit		

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 15 : يوضح مخرجات برنامج SPSS 20

المنطقة الجغرافية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غرداية	11	35.5	35.5	35.5
ورقلة	10	32.3	32.3	67.7
حاسي مسعود	10	32.3	32.3	100.0
Total	31	100.0	100.0	

النشاط

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
صناعي	8	25.8	25.8	25.8
تجاري	3	9.7	9.7	35.5
خدمي	14	45.2	45.2	80.6
أشغال عمومية	6	19.4	19.4	100.0
Total	31	100.0	100.0	

القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
عام	8	25.8	25.8	25.8
خاص	22	71.0	71.0	96.8
مختلط	1	3.2	3.2	100.0
Total	31	100.0	100.0	

رقم الأعمال خلال آخر دورة مالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
من 20 مليون إلى 200 مليون دج	16	51.6	51.6	51.6
من مليون 200 إلى 2 مليار دج	10	32.3	32.3	83.9
أكثر من 2 مليار دج	5	16.1	16.1	100.0
Total	31	100.0	100.0	

عدد العمال

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid من 10 إلى 49 عامل	10	32.3	32.3	32.3
من 50 إلى 250 عامل	17	54.8	54.8	87.1
أكثر من 250 عامل	4	12.9	12.9	100.0
Total	31	100.0	100.0	

مدى تقيد المؤسسات الإقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid الوضعية الأولى	8	25.8	25.8	25.8
الوضعية الثانية	3	9.7	9.7	35.5
الوضعية الثالثة	13	41.9	41.9	77.4
الوضعية الرابعة	7	22.6	22.6	100.0
Total	31	100.0	100.0	

Test Statistics^{a,b}

	مدى تقيد المؤسسات الإقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية
Chi-Square	1.517
df	3
Asymp. Sig.	.678

- a. Kruskal Wallis Test
b. Grouping Variable: النشاط

Test Statistics^{a,b}

	مدى تقيد المؤسسات الإقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية
Chi-Square	2.039
df	2
Asymp. Sig.	.361

- a. Kruskal Wallis Test
b. Grouping Variable: القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة

Test Statistics^{a,b}

	مدى تقيد المؤسسات الإقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية
Chi-Square	.333
df	2
Asymp. Sig.	.846

- a. Kruskal Wallis Test
b. Grouping Variable: رقم الأعمال خلال آخر دورة مالية

Test Statistics^{a,b}

	مدى تقيد المؤسسات الإقتصادية بنوع العلاقة المحاسبية الضريبية
Chi-Square	.956
df	2
Asymp. Sig.	.620

- a. Kruskal Wallis Test
b. Grouping Variable: عدد العمال

المنطقة الجغرافية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غرداية	12	32.4	32.4	32.4
ورقلة	12	32.4	32.4	64.9
Valid حاسبي مسعود	13	35.1	35.1	100.0
Total	37	100.0	100.0	

نوع المحاسبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسب داخلي	19	51.4	51.4	51.4
Valid محاسب خارجي	18	48.6	48.6	100.0
Total	37	100.0	100.0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
رئيس قسم المحاسبة والمالية	9	24.3	24.3	24.3
رئيس قسم المحاسبة	2	5.4	5.4	29.7
محاسب موظف	7	18.9	18.9	48.6
Valid خبير محاسبي	3	8.1	8.1	56.8
محافظ حسابات	10	27.0	27.0	83.8
محاسب معتمد	4	10.8	10.8	94.6
إطار محاسبي ومالي	2	5.4	5.4	100.0
Total	37	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 05 سنوات	4	10.8	10.8	10.8
Valid من 05 إلى 10 سنوات	12	32.4	32.4	43.2
أكثر من 10 سنوات	21	56.8	56.8	100.0
Total	37	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	26	70.3	70.3	70.3
ماستر	3	8.1	8.1	78.4
ماجستير	1	2.7	2.7	81.1
دراسات أخرى	7	18.9	18.9	100.0
Total	37	100.0	100.0	

Statistics

إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	3	8.1	8.1	8.1
محايد	2	5.4	5.4	13.5
موافق	32	86.5	86.5	100.0
Total	37	100.0	100.0	

N	Valid	37
	Missing	0
	Mean	2.78
	Std. Deviation	.584

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
حالات أخرى	37	1.70	.812
إعتماد اساس الإستحقاق لبعض المصاريف والإيرادات	37	2.78	.584
الإعانات العمومية	37	2.68	.626
القواعد الضريبية المتعلقة بالإهلاك	37	2.43	.765
عقد الإيجار تمويلي	37	2.65	.676
محيط التجميع	37	2.00	.707
العمليات المنجزة بالعمولات الأجنبية	37	2.65	.676
إعادة اعتماد النظام المبسط من الناحية الضريبية	37	2.30	.777
خسائر القيمة عن التثبيتات	37	2.30	.740
إعتماد طريقة الإتمام في العقود طويلة الأجل	37	2.11	.737
مؤونات المعاشات والإلتزامات المماثلة	37	2.43	.765
مصاريف البحث والتطوير	37	2.57	.647
Valid N (listwise)	37		

عقد الإيجار تمويلي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	10.8	10.8	10.8
محايد	5	13.5	13.5	24.3
موافق	28	75.7	75.7	100.0
Total	37	100.0	100.0	

خسائر القيمة عن الشبكات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	6	16.2	16.2	16.2
محايد	14	37.8	37.8	54.1
موافق	17	45.9	45.9	100.0
Total	37	100.0	100.0	

القواعد الضريبية المتعلقة بالإهلاك

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	6	16.2	16.2	16.2
محايد	9	24.3	24.3	40.5
موافق	22	59.5	59.5	100.0
Total	37	100.0	100.0	

إعتماد طريقة الإتمام في العقود طويلة الأجل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	8	21.6	21.6	21.6
محايد	17	45.9	45.9	67.6
موافق	12	32.4	32.4	100.0
Total	37	100.0	100.0	

الإعانات العمومية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	3	8.1	8.1	8.1
محايد	6	16.2	16.2	24.3
موافق	28	75.7	75.7	100.0
Total	37	100.0	100.0	

مصاريف البحث والتطوير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	3	8.1	8.1	8.1
محايد	10	27.0	27.0	35.1
موافق	24	64.9	64.9	100.0
Total	37	100.0	100.0	

العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	10.8	10.8	10.8
محايد	5	13.5	13.5	24.3
موافق	28	75.7	75.7	100.0
Total	37	100.0	100.0	

إعتماد اساس الإستحقاق لبعض المصاريف والإيرادات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	3	8.1	8.1	8.1
محايد	2	5.4	5.4	13.5
موافق	32	86.5	86.5	100.0
Total	37	100.0	100.0	

مؤونات المعاشات والإلتزامات المماثلة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	6	16.2	16.2	16.2
محايد	9	24.3	24.3	40.5
موافق	22	59.5	59.5	100.0
Total	37	100.0	100.0	

إعادة اعتماد النظام المبسط من الناحية الضريبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	7	18.9	18.9	18.9
محايد	12	32.4	32.4	51.4
موافق	18	48.6	48.6	100.0
Total	37	100.0	100.0	

محيط التجميع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	9	24.3	24.3	24.3
محايد	19	51.4	51.4	75.7
موافق	9	24.3	24.3	100.0
Total	37	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
الحد من التلاعبات المحاسبية والتهرب الضريبي	37	2.24	.895
التقليل من حالات الضرائب المؤجلة وبالتالي تدفئة التكلفة الناتجة عن معالجة العديد من الإختلافات	37	2.59	.725
لصياغة القواعد الضريبية على أساس علمي سليم	37	2.70	.618
تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل أفضل	37	2.43	.728
بيئة مناسبة من شأنها تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي	37	2.62	.639
فوائد أخرى	37	1.24	.597
Valid N (listwise)	37		

Test Statistics^{a,b}

	إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية
Chi-Square	2.072
df	6
Asymp. Sig.	.913

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الوظيفة

Test Statistics^{a,b}

	إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية
Chi-Square	.770
df	2
Asymp. Sig.	.681

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة المهنية

Test Statistics^{a,b}

	إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية
Chi-Square	2.368
df	3
Asymp. Sig.	.500

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل العلمي

الملحق رقم 16 : إستمارة المقابلات



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
استمارة المقابلة



المحور الأول: المعطيات والبيانات الأولية :

1. الوظيفة :
2. المؤهل العلمي :
3. الخبرة المهنية : أقل من 05 سنوات : من 05 إلى 10 سنوات : أكثر من 10 سنوات :
4. النشاط : صناعي تجاري خدومي أشغال عمومية
5. القطاع الذي تنتمي إليه مؤسستكم : عام خاص مختلط :
6. عدد العمال :
7. رقم الأعمال خلال آخر دورة مالية : أقل من 20 000 000 دج :
من 20 000 000 دج إلى 200 000 000 دج :
من 200 000 000 دج إلى 2000 000 000 دج :
أكثر من 2 000 000 000 دج :

المحور الثاني : مدى تقيد المؤسسات الإقتصادية بنوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية :

التعليق	الإتجاه	السؤال	N°
		عند إعدادك للقوائم المالية، وفي حال وجود اختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ولاسيما المؤقتة منها، فهل تتقيد : بالقواعد المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، بغض النظر عن اختلافها مع القواعد الضريبية ؟	1.
		في حال الإجابة بنعم : إذن تقوم بمعالجة الاختلافات المؤقتة عن طريق المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة ؟ ما السبب ؟ وما هي المشاكل التي تواجهكم في هذه الحالة ؟ : - تعدد الاختلافات المؤقتة في المؤسسة، مما يستدعي وجود نظام المعلومات المحاسبية فعال لتتبع مختلف التسجيلات للضرائب المؤجلة؛ - تغير القواعد الضريبية؛ - احتمال استرداد ض.م أصول في المستقبل.	2.
		في حال الإجابة (1) ب لا : أي وجود أولوية للجانب القانوني (القواعد الضريبية) على الممارسة المحاسبية وإعداد القوائم المالية ؟ وهذا راجع لـ : - تعقد المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي والتي تفوق احتياجات المؤسسة؛ - المؤسسة تندرج ضمن المؤسسات صغيرة ومتوسطة؛ - عدم احتياج القوائم المالية بسبب غياب المستخدم الأساسي للمعلومات المالية (المستثمرين) والإكتفاء فقط بالتصريحات الضريبية - نقص التكوين للمحاسبين؛ - التعود على الممارسة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل (PCN) والقائمة على الإعترارات الضريبية فقط. - أخرى	3.

المحور الثالث : إمكانية تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية

الإجابة	السؤال	N o
	<p>4. من خلال ما سبق ولتحسين العلاقة المحاسبية الضريبية : ما رأيك في تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يكون من خلال تكييف بعض القواعد الضريبية، وبالتالي الحد من الاختلافات قدر الإمكان ؟</p>	
	<p>5. ما رأيك في تعديل القواعد الضريبية في المجالات التالية :</p> <ul style="list-style-type: none"> - المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي؛ - الخسائر القيمة عن التثبيات؛ - تكييف القواعد الضريبية مع التعاريف المحاسبية المتعلقة بالإهلاك؛ - اعتماد طريقة الإتمام الخاصة بالعقود طويلة الأجل؛ - الإعانات العمومية (قيد تحويل الإعانة للنتائج)؛ - مصاريف البحث والتطوير؛ - العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية؛ - اعتماد أساس الاستحقاق لبعض الإيرادات والمصاريف مثل : المصاريف والإيرادات المالية الأنعاب، الضرائب... إلخ؛ - مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة. - إعادة النظر في النظام الجزائي المعدل خلال 2015 بإعتماد النظام المبسط مثلما هو محدد في القواعد المحاسبية؛ - محيط التجميع الحسابات - اخرى 	
	<p>6. إن الوصول إلى التوافق يحقق ما يلي :</p> <ul style="list-style-type: none"> - تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل أفضل؛ - التقليل من حالات الضرائب المؤجلة وبالتالي تدنئة التكلفة الناتجة عن معالجة العديد من الاختلافات؛ - لصياغة القواعد الضريبية على أساس علمي سليم؛ - تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي؛ - الحد من التلاعبات المحاسبية والتهرب الضريبي. 	
	<p>7. هل لديك اقتراح آخر لتحسين العلاقة بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية.</p>	

الإسم واللقب :

تاريخ المقابلة :