

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم الاقتصادية، علوم التسيير وعلوم التجارية
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالبة: حسبية بوسعيد
بعنوان:

دراسة العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية

دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين و الإطارات المالية في مدينة ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2016/05/00

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/..... (الدرجة العلمية-جامعة قاصدي مرباح) رئيسا
الدكتور/... بكارى بلخير..... (الدرجة العلمية-جامعة قاصدي مرباح) مشرفا
الدكتور/..... (الدرجة العلمية-جامعة قاصدي مرباح) مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم الاقتصادية، علوم التسيير وعلوم التجارية
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالبة: حسبية بوسعيد
بعنوان:

دراسة العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية

دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين و الإطارات المالية في مدينة ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2016/05/00

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/..... (الدرجة العلمية-جامعة قاصدي مرباح) رئيسا
الدكتور/... بكارى بلخير..... (الدرجة العلمية-جامعة قاصدي مرباح) مشرفا
الدكتور/..... (الدرجة العلمية-جامعة قاصدي مرباح) مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015

الإهداء

رائع أن نقطعه ثمار جهدا دام سنوات والأروع أن تهديها لمن ساعدك على الوصول
إلى من ترفع يداها متضرعة بدعاؤها خوفا من فشلي وأملا في نجاحي. إلى من تحملت كل
المصاعب للوصول

إلى المستوى الذي أنا فيه أُمِّي العزيزة والغالية حفظها الله وأطال لي في عمرها.

إلى من كان سببا في نجاحي أبي العزيز أطال عمره وحفظه الله.

إلى إخوتي وأخواتي العزيزات وكل العائلة كبير وصغير إلى كل من وسع قلبه ولم تسعه
ورقتي .

إلى كل زملائي وزميلاتي في الدراسة وكل دفعة دراسات محاسبية وجبائية معمقة .

إلى كل من علمني حرفه طيلة فترة دراستي من التعليم الابتدائي إلى الجامعي أساتذتي
الكرام .

حسبية



الشكر

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

لقوله تعالى: (لئن شكرتم لأزيدنكم ...) اشكر الله عز وجل على نعمة الحياة وكسبي عيلاً

أفكر

به وصحة بدني لأكون قادراً على إتمام بعثتي.

كما أتقدم بالشكر الجزير إلى الأستاذ المشرف والى جميع الأساتذة على توجيههم ونصائحهم

اشكر كل الأسرة الجامعية.

اشكر من كان له الفضل والشكر لله عز وجل الذي زودني بنعمة العلم.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة لتقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية في المؤسسة الاقتصادية, وذلك من خلال الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية اتجاه العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية, كما تهدف الدراسة لاقتراح حلول لتحسين العلاقة المحاسبية الضريبية.

توصلت الدراسة إلى انه بتطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى تطور العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية أين تم فرض الاستقلالية بينهما وبالتالي وجود العديد من الاختلافات. كما توصلت إلى وجود تباين في الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية اتجاه الاختلافات المحاسبية الضريبية.

الكلمات المفتاحية: القواعد المحاسبية, القواعد الضريبية, النظام المحاسبي المالي, المعايير المحاسبية الدولية.

Abstract :

This study aims to assess the relationship between the accounting rules under the financial accounting system and tax rules; the study also aims to propose solution to improve accounting tax relationship.

The study concludes that the application of financial accounting system led to the evolution of the relationship between accounting and tax rules, where was imposing independence between them, thus there are many differences it also concludes a discrepancy in accounting culture of economic institutions towards tax accounting differences.

Key words: financial accounting system, accounting rules, tax rules, international accounting standards.

قائمة المحتويات:

الصفحة	العنوان
I	الإهداء.....
II	الشكر.....
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
VI	قائمة الجداول.....
VII	قائمة الأشكال.....
VIII	قائمة الملاحق.....
IX	قائمة الاختصارات و الرموز.....
أ	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية.....
4	المطلب الأول: تطور المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد الحاسوبية والقواعد الضريبية.....
6	المطلب الثاني: تقييم العلاقة بين القواعد الحاسوبية والقواعد الضريبية.....
15	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.....
15	المطلب الأول: الدراسات العربية والأجنبية.....
19	المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....
21	خلاصة.....
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية بورقلة	
23	تمهيد.....
24	المبحث الأول: الأدوات والبرامج المستخدمة في الدراسة.....
25	المطلب الأول: عينة وحدود الدراسة.....
25	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.....
27	المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج.....
27	المطلب الأول: عرض النتائج الاستبيان.....
35	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.....

37خلاصة
38الخاتمة
41قائمة المصادر والمراجع
45قائمة الملاحق
56الفهرس

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
24	الإحصائيات الخاصة بالاستبيان	(1-2)
26	مجالات الإجابة عن أسئلة الاستبيان	(2-2)
27	نتيجة معامل ألفا كرونباخ	(3-2)
27	توزيع العينة حسب الجنس	(4-2)
28	توزيع العينة حسب العمر	(5-2)
28	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	(6-2)
29	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	(7-2)
29	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	(8-2)
30	معايير تحديد الاتجاه	(9-2)
30	توزيع إجابات السؤال الأول	(10-2)
31	توزيع إجابات السؤال الثاني	(11-2)
31	توزيع إجابات السؤال الثالث	(12-2)
32	توزيع إجابات السؤال الرابع	(13-2)
32	توزيع إجابات السؤال الخامس	(14-2)
33	توزيع إجابات السؤال السادس	(15-2)
33	توزيع إجابات السؤال السابع	(16-2)
34	توزيع إجابات السؤال الثامن	(17-2)
34	توزيع إجابات السؤال التاسع	(18-2)
35	توزيع إجابات السؤال العاشر	(19-2)
35	توزيع إجابات السؤال الحادي عشر	(20-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
27	توزيع العينة حسب الجنس	(1-2)
28	توزيع العينة حسب العمر	(2-2)
28	توزيع العينة حسب المستوي العلمي	(3-2)
29	توزيع العينة حسب الوظيفة	(4-2)
29	توزيع العينة حسب الخبرة	(5-2)

فائمة الملاحق :

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
46	استمارة الاستبيان	01
50	مخرجات (spss)	02

قائمة الاختصارات والرموز:

اللغة العربية	اللغة الأصلية	الاختصار / الرمز
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable financier	SCF
المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards	IAS
المخطط المحاسبي المالي	Plane comptable national	PCN

مقدمة

المقدمة العامة:

أ. توطئة:

يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد ضرورة حتمية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأجل الاندماج في السوق العالمي حيث انه جاء في إطار الاستجابة لإستراتيجية توحيد القواعد المحاسبية على المستوى العالمي كما أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيؤدي إلى تغيير الممارسات المحاسبية .

فنتطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي في سنة 2010 بناء على القانون 11/07 أدى إلى حدوث اختلافات في ما يتعلق بالممارسات الجبائية مع الممارسات المحاسبية وهذا نظرا للطبيعة العلاقة التي تربط النظام المحاسبي المالي SCF بالقواعد الضريبية أي، فرضا أن التصريجات الجبائية لا يتم إعدادها إلا بالرجوع للتصريجات المحاسبية .فان التغير في المبادئ المحاسبية لابد أن يقابله تغيير في النصوص الضريبية للضرورة مطابقتها مع الأحكام المحاسبية. فهناك العديد من الانفصال بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية كما لا ننكر وجود حالات ارتباط.

ب. طرح الإشكالية: من خلال ما سبق يتبادر لنا طرح الإشكالية التالية:

ما مدى تغير العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية في المؤسسة الاقتصادية ؟

تنقسم الإشكالية إلى إشكاليات فرعية:

- 1- ما مدى تطور المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ؟
- 2- فيما تتمثل العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من خلال حالات الانفصال والارتباط ؟
- 3- إلى أي مدى يمكن تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في ظل المشاكل التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية؟

ت. الفرضيات:

من خلال الإشكاليات يمكننا إن نفترض بعض الفرضيات:

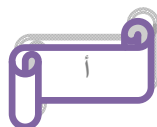
- 1- دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010 أدى إلى عدة تطورات في المجال المحاسبي.
- 2- هناك انفصال كبير بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وبالتالي وجود العديد من الاختلافات المحاسبية الضريبية.
- 3- يعتبر تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية حلا مناسب لواقع المؤسسات الاقتصادية.

ث. أسباب اختيار الموضوع:

- 1- تخصص الطالب في مجال المحاسبة والجباية.
- 2- محاولة التعمق في بعض إشكاليات تطبيق النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع.
- 3- محاولة تقييم العلاقة المحاسبية الضريبية من خلال توضيح مجالات الارتباط والانفصال.

ج. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:



1- إبراز مدى تطور المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ولاسيما بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ.

2- التعرف على مختلف مجالات الارتباط والانفصال بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

3- التوصل إلى نتائج عملية وعلمية من شأنها تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

ح. أهمية الدراسة:

نظرا لأهمية الموضوع في المحاسبة والذي يمكننا من معرفة حالات الانفصال بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية, وكذلك حالات الارتباط التي يمكن أن تجمعهم, وإمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

خ. حدود الدراسة:

تتمثل في الحدود الزمنية للدراسة في شهر مارس لسنة 2016, أما الحدود المكانية تتمثل في مدينة ورقلة, وذلك من خلال توزيع الاستبيان على عينة الدراسة المتمثلة في المحاسبين ومحافظي الحسابات الموجودة بورقلة .

د. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

لقد اتبعنا في هذه الدراسة المنهج التحليلي الوصفي فيما يخص الجانب النظري, وذلك من خلال إبراز مفهوم وأهمية الموضوع وتحليله تحليل دقيق اعتمادا على المعلومات المجمعة .

وفيما يخص الجانب التطبيقي اتبعنا طريقة الاستبيان بتطبيق الدراسة على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية, باستخدام المقابلة الشخصية والملاحظة والاستمارات الموزعة على أفراد مجتمع الدراسة.

د. صعوبات الدراسة:

الصعوبات التي واجهتنا في إعداد البحث هي:

1- عدم وجود تسهيلات من طرف المؤسسات.

2- ضيق الوقت.

3- صعوبة إجراء مقابلات مع المهنيين لاستقصاء آرائهم

ه. هيكل الدراسة:

لقد تناولنا في هذا الموضوع فصلين وكل فصل فيه مبحثين , بحيث كل مبحث يحتوي على مطلبين , الفصل الأول يتعلق بالأدبيات النظرية والتطبيقية, المبحث الأول يحتوي على الأدبيات النظرية, المطلب الأول يتناول تطور المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والضريبية حيث قسم إلى الفرع الأول نشأة وتطور القواعد المحاسبية, الفرع الثاني نشأة وتطور القواعد الضريبية. أما عن المطلب الثاني بعنوان تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية, تتضمن الفرع الأول دراسة العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية (الارتباط والانفصال) أما عن الفرع الثاني فتضمن إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية. أما المبحث الثاني قسم إلى مطلبين حيث إن المطلب الأول يتضمن الدراسات العربية والأجنبية, أما المطلب الثاني فتضمن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

أما عن الفصل الثاني يتعلق بالدراسة الميدانية و هذا بالواسطة الاستبيان, فالمبحث الأول يتضمن البرامج والأدوات المستخدمة في الدراسة, حيث يتعلق المطلب الأول يتناول عينة وحدود الدراسة, أما المطلب الثاني يتعلق بالأدوات المستخدمة في الدراسة, وفيما يخص المبحث الثاني عرض و مناقشة نتائج الدراسة, حيث إن المطلب الأول يحتوي على عرض نتائج الدراسة أما المطلب الثاني مناقشة النتائج.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد:

لقي موضوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية اهتمام العديد من الباحثين وهذا راجع للتطور التي شهدته كل من المحاسبة والجباية في العديد من الدول, لكن مع تطور الفكر المحاسبي وظهور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IAFRS وتوجه العديد من الدول للتحقيق التوافق مع تلك المعايير أدى إلى نوع من التباين في احتياجات المستخدمين للمعلومة المالية, مما أدى إلى نوع من الاستقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في العديد من الدول ولاسيما في الجزائر من خلال دخول النظام المحاسبي المالي حيزه التنفيذ سنة 2010.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى الجانب النظري فيما يخص العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي والقواعد الجبائية وهذا في المبحث الأول, أما عن المبحث الثاني سنقوم بعرض الدراسات السابقة للموضوع وما يميزه عن هذه الدراسات, حيث تم تقسيمه كما يلي:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

المبحث الأول: الأدبيات النظرية

من خلال هذا المبحث سنشير إلى تطور المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وهذا في المطلب الأول، أما المطلب الثاني سنتطرق فيه إلى تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

المطلب الأول: تطور المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى نشأة وتطور القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في الفرع الأول والفرع الثاني على التوالي.

الفرع الأول: نشأة وتطور القواعد المحاسبية

لقد استمرت الجزائر بعد الاستقلال في تطبيق المخطط العام الفرنسي لسنة 1957، لكن بعد انتهاج الدولة للنهج الاشتراكي جعل من هذا المخطط إطار غير ملائم مما أدى بالتفكير إلى إعداد نظام يتماشى مع توجهها الاقتصادي¹. وبعدها مرت القواعد المحاسبية في الجزائر بمرحلتين أساسيتين هما:

*مرحلة المخطط المحاسبي الوطني (PCN) امتدت من 1975 إلى 2009.

–الإطار العام للمخطط المحاسبي الوطني:

صدر المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر 75-35 والمؤرخ في 29 أبريل 1975 حيث تم تطبيقه إجباريا ابتداء 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.

ونظرا لتطورات الاقتصادية فقد طرأت على المخطط المحاسبي بعض التعديلات نذكر منها: التعلية 001/95 بتاريخ 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 الحسابات... الخ 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 1989، القطاع البنكي سنة 1992 الخ.

*مرحلة النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010.

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

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الأمر 75-35 المؤرخ في 29/04/1995 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، العدد 37,09، الجزائر، ص6.

³ صالح بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و أفاق تبنى تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص56.

- الإطار العام للنظام المحاسبي المالي:

لقد توجت عملية الإصلاح المحاسبي بإصدار القانون 07-11 في 25 نوفمبر 2007، والذي تضمن النظام المحاسبي المالي والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، بعد ذلك إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية لتسهيل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي و أهمها.¹

-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.

-التعليمية رقم 02 الصادر بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي،والتي تؤكد على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي سيكون في بداية 2010 بالتزامن مع هذه النصوص التنظيمية تم إصدار تسعة مذكرات منهجية من طرف وزارة المالية،وهذا لتسهيل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي أهمها المذكرة المنهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي،الصادرة بتاريخ 2010/10/19.

- مضمون النظام المحاسبي المالي:

يتضمن النظام المحاسبي المالي:إطار تصوريا للمحاسبة المالية، المعايير المحاسبية، ومدونة الحسابات، تسمح بإعداد الكشوف المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها.²

***الإطار التصوري: حيث يشتمل على:**

-الفروض المحاسبية (محاسبة الاستحقاق)

-المبادئ المحاسبية (التكلفة التاريخية،الأهمية النسبية،أسبقية الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني...)

-تعريف لعناصر القوائم المالية(الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء)

-الخصائص النوعية للمعلومات المالية(الملائمة، المصادقية، القابلية للمقارنة، الوضوح)

-مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.

*المعايير المحاسبية: حيث تحدد قواعد التقييم،ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات،أضف إليها محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها مثل معايير تقييم الأعباء والمنتجات،معايير الأدوات المالية، معيار الضرائب المؤجلة،معايير العقود الطويلة الأجل،معايير عقود الإيجار التمويلي...الخ.³

الفرع الثاني:نشأة وتطور القواعد الضريبية

خضع النظام الضريبي لعدة تطورات شملت هيكله وأهدافه، وهذا نتيجة لتباين الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لكل مرحلة من مراحل تطوره، وفيما يلي عرض لأهم مراحل تطور النظام الضريبي وما يحتويه من قواعد ولاسيما قواعد الضريبة على الأرباح.

¹ صالحى بوعلام،مرجع سبق ذكره،ص77-82.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،قانون 07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي،العدد 25،74 نوفمبر 2007،الجزائر،المادة6،ص4.

3 rabeht tafighoult ,le système comptable financier,la comptable financier,la comptabilite financier selon les normes comptables algeriennes,aures emballages,premiere edition,2015,p9.

1. المرحلة الأولى (1518 إلى 1948):

حيث كانت القواعد الضريبية في هذه المرحلة تعكس البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية خلال الحكم العثماني، وبالتالي فالقواعد الضريبية مبنية على أساس الشريعة الإسلامية والمتمثلة في فرض الزكاة، الخراج، والعشور على المحاصيل الزراعية والتجارية واستمرت هذه المرحلة حتى بعد الاستعمار الفرنسي مع وجود بعض التغيرات.

2. المرحلة الثانية (1949 إلى 1991):

في سنة 1949 ادخلت السلطة الفرنسية عدة إصلاحات على الضرائب، حيث أصبح النظام الجزائري امتدادا للنظام الضريبي الفرنسي، حيث تم استحداث مجموعة من القواعد الضريبية ولم تعرف تلك القواعد الضريبية تغيرات إلا في سنة 1975. بموجب الأمر 85-75، أين تم وضع نظام ضريبي جزائري وما استحدثه من قواعد ضريبية ولاسيما الضريبة على الأرباح (الضرائب على لأرباح الصناعية والتجارية، الضرائب على دخول المؤسسات الأجنبية غير المقيمة... الخ)

3. المرحلة الثالثة (1992 إلى 2009):¹

نظرا للعيوب التي ظهرت في النظام الضريبي الجزائري، وكذلك المشاكل التي واجهها الاقتصاد الوطني المتمثلة أساسا في تراجع أسعار البترول سنة 1986 وما أفرزته من انعكاسات اقتصادية، كل هذا أدى لإدخال إصلاحات جذرية على النظام الضريبي سنة 1992، وهذا في إطار الاتجاه العالمي نحو لإصلاح 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.

4. المرحلة الرابعة (2009 إلى 2015):²

خضعت القواعد الضريبية لعدت تعديلات ابتداء من سنة 2009، ويتعلق الأمر بالقواعد الضريبية الخاصة بالتحديد النتيجة الضريبية، وهذا راجع لدخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010 وما يحتويه 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 لسنة 2010 إلى غاية 2015. وتجدد 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 التنسيق (التقدم).

-الاعتراف بخسائر قيمة المخزونات ضمن القواعد الضريبية.

-الاعتراف بجميع المفاهيم التي جاء من بها النظام المحاسبي المالي شريطة عدم اختلافها مع القواعد الضريبية.

¹ بوزيد حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992.2004)، أطروحة دكتوراء، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 100-95.

² منصور بن عمار، تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، العدد 22، 2014، ص 17-12.

-تحديد كيفية المعالجة الضريبية لفائض إعادة التقييم.

-تعديل القواعد الضريبية المتعلقة بالإعانات العمومية.

-تحديد المعالجة الضريبية للإيجار التمويلي.

من خلال ما سبق تبين لنا انه 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 للمستثمرين بشكل أساسي، وبالتالي أدى إلى استقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بعدما كانت هناك ارتباط وثيق بينهما وكذا هيمنة القواعد الضريبية على القواعد المحاسبية.

المطلب الثاني:تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى دراسة العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية (حالات الارتباط وحالات الانفصال)وهذا في الفرع الأول، أما عن الفرع الثاني إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

الفرع الأول:دراسة العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية(حالات الارتباط وحالات الانفصال)

1. قياس التثبيات (التكلفة أو إعادة التقييم):

التقييم الأولي (التكلفة التاريخية):

بصفة عامة يتم إدراج التثبيات 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...الخ). بالنسبة للقواعد الضريبية (المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة 2015) يتم قياس التثبيات بثمن الشراء أو بسعر التكلفة دون الرسوم المسترجعة، بما أن القاعد الضريبية لم يتم التفصيل فيها بما فيه الكفاية، نستنتج أن هناك توافق وهذا حسب نص المادة 141 مكررة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2015، ص 70، فقد تم إلزام المؤسسات على احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي، شرط عدم اختلافها مع القواعد الضريبية.¹

إعادة التقييم:

رخص النظام المحاسبي المالي قياس التثبيات 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). (الجريدة الرسمية العدد 19)

أما من جانب القواعد الضريبية فقد أشارت إلى إعادة التقييم في قانون المالية التكميلي لسنة 2009، ومن هنا نستنتج أن هناك توافق في إعادة التقييم، وتجدر الإشارة إن هناك اختلاف في المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم، وهذا من خلال إدراج فائض

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفقى SCF، الجزء الأول، الطبعة الأولى 2010، منشورات كليك، ص 265.

إعادة التقييم ضمن النتيجة الضريبية في أجل 5 سنوات،³ (قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المادة 10) وهذا يؤدي إلى اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الضريبية¹.

2. تدني قيمة التثبيات

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 الباقية للتحصيل، فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل يتم إثبات خسارة القيمة.² وهذه المعالجة متوافقة لما جاء به المعيار الدولي IAS36.³ أما من جانب القواعد الضريبية انخفاض قيمة التثبيات تتمثل فقط في الإهلاك السنوي المحسوب، ولا تأخذ القواعد الضريبية بعين الاعتبار خسارة القيمة عن انخفاض القيمة الباقية للتحصيل عن القيمة المحاسبية الصافية.⁴

3. الإهلاك:

تجدد لإشارة إلى أن هناك إهلاك التثبيات معترف به سواء من جانب القواعد المحاسبية أو القواعد الضريبية، لكن هناك اختلاف كبير بين القاعدتين من جانب: مدة الإهلاك، أساس الإهلاك، طريقة لإهلاك. أ. مدة الإهلاك:

فحسب النظام المحاسبي المالي، الإهلاك هو بمثابة استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالتثبيات، وبالتالي فالإهلاك هو توزيع منتظم للمبلغ القابل للإهلاك على المدة النفعية للأصل (العمر لإنتاجي). 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 من وذلك في حالة حدوث تغير للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية المتعلقة بتثبيت معين وبالتالي تعديل الإهلاك السنة المالية والسنوات المستقبلية.⁵

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، ولا يمكن مراجعة مدة الإهلاك خلال المدة النفعية للأصل.⁶

ب. أساس الإهلاك:

هناك اختلاف كبير بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية فيما يخص أساس للإهلاك، فحسب النظام المحاسبي المالي يتم احتساب لإهلاك على أساس القيمة لإجمالية مطروحا منها القيمة المتبقية، بينما القواعد الضريبية فهي لاتخاذ بعين لإعتبار القيمة المتبقية.⁷

ج. طرق الإهلاك:

¹ شعيب شوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزء الثاني، الجزائر، 2009، ص 92.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار 26 يولو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، العدد 19، مارس 2009، ص 10-11.

³ محمد ابو ناصر، جمعية حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية، الاردن، وائل للنشر، 2009، ص 587.589

⁴ منصور بن عمارة مرجع سبق ذكره، ص 26

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، مرجع سبق ذكره، العدد 19، ص 9-8.

⁶ بوسعيدت تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظامي الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010، ص 105.

⁷ منصور بن عمارة مرجع سبق ذكره، ص 23، 24.

اعتمد النظام المحاسبي المالي أربع طرق ممكنة للإهلاك (الإهلاك الخطي، الإهلاك المتناقص، حسب وحدات الإنتاج، الإهلاك المتزايد)، أما بالنسبة للقواعد الضريبية يتم تطبيق بقوة القانون الإهلاك المالي الخطي على كل التثبيتات، 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).

4 عقود الإيجار التمويلية:

فحسب القواعد المحاسبية (القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008، ص19) تم تعريف الإيجار التمويلي على انه: 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 IAS17.

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 لوجود للإهلاك) وإنما يكفي 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 إن كان العقد بسيط أو تمويلي، وهذا يختلف تماماً مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

5. الإعانات العمومية:

ميز النظام المحاسبي المالي بين ثلاثة حالات الإعانات وفق مايلي:

- 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 مدة 10 سنوات (بشكل خطي).

- إعانات الاستغلال والتوازن: يتم إدراج الإعانة في الحسابات كإيرادات بالتاريخ الذي تم اكتسابها فيه.

أما بالنسبة للقواعد الضريبية (المادة 144 قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة 2015، ص72) والمتعلقة بإعانات الاستغلال والتوازن فيتم إدراجها ضمن النتائج في السنة المالية التي تم فيها تحصيل¹. 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 بشكل مختلف عن القواعد المحاسبية، حيث يتم إدراج الإعانة في الحسابات كإيرادات (إدراجها في النتيجة الضريبية) بشكل متناسب لاستعمالها إلى غاية السنة الخامسة كأقصى

¹ شعيب شونف، مرجع سبق ذكره، ص108.

حد، أما بالنسبة للإعانة الموجهة للاقتناء تجهيزات قابلة للاهلاك لمدة 5 سنوات، فيم ربطها بالنتائج بشكل متناسب مع قسط الاهلاك.¹ بمعنى انه يتم إدراج إعانات التجهيز ضمن النتيجة الضريبية كأقصى حد خمسة سنوات وفي جميع الحالات. 3.

6. مصاريف البحث والتطوير:

ميز النظام المحاسبي المالي بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير، حيث إشارة إلى أن نفقات البحث يتم إدراجها ضمن الأعباء بمجرد تحملها ولا يمكن تثبيتها، بينما تعتبر نفقات التطوير تثبيتا معنويا مع توفر الشروط لذلك:²

- إذا كانت تلك النفقات متعلقة بعملية مستقبلية لها حظوظ كبيرة لتحقيق مرد ودية.
- 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 (1000000000 دج) شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث. 4. اي. بمعنى أن المشرع الجبائي لا يعترف بمصاريف التطوير كتثبيات معنوية.

7. المخزونات:

ويتعلق الأمر بقياس التكلفة وتدني قيمة المخزونات وفق مايلي:

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 المخازنات إما بطريقة FIFO أو بمتوسط تكلفة شراء الشراء أو الإنتاج المرجحة. أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية للمخزونات فهناك طريقتين (طريقة الجرد المتناوب وطريقة الجرد المستمر)³، وتُجدر الإشارة إلى إن النظام المحاسبي المالي متوافق إلى حد بعيد مع المعيار المحاسبي الدولي IAS02 في ما يتعلق بهذا الجانب.⁴

أما بالنسبة للقواعد الضريبية فقد أجبرت المؤسسات بتطبيق الإجراءات المحاسبية بشرط عدم تعارضها مع القواعد الضريبية، وبما انه لا توجد قاعدة ضريبية محددة مخالفة للقاعدة المحاسبية فيجب الأخذ بالقواعد المحاسبية ضريبيا.

ب. تدني قيمة المخزونات:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2014، العدد 19، ص 16.

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

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، العدد 19، ص 13.

⁴ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 132-152.

⁴ محمد ابو ناصر جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 100-66.

تحقيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، في نهاية كل سنة مالية يتم تقييم المخزونات بالقيمة الأقل بين التكلفة وقيمة الانجاز الصافية وهذه الأخيرة هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق¹، ومن جهة القواعد الضريبية فقد تم تعديل المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة ضمن قانون المالية التكميلي 2009 ليتم الأخذ بمفهوم تدني قيمة المخزونات ضريبياً.²

8. العقود طويلة الأجل:

حسب النظام المحاسبي المالي فان العقود طويلة الأجل تتم معالجتها محاسبياً 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.³ وفي حالة عدم توفر الشرط السالف الذكر فانه يكون من المقبول وعلى سبيل التبسيط اعتماد طريقة الإتمام فالمؤسسة من 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.⁴ وهذه الطريقة لها اثر على حساب نتيجة الدورة الحالية. وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعيار رقم 11.

أما بالنسبة للقواعد الضريبية (المادة 140 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) والتي تنصص على انه يتم تحديد الربح الضريبي بالنسبة للعقود الطويلة الجمل وفق طريقة التسبيق وشرط قبول هذه الطريقة هو وجود أدوات التسيير ونظام التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المثوية للتسبيق ومراجعة تقديرات الأعباء والإيرادات، تماشياً مع التسبيق.⁵

9. تكاليف الاقتراض:

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

المعالجة الأساسية: تقوم هذه المعالجة بإدراج تكاليف الاقتراض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها؛ المعالجة البديلة (مرخص بها): تسمح هذه المعالجة بضم تكاليف الاقتراض التي تتحملها المؤسسة إلى تكلفة الأصل إلى غاية الانتهاء من الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه. 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 التوافق المحاسبي.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، العدد 19، ص 13.

² منصور بن عمارة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 219.

⁴ خالد جمال الجعرات، مطبوعة جامعية بعنوان: مخصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص 61-62.

⁵ بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 132-152.

⁴ شوق طارق، مرجع سبق ذكره، ص 115.

10. التثبيتات المالية:4

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 الملحقه بها، السندات الممثلة لنشاط المحفظة) بقيمتها الحقيقية، وتمثل 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 حالة 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 ولاسيما بيعها في الأجل القصير بالتكلفة المهلكة، وتخضع في كل نهاية سنة مالية لاختبار تناقص القيمة.¹

أما بالنسبة للقواعد الضريبية، فمن جانب الإدراج الأولي فقد التزمت على المؤسسات احترام التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي، وبما انه لا يوجد قاعدة ضريبية مختلفة عما جاء به النظام المحاسبي، أما بالنسبة لإعادة التقييم فحسب المادة 185 فانه يتوجب تقييد الفائض الناتج عن إعادة التقييم في النتيجة الضريبية في اجل أقصاه خمس سنوات، وهذا مختلف تماما مع القاعدة المحاسبية والتي تفرض تقييد الفائض ضمن رؤوس الأموال الخاصة، دون ترحيل للنتيجة. أضف إلى ذلك فالقواعد الضريبية لا تعرف خسارة القيمة المتعلقة بالتثبيتات المالية.

11. العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية:

فحسب (SCF) الفقرة 4 من المادة 137 منه، تنصص على انه إذا بقيت عناصر نقدية (الخزينة الاستثمارات المالية قصيرة وطويلة الأجل، حسابات المدينين، حسابات الدائنين، بالإضافة إلى القروض) 2 محررة بالعملات الأجنبية في الميزانية حتى إقفال السنة المالية. فان تسجيلها الأول 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. و (scf) متوافق إلى حد بعيد مع المعيار IAS21.

أما بالنسبة للقواعد الضريبية بخلاف القواعد المحاسبية، فهي تقييم عناصر النقدية حسب سعر الصرف المعمول به عند تسجيلها في الميزانية (حسب التكلفة التاريخية) أي لتعترف بتصحيح العناصر النقدية في نهاية السنة المالية وفق سعر الإقفال، وما ينتج عنه من أرباح أو خسائر صرف إذ أن الاعتراف بالأرباح أو خسائر الصرف بتاريخ التسديد فقط.

12. مؤونات المخاطر والأعباء:

عملا بمبدأ الحيطة والحذر يتم الاعتراف بمؤونات الأعباء التزام يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكدين عندما يكون للمؤسسة التزام حالي (قانوني، ضمني) ناتج عن أحداث سابقة، ويتوقع أن يؤدي تسويته إلى خروج موارد كما يمكن تقدير هذا الالتزام بموثوقية، وتجدر الإشارة إلى انه لا يمكن الاعتراف بمؤونة الخسائر العملياتية المستقبلية.²

¹ محمد ابو ناصر جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 100-66.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، 2009، ص 11-12.

(باستثناء العقود المثقلة بالأعباء فقد تم الاعتراف بها ضمن العقود طويلة الأجل)¹. وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي متوافق بشكل كبير مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي 37.

أما بالنسبة لقواعد الضريبية ففي المادة 141 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁴، شرط الاعتراف بالموثونة من الناحية الضريبية هو إن تكون محددة بوضوح ويتوقف حدوثها بفعل الأحداث الجارية، ويشترط أيضا تقييدها في حسابات السنة المالية وتبناها في كشف الأرصدة المقدمة لمصلحة الضرائب في نهاية السنة.² وبالتالي يتم الاعتراف بجميع المؤونات من ناحية القواعد الضريبية (باستثناء مؤونات المعاشات والالتزامات المتماثلة).

13 الامتيازات الممنوحة للمستخدمين (مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة):

فحب SCF يتم في نهاية كل سنة مالية تكون مؤونات المؤسسة للوفاء بالتزاماتها تجاه مستخدميها في مجال المعاشات، المنح، التعويضات المقدمة بسبب لانصراف إلى التقاعد. ويتم تحديد المؤونة على أساس القيمة المحينة لمجموع الالتزامات المؤسسة تجاه المستخدمين باستعمال فرضيات حسابية (فرضيات ديمغرافية: الوفيات، دوران المستخدمين، فرضيات مالية: الزيادة المستقبلية في الأجور، معدل التحيين) وطرق حسابية ملائمة. أما بالنسبة للالتزامات القصيرة الأجل مثل: الرواتب، العطل السنوية المدفوعة... الخ تدرج في الحسابات كأعباء.³ وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي متوافق إلى بعيد مع المعيار المحاسبي التاسع عشر.⁴

أما من ناحية القواعد الضريبية فهي لا تعترف بمؤونات المعاشات والالتزامات المتماثلة فهي بذلك أعباء غير قابلة للخصم وهذا من خلال نص المادة 141 الفقرة 5 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، حيث انه يتم الاعتراف بمؤونات الأعباء بشرط كونها محددة بوضوح ويتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية.⁵

14. تغير التقديرات والطرق الخاسبية، و تصحيح الأخطاء أو النسيان:

يتم إدراج اثر تغير التقديرات، أو الطرق الخاسبية في نتيجة السنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية، أما فيما يخص الأثر على السنوات السابقة (اثر رجعي) فيتم إدراجه ضمن حساب "ترحيل من جديد" والذي يضم النتائج غير الموزعة، وها بغرض تحقيق خاصية المقارنة ضمن القوائم المالية.⁶ ومثال ذلك عند دخول النظام المحاسبي حيز التنفيذ سنة 2010، تم تقدير الأثر الرجعي على سنة 2009 والذي يتم إدراجه في حساب 11 ترحيل من جديد. 1 و من جانب تصحيح الأخطاء أو النسيان فيتم إدراج اثر تصحيح خطأ أساسي (اثر رجعي على سنوات المالية السابقة) ضمن حساب ترحيل من جديد والذي يضم النتائج غير موزعة.

¹ شعيب شونوفة، الممارسات الخاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد الخاسبي العالمي، أطروحة دكتورا، جامعة الجزائر، 2007، ص 174.

⁴ وزارة المالية، قانون الضرائب والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 35

² شوقي طارق، اثر تغيرات اسعار الصرف على القوائم المالية، مذكرة ماجستير، باتنة، 2009، ص 115.

³ لخضر علاوي، معيار الخاسبية IAS/IFRS، الاوراق الزرقاء، 2012، ص 340.

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

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

⁶ وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب) مرجع سبق ذكره، 2015، المادة 141، ص 68.

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 الأم" ويفترض وجود رقابة في الحالات التالية:

- الامتلاك المباشر و غير مباشر لأغلبية حقوق التصويت (أكثر من 50%)
- السلطة علي أكثر من 50%

من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر سلطة تحديد السياسات المالية العملية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد تجدر الإشارة إلي أن المؤسسة الأم معفاة من إعداد القوائم المالية المجمعة إذا كانت مملوكة بصفة شبة كلية للمؤسسة أخرى (على الأقل 90% من حقوقا لتصويت) 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 لأم بصفة مباشرة 90% أو أكثر من رأسمال الاجتماعي للشركة التابعة (الأعضاء) وبشرط أن لا يكون رأسمال الشركة الأم . يمتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 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 الواحدة وما يترتب عليه من امتيازات جبائية. ويستثنى من هذا النظام الشركات البترولية، ونظرا للاختلاف الشاسع بين القاعدين.¹

16. إيرادات وأعباء أخرى:

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

1. بالنسبة للأعباء (غير القابلة للخصم): فقد تم ذكرها ضمن المادة 141 و169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نذكر منها:

- اهتلاك السيارة السياحية في حدود ثمن الشراء 1000000 دج.

- المصاريف المالية (فوائد القروض... الخ) مصاريف المساعدة التقنية، الأتعاب (الموثق، المحافظ الحسابات،... الخ) الضرائب الواقعة على عاتق المؤسسة، كل هذه المصاريف وغيرها المادة 141 قابلة للخصم عند دفعها. بمعنى اعتماد الأساس النقدي للبعض المصاريف.

- مختلف مصاريف الكراء خاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.

- الهدايا باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري ما لت تتجاوز قيمة الوحدة 500 دج.

ب. بالنسبة للإيرادات (معفاة): فقد تم ذكرها ضمن المادة 172.173. والمتمثلة في فوائض القيمة، 3 الحصص بالتنازل عن التثبيات وكذا المدخل المتأتمية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات المادة 147.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 20-55.

17. ترحيل الحسابات:

إلتزام بمبدأ استقلالية الدورات المالية، تكون نتيجة كل سنة مالية مستقبلية عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها.⁴ أما بالنسبة للقواعد الضريبية في حالة تسجيل عجز في نتيجة كل سنة مالية مستقبلية عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها.¹

أما بالنسبة للقواعد الضريبية في حالة تسجيل عجز في السنة الحالية، فإن ذلك العجز يعتبر عبئا يرحل إلى السنة المالية، وذلك إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة ترحيل العجز، وهذا يؤدي إلى تخفيض الربح الضريبي لتلك السنة⁵. وهذا الأجراء واحد من الحوافز الضريبية المهدف من تشجيع الاستثمار خاصة بالنسبة للمشاريع الجديدة، والذي يؤدي في النهاية إلى اختلاف النتيجة المحاسبية عن النتيجة الضريبية.

الفرع الثاني: إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

نظرا لوجود العديد من الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية جاء المعيار المحاسبي رقم 12 ليوضح كيفية التعامل مع الاختلافات. حيث ميز هذا المعيار المحاسبي الدولي بين كل من:

1- الضريبة المستحقة والضريبة الجارية:

يهدف المعيار المحاسبي 12 بشكل أساسي للتمييز بين الضرائب الجارية والتي تم حسابها على أساس القواعد المحاسبية، بين الضريبة المستحقة والتي يتم حسابها على أساس القواعد الضريبية، ويمثل الفرق بينهما مقدار الضرائب المؤجلة.²

2- الاختلافات الدائمة والمؤقتة: تتميز الاختلافات المؤقتة على الدائمة بان تأثيراتها تمتد للدورات المستقبلية، وينتج عنها ضرائب مؤجلة، على عكس الاختلافات الدائمة التي تبقى أثرها على الدورة التي تنشأ فيها فقط.³

مفهوم الضرائب المؤجلة:

من خلال فرض محاسبة الاستحقاق ومبدأ استقلالية الدورات فنه يتوجب أن يكون العبء الضريبي المحمل لسنة مالية معينة متناسبا مع العمليات المسجلة خلالها، بغض النظر عن تاريخ اخذ هذه العمليات بعين الاعتبار ضمن القواعد الضريبية، وبالتالي فإن الضريبة المؤجلة بسبب وجود اختلافات مؤقتة،⁴

وبالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يتم التمييز بين الضرائب المستحقة والضرائب الجارية، وبالتالي يتم تعديل رصيد الضريبة المستحق والمسجل في الحساب 695 هذا الرصيد تم تحديده على أساس القواعد الضريبية بالتغيرات في ضرائب المؤجلة - سواء بالزيادة أو بالنقصان ليصبح رصيد الضرائب على النتائج ح69 يعبر عن الضريبة الجارية والتي تم تحديدها وفق القواعد المحاسبية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 15-16.

² عجلان العياشي، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2011، ص 44.

³ سعدان شباكي، تقنيات المحاسبة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الجزائر، الجزء الثاني، ص 26.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 20-21.

³ وزارة المالية (المديرية العامة للضرائب) مرجع سبق ذكره، المادة 138، ص 64.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 83، 84.

ومن خلال ما سبق يتجلى لدينا أهمية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، والذي يتمثل في تجسيد الاستقلالية ما بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بحيث أن كل الفروقات في ضريبة الأرباح الناتجة عن اختلافات المعالجة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تعدل وتصحح لكي تترجم النتيجة المحاسبية الصافية للحقيقة الاقتصادية والمالية المتعلقة بالسنة المالية، وأن تأثيرها بالقواعد الضريبية، وهذا ما يجسد جميع الخصائص النوعية للمعلومات المالية (الملائمة، 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 السياسات الضريبية الجديدة، ومحامتها مع التغيرات في السياسة المقترحة، وهذا ما توصلت إليه (barbe 2014). 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 تبين مختلف الضرائب المؤجلة مع بعض الأمثلة التطبيقية.¹

التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة:

يتم تسجيل الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي عموماً في الحال وجود اختلافات مؤقتة وفق ما يلي:²

- تفاوت زمني بين إثبات منتج أو عبء وفق القواعد المحاسبية وأخذها في الحسبان في القاعدة الضريبية.
- خسائر ضريبة أو قروض ضريبية قابلة للتسجيل إذا كان من المحتمل جدا حسمها من الإرباح الضريبية 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:

عموماً تنشأ في الحالة التي تكون فيها الضريبة الجارية اقل من الضريبة المستحقة، وتعبّر عن مقدار الضريبة المدفوعة مقدماً لمصلحة الضرائب ومن المتوقع استردادها في الفترات المستقبلية.³ ويتم إثباتها محاسبياً بتسجيل ح/133 الضرائب المؤجلة أصول مدين بدائنة حساب ح/692 فرض ضريبة مؤجلة أصول ومثال على ذلك: مؤونة التقاعد، عجز ضريبي، أقساط التثبيات التي تملك محاسبياً أسرع من امتلاكها الضريبي، فوائد غير مسددة... الخ.

2 الضريبة المؤجلة خصوم:

عموماً تنشأ في حالة التي تكون فيها الضريبة الجارية أعلى من الضريبة المستحقة، وتعبّر عن مقدار ضريبة الدخل واجبة الدفع بموجب القواعد الضريبية في الفترات المستقبلية.⁴ ويتم إثباتها محاسبياً بتسجيل الحساب ح/134 الضرائب المؤجلة خصوم دائن بمديونية ح/693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم. ومثال ذلك إعانات الاستغلال والتوازن غير المحصلة، فوائد غير محصلة، التثبيات التي تملك ضريبياً بوتيرة أسرع من اهتلاكها المحاسبي، مصاريف البحث والتطوير... الخ.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية لشعبية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 54.

² نفس المرجع السابق، ص 55-56.

³ محمد ابو ناصر، جمعية حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 215-220.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 222-225.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

المطلب الأول: الدراسات العربية والأجنبية

1- الدراسات العربية:

• دراسة بن بالغيث مداني بعنوان (أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر), مذكرة دكتوراه, جامعة الجزائر, سنة 2004

هذه الدراسة عبارة عن أطروحة لنيل الدكتوراه تعتبر من الدراسات الرائدة التي تم تطرق فيها لمدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية.

حيث خلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي بات أمر ضروري لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة التحولات التي تعرفها الجزائر.

• دراسة بوسعين تسعديت بعنوان (اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري), مذكرة ماجستير, جامعة الجزائر, سنة 2010

هذه الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة الماجستير حيث سعى الباحث إلى توضيح العلاقة والتباعد الموجود بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية. حيث توصلت الدراسة إلى: تميزت العلاقة بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني والمطبق من سنة 1975 إلى 2009 بالارتباط، حيث أن المعلومات المحاسبية تعد لغايات ضريبية محضمة، ومن خلال دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ 2010 أدى إلى الاستقلالية بين قواعد النظامين، وهذا ما يفسره وجود العديد من الفروقات كما اقترحت الدراسة 3 حلول من شأنها التقليل من الفروقات وهي تكيف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، المحافظة على القواعد الضريبية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة، السماح للمؤسسات بمسك محاسبتين حسب القواعد الضريبية والمحاسبية.

• دراسة محمد حلو بعنوان (الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وإمكانية التقريب بينهما), مجلة العلوم الاقتصادية, العدد 24, أيار سنة 2009

هذه الدراسة عبارة عن مقالة سعى الباحث من خلالها إلى إظهار الفروقات الأساسية بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية بالنسبة للجهات المحلية والدولية المسؤولية عن إصدار المعايير والقواعد المحاسبية وكذلك بالنسبة للجهات المصنفة لتلك المعايير والقواعد في حقل المحاسبة، حيث توصلت الدراسة إلى: أن سبب الفجوة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يرجع إلى أن القواعد المحاسبية تهدف لخدمة المستثمر بالدرجة الأولى بينما القواعد الضريبية لديها أهداف سياسية، ضرورة تفعيل المحاسبة وممارستها التطبيقية والتشريعات المتعلقة بها، من المهم إجراء تسويات الضريبية المهمة لتحديد الدخل الضريبي، العمل على أن يكون هدف المحاسبة توفير المعلومات لجميع الأطراف المستفيدة.

• دراسة منصور بن عمارة بعنوان (تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي), مجلة الحكمة, العدد 22, سنة

2014

هذه الدراسة عبارة عن مقالة، طرق فيها الباحث إلى النظام الجبائي والنظام المحاسبي، نظرا لأهميتهم في الاقتصاد الجزائري ونظرا لما تتميز به البيئة الجزائرية من سيطرة القوانين على الواقع الاقتصادي للعمليات المالية، ومع تطبيق الجزائر لSCF تطرق الباحث لل صعوبات التي لها علاقة بالحاسبة كالنظام الجبائي والذي ينبغي تكيفه بما يسمح لتوافق البيئة المحاسبية مع الجباية دون إعطاء أولوية لطرف على حساب الأخر. كما توصلت الدراسة إلى أن التعديلات لم تكن جوهرية ومن أجل تمكين المؤسسات الاقتصادية من تطبيق النظام المحاسبي المالي لا بد من دراسة جميع الصعوبات الناجمة عن الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وفي الأخير تم حصر جميع الاختلافات والمتمثلة في: اهتلاك الأصول الثابتة، حسائر القيمة للأصول الثابتة، عقود إيجار التمويل، تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية... الخ.

• دراسة هدي جليلية إيمان بعنوان (الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية)، مجلة القدس، العدد 32، سنة 2014

هذه الدراسة عبارة عن مقالة، حيث تطرق الباحث فيها على أن المعايير المحاسبية الدولية في الكثير من الدول بالقرار البديهي الذي يتطلب دراسة مختلف الآثار المحتملة على الأنظمة التي لها علاقة بالحاسبة وبالمخصوص النظام الجبائي، بناء عليه توصلت الدراسة إلى:

هناك العديد من العوامل المسببة لنشأة الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي، وجود فروقات كبيرة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية لذا عملت وزارة المالية لتكييف القواعد الضريبية مع القواعد المحاسبية، التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يحقق مجموعة من المزايا أهمها التهرب الضريبي، لتكييف القواعد الضريبية مع القواعد المحاسبية يتوجب توفير عدة متطلبات في البيئة الجزائرية لتسهيل التوافق.

• دراسة جاو حدو رضا بعنوان "أثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي" ملتقى دولي، جامعة عنابة، الجزائر، سنة 2010

الدراسة عبارة عن ملتقى دولي يعالج أثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي حيث تم التطرق في مداخلته إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر يؤدي إلى عدة تغيرات في القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وتم التوصل إلى أن الجزائر قامت بتكييف نظامها الضريبي من خلال ما تضمنه كل من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 و2009 لمجموعة من النصوص القانونية التي تعتبر خير دليل على حرص الدولة الجزائرية على إزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي وضرورة تكيفه مع محتوى قواعد SCF لكن تبقى هناك قواعد ضريبية وجب إعادة النظر فيها، وكذلك وجب وضع قواعد ضريبية جديدة من شأنها تدارك النقص في النظام الضريبي ويتعلق الأمر بالمفاهيم الجديدة التي جاء بها SCF مثل تسجيل التثبيات، التقييم بالقيمة العادلة، مصاريف البحث والتطوير.

• دراسة فيصل عبد السلام أبو بكر حداد بعنوان "أثار الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية"، سنة 2012

تناولت الدراسة اثر الاختلافات بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على وعاء ضريبة الدخل، حيث أن ظاهرة الاختلاف بين القواعد المحاسبية التي تحكمها المعايير المحاسبية الدولية والقواعد الضريبية ترجع إلى هدف كل نظام، فالقواعد المحاسبية تهدف إلى الربح أما القواعد الضريبية تسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية، حيث توصلت الدراسة إلى أن الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية إلى أن الاختلافات بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية ينتج عنها فروقات دائمة لا تعتبر مشكلة محاسبية، وفروقات مؤقتة حيث تنشأ عندما تتضمن النتيجة المحاسبية للفترة إيرادات ومصاريف يتم تضمينها للنتيجة الضريبية في فترات مختلفة، يتم معالجة الفروق المؤقتة عن طريق الأخذ بمتطابقات المعيار المحاسبي الدولي 12 وما ينتج عنها من تمييز بين الضريبة الجارية والمستحقة والمؤجلة.

- دراسة مبارك بوغلاق، نور الدين بعليش، سمير طيبة بعنوان "الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، ملتقى دولي، 2014.

هذه الدراسة عبارة عن مقالة تهدف إلى التعرف على الإشكالات الضريبية الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي وموقف المشرع الضريبي الجزائري، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي على أرض الواقع سيؤدي إلى أحداث اختلافات هامة بين قواعد هذه الأخير والقواعد الضريبية، خاصة وأن النظام المحاسبي المالي يقوم على مبادئ ومفاهيم جديدة من أهمها مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، ومن جهة أخرى فإن المعلومات المالية فيه موجب بالدرجة الأولى للمستثمرين، كما توصلت الدراسة إلى وجود عدة اختلافات بين القواعد الضريبية وقواعد النظام المحاسبي، هذه الاختلافات هي التي دفعت الجزائر تكيف القواعد الضريبية مع الواقع المحاسبي الجديد، كما اقترحت الدراسة حلولاً للتحكم في الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

2- الدراسات الأجنبية:

- الدراسة الأولى:

- **Tanya y.h tang, does book-tax conformity deter opportunistic book and tax reporting, an international analysis, European accounting review, vol 23 no 2 pp1-29, 2014.**

عنوان الدراسة هل بإمكان المطابقة المحاسبية الضريبية الحد من التقارير المحاسبية والضريبية الانتهازية؟ تحليل دولي. تهدف إلى دراسة العلاقة بين المطابقة المحاسبية الضريبية وإدارة الأرباح، والعلاقة بين المطابقة المحاسبية الضريبية والتهرب الضريبي، حيث تم التوصل إلى أن المطابقة المحاسبية الضريبية على علاقة مع انخفاض مستويات الأرباح والتهرب الضريبي، وتم الأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل الأخرى المؤثرة في إدارة الأرباح في النموذج (خصائص الشركة والعوامل المؤسسة، 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 سياسياً بسبب اختلاف أهداف النظامين (المحاسبي، الضريبي) مه هذا فمتخذي القرار السياسي يدركون الفوائد المحتملة من زيادة التوافق.

• الدراسة الثانية:

- **Bradey blaylock et al, the association between book-tax conformity and earnings management, review of accounting studies, vol, 19, 2014.**

الدراسة بعنوان: العلاقة بين المطابقة المحاسبية الضريبية وإدارة الضرائب، تهدف الدراسة لتوضيح العلاقة بين المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من جهة إدارة الأرباح عبر 34 بلد خلال الفترة 1996-2010، لاختبار فرضية ما إذا كان ارتفاع مستويات التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يؤدي للتقليل من إدارة الأرباح. وقد توصلت الدراسة إلى 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 البلاغ المالي وبالتالي زيادة إدارة الأرباح وليس الحد منه.

• الدراسة الثالثة:

- **Giovanna gavana et, evolving connections between tax and financial reporting in Italy, accountin in Europe, accounting in Europe, vol 10, no, 1, 2013.**

بعنوان: الاتصالات المتطورة بين إعداد التقارير المالية وإعداد التقارير الضريبية في إيطاليا، تهتم الدراسة بتحليل تطور العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في إيطاليا بعد إلزامية تطبيق المعايير الدولية، حيث توصلت الدراسة إلى أنه بتطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي أدى إلى انفصال القواعد المحاسبية عن القواعد الضريبية، مما يضع إيطاليا قريبة من البلدان الانكلوسكسونية على عكس المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الإيطالية (gaap) التي تظهر ارتباطاً وثيقاً، أما بالنسبة للتغيرات التي أحدثها المشرع الضريبي على القواعد الضريبية لجعلها قريبة من المعايير (IFRS)، ويتعلق الأمر بقانون المالية لسنة 2008 لكن هذه التغيرات لم تكن جوهرية وبالتالي لم تحدث التقارب بين الإبلاغ المالي والقواعد الضريبية.

• الدراسة الرابعة:

- **Tanya tang, michel firth, can book-tax differences capture earnings management and tax management and tax management? empirical evidence from china, the international journal of accounting, vol 46, 2011**

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

حيث تهدف الدراسة للتحقق من العلاقة بين الفروقات المحاسبية الضريبية من جهة وإدارة الأرباح وإدارة الضرائب من جهة أخرى وتفاعلها في الشركات الصينية، حيث توصلت الدراسة إلى أن الشركات ومع أهداف قوية لإدارة الأرباح المحاسبية والضريبية لديها مستويات عالية من الفروقات المحاسبية الضريبية غير الطبيعية إلا أن أثر إدارة الضرائب أقوى كثير 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 لتأكيد من السلوك الانتهازي للمدراء متمثلاً في إدارة الأرباح وإدارة الضرائب.

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

جاءت فكرة هذا الموضوع لإبراز وجهة نظرنا في إطار العلاقة المحاسبية الضريبية من خلال الاستفادة من الدراسات الأجنبية في تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية 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 جزاء تطبيق النظام المحاسبي المالي وفي الأخير معالجة مقترح من خلال ما سبق توصلنا إلى أن الدراسات السابقة تندرج تحت ثلاثة أقسام:

- دراسات تهدف لتقييم درجة العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.
- دراسات تهدف لمعالجة موضوع المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.
- دراسات أخرى عموماً تهدف لدراسة الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وأخرى تهدف إلى اقتراح علاقة محاسبية ضريبية مثلى.

وما نلمسه من خلال ما سبق هو نقص الدراسات العربية ولاسيما الجزائرية منها، وان وجدت فإنها تعتبر الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية كإشكالات يتوجب إعادة النظر فيها وتكييفها، وهذا الطرح حسب رأينا يتناقض مع أساس وجود المعيار المحاسبي الدولي 12 وتبنيه ضمن النظام المحاسبي المالي، وعلى هذا الأساس جاءت فكرة هذا الموضوع لإبراز وجهة نظرنا في إطار العلاقة المحاسبية تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية. وما يميز هذه الدراسة عن غيرها التوصل إلى أن:

- تطور المرجعية التنظيمية والقانونية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من خلال خضوع القواعد الضريبية لعدت تطورات جراء دخول النظام المحاسبي المالي حيزه التنفيذ.
- وجود مجالات ارتباط بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تشكل حالات التوافق، وكذا حالات اختلاف تشكل حالات الانفصال.

- بناء على العلاقة المحاسبية الضريبية (علاقة انفصال) فإنه من ممكن تكييف القواعد الضريبية لتتوافق مع القواعد المحاسبية، وهذا من خلال المعالجة الصحيحة للضرائب المؤجلة .

خلاصة الفصل الأول:

إن موضوع العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في ظل النظام المحاسبي المالي لاقى اهتمام العديد من الباحثين خلال السنوات الأخيرة حيث لجأت بعض الدراسات لتقييم درجة العلاقة المحاسبية الضريبية في دول معينة ونظرا لتزايد الفضائح المحاسبية في السنوات الأخيرة. من خلال إدارة الإيراح 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 بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية حيث انقسمت الدراسات ما بين مؤيدة ومعارضة للمطابقة المحاسبية الضريبية، من هذا المنطلق فقد دعت دراسات أخرى إلى اعتماد حلا وسيطا من خلال إجراء تعديل للقواعد الضريبية بحيث تتوافق مع القواعد المحاسبية وهذا راجع لصعوبة تحقيق التوافق الكامل.

وفي الأخير تتمثل حالات التوافق في قياس التثبيتات، تدني قيمة المخزون، تكاليف الاقتراض، أما عن حالات الاختلاف فتتمثل في الاهتلاك، طرق الاهتلاك، عقود الإيجار التمويلية، الإعانات العمومية، مصاريف البحث والتطوير، التثبيتات المالية، محيط التجميع... الخ.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد استيفائنا للجزء الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة، سنحاول من خلا هذا الفصل إسقاط الجانب على عينة من فئة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والإطارات المالية والمحاسبية في المؤسسات، وهذا لتقصي وجهات نظرهم حول علاقة القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي بالقواعد الضريبية. سنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن ثلاثة محاور تطور المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وتقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية والمحور الأخير إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

وفي خصم هذه المتغيرات، لجئنا إلى آراء الأساتذة المختصين في هذا المجال، ثم قمنا بمختلف الإجراءات المناسبة للإتمام الدراسة، وتتناول من خلال هذا الفصل الباحث التالية:

المبحث الأول: الأدوات والبرامج المستخدمة.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج.

المبحث الأول: الأدوات والبرامج المستخدمة في الدراسة

سنقوم من خلال هذه الدراسة بعرض عينة وحدود الدراسة متبوعة بتوضيح استمارة الاستبيان التي تمثل قاعدة المعطيات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة الإحصائية. وهذا يتناول مراحل إعدادها ومختلف الظروف المحيطة بها والمنهجية المتبعة في هذه الدراسة وذلك بتطرق إلى:

المطلب الأول: عينة وحدود الدراسة

الفرع الأول: عينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة:

عند القيام باختيار مجتمع الدراسة تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي والعملية، كشرط أساسي لتوزيع الاستمارات على عينة الدراسة، وذلك بغية ضمان قدرة أفراد العينة على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد. وبالتالي كان التركيز على الأكاديميين الحائزين على شهادات علمية في المحاسبة والتخصصات ذات الصلة، وكذا المهنيين أصحاب الخبرة وربما حائزين كذلك على

شهادات ذات الصلة بالمحاسبة. وفيما يلي يتم عرض للفئات التي تشكل مجتمع الدراسة:

الفئة الأولى: خبير محاسبي؛

الفئة الثانية: محاضي الحسابات

الفئة الثالثة: محاسب معتمد

الفئة الرابعة: أستاذ جامعي مهتم بالمحاسبة

الفئة الخامسة: إطار محاسبي ومالي في مؤسسة

ثانياً: عينة الدراسة:

تم توزيع الاستمارات في مدينة ورقلة و غرداية بالإضافة إلى عملية التوزيع عبر البريد الإلكتروني وشبكة التواصل الاجتماعي ، وقد ارتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمان الذي من خلاله توزيع استمارات الاستبيان وذلك خلال شهري مارس و أبريل 2016.

وقد تم توزيع حوالي 60 استمارة استبيان شملت أكاديميين ومهنيين وموظفين. والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

الجدول 1-2 يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة	العدد	البيان
100%	60	عدد الاستمارات الموزعة
17 %	10	عدد الاستمارات الملغاة
83 %	50	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثاني: حدود الدراسةأولاً: الحدود المكانية والزمنية

الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والإطارات المالية والمحاسبية وبالتالي الحدود المكانية تتمثل في دولة الجزائر، ولاية ورقلة و ولاية غرداية .

الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة (من شهر مارس إلى شهر افريل 2016)

ثانياً: مصادر الدراسة

مصادر ثانوية: تتمثل في مجموعة من الكتب والدراسات السابقة والملتقيات وأبحاث الجامعة المتعلقة بالموضوع وأيضاً الجريدة الرسمية ومواقع الانترنت، التي تم الاعتماد عليها لمعالجة الجانب النظري .

مصادر أولية: تتمثل في مجموعة الاستمارات والمعلومات المقدمة من طرف أفراد عينة الدراسة .

المطلب الثاني : الأدوات والبرامج المستخدمة في الدراسة

اعتمدنا في هذا المطلب على أسلوب التحري المباشر باستخدام أداة الاستبيان والتي تعد من بين أهم الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي للظواهر والأحداث، وهذا معرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختارة من مجتمع الدراسة.

الفرع الأول: الاستبيانأولاً: تصميم الاستبيان

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بمضمون الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وقد استعنا ببعض المراجع التي تناولت هذا الموضوع لإعداد هذا الاستبيان، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضمن خمسة عشر سؤال، وتم صياغتها باللغة العربية، وتم التأكد من سلامة المحتوى من المعلومات لاستمارة الاستبيان من حيث (دقة الأسئلة، وابتعادها عن الغموض، تغطية الأسئلة لجميع محاور الدراسة).

قمنا بوضعه في اختبار أولي قصده معرفة مدى إمكانية عمله بشكل ملائم، واستخراج النقائص والسلبيات التي قد تشوبه، خاصة التكرار أو طول الأسئلة والغموض والتعقيد، التي قد تجعل من أفراد العينة يشعرون بالملل، مما يقودهم إلى عدم التعامل مع الاستبيان بشكل جدي. وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت من الأساتذة المحكمين، تم ضبط استمارة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي.

ثانياً: نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة

بهدف نشر و توزيع اكبر قدر ممكن من استمارة الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها في ما يلي:

-المقابلة الشخصية:وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها، كما أُلحينا على ضرورة ملء الاستمارة في اقرب وقت ممكن.

-الاستعانة بالغير:وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستمارات إلى بعض الزملاء في جميع أنحاء الولاية التي تمت فيها الدراسة.

-التسليم الغير مباشر:وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من المكاتب والإدارات.

-البريد الالكتروني:وفقا لهذه الطريقة تم إرسال استمارة الاستبيان بواسطة الحاسب الآلي إلى البريد الالكتروني لبعض المستجوبين،ومن تم الإجابة عن محتواها ثم إعادة إرجاعها بنفس الطريقة إلى البريد الالكتروني للمرسل (الطالب).

ثالثا: هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان خمسة عشر سؤالاً، بوبت في ثلاثة محاور رئيسية، ولقد تمت صياغة الأسئلة وفق النوع المغلق المعتمد في التحليل على مقياس لكرت الثلاثي، وهذا للوصول بدقة إلى آراء المستجوبين حول المحاور المحددة.ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

-المحور الأول:تضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بشخصية المستجوب من خبرة ومجال العمل...الخ، ويحتوي على 5 أسئلة .

-المحور الثاني:تضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بمدى تطور المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.ويحتوي على 5 أسئلة.

-المحور الثالث:تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.ويحتوي على 6 أسئلة.

-المحور الرابع:إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.ويحتوي على 4 أسئلة.

الفرع الثاني:البرامج المستخدمة

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة،قصد بناء قاعدة معطيات والتي تتم إعدادها بالاعتماد على برنامج EXCEL 2007 تم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول اعتمدنا على مقياس ليكرت الثلاثي،المبين في الجدول التالي:

جدول رقم (2-2):مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

1	2	3
غير موافق	محايد	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مقياس ليكرت الثلاثي

اعتمدنا على الأسلوب الإيجابي لبناء أسئلة الاستمارة،وهذا لتسهيل عملية إدخال البيانات واجتباب الأخطاء.تم استخدام

البرنامج الإحصائي(SPSS20) حيث تم استخدام الوسائل التالية:

-المتوسط الحسابي:باعتباره أحد مقاييس التزعة المركزية، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.

-**الانحراف المعياري:** لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.
-صدق ثبات المحتوي: قبل تحليل نتائج وفرضيات الدراسة، لابد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس. وتوجد عدة اختبارات تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، أهمها معامل ألفا كرونباخ ويستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 62% والجدول التالي رقم (2-3)، بين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة، حيث بلغ نسبة 73% وهي نسبة جد مقبولة إحصائياً.

و قد كان معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة كمايلي :

جدول رقم(2-3) يوضح معامل ألفا كرونباخ

Alpha de cormbach	Nember d element
0.736	14

من إعداد الطالب بناء على مخرجات (spss)

المبحث الثاني : عرض ومناقشة النتائج

سنبرز من خلال هذا المبحث أن العلاقة المحاسبية الضريبية تتمثل بوجود انفصال كبير بين كل من القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية و ذلك بتطرقنا لعرض النتائج في المطلب الأول ومناقشتها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: عرض نتائج الاستبيان

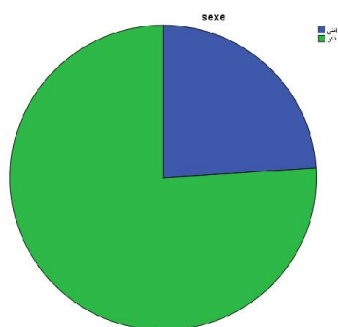
الفرع الأول: عرض النتائج الخاصة بالمعلومات الديمغرافية

يتم في هذه الفقرة عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وتحليلها.

أولاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

تتكون عينة الدراسة من 50 فرداً منهم 38 ذكر و 12 إناث، حيث يوضع الشكل أدناه، والممثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بالنسبة للإناث حيث بلغت النسبة 76 % في حين قدرت نسبة الإناث ب 34 %.

شكل رقم (1-2) توزيع العينة حسب الجنس



جدول رقم (2-4): توزيع العينة حسب الجنس

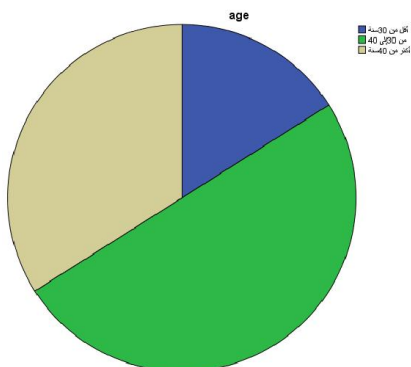
النسبة	التكرار	الجنس
76%	38	ذكور
34%	12	إناث
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

من خلال الجدول رقم (2-5) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين يقل عمرهم عن 30 عاما هو 8 أفراد أي بالنسبة 16% من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين يتراوح عمرهم من 30 إلى 40 عاما هو 25 فرد بالنسبة 50%. أما الأفراد الذين يتجاوز سنهم 40 عاما فكان عددهم 17 فردا أي ما يعادل نسبة 34% من إجمالي أفراد العين

الشكل رقم (2-2) توزيع العينة حسب العمر



الجدول رقم (2-5) توزيع العينة حسب العمر

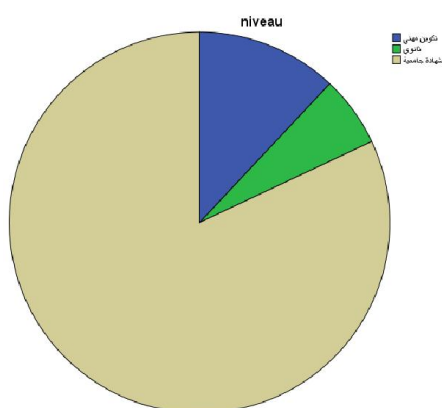
العمر	أقل من 30 سنة	من 30 إلى 40 سنة	أكثر من 40 سنة	المجموع
التكرار	8	25	17	50
النسبة	16%	50%	34%	100%

المصدر من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

ثالثا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي

يمكن أن نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-6) بأن أصحاب الشهادة الجامعية مرتفعة، بحيث أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى جامعي. وقد بلغت نسبة المستجوبين الحاصلين على شهادة جامعية 82% أي ما يعادل 41 فردا، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الحائزين على شهادة مهنية ما يعادل 12% أي ما يعادل 6 أفراد، وهذا يعد مؤشرا جيدا وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

الجدول رقم (2-6) توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي



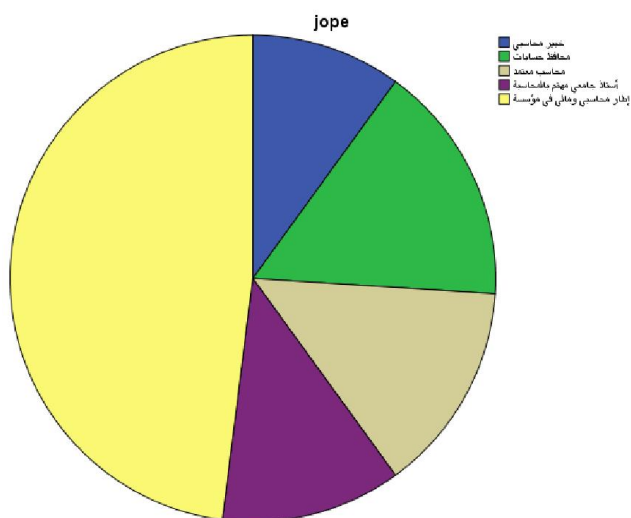
الشهادة	التكرار	النسبة
جامعية	41	82%
مهنية	6	12%
ثانوية	3	6%
غير ذلك	0	0%
المجموع	50	100%

المصدر من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

رابعاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

الجدول (2-7) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الشكل رقم (2-4) توزيع العينة حسب الوظيفة



الوظيفة	التكرار	النسبة
محاسب معتمد	7	14%
إطار مالي ومحاسبي في مؤسسة	24	48%
محافظ حسابات	8	16%
خبير محاسبي	5	10%
أستاذ جامعي مهتم بالحاسبة	6	12%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

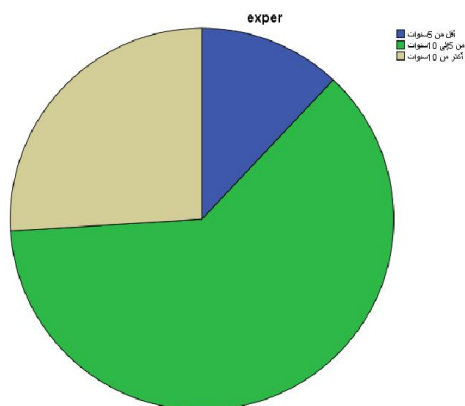
من خلال الجدول رقم (2-7) توزيع العينة حسب الوظيفة يمكن أن نستكشف بأن أغلبية المستجوبين من فئة الإطارات المالية في المؤسسات، حيث بلغت نسبة مشاركتهم 48% أي ما يعادل 24 فرداً، أما النسبة الأخرى فممتبينة بين المحاسبين 14% ومحافظي الحسابات 16% والخبراء المحاسبين 10% والباقي أي نسبة 12% كانت للأساتذة المهتمين بالحاسبة.

. خامساً: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

من خلال الجدول رقم (2-8) نلاحظ أن عدد أفراد العينة التي تقل خبرتهم عن 5 سنوات هو 6 أفراد أي ما يعادل نسبة 12%. بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 5 سنوات إلى 10 سنوات هو 31 أفراد أي نسبة 62%. أما الأفراد الذين تتجاوز خبرتهم عن 10 سنوات فكان عددهم 13 فرداً أي ما يعادل نسبة 26% من إجمالي العينة.

الشكل رقم (2-5) توزيع العينة حسب الخبرة

جدول رقم (2-8): توزيع العينة حسب الخبرة



المدة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	6	12%
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	31	62%
أكثر من 10 سنوات	13	26%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

الفرع الثاني: عرض النتائج الخاصة بمتغيرات الدراسة

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى 2، من 2 إلى 3) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (موافق، غير موافق، محايد) وعليه يساوي طول الفئة $0.66 = 3/2$ يصبح توزيع الإجابات حسب الجدول التالي:

جدول رقم (2-9): معيار تحديد الاتجاه

الرأي	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي.

أولاً: عرض نتائج الفرضية الأولى

تطور المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

جدول رقم (2-10): ينظم الإجابات عن السؤال الأول

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	محايد	غير موافق	موافق	1- إن الإصلاحات المحاسبية المجرى سنة 2010 بالانتقال من (PCN) إلى (SCF) عرفت من خلالها الممارسات المحاسبية تحسينات على المنظومة المحاسبية؟
موافق	0.55	2.76	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
			6	3	41	
			12%	6%	82%	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول (2-10) أن المتوسط الحسابي بلغ 2.76 أما الانحراف المعياري فقد بلغ 0.55 أي أن الإصلاحات المحاسبية المجرى سنة 2010 بالانتقال من (PCN) إلى (SCF) عرفت من خلالها المنظومة المحاسبية تحسينات، وهذا بنسبة موافقة 82% وهذه النسبة جد معتبرة.

جدول رقم (2-11): يتضمن الإجابات عن السؤال الثاني

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	محايد	غير موافق	موافق	2- إن هناك تغير في الثقافة الحاسوبية التي كانت قائمة على الخلفية الضريبية؟
موافق	0.71	2.66	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
			3	7	40	
			6 %	14 %	80 %	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول (2-11) أن المتوسط الحسابي بلغ 2.66 أما الانحراف المعياري بلغ 0.71، أي أن هناك تغير في الثقافة الحاسوبية التي كانت قائمة على الخلفية الضريبية، وهذا بموافقة بنسبة 80% وهذه النسبة تعتبر كافية.

جدول رقم (2-12): يتضمن الإجابة عن السؤال الثالث

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق	محايد	غير موافق	3- إن التعديلات التي أدخلت على النظام الضريبي من أجل تكييف قواعده مع الواقع الحاسبي الجديد تعد كافية؟
غير موافق	0.67	1.30	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
			12	6	82	
			6%	3%	41%	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول (2-12) أن المتوسط الحسابي بلغ 1.30 والانحراف المعياري بلغ 0.67، وهذا يدل على أن التعديلات التي أدخلت على النظام الضريبي من أجل تكييف قواعده مع الواقع الحاسبي الجديد تعد غير كافية. وهذا لعدم الموافقة بنسبة 82%. وهذه تعد جد كافية.

جدول رقم (2-13): يتضمن الإجابات عن السؤال الرابع

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	محايد	غير موافق	موافق	4-إن القواعد المحاسبية الصادرة إلى حد الآن كافية لحل أغلب المشاكل التي تواجه المحاسب؟
غير موافق	0.36	1.1	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
			3	46	1	
			%6	%92	%2	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم (2-13) أن المتوسط الحسابي بلغ 1.10 و الانحراف المعياري بلغ 0.36، وهذا يدل على أن القواعد المحاسبية الصادرة إلى حد الآن غير كافية لحل أغلب المشاكل التي تواجه المحاسب. وهذا بنسبة 92% لغير موافق وهي نسبة جد معتبرة وبهذا لا بد من إصدار قواعد المحاسبية جديدة .

ثانيا: عرض نتائج الفرضية الثانية

تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

الجدول (2-14) يتضمن الإجابة على السؤال الخامس

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	محايد	غير موافق	موافق	1-عند إعدادك للقوائم المالية وفي حالة وجود اختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، فانك تتقيد بالقواعد المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي بغض النظر عن الاختلافات في القواعد الضريبية؟
موافق	0.94	2.12	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
			3	9	38	
			%6	%18	%76	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول رقم (2-14) أن المتوسط الحسابي بلغ 2.12 أما عن الانحراف المعياري بلغ 0.94، وهذا يدل على أن عند إعداد القوائم المالية وفي حالة وجود اختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية فان المهنيين يتقيدون بالقواعد المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي بغض النظر عن الاختلافات في القواعد الضريبية وقد كانت نسبة الموافقة 76% وهس نسبة جد معتبرة.

الجدول رقم (2-15) يتضمن الإجابة على السؤال السادس

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	محايد	غير موافق	موافق	2-إن الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية تتأثر بحسب رأيك بالقواعد الضريبية؟
موافق	0.7	2.5	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
			6	19	25	
			%12	%38	%5	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول رقم (2-15) أن المتوسط الحسابي 2.50 أما الانحراف المعياري بلغ 0.70، وهذا يدل أن الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية تتأثر بالقواعد الضريبية وهذا بنسبة 38%.

الجدول رقم (2-16) الإجابة عن السؤال السابع

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	محايد	غير موافق	موافق	3-إن ظهور العديد من الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في رأيك هذا راجع لتعود على الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة ولتعقد المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي والتي تفوق احتياجات المؤسسة؟
موافق	0.5	2.8	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
			3	3	44	
			%6	%6	%88	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول رقم (2-16) أن المتوسط الحسابي بلغ 2.80 و الانحراف المعياري بلغ 0.50، وهذا يدل على أن الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية راجع لتعود على الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة ولتعقد المعالجة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي والتي تفوق احتياجات المؤسسة وقد كانت الموافقة بنسبة جد معتبرة وهي 88%.

الجدول رقم (2-17) الإجابة عن السؤال الثامن

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محايد	غير موافق	موافق	4- ما رأيك في تعديل الاختلافات في المجالات التالية: - المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي. - مصاريف البحث والتطوير. - العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية. - مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة. - خسائر القيمة عن الشبكات.
موافق	0.52	2.75	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
			9	2	39	
			%4	%18	%78	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول (2-17) أن المتوسط الحسابي بلغ 2.75 والانحراف المعياري بلغ 0.52، وهذا يدل على أن التعديلات في: مصاريف البحث والتطوير، عقد الإيجار التمويلي، مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة، خسائر القيمة عن الشبكات، تعد ضرورة لمعالجة الاختلافات وهذا للموافقة عليها بنسبة تقارب 80%.

ثالثاً: عرض نتائج الفرضية الثالثة

إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

الجدول رقم (2-18) يوضح الإجابة على السؤال التاسع

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محايد	غير موافق	موافق	1- ما رأيك في تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من خلال تكييف بعض القواعد الضريبية؟
موافق	0.49	2.86	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
			1	3	46	
			%2	%6	%92	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول رقم (2-18) أن المتوسط الحسابي بلغ 2.86 أما عن الانحراف المعياري بلغ 0.49، وهذا يدل على أن تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يكون من خلال تكييف بعض القواعد الضريبية وهذا لوجود الموافق بنسبة 92%.

الجدول رقم (2-19) يوضح الإجابة عن السؤال العاشر

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محايد	غير موافق	موافق	2- إن الوصول إلى التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يكون من خلال التقليل من الضرائب المؤجلة وبالتالي تدننه التكلفة الناتجة عن معالجة الاختلافات؟
موافق	0.56	2.64	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
			14	2	34	
			%28	%4	%68	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-19) أن المتوسط الحسابي بلغ 2.64 أما الانحراف المعياري بلغ 0.56، وهذا يدل على أن الوصول إلى التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يكون من خلال تدننه التكلفة الناتجة عن معالجة الاختلافات وقد كانت الاتجاه موافق بنسبة 68%.

الجدول رقم (2-20) يوضح الإجابة عن السؤال الحادي عشر

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محايد	غير موافق	موافق	3- ليس هناك إشكال في وجود اختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ما دام المؤسسات الاقتصادية تتقيد بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي رقم 12؟
غير موافق	0.85	1.96	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	
			14	17	19	
			%28	%34	38%	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول (2-20) أن المتوسط الحسابي 1.96 والانحراف المعياري 0.85، أما عن اتجاه العينة فكان بغير موافق لكن بنسبة غير متفاوتة عن الاتجاه موافق وهذا بنسبة 34% و38% على التوالي.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

الفرع الأول: تحليل نتائج الاستبيان الخاصة بالخور الثاني

أولاً: تحليل نتائج (الفرضية الأولى)

دخول النظام المحاسبي المالي حيزه التنفيذ سنة 2010 أدى إلى عدة تطورات في المجال المحاسبي.

يتضح في الجدول رقم (2-10) و(2-11) أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 بالانتقال من (pcn) إلى (scf) عرفت من خلاله الممارسات المحاسبية تحسينات على المنظومة المحاسبية، كما تبين أن هناك تغير في الثقافة المحاسبية التي كانت قائمة على الخلفية الضريبية.

وقد أكدت عينة الدراسة ذلك من خلال الموافقة على السؤال الأول بنسبة 82% والسؤال الثاني بنسبة 83% وهذا بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

ثانياً: تحليل نتائج (الفرضية الثانية)

هناك انفصال كبير بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وبالتالي وجود العديد من حالات الاختلافات المحاسبية الضريبية.

يتضح من خلال الجداول رقم (2-13) و(2-14) و(2-15) و(2-16) أن الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية تتأثر بالقواعد الضريبية بموافقة العينة بنسبة 72%، أي أن هناك علاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، أما في حالات الاختلاف الكبيرة التي تشهدها المؤسسات الاقتصادية فإنها تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية بغض النظر عن القواعد الضريبية كانت النسبة 25% وهي نسبة غير كبير أي أن تجاهل القواعد الضريبية لا يكون بشكل كبير من طرف المحاسبين عن إعداد القوائم المالية. وبنسبة لسبب وجود هذا الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية فحسب العينة المدروسة يرجع لتعود على الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة وهذا بموافقة بنسبة 44%. ولوجود انفصال كبير لابد من تعديل الاختلافات في بعض المجالات وقد كانت الموافقة بنسبة 78% ومن أهمها: - المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي.

- مصاريف البحث والتطوير.

- العمليات المنحزة بالعملة الأجنبية

- مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة

- حسائر القيمة عن التثبيتات

ثالثاً: تحليل نتائج الفرضية الثالثة

يعتبر تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية حلاً مناسباً لواقع المؤسسات الاقتصادية

يتضح من خلال الجدول رقم (2-18) و(2-19) أن تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من خلال تكييف بعض القواعد الضريبية وقد وافقت العينة على ذلك بنسبة جد معتبرة وهي 92%. و الوصول إلى التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يكون من خلال التقليل من الضرائب المؤجلة وبالتالي تدننه التكلفة الناتجة عن معالجة الاختلافات وقد أكدت الدراسة ذلك بموافقة بنسبة 68%، وهي نسبة معتبرة وذات موثوقية بناء على نتائج (SPSS).

الفرع الثاني: النتائج المتوصل لها

- تطورت المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد الضريبية على عدة مراحل.

- تطورت المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية على عدة مراحل، أهمها مرحلة الإصلاح المحاسبي.

- 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.

- تجسيد التوافق المحاسبي الضريبي يكون من خلال الضرائب المؤجل وتدنته التكاليف.

- تحقيق التوافق يكون من خلال تكييف القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

خلاصة الفصل الثاني:

حاولنا من خلال هذا الفصل دراسة العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، وهذا من خلال دراسة لعينة من المهنيين والمحاسبين والإطارات المالية لولاية ورقلة. تبين أن هناك تباين في الثقافة المحاسبية للمهنيين في ظل العلاقة المحاسبية الضريبية الحالية وهذا راجع لنقص التكوين في مجالات المحاسبية الضريبية والاكتفاء بالتصريحات الضريبية، أما نتائج الاستبيان فقد أكدت العلاقة المحاسبية الضريبية تتكون من حالات ارتباط (حالات التوافق) وحالات انفصال (حالات اختلاف)

وقد كانت حالات الاختلاف في 20 مجال محاسبي ومنه فان العلاقة المحاسبية الضريبية تسيطر عليها حالة الاختلاف بحيث لا ننكر حالات التوافق رغم قلة عددها، فقد أدت الدراسة على ان تحقيق التوافق يكون من خلال التقليل من الضرائب المؤجلة وبالتالي تدنئة التكاليف، وبتقيد المؤسسات الاقتصادية بالمعيار المحاسبي رقم 12 تكون قد وجد الحل لمعظم الاختلافات المحاسبية الضريبية .

الختامة

الخاتمة:

حاولت العديد من الدراسات العمل على تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية و القواعد الضريبية للعديد من دول العالم وفي فترات مختلفة، حيث توصلت معظمها إلى أن العلاقة المحاسبية الضريبية تطورت في تلك الدول ولا سيما بعد تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مما أدى إلى انفصال بين القواعد المحاسبية والضريبية، وهذا ما يفرضه الفكر المحاسبي الانجوسكسوني، والذي استقلت قواعده المحاسبية عن القواعد الضريبية. ونضرا لتلك الوضعية التي فرضها تبني المعايير المحاسبية الدولية من جهة و العديد من المشاكل التي تواجهها دول العالم على المستوى الكلي والجزئي من جهة أخرى انطلقت دعوات من جهات مختلفة إلى تحقيق توافق بين القواعد المحاسبية والضريبية.

من هذا المنطلق جاءت هذه الدراسات لتوضيح العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية في الجزائر ، وذلك للإجابة على السؤال التالي ما مدي تغير العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي و القواعد الضريبية 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 أثار ايجابية في المستقبل أسفرت هذه الدراسة عن مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، وهذا ما مكننا من إثبات فرضيات الدراسة والتي تم وضعها في مقدمة هذا البحث.

النتائج:

تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها على النحو التالي:

- تطورت المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد الضريبية على عدة مراحل أهمها سنة 1992، أين تم استحداث عدة قواعد ضريبية ولاسيما الضرائب على الأرباح الشركات IBS.
- تطورت المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية على عدة مراحل، أهمها مرحلة الإصلاح المحاسبي وذلك بتطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010، والمستوحى من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، حيث يستند النظام المحاسبي المالي إلى إطار تصوري والذي يهدف لإعداد معلومات محاسبية ومالية تمتاز بالمصداقية، الوضوح، قابلية المقارنة، والملائمة لاتخاذ القرار من طرف المستثمرين كمستخدم أساسي للمعلومات المالية. وبهذا نكون قد تمت الإجابة وتأكيد الفرضية الأولى وتم قبولها.
- 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 وهذا ما توصلت إليه الدراسات الوطنية (منصور بن عمارة 2014) و (جاو حدو رضا، حميدي جلييلة إيمان 2014)، وبهذا نكون قد اجبنا على الفرضية الثانية وتم تأكيدها وقبولها.
- تجسيد التوافق المحاسبي الضريبي على ارض الواقع لا يكون إلا بتبني هذه الفكرة من طرف صناع القرار السياسي مع فتح النقاش مع الخبراء في المجال المحاسبي والضريبي من اجل بناء حلول فعالة، وبهذا نكون قد اجبنا على الفرضية الثالثة وقبولها.

التوصيات:

- بناءً على النتائج المتوصل إليها خلصنا إلى مجموعة من التوصيات:
- التنسيق بين المؤسسات الاقتصادية والإدارة الضريبية ولاسيما التغيرات الواردة في قانون المالية.
 - مشاركة الخبراء والمختصين في المجال المحاسبي والضريبي في وضع القوانين الضريبية .
 - إجراء دراسة تطبيقية في المؤسسات الاقتصادية للقواعد الضريبية قبل الإصدار الرسمي.
 - إعداد إستراتيجية التوافق المحاسبي الضريبي للتمهيد لعلاقة محاسبية ضريبية تنجح نحو التوافق.

أفاق البحث:

- نظراً لأهمية موضوع العلاقة المحاسبية الضريبية، والذي تناولته العديد من الدراسات من مختلف دول العالم، وعليه فقصود الاستفادة من تلك الدراسات ولاسيما الأجنبية منها، وكذا تحسين جودة النتائج المتوصل إليها أو تكملتها أو الخروج بنتائج مناقضة نقترح الآفاق البحثية التالية :
- إعادة إجراء دراسة مماثلة في السنوات المقبلة (مثلاً 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.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع:

أولاً: الكتب:

1. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، الطبعة الأولى، منشورات كلبيك، 2010.
 2. بن ربيعة حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كلبيك، 2010.
 3. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزء الثاني، الجزائر، 2009.
 4. عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.
 5. لبوز نوح، منخبط النظام المحاسبي المالي، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، الجزء الأول، 2009.
- ثانياً: البحوث الجامعية:

1. حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراء، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
2. سفيان بالقاسم، النظام المحاسبي المالي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، أطروحة دكتوراء، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
3. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات المعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراء، جامعة الجزائر، 2007.
4. أمل جابر علي حسين، المشاكل العلمية والعملية للتحاسب الضريبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (دراسة تطبيقية على شركات الاستثمار في مصر)، مذكرة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، 2004.
5. أم الخير دشايش، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010.
6. بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2010.
7. صالح بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010.
8. عجلاني العياشي، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل (1992-2009) -دراسة حالة المسيلة-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.

9. عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013.
10. نسرين محمد فتحي يوسف، تحليل محاسبي مقرر المدى التوافق والاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريعية الضريبية في الشركات متعددة الجنسيات (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، 2010.
11. يوسف قاشي، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرزات العولمة الاقتصادية دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2009 .
12. يونس مونة، خضير خبيطي، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وأثره على قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج (دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب)، مذكرة ليسانس كلاسيكي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.

ثالثا: المجالات والملتقيات:

1. رضا جاوحدو، أثر تبني المعايير الدولية على النظام الجبائي-دراسة حالة الجزائر-، مجلة الأكاديمية العربية بالدنمارك، العدد 12، 2014 .
2. رضا جاوحدو، إيمان حميدي جليلة، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 33، 2014.
3. مبارك بوعلاق 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.
5. محمد حلو داود سليمان، عبد الخالق ياسين، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العراق، العدد 24، 2014.
6. منصور بن عمارة، تحليل العلاقة التشريعية الضريبية بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة-مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، العدد 22، 2014.

رابعا: الجرائد الرسمية والقوانين:

1. الجريدة الرسمية الديمقراطية الشعبية، الامر 35-75 المؤرخ في 29 أبريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، العدد 37، 09 ماي 1975، الجزائر.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، قانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، العدد 28، 27، مايو 2008، الجزائر.

4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار 26 يوليو 2008 المحدد لقوائم التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009، الجزائر.
5. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015.
- خامسا: المراجع باللغة الأجنبية:

01. ali ouarb, la application des impôts differes en Algérie (étude de cas office promotionnel et de gestion immobilière OPGI de boura), mémoire master en sciences de gestion, université akli mohand oulhaj-bouira, 2014.
02. E.oliveras, x.puig, the changing relationship between tax and financial reporting in spain, accounting in Europe, vol02, 2010.
03. K, hung chan et al, tax effects of book-tax conformity, financial reporting incentives, and firm size, journal of international accounting research, vol12, pp1, 2, 3, 2013.
04. Tanya tang, Michael firth, cans book-tax differences capture earnigs management and tax management? Empirical evidence from china, the international journal of accounting, vol46, pp175-204, 2011.
05. Tanya y.h tang. Does book-tax conformity deter opportunistic book and tax reporting? An international analysis, European accounting review, vol 23, pp29, 2014.

سادسا: المواقع الالكترونية:

01. موقع وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة <http://www.crc.dz>

02. موقع المديرية العامة للضرائب <http://www.mffgi.gov.dz>

03. <http://www.vitamedz.com>

قائمة الملاحق



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



عنوان البحث :

دراسة العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل

النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية

الاستبيان

تحية طيبة...

في إطار إعداد مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، أضع بين أيديكم هذا الاستبيان لأجل جمع المعلومات المطلوبة. يشرفني أن أطلب من سيادتكم التكرم بمساعدتي بالإجابة عن الاستبيان المرفق، مع العلم أن هذه المعلومات لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

وشكرا على تعاونكم

الطالبة : حسبية بوسعيد

ملاحظة : الإجابة تكون بوضع العلامة (X) في المكان المناسب :

المحور الأول : معلومات ديمغرافية عن عينة الدراسة

<input type="checkbox"/>	ذكر	<input type="checkbox"/>	أنثى	أ. الجنس:	
<input type="checkbox"/>	أكثر من 40 سنة	<input type="checkbox"/>	من 30 إلى 40 سنة	<input type="checkbox"/>	ب. العمر: أقل من 30 سنة
<input type="checkbox"/>	غير ذلك	<input type="checkbox"/>	ثانوي	<input type="checkbox"/>	ت. المستوى العلمي:
<input type="checkbox"/>	شهادة جامعية	<input type="checkbox"/>	مخبر محاسبي	<input type="checkbox"/>	ث. : الوظيفة
<input type="checkbox"/>	محاسب معتمد	<input type="checkbox"/>	محافظ حسابات	<input type="checkbox"/>	ج. الخبرة المهنية:
<input type="checkbox"/>	إطار مالي ومحاسبي في مؤسسة	<input type="checkbox"/>	أستاذ جامعي مهتم بالحاسبية	<input type="checkbox"/>	أقل من 5 سنوات
<input type="checkbox"/>	من 5 إلى 10 سنوات	<input type="checkbox"/>	أكثر من 10 سنوات	<input type="checkbox"/>	أكثر من 5 سنوات

المحور الثاني : تطور المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية:

1- إن الإصلاحات المحاسبية المجرات سنة 2010 بالانتقال من (PCN) إلى (SCF) عرفت من خلالها الممارسات المحاسبية

تحسينات على المنظومة المحاسبية ؟

موافق غير موافق محايد

2- إن هناك تغير في الثقافة المحاسبية التي كانت قائمة على الخلفية الضريبية ؟

موافق غير موافق محايد

3- إن التعديلات التي أدخلت على النظام الضريبي من أجل تكييف قواعده مع الواقع المحاسبي الجديد تعد كافية ؟

موافق غير موافق محايد

4- إن القواعد المحاسبية الصادرة إلى حد الآن كافية لحل أغلب المشاكل التي تواجه المحاسب ؟

موافق غير موافق محايد

5- إن التعديلات التي أدخلت على النظام الضريبي من أجل تكييف قواعده مع الواقع المحاسبي الجديد تعد غير كافية ؟

موافق غير موافق محايد

المحور الثالث : تقييم العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

1- إن الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية تتأثر -بحسب رأيك- بالقواعد الضريبية ؟

موافق غير موافق محايد

2- عند إعدادك للقوائم المالية وفي حالة وجود اختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، فإنك تتقيد بالقواعد وفق

النظام المحاسبي المالي بغض النظر عن الاختلافات في القواعد الضريبية ؟

موافق غير موافق محايد

3- إن ظهور العديد من الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، في رأيك هذا راجع للتعود على الممارسات

المحاسبية التي كانت سائدة، ولتعقد المعالجات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي والتي تفوق احتياجات المؤسسة ؟

موافق غير موافق محايد

4- مارأيك في تعديل الاختلافات في المجالات التالية :

* المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي.

* مصاريف البحث والتطوير

* العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية

* مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة

* حسائر القيمة عن التثبيتات.

موافق غير موافق محايد

5- عند إعدادك للقوائم المالية وفي حالة وجود اختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، فإنك لا تتقيد بالقواعد

الضريبية بل بالقواعد المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

موافق غير موافق محايد

6- إن الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية لا تتأثر -بحسب رأيك- بالقواعد الضريبية ؟

موافق غير موافق محايد

المحور الرابع : إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

1- ما رأيك في تحقيق التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من خلال تكييف بعض القواعد الضريبية ؟

موافق غير موافق محايد

2- إن الوصول إلى التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يكون من خلال التقليل من الضرائب المؤجلة وبالتالي تدننه

التكلفة الناتجة عن معالجة الاختلافات ؟

موافق غير موافق محايد

3- ليس هناك إشكال في وجود اختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية ما دام المؤسسات الاقتصادية تتقيد بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي 12 ؟

موافق غير موافق محايد

4- هل لديك اقتراح لتحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية إذا كان الإجابة نعم، فما هو ؟

.....
.....
.....

الملحق 01: استمارة الاستبيان

الملحق 02: مخرجات (spss)

Sexe

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
انثى	12	24,0	24,0	24,0
Validé ذكر	38	76,0	76,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

Age

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنة 30 من أقل	8	16,0	16,0	16,0
Validé 30 إلى 40 من	25	50,0	50,0	66,0
سنة 40 من أكثر	17	34,0	34,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

Niveau

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مهني تكوين	6	12,0	12,0	12,0
Validé ثانوي	3	6,0	6,0	18,0
جامعية شهادة	41	82,0	82,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

Jope

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسبي خبير	5	10,0	10,0	10,0
حسابات محافظ	8	16,0	16,0	26,0
Validé معتمد محاسب	7	14,0	14,0	40,0
بالمحاسبة مهتم جامعي أستاذ	6	12,0	12,0	52,0
مؤسسة في مالي محاسبي إطار	24	48,0	48,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

Exper

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 5 من أقل	6	12,0	12,0	12,0
سنوات 10 إلى 5 من	31	62,0	62,0	74,0
سنوات 10 من أكثر	13	26,0	26,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
q1	50	2,76	,555
q2	50	2,66	,717
q3	50	1,30	,678
q4	50	1,10	,364
q5	50	2,84	,468
q6	50	2,58	,785
q7	50	2,12	,940
q8	50	2,82	,523
q9	50	2,74	,527
q10	50	1,96	,947
q11	50	1,32	,621
q12	50	2,86	,495
q13	50	2,64	,563
q14	50	1,96	,856
الاول_المحور	50	10,6600	1,17125
الثاني_المحور	50	13,5400	1,99192
الثالث_المحور	50	7,4600	1,43157
N valide (listwise)	50		

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,736	14

q1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	3	6,0	6,0	6,0
محاييد	6	12,0	12,0	18,0
موافق	41	82,0	82,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	7	14,0	14,0	14,0
محاييد	3	6,0	6,0	20,0
موافق	40	80,0	80,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	41	82,0	82,0	82,0
محاييد	3	6,0	6,0	88,0
موافق	6	12,0	12,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	46	92,0	92,0	92,0
محاييد	3	6,0	6,0	98,0
موافق	1	2,0	2,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	4,0	4,0	4,0
محاييد	4	8,0	8,0	12,0
موافق	44	88,0	88,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	9	18,0	18,0	18,0
محاييد	3	6,0	6,0	24,0
موافق	38	76,0	76,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	19	38,0	38,0	38,0
محاييد	6	12,0	12,0	50,0
موافق	25	50,0	50,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	3	6,0	6,0	6,0
محاييد	3	6,0	6,0	12,0
موافق	44	88,0	88,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	4,0	4,0	4,0
موافق	9	18,0	18,0	22,0
موافق	39	78,0	78,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	23	46,0	46,0	46,0
موافق	6	12,0	12,0	58,0
موافق	21	42,0	42,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	38	76,0	76,0	76,0
موافق	8	16,0	16,0	92,0
موافق	4	8,0	8,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	3	6,0	6,0	6,0
موافق	1	2,0	2,0	8,0
موافق	46	92,0	92,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	4,0	4,0	4,0
محاييد	14	28,0	28,0	32,0
موافق	34	68,0	68,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

q14

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	19	38,0	38,0	38,0
محاييد	14	28,0	28,0	66,0
موافق	17	34,0	34,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

الفهرس:

الصفحة	العنوان
I	الإهداء.....
II	الشكر.....
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
VI	قائمة الجداول.....
VII	قائمة الأشكال.....
VIII	قائمة الملاحق.....
IX	قائمة الاختصارات و الرموز.....
أ	مقدمة.....
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية.....
3	المطلب الأول: تطور المرجعية القانونية والتنظيمية للقواعد الحاسبية والقواعد الضريبية.....
3	الفرع الأول: نشأة وتطور القواعد الحاسبية.....
4	الفرع الثاني: نشأة وتطور القواعد الضريبية.....
6	المطلب الثاني: تقييم العلاقة في بين القواعد الحاسبية والقواعد الضريبية.....
6	الفرع الأول: دراسة العلاقة بين القواعد الحاسبية والقواعد الضريبية.....
14	الفرع الثاني: إمكانية تحسين العلاقة بين القواعد الحاسبية والقواعد الضريبية.....
15	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.....
15	المطلب الأول: الدراسات العربية والأجنبية.....
19	المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....
21	خلاصة.....
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية بورقلة	
23	تمهيد.....
24	المبحث الأول: الأدوات والبرامج المستخدمة في الدراسة.....
24	المطلب الأول: عينة وحدود الدراسة.....

24	الفرع الأول : عينة الدراسة.....
25	الفرع الثاني: حدود الدراسة.....
25	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.....
25	الفرع الأول : الاستبيان.....
26	الفرع الثاني : البرامج المستخدمة.....
27	المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج.....
27	المطلب الأول: عرض النتائج الاستبيان.....
27	الفرع الأول: عرض النتائج الخاصة بالمعلومات الديمغرافية.....
30	الفرع الثاني: عرض النتائج الخاصة بمتغيرات الدراسة.....
35	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان الخاص بالخور الثاني.....
35	الفرع الأول: تحليل نتائج.....
36	الفرع الثاني: النتائج المتوصل لها.....
38	خلاصة.....
40	الخاتمة.....
43	قائمة المصادر والمراجع.....
47	قائمة الملاحق.....
57	الفهرس.....