



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي – الطور الثاني –
في الميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
فرع العلوم المالية والمحاسبة، التخصص: محاسبة وجباية
بعنوان

**دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب
الضريبي في المؤسسة الاقتصادية**
دراسة تطبيقية مؤسسة الجزائرية للمياه – وحدة ورقلة – لسنة
2024

من إعداد الطالبتين:

- بن عثمان اكرام
- بوعيش هبة الرحمان

تحت اشراف الأستاذ الكريم:

أ.د/ بكاري بلخير

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2026\05\23

أمام اللجنة المكونة السادة الأساتذة:

لقب واسم الأستاذ	الرتبة العلمية	اسم الجامعة	الصفة
أ.د/ زاوي محمد	أستاذ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيساً
أ.د/ بكاري بلخير	أستاذ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفاً ومقرراً
أ.د/ قمو آسيا	أستاذة التعليم العالي	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشاً

السنة الجامعية
2026/2025



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي – الطور الثاني –

في الميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

فرع العلوم المالية والمحاسبة، التخصص: محاسبة وجباية

بعنوان

دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية

دراسة تطبيقية مؤسسة الجزائرية للمياه -وحدة ورقلة – لسنة 2024

من إعداد الطالبتين:

- بن عثمان اكرام
- بوعيش هبة الرحمان

تحت اشراف الأستاذ الكريم:

أ.د/ بكاري بلخير

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2026\05\23

أمام اللجنة المكونة السادة الأساتذة:

لقب واسم الأستاذ	الرتبة العلمية	اسم الجامعة	الصفة
أ.د/ زاوي محمد	أستاذ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيساً
أ.د/ بكاري بلخير	أستاذ	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفاً ومقرراً
أ.د/ قمو آسيا	أستاذة التعليم العالي	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشاً

السنة الجامعية
2026/2025

الشكر و العرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

يسعدنا أن نعبر عن خالص امتناننا وتقديرنا لكل من كان له أثر في هذا الإنجاز المتواضع

يقول الله تعالى: " وإذا تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم " سورة إبراهيم الآية 7

قال رسول الله ﷺ: " من لا يشكر الناس لا يشكره الله "

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أستاذنا المشرف الكريم والفاضل الأستاذ بكاري بلخير الذي لم يبخل

علينا بتوجيهاتنا القيمة، وكان نعم الداعم والموجه، ونصائحه السديدة منذ بداية هذا العمل حتى

نهايته فله منا الشكر والتقدير والاحترام.

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأساتذة الأفاضل: الأستاذ حفصي رشيد، والأستاذ زرقون محمد،

والأستاذ قزون محمد العربي، والأستاذ سويسي الهواري، على ما قدموه من توجيهات علمية

وملاحظات قيّمة ساهمت في إثراء هذا العمل.

كما نخص بالشكر إلى باقي أساتذتنا الكرام الذين درسونا من قبل في مرحلتي الليسانس والماستر،

وعلمونا حرفاً وغرسونا في حب المعرفة والبحث، أيضاً نهلنا من علمهم، واستفدنا من تجاربهم وكانوا
نبراساً ينيّر طريقنا العلمي.

كما لا ننسى أن أرفع عبارات الشكر والامتنان إلى إدارة وموظفي مؤسسة الجزائرية للمياه

-وحدة ورقلة -

خصوصاً السيد أحمد مخرمش والسيد تومي إبراهيم على استقبالهم وحسن معاملتهم وتعاونهم وتسليمهم

لمهمتنا البحثية، وتوفيرهم للبيانات والمعلومات الضرورية بكل رحابة صدر.



الإهداء

من قال أنا لها "نالها"

وأنالها إن أبت رغبًا عنها أنبت بها

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون

لم يكن الحلم قريبًا ولا الطريق كان محفوفًا بالتسهيلات لكنني فعلتها

أهدي تخرجي ونجاحي هذا إلى الذي زين إسمي بأجمل الألقاب، من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل

-أبي الغالي-

إلى التي احتضنتني بقلبها قبل يدها، سهلت لي الطريق بدعائها أول من علمتني كيف أمسك القلم فكيف لا أهديكي،

أول كلماتي إلى من سعدت روحها الطاهرة في البقاع المقدسة

-أمي رحمها الله-

إلى من شدت عضدي بهم ضلعي الثابت وأمان أيامي كانوا لي ينابيع إرتوتني

بنجوم سمائي ورفيقات رفيقات عمري

-إخوتي-

إلى من فيهم يعلو فوق كل حب

إلى نوري المضاء الذي لا ينطفئ

-أساتذتي-

الخريجة

بن عثمان اكرام





الإهداء

أعوذ بالله السميع العليم من الشيطان الرجيم، بسم الله الرحمن الرحيم، الحمد لله رب العالمين
وبك نستعين الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم، والصلاة والسلام على أشرف الخلق والمرسلين
نبينا محمد وعلى آله وصحبه ومن اتبعنا بإحسان إلى يوم الدين وأما بعد.
يقول الله تعالى بعد **بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ**: "وإني مرسله إليهم بهدية فناظرة بما يرجع المرسلون" سورة النمل الآية 35
وقال رسول الله ﷺ: "تهادوا تحابوا"

لم تكن الرحلة قصيرة ولا الطريق محفوقاً بالتسهيلات، لكنني فعلتها، فالحمد لله الذي يسر البدايات وبلغنا النهايات بفضلته وكرمه، وبعد
مسيرة دامت سنوات حملت في طيلتها الكثير من الصعوبات والمشقات والتعب، أنا اليوم أقف على عتبة تخرجي أقطف ثمار تعبتي، فاللهم
لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت

ولك الحمد بعد الرضا، لأنك وفقتني على إتمام هذا العمل وتحقيق حلمي.
إلى أبي العزيز... رمز الكفاح والعطاء، الذي بذل من وقته وجهده الكثير
ليهيئ لي طريق النجاح، فكان خير سند وخير قدوة

إلى أمي كالشمس تملء البيت بالنور، هي التي جعلت الجنة تحت أقدامها، كانت معي في
الليالي المظلمات سر قوتي ونجاحي ومصباح دربي الذي وهج حياتي.
إلى صديقاتي الأعزاء لكل من أكرام وشيما وبثينة وريم وسهام،
كانوا سنداً لي في مسيرتي الدراسية منحوني الدعم والتشجيع، ووقفوا
بجانبي في أوقات التعب والضغط، وكانوا مصدرًا للأمل والطاقة الإيجابية تقديرًا لصداقتكم الصادقة،
دمتم أوفياء، ودامت صداقتنا أجمل نعمة وامتنانًا لكل ما قدمتموه لي من مساندة ومحبة

يقول الله تعالى: "وآخر دعواهم الحمد لله رب العالمين"

انتهت رحلتي لمدة 5 سنوات من المشوار الجامعي

الآن أصبحت خريجة تخصص محاسبة وجباية لسنة 2026



الخريجة

بوعيش هبة الرحمان

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي داخل المؤسسة الاقتصادية، من خلال توضيح مدى مساهمته في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية وتحقيق الامتثال الجبائي. وانطلقت الدراسة من الإشكالية الآتية: إلى أي مدى يساهم التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي داخل المؤسسة الاقتصادية؟ وللإجابة عن هذه الإشكالية، تم استخدام المنهج الوصفي بالإضافة إلى ذلك تحليل مختلف الوثائق المحاسبية ذات الصلة بالدراسة، كما تم الاعتماد على كل من أداة المقابلة والملاحظة لجمع المعلومات في البحث العلمي. وقد توصلت الدراسة أن المؤسسة محل الدراسة تطبق مبدأ التحفظ المحاسبي من خلال تكوين المؤونات، وتقدير الخسائر المحتملة، والالتزام بالتسجيلات المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي. كما بينت أن تطبيق التحفظ المحاسبي يساهم في إظهار المعلومات المالية بصورة أكثر صدقاً وموثوقية، مما يحد من فرص التلاعب في النتيجة المحاسبية ويقلل من فرص التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: تحفظ محاسبي، حيلة وحذر، تهرب ضريبي، قوائم مالية، نظام محاسبي مالي، الجزائية للمياه.

Le Résumé

Cette étude vise à évaluer le rôle du principe de prudence comptable dans la réduction de la fraude fiscale au sein des institutions économiques, en clarifiant sa contribution à l'amélioration de la crédibilité de l'information comptable et au respect des obligations fiscales. L'étude s'appuie sur la question de recherche suivante : dans quelle mesure le principe de prudence comptable contribue-t-il à réduire la fraude fiscale au sein des institutions économiques ? Pour y répondre, une approche descriptive a été utilisée, complétée par l'analyse de divers documents comptables pertinents. Des entretiens et des observations ont également permis de recueillir des données. L'étude conclut que l'institution étudiée applique le principe de prudence comptable par la constitution de provisions, l'estimation des pertes potentielles et le respect des normes comptables. Elle démontre également que l'application du principe de prudence comptable contribue à présenter l'information financière de manière plus fidèle et fiable, limitant ainsi les possibilités de manipulation des résultats comptables et réduisant les risques de fraude fiscale.

Mots-clés: prudence comptable, conservation des données, fraude fiscale, états financiers, système comptable, algérienne des eaux.

The Summary :

This study aims to evaluate the role of accounting conservatism in reducing tax evasion within economic institutions by clarifying its contribution to enhancing the credibility of accounting information and achieving tax compliance. The study stems from the following research question: To what extent does accounting conservatism contribute to reducing tax evasion within economic institutions? To answer this question, the descriptive approach was used, along with the analysis of various accounting documents relevant to the study. Interviews and observation were also employed to gather data for the research. The study concluded that the institution under investigation applies the principle of accounting conservatism through the creation of provisions, the estimation of potential losses, and adherence to accounting records in accordance with the financial accounting system. It also demonstrated that the application of accounting conservatism contributes to presenting financial information in a more truthful and reliable manner, thus limiting opportunities for manipulation of the accounting result and reducing opportunities for tax evasion.

Keywords: accounting conservatism, prudence, tax evasion, financial statements, financial accounting system, Algerian Water.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الشكر والعرفان
III	الاهداء
IV	الملخص
VII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الأشكال
XI	قائمة الجداول
XIII	قائمة الملاحق
أ-ت	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للحفاظ المحاسبي والتهرب الضريبي	
2	المبحث الأول: الخلفية النظرية للحفاظ المحاسبي والتهرب الضريبي
3	<u>المطلب 01: مفاهيم أساسية حول الحفاظ المحاسبي</u>
11	<u>المطلب 02: عموميات حول التهرب الضريبي</u>
17	المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة لموضوع الحفاظ المحاسبي والتهرب الضريبي
24	<u>المطلب 01: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية ومناقشتها</u>
32	<u>المطلب 02: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية ومناقشتها</u>
35	<u>المطلب 03: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية</u>
الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه لدور الحفاظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي	
40	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
40	<u>المطلب 01: الوسائل والأدوات المستخدمة في الدراسة</u>
41	<u>المطلب 02: تقديم عام حول المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه</u>
50	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
51	<u>المطلب 01: عرض نتائج الدراسة</u>
60	<u>المطلب 02: معالجة وتحليل نتائج الدراسة</u>
67	<u>المطلب 03: تقييم دور الحفاظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي في المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه</u>
70	الخاتمة
73	قائمة المراجع والمصادر
78	الملاحق
114	الفهرس

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
9	أنواع التحفظ المحاسبي من حيث الارتباط بالأحداث	01-I
18	أنواع التهرب الضريبي من حيث الإقليمية والنطاق	02-I
49	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه	01-II

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-I	أمثلة عن التحفظ المشروط و غير المشروط	9
02-I	الفرق بين التحفظ المشروط و غير المشروط	9
03-I	أوجه التشابه بين التجنب الضريبي و الغش الضريبي	17
04-I	أوجه الاختلاف بين التجنب الضريبي و الغش الضريبي	17
05-I	أوجه التشابه بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	35
06- I	أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	35
02- II	الميزانية أصول	61
03-II	الميزانية خصوم	62
04-II	جدول حسابات النتائج	63
05-II	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	65

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	التسجيل المحاسبي للاهتلاكات	79
2	التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للمواد الأولية	80
3	التسجيل المحاسبي لإسترجاع خسارة القيمة للمواد الأولية	81
4	التسجيل المحاسبي لإسترجاع خسارة القيمة لحسابات الغير	82
5	التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للحسابات المالية الجارية	83
6	التسجيل المحاسبي لإسترجاع خسارة القيمة للحسابات المالية الجارية	84
7	التسجيل المحاسبي لمؤونات التزاعات	85
8	التسجيل المحاسبي لإلغاء مؤونات منحة الميزانية للسنة السابقة 2023	86
9	التسجيل المحاسبي لتكوين مؤونات منحة الميزانية لسنة 2024	87
10	التسجيل المحاسبي لمؤونات الضمان الاجتماعي	88
11	التسجيل المحاسبي لإلغاء مؤونات منحة الجرد المادي للسنة السابقة 2023	89
12	التسجيل المحاسبي لتكوين مؤونات منحة الجرد المادي لسنة 2024	90
13	التسجيل المحاسبي لتسوية أعباء العطل مدفوعة الأجر	91
14	التسجيل المحاسبي لمؤونة الشيكات غير المحصلة	92
15	التسجيل المحاسبي لمؤونات منحة المردودية الجماعية	93
16	التسجيل المحاسبي لإسترجاع مؤونة منح الإحالة عن التقاعد	94
17	التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول	95

96	ميزان المراجعة للأعباء	18
98	ميزان المراجعة للإيرادات	19
99	ميزانية الأصول	20
100	ميزانية الخصوم	21
101	جدول حسابات النتائج	22
102	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	23
103	الجداول الجبائية	24

مقدمة

توطأة:

يعد التحفظ المحاسبي من المبادئ المحاسبية الأساسية الذي يقوم عليه الأنظمة المحاسبية، حيث يهدف إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة بصورة أكثر واقعية وحيدة، من خلال الاعتراف بالخسائر المتوقعة وتأجيل الاعتراف بالأرباح غير المحققة دون مبالغة، في حين أن ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من الظواهر التي تؤثر سلباً على إيرادات الدولة، وعليه يبرز دور التحفظ المحاسبي كآلية رقابية ذاتية داخل المؤسسة مما يقلل فرص التلاعب ويجعل للقوائم المالية أكثر شفافية ومصداقية أمام إدارة الضرائب.

إشكالية الدراسة:

ومن هذا المنطلق، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كما يلي:

➤ إلى أي مدى يمكن أن يقلل التحفظ المحاسبي من التهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟

الأسئلة الفرعية:

وتتفرع هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية أبرزها:

➤ ما هو واقع تطبيق مبدأ التحفظ المحاسبي في المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه وفقاً للنظام المحاسبي المالي (SCF)؟

➤ ما طبيعة العلاقة بين الالتزام بمبدأ التحفظ المحاسبي والتقليل من فرص التهرب الضريبي؟

➤ هل يساهم التحفظ المحاسبي في تقليص من الوعاء الضريبي والحد من التهرب الضريبي؟

➤ ما أثر تطبيق التحفظ المحاسبي على مكافحة من ممارسات التهرب الضريبي؟

الفرضيات:

بناءً على ما سبق، يمكننا اقتراح الفرضيات التالية:

الفرضيات الرئيسية:

يمكن أن يقلل التحفظ المحاسبي من التهرب الضريبي في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة، من خلال تقديم صورة صادقة وموثوقة للقوائم المالية، والحد من فرص التلاعب في النتائج المحاسبية مما يعزز ثقة إدارة الضرائب في التصريحات المقدمة.

الفرضيات الفرعية:

- ✚ يطبق مبدأ التحفظ المحاسبي بشكل فعلي من خلال تكوين المؤونات وتقدير الخسائر المحتملة
- ✚ طبيعة العلاقة بين الالتزام بمبدأ التحفظ المحاسبي والتقليل من فرص التهرب الضريبي علاقة عكسية، فكلما زاد التحفظ المحاسبي المطبق انخفضت فرص ممارسة التهرب الضريبي.
- ✚ يساهم التحفظ المحاسبي في ضبط الوعاء الضريبي والحد من التهرب الضريبي بالاعتماد على الاعتراف المبكر للأعباء والمصاريف المتوقعة.
- ✚ تقدم المعلومات المالية أكثر صدقا ونزاهة أمام إدارة الضرائب.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في كونها تساهم في موضوع التحفظ المحاسبي بتسليط الضوء على هذا المفهوم وعلاقته بالتهرب الضريبي، والذي يعتبر قليل الاهتمام في البيئة المحاسبية الجزائرية، خاصة بعد الأزمة المالية العالمية أين عاد النقاش بحدة حول أهمية ممارسة هذا المفهوم، والتي تحاول تسليط الضوء على أهمية ممارسة التحفظ المحاسبي، فقد اعتبر المؤيدين له أن انخفاض ممارسته أعطى فرصة لمديري المؤسسات للتلاعب في الأرباح، كما تسمح هذه الدراسة في التعمق أكثر في هذا الموضوع.

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:
- التعرف على المفاهيم النظرية المتعلقة بكل من التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي.
- بيان كيفية التقليل أو الحد من التهرب الضريبي باستخدام وممارسة سياسات التحفظ المحاسبي.
- تحليل وتفسير ما مدى مساهمة التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي.

مبررات اختيار الموضوع:

تم اختيار هذه الدراسة لعدة أسباب، نذكر أهمها:

- قلة الدراسات والبحوث التي تناولت هذا الموضوع.
- ارتباط الموضوع بالتخصص.
- تم اختيار الموضوع بسبب اهتمامنا الشخصي له.
- وجود فجوة بحثية في هذا المجال.
- تعدد من المواضيع الهامة في البحث العلمي.

حدود الدراسة:

- حدود زمانية: دامت هذه الفترة من 2026/04/14 إلى غاية 2026/05/05.
- حدود مكانية: أجريت هذه الدراسة في المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه -وحدة ورقلة-.
- حدود موضوعية: تركزت هذه الدراسة على تحليل دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي، من خلال دراسة لمعالجات المحاسبية المعتمدة داخل المؤسسة محل الدراسة، ومدى انعكاسها على تحديد الوعاء الضريبي والالتزام بالتشريع الجبائي، مع التركيز على عناصر القوائم المالية ذات الصلة.

صعوبات الدراسة:

- واجهت دراستنا عدد من الصعوبات تعترض أثناء إنجازها، وتتمثل فيما يلي:
- شكل لنا تحديد حدود الدراسة بدقة عائقاً أولياً تطلب مراجعة متكررة للخطة الأولية.
- قلة المصادر الحديثة المتعلقة بالموضوع شكل عائقاً جزئياً في تدعيم الخلفية النظرية.
- نقص في الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع على المستوى المحلي والدولي.
- تعذر إجراء مقابلات مع بعض الفاعلين الأساسيين بسبب التزامهم المهني.
- مواجهة صعوبة في الحصول على بعض الوثائق الرسمية أو التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة.
- صعوبة الحصول إلى المعلومات الدقيقة داخل المؤسسة المعنية بالدراسة.
- كان من التحديات اختيار المنهج الأنسب لمعالجة الإشكالية المطروحة بدقة وموضوعية.

هيكل الدراسة:

لأجل معالجة الإشكالية المطروحة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين متتاليين:

مقدمة

- الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

- المبحث الأول: الخلفية للنظرية للحفاظ المحاسبي والتهرب الضريبي
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة لموضوع الحفاظ المحاسبي والتهرب الضريبي.
- الفصل الثاني: خصص بدراسة حالة الجزائرية للمياه لدور الحفاظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي
- المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
- المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.
- الخاتمة

**الفصل الأول: الأدبيات النظرية
والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب
الضريبي**

يعد التحفظ المحاسبي من أهم المواضيع التي أثارت اهتمام الباحثين في مجال المالية والمحاسبية، إذ بات يعتبر أهم الآليات ذات الأهمية التي يتم الاعتماد عليها وكذلك إظهار الحاجة إلى ممارستها من أجل الحد من الممارسات الانتهازية لمديري المؤسسات من الإفصاح عن الأرباح على غير حقيقتها وذلك من أجل تخفيض النتيجة وبالتالي التهرب من الالتزامات الجبائية ألا وهو التهرب الضريبي.

من أجل التفصيل في موضوع التحفظ المحاسبي وعلاقته بالتهرب الضريبي، سيتناول الفصل عرض لمفاهيم أساسية وتقسيماً منهجياً وفق المحاور التالية:

المبحث الأول: الخلفية النظرية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة لموضوع التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

المبحث الأول: الخلفية النظرية
للتحفظ المحاسبي والتهرب
الضريبي

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

المبحث الأول: الخلفية النظرية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

ستتطرق ضمن هذا المبحث إلى كل من مفاهيم أساسية حول التحفظ المحاسبي وعموميات حول التهرب الضريبي، وذلك كما يلي:

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التحفظ المحاسبي

يعد التحفظ المحاسبي تطوراً مبدأً الحيلة والحذر، الذي نال قبولاً واسعاً لدى المحاسبين لعدة قرون، ويقضي بأخذ جميع الخسائر وجميع الأعباء المحتملة في الحسبان، وتأجيل الاعتراف بالأرباح أو الإيرادات لحين تحققها بالفعل، على ضوء هذه دراسة الجوانب المختلفة لهذا المفهوم من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: نشأة وتطور التحفظ المحاسبي

يرى الباحث (Sterling.R) أستاذ متخصص في المالية، أن التحفظ المحاسبي يمثل المبدأ المحاسبي الغالب قديماً والسائد حالياً في عمليات التقييم المحاسبي، فهو كمفهوم تاريخي نشأ منذ زمن طويل نسبياً كنتيجة ظروف الشك ومشاكل القياس المحاسبي التي تواجه المحاسب والوحدة الاقتصادية، وقد طبق كطريقة لحماية الدائنين من خلال عدم توزيع أرباح غير محققة على المحاسبين.

كما أشار الباحث (Basu) في مقاله العلمي عام 1997م إلى أن التحفظ المحاسبي كان له الأثر الواضح على نظرية المحاسبة منذ فترة طويلة، وكان يعد من البدائل والممارسات التي يستعين بها المحاسب في حل المشكلات ذات الفكر المحاسبي. وبالرجوع إلى الوثائق التاريخية يتضح بأن هذا المفهوم قد تم تبنيه في أوروبا وبالتحديد في العصور الوسطى، عبر تطبيق سياسة محاسبية متحفظة، مثل: "قاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل".¹

في محاولة لتسليط الضوء على التطور التاريخي للتحفظ المحاسبي فإن الدراسة ستعرض ذلك وفق التقسيم الزمني التالي:

¹ شرافة صبرينة، أثر استخدام سياسة التحفظ المحاسبي على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في

العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018/2019، ص 11

أولاً: قبل القرن العشرين

قد أشار (Basu) إلى أنه في بداية القرن الرابع عشر في كتاب بعنوان "الاقتصاد والإدارة" أنه يجب على مدوني حسابات صاحب المشروع أن يكونوا حذرين وأمناء، كما أشار إلى أن السجلات المتبقية من القرن الرابع عشر وجد بها ما يشير إلى أن المخزون تم تقييمه وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل وفي عام 1675م أكد الزعيم (Jacques savary) على ضرورة التحفظ في التطبيق المحاسبي، ففي بداية مناقشته لموضوع المحاسبة عن ضرائب الولايات.

ثانياً: بداية القرن العشرين حتى الستينيات

شهدت بداية القرن العشرين اهتماماً ملحوظاً بالتحفظ المحاسبي من جانب البحوث والدراسات الأكاديمية، ويؤكد بعض الباحثين ويشيرون إلى أن بداية البحوث والدراسات الأكاديمية الأمريكية على التحفظ المحاسبي كانت بداية معيارية، وظلت ذلك حتى منتصف القرن العشرين للاعتراف بالأرباح والخسائر.

ثالثاً: سبعينيات القرن العشرين

لوحظ أن تزايد التقرير عن الخسائر من قبل الشركات الأمريكية، وتزايد ممارسات التحفظ المحاسبي في التقارير المالية، شكلا القضية الرئيسية للبحث المحاسبي في بداية السبعينيات، حيث نال التحفظ المحاسبي وقضية قياسه محور اهتمام العديد من الدراسات البحثية في تلك الفترة.² وفي سبعينيات القرن العشرين، اتجهت العديد من الدراسات والبحوث في مجال المحاسبة نحو اجراء بحوث تطبيقية لقضايا محاسبية هامة شملت التحفظ المحاسبي، وهذا للاستفسار عن الطرق المحاسبية التي تؤدي لتضخيم الأرباح وتظليل أصحاب المصالح. وقد أشار أحد الباحثين إلى أن ممارسة التحفظ قد ازدادت عقب تأسيس مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) عام 1973م رغم عدم مسؤوليته عن ذلك. لم يلق هذا المفهوم الاهتمام الكبير وكانت معظم الأبحاث والدراسات المتعلقة به محدودة بشكل ملحوظ، لغاية منتصف التسعينيات أين حظي باهتمام متزايد من قبل الباحثين من خلال تعرضهم لجوانب التحفظ المحاسبي وعلاقته بمواضيع محاسبية أخرى.

² فرد رشيدة، أثر استخدام التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة

الماستر تخصص محاسبة وحماية معمة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018/2017، ص 3 و4

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

فهذه الدراسة لها وزن كبير وأهمية أكبر في أدبيات الفكر المحاسبي في مجال التحفظ المحاسبي، إضافة إلى كونها الأساس الذي انطلق منه معظم الباحثين في دراستهم، فقد ساهمت في تحديد وتوجيه البحث المحاسبي نحو دراسة التحفظ بأبعاده المختلفة، وسيطرت على ذلك منذ نشرها إلى زمن هذا.³

الفرع الثاني: مفهوم التحفظ المحاسبي وأهميته

أولاً: مفهوم التحفظ المحاسبي

سنتناول كل من تعريف التحفظ المحاسبي لغة ثم تعريفه اصطلاحاً ثم تعريفه حسب آراء الباحثين في الشأن المحاسبي، وأخيراً تعريف التحفظ المحاسبي حسب الهيئات المحاسبية الدولية، وذلك كما يلي:

1- تعريف التحفظ المحاسبي لغة:

تَحَفُّظٌ: احتراز، احتياط، تردد، حيطة وحذر، سجّل تحفظه في المحضر أي اتخذ موقف الحيطة والحذر وعدم الموافقة.

يتحفظ بحاله: يصونه بعناية.

تحفظ عن الشيء: حبسه، سجنه

مع التحفظ: بشيء من الاحتراس والاحتياط.⁴

2- تعريف التحفظ المحاسبي اصطلاحاً: تعددت تعاريف التحفظ المحاسبي من قبل الباحثين في الشأن المحاسبي ومن قبل الهيئات المحاسبة الدولية، حيث يمكن ذكر أهمها كالتالي:

3- تعريف التحفظ المحاسبي حسب آراء الباحثين في الشأن المحاسبي:

التعريف الأول: حيث أن الفكر المحاسبي يستخدم كلا مصطلحي التحفظ المحاسبي والحيطة والحذر بالتبادل، حيث يتم النظر إليهما كمعنى مضمون واحد ومن هذا المنطلق هذا، فيمكن تعريف هذا المصطلح عن طريق تقسيمه إلى شقين يتمثلان في كلاً من الحيطة والحذر فتمثل الحيطة الاحتياط ضد أي خسائر محتملة في المستقبل والاعتراف بها سواء حدثت فعلاً أم لا، بينما يعكس الحذر توخي الحذر من الاعتراف بأي مكاسب محتملة في المستقبل وعدم الاعتراف بها إلا عند تحققها.⁵

³ شرافة صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص 12 و 13

⁴ معجم المعاني الجامع، تعريف ومعنى تحفظ في معجم المعاني الجامع - معجم عربي عربي، <https://www.almaany.com/>

تاريخ الاطلاع: 2026/02/28

⁵ رشا الغول، التحفظ المحاسبي، الفصل الأول، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، 2015، ص 15

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

التعريف الثاني: يعرف على أنه تعجيل الاعتراف بالخسائر المحتملة حتى وإن لم يحدث وتأجيل الاعتراف بالأرباح إلى غاية حدوثها فعلاً وهذا لكي تعبر الأرباح بدقة عن النشاط الحقيقي للمؤسسة.⁶

التعريف الثالث: يعرف على أنه توقع صافي الأصول المعلن عنها سوف تكون أقل من قيمتها السوقية في الأجل الطويل، حيث يفضل المحاسبون تخفيض العناصر الإيجابية في القوائم المالية (الأصول، الإيرادات، الأرباح) وتعظيم العناصر السلبية (الالتزامات، المصروفات، الخسائر).⁷

التعريف الرابع: التحفظ المحاسبي يمثل اختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي أتاحها المعايير المحاسبية للتقرير عن القيم الأقل للأصول والإيرادات والقيم الأعلى للالتزامات والمصروفات، مما ينتج عنه انخفاض صافي القيم الدفترية لحق الملكية عن القيمة السوقية، وهذا يعني اظهار قيمة الأصول بأقل من قيمتها الفعلية، ولكن تقديرها بأقل قيمة ممكنة "القيمة العادلة".⁸

4-تعريف التحفظ المحاسبي حسب الهيئات المحاسبية الدولية:

- حسب تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ورد في بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم 02 عرف التحفظ المحاسبي على أنه رد فعل حذر في ظل نظام التأكيد، في محاولة لضمان حالات عدم التأكد والمخاطر المتوقعة لأنشطة المؤسسة قد تم أخذها بعين الاعتبار بشكل كاف.⁹
- حسب تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) أشارت اللجنة إلى أن التحفظ المحاسبي هو اتخاذ الحذر وعدم المبالغة في تقييم الأصول أو الدخل، وعدم تقييم الالتزامات أو النفقات بأقل ما يجب.¹⁰
- حسب تعريف هيئات مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية (APB) عرفه من خلال البيان رقم 04 أن التحفظ المحاسبي يعود إلى الأصول والالتزامات مقاسه غالباً في ظروف حالات عدم التأكد

⁶ مناع منى، أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمة، 2023/2022، ص 4
⁷ حمزة بجانة وآخرون، دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، 2018 / 2019، ص 4

⁸ أشرف محمد صالح زكي أبو حميدة، أثر التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين على القيمة الاقتصادية المضافة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الأزهر غزة، 2017، ص 28
⁹ تريبات أمين وآخرون، التحفظ المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومات المحاسبية، المجلد 09، العدد 01، 2021، ص 257

¹⁰ إسماعيل قزّال وآخرون، قياس مستوى ممارسة التحفظ المحاسبي في شركات المساهمة الجزائرية، Global Journal of Economics and Business، المجلد العالمية للاقتصاد والأعمال، Vol. 6، No. 3، 2019، ص 517

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

ويفضل المديرين والمستثمرين والمحاسبين بشكل عام واختيار بدائل القياس الذي يؤدي إلى تخفيض صافي الأصول بدل الزيادة بهما وذلك لمواجهة المخاطر المحتملة كاعتماد قائمة التكلفة أو السوق أيهما أقل.¹¹

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن تعريف التحفظ المحاسبي هو مبدأ محاسبي أساسي أو ما يعرف بمبدأ الحيطة والحذر، يجب على المؤسسة بأن تكون حذرة لا يتم الاعتراف بالأرباح إلا في حالة تأكد، أما الخسائر والمصاريف فيلزم الاعتراف بها بمجرد احتمال حدوثها أو التأكد منها.

I. أهمية التحفظ المحاسبي:

- تبرز أهمية تبني سياسات محاسبية متحفظة عند اعداد التقارير المالية فيما يلي:¹²
- المساهمة في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية.
 - المساهمة في زيادة المعلومات المحاسبية.
 - يحقق التحفظ لمحاسبي درجة عالية من الشفافية في اعداد التقارير المالية، ومنه تحقيق منفعة الأطراف المتعاقدة من مساهمين وإدارة دائنين.
 - تحديد مواطن الخطر، حيث يسهم التحفظ المحاسبي في الكشف عن أي شكوك في جودة السياسات والتقديرات المحاسبية كملاحظة زيادة الأرباح غير المبررة.
 - يمثل التحفظ المحاسبي وسيلة فعالة للتعامل مع حالات عدم اليقين التي تواجه المحاسبين عند اعداد القوائم المالية. ويساعد في تجنب المبالغة في تقدير صافي الدخل أو صافي الأصول.

الفرع الثالث: أهداف وأنواع التحفظ المحاسبي

1- أهداف التحفظ المحاسبي: وتتمثل فيما يلي:¹³

- يساهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية وزيادة مستوى الملاءمة للمعلومات المحاسبية.
- يساهم في حماية الشركات من الإفلاس والانهيار.
- يعتبر مطلباً للمساهمين والمقرضين

¹¹ بن يوسف خلف الله وزير عياش، قياس أثر تبني سياسة التحفظ المحاسبي للحد من تلاعب القوائم المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، 2021، ص 1230

¹² بن عزيزة خديجة وآخرون، أثر التحفظ المحاسبي في مخاطر السيولة في البنوك الإسلامية، دفاتر MECAS، المجلد 20، العدد 2، 2024، ص 225 و 226

¹³ بن ناصر خديجة وإبراهيم براهيمية، أثر تطبيق التحفظ المحاسبي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 11، العدد 01، 2025، ص 93 و، بتصرف

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

- يعد أداة مناسبة لمواجهة حالة عدم التأكد التي يتعرض لها المحاسب في اعداد القوائم المالية عند استخدام حكمه الشخصي في اعداد التقديرات المحاسبية.
- يقوم بإظهار الأرباح الاقتصادية الحقيقية للشركة في التقارير المالية.
- يوفر درجة المصدقية والموثوقية على التقارير والقوائم المالية الأمر الذي يسهل عملية اتخاذ القرارات للمستفيدين منها.
- يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية من التقليل من عدم تماثل المعلومات.
- يساعد على تجنب مخاطر نشر معلومات محاسبية غير واقعية ومبالغ فيها.
- إن مستخدمي التقارير المالية يفضلون استعمال الأرقام المتحفظة لأنها توفر لهم هامش أمان من أية نتائج سلبية غير متوقعة.
- إن زيادة استعمال التحفظ المحاسبي في القوائم المالية يساهم في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وتحسين بيئة المعلومات وذلك لأن تلك المعلومات تكون عادة معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.¹⁴

2-أنواع التحفظ المحاسبي: قد اختلفت الآراء وتعددت وجهات النظر بخصوص أنواع التحفظ المحاسبي، وهي:

- أ. من حيث الارتباط بالأحداث: أغلب الدراسات بينت نوعين من التحفظ المحاسبي أشهرها والأكثر شيوعاً هما: التحفظ المشروط والتحفظ غير المشروط، وما يحملهما في طياتهما من معانٍ عدة:
- **التحفظ المشروط**: هو تسريع الاعتراف بالأخبار السيئة، بمقابل تأخير الاعتراف بالأخبار الجيدة، وهو من شأنه أن يعزز من الموثوقية للأرباح المعلنة¹⁵. ويعني أن يكون التحفظ معتمداً على وقوع الأحداث، بمعنى أن استبعاد وتخفيض القيم الدفترية في ظل وقوع أحداث غير ملائمة بدرجة كافية.¹⁶
- **التحفظ غير المشروط**: ينشأ نتيجة اختيار الإدارة لتطبيق سياسات محاسبية متحفظة بطبيعتها من بداية الاعتراف بالأصل أو تسجيل الالتزام تهدف إلى عدم المبالغة في قيمة الأصول لكن ينشأ عنها شهرة

¹⁴ Harrouchi Djelloul and Bouderbala Mahmoud Said ; The role of corporate governance in determining the accounting conservatism level of Algerian ; ournal of Economic Growth and Entrepreneurship JEJE ; Year : 2021 Vol.4 No.7 ; p 41

¹⁵ إسماعيل قرال، دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة

الدكتوراه تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018، ص 6

¹⁶ رشا الغول، مرجع سبق ذكره، ص 26

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

مسجلة نتيجة تخفيض القيم الدفترية لصافي الأصول عن قيمتها الاقتصادية.¹⁷ من خلال المستحقات السالبة التي تنتج عن استخدام المؤسسة للسياسات والمبادئ المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل الأرباح.¹⁸ وفي الجدول رقم (01-I) التالي سنقدم بعض النماذج عن التحفظ المشروط والتحفظ غير المشروط.

الجدول رقم (01-I): نماذج عن التحفظ المشروط والتحفظ غير المشروط

التحفظ المشروط	1- تطبيق أسلوب التكلفة أو السوق أيهما أقل للمحاسبة عن المخزون السلعي. 2- الاعتراف بخسائر قيم الأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة.
التحفظ غير المشروط	1- معالجة تكلفة إنشاء العناصر غير الملموسة داخلياً كمصروفات بدلاً من رسمتها 2- اهتلاك الأصول الثابتة بطرق الإهلاك المعجل مقارنةً باهتلاكها الاقتصادي 3- الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية فيما يتعلق بتسجيل وإظهار الأصول بقائمة المركز المالي

المصدر: رشا الغول، مرجع سبق ذكره، ص 27

وفي الجدول رقم (02-I) أدناه سنعرض الفرق بين التحفظ المشروط والتحفظ غير المشروط.

الجدول (02-I): الفرق بين التحفظ المشروط والتحفظ غير المشروط

التحفظ المشروط	التحفظ غير المشروط
- يرتبط بوقوع الأحداث أو الأخبار. - يعبر عن انخفاض القيم الدفترية في ظل الظروف وأحداث السلبية ولا يمكن أن تتحسن بالرغم من حدوث أحداث إيجابية.	- لا يرتبط بوقوع الأحداث أو الأخبار. - يعبر عن السياسات المحاسبية التي تتبعها الشركة بالاعتراف بالقيم الأقل بالأصول والإيرادات.

المصدر: تريات أيمن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 1240

¹⁷ عصام بوزيد وحنان بن لعمودي، قياس وتحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي في التقارير المالية وتكلفة رأس المال، مجلة الدراسات

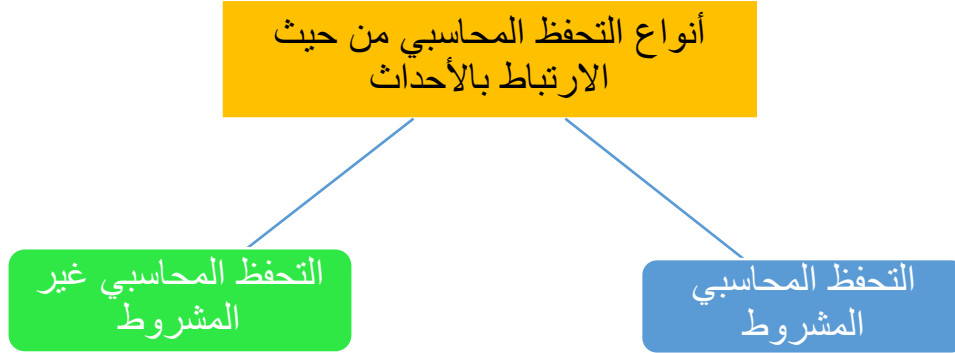
الاقتصادية الكمية، المجلد 09، العدد 01، 2023، ص 346

¹⁸ إسماعيل قرال، مرجع سبق ذكره، ص 6

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

وفي الشكل رقم (01-I) التالي سنعرض أنواع التحفظ المحاسبي من حيث الارتباط بالأحداث.

الشكل رقم (01-I): أنواع التحفظ المحاسبي من حيث الارتباط بالأحداث



المصدر: من اعداد الطالبتين من خلال المعطيات السابقة

ب. من حيث الالتزام:

➤ **التحفظ الاجباري:** هو الذي ينشأ عن الاستجابة لمتطلبات تنظيم محاسبي معين، أو قوانين منظمة للنشاط التجاري وغير ذلك، أي هذا النوع من التحفظ يتم بناءً على قرارات خارجة عن إدارة الشركة.

➤ **التحفظ الاختياري:** هو الذي ينشأ بقرارات داخلية غالباً ما تحددها إدارة الشركة، سعياً لتحقيق أهداف معينة من خلال الاختيار بين بدائل القياس والإفصاح المحاسبي.¹⁹

ت. من حيث التأثير: يرى البعض أن التحفظ المحاسبي يؤثر على القوائم المالية من خلال بعدين هما:

➤ **التحفظ السابق:** هو التحفظ الذي يدفع المؤسسة إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات على أساس التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية في ظل ارتفاع درجة عدم التأكد، مثال على ذلك الاعتراف بنفقات استثمارية كمصروفات تخص الفترة بدلاً من رسملتها.

➤ **التحفظ اللاحق:** هو الذي يتم من خلال تأجيل الاعتراف بالأحداث المستقبلية السارة، والمتمثلة في أي ارتفاع في القيم الاقتصادية إلى حين تحقق الزيادة، والاعتراف المعجل بأي خسائر متوقعة في إطار التنبؤ بالأحداث المستقبلية غير السارة.²⁰

ث. من حيث الدرجة: يتم تبويب التحفظ المحاسبي في ظل هذا التصنيف إلى نوعين هما:

¹⁹ مناع مكي، مرجع سبق ذكره، ص 5

²⁰ حمزة بجانية وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 5

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

➤ **التحفظ الأقصى:** يتم من خلال اختيار الإدارة لسياسات محاسبية تهدف للوصول بنتائج الأعمال لأقصى مستوى يحقق دوافعها المستهدفة، ومثال على ذلك استخدام سياسة تصفية الخسائر لزيادة الخسائر لأقصى حد ممكن أو لتخفيض الربح لأدنى ممكن عند تغيير إدارة الشركة.

➤ **التحفظ الأدنى:** يكون اختيار بدائل السياسات المحاسبية المتحفظة كاستجابة لمتطلبات خارجية عن الشركة، وليس بهدف تحقيق أهداف إدارية معينة.²¹

ج. من حيث مدى الاستمرار:

➤ **التحفظ الدائم:** ويشمل اختيارات الإدارة التي تتم بصورة دائمة من الزمن، ويشمل في الغالب التحفظات الاجبارية التي تفرضها المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

➤ **التحفظ المؤقت:** ويشمل اختيارات الإدارة التي يتم تعديلها باختلاف المواقف، القرارات المراد اتخاذها، وتبدل الظروف المحيطة، ويشمل في الغالب استخدام السياسات والطرق المحاسبية التي تحقق أهداف محددة في فترات معينة.²²

ح. من حيث النطاق:

➤ **التحفظ الكلي:** يتضمن اختيارات الإدارة لجميع عناصر التحفظ المحاسبي كالإيرادات والمصاريف والخسائر، الأصول والالتزامات، ويشتمل على التغييرات المحاسبية بالكامل من سياسات وطرق محاسبية وحكم شخصي بغية جعل نظام المعلومات المحاسبي أكثر تحفظاً.

➤ **التحفظ الجزئي:** يتعلق باختيارات محاسبية محددة لعناصر معينة لا يشتمل كافة العناصر التي يمكن تعديل قيمتها أو تقديرها، بما يحقق أهدافاً مرحلية أو جزئية.²³

خ. تحفظ الميزانية وتحفظ الربح:

➤ **تحفظ الميزانية:** هو الذي ينتج أثره على قائمة المركز المالي ويقوم على أساس نفس القيم الدفترية للأصول وحقوق الملكية مثل التكلفة التاريخية في القياس ويترتب على ذلك معدل القيمة السوقية إلى الدفترية لحقوق الملكية.

²¹ مناع مكي، مرجع سبق ذكره، ص 6

²² رشا الغول، مرجع سبق ذكره، ص 32

²³ شرافة صبرينة، مرجع سبق ذكره، ص 27

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

➤ **تحفظ الربح:** هو التحفظ المحاسبي الناتج عن إقرار الخسائر في التوقيت المناسب مع التأثير المباشر على قائمة الدخل أو بمعنى آخر سرعة انعكاس الأخبار غير السارة على الربح مقارنة بسرعة انعكاس الأخبار غير السارة.²⁴

د. تحفظ الخسائر وتحفظ المكاسب:

يعبر تحفظ الخسائر عن سرعة الاعتراف بالخسائر غير المحققة، أما تحفظ المكاسب فيعني تأخير الاعتراف بالمكاسب غير المحققة.²⁵

ذ. **التحفظ المحقق:** هو عبارة عن التأثير التراكمي لتطبيق الاعتبارات والقيود والممارسات المتعلقة بالتحفظ المحاسبي، وذلك عند اجراء المعالجات المحاسبية المتحفظة المشروطة وغير المشروطة.

الفرع الثالث: دوافع استخدام التحفظ المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه

أولاً: مبررات استخدام التحفظ المحاسبي

✓ **المبرر التعاقدي:** يعتبر هذا التفسير من أقدم وأهم التفسيرات التي قدمها الفكر المحاسبي والتي بينت سبب ممارسة وتطبيق التحفظ المحاسبي، كما يعود هذا التفسير هو مصدر الرئيس للتحفظ المحاسبي بشكل عام وللتحفظ المشروط على وجه الخصوص، ويقصد بمفهوم التعاقدات تلك التي تكون بين أطراف المهتمة بعمل الشركة وذات المصالح المتعارضة والمختلفة بالنسبة للشركة.²⁶ وميزت أغلب الدراسات نوعين للعقود هما:

- **عقود المديونية:** تلعب الأرقام المحاسبية دوراً إيجابياً عند إبرام عقود المديونية مع الدائنين وعند متابعة وتسوية تلك العقود بمعرفة هؤلاء الدائنين، وترجع أهمية الأرقام المحاسبية إلى دورها في تخفيض مخاطر انخفاض القيمة بعد التعاقد وحصول المنشأة على الدين فأهم ما يخشاه ويحتاج له المقرض أو الدائن هو اتخاذ الإقراض في وقت يكون فيه صافي أصول المنشأة مبالغاً فيه بسبب الاعتراف المبكر بالأرباح وتأجيل الخسائر غير المحققة إلى المستقبل، وعليه فإن الباحثين يرون أن مخاطر انخفاض القيمة تخلق نوعاً من الطلب على التحفظ المحاسبي لدى المقرضين، فالمقرض عادة يطلب قوائم مالية من المنشأة في

²⁴ رضا إبراهيم صالح وآخرون، العلاقة بين التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد الثالث،

2017، ص 140

²⁵ رشا الغول، مرجع سبق ذكره، ص 33، بتصرف

²⁶ فرساوي زهيدة وعزيزي نريمان، دور التحفظ المحاسبي في تعزيز جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة

الجيلالي بونعامة - خميس مليانة، 2021/2022، ص 7

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

ضوء معايير تحقق الأرباح والخسائر، فإن كان مستوى التحفظ في القوائم المالية منخفض فإن هناك حزمة من الإجراءات الوقائية التي يلجأ إليها المقرض.

● **عقود مكافآت الإدارة وتوزيع الأرباح:** تعتبر عقود مكافآت الإدارة وتوزيع الأرباح أحد أهم التفسيرات للتحفظ المحاسبي على اعتبار أن التحفظ المحاسبي جاء نتيجة لتقنية التعاقد بين المنشأة والأطراف الخارجية، فالإدارة بطبيعة الحال تميل إلى التفاؤل فيما يتعلق بتوقعاتها المستقبلية لتحقيق أهدافها وأهداف موكليها، فتبنى السياسات المحاسبية المحددة لمستوى التحفظ المحاسبي تتأثر بمستوى ونوع وهيكلية ثروات المدبرون أنفسهم، فالمدبرون الهيابون للمخاطر سيتبنون سياسات محاسبية متحفظة أكثر من غيرهم بهدف المحافظة على ثرواتهم ومراكزهم التي يستثمرون بها خبراتهم، كما تتوضح جلياً عند الاختيار بين البدائل المتاحة في حالات عدم التأكد.²⁷

✓ **مبرر التقاضي:** من أجل تجنب خطر المقاضاة، يصبح من الضروري ممارسة التحفظ المحاسبي، بحيث يزيد احتمال مواجهة الشركة لدعاوي قضائية عند مبالغة في صافي الأرباح وصافي الأصول.²⁸

✓ **المبرر الضريبي:** تتناسب ضريبة الدخل طردياً مع الأرباح المعلنة، لذا تلجأ الشركات إلى تخفيض ضريبة الدخل المستحقة عليها من خلال استخدام التحفظ المحاسبي عند الإعلان عن الأرباح والقيم العليا للأصول وهذا بدوره يسهم في تأجيل الضريبة.²⁹

✓ **المبرر التنظيمي:** قد تسبب الخسائر الناجمة عن المبالغة في الربح المحاسبي أو صافي الأصول آثار سلبية عن المجتمع، ونظراً لكون واضعي المعايير والمنظمين يتحملون مسؤولية سياسية عن نتيجة تطبيق تلك المعايير فأهم سوف يضعون معايير محاسبية متحفظة لتجنب الأضرار التي قد تلحق بسمعتهم المهنية، ولذلك فإن التحفظ المحاسبي يستخدم من قبل واضعي المعايير والمنظمين كوسيلة للحد من تعرض سمعتهم للضرر من خلال المبالغة في قيمة الشركة أو الدخل بسبب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.³⁰

ثانياً: العوامل المؤثرة في التحفظ المحاسبي

²⁷ إسماعيل قرال ومحمد زرقون، دور التحفظ المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة المعلومات المالية في بيئة الأعمال الجزائرية، المجلد 04، العدد 02، 2018، ص 17

²⁸ بن عزيزة خديجة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 226

²⁹ عمر اقبال ومأمون القضاة، أثر الأزمات المالية على دعم سياسة التحفظ المحاسبي، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) المجلد

38، العدد 4، 2014، ص 904

³⁰ بشري نجم عبد الله المشهداني وأمنار محسن حميد، قياس ممارسة التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق

المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 30، العدد 78، 2014، ص 147

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

1) حجم الشركة: لقد أثبتت كثير من الدراسات المعنية بهذا الأمر أن الشركات كبيرة الحجم تتعرض للكثير من الضغوط السياسية، لذا تلجأ تلك الشركات لممارسة التحفظ المحاسبي من أجل التعرض للتكاليف السياسية، وعلى عكس الرأي سالف الذكر، يرى البعض أن الشركات صغيرة الحجم تتعرض لمشاكل أكثر من مثيلتها كبيرة الحجم، وعليه فإن الشركات الأكثر تحفظاً هي شركات صغيرة الحجم.

2) عقود المديونية: يهتم مقرضي الشركة بمدى مقدرة الشركة على الوفاء بديونها وسداد الأقساط في موعدها، ومدى تعرض الشركة للمخاطر سواء كانت مخاطر أعمال (Business Risk) والتي يتم قياسها بحجم الشركة، أو مخاطر مالية (Financial Risk) والتي تقاس بنسبة المديونية، وقد أكد البعض على أن الشركة التي تقوم بتمويل الجزء الأكبر من عملياتها عن طريق الاقتراض من المتوقع أن تكون أقل تحفظاً في قوائمها المالية حتى تحقق المزيد من الأرباح وتجنب انتهاك شروط عقد القرض، وعلى الجانب الآخر أكد الكثيرون على أن الشركات المقترضة تلجأ إلى ممارسة التحفظ المحاسبي طبقاً للشروط الواردة في عقد القرض.³¹

3) حوكمة الشركات: ترتبط حوكمة الشركات ارتباطاً إيجابياً بالتحفظ المحاسبي فكلما زادت فعالية الحوكمة كلما زاد الطلب على تطبيق مستوى مرتفع من التحفظ داخل القوائم المالية.³²

4) التنظيم المحاسبي المهني: ويقصد بها التنظيمات المهنية المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة التي تتسم بالتحفظ وتلك المعنية بمراقبة الالتزام بتطبيق المعايير مثل هيئات سوق رأس المال.

5) كفاءة السوق المالي: فكلما كان سوق رأس المال نشطاً وكفؤاً، كلما اتجهت الشركات نحو التحفظ، مما يؤدي إلى تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات.

6) النظام القضائي: كلما كان النظام القضائي يتسم بالقوة، كلما كان هناك توجه من الإدارة نحو زيادة درجة التحفظ المحاسبي، وذلك نتيجة لتخوف الإدارة من المسائلة القضائية في المبالغة في زيادة وانخفاض قيم الأصول.³³

الفرع الرابع: الممارسات المحاسبية للتحفظ المحاسبي

1- الممارسات المحاسبية للتحفظ المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS\IFRS):

³¹ رشا الغول، مرجع سبق ذكره، ص 49 و 50

³² فرد رشيدة، مرجع سبق ذكره، ص 11

³³ مناع مكي، مرجع سبق ذكره، ص 9

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

بالرغم من إلغاء خاصية مبدأ الحيطة والحذر كأحد الخصائص النوعية المدعمة للمعلومات المالية من الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية لسنة 2010 فهذا يعني خلو الممارسات المحاسبية وفق المعايير للتحفظ المحاسبي، وهذا يمكن بيانه من خلال بعض الأمثلة والمواقع لمفهوم الحيطة والحذر وفق المعايير المحاسبية الدولية في حد ذاتها من الشكل التالي:

- معيار المحاسبة الدولي رقم 2: نجد حسب الفقرة 9 يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

- معيار المحاسبة الدولي رقم 16 الممتلكات والمصانع والمعدات: أشارت الفقرة 30 بأنه بعد الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على أنه أصل يتم تسجيل هذا البند بسعر تكلفته مطروحاً منه أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة.

- معيار المحاسبة الدولي رقم 36 انخفاض قيمة الأصول: تنص الفقرة رقم 9 من المعيار بأنه يتعين على المنشأة في نهاية كل فترة إعداد تقارير وتقييم ما إذا كان هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة الأصل، وإذا وجد أي مؤشر من هذا النوع تقوم المنشأة بتقدير مبلغ كامل للاسترداد.

- معيار المحاسبة الدولي رقم 37 المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة: وفق الفقرة رقم 12 تعتبر كافة المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من ناحية التوقيت والمبلغ، على أنه ضمن هذا المعيار يستعمل مصطلح "محتمل" للأصول والالتزامات غير المعترف بها لأن وجودها سيتأكد فقط بوقوع حدث مستقبلي واحد غير مؤكد أو أكثر ليس ضمن السيطرة الكاملة للمشروع، إضافة إلى ذلك مصطلح "الالتزامات المحتملة" للالتزامات التي تلي مقاييس الاعتراف.

- معيار الإبلاغ المالي رقم 5 لإعداد التقارير المالية الأصول غير المتداولة: أشارت الفقرة 15 من المعيار أنه ينبغي على المنشأة أن تقيس الأصل غير المتداول (أو مجموعة التصرف)، المصنف أنه متحفظ به برسم البيع بمبلغه المسجل أو قيمته العادلة مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أيهما أقل.³⁴

2- الممارسات المحاسبية للتحفظ المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي (SCF):

أشار النظام المحاسبي المالي لمصطلح التحفظ المحاسبي في المادة 14 من المرسوم 08-156 بأنه: "يجب أن يستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة، الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة في المستقبل، من شأنها أن تقلل الديون وتزيد ممتلكات الكيان أو نتائجها". ويوفر النظام المحاسبي المالي أداة إجرائية لتطبيق التحفظ المحاسبي بحيث:

³⁴ إسماعيل قرال ومحمد زرقون، مرجع سبق ذكره، ص18

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

- ينبغي عدم المبالغة في تقدير ممتلكات الأصول والنواتج، كما يجب عدم تقليل قيمة الخصوم أو الأعباء.
- يجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.³⁵

المطلب الثاني: عموميات حول التهرب الضريبي

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى مساس بأهداف الضريبة بسبب عدم تحقيق العدالة في توزيع الدخل بين الأفراد وعدم المساواة بين المكلفين في تحمل أعباء الانفاق العام، فضلاً عن أن التهرب الضريبي منعكسات سلبية في حياة المجتمعات، نظراً لما تؤدي إليه هذه الظاهرة من انخفاض في الحصيلة الضريبية، وبالتالي عدم إمكان تحقيق أهداف التسمية واضعاف فاعلية البيانات المالية والحكومية. إذ تعد الضريبة الينابيع التي تستقي منها الدولة مواردها الأساسية، وبالتالي فإن تهرب بعض الأفراد من الضريبة يعني انخفاض مواردها الدولة وعدم قدرتها على تحقيق الاتفاق العام وتوفير الخدمات العامة.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

لم يتعرض المشرع إلى تعريف التهرب الضريبي بل ترك أمره للفقهاء وذلك لصعوبة حصر الأساليب المستعملة في ذلك نظراً لتطورها الحاصل، تعدد مجموعة من التعاريف نذكر أهمها:

التعريف الأول: يعرف على أنه حرمان الخزينة العامة من استيفاء حصيلة الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بعدم الالتزام بدفعها بطرق مختلفة، إما التخلص من استغلال بعض الثغرات التي يخلو منها التشريع الضريبي قصد تخفيض القيمة لبعض أوعية الضريبة.³⁶

التعريف الثاني: يعرف على أنه كل سلوك يقوم به المكلف بهدف إلى التخلص كلياً أو جزئياً

³⁵ تيريات أيمن وآخرون، مرجع سبق ذكره ص 259

³⁶ راحلي سهيلة وفرينج ربة، التهرب الضريبي: دوافعه وآليات المكافحة، مذكرة ماستر تخصص قانون عام، 2014/2015، ص 12

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

من الالتزام الضريبي، سواء باستغلال الثغرات القانونية أو بمخالفة أحكام التشريع الجبائي صراحة.³⁷

التعريف الثالث: يعرف على أنه سلوك غير قانوني وغير أخلاقي يهدف إلى التهرب أو تجنب دفع الضرائب المستحقة للحكومة بشكل كامل أو جزئي وذلك باستخدام أساليب خادعة أو احتيالية أو غير مشروعة، وله آثار سلبية على اقتصاد الدولة المعنية.³⁸

التعريف الرابع: إن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، أو بعبارة أخرى: إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة بشكل كلي أو بشكل جزئي.³⁹

التعريف الخامس: يعرف على أنه تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها.⁴⁰

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن تعريف **التهرب الضريبي** هو سلوك يقوم به المكلف بالضريبة يتمثل في عدم دفع الضرائب المستحقة قانوناً كلياً أو جزئياً، وذلك من خلال إخفاء معلومات أو تقديم بيانات غير صحيحة بقصد التخلص من الالتزام الضريبي، مما يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من تحصيل الموارد الجبائية المستحقة.

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

يتخذ التهرب الضريبي عدة صور وأشكال، لذلك يمكن تصنيفه إلى عدة أنواع حسب المعيار المعتمد في التقسيم:

أ. من حيث الطابع القانوني:

³⁷ سنوسي قويدر، مكافحة التهرب الضريبي، REVUE MAGHREBINE MANAGEMENT DES

ORGANISATIONS، Vol.10، N°1: Décembre 2025، ص 30

³⁸ صلاح الدين عدنان وزهير حملي، دور الحوكمة الإلكترونية في التقليل من التهرب الضريبي بالجزائر، مجلة البحث الاقتصادية والمالية،

المجلد 12 العدد 01، جوان 2025، ص 555

³⁹ محمد خالد المهائني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، 2010، ص 3

⁴⁰ خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، جامع إربد - الاردن، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد: 09،

سبتمبر 2013

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للحفاظ المحاسبي والتهرب الضريبي

التجنب الضريبي: لأنه ينطوي على أي مخالفة قانونية بل يعتمد على قدرة المستفيدين على التخلص من دفع الضريبة بطريقة قانونية وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في نصوص التشريعات الضريبية وقد ساهم في ذلك تعقد النظام.⁴¹

الغش الضريبي: هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة. فهي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، وقد تكون في أغلب الأحيان أخرى نتيجة عدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك.⁴²

الجدول رقم (03-I): أوجه التشابه بين التجنب الضريبي والغش الضريبي

أوجه التشابه
✓ كل منهما يؤدي إلى حرمان الخزينة من الإيرادات الضريبية
✓ كل منهما يمثل العنصر المعنوي والمتمثل في توفر القصد ونية التهرب
✓ كل منهما يتمثل بهدف من خلال المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً
✓ الظاهرتان مرتبطتان بسوء نية المكلفين

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على شيماء بلقاسم وسولاف بن خدة ص 11

كما نقدم ضمن الجدول رقم (03-I) التالي أوجه الاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (04-I): أوجه الاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي

التجنب الضريبي	الغش الضريبي
✓ وسيلة قانونية	✓ وسيلة غير قانونية
✓ لا يعد مخالفة أو انتهاك الأحكام الجبائية والقانون	✓ إتباع أساليب مخالفة للقانون و متمسكة بطابع الغش
✓ لا يعاقب عليه القانون	✓ يعاقب عليه القانون
✓ صعوبة اكتشافه لأنه يعتمد على الثغرات الموجودة في القانون	✓ سهولة اكتشافه لأنه يعتمد على التزوير والتحايل

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نفس المرجع ص 12، بتصرف

ب. من حيث الإقليمية:

⁴¹ شيرين نبوى على سعيد، التهرب الضريبي وسبل مواجهته، كلية الحقوق جامعة المنوفية، ص 164، بتصرف

⁴² محمد خالد المهدي، مرجع سبق ذكره، ص 23، بتصرف

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

التهرب المحلي: هو الذي يقع داخل حدود الدولة الموجودة بها بحيث لا تتعدى هذه الحدود، إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي، أو بطرق أو أساليب أخرى، مثل: امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها.

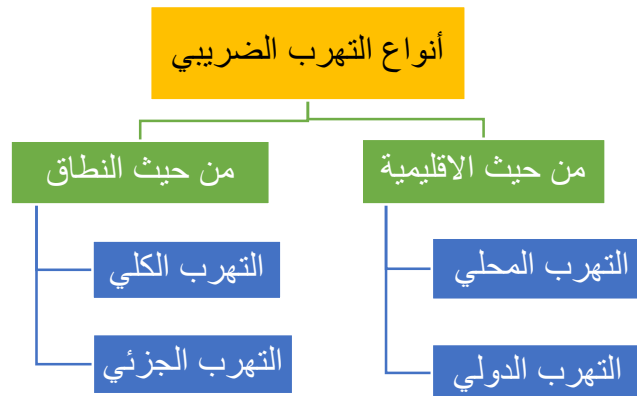
التهرب الدولي: الذي يقع خارج الحدود السياسية للدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على المكلف، ويلجأ المكلف باستخدام وسائل وطرق مشروعة وغير مشروعة يهدف منها ضياع حق الدولة في الضريبة المستحقة لها على أموال رعاياها في الخارج كأن يقوم المكلف بتحويل أرباحه الى خارج إقليم الدولة الكائن بها الضريبة الداخلية.⁴³

ت. من حيث النطاق:

التهرب الكلي: يقصد به تخلص المكلف من الضريبة بصورة كلية وعدم دفعها إلى الخزنة العامة.

التهرب الجزئي: يتحقق التهرب الجزئي بتخلص المكلف لجزء من الضريبة المستحقة عليه، وكذلك يتحقق إذا تمكن من التخلص جزئياً من نوع معين من الضرائب بإسقاطه بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.⁴⁴

الشكل رقم (I-02): أنواع التهرب الضريبي من حيث الإقليمية والنطاق



المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على المعطيات السابقة

الفرع الثالث: أساليب التهرب الضريبي

تتعدد الطرق والأساليب التي يتبعها الأفراد والشركات من أجل التهرب من أداء الضرائب، ومنها ما يلي:⁴⁵

- عدم التصريح بالمداخيل والإحجام عن تقديم إقرار ضريبي للإدارة الضريبية.

⁴³ شيرين نبوى على سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 165

⁴⁴ نفس المرجع، ص 166

⁴⁵ <https://www.aljazeera.net/encyclopedia> التهرب-الضريبي-أسبابه-وأساليبه، تاريخ الاطلاع 09

- تخفيض قيمة الدخل الخاضع للضريبة.
- التلاعب في مبالغ الضرائب المقتطعة من دخل العمال والموظفين بالشركات، وعدم تحويلها إلى الدولة كاملة.
- تقديم فواتير مزورة لإدارة الجمارك من أجل تخفيض قيمة الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة المستخلصة على السلع المستوردة.

الفرع الرابع: أسباب التهرب الضريبي

يعود التهرب من الضريبة إلى أسباب متعددة ومتنوعة، نذكر منها:

1- الأسباب الأخلاقية: يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الأهم للتهرب الضريبي، فإذا ضعف هذا المستوى أقل الوعي الضريبي لدى الأفراد، وأدى ذلك إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة العامة وأقل إحساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة، لذلك من واجب الدولة زيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد لقيام بواجباتهم اتجاه خزينة الدولة.⁴⁶

2- الأسباب الاقتصادية: تلعب الأسباب الاقتصادية دوراً بارزاً في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها، لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي الذي هو بدوره جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي.

الظروف الاقتصادية للمكلف: إن الوضع الاقتصادي للمكلف قد يدفعه للتهرب الضريبي إذا كان يعاني من ضعف الدخل، وذلك لأن اقتطاع الضريبة من هذا الدخل يعني انخفاض قدرته المالية عن الحد الأدنى اللازم لإشباع حاجاته الأساسية.⁴⁷

الوضعية الاقتصادية العامة: ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الانتعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم ويسددها إلى الخزينة مما يؤدي

⁴⁶ حلف ري جهينة ورحماني بسمّة، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر تخصص قانون عام،

جامعة 8 ماي 1445 قالة، 2023/2022، ص 12

⁴⁷ محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، ص 176

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

إلى تقليل التهرب الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازية ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني.⁴⁸

3- الأسباب التشريعية: يتم تعريف التشريع الضريبي، بوصفه أحد الأركان الأساسية للنظام الضريبي، بأنه مجموعة القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة بغرض فرض الضرائب وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها، كما يتضمن أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية.⁴⁹

4- أسباب خاصة بالإدارة الجبائية: باعتبار الإدارة الجبائية همزة الوصل بين المكلف والإدارة الجبائية لا بد لهاته الأخيرة أن ترقى لمستوى الواجب المنوط في تحصيل الضرائب بمختلف أنواعها دون أن تواجه في ذلك أي تعقيدات أو عراقيل، بغية الوصول إلى إدارة جبائية متكاملة لا بد من تدارك بعض النقائص في هاته الأخيرة والتي تتمثل أساساً في الإمكانيات البشرية من خلال موظفين أكفاء ذوي خبرة وأن تتوفر على إمكانيات مادية من تجهيزات ومقرات تسهل من عملية التحصيل وتواجه التهرب الضريبي.⁵⁰

الفرع الخامس: آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته

أولاً: آثار التهرب الضريبي

الآثار المالية: يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة، وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد، إذ أنو يفوت على الدولة جزء هاماً من حصيلة الضرائب، كما أنو يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذا فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة على المستوى الداخلي والخارجي.

الآثار الاقتصادية: ينتج عن التهرب انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني بكبح أهم محفزات الاقتصاد فالمكلف المتهرب سواء شخص طبيعي كان أو معنوي سيصبح في وضعية مالية أفضل من الذين دفعوا مستحقهم اتجاه الخزينة العمومية ولتالي فوضعيته المالية تسمح له في ظل الظروف الاقتصادية أن يقوي مكانته في السوق، بتقديم منتجات وخدمات أسعار تنافسية لتتاح له بذلك الفرصة لاحتكار السوق.⁵¹

⁴⁸ بلقاسم شيماء وبن خدة سولاف، دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2025/2024، ص 14 و15

⁴⁹ محمد خالد المهايبي، مرجع سبق ذكره، ص 179 و180

⁵⁰ طرشى إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015/2014، ص 15

⁵¹ نفس المرجع 17 و18

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

الآثار الاجتماعية والسياسية: غني عن البيان أنه وفقاً للمفهوم الحديث للمالية العامة فإن تحقيق العدالة الاجتماعية يعتبر أحد الأهداف الرئيسية المتوخاة من الضريبة، وذلك بواسطة دورها الفعال في إزالة التفاوت الطبقي بين فئات المجتمع وتقليل الفجوة بين تلك الفئات من خلال إعادة توزيع الدخل القومي بصورة أكثر عدالة ولصالح الطبقات الفقيرة والمتوسطة في المجتمع.⁵²

ثانياً: طرق مكافحة التهرب الضريبي

- تعمل الدولة على التصدي لظاهرة التهرب الضريبي بالاعتماد على مجموعة من الوسائل، تتجلى في:⁵³
 - المراجعة المستمرة وجمع المعلومات
 - تحسين فعالية النظام الضريبي، بحيث يتم ذلك بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضرائب، صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه، كما يجب أن يكون النظام الضريبي مستقراً وشفافاً
 - العمل على تجسيد مبدأ العدالة الضريبية.
 - تحسين الجهاز الإداري الضريبي بوجوب توفر إدارة ضريبية ذات درجة عالية من الكفاءة من حيث التطبيق أو التنظيم.
 - تحسين العلاقة بني الإدارة الضريبية والمكلف.
 - نشر الوعي الضريبي.
 - الرقابة الجبائية والتي تعتبر إجراءً ضرورياً لمكافحة التهرب الضريبي وتكتسي أهمية بالغة نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة.
 - سن غرامات وعقوبات مالية، ويف بعض الحالات يمكن أن تلجأ الإدارة الضريبية إلى المحكمة من أجل تحصيل الضرائب ويف حال رفض المكلف بالضريبة القيام بتسديدها فيمكن للقاضي أن يحكم عليه بالحبس وذلك وفقاً للتشريعات المعمول بها.

⁵² محمد خالد المهانين، مرجع سبق ذكره، ص 307

⁵³ أيوب نجار وسلمة شيخي، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12، ال

المبحث الثاني: عرض ومناقشة
الدراسات السابقة لموضوع الحفاظ
المحاسبي والتهرب الضريبي

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة لموضوع التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

تعد الدراسات السابقة أحد العناصر الأساسية في البحث العلمي، حيث تساهم في إبراز الجهود العلمية التي تناولت موضوع الدراسة أو أحد متغيراته ألا وهو التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي. كما تساعد في تكوين خلفية نظرية تدعم الإشكالية المطروحة.

وفي هذا المبحث، سيتم عرض ومناقشة الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، سواء تلك التي تناولت موضوع التحفظ المحاسبي أو العلاقة بينها وبين التهرب الضريبي، وذلك بهدف الاستفادة من أدواتها ونتائجها، وكذا تحديد أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية.

المطلب 01: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية ومناقشتها

1. دراسة (إسماعيل قزال، 2015):⁵⁴

انطلقت هذه الدراسة من إشكالية تتمثل في: ما مدى أثر ممارسة سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية الصادرة عن شركات المساهمة الجزائرية؟ حيث قام الباحث بالاعتماد على التحليل القياسي للبيانات المالية من خلال تطبيق نماذج إحصائية (قياسية) لقياس متغيرات الدراسة، بالاعتماد على بيانات مستخرجة من القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- يعتبر التحفظ المحاسبي من أهم المفاهيم المحاسبية الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي، حيث أشار النظام المحاسبي المالي في العديد من المواد بشكل صريح على تقدير ظروف حالات عدم التأكد وهو ما يدل صراحة على وجود خيارات محاسبية تتصف بالحيلة والحذر في النظام المحاسبي المالي، ومن جهة أخرى تغير المفهوم عن ما كان معمول به سابقا في المخطط الوطني المحاسبي الذي كان ينص على تسجيل الأعباء بمجرد توقعها وعدم الاعتراف بالأرباح فقط إلا عند تحققها الفعلي، إذ أن النظام المحاسبي المالي يشير إلى ضرورة تقدير معقول في ظروف الشك وعدم المبالغة في التقديرات الحذرة عن طريق الاحتياطات

⁵⁴ إسماعيل قزال، دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة الدكتوراه تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018، ص 170 و171

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

والمؤونات المبالغ فيها، وهذا حرصا على الصورة الصادقة للمعلومات المالية والمتوافقة مع التغير المفاهيمي للنظام المحاسبي الذي أتى بمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

- من خلال تحليلنا لممارسات الحيلة والحذر والخيارات المحاسبية التي تستخدم في إدارة الأرباح بشكل سالب التي يوفرها النظام المحاسبي المالي، وحسب العديد من الدراسات التي تناولت ممارسات تمهيد الدخل كنوع لممارسات إدارة الأرباح، يمكن للشركات الجزائرية استخدام هذه الخيارات بهدف تخفيض الدخل وجعله مستقرا خلال فترة زمنية في إطار ممارسات تمهيد الدخل.

- أثبتت الدراسة التطبيقية وجود تأثير دال إحصائيا لممارسة سياسات التحفظ المحاسبي على ممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي يساهم في عدم الإفراط في الإفصاح عن أرباح على غير حقيقتها وهو ما يساهم في تعزيز جودة المعلومات المالية بزيادة درجة موثوقيتها، وهي نتيجة متوقعة تتطابق مع نتائج قياس المتغيرين وتعكس الممارسة المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية؛

2. دراسة (محي الدين طرفاوي، 2016):⁵⁵

سعت هذه الدراسة إلى الإجابة عن السؤال الرئيس التالي: ما أثر إدارة الأرباح على الربح الضريبي للشركات التابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GISA) في بيئة الأعمال الجزائرية للفترة الممتدة بين (2010-2016)؟ تم تحليل البيانات المالية باستخدام نماذج قياسية وتم تطبيقها بالاعتماد على برنامج (SPSS) وبرنامج (Excel)، وأظهرت النتائج التالية:

- تحدث الدوافع التنظيمية تجاه إدارة الشركات لممارسات إدارة الأرباح من أجل تجنب التكاليف السياسية ال من أهم أمثلتها تغري النظام المحاسبي أو تغري النظام اجلبائي أو ال وتخفي المدفوعات الضريبية عن طريق تجنب الضريب أو الغش الضريبي؛

- يعبر استراتيجية تخفي الأرباح عن تجنب الضريبي والذي هو من بني أشكال التهرب الضريب المشروع في إطار القوانين الضريبية.

- يعبر ضعف تفسير المعلومات المقدرة لنموذج الانحدار المتعلق بأثر ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية عن طريق المستحقات على الربح الضريبي على أن هناك عوامل أخرى تؤثر على سلوك التغير في الربح

⁵⁵ محي الدين طرفاوي، أثر إدارة الأرباح على الربح الضريبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة الدكتوراه تخصص محاسبة، جاية وتديق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021/2020، ص 108 و 109

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

الضريبي من جهة ومن جهة أخرى تفسر ضعف نسبة قيام شركات الإئتمنت مجال الدراسة بممارسات إدارة الأرباح سلبية (لأغراض ضريبية)؛

- يعبر ضعف تفسري المعلومات المقدرة لنموذج الإحذار المتعلق أثر دراسات إدارة الأرباح عن طريق سلوك تمهيد الدخل على الربح الضريبي على أن هناك عوامل آخر تؤثر على سلوك التغير في الربح الضريبي من جهة ومن جهة أخرى تفسر عدم وجود عالقة مباشرة بين سلوك تمهيد الدخل والربح الضريبي.

3. دراسة (فرد رشيدة، 2018):⁵⁶

سعت الدراسة للإجابة عن الإشكالية التالية: ما أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية؟ وبغية تحقيق ذلك استعانت بأداة الاستبيان لجمع البيانات بحيث تم جعله مكون من ثلاث محاور وكل محور يحتوي على ستة وثلاثون عبارة لغرض جمع المعلومات، وأظهرت الدراسة النتائج التالية:

- تلتزم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بالتحفظ عند إعداد القوائم المالية؛
- استخدام التحفظ المحاسبي يساهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية وزيادة مستوى ملائمة المعلومات؛
- إن استخدام التحفظ المحاسبي يخفض من مخاطر انهيار الشركات
- تماشي معظم النتائج التطبيقية للدراسة مع الإطار النظري، وهذا دليل على التزام المؤسسات الاقتصادية بالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية
- هذا ما يدل على تأثر القوائم المالية بمبدأ التحفظ المحاسبي ما يثبت عدم صحة الفرضية الثالثة، لذا يمكن القول إن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي وجودة القوائم المالية.

⁵⁶ فرد رشيدة، أثر التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وجباية

معقمة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018/2017، ص 54

4. دراسة (إسماعيل قرال، محمد زرقون، 2018):⁵⁷

تساءلت الدراسة حول ما دور سياسات التحفظ المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة المعلومات المالية في بيئة الأعمال الجزائرية؟ حيث قام بالاعتماد على التحليل القياسي للبيانات المالية من خلال تطبيق نماذج إحصائية (قياسية) لقياس متغيرات الدراسة، بالاعتماد على بيانات مستخرجة من القوائم المالية، تشير النتائج إلى:

- بالرغم من حذف مفهوم التحفظ المحاسبي كخاصية من الخصائص الداعمة للخصائص النوعية للمعلومة المالية من الإطار المفاهيمي المجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلا أن معايير المحاسبية بعد تطرقنا لبعضها نجد وجود للممارسات محاسبية هي في جوهر الحيلة والحد؛
- وجود مستوى منخفض الممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة المدروسة، وفسر ذلك لعدم وجود دوافع قوية تدفع بأصحاب القرار إلى الزيادة في أرباح الشركات؛
- أثبتت الدراسة التطبيقية وجود علاقة عكسية معنوية بين درجة التحفظ المحاسبي وممارسات إدارة الأرباح تساهم في عدم الإفراط في الإفصاح عن أرباح على غير حقيقتها وهو ما يساهم في تعزيز جودة المعلومات المالية بزيادة درجة موثوقيتها، وهي نتيجة متوقعة تتوافق مع نتائج قياس المتغيرين، وتعكس واقع الممارسة المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية التي في الغالب تتجه إلى تخفيض النتيجة بهدف تخفيف العبء الضريبي؛
- أثبتت الدراسة التطبيقية عدم وجود تأثير معنوي لكل من عامل حجم الشركة وربحياتها على ممارسات إدارة الأرباح؛

⁵⁷إسماعيل قرال ومحمد زرقون، دور التحفظ المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة المعلومات المالية في بيئة الأعمال

5. دراسة (همزة تجانيه وآخرون، 2019):⁵⁸

تبحث الدراسة فيما يكمن دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة؟ تم جمع البيانات من خلال أداة الاستبيان وتحليلها باستخدام (SPSS)، تم تصميمه بحيث أصبح مكون من ثلاث (3) محاور ويحتوي على 30 عبارة لجمع المعلومات، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج، وهي:

- أن التحفظ المحاسبي يساعد على تخفيض نتيجة الأعمال من خلال تأجيل الاعتراف بالإيرادات والاعتراف بالتكاليف وقت تحققها.
- يأخذ التهرب الضريبي عدة أشكال وأساليب كما يترتب عليه آثار سلبية من الناحية المالية والاقتصادية.
- تطبيق سياسات التحفظ المحاسبي لا تؤثر على التهرب الضريبي، وهذا يعني أن مبدأ الحيطة والحذر لا يؤثر على ممارسة المؤسسات للتهرب الضريبي.
- ممارسة التحفظ المحاسبي ليس لها تأثير تجاه التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة وهذا يعني أن الضرائب المؤجلة باستخدام مبدأ الحيطة والحذر لا تمكننا من تقليل ممارسة المؤسسة للتهرب الضريبي.

6. دراسة (شراقة صبرينة، 2019):⁵⁹

عاجلت الدراسة الإشكالية مفادها: ما أثر استخدام سياسة التحفظ المحاسبي على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية المبلغ عنها في القوائم المالية لشركات التأمين على الأضرار الجزائية؟، استعانت بأداة الاستبيان لجمع البيانات وصمم بحيث أصبح مكون من 6 محاور لجمع المعلومات، وتوصلت الدراسة إلى أن:

- بعد التحفظ قيد محاسبي يميل المحاسبون إلى اتباعه في الممارسات العملية، ووسيلة فعالة ومناسبة لمعالجة حالات عدم التأكد التي يواجهونها، حيث ينتج عن تطبيقه عند إعداد القوائم المالية منافع اقتصادية مختلفة كتحسين كفاءة عقود المديونية، خفض تكلفة رأس المال، تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات،

⁵⁸ همزة تجانيه وآخرون، دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة، مذكرة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2019/2018

⁵⁹ شراقة صبرينة، أثر استخدام سياسة التحفظ المحاسبي على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في شركات التأمين الجزائرية - دراسة حالة، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2019/2018، ص 325 و326

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

دعم حوكمة الشركات الحد من تلاعبات الإدارة وقدرتها على ممارسة إدارة الأرباح الانتهازية، مما ينعكس إيجابيا على قيمة المنشأة ويخفض من احتمالات الإفلاس.

- إن المخصصات أو المؤونات فكرة اصطنعها المحاسبون كتصحيح محاسبي لتجاوز مشكلة وصعوبة القياس الفعلي، إلى جانب مشكلة التوزيع المحاسبي للأعباء في تاريخ الجرد. وحسب إطار المعايير المحاسبية الدولية فإن مبالغ المخصصات التي يتم رصدها سنويا تمثل أفضل تقدير للمبالغ المصاريف المطلوبة لتسوية الالتزامات في هذا التاريخ لذا يتوخى المحاسبون الحذر في تقديرها بعدم المغالاة أو التشدد في تكوينها بغرض تخفيض الأرباح أو زيادتها عن قيمتها الحقيقية، وإلا كان ذلك تحيزا في القياس وخروجا عن الاستخدام الجيد لأساس التحفظ المحاسبي.

- غالبا ما توصف عملية تحديد مدى تأثير استخدام سياسة التحفظ المحاسبي على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية بالصعوبة، وهذا لتحديد مجالات تطبيق هذا المفهوم من جهة، وصعوبة تبنيه على مستوى شركات ذات طابع مالي كشركات التأمين. وما يزيد الأمر صعوبة انعكاس دورة الانتاج لهذه الشركات واختلاف تاريخ اقفال الحسابات السنوية مع تاريخ نهاية دورة التأمين.

7. دراسة (أوبيرة محمد السعيد، 2020):⁶⁰

حاولت الدراسة الإجابة على إشكالية مُعنونة بـ: ما مدى تأثير ممارسة إدارة الأرباح على الربح الضريبي لشركات قطاع التأمين؟ بحيث استخدم الباحث الاستبيان كأداة لجمع البيانات وقد تم تصميمه من خلال أربعة (4) محاور ويحتوي على 35 عبارة، تم تحليل البيانات بالاعتماد على برنامج (SPSS) وتحليل التباين (ANOVA)، وتوصلت إلى النتائج التالية:

- من خلال حساب الربح الضريبي لشركات قطاع التأمين عينة الدراسة، لكل السنوات ومقارنته مع الربح المحاسبي من أجل معرفة ما إذا كانت هذه الشركات تعمل على خفض الربح الضريبي. فأظهرت النتائج أن خلال الفترة (2017-2020) كانت أغلب شركات التأمين قد تم فيها ارتفاع النتيجة الصافية من أجل الاستقرار الوظيفي والحوافز المالية للمديرين، أما عن كل من السنوات 2016 وسنة 2018 و2019 كانت أغلب شركات التأمين قد تم خفض النتيجة الصافية، مما يدل أن الشركات التابعة لقطاع التأمين مارست إدارة الأرباح من أجل تقليص الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات بهدف تخفيض قيمة الضريبة.

⁶⁰ أوبيرة محمد السعيد، تأثير ممارسات إدارة الأرباح على الربح الضريبي لشركات التأمين الجزائرية، أطروحة الدكتوراه تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2024/2023، ص 121.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

- يُظهر النموذج المقدر صلاحية إحصائية ونظرية، حيث تم تحقق أغلب شروط المربعات الصغرى واتساق إشارات المعاملات. يشير معامل الارتباط البالغ 0.388 إلى وجود علاقة طردية ضعيفة إلى متوسطة، بينما يفسر المتغير المستقل (المستحقات الاختيارية) 15% فقط من التغيرات في (الربح الضريبي)، ويعود الـ 85% المتبقية إلى عوامل أخرى والخطأ العشوائي.

- صعوبة تحديد أرباح وخسائر شركات التأمين بدقة في نهاية السنة المالية تعود إلى طبيعة النشاط التي تمتد فيها العقود عبر فترات محاسبية متعددة، مما يجعل الالتزامات (المطالبات) والمصروفات، وخاصة طويلة الأجل، تقديرية ولا تتضح قيمتها الحقيقية إلا بعد انتهاء أجل العقد.

8. دراسة (بن يوسف خلف الله، زبير عياش، 2021):⁶¹

تبحث الدراسة في إلى أي مدى يمكن أن يساهم التحفظ المحاسبي للحد من التلاعب بالقوائم المالية في مؤسسة سوناطراك واد نومر بولاية غرداية؟ استخدم الباحثان الاستبيان كأداة لجمع البيانات بحيث صمم لأن يكون مكون من ثلاث (3) محاور ويحتوي على 30 عبارة لجمع المعلومات، وقد توصلا إلى النتائج التالية:

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين سياسة تبني التحفظ المحاسبي ومخرجات نظام المحاسبي المالي (SCF) من خلال اعتماد بشكل كبير على مبدأ التحفظ المحاسبي والتزام به عند إعداد القوائم المالية من طرف الأطراف ذات العلاقة في مؤسسة واد نومر سوناطراك
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية مخرجات نظام المحاسبي المالي (SCF) وجودة المعلومات المالية من خلال توفيرها لمعلومات مالية تتوافر على مستوى مقبول من المصدقية والملائمة.

9. دراسة (بوشالي عمار، 2021):⁶²

أرادت الدراسة أن تجيب عن الإشكالية التالية: هل يؤثر التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل مبادئ الحوكمة ومعايير الإبلاغ المالي الدولي؟ فاستخدم الباحث الاستبيان كأداة لجمع

⁶¹ بن يوسف خلف الله وزبير عياش، قياس أثر تبني سياسة التحفظ المحاسبي للحد من التلاعب في القوائم المالية، مجلة معهد العلوم

الاقتصادية / المجلد 24 العدد: 01 السنة: 2021، ص 1252

⁶² بوشالي عمار، التحفظ المحاسبي وأثره على جودة التقارير المالية في ظل مبادئ حوكمة الشركات ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS ، أطروحة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، 2021/2020

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

البيانات وصمم بحيث يحوي ثمان (8) محاور وكمجموع عبارات يضم 48 عبارة لجمع المعلومات من العينة محل الدراسة، وتم تحليل البيانات المتوصل إليها باستخدام برنامج (SPSS) وتحليل التباين (ANOVA)، وكانت النتائج كما يلي:

- أن التحفظ المحاسبي في ظل مبادئ الحوكمة يوفر مجموعة من الخصائص كالملائمة والموثوقية للحكم على جودة الأرباح وتعزيز المقدرة التنبؤية، ويعطي مؤشراً جيداً عن الأرباح المستقبلية.
- يعتبر التحفظ المحاسبي من أهم المفاهيم المحاسبية الجديدة التي أتت بها النظام المحاسبي، حيث أشار النظام المحاسبي المالي في العديد من المواد وبشكل صريح على وجوب تقدير ظروف حالات عدم التأكد وهو ما يدل صراحة على وجود خيارات محاسبية تتصف بالحيلة والحذر في النظام المحاسبي المالي.
- وجود علاقة طردية بين مستوى التحفظ المحاسبي المقاس بالقيمة الدفترية إلى القيمة السوقية وحجم الشركة وهذا ما لا يتفق مع المنطق الاقتصادي الذي ينص على أن الشركات الصغيرة الحجم هي الأكثر تحفظاً، وهذا ما يدل على أن معلمة حجم الشركات جاءت غير معنوية اقتصادياً. أما بخصوص الرفع المالي فالعلاقة بينه وبين التحفظ المحاسبي المقاس بالدفترية إلى القيمة السوقية جاءت عكسية وتتفق هذه النتيجة مع المنطق الاقتصادي، وفيما يتعلق بربحية الشركة فقد تبين أنه هناك علاقة طردية بينه وبين التحفظ المحاسبي المقاس (بالقيمة الدفترية إلى القيمة السوقية)، وهذا ما يخالف المنطق الاقتصادي.

10. دراسة (إبراهيم تامر السواح، 2022):⁶³

- تناولت الدراسة إشكالية تتمثل في: ما مدى تأثير التحفظ المحاسبي وغموض القوائم المالية على التجنب الضريبي، وهل يغير الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية هذه العلاقة؟ بحيث قام بتوظيف برنامج (SPSS) وتحليل التباين (ANOVA) لتحليل البيانات واستخدام النماذج القياسية، وأظهرت النتائج التالية:
- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين مستوى الغموض بالقوائم المالية والتجنب الضريبي، فالشركات يمكنها استخدام الغموض لإخفاء ممارسات التجنب الضريبي للحد من المدفوعات الضريبية.

⁶³ تامر إبراهيم السواح، علاقة التحفظ المحاسبي وغموض القوائم المالية بالتجنب الضريبي في ظل الدور المعدل للمسؤولية الاجتماعية - دراسة تطبيقية على الشركات، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد الثالث - العدد الثاني - الجزء الثاني - 2022.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

- أظهرت نتائج تحليل الانحدار الأساسي أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي والتجنب الضريبي وذلك على اعتبار أن التحفظ المحاسبي ينتج عنه تأجيل للمدفوعات الضريبية وتدنية لقيمتها الحالية.
- كشف التحليل الإضافي لتأثير نوعي التحفظ المحاسبي المشروط وغير المشروط على التجنب الضريبي عن غياب معنوية العلاقة بين التحفظ غير المشروط والتجنب الضريبي، في حين جاءت علاقة التحفظ المشروط بالتجنب الضريبي طردية معنوية، كما ثبت وجود تأثير معدل للمسؤولية الاجتماعية على علاقة التحفظ المشروط بالتجنب الضريبي، وإن اختلف من حيث اتجاه ذلك التأثير بين مقياسي التجنب الضريبي.

11. دراسة (مناع منى، 2023):⁶⁴

- الدراسة أرادت أن تجيب عن الإشكالية التالية: ما مدى تأثير ممارسة التحفظ المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة؟ وللقيام بذلك استعانت بأداة الاستبيان لجمع البيانات، وتوصلت إلى النتائج التالية:
- وجود علاقة ارتباطية طردية ومتوسطة بين التحفظ المحاسبي وجودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية 0.05.
 - وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى معنوية 0.05.
 - أغلبية أفراد العينة وافقوا على التحفظ المحاسبي حيث أقرّوا بأنه أصبح استخدام التحفظ المحاسبي سائدا في معظم الشركات لما يقدمه من ضمانات لحماية حقوق المساهمين.
 - أغلبية أفراد العينة وافقوا على جودة المعلومة المحاسبية، أي أهمية وجود معيار الجودة في القوائم المالية للشركات.

⁶⁴مناع منى، أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة الماستر تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة قاصدي مرباح

- أرادت الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية: ما أثر التهرب الضريبي في ممارسة التحفظ المحاسبي في البيئة الجزائرية؟ تم تحليل البيانات المالية باستخدام برنامج (SPSS) بالإضافة إلى النماذج القياسية تم الاعتماد على برنامج (EViews)، بينت نتائج الدراسة أن:
- تطبيق التحفظ المحاسبي يعد من الاعتبارات الأساسية لإعداد التقارير المالية، كونه يزيد من جودة هذه التقارير من خلال جعل المعلومات أكثر موثوقية وقابلة للمقارنة.
 - يساعد التحفظ المحاسبي على تخفيض نتيجة الأعمال من خلال تأجيل الاعتراف بالأرباح وتعجيل الاعتراف بالخسائر؛
 - يأخذ التهرب الضريبي عدة أنواع كما يترتب عليه آثار سلبية من الناحية المالية والاجتماعية؛
 - العمل بجدية نحو نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع وذلك بالتنسيق مع الجهات المختصة ومحاربة التهرب الضريبي بأي شكل من الأشكال.
 - توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية موجبة بين التهرب الضريبي والتحفظ المحاسبي باعتبارهما جزء من استراتيجية شاملة للشركات لإدارة الأرباح وتقليل الضرائب وذلك بالاستفادة من الثغرات القانونية والبيئة التنظيمية التي تعمل بها، فالتحفظ المحاسبي وسيلة لتبرير المستويات المنخفضة من الأرباح المعلنة، مما يقلل من القاعدة الضريبية ويعزز فرص التهرب الضريبي دون لفت انتباه الجهات الرقابية؛
 - أظهرت الدراسة وجود تأثير معنوي للتهرب الضريبي في مستوى ممارسة التحفظ المحاسبي، كون أن الشركات تستخدم الممارسات المحاسبية المتحفظة كأداة لإدارة الأرباح والضرائب وذلك لتجنب التناقضات الواضحة في البيانات المالية التي قد تثير الشكوك، كما يمكن اعتبار التحفظ المحاسبي كمبرر قانوني لتقليل الأرباح المعلنة، وهو ما يسهل تبرير التهرب الضريبي كجزء من الممارسات المحاسبية العادية.

⁶⁵ حفايظية أماني وعنان ريان، أثر التهرب الضريبي في ممارسة التحفظ المحاسبي، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة 20 أوت

1955 سكيكدة، 2024/2023.

المطلب 01: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية ومناقشتها

1. دراسة (Wisam Neema Hussein, 2018):⁶⁶

عالجت هذه الدراسة إشكالية مفادها أنه: هل يزداد تأثير الثقافة التنظيمية (المحافظة والإبداعية) على التهرب الضريبي عندما يكون التحفظ المحاسبي وسيطاً؟، بحث استخدم الباحث استبيان كأداة لجمع البيانات بالاعتماد على برنامجين (SPSS) و (AMOR)، وبينت الدراسة النتائج التالية:

- وجدت أن هناك ارتباطاً إيجابياً ذا دلالة إحصائية بين الثقافة المحافظة وانخفاض التحفظ المحاسبي، بينما يوجد ارتباط سلمي ذو دلالة إحصائية بين الثقافة الإبداعية وانخفاض التحفظ المحاسبي.
- في حين يوجد ارتباط سلمي ذو دلالة إحصائية بين الثقافة المحافظة والتهرب الضريبي، بينما يوجد ارتباط إيجابي ذو دلالة إحصائية بين الثقافة الإبداعية والتهرب الضريبي.
- بالإضافة إلى ذلك، يوجد ارتباط سلمي ذو دلالة إحصائية بين انخفاض التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي. بعبارة أخرى، كلما انخفض مستوى التحفظ المحاسبي، انخفض مستوى التهرب الضريبي، بينما يوجد ارتباط إيجابي بين الثقافة الإبداعية والتهرب الضريبي.

⁶⁶ Wisam Neema Hussein ; The Impact of National Culture on Tax Evasion through Applying Accounting Conservatism in Iraq ; Doctoral School of Management and Business Administration Sciences ; Szent István University ;2018

سعت الدراسة للإجابة على الإشكالية التالية: هل يؤثر التحفظ المحاسبي على مستوى التجنب الضريبي في الشركات؟ تم تحليل البيانات المالية باستخدام النماذج القياسية، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج، تتمثل في:

- أن التحفظ المحاسبي يقلل من التهرب الضريبي للشركات غير المالية المدرجة في نيجيريا. وهذا ليس مفاجئاً لأن معظم الشركات على وشك اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بشكل كامل.
- إن بيان معايير المحاسبة المحلي (SAS) قائم على قواعد محددة ولا يسمح بالمرونة في الإبلاغ عن الأرقام المحاسبية.
- المعايير القائمة على القواعد لا تمنح المديرين مجالاً للتقدير في الإبلاغ عن طريق الأرقام المحاسبية التي تقلل من المدفوعات الضريبية.
- يوصى بأن يشجع مجلس التقارير المالية في نيجيريا إصدار معايير من شأنها تحسين التحفظ في التقارير المالية، حيث ثبت تجريبياً أنه يقلل من ممارسات التهرب الضريبي من قبل الشركات غير المالية في نيجيريا.

وقد عانت الدراسة من عدة قيود، أهمها:

- هو عدم توفر التقارير السنوية لبعض الشركات، مما أدى إلى تقليص عدد الشركات المشمولة بالدراسة من 50 إلى 48 شركة؛ مما قد يؤثر ذلك على قوة النتائج الإجمالية؛
- لم تكن لدى بعض الشركات تقارير سنوية كاملة للفترة الممتدة لسبع سنوات قيد الدراسة. وبالتالي، تم اختيار مقاييس التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي من بين العديد من المقاييس الأخرى المتاحة.
- وبالمثل، ركزت الدراسة الحالية فقط على الشركات غير المالية، لذا قد لا تنطبق نتائجها على الشركات المالية في الأبحاث المستقبلية، يمكن للباحثين إجراء دراسة حول الموضوع نفسه، ولكن

⁶⁷ Suleimen Salami and Hamid Njiddah Sa'ad and Zaid Abubakar ;

ACCOUNTING CONSERVATISM AND CORPORATE TAX AVOIDANCE ; The International Journal of Banking and Finance, Vol. 18, Number 01 ;2023

- باستخدام الشركات المالية المدرجة. علاوة على ذلك، يمكن استخدام مقاييس أخرى للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي.

المطلب 03: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الفرع الأول: أوجه التشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

أوجه التشابه
من حيث المنهج: الاتفاق في اتباع المنهج الوصفي لوصف الظاهرة وتحليل أبعادها الميدانية من حيث الموضوع الأساسي: معالجة نفس الظاهرة المتعلقة بالتحفظ المحاسبي

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

أوجه الاختلاف	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
مكان الدراسة	معظم الدراسات أجريت في مؤسسات اقتصادية وبنوك وشركات مساهمة وشركات تأمين داخل وخارج الجزائر	تم اجراء هذه الدراسة في المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه -وحدة ورقلة-
فترة الدراسة	أجريت الدراسات في فترات مختلفة {2015-2024}	تم اجراء هذه الدراسة خلال سنة 2026
البلد	أجريت الدراسات السابقة في دول مختلفة داخل وخارج الجزائر	أجريت الدراسة الحالية في الجزائر
طبيعة الدراسة	تنوعت الدراسات السابقة بين دراسات ميدانية وتطبيقية	تم الاعتماد هذه الدراسة دراسة تطبيقية
المنهج المستخدم	اعتمدت أغلب الدراسات السابقة على المنهج الوصفي التحليلي والتحليل القياسي والمنهج الكمي	تم الاعتماد على المنهج الوصفي

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي

أدوات الدراسة	اعتمدت الدراسات على الاستبيان، التحليل القياسي، وبرامج SPSS وتحليل البيانات	تم الاعتماد هذه الدراسة على المقابلة والملاحظة وتحليل الوثائق والقوائم المالية
النتائج	أظهرت معظم الدراسات السابقة وجود علاقة بين التحفظ المحاسبي أو إدارة الأرباح وجودة المعلومات المالية، كما ناقشت علاقتها بالتهرب الضريبي باستخدام الضرائب المؤجلة والربح الضريبي.	أظهرت الدراسة الحالية أن التحفظ المحاسبي يلعب دوراً في الحد من التهرب الضريبي، كما يسهم في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة التي تم دراستها

ما يميز عن الدراسة الحالية:

- على عكس الدراسات السابقة، تُجرى الدراسة التطبيقية في المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه.
- تتميز الدراسة الحالية بتوجيه تركيزها مباشرة نحو دور التحفظ المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي داخل المؤسسة محل الدراسة.
- تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في طبيعة البيانات التي اعتمدت عليها، حيث استخدمت الوثائق والقوائم المالية داخل المؤسسة.
- تتغير النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية عن نتائج الدراسات السابقة في إبراز أثر التحفظ المحاسبي في تقليل التهرب الضريبي بشكل تطبيقي داخل المؤسسة.

خلاصة الفصل الأول:

تناول هذا الفصل الإطار النظري للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي مع توضيح مفهوم التحفظ المحاسبي وأهميته في تعزيز مصداقية القوائم المالية، وذلك من خلال الحيلة والحذر في الاعتراف بالأرباح والخسائر. كما تم التعرض لمفهوم التهرب الضريبي وأسبابه وتأثيراته السلبية. أخيراً تم توضيح العلاقة بينهما، حيث يساهم التحفظ المحاسبي على الحد من التهرب الضريبي عن طريق تقليل فرص التلاعب وتحقيق قدر أكبر من الشفافية.

وقد راجعنا كذلك في هذا الفصل مجموعة من الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية التي تناولت موضوع التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي، وبذلك تمكنا من تحديد موقع الدراسة الحالية ضمن الأدبيات العلمية. وتم إجراء مقارنة بين هذه الدراسات والدراسة الحالية لتسليط الضوء على أوجه التشابه والاختلاف.

وبهذا، يكون هذا الفصل يمثل قاعدة نظرية أساسية تمهّد للفصل الثاني، المخصص للدراسة التطبيقية وتحليل دور التحفظ المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي في المؤسسة محل الدراسة.

**الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة
الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي
في التقليل من التهرب الضريبي**

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

تمهيد:

بعد استعراض الفصل الأول حول الأدبيات النظرية حول التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي، يأتي الفصل الثاني الذي يتعمق في دراسة حالة المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه، بهدف التعرف على مدى دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي، وذلك من خلال فحص المعالجات المحاسبية وتحليل مختلف الوثائق المحاسبية والجبائية للمؤسسة. كما سيتم توضيح مدى مساهمة تطبيق مبدأ التحفظ المحاسبي في ضمان صدق المعلومات المالية، وتكوين الأعباء والخسائر المحتملة، وبيان أثر الالتزام به في تقديم معلومات محاسبية أكثر موثوقية، وتعزيز النزاهة، والحد من الممارسات المؤدية إلى التهرب الضريبي.

ويتم تقسيم الفصل كالتالي:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

سنوضح في هذا المبحث الإطار المنهجي المتبع في الدراسة، من خلال تحديد المنهج المستخدم، والوسائل والأدوات المعتمدة في جمع البيانات، إضافة إلى أسلوب تحليلها. ويهدف ذلك إلى ضبط الطريقة العلمية التي سارت وفقها الدراسة للوصول إلى نتائج دقيقة وموضوعية.

المطلب 01: الوسائل والأدوات المستخدمة في الدراسة

أولاً: منهج الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، وذلك من خلال عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي، إضافة إلى تحليل القوائم المالية والمعطيات المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة، بهدف إبراز دور التحفظ المحاسبي في الحد من ممارسات التهرب الضريبي.

ثانياً: أهم الوسائل والأدوات المستخدمة في الدراسة:

وللإجابة إشكالية الدراسة والمتمثلة في: إلى أي مدى يمكن أن يقلل التحفظ المحاسبي من التهرب الضريبي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟، تم الاعتماد على القوائم المالية كمصدر أساسي لجمع البيانات.

✓ **المقابلة:** فيما يخص طرق جمع المعلومات، فقد تم الاعتماد على إجراء مقابلات شخصية مع كل من المحاسب ورئيس مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسة، وذلك للحصول على معلومات دقيقة تساعد في فهم الجانب التطبيقي للدراسة.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

✓ **الملاحظة:** اعتمدت الدراسة على الملاحظة كوسيلة لجمع البيانات، وذلك من خلال متابعة كيفية تطبيق ممارسات التحفظ المحاسبي ومدى انعكاسها على الحد من التهرب الضريبي داخل المؤسسة محل الدراسة.

✓ **تحليل الوثائق:** من أجل معالجة الجانبين النظري والتطبيقي للموضوع، اعتمد الباحث على مجموعة من الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة أساساً في القوائم المالية والوثائق المحاسبية، وباعتبارها مصدراً أساسياً للمعلومات والبيانات المستخدمة في التحليل.

المطلب 02: تقديم عام حول المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه

الفرع الأول: نشأة وتطور المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه

يمتد تاريخ المؤسسة من سنة **1963** إلى غاية اليوم، وذلك وفقاً للمراحل التي مرت بها الدولة الجزائرية منذ الاستقلال، وما رافقها من تغيرات في التوجهات الاقتصادية والسياسية. ويمكن تلخيص هذه المراحل كما يلي:

- من **1963 إلى 1973**: كانت المؤسسة تُعرف باسم شركة توزيع المياه الريفية والحضرية (SODEXUR).
- من **1972 إلى 1990**: أصبحت تُسمى المؤسسة العمومية لتوزيع المياه المنزلية والصناعية والتطهير (EDEMA).⁶⁸

الفرع الثاني: تعريف بالمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه

المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه ADE هي مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي وتجاري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، نشأت المؤسسة وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 01-101

⁶⁸ محمد مختار كاتب وهشام بلحاج، تقييم الأداء المالي للشركات الاقتصادية، مذكرة الماستر تخصص مالية المؤسسة، جامعة

قاصدي مرباح ورقلة، 2022/2021، ص 37

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

المؤرخ في 27 محرم 1422هـ الموافق لـ 21 أفريل 2001م، توضع المؤسسة تحت وصاية الوزير المكلف بالموارد المائية، ويوجد مقرها الاجتماعي الجزائر.

تنتج المؤسسة وتوزع 5.5 مليون متر مكعب من مياه الشرب يومياً لتزويد أكثر من 28.5 مليون ساكن بالماء الشروب عبر التراب الوطني. تأتي المياه التي تنتجها وتوزعها الجزائرية للمياه من ثلاثة مصادر مختلفة وهي: المياه الجوفية بنسبة 45٪، المياه السطحية بنسبة 39 ٪، والمياه المحلاة بنسبة 16٪.

لتوصيل جميع المياه المنتجة إلى المواطن وإلى أبعد النقاط في التراب الوطني عبر أنابيب التزويد بمياه الشرب بمختلف الأقطار ، لشبكة التزويد بمياه الشرب بطول 83407 كلم ، منها 29863 كلم مكون من أنابيب التزويد، تقوم الجزائرية للمياه باستغلال أنظمة ومنشآت هيدروليكية مركبة تسمح بإنتاج ونقل وتخزين وتوزيع مياه الشرب المكونة من 4065 بئراً و 351 مصدراً لسحب المياه، 1792 محطة ضخ لتجميع هذا المورد وإرساله إلى 91 محطة معالجة تباشر بدورها في جعل هذه المياه صالحة للشرب قبل توزيعها من خلال 7543 خزان تتوفر عليه الجزائرية للمياه

يبلغ إجمالي الإنتاج حوالي 1844 مليون م³. مقسماً إلى 727 مليون م³ من المياه السطحية (أي 39٪)، مليون 830 مليون م³ من المياه الجوفية (أي 45٪)، 287 مليون من المياه المحلاة (أي 16٪).

بالإضافة إلى ذلك، تمتلك الجزائرية للمياه محطتي 02 إزالة حديد و 19 محطة لإزالة المعادن و 07 محطات تحلية أحادية الكتلة لتقليل معدل الأملاح والمعادن الموجودة في المياه المعبأة.

يبلغ عدد العاملين لدى الجزائرية للمياه 34518 عاملاً في جميع أنحاء التراب الوطني ملتزمون بضمان مياه ذات جودة وبكميات كافية للسكان.⁶⁹

<https://www.ade.dz/presentation><https://www.ade.dz/presentation><https://www.ade.dz/presentation>

⁶⁹ [dz/presentation](https://www.ade.dz/presentation) الجزائرية للمياه، تاريخ الاطلاع: 2026/04/23

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

الفرع الثالث: أهداف المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه

تهدف الجزائرية للمياه إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ذات الطابع الخدمي والتقني، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1. تقديم خدمة عمومية لمياه الشرب، وذلك من خلال ضمان توفير المياه للمواطنين بصفة منتظمة وفي ظروف مقبولة وفق المعايير المعتمدة، مع السعي لتلبية الطلب المتزايد لمستعملي شبكة المياه العمومية، بالتنسيق مع السلطات المحلية .
2. استغلال وتسيير وصيانة المنشآت والتجهيزات المتعلقة بإنتاج ومعالجة وتحويل وتخزين وتوزيع المياه الصالحة للشرب، إضافة إلى المياه ذات الاستعمال الصناعي .
3. مراقبة وتقييم نوعية المياه الموزعة، بما يضمن جودتها واحترامها للمعايير الصحية والتقنية المعمول بها .
4. حماية الموارد المائية، وذلك باللجوء إلى أعوان مؤهلين (شرطة المياه) بعد موافقة الوالي المختص إقليمياً، تطبيقاً للتشريعات المعمول بها في مجال المياه .
5. تطوير وتحديث الشبكات والمنشآت، من خلال التحكم في المشاريع سواء لحسابها الخاص أو بتفويض من الدولة أو الجماعات المحلية، في إطار تحسين وتوسيع شبكة المياه الوطنية، مقابل تعويض مالي من صاحب المشروع⁷⁰.

الفرع الرابع: مهام المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه

- ضمان توصيل المياه إلى أبعد النقاط في الجزائر والسماح بوصول مياه الشرب لجميع السكان، مع المساواة في توزيع الكميات المتاحة من خلال توفير مياه صحية وذات نوعية جيدة.
- تولي مسؤولية تسيير وصيانة الأنظمة والمنشآت الهيدروليكية التي تسمح بإنتاج ونقل وتخزين وتوزيع مياه الشرب
- تطوير وسائل معالجة تصريف المياه والثقافة البيئية بين المواطنين للحفاظ على التراث الهيدرولوجي وكذلك مصادر المياه في جميع أنحاء التراب الوطني لتعزيز مكافحة جميع مصادر تلوث المياه

⁷⁰ محمد مختار كاتب وهشام بلحاج، مرجع سبق ذكره، ص 38

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

- متابعة التقدم المحرز في مشاريع إنجاز الأنظمة الهيدروليكية والبنى التحتية المندرجة في عملية إنتاج وتوزيع مياه الشرب التي تقوم بها الشركات المتعاقدة مع الجزائرية للمياه.
- ضمان زيادة مراقبة شبكات التزويد بمياه الشرب وسرعة التدخلات في صيانة هذه الشبكات بالإضافة إلى إجراءات لرفع مستوى الوعي العام بقضايا الحفاظ على الموارد ومكافحة فقدانها.
- المحافظة على الصحة العامة
- مراقبة جودة المياه، أولوية مطلقة
- ضمان حماية الموارد والبيئة المائية والحفاظ عليها
- تطوير وسائل معالجة تصريف المياه والثقافة البيئية بين المواطنين للحفاظ على التراث الهيدرولوجي وكذلك مصادر المياه في جميع أنحاء التراب الوطني لتعزيز مكافحة جميع مصادر تلوث المياه
- ضمان تسيير وصيانة الأنظمة والمنشآت التي تسمح بإنتاج ونقل وتخزين وتوزيع مياه الشرب.
- متابعة التقدم المحرز في مشاريع إنجاز الأنظمة الهيدروليكية والبنى التحتية المندرجة في عملية إنتاج وتوزيع مياه الشرب التي تقوم بها الشركات المتعاقدة مع الجزائرية للمياه.
- الشروع في أي إجراء يهدف إلى الاقتصاد في المياه، لا سيما من خلال تحسين كفاءة شبكات النقل والتوزيع.
- رقابة صارمة على جودة المياه، والتي هي أولوية مطلقة للجزائرية للمياه: مضاعفة عمليات مراقبة جودة المياه المنتجة والموزعة، على جميع المستويات من خلال وحدات الإنتاج والتوزيع الخاصة بها. المكافحة المستمرة ضد انتشار الأمراض التي تنقلها المياه من خلال حملات التطهير الدورية للمنشآت والمرافق المائية
- المياه المخصصة للاستهلاك البشري هي المادة الأكثر مراقبة في الجزائر، ولهذا السبب فإن أكثر من 900 إطاراً مؤهلاً تأهيلاً عالياً ومدرّباً على النحو الواجب في طرق تحليل ومراقبة جودة المياه. يعملون كل يوم في مختبرات معالجة ومراقبة مياه الشرب، في جميع أنحاء التراب الوطني، لتقديم نوعية جيدة للسكان والمساهمة في رفاهيتهم. وعليه، فإن جميع المياه التي تنتجها

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

وتوزعها مؤسسة الجزائرية للمياه تخضع لرقابة صارمة، اعتبارا من الإنتاج إلى حنفية المستهلك.⁷¹

الفرع الخامس: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

- فالهيكال التنظيمي للمؤسسة هو وسيلة لتحقيق الأهداف المرجوة إذا تم استخدامه بشكل مناسب؛ وهذه المؤسسة كغيرها من المؤسسات عدة مصالح ولكل مصلحة مهام ووظائف كما يلي:
- **مدير الوحدة:** هو المسؤول والمسير للمؤسسة والذي له الحق في اتخاذ القرارات وإصدار الأوامر؛ من مهامه التمتع بسلطة التي تمكنه بالقيام بمسؤولياته كاملة لتحقيق الأهداف.
 - **الأمانة:** هي الوسيط بين المسؤول والمصالح الداخلية والخارجية للمؤسسة؛ ويمكن دورها في تسجيل الرسائل واستقبال الزوار؛ وكذلك استقبال هواتف المدير ولها دور فعال في حفظ أسرار المهنة.
 - **مساعد المدير:** هو المسؤول والمسير للمؤسسة في حالة غياب المدير؛ حيث أعطى له المدير الصلاحية التامة في أخذ القرارات وإيقاع الإمضاءات أثناء غيابه؛ ومن مهامه:
 - التعامل مع الدوائر والمصالح؛
 - متابعة الملفات المطروحة على مستوى المدير من حيث المتابعة والتوجه؛
 - تسطير الأهداف للمراكز.
 - **المساعد المكلف بالأمن وحفظ الذمم:** هو المسؤول عن توفير الأمن وعن أعوان الأمن والحراس والمحافظة على كل ما هو ملك للشركة من معدات وتجهيزات أي كل ممتلكاتها بصفة عامة لتوفير الظروف الأمنية وشرط الوقاية.
 - **المساعد المكلف بالمنازعات:** تعتبر من أهم المصالح الموجودة لدى المؤسسة بصفقتها الواجهة القانونية التي تضمن هبة المؤسسة سواء مع الزبائن أو المتعاملين هما التنظيم الهيكلي، كما أن المصلحة تعتبر همزة وصل بين كل المصالح وتقوم بدراسة ملفات ديون الزبائن بحيث تكون دراسة كل ملف على حدى

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

ومن ثم استدعاء الزبون لتسوية وضعيته بصفة ودية عن طريق إعداده (نموذج عن وثيقة إعدار، كما أن المؤسسة تقدم تسهيلات و هذا عن طريق الدفع بالتقسيط (نموذج عن تعهد شرقي للدفع بالتقسيط و الاعتراف بالدين، نموذج الاعتراف بالدين) ، و إذا لم يستجيب الزبون للاستدعاء أو لم يتم التوصل إلى نتيجة فإن الملف يحال مباشرة إلى القضاء للفصل فيه.

● **خلية الاتصالات:** وهي العنصر الأساسي في المؤسسة فهي تقوم بالنشر والتوزيع والإعلان وذلك عن طريق وسائل الإعلام كالجرائد والإذاعة... إلخ وذلك بالإعلام المسبق للمواطن أثناء وجود خلل كقطع الماء مثلاً؛ ومن مهامها:

- تنسيق وظيفية بين مختلف المصالح على المستوى الداخلي والخارجي؛

- إعطاء ديناميكية للمردود العملي بالنسبة للعمال؛

- القيام بعملية التوعية والتحسين بأهمية هذا المورد على مختلف الأصعدة.

● **رئيسة المخبر:** تقوم بمراقبة وتحليل المياه للتأكد من سلامتها من الجراثيم المؤذية بالصحة وذلك من أجل إيصال مياه صالحة للشرب للمواطن، ومراقبة نوعية المياه الموزعة عبر الشبكات من الأبارص والخزانات؛ فهناك مخبر التحاليل الفيزيائية، مخبر التحاليل الكيميائية، مخبر تحاليل المعادن.

● **دائرة الموارد البشرية والتكوين:** هذه المصلحة تضم أربعة مصالح وهي كالآتي:

أ/ **مصلحة المستخدمين:** هي المصلحة الأولى التي يتصل بها العامل وتقوم بمتابعة المسار الوظيفي لكل عمال المؤسسة من دخولهم إلى غاية التقاعد والحفاظ على حقوقهم.

ب/ **مصلحة الأجور:** تقوم بإعداد الأجور شهريا وكشف الرواتب لكل عمال المؤسسة.

ت/ **مصلحة الوقاية وطب العمل:** هي المصلحة الخاصة بمتابعة مسار العمال الصحي.

ث/ **مصلحة التكوين:** هي المسؤولة على تكوين العمال في مجال عملهم ويكون هذا التكوين إجباري على كل عامل وهناك مركزين للتكوين هما: الأول مركز التكوين بتيزي وزوو: خاص بالتقنيين، والثاني مركز التكوين بقسنطينة: خاص بالإداريين.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

ومن مهام دائرة الموارد البشرية والتكوين هي: التنسيق بين المراكز التابعة للوحدة وحتى المصالح الأخرى؛ ترقية العمال وتكوينهم؛ الحرص على الفحوصات الطبية؛ تحديد أجور العمال؛ دراسة ملفات التوظيف؛ تحديد مناصب العمل.

● **الدائرة التجارية:** بما أن المؤسسة تحمل طابع تجاري وصناعي فإنه يستلزم وجود دائرة تجارية تشرف على الشؤون الاقتصادية والتجارية في المديرية؛ كما تقوم بمتابعة الملفات ومراسلات مستهلكي الماء؛ ومن مهامها:

- القيام بعملية بيع الماء بالمقابل؛ ووضع استراتيجية للمؤسسة.

وتتضمن الدائرة التجارية أربعة مصالح تتمثل في الآتي:

أ/ **مصلحة الفتورة:** هذه المصلحة محل الدراسة مجهزة بوسائل الإعلام الآلي بحيث تسهل لها عملية الفوترة التي تتم على مستواها حسب المواعيد المحددة لكل ثنائي أو ثلاثي؛

ب/ **مصلحة التغطية:** تقوم بتغطية ومتابعة ديون المؤسسة للمستهلكين الذين لم يتم تسديد فواتيرهم؛

ت/ **مصلحة كبار المستهلكين:** هي الشركات والمؤسسات والإدارات والمحلات والمطاعم أي كل ما هو تجاري يستهلك الماء وتكون المواعيد المحددة فيها ثنائية؛

ث/ **مصلحة علاقات الزبائن:** هي المصلحة الأولى التي تستقبل الزبون وتضع علاقة بين المؤسسة والزبون وتقوم باستقبال احتياجات الزبائن ومعالجته.

● **الدائرة التقنية:** هي المشرفة على مراقبة عملية توزيع المياه والصيانة ومعالجة ومتابعة امتداد شبكات المياه وتجسيدها بمخططات بيانية لإعطاء صورة تقنية لنشاط المؤسسة والسهر على كل ما يتطلبه العمل التقني.

● **دائرة المحاسبة والمالية:** تضم مصلحتين هما:

أ- **مصلحة المحاسبة:** تقوم هذه المصلحة بمعالجة جميع العمليات المحاسبية وإظهار كافة البيانات والمعلومات وتحليل النتائج وإعداد الميزانية السنوية للمؤسسة؛

المبحث الثاني:

تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى المعالجات المحاسبية لأعمال نهاية السنة، والمتمثلة أساساً في الاهتلاكات، وخسائر القيمة، والمؤونات، باعتبارها من الإجراءات الضرورية لإعداد قوائم مالية التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة. والقيام بعرض القوائم المالية للمؤسسة، كما سنبرز دور هذه المعالجات القائمة على مبدأ التحفظ المحاسبي في تحقيق النزاهة والموثوقية المالية، والمساهمة في الحد من التهرب الضريبي.

المطلب 01: عرض نتائج الدراسة

يتناول هذا المطلب عرض النتائج المتحصل عليها من الدراسة التطبيقية داخل المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه –وحدة ورقلة–، وذلك بالاعتماد على تقديم التسجيلات المحاسبية المتعلقة بأعمال نهاية السنة، والمتمثلة في الاهتلاكات وخسائر القيمة والمؤونات.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

الفرع الأول: محاسبة الاهتلاكات

سجلت المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه قسط اهتلاك الأصول الثابتة بمبلغ 985 648,11 دج

والمعلق بسنة 2024. (أنظر الملحق رقم 01)

2024/12/31			
	985 648,11	مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر	280420
783,06		القيمة الأصول الجارية	281310
48734,27		اهتلاكات التثبيتات المعنوية	281350
1697,16		اهتلاكات التثبيتات العينية	281530
7847,93			281532
421 820,73			281535
34497,03			281539
533,33			281807
404,17			281842
159 333,36			281844
0,30			281849
2761,50			281851
19879,30			281852
27835,47			281853
224 824,92			281854
13636,43			281855
1916,67			281856
7493,95			281871
1586,70			281879
10060,83		قسط اهتلاك الأصول المعنوية والعينية لسنة	
		2024	
			681000

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

الفرع الثاني: محاسبة خسائر القيمة

نجد بأن خسائر القيمة في المؤسسة محل الدراسة لسنة 2024 تضم كل من خسائر القيمة للمخزونات وخسائر القيمة لحسابات الغير وخسائر القيمة للحسابات المالية الجارية

أولاً: خسائر القيمة للمخزونات:

في الحالة الأولى قامت المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه بإثبات خسارة القيمة للمواد الأولية والمتعلقة بسنة 2024 لدى بقيمة 397 884,01 دج، كما هو موضح في الملحق رقم 02

2024/12/31				
397 884,01	397 884,01	مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول الجارية	391000	685100
		خسائر القيمة عن المواد الأولية		
		اثبات خسارة القيمة للمواد الأولية		

في الحالة الثانية: تم استرجاع خسارة القيمة للمواد الأولية والمتعلقة بسنة 2024 لدى المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه بقيمة 397 884,01 دج، كما هو موضح في الملحق رقم 03

2024/12/31				
397 884,01	397 884,01	خسائر القيمة عن المواد الأولية	391000	
		استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الأصول الجارية	785100	
		استرجاع خسارة القيمة للمواد الأولية		

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

ثانيا: خسائر القيمة لحسابات الغير:

سجلت المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه استرجاع خسارة قيمة للزبائن لسنة 2024 بقيمة

1 079 336 209,55 دج ناتج عنها تحصيل كل ديونهم، كما هو موضح في الملحق رقم 04

2024 /12/31				
1 079 336 209,55	49100	785200	خسائر القيمة عن الزبائن استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات الأصول الجارية استرجاع خسارة القيمة للزبائن	1 079 336 209,55

ثالثا: خسائر القيمة للحسابات المالية الجارية :

إثبات خسارة القيمة: اتضح للمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه تغيير في إحدى الصناديق المالية، وعليه تشكلت مؤونة مقدرة بقيمة 1 635 339,91 دج والمتعلق بسنة 2024 (أنظر الملحق رقم 06)

2024/12/31				
1 635 339,91	686100	591000	مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول المالية خسائر القيمة عن الحسابات المالية الجارية اثبات خسائر القيمة للصناديق المالية	1 635 339,91

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

استرجاع خسارة القيمة: تم استرجاع مؤونة بقيمة 1 635 339,91 دج نظراً لظهور فوارق في الصناديق المالية والمتعلقة بسنة 2024 (أنظر الملحق رقم 06)

2024/12/31				
1 635 339,91	1 635 339,91	خسائر القيمة عن الحسابات المالية الجارية الاسترجاعات المالية عن خسائر القيمة والمؤونات استرجاع خسائر القيمة للصناديق المالية	786100	591000

الفرع الثالث: محاسبة المؤونات

يظهر لنا في المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه تشكيل مؤونات من بينها مؤونة التراعات القضائية مع إحدى عملاءها ومؤونة منحة الميزانية ومؤونة الضمان الاجتماعي ومؤونة الجرد ومؤونة الشيكات غير المحصلة ومؤونة الإحالة عن التقاعد ومؤونة عطل مدفوعة الأجر.

أولاً: مؤونة التراعات:

تشكلت المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه مؤونة التراعات تتعلق بتراعات قضائية مع أحد عملاءها بقيمة 45 514 575,83 دج لسنة 2024 (أنظر الملحق رقم 07)

2024/12/31				
45 514 575,83	45 514 575,83	مخصصات المؤونات مؤونات الأعباء الخصوم غير الجارية المتعلقة بالتراعات تكوين مؤونات النزاعات	158000	683300

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

ثانياً: مؤونة منحة الميزانية:

تتعلق هذه المؤونة في اعداد الميزانية دون اقتطاع اشتراكات الضمان الاجتماعي بمبلغ خام يقدر 1 000 000 دج، بتاريخ 2024/01/01 قامت بإلغاء منحة الميزانية السابقة سنة 2023، وفي نهاية السنة الحالية 2024 يظهر تكوين مؤونة بقيمة 8 000 000 دج مع احتساب الهيئات الاجتماعية بقيمة 240 000 دج (أنظر الملحقين رقم 08 و 09)

2024/01/01				
8 000 000	8 000 000	دفعها والمنتجات المطلوب استلامها أعباء مستخدمين في اعداد الميزانية	638203	428000
2 080 000 160 000	2 240 000	الهيئات الاجتماعية: الاعباء الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية الأعباء الاجتماعية الأخرى الغاء مؤونة منحة الميزانية للسنة السابقة 2023	635000 637000	438190

2024/12/31				
8 000 000	8 000 000	أعباء المستخدمين الأخرى المستخدمون: الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها	428000	638203
2 240 000	2 080 000 160 000	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية الأعباء الاجتماعية الأخرى الهيئات الاجتماعية: الاعباء الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها تكوين مؤونة منحة الميزانية للسنة الحالية 2024	635000 637000	438190

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

ثالثاً: مؤونة الضمان الاجتماعي

تعد من الضرائب شبه الجبائية يتم فيها تحصيل سقف الديون المتعلقة بالغرامات المالية، تم زيادة في المؤونة بقيمة 178 604 038,02 دج. (أنظر الملحق رقم 10)

2024/12/31				
	178 604 038,02	مخصصات المؤونات		683400
178 604 038,02		مؤونات الضرائب شبه الجبائية	155100	
		زيادة في مؤونة الضمان الاجتماعي		

رابعاً: مؤونة منحة الجرد

مؤونة الجرد هي كل من ساهم في اعداد الجرد المادي، بتاريخ 2024/01/01 قامت بإلغاء منحة الميزانية السابقة سنة 2023، وفي نهاية السنة الحالية 2024 يظهر تكوين مؤونة بقيمة 285 000,00 دج مع احتساب الهيئات الاجتماعية بقيمة 5700,00 دج (أنظر الملحقين رقم 11 و 12)

2024/01/01				
	285 000,00	المستخدمون: الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها		428000
285 000,00		أعباء مستخدمين في اعداد الجرد المادي	638205	
	5700,00	الهيئات الاجتماعية: الاعباء الواجب دفعها والمنتوجات الواجب استلامها		438190
5700,00		الأعباء الاجتماعية الأخرى الغاء مؤونة منحة الجرد السنوي لسنة 2023	637000	

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

خامساً: تسوية أعباء العطل مدفوعة الأجر

هي حقوق العمال في العطل السنوية المكتسبة ولم يستفيدوا منها بعد، تقوم المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه بتسجيل المحاسبي بقيمة تسوية أعباء العطل المدفوعة المستحقة للعمال وغير المستعملة بقيمة 8961 823.07 دج مع احتساب كل من اشتراكات الضمان الاجتماعي والهيئات الاجتماعية بمبلغ 2 509 310.45 دج لسنة 2024 (انظر الى الملحق رقم 13)

2024/12/31				
8961 823.07	8961 823.07	العطل المدفوعة المستخدمون: الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها	428000	631300
2 509 310.45	2 330 073,99 179 236,46	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية الأعباء الاجتماعية الأخرى الهيئات الاجتماعية: الأعباء الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها تسوية أعباء العطل المدفوعة واشتراكات الضمان الاجتماعي الخاصة بدورة 2024	438190	635000 637000

سادساً: مؤونة الشيكات غير المحصلة

المؤسسة تم اثبات سابقاً مؤونة لأن هناك شيكات لم تُحصّل (خطر عدم التحصيل)، ثم لاحقاً تم تحصيلها أو زال الخطر، استرجعت المؤونة بقيمة 133 302,68 دج (أنظر الملحق رقم 14)

2024/12/31				
133 302,68	133 302,68	خسائر القيمة عن الحسابات الانتظرية استرجاع مخصصات المؤونات استرجاع المؤونة الشيكات غير المحصلة	785300	497000

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

سابعاً: مؤونة منحة المردودية الجماعية

تتعلق بتغطية منحة ستمنح للعمال بسبب الأداء الجماعي الجيد أو تحقيق أهداف المؤسسة، حتى لو تُدفع لاحقاً، تسجل المؤسسة مبلغ تقدر 2697314,16 دج لسنة 2024 (أنظر الملحق رقم 15)

	2697314,16	2024/12/31		631204
2697314,16		بدائل وعلاوات المستخدمون: الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها	428000	
755 247,96	701 301,68 53 946,28	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية الأعباء الاجتماعية الأخرى الهيئات الاجتماعية: الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات الواجب استلامها تكوين مؤونة منحة المردودية الجماعية	438190	635000 637000

ثامناً: مؤونة منح الإحالة عن التقاعد

تتعلق بتغطية المنحة أو التعويض الذي يستحقه العامل عند خروجه إلى التقاعد، فسجلت المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه استرجاع المؤونة بقيمة 154 385,51 دج لسنة 2024 (أنظر الملحق رقم 16)

	154 385,51	2024/12/31		153000
154 385,51		مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة استرجاع مخصصات المؤونات استرجاع المؤونة منح الإحالة عن التقاعد	783000	

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

الفرع الرابع: محاسبة الضرائب المؤجلة

تم معالجة الضرائب المؤجلة محاسبياً في للمؤسسة محل الدراسة، حيث يعكس هذا الإجراء الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي والاستحقاق الجبائي، الناتجة عن الاختلاف في توقيت إثبات بعض الإيرادات والمصروفات، مما أدى إلى تكوين ضرائب مؤجلة أصول بقيمة 3 431 600,57 دج. (أنظر الملحق رقم 17)

2024/12/31				
3 431 600,57	3 431 600,57	الضرائب المؤجلة على الأصول	133000	
		فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	692000	
		اثبات ضرائب مؤجلة أصول		

المطلب 02: معالجة وتحليل نتائج الدراسة

سنتناول في هذا المطلب معالجة وتحليل مختلف الوثائق المحاسبية والجبائية باستخدام ميزان المراجعة والقوائم المالية، بهدف استخراج النتيجة المحاسبية ودراسة مكوناتها. وأيضاً سيتم الانتقال إلى المعالجة الجبائية من خلال إعداد الجداول الجبائية وتحديد النتيجة الجبائية، مع اظهار أثر تطبيق مبدأ التحفظ المحاسبي على كل من النتيجة المحاسبية والوعاء الضريبي

أولاً: معالجة وتحليل ميزان المراجعة

تم اعداد ميزان المراجعة من المؤسسة محل الدراسة، التي تتضمن مختلف الحسابات من أعباء وإيرادات الأساسية وعليه تم استعمالها أرصدة الحسابات المدينة والدائنة للتأكد من توازنها في اعداد القوائم المالي كما هو موضح في جدول. (أنظر الملحقين 18 و 19)

من خلال ما تم عرضه، نلاحظ أن تنوع في حسابات الأعباء والإيرادات وعليه توازن أرصدة الحسابات المدينة والدائنة بنفس المبالغ ويعكس إلى سلامة التسجيلات المحاسبية، ويرجع ذلك إلى تسجيل الحسابات المتعلقة بالاهتلاكات وخسائر القيمة والمؤونات، وهذا يدل على أن المؤسسة تمارس مسك محاسبي منتظمة وحرصها على تسجيل مختلف العمليات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المعتمدة، وعليه يمكن القول أن ميزان المراجعة يوفر قاعدة أساسية موثوقة لإعداد القوائم المالية التي تسمح لنا بتحديد العناصر المرتبطة بتطبيق مبدأ التحفظ المحاسبي.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

ثانياً: معالجة وتحليل الميزانية المحاسبية

يوضح الجدول التالي الميزانية المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة، حيث تم تصنيف عناصر الأصول والخصوم وفقاً لطبيعتها، وذلك بهدف إبراز الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية سنة 2024. عرضت هذه المعطيات في جدول يوضح مختلف مكونات الأصول والخصوم. (انظر الملحقين رقم 20 و 21)

الميزانية المحاسبية للمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه – وحدة ورقلة –

الجدول رقم (II-02): الميزانية أصول

البيان	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	الصافي (ن)
<u>الأصول غير الجارية</u> القيمة المضافة أو فائض القيمة التشيتات المعنوية	213 893,59	73 925,32	139 968,27
التشيتات العينية	469 562 980,90	408 893 308,17	60 669 672,73
الأراضي	4398 645,00		4 398 646,00
المباني	42 373 403,01	39 834 834,92	2 538 568,09
التشيتات العينية الأخرى	422 790 931,89	369 058 473,25	63 732 458,64
الأصول في إطار الامتياز الأصول الثابتة قيد الإنشاء التشيتات المالية الأوراق المالية المقيمة بطريقة حقوق الملكية المشاركات الأخرى والمستحقات المرتبطة بها الأصول الثابتة الأخرى الضريبة المؤجلة المستحقة	3651 266,31 3661 266,31 152 217 256,45		3 651 265,31 3661 266,31 152 217 255,45
اجمالي الأصول غير الجارية	625 645 397,25	408 967 233,49	216 678 163,76
<u>الأصول الجارية</u> المخزونات والعمليات الجارية المبالغ المستحقة القبض والمبالغ المستحقة الدفع	58 870 831,76	397 886,01	58 472 945,75

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

2 351 222 010,21	332 605 232,25	2 683 827 242,46	العملاء
6 845 723,87		6 845 723,87	المدينون الآخرون
2678 659,44		2678 659,44	الضرائب وما شابهها المبالغ المستحقة القبض والمبالغ المستحقة الدفع الأخرى النقد وما شابهه الاستثمارات والأصول المالية المتداولة الأخرى
219 502 712,19	1 635 339,91	221 138 062,10	النقدية
2 638 722 051,46	334 638 458,17	2 973 360 509,63	إجمالي الأصول الجارية
2 855 400 215,22	743 605 691,66	3 539 005 906,88	إجمالي الأصول

الجدول رقم (II-03): الميزانية خصوم

السنة المالية	البيان
	<u>حقوق الملكية</u> رأس المال المصروف رأس المال غير المطالب به (1) العلاوات والاحتياطيات / (الاحتياطيات المجمعة) فرق إعادة التقييم (1) فرق حقوق الملكية
420 151 014,91	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجموعة (1))
-4599 409 475,48	حقوق الملكية الأخرى - رصيد الأرباح المرحلة الروابط بين الوحدات حصة الشركة المجمعة (1) حصة الأقلية (1)
-4 179 258 450,57	إجمالي حقوق الملكية

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

12 406 560,65	الخصوم غير الجارية القروض والالتزامات المالية الضرائب (الموجلة والمخصصة لها مخصصات)
1 533 382 235,10	الالتزامات غير المتداولة الأخرى المخصصات والإيرادات المؤجلة
1 545 788 896.76	إجمالي الخصوم غير الجارية
397 850 980,93 481 977 798,93 4 608 732 216.84 308 782,33	الخصوم الجارية الموردين والحسابات المرتبطة بهم الضرائب الالتزامات الأخرى النقدية
5 488 869 779.03	إجمالي الخصوم الجارية
2 855 400 215,22	إجمالي الخصوم

عرض المعطيات المتعلقة بالميزانية المحاسبية نلاحظ أن المؤسسة تتكون من أصول بقيمتها

2 855 400 215,22 دج، مقابل خصوم بقيمة 2 855 400 215,22 دج، ويرجع ذلك إلى الوضعية المالية، كما نلاحظ وجود بعض الحسابات المترتبة بالاهتلاكات والمؤونات ضمن الأصول الناجمة على المؤسسة لسياسة تحفظية في مواجهة المخاطر المحتملة، مما يدل على أن المؤسسة تطبق مبدأ الحيطة والحذر والاعتراف بالخسائر المحتملة قبل تحققها فعلياً، و عليه يمكن القول أن الميزانية المحاسبية تعكس الصورة الحقيقية من منظور المؤسسة، مع بيان أثر التحفظ المحاسبي على هيكلها المالي، و قد قامت بإثبات مختلف خسائر القيمة المتعلقة بالزبائن.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

ثالثاً: معالجة وتحليل جدول حسابات النتائج (TCR)

بناءً على معطيات ميزان المراجعة تم إعداد جدول حسابات النتائج للمؤسسة محل الدراسة، حيث تم تجميع الإيرادات والأعباء حسب التصنيف المعتمد (العادية/ حسب الطبيعة) من أجل تحديد نتيجة دورة 2024، وقدم نظمت هذه المعطيات في شكل جدول أدناه (أنظر الملحقين 21 و 22).

الجدول رقم (II-04): جدول حساب النتائج للمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه - وحدة ورقلة -

السنة المالية المقفلة: 2024/12/31

البيان	مدین	دائن
مبيعات البضائع		
الإنتاج المباعة	المنتجات المباعة	3 94 503 641,85
	خدمات	71 427 360,00
	بيع الأعمال	42 689 046,07
المنتجات ذات الصلة		
التخفيضات، الخصومات، الحسومات الممنوحة		
رقم الأعمال من التخفيضات، الخصومات، الحسومات		5 08 620 047,92
الإنتاج المخزن أو غير المخزن		
الإنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
1- إنتاج السنة المالية		5 08 620 047,92
منتجات البضائع المباعة	106 279 466,52	
مواد أولية	54 120 486,21	
لوازم أخرى		
تغير في المخزون		
مشتريات الدراسات والخدمات والفوائد		
استهلاكات أخرى	1014 000,00	
التخفيضات، الخصومات، الحسومات التي تم الحصول عليها من المشتريات		
المقاولة العامة من الباطن		
الإيجارات	1 268 550,00	

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

	17 049 236,84	الصيانة والإصلاحات	الخدمات الخارجية
	2 935 782,20	أقساط التأمين	
		الموظفين خارج الشركة	
	5 612 736,66	مكافأة الوسطاء والدعاية المشرفين	
	20 000 000	الاشهار	
	12 741 148,84	السفر والبعثات وحفلات الاستقبال	
	3 370 441,83	خدمات أخرى	
		التخفيضات، الحسومات، الخصومات التي تم الحصول عليها من العمليات الخارجية	
	204 591 849,10	2- استهلاكات السنة المالية	
304 028 198,82		3- القيمة المضافة للاستغلال	
	769 069 025,19	أعباء المستخدمين	
	8 804 809,08	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	
	473 845 635,45	4- الفائض الإجمالي للاستغلال	
50 597 581,87		المنتجات العملية الأخرى	
	5 996 079,99	الأعباء العملية الأخرى	
	235 795 204,91	مخصصات الإهلاكات	
		المؤونات	
1081 857 121,66		خسائر انخفاض القيمة	
416 817703,18		5- النتيجة العملية	
		المنتجات المالية	
		الأعباء المالية	
		6- النتيجة المالية	
416 817 703,18		7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)	
		عناصر غير عادية (منتجات)	
		عناصر غير عادية (أعباء)	
		8- النتيجة غير العادية	
		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	
3 431 600,57		الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	
420 249 303,75		9- النتيجة الصافية للسنة المالية	

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

الجدول رقم (II-05): جدول حساب النتائج بحسب الطبيعة للمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه -وحدة ورقلة -

السنة المالية المقفلة: 2024/12/31

البيان	السنة المالية
رقم الأعمال التغير في مخزون المنتجات النهائية والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات التشغيل	508 620 047,92
I. إنتاج السنة المالية	508 620 047,92
المشتريات المستهلكة	161 512 241,57
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	43 177 896,37
المشتريات المستهلكة	204 690 137,94
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	303 929 909,98
II. الاستهلاك خلال السنة المالية	204 690 137,94
III. القيمة المضافة التشغيلية (I-II)	303 929 909,98
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	769 069 025,19 680 970 741,44
IV. الفائض التشغيلي الإجمالي	-473 943 924.29
إيرادات تشغيلية أخرى مصروفات تشغيلية أخرى مخصصات للاستهلاك والمخصصات استرداد خسائر انخفاض القيمة والمخصصات	50 597 581.87 5 996 079,99 235 795 284,91 1081 857 121.66
V. النتيجة التشغيلية	416 719 414.34
الإيرادات المالية المصروفات المالية	
VI. النتيجة المالية	
VII. النتيجة العادية قبل الضرائب (V + VI)	782 037 041.24
الضرائب المستحقة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة (التغيرات) على النتائج العادية	416 719 414,34

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

1 641 074 751,45	إجمالي إيرادات الأنشطة العادية
156 275 693.91	إجمالي مصروفات الأنشطة العادية
420 151 014,91	VIII. صافي نتيجة الأنشطة العادية
	العناصر الاستثنائية (إيرادات) (يُحدد)
	العناصر الاستثنائية (المصروفات) (يُحدد)
	IX. النتيجة الاستثنائية
420 151 014,91	X. النتيجة الصافية للسنة

تشير النتائج إلى أن المؤسسة حققت رقم أعمال قدره 508 620 047,92 دج، بالمقابل أعباء اجمالية كبيرة قدرها 204 591 849,10 دج، مما أدى إلى تحقيق نتيجة محاسبية ربح قدره دج، ووجود أعباء مرتبطة بالاهتلاكات والمؤونات وهو ما يعكس تطبيق مبدأ 420 151 014,91 التحفظ المحاسبي، وعليه يمكن القول أن هذه الأعباء ساهمت في تأثير على النتيجة المحاسبية، والذي قد يؤدي إلى تخفيضها بشكل يعكس الخذر في عرض النتائج المالية.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

رابعاً: معالجة وتحليل الجدول الجبائية

تم عرض الجداول الجبائية للمؤسسة محل الدراسة، وبالذات الجداول {1-13}، بحيث لا تقتصر الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي أن تعتمد على الوثائق المحاسبية فقط، كحساب النتائج والميزانية المحاسبية، بل تعتمد في ذلك بشكل أساسي على الوثائق الجبائية التي يتم إعدادها على أساس هذه القوائم بعد إخضاعها لمختلف التعديلات الجبائية المنصوص عليها قانوناً. وفي هذا الإطار، تعيد المؤسسة معالجة المعطيات المحاسبية من خلال الجداول الجبائية، لا سيما ما يتعلق بالإضافات والتخفيضات الجبائية، من أجل إعداد التصريحات الجبائية النهائية الموجهة للإدارة الجبائية، لضمان تحديد النتيجة الجبائية والوعاء الضريبي وفق التشريع الجبائي المعمول به. وبهذا الصدد، تعيد المؤسسة معالجة المعطيات المحاسبية من خلال الجداول الجبائية، خاصة فيما يخص الإضافات والتخفيضات الجبائية، بهدف إعداد التصريحات الجبائية النهائية الموجهة لإدارة الضرائب، مما يضمن تحديد النتيجة الجبائية والوعاء الضريبي وفقاً للتشريع الجبائي الساري. (انظر الملحق 22)

وبناءً على ماسبق، يتبين من خلال التحليل أن الإدارة الجبائية لا تستخدم القوائم المحاسبية في صورتها الأولية، بل يتم تعديلها من خلال مجموعة من التعديلات الجبائية قبل التصريح بها. تقوم المؤسسة بإعادة معالجة بعض العناصر المحاسبية، خاصة الأعباء والمؤونات والاهتلاكات، بإضافة الاستردادات والتخفيضات الجبائية وفقاً للتشريع الجبائي. بسبب وجود اختلاف بين القواعد المحاسبية التي تهدف إلى إعطاء صورة حقيقية للوضع المالية من منظور المؤسسة، والقواعد الجبائية التي تهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة. وهذا يعكس أن الجداول الجبائية تمثل حلقة أساسية لإعادة معالجة النتيجة المحاسبية من الناحية الجبائية، مما يسمح بإعداد الوثائق الجبائية والتصريح بها للإدارة الجبائية بشكل قانوني ومنظم.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

المطلب الثالث: تقييم دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي في المؤسسة العمومية الجزائرية للمياه

بعد عرض البيانات المتعلقة بالدراسة التطبيقية ومعالجتها وتحليلها، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي أظهرت أن المؤسسة محل الدراسة تطبق مبدأ التحفظ المحاسبي من خلال تكوين المؤونات وتقدير الخسائر المحتملة والالتزام بالتسجيلات المحاسبية، مما يساهم في إظهار المعلومات المالية بصورة أكثر صدقاً وموثوقية، ويحد من فرص التلاعب في النتيجة المحاسبية، وبالتالي يقلل من فرص التهرب الضريبي. من خلال هذا المطلب يتم اختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها ومعرفة مدى توافقها مع الواقع التطبيقي بالإضافة إلى ربطها بالإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية للدراسة، ومقارنة بعض النتائج بما توصلت إليه الدراسات السابقة.

1. نصت الفرضية الأولى على أن: "يُطبق مبدأ التحفظ المحاسبي بشكل فعلي من خلال تكوين المؤونات وتقدير الخسائر المحتملة"

من خلال الدراسة التطبيقية تبين أن وبناء على الدراسة التطبيقية وعرض المعالجات المحاسبية وتحليل القوائم المالية داخل المؤسسة محل الدراسة تبين أن هذه المعالجات تعتمد بشكل فعلي على مبدأ التحفظ المحاسبي، من خلال تكوين المؤونات المختلفة وتقدير الخسائر المحتملة والاعتراف بها محاسبياً في الوقت المناسب، ويمكن القول أن الفرضية الأولى محققة في الواقع التطبيقي.

2. جاءت الفرضية الثانية لتؤكد أن " طبيعة العلاقة بين الالتزام بمبدأ التحفظ المحاسبي والتقليل من فرص التهرب الضريبي علاقة عكسية، فكلما زاد التحفظ المحاسبي المطبق انخفضت فرص ممارسة التهرب الضريبي."

من خلال دراسة الحالة يتضح أن زيادة الالتزام بتطبيق مبدأ التحفظ المحاسبي يؤدي إلى تحسين مصداقية المعلومات المالية والحد من التلاعب في النتائج المحاسبية، مما يساهم في تقليل فرص التهرب الضريبي.

3. في إطار هذه الدراسة تم افتراض أن "يساهم التحفظ المحاسبي في ضبط الوعاء الضريبي والحد من التهرب الضريبي بالاعتماد على الاعتراف المبكر للأعباء والمصاريف المتوقعة"

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

يتبين من خلال التحليل أن المؤسسة اعتمدت على مبدأ التحفظ المحاسبي من خلال الاعتراف المبكر بالمصاريف والأعباء ساهم في تقديم نتائج مالية أكثر واقعية، مما يساعد على ضبط الوعاء الضريبي والحد من فرص التهرب الضريبي، وهذا يدل على صحة الفرضية.

4. نصت الفرضية الأخيرة على أن " تقديم المعلومات المالية أكثر صدقا ونزاهة أمام إدارة الضرائب." أظهرت النتائج المتحصل عليها أن تطبيق مبدأ التحفظ المحاسبي ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية من حيث المصدقية والشفافية، مما جعل القوائم المالية أكثر نزاهة وموثوقية أمام إدارة الضرائب، وبالتالي تعتبر هذه الفرضية صحيحة.

الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي

خلاصة الفصل الثاني:

تم استكشاف دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي في هذا الفصل، وتبين أن هذا المبدأ يساهم في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية والحد من التلاعب في النتائج المالية. ويساعد أيضاً على تقديم صورة أكثر حذراً وواقعية عن الوضعية المالية للمؤسسة، مما يقلل من فرص التهرب الضريبي. لكن فعاليته تظل مرتبطة بمدى الالتزام بالتطبيق السليم للنظام المحاسبي والرقابة الجبائية. كما يساعد على تقديم صورة أكثر حذراً وواقعية عن الوضعية المالية تجاه المؤسسة، مما يقلل من فرص التهرب الضريبي. إلا أن فعاليته مرتبطة بمدى الالتزام بالتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

الخاتمة

الخاتمة

جاءت هذه الدراسة التي تناولت دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي، يمكن الإجابة عن الإشكالية الرئيسية للدراسة بأن التحفظ المحاسبي يمكن أن يقلل بشكل فعال من التهرب الضريبي من خلال تحسين جودة المعلومات المحاسبية ثقة إدارة الضرائب في التصريحات المقدمة. داخل المؤسسة محل الدراسة.

وبناءً على اختبار الفرضيات، تم تطابق معظم الفرضيات، حيث تأكد وجود علاقة إيجابية بين التحفظ المحاسبي وتعزيز مصداقية القوائم المالية من جهة، وعلاقة عكسية بينه وبين التهرب الضريبي من جهة أخرى.

وفي الأخير، تؤكد هذه الدراسة أهمية ترسيخ مبدأ التحفظ المحاسبي داخل المؤسسات لما له من دور في دعم الشفافية المالية وتقوية الرقابة الجبائية والحد من ممارسات التهرب الضريبي.

نتائج الدراسة:

- ❖ يعد التحفظ المحاسبي من أهم المبادئ الأساسية الحديثة في النظام المحاسبي المالي، الذي ينص على تسجيل الأعباء بمجرد توقعها وعدم الاعتراف عند تحققها فعلياً، وعدم تضخيم المبالغ عن طريق الاحتياطات والمؤونات.
- ❖ يساهم التحفظ المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المالية بشكل واضح من خلال تعزيز الشفافية والمصداقية التي تقوم بتقديم صورة واقعية عن الوضعية المالية من منظور المؤسسة.
- ❖ يعمل التهرب الضريبي على خلق مشاكل اقتصادية ومالية منها نقص إيرادات الخزينة العمومية وانتشار عدم المساواة بين المؤسسات والأفراد، كما يؤدي في كثير من الحالات إلى تلاعب في المعلومات المحاسبية.
- ❖ تطبيق المؤسسة مبدأ التحفظ المحاسبي من خلال تكوين المؤونات وتقدير الخسائر المحتملة والتزام بالتسجيلات المحاسبية.
- ❖ يؤدي التحفظ المحاسبي على إبراز المعلومات المالية الحقيقية التي بدورها تقلل من فرص التلاعب في النتيجة المحاسبية.

توصيات الدراسة:

- ✓ إلزامية تطبيق مبدأ التحفظ المحاسبي داخل المؤسسات الاقتصادية بشكل دقيق ومستمر.
- ✓ تبني مبدأ الحيطة والحذر ليس فقط كالتزام محاسبي، بل كاستراتيجية قانونية لضبط الوعاء الضريبي عبر تشكيل المؤونات وخسائر القيمة بشكل منطقي ومبرر.
- ✓ ضرورة الابتعاد عن ممارسات إدارة الأرباح التي قد تثير شكوك مصلحة الضرائب، والتركيز على إدارة أرباح قائمة على تقديرات محاسبية واقعية يدعمها النظام المحاسبي المالي.
- ✓ العمل على تقليل الفجوة في الربح المحاسبي من خلال استخدام التحفظ المحاسبي في إطار ما يسمح به المشرع، لتجنب اللجوء إلى التهرب الضريبي.
- ✓ دعم الشفافية وعرض المعلومات المالية بما يساهم في تقليل من فرص التهرب الضريبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. رشا الغول، التحفظ المحاسبي، الفصل الأول، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى
2. محمد خالد المهائني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، 2010

ثانياً: المذكرات الجامعية

3. فرد رشيدة، أثر استخدام التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017/2018
4. مناع مني، أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، 2022/2023
5. حمزة تجانية وآخرون، دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، 2018 / 2019
6. فرصاوي زهيدة وعزيزي نريمان، دور التحفظ المحاسبي في تعزيز جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة - خميس مليانة، 2021/2022
7. راحلي سهيلة وقريبنح ريمة، التهرب الضريبي: دوافعه وآليات مكافحته، مذكرة ماستر تخصص قانون عام، 2014/2015
8. خلف ربي جهيينة ورحماني بسمة، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري، مذكرة ماستر تخصص قانون عام، جامعة 8 ماي 1445 قالمة، 2022/2023
9. بلقاسم شيماء وبن خدة سولاف، دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2024/2025
10. طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/2015

11. محمد مختار كاتب وهشام بلحاج، تقييم الأداء المالي للشركات الاقتصادية، مذكرة الماستر تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2022/2021

ثالثا: المقالات العلمية

12. تيريات أيمن وشلابي عمار وكيמוש بلال، التحفظ المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومات المحاسبية، المجلد 09، العدد 01، 2021
13. إسماعيل قزال و عمر الفاروق زرقون و محمد زرقون، قياس مستوى ممارسة التحفظ المحاسبي في شركات المساهمة الجزائرية، Global Journal of Economics and Business Vol. 6, No. 3, 2019
14. بن يوسف خلف الله وزبير عياش، قياس أثر تبني سياسة التحفظ المحاسبي للحد من تلاعب القوائم المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، 2021
15. بن ناصر خديجة وإبراهيم براهيمية، أثر تطبيق التحفظ المحاسبي على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 11، العدد 01، 2025
16. بن عزيزة خديجة وكيמוש بلال ولخشين عبير، أثر التحفظ المحاسبي في مخاطر السيولة في البنوك الإسلامية، دفاتر MECAS، المجلد 20، العدد 2، 2024
17. عصام بوزيد وحنان بن لعمودي، قياس وتحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي في التقارير المالية وتكلفة رأس المال، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 09، العدد 01، 2023
18. رضا إبراهيم صالح وآخرون، العلاقة بين التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد الثالث، 2017

19. إسماعيل قزال ومحمد زرقون، دور التحفظ المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة المعلومات المالية في بيئة الأعمال الجزائرية، المجلد 04، العدد 02، 2018، ص 17
20. عمر اقبال ومأمون القضاة، أثر الأزمات المالية على دعم سياسة التحفظ المحاسبي، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) المجلد 38، العدد 4، 2014
21. بشرى نجم عبد الله المشهداني وأنمار محسن حميد، قياس ممارسة التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق الأوراق المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 30، العدد 78، 2014
22. سنوسي قويدر، مكافحة التهرب الضريبي، REVUE MAGHREBINE
Vol.10, N°1: 'MANAGEMENT DES ORGANISATIONS
Décembre 2025
23. صلاح الدين عدنان وزهير حملي، دور الحوكمة الإلكترونية في التقليل من التهرب الضريبي بالجزائر، مجلة البحث الاقتصادية والمالية، المجلد 12 العدد 01، جوان 2025
24. خالد عيادة عليما، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، جامع إربد - الاردن، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 09، سبتمبر 2013
25. أيوب نجار وسلمة شبيخي، الرقابة الجبائي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12، العدد 01، 2022

رابعاً: الرسائل والأطروحات

26. أشرف محمد صالح زكي أبو حميدة، أثر التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين على القيمة الاقتصادية المضافة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الأزهر غزة، 2017،
27. شراقة صيرينة، أثر استخدام سياسة التحفظ المحاسبي على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2019/2018
28. إسماعيل قزال، دراسة تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة الدكتوراه تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018

29. شيرين نبوى على سعيد، التهرب الضريبي وسبل مواجهته، كلية الحقوق جامعة المنوفية، ص164، بتصرف

30. محي الدين طرفاوي، أثر إدارة الأرباح على الربح الضريبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة الدكتوراه تخصص محاسبة، جباية وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021/2020

31. أوييرة محمد السعيد، تأثير ممارسات إدارة الأرباح على الربح الضريبي لشركات التأمين الجزائرية، أطروحة الدكتوراه تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2024/2023، ص121.

32. بوشالي عمار، التحفظ المحاسبي وأثره على جودة التقارير المالية في ظل مبادئ حوكمة الشركات ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ، أطروحة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، 2021/2020

خامسا: المواقع الالكترونية

33. معجم المعاني الجامع، تعريف ومعنى تحفظ في معجم المعاني الجامع – معجم عربي عربي، تاريخ الاطلاع: <https://www.almaany.com/2026/02/28/>

34. التهرب-الضريبي-أسبابه-وأساليبه،

<https://www.aljazeera.net/encyclopedia>

المراجع باللغة الأجنبية

35. Wisam Neema Hussein ; The Impact of National Culture on Tax Evasion through Applying Accounting Conservatism in Iraq ; Doctoral School of Management and Business Administration Sciences ; Szent István University ;2018
36. Suleimen Salami and Hamid Njiddah Sa'ad and Zaid Abubakar ; ACCOUNTING CONSERVATISM AND CORPORATE TAX AVOIDANCE ; The International Journal of Banking and Finance, Vol. 18, Number 01 ;202

الملاحق

الملحق 01: التسجيل المحاسبي للاهتلاكات

ADE
unite ouargla
Exercice 2024

DATE: 01/01/2022
HEURE: 01:01
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE
Janvier
N°: 000003

Journal: 06 INVESTISSEMENTS
Date: 31/01/2024
Référence
Libellé: AMORTISSEMENT MOIS

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	651000					AMORTISSEMENT MOIS	985 648,11	784,06
2	280420				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		48 734,27
3	281310				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		1 697,16
4	281350				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		7 847,93
5	281530				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		421 820,73
6	281532				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		34 497,03
7	281536				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		533,33
8	281539				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		404,17
9	281807				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		159 333,36
10	281842				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		0,30
11	281844				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		2 761,50
12	281849				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		19 879,30
13	281851				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		27 835,47
14	281852				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		224 824,92
15	281853				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		13 635,43
16	281854				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		1 916,67
17	281855				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		7 483,95
18	281856				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		1 566,70
19	281871				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		10 060,83
20	281879				AM1	AMORTISSEMENT MOIS		
Total Piece							985 648,11	985 648,11

Etabli par : Visé par :

الملحق 02: التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للمواد الأولية

ADE UNITE OUARGLA Exercice 2024										DATE: 2024/12/25
										HEURE: 15h30
										PAGE: 3
JOURNAL D'ECRITURES										
Arrêté à : 01 ere année < Etat Définitif >										
(Suite)										
Journal : 001 JOURNAL DE CLOTURE										
Pièce	Référence	Compte	Tiers	C.Coût	Cpt Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libe	N°L
000013		591000						PR2	AN	1
000013		788100							AN	2
Total Pièces								000013	1 635 339,91	1 635 339,91
31/12/2024										
000014		686100						PR1	CO	1
000014		591000							CO	2
Total Pièces								000014	1 635 339,91	1 635 339,91
31/12/2024										
000015		391000						PR2	AN	1
000015		785100							AN	2
Total Pièces								000015	397 884,01	397 884,01
31/12/2024										
000016		685100						PR1	CO	1
000016		391000							CO	2
Total Pièces								000016	397 884,01	397 884,01
31/12/2024										
Total Journal								001	*****	1 327 209 405,64
Nb Pièces								Total Général		1 327 209 405,64
Nb Pièces										

الملحق 03: التسجيل المحاسبي لاسترجاع خسارة القيمة للمواد الأولية

ADE
unite ouaplis
Exercice 2024

DATE: 01/01/2022
REF: 0125
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N° : 000015

Journal : 031 JOURNAL DE CLOTURE
Date : 31/12/2024
Reference :
Libelle : ANNULATION DE LA PROVISION SUR STOCKS

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Credit
1	391000				PR2	ANNULATION DE LA PROVISION SUR STOCKS	397 884,01	
2	785100					ANNULATION DE LA PROVISION SUR STOCKS		397 884,01
Total Piece							397 884,01	397 884,01

Etabli par : _____ Visé par : _____

الملحق 04: التسجيل المحاسبي لاسترجاع خسارة القيمة لحسابات الغير

DATE: 01/01/2002
HEURE: 01:08
PAGE: 1

ADE
unite ouargla
Exercice 2024

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N°: 000007

Journal: 031 JOURNAL DE CLOTURE
Date: 31/12/2024
Référence
Libellé: DIMINUTION DE LA PROVISIONS SUR CREANCES 2024

اعوثة الزبائن

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	491000		استرجاع		PR2	DIMINUTION DE LA PROVISIONS SUR CREANCES 2024	1 079 536 209,55	
2	785200					DIMINUTION DE LA PROVISIONS SUR CREANCES 2024		1 079 536 209,55
Total Pièce							1 079 536 209,55	1 079 536 209,55

Etabli par :

Visé par :

الملحق 05: التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة بالنسبة للحسابات الجارية

ADE
UNITE OUARGLA
Exercice 2024

DATE: 09/01/2025
HEURE: 09h
PAGE: 3

JOURNAL D'ECRITURES

Arrêté à : 01 ere arrete < Etat Définitif >

(Suite)

Journal: 031 JOURNAL DE CLOTURE

Pièce	Référence	Compte	Tiers	C.Cout	Cpt Bqs	Projet	C.Resp	VTR Libe	Débit	Crédit	N°L
000013		591000						PR2 AN	1 635 339,91		1
000013		786100						AN		1 635 339,91	2
Total Pièces								000013	1 635 339,91	1 635 339,91	
31/12/2024											
000014		686100						CO	1 635 339,91		1
000014		591000						PR1 CO		1 635 339,91	2
Total Pièces								000014	1 635 339,91	1 635 339,91	
31/12/2024											
000015		391000						PR2 AN	397 884,01		1
000015		785100						AN		397 884,01	2
Total Pièces								000015	397 884,01	397 884,01	
31/12/2024											
000016		685100						CO	397 884,01		1
000016		391000						PR1 CO		397 884,01	2
Total Pièces								000016	397 884,01	397 884,01	
31/12/2024											
Total Journal								031	++++	1 327 209 405,84	
Total Général									1 327 209 405,84	1 327 209 405,84	
Nb Pièces		16	Nb Ec	54							
Nb Pièces		16	Nb Ec	54							

الملحق 06: التسجيل المحاسبي لاسترجاع خسارة القيمة بالنسبة
لحسابات الجارية

ADE
unite ouargla
Exercice 2024

DATE: 01/01/2002
HEURE: 01:25
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N° : 000013

Journal : 031 JOURNAL DE CLOTURE
Date : 31/12/2024
Référence
Libellé : ANNULATION DE LA PROVISION ECART EN NUMERAIRE

فوق انفاصه في
الضارسة

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	591000				PR2	ANNULATION DE LA PROVISION ECART EN NUMERAIRE	1 635 339,91	
2	786100					ANNULATION DE LA PROVISION ECART EN NUMERAIRE		1 635 339,91
Total Pièce							1 635 339,91	1 635 339,91

Etabli par : Visé par :

الملحق 07: التسجيل المحاسبي لمؤونات التزاعات

ADE
unite ouargla
Exercice 2024

DATE: 01/01/2022
HEURE: 01:18
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N° : 000010

Journal: 031 JOURNAL DE CLOTURE
Date: 31/12/2024
Référence
Libellé: CONSTATION DE LA PROVISION POUR LITIGES

مؤونة الاعضاء الحسابي

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	683300				PR1	CONSTATION DE LA PROVISION POUR LITIGES (NESSIL)	23 203 040,00	23 203 040,00
2	158000					CONSTATION DE LA PROVISION POUR LITIGES (NESSIL)		
3	683300				PR1	CONSTATION DE LA PROVISION POUR LITIGES (GDADRA ABD EREZAK)	3 332 200,00	3 332 200,00
4	158000					CONSTATION DE LA PROVISION POUR LITIGES (GDADRA ABD EREZAK)		
5	683300				PR1	CONSTATION DE LA PROVISION POUR LITIGES (ONID)	15 270 498,33	15 270 498,33
6	158000					CONSTATION DE LA PROVISION POUR LITIGES (ONID)		
7	683300				PR1	CONSTATION DE LA PROVISION POUR LITIGES (MAROUAA MOUSSA)	3 708 837,50	3 708 837,50
8	158000					CONSTATION DE LA PROVISION POUR LITIGES (MAROUAA MOUSSA)		
Total Piece							45 514 575,83	45 514 575,83

Etabli par : Visé par :

الملحق 08: التسجيل المحاسبي لإلغاء لمؤونات منحة الميزانية للسنة

السابقة 2023

ADE
unite ouargla
Exercice 2024

DATE: 01/01/2002
HEURE: 00:53
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N°: 000001

Journal: 031 JOURNAL DE CLOTURE
Date: 31/12/2024
Référence:
Libellé: ANNULATION DE PROVISION PRIME BILAN 2023

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	428000					ANNULATION DE PROVISION PRIME BILAN 2023	80 000,00	
2	638203					ANNULATION DE PROVISION PRIME BILAN 2023		80 000,00
3	438190					ANNULATION DE PROVISION PRIME BILAN 2023	22 400,00	
4	635000					ANNULATION DE PROVISION PRIME BILAN 2023		20 800,01
5	637000					ANNULATION DE PROVISION PRIME BILAN 2023		1 600,0
Total Pièce							102 400,00	102 400,0

Etabli par : مؤونة إلغاء ميزانية السنة الماضية
Visé par :

الملحق 09: التسجيل المحاسبي لتكوين مؤونات منحة الميزانية لسنة 2024

ADE
unite ouargla
Exercice 2024

DATE: 01/01/2002
HEURE: 00:57
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N° : 000003

Journal : 031 JOURNAL DE CLOTURE
Date : 31/12/2024
Référence
Libellé : CONSTATION DE LA PROVISION PRIME BILAN

منحة الميزانية: 4 عدد

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	638203					CONSTATION DE LA PROVISION PRIME BILAN	80 000,00	
2	428000					CONSTATION DE LA PROVISION PRIME BILAN		80 000,00
3	635000					CONSTATION DE LA PROVISION PRIME BILAN	20 800,00	
4	637000					CONSTATION DE LA PROVISION PRIME BILAN	1 600,00	
5	438190					CONSTATION DE LA PROVISION PRIME BILAN		22 400,00
Total Pièce							102 400,00	102 400,00

Etabli par :
Visé par :

الملحق 10: التسجيل المحاسبي لمؤونات الضمان الاجتماعي

VIT
ADE
unite ouargla
Exercice 2024

HEURE
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N°: 000005

Journal: 031 JOURNAL DE CLOTURE
Date: 31/12/2024
Référence
Libellé: AUGMENTATION DE LA PROVISION PARAFISCAL

صوونه ديون الخامسة بالقرامات
الاجتماعية
الاجتماعية

Lig	Compte	Tiers / CC / C.8q	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	683400		زيادة المؤونة			AUGMENTATION DE LA PROVISION PARAFISCAL	178 604 038,02	
2	155100				PR1	AUGMENTATION DE LA PROVISION PARAFISCAL		178 604 038,02
Total Pièce							178 604 038,02	178 604 038,02

Etabli par :

Visé par :

الملحق 11: التسجيل المحاسبي لإلغاء مؤونات منحة الجرد المادي للسنة السابقة 2023

ADE
unite ouargla
Exercice 2024

DATE: 01/01/2002
HEURE: 00:56
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N°: 000002

Journal: 031 JOURNAL DE CLOTURE
Date: 31/12/2024
Référence
Libellé: ANNULATION DE PROVISION PRIME DINVENTAIRE 2023

الادمون وند منحة الجرد

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	428000					ANNULATION DE PROVISION PRIME DINVENTAIRE 2023	285 000,00	
2	638205					ANNULATION DE PROVISION PRIME DINVENTAIRE 2023		285 000,00
3	438190					ANNULATION DE PROVISION PRIME DINVENTAIRE 2023	5 700,00	
4	637000					ANNULATION DE PROVISION PRIME DINVENTAIRE 2023		5 700,00
Total Piece							290 700,00	290 700,00

Etabli par :

Visé par :

الملحق 12: التسجيل المحاسبي لتكوين مؤونات منحة الجرد المادي لسنة 2024

DATE: 01/01/2002
HEURE: 00:57
PAGE: 1

ADE
unite ouargla
Exercice 2024

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N°: 000004

Journal: 031 JOURNAL DE CLOTURE
Date: 31/12/2024
Référence:
Libellé: CONSTATION DE LA PROVISION PRIME DINVENTAIRES

مدحوا الردي 2024

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	638205					CONSTATION DE LA PROVISION PRIME DINVENTAIRES	277 500,00	277 500,00
2	429000					CONSTATION DE LA PROVISION PRIME DINVENTAIRES		
3	635000					CONSTATION DE LA PROVISION PRIME DINVENTAIRES	72 150,00	72 150,00
4	438190					CONSTATION DE LA PROVISION PRIME DINVENTAIRES		
Total Pièce							349 650,00	349 650,00

Journal: 031 JOURNAL DE CLOTURE
Elab: Visé par

90

الملحق 14: التسجيل المحاسبي لمؤونات الشيكات غير المحصلة

ADE
 unite ouargla
 Exercice 2024

31 يومه المؤونات

DATE: 01/01/2024
 HEURE: 01:14
 PAGE: 1

PIECE COMPTABLE
 01 ere arrete
 N°: 000008

Journal: 031 JOURNAL DE CLOTURE
 Date: 31/12/2024
 Référence:
 Libellé: DIMINUTION DE LA PROVISIONS SUR CHEQUES IMPAYES

الشيكات غير المحصلة
 استبعاد

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	497000				PR2	DIMINUTION DE LA PROVISIONS SUR CHEQUES IMPAYES	133 302,68	
2	785300					DIMINUTION DE LA PROVISIONS SUR CHEQUES IMPAYES		133 302,68
Total Pièce							133 302,68	133 302,68

Etabli par :
 Visé par :

الملحق 15: التسجيل المحاسبي لمؤونات منحة المردودية الجماعية

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N° : 000000

Journal : 001 JOURNAL DE CLOTURE
Date : 31/12/2024
Référence :
Libellé : AUGMENTATION DE LA PROVISION SUR PRC 2024

منحة المردودية الجماعية

Lig	Compte	Tiers / CO / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	631204				*	AUGMENTATION DE LA PROVISION SUR PRC 2024	2 697 314,16	
2	428000					AUGMENTATION DE LA PROVISION SUR PRC 2024		2 697 314,16
3	636000					AUGMENTATION DE LA PROVISION SUR PRC 2024	701 301,68	
4	637000					AUGMENTATION DE LA PROVISION SUR PRC 2024	53 946,28	
5	438190					AUGMENTATION DE LA PROVISION SUR PRC 2024		755 247,96
Total Pièce							3 452 562,12	3 452 562,12

Etabli par :
Visé par :

الملحق 16: التسجيل المحاسبي لإسترجاع مؤونة الإحالة عن التقاعد

ADE
unite ouargla
Exercice 2024

DATE: 03/01/2022
HEURE: 01:22
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N° : 000011

Journal: 031 JOURNAL DE CLOTURE
Date: 31/12/2024
Référence
Libellé: DIMINUTION DE LA PROVISIONS IDR 2024

مؤونة الاحالة عن التقاعد
امسح

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	153000		استرجاع		PR2	DIMINUTION DE LA PROVISIONS IDR 2024	154 385,51	
2	783000					DIMINUTION DE LA PROVISIONS IDR 2024		154 385,51
Total Pièce							154 385,51	154 385,51

Etabli par :
Visé par :

الملحق 17: التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة أصول

ADE
unite ouargla
Exercice 2024

DATE: 01/01/2002
HEURE: 01:03
PAGE: 1

PIECE COMPTABLE
01 ere arrete
N° : 000012

Journal : 031 JOURNAL DE CLOTURE
Date : 31/12/2024
Référence
Libellé : AUGMENTATION DE LA PROVISION *IMPOTS DIFFERES ACTIF*

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	Projet	C.Resp	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	133000					AUGMENTATION DE LA PROVISION SUR PRC 2024	3 431 600,57	3 431 600,57
2	692000					AUGMENTATION DE LA PROVISION SUR PRC 2024		3 431 600,57
Total Piece							3 431 600,57	3 431 600,57

Visé par :

Etabli par :

الملحق 18: ميزان المراجعة للأعباء

ADE
UNITE OUARGLA
Exercice 2024

DATE: 01/01/2022
HEURE: 00:59
PAGE: 1

Balance Générale

De : Janvier A : Clôture < Etat Définitif >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		Mts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
901100	ENERGIE CONSOMMEE (ENERGIE DE					100 279 496,52		100 279 496,52	
901	MATIERE PREMIERE					100 279 496,52		100 279 496,52	
902010	TUBES & TUYAUX					8 580 520,00		8 580 520,00	
902020	PIECES SPECIALES POUR TRAVAUX					2 453 487,11	10 324,52	2 453 162,58	
902030	COMPTEURS D'EAU & PIECES DE REC					8 580 403,99		8 580 403,99	
902110	ELECTROPOMPES & POMPES					2 340 000,00		2 340 000,00	
902120	MOTEUR & EQUIPEMENTS ELECTRIQ					8 704 851,71		8 704 851,71	
902130	EQUIPEMENTS HYDROMECANQUES					347 900,00		347 900,00	
902140	ROBINETTERIE & PIECES DE REGVM					937 865,18		937 865,18	
902150	APPAREILLAGE & FOURNITURE ELÉC					2 061 165,14		2 061 165,14	
902160	MATERIAUX DE CONSTRUCTION					98 040,00		98 040,00	
902170	METALLS					790 514,00		790 514,00	
902180	BOULONNERIE & QUINGALLERIE					542 530,74		542 530,74	
902190	PETIT OUTILAGE					494 575,89		494 575,89	
902200	PENTURE & DROGUERIE					396 396,00		396 396,00	
902230	PIECES DE RECHANGE POUR VEHIC					1 252 785,33		1 252 785,33	
902240	PIECES DE RECHANGE COMMUNES					5 060 620,55		5 060 620,55	
902250	PRODUITS PETROLIERS					3 037 400,00		3 037 400,00	
902270	EFFECTS VESTIMENTAIRES					459 484,45		459 484,45	
902290	PAPETERIE & FOURNITURE DE BUREA					8 105 433,80		8 105 433,80	
902310	CONSUMATION PRODUITS TRAITEM					4 336 777,84		4 336 777,84	
902	MATIERES CONSOMMABLES					54 130 810,73	10 324,52	54 130 486,21	
907100	PETITES MATERIELS ET OUTILLAGES					1 014 000,00		1 014 000,00	
907	ACHATS NON STOCKES DE MATIERES					1 014 000,00		1 014 000,00	
909000	FRAS ACCESSOIRES D'ACHAT					58 288,84		58 288,84	
909	FRAS ACCESSOIRES D'ACHAT					90 205,84		90 205,84	
909000	FRAS ACCESSOIRES D'ACHAT					101 530 586,08	10 324,52	101 512 241,57	
909	ACHATS CONSOMMEES					354 900,00		354 900,00	
914300	CHARGES LOCATIVES - MATERIEL ET					997 500,00		997 500,00	
914300	CHARGES LOCATIVES - MATERIEL DE								

ADE
UNITE OUARGLA
Exercice 2024

DATE: 01/01/2022
HEURE: 00:59
PAGE: 2

Balance Générale

De : Janvier A : Clôture < Etat Définitif >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		Mts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
614000	CHARGES LOCATIVES DIVERSES					10 350,00		10 350,00	
614	CHARGES LOCATIVES ET CHARGES D					1 208 350,00		1 208 350,00	
615200	E-RAM BATEMENTS ADMINISTRATIFS					5 100,00		5 100,00	
615300	E-RAM MATERIEL ET OUTILLAGE					80 250,00		80 250,00	
615400	E-RAM MATERIEL DE TRANSPORT					13 679 206,84		13 679 206,84	
615500	E-RAM MOBILIER ET MATERIEL DE BU					82 540,00		82 540,00	
615600	AUTRES ENTRETIEN-REPARATION &					2 191 140,00		2 191 140,00	
615	ENTRETIEN, REPARATIONS ET MAINT					17 049 236,84		17 049 236,84	
616000	ASSURANCES RESPONSABILITE CIVIL					190 676,52		190 676,52	
616400	ASSURANCES VEHICULES (FLOTTE)					1 099 902,15		1 099 902,15	
616700	CATASTROPHE NATURELLE					462 114,23		462 114,23	
616900	AUTRES ASSURANCES					653 091,43		653 091,43	
616	PRIMES D'ASSURANCES					2 935 782,30		2 935 782,30	
61	SERVICES EXTERIEURS					21 250 988,04		21 250 988,04	
62130	HONORAIRES					8 318 070,00		8 318 070,00	
62130	SEMINAIRES ET FORMATIONS					31 900,00		31 900,00	
62180	FRAS D'ACTES ET DE CONTENIEURS					400 000,00		400 000,00	
622	REMUNERATIONS D'INTERMEDIAIRES					5 812 736,00		5 812 736,00	
623900	AUTRES FRAS DE PUBLICITE					200 000,00		200 000,00	
623	PUBLICITE, PUBLICATION, RELATIONS					300 000,00		300 000,00	
625000	DEPLACEMENTS - FRAS DE VOYAGE					623 293,00		623 293,00	
625100	DEPLACEMENTS - FRAS DE SEJOUR					3 141 940,50		3 141 940,50	
625400	RECEPTIONS - FRAS D'EMERGEN					4 862 018,33		4 862 018,33	
625500	RECEPTIONS - FRAS DE RESTAURATI					4 393 251,01		4 393 251,01	
625	DEPLACEMENT MILIENS ET RECEPTE					12 741 148,84		12 741 148,84	
626000	AFFRANCOISEMENT (TABLETS POST					8 250,00		8 250,00	
626100	TELEPHONE ET FAX					1 892 398,28		1 892 398,28	
626300	AUTRES FRAS DE P & T					117 026,75		117 026,75	
626	FRAS POSTAUX ET DE TELECOMMU					2 178 123,04		2 178 123,04	

ADE
UNITE OUARGLA
Exercice 2024

DATE: 01/01/2025
HEURE: 00:58
PAGE: 2

Balance Générale
De : Janvier A : Clôture < Etat Définitif >

Compte	Intitulé	Nouveau		Mts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Credit	Débit	Credit	Débit	Credit	Débit	Credit
010000	CHARGES LOCATIVES DIVERSES					18 580,00		18 580,00	
010	CHARGES LOCATIVES ET CHARGES D					1 204 550,00		1 204 550,00	
010200	E-RAMATMENTS ADMINISTRATIFS					5 100,00		5 100,00	
010300	E-RAMATERIEL ET OUTILLAGE					00 250,00		91 250,00	
010400	E-RAMATERIEL DE TRANSPORT					13 679 206,84		13 679 206,84	
010500	E-RAMOMLIER ET MATERIEL DE BU					80 540,00		80 540,00	
010600	AUTRES ENTRETIEN-REPARATION A					2 191 140,00		2 191 140,00	
015	ENTRETIEN, REPARATIONS ET MAINT					17 049 236,84		17 049 236,84	
010600	ASSURANCES RESPONSABILITE CIVIL					100 676,52		100 676,52	
010400	ASSURANCES VEHICULES (FLOTTE)					1 899 600,00		1 899 600,00	
010700	CATASTROPHE NATURELLE					482 114,23		482 114,23	
010800	AUTRES ASSURANCES					653 091,40		653 091,40	
018	PRIMES D'ASSURANCES					2 935 782,15		2 935 782,15	
01	SERVICES EXTERIEURS					21 283 588,04		21 283 588,04	
020100	HONORAIRES					6 115 070,00		6 115 070,00	
020100	SEMINAIRES ET FORMATIONS					31 960,00		31 960,00	
020100	FRAS D'ACTES ET DE CONTENTEUR					488 000,00		488 000,00	
030	RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES					9 812 736,00		9 812 736,00	
020900	AUTRES FRAS DE PUBLICITE					300 000,00		300 000,00	
030	PUBLICITE, PUBLICATION, RELATIONS					300 000,00		300 000,00	
020500	DÉPLACEMENTS : FRAS DE VOYAGE					825 263,00		825 263,00	
020500	DÉPLACEMENTS : FRAS DE SÉJOUR					3 141 940,50		3 141 940,50	
020400	RÉCEPTIONS : FRAS D'HÉBERGEMENT					4 892 916,33		4 892 916,33	
020500	RÉCEPTIONS : FRAS DE RESTAURANT					4 893 211,01		4 893 211,01	
020	DÉPLACEMENT MOYENS ET RECEPT					12 741 148,84		12 741 148,84	
020500	APPRANCHISSEMENT (FRAS) POST					9 210,00		9 210,00	
020500	TELEPHONE ET FAX					1 652 396,28		1 652 396,28	
020500	AUTRES FRAS DE P.A.T					517 404,74		517 404,74	
020	FRAS POSTAUX ET DE TELECOMMU					2 179 123,04		2 179 123,04	

ADE
UNITE OUARGLA
Exercice 2024

DATE: 01/01/2025
HEURE: 00:58
PAGE: 4

Balance Générale
De : Janvier A : Clôture < Etat Définitif >

Compte	Intitulé	Nouveau		Mts du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Credit	Débit	Credit	Débit	Credit	Débit	Credit
027	AUTRES CHARGES SOCIALES		58			25 251 716,72	7 300,00	25 251 716,72	
030000	PRIME DE PANIER		65			80 886 790,00		80 886 790,00	
030201	PRIME DE TRANSPORT		97			6 087 673,85		6 087 673,85	
030202	INDEMNITE FORFAITAIRE DE CONVEN		20			120 000,00		120 000,00	
030203	PRIMES DE BILAN COMPTABLE		90			160 000,00	80 000,00	80 000,00	
030204	PRIME DE CAISSE		27			327 235,70		327 235,70	
030205	PRIMES DE D'INVENTAIRES		87			891 500,00	280 000,00	611 500,00	
030210	SALAIRE UNIQUE		44			17 044 000,00		17 044 000,00	
030215	PRIME DE SCOLARITE		87			2 067 000,00		2 067 000,00	
030217	ALLOCATION DE DÉPART À LA RETRAI		14			14 514 343,38		14 514 343,38	
030218	ALLOCATION DÉCÈS		90			2 882 042,28		2 882 042,28	
030	AUTRES CHARGES DE PERSONNEL		20			97 176 353,34	360 000,00	96 816 353,34	
03	CHARGES DE PERSONNEL		38			788 658 280,11	408 010,00	788 250 270,11	
041100	VIGNETTES AUTOS		40			340 000,00		340 000,00	
041	IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS AB		49			240 000,00		240 000,00	
040000	TAXES HYDRIQUES		30			7 890 072,84		7 890 072,84	
040000	AUTRES DROITS, IMPÔTS ET TAXES D		7			482 336,24	8 000,00	474 336,24	
045	AUTRES IMPÔTS ET TAXES (HORS IMP		12			8 672 308,08	8 000,00	8 664 308,08	
04	IMPÔTS ET TAXES VERSES ET ASSIM		12			8 612 809,08	8 000,00	8 604 809,08	
050900	MOINS-VALUES SUR SORTIE D'ACTIFS		38			300,00		300,00	
050	MOINS-VALUES SUR SORTIE D'ACTIFS		14			344 444,43		344 444,43	
050200	DONS ET LIBÉRALITÉS		38			344 444,43		344 444,43	
055	AMONDES ET PÉNALITÉS, SUBVENTIO		10			5 600 000,00		5 600 000,00	
050000	AUTRES CHARGES DE GESTION COU		10			5 600 000,00		5 600 000,00	
050	AUTRES CHARGES DE GESTION COU		10			5 096 076,99		5 096 076,99	
06	AUTRES CHARGES OPERATIONNELLE		13			9 643 447,14		9 643 447,14	
061000	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS A		13			9 643 447,14		9 643 447,14	
061	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS		14			45 514 575,83		45 514 575,83	
061000	DOTATIONS AUX PROVISIONS ACTIFS								

ADE
UNITE OUARGLA
Exercice 2024

DATE: 01/01/2025
HEURE: 00:39
PAGE: 8

Balance Générale

De : Janvier A : Clôture < Etat Définitif >

Compte	Intitulé	Nouveau		Mois du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Credit	Débit	Credit	Débit	Credit	Débit	Credit
583400	DOTATION AUX PROVISIONS POUR PE					178 604 038,02		178 604 038,02	
583	DOTATION AUX PROVISION POUR IND					224 118 613,85		224 118 613,85	
585100	DOTATIONS AUX PROVISIONS ET PER					357 884,01		357 884,01	
585	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS,					357 884,01		357 884,01	
588100	DOTATIONS AUX PROVISIONS ET PER					1 635 339,91		1 635 339,91	
588	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS,					1 635 339,91		1 635 339,91	
58	DOTATIONS AUX AMORTIS PROV ET P					235 785 284,91		235 785 284,91	
992000	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF						3 431 600,57		3 431 600,57
992	IMPOSITION DIFFEREE ACTIF						3 431 600,57		3 431 600,57
99	IMPOTS SUR LES RESULTATS ET AS						3 431 600,57		3 431 600,57
9	COMPTES DE CHARGES					1 221 841 525,74	3 886 544,28	1 221 841 525,74	3 886 544,28
		0,00	0,00	0,00	0,00	1 221 841 525,74	3 886 544,28	1 221 841 525,74	3 886 544,28

الملحق 19: ميزان المراجعة للإيرادات

ADE
UNITE OUARGLA
Exercice 2024

DATE: 01/01/2025
HEURE: 00:39
PAGE: 1

Balance Générale

De : Janvier A : Clôture < Etat Définitif >

Compte	Intitulé	Nouveau		Mois du Mois		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Credit	Débit	Credit	Débit	Credit	Débit	Credit
701000	VENTES EAUX					441 622,15	294 945 254,00		394 563 641,85
701	VENTES PRODUITS FINIS					441 622,15	294 945 254,00		294 503 641,85
704000	RÉALISATION GROS TRAVAUX						3 657 500,00		3 657 500,00
704100	RÉALISATION BRANCHEMENT					2 492 530,00	40 285 978,11		37 802 048,17
704200	AUTRES TRAVAUX						2 225 439,90		2 229 499,90
704	VENTE DE TRAVAUX					2 492 530,00	45 182 978,07		42 689 048,07
706000	ABONNEMENTS ET REDEVANCES FIX					30 900,00	71 458 260,00		71 427 360,00
706	AUTRES PRESTATIONS DE SERVICES					30 900,00	71 458 260,00		71 427 360,00
70	VENTES DE PRODUITS FABRIQUES M					2 908 452,15	511 585 500,07		508 620 047,92
752000	PLUS-VALUES SUR SORTIES D'ACTIFS						14 588 500,00		14 588 500,00
752	PLUS-VALUES SUR SORTIES D'ACTIFS						3 362 888,27		3 362 888,27
754000	QUOTES-PARTS DE SUBVENTIONS D1						3 362 888,27		3 362 888,27
754	QUOTES-PARTS DE SUBVENTIONS D1					238 802,64	15 948 451,84		16 409 648,29
757000	PRODUITS EXCEPTIONNELS SUR OPÉ					238 802,64	15 948 451,84		16 409 648,29
757	PRODUITS EXCEPTIONNELS SUR OPÉ						16 226 544,40		16 226 544,40
758000	AUTRES PRODUITS DE GESTION COU						16 226 544,40		16 226 544,40
758	AUTRES PRODUITS DE GESTION COU					238 802,64	50 836 364,51		50 597 561,87
75	AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS						154 385,51		154 385,51
763000	REPRISE PERTE DE VALEUR SUR IDR						357 884,01		357 884,01
765100	REPRISE D'EXPLOITATION SUR PERTE						1 079 536 209,55		1 079 536 209,55
765200	REPRISE D'EXPLOITATION SUR PERTE						133 302,68		133 302,68
765300	REPRISE D'EXPLOITATION SUR PERTE						1 635 339,91		1 635 339,91
765100	REPRISE FINANCIERE SUR PERTES D						1 635 339,91		1 635 339,91
768	REPRISES FINANCIERES SUR PERTES						1 081 857 121,56		3 081 857 121,56
76	REPRISES SUR PERTES DE VALEUR E					3 205 254,79	1 644 280 008,24		1 641 074 751,45
7	COMPTES DE PRODUITS					3 205 254,79	1 644 280 008,24	3 205 254,79	1 644 280 008,24
		0,00	0,00	0,00	0,00	3 205 254,79	1 644 280 008,24	3 205 254,79	1 644 280 008,24

الملحق 20: الميزانية أصول

DATE: 01/01/2024
HEURE: 09:39
PAGE: 1

ADE
UNITE OUARGLA
Exercice 2024

Bilan Actif
Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal :

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Écart d'acquisition (ou goodwill)		213 843,09	73 925,32	139 918,27	149 377,01
Immobilisations incorporelles		408 893 308,17		408 893 308,17	57 151 110,58
Immobilisations corporelles		4 398 648,00		4 398 648,00	4 398 648,00
Terrains		42 373 403,01	39 834 834,92	2 538 568,09	3 130 168,03
Bâtiments		422 750 931,89	369 058 473,25	53 732 458,64	49 622 295,55
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		3 651 286,31		3 651 286,31	3 651 286,31
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés		3 651 286,31		3 651 286,31	3 651 286,31
Prêts et autres actifs financiers non courants		152 217 256,45		152 217 256,45	148 785 651,88
Impôts différés actifs					
TOTAL ACTIF NON COU		625 845 347,25	408 957 233,49	216 878 163,76	209 737 405,78
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		58 870 831,75	397 886,01	58 472 945,75	45 341 430,91
Créances et emplois assimilés		2 683 827 242,46	332 605 232,25	2 351 222 010,21	1 388 394 819,04
Clients		6 845 723,67		6 845 723,67	10 504 692,30
Autres débiteurs		2 678 659,44		2 678 659,44	35 385 369,14
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		221 138 052,10	1 635 339,91	219 502 712,19	75 572 728,12
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COUR		2 973 360 608,63	334 638 458,17	2 638 722 051,46	1 558 199 039,51
TOTAL GENERAL ACTIF		3 609 005 955,88	743 605 691,66	2 865 400 215,22	1 767 936 445,29

الملحق 21: الميزانية خصوم

ADE
UNITE OUARGLA
Exercice 2024

DATE: 01/01/2025
HEURE: 10:20
PAGE: 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		420 151 014,91	717 962 801,26
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Liaisons Inter-Unités		-4 595 409 475,48	-5 500 132 113,53
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		-4 175 258 460,57	-5 062 169 281,77
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières		12 405 550,55	12 205 550,55
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		1 533 382 235,10	1 309 418 307,75
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		1 545 788 855,75	1 321 624 858,30
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		397 850 980,93	734 206 738,87
Impôts		481 577 793,53	475 880 820,52
Autres dettes		4 608 732 216,84	4 318 078 501,11
Trésorerie		308 782,33	308 782,33
TOTAL PASSIFS COURANTS III		5 488 869 779,03	5 536 881 842,83
TOTAL GENERAL PASSIF		2 855 400 215,22	1 757 535 449,29
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

الملحق 22: جدول حسابات النتائج

IMPRIME DESTINEE A L'ADMINISTRATION

R.C. :
N.L.F. :
A.S. :

Désignation de l'entreprise : ADE
Activité :
Adresse :

Exercice (du) 01/01/2024 au 31/12/2024

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				388 279 429,28
Production vendue				79 622 500,00
Produits annués				33 122 834,21
Rabais, remises, ristournes accordés		204 663 641,85		
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		71 437 389,58		
Production stockée ou destockée		42 659 048,37		
Produits annués				
Rabais, remises, ristournes accordés		505 820 047,92		491 924 143,41
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes				
Production stockée ou destockée				
Produits annués				
Subventions d'exploitation		559 620 347,97		481 924 143,41
Le produit net de l'exercice				
Achats de marchandises vendues	906 278 489,82		113 322 945,95	
Matières premières	54 135 485,21		84 741 853,87	
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services	5 914 000,00		5 061 700,00	
Autres consommations				
Rabais, remise, ristournes obtenus sur achats			10 652 942,90	
Services extérieurs				
Sous-traitance générale	1 269 550,00		31 650,00	
Locations	17 049 236,84		5 113 443,00	
Électricité, réparations et maintenance	2 035 782,20		2 797 517,94	
Primes d'assurance				
Personnel extérieur à l'entreprise	6 612 738,88		4 149 377,93	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	200 000,00		374 100,90	
Publicité	12 741 148,84		6 672 184,42	
Déplacement, missions et réceptions	3 370 441,55		3 974 108,80	
Autres services				
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs			220 881 918,64	
Charges de l'exercice	204 581 844,13			271 943 167,73
Elément ajouté d'exploitation (I-II)		304 026 198,63		
Charges de personnel	799 050 035,18		680 870 741,64	
Impôts et taxes et versements assimilés	8 804 305,06		12 258 573,77	
IV-Excédent brut d'exploitation	473 649 835,45		429 317 147,48	

IMPRIME DESTINEE A L'ADMINISTRATION

Autres produits opérationnels	50 687 681,47	36 673 364,36
Autres charges opérationnelles	5 896 076,58	2 187 821,91
Dotation aux amortissements	235 795 204,91	176 793 779,20
Provisions		
Partes de valeur		
Reprise sur parties de valeur et provisions	1 091 857 121,65	1 346 441 037,47
VI-Résultat opérationnel	416 617 703,18	782 115 853,24
Produits financiers		
Charges financières		
VII-Résultat financier		
VIII-Résultat ordinaire (V+VI)	416 617 703,18	782 115 853,24
Eléments extraordinaires (produits) (*)		
Eléments extraordinaires (charges) (*)		
VIII-Résultat extraordinaire		
Impôts exigibles sur résultats		
Impôts différés (variations) sur résultats	3 431 600,57	54 074 188,58
IX-RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE	420 249 303,75	728 041 663,26

(*) À détailler sur l'état annexé à joindre.

الملحق 23: جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

ADE
UNITE OUARGLA
Exercice 2024

DATE: 01/11/2024
HEURE: 09:39
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Année à : Clôture < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		500 620 047,92	491 924 143,41
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		500 620 047,92	491 924 143,41
Actifs consommés		181 513 241,57	183 201 559,62
Services extérieurs et autres consommations		43 177 896,37	37 755 027,86
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		224 691 137,94	220 956 587,48
III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)		275 928 910,98	270 967 555,93
Charges de personnel		789 089 025,10	880 970 741,44
Impôts, taxes et versements assimilés		8 804 809,06	12 333 573,77
IV. EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION		-473 943 934,29	-422 295 759,48
Autres produits opérationnels		93 597 581,67	35 873 394,39
Autres charges opérationnelles		5 996 079,69	2 187 821,91
Cotisations aux amortissements et aux provisions		236 795 284,91	175 793 776,20
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 081 597 121,88	1 346 441 537,47
V. RESULTAT OPERATIONNEL		410 719 414,34	782 037 041,24
Produits financiers			
Charges financières			
VI. RESULTAT FINANCIER			
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		410 719 414,34	782 037 041,24
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-3 431 800,57	-54 074 183,25
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 041 074 751,45	1 074 238 543,24
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 220 823 736,54	1 158 275 693,69
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		420 181 014,91	717 962 851,25
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		420 181 014,91	717 962 851,25
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Doit part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

R.C.	
N.U.F.	
A.I.	

Désignation de l'entreprise : ACIE

Activité

Adresse

Exercice du

01/01/2024

au

31/12/2024

3/ Charges de Personnel, Impôts, taxes et versements assimilés, autres services

Rubrique	Montants
Autres services	
Charges locatives et charges de copropriété	1 266 940,00
Études et recherches	5 512 738,86
Documentation et divers	
Transports et taxes et transport collectif du personnel	
Frais postaux et de télécommunication	2 176 113,86
Services bancaires et assimilés	1 194 327,86
Cotisations et divers	
TOTAL (1)	10 255 726,48
Charges de Personnel	
Rémunérations du personnel	614 622 860,40
Rémunérations de l'exploitant individuel (cas d'une EURL)	
Cotisations aux organismes sociaux	126 134 567,30
Charges sociales de l'exploitant individuel (cas d'une EURL)	
Autres charges sociales	25 301 718,72
Autres charges de personnel	30 571 355,38
TOTAL (2)	796 120 075,11
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	240 900,00
Impôts et cotisations exceptionnelles sur résultat	
Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)	8 504 328,08
TOTAL (3)	8 504 328,08
TOTAL (1)+(2)+(3)	788 176 957,88

4/ Autres charges et produits opérationnels

Rubrique	Montants
Autres charges opérationnelles	
Réalisations pour concessions brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Moins valeurs sur autres droits immobiliers non financiers	
Jeux de présence	
Perte sur opérations d'investissement	
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Amortissements et pertes, subventions accordées, dons et libéralités	244 444,42
Charges exceptionnelles de gestion courante	
Autres charges de gestion courante	5 930 966,88
TOTAL	6 175 411,30
Autres Produits opérationnels	
Réalisations pour concessions brevets, licences, logiciels et valeurs similaires	
Plus-values sur autres droits immobiliers non financiers	
Jeux de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant	
Quote-part de subventions d'investissement versée au résultat de l'exercice	3 762 888,27
Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	
Reprise sur créances amorties	
Produits exceptionnels sur opérations de gestion	10 426 848,00
Autres Produits de gestion courante	15 226 264,42
TOTAL	39 529 281,87

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

R.C.	
N.I.F.	
A.J.	

Désignation de l'entreprise : ADE

Activité :

Adresse :

Exercice du 01/01/2004 au 31/12/2004

5. Tableau des amortissements et pertes de valeurs:

Rubriques et Postes	Amortissements Cumulés en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Diminutions éléments sortis	Amortissements Cumulés en fin d'exercice	Dotations Fiscales	Ecart
Goodwill						
Immobilisations incorporelles	64 516,56	8 458,74		73 925,30		8 458,74
Immobilisations corporelles	442 385 145,45	47 442 115,32	80 936 948,55	468 891 306,17		47 442 115,32
Participations						
Autres actifs financiers non courants						
TOTAL	442 452 660,21	47 451 522,96	80 936 948,55	468 967 233,49		47 451 522,96

5i. Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Rubriques (Nature des immobilisations créées ou acquises à détailler)	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles	2 985 225,00	52 775,00	2 932 500,00
Participations			
Autres actifs financiers non courants			
TOTAL	2 985 225,00	52 775,00	2 932 500,00

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

R.C.

N.I.F

A.E.

Désignation de l'entreprise ADE

Activité

Adresse

Exercice du

01/01/2024

au

31/12/2024

71 Tableau des immobilisations cédées (plus ou moins valeur) au cours de l'exercice.

Nature des immobilisations cédées	Date acquisition	Montant nets figurant à l'actif	Amortissements pratiqués	Valeur nette comptable	Prix de cession	Plus ou moins valeur	
						Plus valeur	Moins valeur
Immobilisations corp.	1/1/2024	27 000 000,00	27 000 000,00		2 081 829,68	2 081 829,68	
Immobilisations	1/1/2024	612 136,57	612 136,57		124 285,71	124 285,71	
Matériel social	1/1/2024	81 824,40	81 824,40		100 000,00	100 000,00	
Matériel informatique	1/1/2024	334 000,00	334 000,00		200 000,00	200 000,00	
Matériel de bureau	1/1/2024	382 300,00	382 300,00		200 000,00	200 000,00	
Matériel automobile	1/1/2024	1 213 976,66	1 213 976,66		1 150 000,00	1 150 000,00	
Matériel et outillage	1/1/2024	88 300,00	87 015,00	985,00	12 000,00	11 015,00	
Emballages réutilis.	1/1/2024	101 188,00	101 188,00		7 894,81	7 894,81	
Matériel et outillage	1/1/2024	237 000,00	237 800,00		80 000,00	80 000,00	
Matériel automobile	1/1/2024	8 080 350,00	8 080 350,00		4 530 000,00	4 530 000,00	
	1/1/2024	0,00	0,00		0,00		
	1/1/2024	0,00	0,00		0,00		
	1/1/2024	0,00	0,00		0,00		
	1/1/2024	0,00	0,00		0,00		
Total	1/1/2024	29 136 867,24	29 136 867,24	985,00	14 566 500,00	14 567 485,20	

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

R.C.	
N.I.F.	
A.I.	

Désignation de l'entreprise : ADE

Activité :

Adresse :

Exercice du	01/01/2024	au	31/12/2024
-------------	------------	----	------------

8/ Tableau des provisions et pertes de valeurs :

Rubriques et postes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
-Pertes de valeurs sur stocks (à détailler pour chaque catégorie de stock sur état annexé)	397 886,01	367 884,81	367 884,81	397 886,01
-Pertes de valeurs sur créances(1)	1 412 274 744,48		-1 079 668 612,23	332 606 232,25
-Pertes de valeurs sur actions et parts sociales(2)				
-Provisions pour pensions et obligations similaires	889 732 001,50		-184 385,51	889 547 615,99
-Provisions sur filiales		48 614 575,83		48 614 575,83
-Autres provisions liées au personnel				
Provisions pour impôts	649 990 676,20	178 604 038,00		828 594 714,20
-Autres provisions à détailler sur états annexes	1 436 328,91	1 425 328,91	-1 436 328,91	1 436 328,91
TOTAL	2 729 728 978,16	226 151 857,77	-1 081 857 121,80	1 898 020 694,27

(1) A détailler en tableau 8/1

(2) A détailler en tableau 8/2

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

R.C.

N.I.F

A.N.

Désignation de l'entreprise : ADE

Activité :

Adresse :

Exercice du

01/01/2024

au

31/12/2024

a) TABLEAU DE DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)		Bénéfice
II-Réintégrations		Perte
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		
Quote-part des coûts publicitaires non déductible		
Quote-part de sponsoring et parrainages non déductible		
Frais de réception non déductibles		
Cessions et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		
Amortissements non déductibles		
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements des déductions liés aux opérations de crédit bail (preneur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors modèle financier (bailleur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôt exigible sur le résultat	
	Impôt différé (variation)	
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		
Autres réintégrations (*)		
Total des réintégrations		
III-Déductions		
Plus-values sur cession d'éléments d'actif immobilisés (cf art 173 du CIDA)		
Les profits et les plus-values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou parts d'OPCVM régularisés		
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf art 147 bis du CIDA)		
Amortissements liés aux imitations de crédit bail (bailleur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors modèle financier (Preneur) (cf art 27 de LFC 2010)		
Compléments d'amortissements		
Autres déductions (*)		
Total des déductions		
IV. Déficit antérieur à déduire (cf art 147 du CIDA)		
Déficit de l'exercice 23		
Déficit de l'exercice 24		
Déficit de l'exercice 25		
Déficit de l'exercice 26		
Total des déficits à déduire		
Résultat (inclut 0-III-V)		Bénéfice
		Déficit

(*) à annexer aux 404 annexes à joindre.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

R.C.	
N.I.F	
A.I.	

Désignation de l'entreprise : ADE

Activité :

Adresse :

Exercice du

01/01/2024

au

31/12/2024

12/ Commissions et courtages, redevances, honoraires, sous-traitance, rémunérations diverses et frais de siège :

Désignation des personnes bénéficiaires	Numéro d'identifiant fiscal	Adresse	Montant perçu
BASOU RACHIDA	257613180105729		248 732,00
DAHMRI BACHIR	190039110068326		811 194,00
SENCHERKH FAYCEL	197038010273235		878 740,00
KAMASSI ZOULIKHA	298038010170235		903 833,00
ZERGOUNE NOURDOUNE	197638010111744		190 000,00
GOUMARI ALI	188070100189179		626 000,00
BOUHAI SAHRAOUI	167300101389033		273 440,00
KHAMELAOUI SELMANE	726113001036287		653 425,00
ATIBIANI SALMA	29810940009001		153 000,00
TOTAL			5 435 399,00

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

R.O.	
N.I.F	
A.I.	

Désignation de l'entreprise	ADE
Activité	
Adresse	

Exercice du	01/01/2024	du	01/01/2024
-------------	------------	----	------------

13/ Taxe sur l'activité professionnelle :

Lieu de payement de la TAP	Chiffre d'affaires imposable Par commune	Chiffre d'affaires exonéré	TAP acquittée
UNITE OUNGOA	04 622 706,00		004 325,34
TOTAL	04 622 706,00		004 325,34

الفهرس

الصفحة	المحتوى
I	الشكر والعرفان
III	الإهداء
IV	الملخص
VII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الأشكال
XI	قائمة الجداول
XIII	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
أ	توطأة
أ	الإشكالية الرئيسية
أ	الأسئلة الفرعية
ب	الفرضيات
ب	أهمية الدراسة
ب	أهداف الدراسة
ت	مبررات اختيار الموضوع
ت	حدود الدراسة
ت	صعوبات الدراسة
ث	هيكل الدراسة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي	
1	تمهيد
2	المبحث الأول: الخلفية النظرية للتحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي
3	<u>المطلب 01: مفاهيم أساسية حول التحفظ المحاسبي</u>
3	<u>الفرع الأول: نشأة وتطور التحفظ المحاسبي</u>
4	<u>الفرع الثاني: مفهوم التحفظ المحاسبي وأهميته</u>

7	<u>الفرع الثالث: دوافع استخدام التحفظ المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه</u>
14	<u>الفرع الرابع: الممارسات المحاسبية للتحفظ المحاسبي</u>
15	<u>المطلب الثاني: عموميات حول التهرب الضريبي</u>
16	<u>الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي</u>
18	<u>الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي</u>
19	<u>الفرع الثالث: أساليب التهرب الضريبي</u>
20	<u>الفرع الرابع: أسباب التهرب الضريبي</u>
21	<u>الفرع الخامس: آثار التهرب الضريبي وطرق مكافحته</u>
23	<u>المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة لموضوع التحفظ المحاسبي والتهرب الضريبي</u>
23	<u>المطلب 01: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية ومناقشتها</u>
31	<u>المطلب 02: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية ومناقشتها</u>
34	<u>المطلب 03: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية</u>
34	<u>الفرع الأول: أوجه التشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية</u>
34	<u>الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية</u>
35	<u>خلاصة الفصل الأول</u>
	<u>الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه لدور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي</u>
38	<u>تمهيد</u>
39	<u>المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة</u>
40	<u>المطلب 01: الوسائل والأدوات المستخدمة في الدراسة</u>
40	<u>أولاً: منهج الدراسة</u>
41	<u>ثانياً: أهم الوسائل والأدوات المستخدمة في الدراسة</u>
42	<u>المطلب 02: تقديم عام حول مؤسسة الجزائرية للمياه</u>

42	<u>الفرع الأول: نشأة وتطور مؤسسة الجزائرية للمياه</u>
43	<u>الفرع الثاني: تعريف بمؤسسة الجزائرية للمياه</u>
44	<u>الفرع الثالث: أهداف مؤسسة الجزائرية للمياه</u>
46	<u>الفرع الخامس: الهيكل التنظيمي للمؤسسة</u>
50	<u>المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة</u>
50	<u>المطلب 01: عرض نتائج الدراسة</u>
52	<u>الفرع الأول: محاسبة الاهتلاكات</u>
53	<u>الفرع الثاني: محاسبة خسائر القيمة</u>
55	<u>الفرع الثالث: محاسبة المؤونات</u>
60	<u>الفرع الرابع: محاسبة الضرائب المؤجلة</u>
60	<u>المطلب 02: معالجة وتحليل نتائج الدراسة</u>
60	<u>أولا: معالجة وتحليل ميزان المراجعة</u>
61	<u>ثانيا: معالجة وتحليل الميزانية المحاسبية</u>
63	<u>ثالثا: معالجة وتحليل جدول حسابات النتائج</u>
66	<u>رابعا: معالجة وتحليل الجداول الجبائية</u>
68	<u>المطلب الثالث: تقييم دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي في مؤسسة الجزائرية للمياه</u>
70	<u>الخاتمة</u>
73	<u>قائمة المراجع</u>
78	<u>الملاحق</u>
114	<u>الفهرس</u>

