



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

دراسة تحليلية للعلاقة بين المحاسبة والجباية في
ظل المعايير المحاسبية الدولية

دراسة حالة شركة النور لبيع الملابس بالجملة والتجزئة بورقلة

إشراف الأستاذ الدكتور:

زكرياء دمدوم

إعداد الطالبات:

حنان بن ناصر

عبير بالخضر

هاجر دحماني

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا

مناقشا

أستاذ التعليم العالي بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

أستاذ محاضر صنف (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

أستاذ محاضر صنف (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

د. حميداتو محمد الناصر

د. زكرياء دمدوم

د. مهاوات لعبيدي

السنة الجامعية: 2017 / 2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى الحي الذي لا يموت . . إلى من خلقتني فسواني ومرسم روعي وكياني . . إلى من أكرمني بنور العلم وزينه في قلبي الله جلّ . . .

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة . . إلى حبيبي الأكرم وقرّة عين الجميع سيدنا محمد ﷺ . . .

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار . . إلى من علمني العطاء بدون انتظار . . إلى من أحمل اسمه بكل اقتنار . . أرجو من الله أن يمد في عمره ليرى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار . . وستبقى كلماته نجوم أهدي بها في الظلام . . إليك أبي العزيز . . .

إلى معنى الحب ومعنى الحنان والتفاني . . إلى بسمّة الحياة وسر الوجود . . إلى القلب الناصع بالبياض . . إلى من كان دعاؤها سر نجاحي . . وحنانها بلسم جراحي . . إلى أغلى الحبايب أمي العزيزة . . .
إلى القلوب الطاهرة الرقيقة . . والنفوس الطيبة البريئة . . إلى مراحين حياتي إخوتي . . .

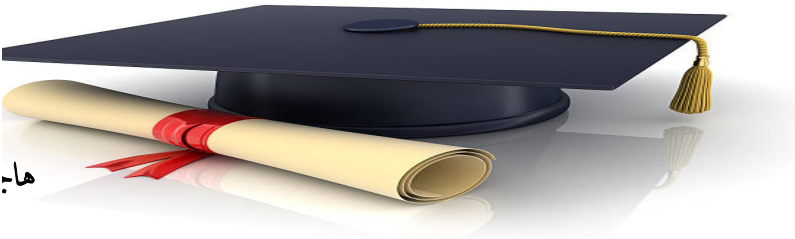
إلى الروح التي ستسكن روعي والقلب الذي سيسكن قلبي . . .

إلى الإخوة والأخوات الذين لم تلدهن لي أمي . . إلى من تحلو بإخاء . . وتميزوا بالعطاء والوفاء . . إلى كل طلبة دفعة ماستر محاسبة وتدقيق . . .

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي . . .

إلى كل هؤلاء . . أهدي ثمرة

جهدي . .



الاهداء

بادىء ذي بدء نحمد الله سبحانه وتعالى الذي منى علينا وامدنا بالقوة والإرادة لإتمام هذا العمل، وامثالاً
لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم ﴿من لم يشكر الناس لم يشكر الله﴾.

فاهدي ثمرة جهدي إلى:

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب والحنان والتقاني، إلى بسملة الحياة وسر الوجود إلى
من كان دعائها سرنجاحي وحنانها بلسم جراحي، إلى من تقف الحروف عاجزة عن وصفها إلى
"أمي الحبيبة" ...

إلى الذي عمل وكد وجد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه، إلى
من كلله الله بالهبة والوقار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، إلى الذي افتخر أنني ابنته، إليك "والدي العزيز"

...

إلى سندي في هذه الحياة أخواتي: وحيدة، إيمان، إسراء متمنية لها النجاح في شهادة الباك.

والإخوتي: علي، زياد، وليد، مهند.

والزوجي وابنتي العزيزة: عبد المالك بدر الدين وبيسان.

والأعمامي وخالاتي وأخوالي إلى جدتي أطال الله في عمرها: عائشة زغوان.

والرفيقات مشواري الدراسي: هاجر دحماني، حنان، نجوى، سمرة.

والأعز صديقاتي وأغلاهم: هاجر سويد، ابتسام دجال.

والكل طلبة دفعة ماستر محاسبة وتدقيق.

إلى كل من لهم مكان في

قلبي ولم تمحوهم مذكرتي.



الإهداء

إلى من نوره في سره وسره في خلقه، إلى الحي الذي لا يموت، إلى من خلقتني
فسواني ورسم روحي وكياني، إلى من أكرمني بنور العلم وزينه في قلبي إلهي ...

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب، إلى معنى الحنان، إلى بسمة الحياة وسر الوجود،
إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي إلى أمي الغالية ...

إلى الذي رعاني وأحسن رعايتي وأحاطني بالحب والحنان، إلى من علمني
النجاح والصبر، إلى من أحمل اسمه بكل فخر إلى أبي الحنون ...

إلى من أظهر والي ما هو أجمل من الحياة أخواتي: نورة، جميلة، نوال، راضية، شروق، آية الرحمان،
محمد الطاهر، صلاح الدين ...

إلى من كانوا ملاذي إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات إلى من سأقتقدم طلبية دفعة محاسبة
وتدقيق وأخص بالذكر هاجر، خديجة، سمرة، عير، نجوى، ...

إلى كل من نساه قلبي فهو مدون في فؤادي ...

إلى كل ضيف في الحياة إلى كل من وسعه قلبي ونسته هفوة من قلبي ...



شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنامر لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل .

بداية نشكر الله العلي القدير القائل في محكم التنزيل: ﴿ولفوق كل ذي علم عليم﴾

(يوسف: 76)

وقال رسول الله عليه أفضل الصلاة والسلام: "من صنع إليكم معروفا فكافئوه, فإن لم تجدوا ما تكافئونه, فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه".

توجه بخزير الشكر والامتنان إلى كل من أشعل شمعة في دروب عملنا, وإلى كل من وقف على المنابر ليعطي من حصيلة علمه, ونخص بالذكر الأستاذ المشرف: دمدوم نركراء الذي لم يخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا العمل .

وكذلك نشكر كل من ساعد في إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد .



تهدف هذه الدراسة لتسليط الضوء على العلاقة التحليلية بين المحاسبة والجباية في ظل المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار رقم 12 الضرائب المؤجلة، كما هدفت الدراسة لاقتراح حلول لتحسين العلاقة المحاسبية الضريبية.

كما توصلت الدراسة إلى أنه بتطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية وخاصة المعيار رقم 12 يؤدي إلى تطوير العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال تضيق الفجوة، أين تم فرض الاستقلالية بينهما وبالتالي وجود العديد من الاختلافات. كما توصلت إلى وجود تباين في الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية اتجاه الاختلافات المحاسبية الضريبية. وسنحاول في هذه الدراسة إبراز أهم تلك الصعوبات والمتعلقة بالاهتلاكات والضرائب المؤجلة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، الجباية، المعايير المحاسبية الدولية، الضريبة المؤجلة.

Résumé:

Cette étude vise à mettre en évidence la relation analytique entre la comptabilité et la collecte selon les normes comptables internationales par le biais des impôts différés de la norme n ° 12. L'étude visait également à proposer des solutions pour améliorer la relation de comptabilité fiscale.

L'étude a également conclu que l'application de certaines normes comptables internationales, en particulier la NIMP n ° 12 conduit au développement de la relation entre la comptabilité et la collecte en réduisant l'écart, où a été imposé l'indépendance entre eux et donc il y a beaucoup Alachtlavat.kma trouvé une différence dans la culture comptable des institutions économiques, la direction des différences comptables Taxe Dans cette étude, nous tenterons de mettre en évidence les difficultés les plus importantes liées à l'amortissement différé et aux taxes.

Mots-clés: Comptabilité, Fiscalité, Normes comptables internationales, Impôt différé.



الفهارس



فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء.....
	شكر وعرفان.....
	الملخص.....
I	فهرس المحتويات.....
III	فهرس الجداول.....
IV	فهرس الأشكال البيانية.....
V	قائمة الملاحق.....
VI	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ_د	المقدمة.....
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
3	المطلب الأول: ماهية المحاسبة والجباية.....
3	الفرع الأول: تعريف المحاسبة وأهدافها.....
5	الفرع الثاني: تعريف الجباية وأهدافها.....
8	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة بالجباية.....
8	الفرع الأول: حالات الارتباط والانفصال بين المحاسبة والجباية.....
14	الفرع الثاني: إمكانية تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية.....
19	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
19	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية.....
19	الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية.....
24	الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية.....
26	المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....
27	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
29	تمهيد.....
30	المبحث الأول: دراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية لشركة النور
30	المطلب الأول: الميزانية المحاسبية لشركة النور.....
30	الفرع الأول: الميزانية المحاسبية لأصول شركة النور.....
32	الفرع الثاني: الميزانية المحاسبية لخصوم شركة النور.....
33	الفرع الثالث: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة النور لسنة المالية 2015.....
35	المطلب الثاني: دراسة الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لشركة النور لسنة 2015.....
35	الفرع الأول: الاسترداد.....
37	الفرع الثاني: التخفيضات.....
38	المبحث الثاني: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة ومعالجتها من خلال المعيار رقم 12

38	المطلب الأول: تحديد اختلاف بداية تاريخ الاهتلاك "محاسبيا/ جبائيا للسيارة السياحية".....
39	الفرع الأول: جداول الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية.....
42	الفرع الثاني: حساب الفروقات الناتجة عن اختلاف بداية تاريخ الاهتلاك محاسبيا وجبائيا.....
48	المطلب الثاني: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الضرائب المؤجلة.....
48	الفرع الأول: إثبات الضرائب المؤجلة من خلال مؤونات التكاليف ومصاريف التنمية.....
53	الفرع الثاني: إثبات الضرائب المؤجلة من خلال الخسائر القابلة للترحيل.....
55	خلاصة الفصل.....
57	الخاتمة.....
61	قائمة المصادر والمراجع.....
63	الملاحق.....

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1_1)	يوضح الأنشطة الثلاثة للعملية المحاسبية	4
(2_2)	يوضح ميزانية المحاسبية لأصول شركة النور لسنة المالية 2015	30
(3_2)	يوضح ميزانية المحاسبية لخصوم شركة النور لسنة المالية 2015	32
(4_2)	يوضح جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة النور لسنة المالية 2015	33
(5_2)	يوضح المؤونات غير قابلة للخصم	35
(6_2)	بطاقة معلومات شاملة	38
(7_2)	يوضح الاهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية	39
(8_2)	يوضح الاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية	41
(9_2)	يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف بداية تاريخ الاهتلاك محاسبيا/جبائيا للسيارة السياحية حسب أسلوب الميزانية	43
(10_2)	يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف تاريخ بداية الاهتلاك محاسبيا/جبائيا للسيارة السياحية حسب أسلوب جدول حسابات النتائج	45
(11_2)	يوضح ترصيد ح/134 الالتزام الضريبي المؤجل	47
(12_2)	يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن مؤونات التكاليف محاسبيا /جبائيا حسب أسلوب الميزانية	49
(13_2)	يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن مؤونات التكاليف محاسبيا /جبائيا حسب أسلوب حسابات النتائج	49
(14_2)	يوضح الاهتلاك المحاسبي للأصل المعنوي	51
(15_2)	يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن مصارف التنمية محاسبيا /جبائيا حسب أسلوب الميزانية	51
(16_2)	يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن مصاريف التنمية محاسبيا /جبائيا حسب أسلوب جدول حسابات النتائج	52
(17_2)	يوضح حساب الضرائب على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة المتعلقة بالخسائر القابلة للترحيل	53

فهرس الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	يوضح الفرق بين ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم	(1_1)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الميزانية المحاسبية لشركة النور في 2015/12/31 " جانب الأصول "
02	الميزانية المحاسبية لشركة النور في 2015/12/31 " جانب الخصوم "
03	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة النور في 2015/12/31

قائمة الاختصارات والرموز

الرموز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي



مقدمة



أ- توطئة:

تعد المحاسبة المالية ذات أهمية بالغة لكونها المصدر الأول للمعلومة المالية المطلوبة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية، إضافة إلى تلبية احتياجات الأطراف ذات الصلة وجعلها كرهان لتطوير نظرية المحاسبة بغض النظر عن استخدامات مخرجات الأنظمة المحاسبية، تلك المرتبطة منها بالممارسة الجبائية "المنهج الفرانكفوني" أو التي ترتبط بالسوق المالي "المنهج الانجلو سكسوني"، وفي ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة خلال الربع الأخير من القرن الحالي التي شهدتها العالم وضع الدول أمام واقع جديد، يفرض عليها زيادة الاهتمام بالتوحيد المحاسبي الذي يؤدي إلى لغة اتصال موحدة وتكييفها مع المتطلبات الدولية، تسمح بتوفير قوائم مالية ملائمة ومقبولة دوليا من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف الكيانات والدول، من أجل تطوير نظامها المحاسبي لمواكبة متطلبات العصر.

وكضرورة حتمية فرضتها التوجهات الاقتصادية والاتجاه المتنامي لعملة المحاسبة، تفاعلت الجزائر بشكل ايجابي للقيام بجملة من الإصلاحات التي مست نظامها المحاسبي من أجل تكييفه مع القواعد والقوانين المحاسبية الدولية، والتي نتج عنها إصدار نظام محاسبي مالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية، بحيث تم تطبيق هذا الأخير ابتداء من 2010.

وبما أن النظام المحاسبي له علاقة وطيدة مع النظام الجبائي في الجزائر بحيث ترتبط مختلف العمليات الجبائية مع التطبيقات المحاسبية للكيان الاقتصادي، وكما عرف النظام المحاسبي مجموعة من الإصلاحات كان للنظام الجبائي نصيبا كافيا منها، وهذا الأخير حاليا ما هو إلا عبارة عن نتيجة تطورات مستمرة للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها المجتمع الجزائري، وبالتالي فإن نتائج التطبيق الميداني لهذا النظام المحاسبي المالي سيكون له أثر كبير على الجانب الجبائي، أدى إلى وجود عراقيل في تكييفه مع هذا المرجع الجديد والتي من أهمها الاهتلاكات والضرائب المؤجلة، وهو ما جعل من الضروري العمل على ملائمة متطلبات البيئة الجبائية الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي.

ب- إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق تتضح الإشكالية التي نحن بصدد دراستها و المتمثلة في السؤال الجوهرى التالي:

ما هي العلاقة بين المحاسبة والجباية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وما هي الحلول الممكنة لأجل تضيق الفجوة بينهما؟

ويترتب عن الإشكالية الرئيسية عدة أسئلة فرعية تتمثل في:

- ما هو التأصيل النظري لكل من المحاسبة والجباية؟
- فيما تتمثل العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من خلال حالات الانفصال والارتباط ؟
- كيف يتم إثبات الاختلاف محاسبيا وجبايا في جانب الاهتلاكات والضرائب المؤجلة فيما تعلق بدراسة الحالة بتطبيق المعيار رقم 12؟

ت- فرضيات الدراسة:

- ولمعالجة إشكالية هذه الدراسة سوف نحاول اختبار صحة الفرضيات:
- علاقة المحاسبة بالجباية علاقة نشأت منذ الأزل متعارف عليها في أغلب دول العالم.
- هناك انفصال كبير بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وبالتالي وجود العديد من الاختلافات المحاسبية الضريبية.
- يتم إثبات اختلاف الاهتلاكات محاسبيا وجبايا من عدة جوانب والمتمثلة في مدة الاهتلاك وطريقته وتاريخ بدايته، كما تثبت الضرائب المؤجلة من خلال وجود الفروقات الزمنية في حدوث العمليات محاسبيا وجبايا، ومنها الفروقات الناتجة عن مصاريف التنمية مثلا.

ث- أسباب اختيار الموضوع:

- تتجلى مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي:
- الدراسة لها علاقة بمجال تخصصنا وتتمشى مع حداثة الموضوع.
- دراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال حالات الارتباط والانفصال حسب المعيار رقم 12 وما هو مطبق.

- محاولة اقتراح حلول من أجل تحسين العلاقة بين المحاسبة والضريبة على المستوى العملي.

ج- أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة على التساؤلات الفرعية لإشكالية الدراسة، واختبار صحة الفرضيات المعتمدة، تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على ماهية المحاسبة والجباية والأهداف التي تسعى كل منهما.
- التعرف على كل حالات الارتباط والانفصال بين المحاسبة والجباية.
- التوصل إلى نتائج عملية وعلمية من شأنها تحسين العلاقة بين المحاسبة والقواعد الضريبية.
- التركيز في الدراسة على تبيان أثر العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة.

ح- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من العلاقة بين المحاسبة والجباية، وذلك من خلال معرفة كل من طبيعة وحدود العلاقة بين المحاسبة والجباية، بالإضافة إلى حالات الارتباط والانفصال، مع إمكانية تحسين العلاقة بينهم.

خ- حدود الدراسة:

تتمثل الحدود الزمنية للدراسة في شهر مارس لسنة 2018، وهي مؤسسة قدمت لنا نتائج تعود لسنة 2015 حسب ما توفر من معلومات، أما الحدود المكانية فتتمثل في دراسة حالة لشركة النور لبيع الملابس بالجملة والتجزئة بولاية ورقلة.

د- منهج الدراسة:

من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة، تم الاعتماد على طريقة IMRAD في المعالجة المنهجية للموضوع، وذلك من خلال إتباع المنهج الوصفي في دراسة هذا الموضوع من الجانب النظري، بغرض تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة والجباية، إلى جانب إتباع المنهج التجريبي في دراسة الحالة التطبيقية بإسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة محل الدراسة.

ذ- صعوبات الدراسة:

تكمن أهم صعوبات الدراسة في:

- صعوبة جمع المعلومات حول الدراسة الميدانية التي تخص الموضوع وذلك بسبب منع المؤسسات من تداول المعلومات المحاسبية.

- قلة المراجع التي تربط بين المحاسبة والجباية على المستوى الوطني أو الدولي.

ر- هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين، بحيث تضمن الفصل الأول الجانب النظري لموضوع الدراسة والذي تطرقنا فيه إلى كل من ماهية المحاسبة والجباية، بالإضافة إلى علاقة المحاسبة بالجباية وإمكانية تحسين العلاقة بينهما، كما تطرقنا كذلك إلى مختلف الدراسات السابقة التي عالجت هذا الموضوع، أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية للموضوع بغرض إسقاط المعارف النظرية المدروسة في الفصل السابق ميدانياً، بحيث تطرقنا من خلاله إلى دراسة الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لشركة النور بالإضافة إلى الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الاهتلاكات والضريبة المؤجلة.



الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد:

لقي موضوع العلاقة بين المحاسبية والجباية اهتمام العديد من الباحثين، وهذا راجع للتطور التي شهدته كل من المحاسبية والجباية في العديد من الدول، والمتصفح لتاريخ الفكر المحاسبي سيلاحظ تلك العلاقة الوطيدة التي كانت تربط المحاسبة بالجباية في العديد من الدول.

لكن مع تطور الفكر المحاسبي وظهور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتوجه العديد من الدول لتحقيق التوافق مع تلك المعايير أدى إلى نوع من التباين في احتياجات المستخدمين للمعلومات المالية، مما أدى لنوع من الاستقلالية بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في العديد من الدول ولاسيما الجزائر من خلال دخول النظام المحاسبي المالي SCF حيز التنفيذ سنة 2010.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى الجانب النظري فيما يخص العلاقة بين المحاسبة والجباية في ظل معايير المحاسبية الدولية وهذا في المبحث الأول، أما المبحث الثاني سنقوم بعرض الدراسات السابقة للموضوع وما يميزها عن هذه الدراسة، حيث تم تقسيمه كما يلي:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول العلاقة بين المحاسبة والجباية

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

والمبحث الأول: الأدبيات النظرية حول العلاقة بين المحاسبة والجباية

من خلال هذا المبحث سنشير إلى ماهية المحاسبة والجباية في المطلب الأول، أما المطلب الثاني سنتطرق فيه إلى دراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة والجباية

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى كل من تعريف المحاسبة وأهدافها في الفرع الأول وتعريف الجباية وأهدافها في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة وأهدافها

سننتظر فيما يلي إلى كل من تعريف المحاسبة والأهداف التي ترمي إليها.

أولاً: مفهوم المحاسبة

لقد تعددت التعاريف التي وضعت لمفهوم المحاسبة، وهذا راجع إلى التطورات التاريخية التي مرت بها المحاسبة، وفيما يلي سنعرض بعض من تلك التعاريف:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA): المحاسبة في سنة 1941 على أنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث"¹.

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA): بأنها "نشاط خدمي وظيفتها تقديم المعلومات كمية ذات الطبيعة المالية أساساً عن مؤسسة معينة، والغرض منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة"².

ومن هذه التعاريف يمكن القول أن العملية المحاسبية تتمثل في الأنشطة المحاسبية الثلاثة التالية:

¹ _ حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، 1999، ص 87.

² _ رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 24.

الجدول رقم (1_1): يوضح الأنشطة الثلاثة للعملية المحاسبية

العملية المحاسبية		
(1) نشاط التحديد	(2) نشاط القياس والتسجيل	(3) نشاط التوصيل
- تحديد الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة، حتى يتم الاعتراف بها محاسبيا. - وتسمى تلك الأحداث العمليات المالية.	- تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية المعترف بها. - تصنيفها. - تلخيصها.	- إعداد القوائم والتقارير المالية. - تحليلها وتفسيرها للمستخدمين.

المصدر: رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، مرجع سبق ذكره، ص 24.

ثانيا: أهداف المحاسبة

يتمثل الهدف الرئيسي للمحاسبة في توفير معلومات اللازمة لمتخذي القرارات من الأطراف المختلفة، سواء كانت أطرافاً داخلية كالإدارة أو أطراف خارجية مثل الملاك والمستثمرين والموردين والمقرضين والجهات الحكومية ذات العلاقة كمصلحة الضرائب ولتحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة يتم الآتي:

تحديد المراكز المالية لمنشأة الأعمال في أي وقت يطلب فيه، وكذلك على نحو دوري في نهاية كل فترة مالية. والمركز المالي يمثل صورة مالية للقيم المالية المعبرة عن ممتلكات وحقوق المنشأة وما عليها من التزامات مالية اتجاه أصحاب المنشأة والغير.

تحديد نتيجة الأعمال أي قياس الأرباح والخسائر التي تتحقق خلال فترة زمنية دورية والتي عادة ما تكون سنة مالية.

تحديد الحقوق المالية للمنشأة على الغير وما على المنشأة من التزامات مالية للغير.

توفير بيانات لإدارة المنشأة لكي تتمكن من متابعة ورقابة الأعمال وذلك من خلال مجموعة من التقارير والقوائم المالية ذات الطابع المحاسبي، ومن خلال الدفاتر والسجلات التي يوفرها النظام المحاسبي لوضع الخطط المستقبلية ورسم السياسات وتقييم النتائج.

إفادة أطراف متنوعة خارج المنشأة للتعرف على موقفها المالي لأغراض مختلفة. فالبنوك تحتاج إلى المعلومات المالية حتى يمكن اتخاذ قرار بشأن منح المنشأة القرض أم لا. كما أن مصلحة الضرائب

تستخدم المعلومات المالية لتحديد وعاء الضريبة ومقدار الضريبة المستحقة وواجبة التحصيل. كما أن المستثمرين يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرار بالاحتفاظ بما يمتلكون من حصص (أسهم) حالية في المنشأة أو بيعها. بالإضافة إلى أن الموردين يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار الملائم بشأن البيع على الحساب للمنشأة من عدمه¹.

الفرع الثاني: تعريف الجباية وأهدافها

سنتطرق فيما يلي إلى كل من تعريف الجباية والأهداف التي ترمي إليها.

أولاً: مفهوم الجباية

يشمل مفهوم الجباية عدة عناصر ترتبط به بشكل أو بآخر، وسنحاول في ما يلي توضيح وشرح بعض أهم هذه العناصر، من خلال التطرق لتعريف كل من الرسم، الضريبة والجباية.

أ- **الرسم:** يعرف بأنه "مبلغ من النقود يدفعه الفرد على الدولة أو إحدى هيئاتها عامة جبراً مقابل نفع خاص يحصل عليه. ويقترن النفع الخاص بنفع العام ويعود على المجتمع"².

ب- **الضريبة:** تعرف بأنها "فريضة مالية نقدية تأخذها الدولة جبراً من الوحدات الاقتصادية حسب مقدرتها التكلفة من غير مقابل وبصورة نهائية، لتمويل النفقات العامة، ولتحقيق أهداف الدولة التابعة من فلسفتها السياسية"³.

ت- **الجبائية:** تعرف بأنها "مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب، والرسوم، الإتاوات والمساهمات الاجتماعية"⁴.

من هذا التعريف يتضح أن مفهوم الجباية أوسع من مفهومي كل من الضرائب والرسوم، فالجبائية ووفق التعريف السابق تتضمن الضرائب والرسوم إضافة إلى الإتاوات والمساهمات الاجتماعية.

¹ _ منصور حامد محمود، مجدي جمال عبد القادر، وآخرون، أصول المحاسبة المالية في المشروع التجاري الفردي، الطبعة الأولى، جامعة القاهرة، 2018، ص 7_8.

² _ سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار دجلة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 112.

³ _ نفس المرجع السابق، ص 118.

⁴ _ محمد عباس محزري، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 217.

ثانيا: أهداف السياسة الجبائية

تحتل الضرائب في الوقت الحالي مكانة الصدارة بين مختلف الإيرادات العامة، حيث تعتبر المصدر الرئيسي لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، كما أنها تعتبر أداة فعالة في التأثير على النشاط الاقتصادي على خلاف مصادر التمويل الأخرى التي لا تتمتع هذه الخاصية من المنظور الاقتصادي.

الأهداف الاقتصادية: تسعى الدول جاهدة من خلال سياساتها الجبائية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية حسب أهميتها وأولوياتها، نظرا لما تلعبه الضرائب من دور كبير في تشجيع الاستثمار في مجال معين والتقليل منه في مجال آخر، فالدولة تعتمد من وراء السياسة الجبائية إلى توجيه السياسة الاقتصادية وحل الأزمات والمشكلات الاقتصادية، وذلك لمعالجة اللاتوازنات على المدى القصير والطويل من خلال تشجيع فروع الإنتاج ومعالجة الكساد ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات على حساب بعض وفق السياق التالي¹:

- توجيه السياسة الجبائية لتشجيع النشاطات الإنتاجية وبالأخص الحساسة وحديثة العهد بالنمو وإرسائها في السوق الوطنية وحتى الدولية بإبعاد جميع أشكال المضايقات التنافسية وأيضا من خلال الإعفاءات الاستثنائية أو التخفيضات التي تساهم بشكل فعال وإيجابي في زيادة الطاقة الإنتاجية وزيادة الطلب العام أو بشكل دائم لتلك القطاعات التي تتمركز في مناطق معزولة تستهدفها مخططات السياسة العامة للدولة.
- العمل على زيادة وتنمية الصادرات، إذ تؤدي عملية التصدير إلى توسيع الأسواق وبالتالي زيادة النمو الاقتصادي والعمالة.
- حماية المنتج الوطني: إذ تعتمد على الرسوم الجمركية على الاستيراد لحماية الإنتاج الوطني وقدرته على المنافسة محليا شريطة أن تكون الرسوم على الإنتاج المفروضة محليا أقل من الرسوم الجمركية المفروضة على السلع المستوردة وهذا الأمر ينطبق على المنتجات الزراعية والصناعية إلا أنه يلقي معارضة قوية من المؤسسات الدولية مثل منظمة التجارة الدولية والمركز العالمي للتجارة والتي تطلب برفع جميع الحواجز الجمركية أمام التبادلات التجارية الدولية.

¹ _ المراسي السيد حجازي، النظم الضريبية (بين النظرية وتطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 39.

- تغطية النفقات العامة: حيث أن تمويل نفقات الدولة هو من بين الأسباب الرئيسة لفرض الضرائب، فكلما ازداد حجم السكان كلما ازدادت الحاجة إلى العديد من المشاريع اللازمة والتي تلقى على عاتق الدولة، وهي ما تسمى بالسلع العامة كالصحة، التعليم... إلخ.
- ✚ **الأهداف الاجتماعية:** لا تسعى السياسة الجبائية إلى ردف الموازنة العامة فحسب بل تهدف أيضا إلى تحقيق جملة من الأهداف الاجتماعية كتصحيح أوضاع اجتماعية قائمة، تجسيد أخرى محتملة ضمن مخطط السياسة العامة للدولة ومن هذه الأهداف نذكر¹:
- القضاء على السلوكيات الاجتماعية غير المرغوب فيها، كالتقليل من معدلات استهلاك المنتجات الضارة كالسجائر والخمور للإسهام في تمويل عملية إصلاح برنامج التأمين الصحي، باعتبار أن رفع المعدلات الجبائية على هذه المنتجات من شأنه تحقيق فائدة على الصعيدين الحكومي والاجتماعي.
- المساهمة في التقليل من حدة الأزمات السكنية، إذ تسخر في هذا المجال امتيازات جبائية، لمستثمري القطاع السكني وتدنية المعدلات الجبائية على الأراضي لتشجيع الأفراد على بناء وحدات سكنية.
- تشجيع المؤسسات والجمعيات ذات النفع العام بتقديم تسهيلات جبائية من شأنها تطوير نشاطها لتعم المنفعة على الجميع.
- إعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع لتحقيق العدالة باستخدام سياسة الضرائب التصاعدية بالشرائح تمس مداخيل جميع الطبقات، وكذلك خفض معدلات استهلاك السلع الكمالية.
- ✚ **الأهداف السياسية:** سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية والخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثلا منح الإعفاءات والامتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية².

¹ _ محمد ديلخ، تكيف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 12.

² _ نفس المرجع السابق، ص 13.

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة بالجباية

إن العلاقة بين المحاسبة والجباية تختلف من دولة إلى دولة ومن نظام محاسبي إلى نظام آخر ويرجع ذلك إلى المعايير الدولية وكيفية تبنيتها إلى الأسواق المالية الدولية والبورصات لأنها هي التي أجبرت الدول إلى انتهاج هذه المعايير بغية الدخول إلى البورصة والتعامل بالأسهم والسندات.

وفي هذا المطلب سنقوم بالتطرق إلى العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية، حيث سنتطرق إلى حالات الارتباط وحالات الانفصال بين المحاسبة والجباية في الفرع الأول، وإمكانية تحسين العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية في الفرع الثاني.

الفرع الأول: حالات الارتباط والانفصال بين المحاسبة والجباية

ارتبطت المحاسبة في السابق ارتباطاً وثيقاً بالجباية، غير أن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد يحمل في طياته الكثير من الانعكاسات والتأثيرات التي من أهمها استقلالية المحاسبة عن مختلف التشريعات خاصة التشريع الجبائي، الذي يدفعها للقيام بمعالجات تتعارض مع متطلبات تطبيق مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني للمعاملات الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، وهو ما يؤثر بشكل كبير على النظام الجبائي ويفرض عليه الكثير من التحديات لتكييفه خاصة وأن الجباية تشكل مورد أساسي للدولة.

ومن أهم العناصر التي سيتم تناولها في هذا الفرع هي العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية مروراً بتحديد علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي في الدول، وعلاقة النظام المحاسبي المالي بالنظام الجبائي الجزائري.

أولاً: العلاقة القائمة بين المحاسبة والجباية

يعتبر تحقيق استقلالية المحاسبة عن الجباية أمراً ليس سهلاً أو هين التطبيق لأنه يشكل قطيعة تامة مع المحاسبات المرتبطة بأهداف ضريبية، وفرض قواعد وطرق جديدة غير مستوحاة ولا متأثرة بقواعد حساب الضريبة، لما يطرحه ذلك من مشاكل نظرية تقنية كبيرة تؤثر على الأشكال التنظيمية لنظام المعلومات المحاسبي ووضع

جسور تسمح باستغلال البيانات المالية، المعدة بشكل مستقل عن الجباية في حساب الضريبة قبل تحصيلها، وهذا الهدف الذي لا زال وسيبقى أحد اهتمامات الدول والسلطات العمومية¹.

1. تاريخ العلاقة بين المحاسبة والجباية

إن الدراسات في العلاقات بين المحاسبة والجباية نادرة جدا في الآونة الأخيرة، ومهمة بحيث لا نجد أي نظرية تماثلها، إن تطبيق المحاسبة في القديم كان يعرض دون أي اختلاف مع الجباية بحيث كان عرض المحاسبة يصوب إلى المظهر الجبائي حيث تعتبر الجباية قلب ولادة مهنة المحاسبة²، يرجع تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة. وينعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراغة مصر كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف.

وفي العهد الروماني أدى تطور الإدارة المركزية إلى ظهور نظام محاسبي متطور أوكلت له مهام تسجيل نفقات وإيرادات الدولة، ويعتبر العهد الروماني خاصة نقطة انطلاق الربط بين المحاسبة والجباية العامة للدولة، فقد كان ملوك الروم يقومون بعقد اجتماعات مع معاونيهم من أجل مراجعة الحسابات والتدقيق في قيمة الإيرادات الناتجة عن جباية الأفراد.

كما أخذت المحاسبة نصيبها من التطور في العهد الإسلامي وذلك بعد توسع نطاق الحكم وضرورة التحكم في نفقات الدولة وإيراداتها، وقد ظهرت الضرورة بصفة خاصة في عملية حساب وجمع الزكاة، هاته العملية التي كانت توكل إلى موظفين في الدولة.

وهكذا استمر التطور في استعمال المحاسبة لأغراض جبائية في القرون الوسطى خاصة بعد ظهور الأسواق والمعارض وانتشارها في أوروبا. ومع بزوغ عصر التجارة، ظهرت فئات التجار بإمكانيات كبيرة مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره تماشيا مع التطبيقات الجبائية أين ظهرت ضرورة مساهمة هذه الأنشطة التجارية بجزء من أرباحها خدمة لاقتصاد دولها. وخلال القرن 15 تطور النظام المحاسبي وبدأت تأخذ

¹ _ سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010، ص 123.

² _ بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد أول الحاج، البويرة، 2015، ص 62.

التطبيقات المحاسبية الجبائية منحى أكثر تطور يدعم تواصل العلاقة بينهما¹. ففي سنة 1674 في فرنسا تم إصدار أوراق مختومة لأجل دفتر اليومية حيث كانت تسجل فيها العقوبات ثم ظهرت فكرة أخرى مشابهة سنة 1706 حيث تم خلق دواوين خاصة لتكامل هذه الشكليات، كل مرة هذه الأحكام كانت تصدر دون أن تنفذ لأن تطبيقها الخاطئ أقوى بكثير من القانون وتم استكمال انجاز سجلات دون طابع، العديد من الأفكار والأوامر لحقت هذه الفكرة حتى حلول الحرب العالمية الأولى، إذ أنه لم يكن للمحاسبة قبل سنة 1917 أي تقرير ضيق عن الجبائية وذلك لحقيقة طبيعة الضرائب قديما، فالحرب العالمية الأولى أجبرت العديد من الدول على وضع أحكام جديدة لتمويل العجز العمومي وذلك بالضغط المتعدد بهذه الأحكام على المحاسبة، حيث أصبحت العلاقة بين المحاسبة والجبائية رسمية وذلك بسبب بروز الضريبة على الدخل².

2. حدود علاقة المحاسبة بالجبائية

أدت المحاسبة منذ ظهورها إلى يومنا هذا دورا كبيرا في مجال الجبائية والضريبة، إذ أنها تشكل الإطار القانوني والمصدر المحدد للأوعية الضريبية المستعملة لحساب الضرائب المستحقة، حيث تقوم المحاسبة بتسجيل عمليات الذمة المالية اليومية للمؤسسة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المجال المحاسبي، وذلك من أجل تحديد النتيجة المحاسبية للمؤسسة التي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة، مراعية في ذلك كل معايير الشفافية والموضوعية لتقديم صورة حقيقية وعادلة عن وضعية المؤسسة لخدمة مستعملي هذه المعلومة. إن الإخضاع الضريبي القائم على التصريح الحقيقي لا يمكن تحقيقه إلا إذا تم مسك محاسبة تسجل فيه كل عمليات الذمة المالية التي تقوم بها المؤسسات كما تفرضه كثير من القوانين التجارية لكثير من الدول التي تعتمد على المحاسبة في حساب الضريبة.

حيث يتم احتساب الربح الجبائي انطلاقا من النتيجة المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية مثل الاهتلاكات والمؤونات... إلخ، وبالتالي فإن جبائية المؤسسة تعتمد على المحاسبة أي على النتيجة المحاسبية بالدرجة الأولى التي تخضع للضريبة بعد إجراء تعديلات وتصحيحات بإتباع القواعد الجبائية المحددة في التشريعات الضريبية، تسعى هذه الأخيرة إلى تحديد الدين الضريبي للمؤسسة تجاه الدولة لفترة معينة وغالبا ما تكون سنة كما

¹ _ تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجبائية قطيعة أم... استمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخل في الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS-IAS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13-14 جانفي 2013، ص 2.

² _ بوغلي عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص 63.

تعمل على حيادية التأثير على النشاط للمؤسسة، ويتضح أن علاقة المحاسبة بالجباية تركز على تحديد الضريبة على أرباح الشركات وطبيعة العلاقة التي تربطها قانونية إلى حد بعيد¹.

3. إمكانية الفصل بين المحاسبة والجباية

فصل المحاسبة عن الجباية، يطرح السؤال عن إمكانية الفصل التشريعي بينهما، إذ ترتبط بعض القوانين الضريبية بالقواعد المحاسبية المقننة، فمثلا في الجزائر كما هو الحال أيضا في فرنسا، فإن على القانون الجبائي الجزائري احترام المفاهيم المحاسبية المحددة من خلال المخطط المحاسبي الوطني سابقا والنظام المحاسبي المالي حاليا. وإذا كانت هذه الأخيرة غير متطابقة مع القواعد الجبائية لتحديد الربح الخاضع للضريبة، فيجب أولا تصحيح الأخطاء المحاسبية التي ترتكب دون قصد أو عن جهل بالقواعد المحاسبية على عكس القرارات التفسيرية التي تتطلب معالجات شبه محاسبية.

ومن ثمة تطبق القواعد الجبائية لتحديد الدين الضريبي للمؤسسة اتجاه المؤسسات الحكومية، هذه العلاقة المترابطة والمتداخلة والمتكاملة توضح جليا عدم إمكانية الفصل بينهما وذلك لاعتماد إحداها على الأخرى بالرغم من اختلاف أهدافهما إذ أن المحاسبة تسعى إلى تحقيق متطلبات الشفافية لمستعملي المعلومة المالية، في حين أن الجباية تسعى لخدمة المؤسسات الحكومية من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة².

4. مدى تؤثر العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التطورات التي يشهدها المجال المحاسبي

التطبيقات الجديدة والتطورات الحديثة التي يشهدها مجال المحاسبة، سيؤدي بالضرورة إلى إحداث تغييرات في المعالجة المحاسبية لمختلف التدفقات المادية والمالية التي تشهدها المؤسسة مع ظهور قواعد ومبادئ جديدة. هذه التغييرات سيكون لها أثر كذلك على حساب النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، إذ أن القواعد المتعلقة بالمحاسبة والمعلومة المالية الحديثة تبتعد وبسرعة عن المفاهيم القانونية الكلاسيكية للقانون التجاري والجبائي على السواء.

ترتكز القواعد المحاسبية الجديدة على شفافية النتائج المعروضة والتي لها غايات مالية في حين كانت القواعد المحاسبية سابقا تخدم غايات ضريبية. وبهذا فهي تختلف عن القواعد الجبائية المحددة للربح الضريبي التي لم يحدث أي تغيير عليها.

¹ _ سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015، ص 48_49.

² _ تسعديت بوسعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم... استمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 3.

لذا فالتطور الحادث في المجال المحاسبي والذي كان نتيجة جهود التوحيد الدولية التي انبثقت عنها المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، كان من الضروري أن تتبعه تطورات والتغييرات تمس الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمعهما، من أجل تفادي تعميق الفجوة بين النظامين المحاسبي والجبائي¹.

ثانيا: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي في الدول

يعود إلى صناع القرار في أي بلد تحديد قوة العلاقة التي تربط النظامين، وبالتصفح لطبيعة هذه العلاقة عند العديد من الدول، يمكن الوصول إلى تصنيفها ضمن أربع مقاربات وهي²:

المقاربة الأولى: العلاقة قوية ومباشرة

يحدد الربح الضريبي في هذه الدول مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء عليه أي تعديلات وهي مقاربة قليلة التطبيق بحكم تحفظ السلطات العامة عليها لاعتبارات متعلقة بخضم الغرامات والعقوبات ذات الطابع الجبائي، ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.

المقاربة الثانية: العلاقة قوية وغير مباشرة

تفرض هذه المقاربة إعداد الحسابات السنوية وفقا للمعايير المحاسبية والتزامات المحاسبة الجبائية، ما يعني بالنتيجة عدم إمكانية المؤسسات القيام بتسجيلات محاسبية لا تتوافق مع المحاسبة الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول روسيا وسلوفينيا... الخ.

المقاربة الثالثة: تضم النوع الأول والثاني أي علاقة وسطية

يحدد الربح الضريبي فيها بالرجوع إلى الربح المحاسبي، باستثناء ما لم تكن قواعد محاسبية مطبقة، ومن أمثلة ذلك الجزائر، فرنسا، لوكسمبورغ... الخ.

المقاربة الرابعة: لا علاقة بين النظامين

أي ليس هناك علاقة بين النظامين، بحيث كل ما هو مطروح محاسبيا مقبول جبائيا، وعلى المؤسسات نظريا تطبيق القواعد الجبائية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية، هذا الفصل نظري لأن الواقع يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، ومن أمثلة هذه الدول هولندا.

عملت الدول الأنجلو سكسونية دائما على الفصل بين النظامين فالحاسبة على هذا الأساس لا تأخذ من الجباية سوى آثارها الاقتصادية والمالية على الأداء والوضعية المالية، حيث تعتبر عبء من الأعباء الناشئة عن

¹ _ محمد ديلخ، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² _ محمد براق، تسعديت بوسعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، مداخلة في إطار الملتقى حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA "التحدي"، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 3.

الدورات المحاسبية المختلفة، حيث تجسد معايير المحاسبة الدولية نظاما محاسبيا يعتمد على فك الارتباط بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي الذي يستمد قواعده وطرق معالجته للمشاكل الجبائية من المحاسبة الأنجلو سكسونية التي تعمل على الفصل بين المحاسبة والجباية.

أما فيما يتعلق بالولايات المتحدة الأمريكية، فهي تتبع تقريبا جميع المقاربات المطروحة، مما يمكنها من طرح وضعيات إيجابية تسمح بأن يأخذ النظام الجبائي لها مجمل مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كما يتبناها أيضا. كما يمكن النظر إلى العلاقة من وجهة نظر أخرى¹:

- لا توجد علاقة: الجباية والمحاسبة تتبع قوانين بحيث تكون هذه القوانين مختلفة بغرض تحقيق أهدافهما.
- علاقة تامة: نفس القوانين تطبق على الجباية ومن أجل عرض القوائم المالية.
- المحاسبة هي الأساس: القواعد المحاسبية تتبع من أجل الأهداف المحاسبية ولكن حقيقتها لها أهداف جبائية من الممكن أن لا يكون هناك قوانين جبائية، وإن كانت تكون غير كافية.
- المحاسبة هي الأساس مع أثر رجعي: المعايير المحاسبية تملك خيارات أو قوانين تسمح بالتأثير في العديد من العناصر وكيفية سيرها أو تأجيل النتيجة، هذا التوسع ممكن للنتيجة وهذا محفز لاختيار القواعد المستخدمة والمماثلة للأهداف الجبائية، بغياب القواعد الجبائية.
- الجباية هي الأساس: القواعد والخيارات تعود للجباية وتتبع محاسبة يمكن أن يكون هناك غياب للقواعد المحاسبية بكفاية خاصة.
- الجباية هي المسيطرة: الخيار يخدم الأغراض الجبائية وأيضا الأهداف المحاسبية وذلك لتفادي الاختلاف بينهم.

¹ _ بوعلوي عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص 64.

الفرع الثاني: إمكانية تحسين العلاقة بين المحاسبة والجباية

من خلال المطلب السابق وما خصصنا له من وجود انفصال بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، مما أدى إلى ظهور العديد من الاختلافات (اختلافات دائمة، اختلافات مؤقتة)، فإنه وضمن هذا الفرع سنتطرق إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، ومن ثم إلى إمكانية تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية من خلال تحقيق التوافق بينهما.

أولاً: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

نظراً لوجود العديد من الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية سنتطرق إلى المعيار المحاسبي الدولي IAS12، ومن ثم المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي. وتجدر الإشارة إلى أن هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 12.

1. المعيار المحاسبي الدولي IAS 12

يهدف هذا المعيار إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، ولاسيما تحديد واحتساب مقدار الضريبة المستحقة ومقدار الضريبة المؤجلة. ويوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية.

حيث ميز هذا المعيار المحاسبي الدولي بين كل من:

➤ **الضريبة المستحقة والضريبة الجارية:** يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بشكل أساسي للتمييز بين

الضريبة الجارية (المصروف الضريبي) والتي يتم حسابها على أساس القواعد المحاسبية، وبين الضريبة المستحقة والتي يتم حسابها على أساس القواعد الضريبية، ويمثل الفرق بينهما مقدار الضريبة المؤجلة.

➤ **الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة:** تتميز الاختلافات المؤقتة عن الاختلافات الدائمة بأن

تأثيراتها تمتد للدورات المستقبلية، وينتج عنها ضرائب مؤجلة، على عكس الاختلافات الدائمة التي يبقى أثرها على الدورة التي تنشأ فيها فقط¹.

2. المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

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

¹ _ خبيطي خضير، تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مراح، ورقلة، 2016، ص 43_42.

 **مفهوم الضرائب المؤجلة:** من خلال فرض محاسبة الاستحقاق ومبدأ استقلالية الدورات المالية فإنه يتوجب أن يكون العبء الضريبي المحمل لسنة مالية معينة متناسبا مع العمليات المسجلة خلالها، بغض النظر عن تاريخ أخذ هذه العمليات بعين الاعتبار ضمن القواعد الضريبية، وبالتالي فإن منشأ الضريبة المؤجلة بسبب وجود اختلافات مؤقتة¹.

وبالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يتم التمييز بين الضريبة المستحقة والضريبة الجارية، وبالتالي يتم تعديل رصيد الضريبة المستحقة والمسجل في ح/ 695 (هذا الرصيد تم تحديده على أساس القواعد الضريبية) بالتغيرات في ضرائب المؤجلة (سواء بالزيادة أو بالنقصان)، ليصبح رصيد الضرائب على النتائج (ح/ 69X) يعبر عن الضريبة الجارية والتي تم تحديدها وفق القواعد المحاسبية.

ومن خلال ما سبق يتجلى لدينا أهمية التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة، والذي يتمثل في تجسيد الاستقلالية (الانفصال) ما بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، بحيث أن كل الفروقات في الضريبة على الأرباح الناتجة عن اختلاف المعالجات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية تعدل وتصحح لكي تترجم النتيجة المحاسبية الصافية للحقيقة الاقتصادية والمالية للعمليات المتعلقة بالسنة المالية، دون تأثرها بالقواعد الضريبية². وهذا ما يجسد جميع النوعية للمعلومات المالية (الملائمة، المصدقية، الوضوح، القابلية للمقارنة). كما أشارت بعض الدراسات أن أهمية هذا التسجيل المحاسبي تكمن في أنها تسهل الرقابة من طرف مصلحة الضرائب على الدخل الضريبي، وكذا تسمح لمصلحة الضرائب من تتبع أثر السياسات الضريبية الجديدة، ومحاكاتها مع التغيرات في السياسة المقترحة.

وعلى ضوء وجود العديد من الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، ولتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة بشكل يساعد المؤسسات الاقتصادية على ذلك، أصدرت وزارة المالية سنة 2014 (وثيقة Avis). تبين مختلف حالات الضرائب المؤجلة مع بعض الأمثلة التطبيقية³.

حساب وتسجيل الضرائب المؤجلة:

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

- تفاوت زمني بين إثبات منتج أو عبء وفق القواعد المحاسبية وأخذه في الحسبان في القاعدة الضريبة.

¹ _ سفيان بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 131.

² _ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار 26 يوليو 2008 المحدد لقوائم التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 25، 19 مارس 2009، الجزائر، ص 54.

³ _ خبيطي خضير، مرجع سبق ذكره، ص 44.

- خسائر ضريبية أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كان من المحتمل جدا حسمها من الأرباح ضريبية أو الضرائب المستقبلية

- عمليات إقصاء أو إعادة معالجة تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

ويمكن التمييز بين نوعين من الضرائب المؤجلة¹:

1. ضرائب مؤجلة أصول:

هي مبلغ ضرائب الربح القابلة للاسترداد في فترات المستقبلية وقد أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في ح/133 ضرائب مؤجلة أصول، ومن أمثلتها نجد:

- نفقات وأعباء التطوير التي يتم تثبيتها وإظهارها ضمن التثبيتات محاسبيا، على العكس جبائيا التي يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها.

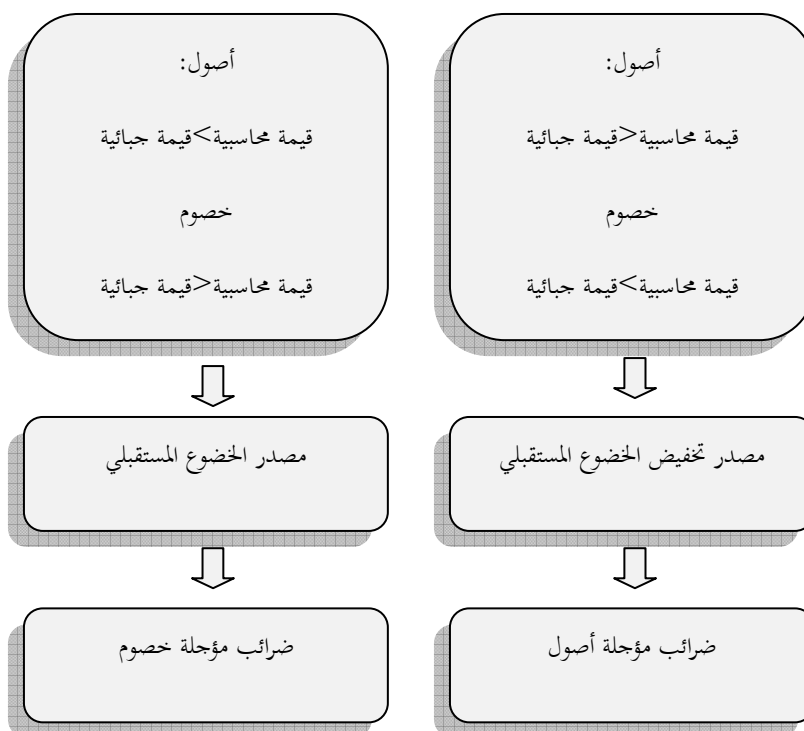
- التثبيتات التي تملك جبائيا بشكل أسرع من إهلاكها محاسبيا.

2. ضرائب مؤجلة خصوم:

هي مبلغ ضرائب الربح المستحقة الدفع في الفترات المستقبلية، وقد أدرجها المشرع في نظام المحاسبي المالي في ح/134 ضرائب مؤجلة خصوم، ونجد من أمثلتها: ترحيل العجز والخسائر ضريبيا إلى السنوات اللاحقة والتي تؤدي بدورها إلى تسجيل ضرائب مؤجلة كلما كان من المحتمل أن يتم تحميل هذه الخسائر القابلة للترحيل. ويمكن توضيح الفرق في شكل التالي:

¹ - خبيطي خضير، نفس المرجع سابق، ص 44.

الشكل رقم (1_1): يوضح الفرق بين ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم



المصدر: بن ربيع حنيفة, الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، منشورات كليك، 2013، ص 292. أي أن:

	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	القيمة المحاسبية أصغر من القيمة الجبائية
أصول	ضريبة مؤجلة خصوم	ضريبة مؤجلة أصول
خصوم	ضريبة مؤجلة أصول	ضريبة مؤجلة خصوم

3. التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة:

وفيما يخص التسجيل فقد قام المشرع من خلال النظام المحاسبي المالي بتقديم قائمة تضم الحسابات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات المؤجلة نلخصها كما يلي¹:

ح/ 133 ضرائب مؤجلة أصول:

ويأتي هذا الحساب للإفصاح عن أصول الضريبة المؤجلة الواجب استردادها في الفترات اللاحقة.

ح/ 134 ضرائب مؤجلة خصوم:

ويأتي هذا الحساب للإفصاح عن خصوم الضريبة المؤجلة الواجب تسديدها في فترات اللاحقة.

¹ _ ربيع حنيفة, الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 291 _ 294.

ح/692 فرض الضريبة المؤجلة أصول:

يأتي هذا الحساب لتقييد عملية استرداد مبلغ الضريبة المؤجلة الواقعة على عاتق المؤسسة.

ح/693 فرض الضريبة المؤجلة خصوم:

يأتي هذا الحساب لتقييد عملية تسديد مبلغ الضريبة الواقع على عاتق المؤسسة.

كما قيد المشرع الجزائري عملية تسجيل الضرائب المؤجلة بما يلي:

- أن يكون الحساب 133 ضرائب مؤجلة أصول مدين لحساب دائن 692 فرض ضريبة مؤجلة أصول.
 - أن يكون الحساب 134 ضرائب مؤجلة خصوم دائن لحساب مدين 693 فرض ضريبة مؤجلة خصوم.
- ويمكن تلخيص عملية التسجيل المحاسبي في الشكل التالي:

 حالة تسجيل أصل ضريبي مؤجل:

ح/ 692	ح/ 133

 حالة تسجيل خصم ضريبي مؤجل:

ح/ 134	ح/ 693

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

دراسة حسية بوسعيد، بعنوان "دراسة العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي

المالي والقواعد الضريبية"، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017.

هذه الدراسة عبارة على مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، حيث سعى الباحث إلى تقييم

العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية في المؤسسة

الاقتصادية، وذلك من خلال الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية اتجاه العلاقة المحاسبية الضريبية

الحالية، كما تهدف الدراسة لاقتراح حلول لتحسين العلاقة المحاسبية الضريبية. حيث توصلت الدراسة إلى:

أنه بتطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى تطور العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية

أين تم فرض الاستقلالية بينهما وبالتالي وجود العديد من الاختلافات. كما توصلت إلى وجود تباين في

الثقافة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية اتجاه الاختلافات المحاسبية الضريبية.

دراسة بوسيعن تسعديت، بعنوان "اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي

الجزائري"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010.

هذه الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة الماجستير، حيث سعى الباحث إلى توضيح العلاقة

والتباعد الموجود بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية. حيث توصلت الدراسة إلى:

تميزت العلاقة بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني والمطبق

من سنة 1975 إلى 2009 بالارتباط، حيث أن المعلومات المحاسبية تعد لغايات ضريبية محضّة، ومن

خلال دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ 2010 أدى إلى الاستقلالية بين قواعد النظامين، وهذا ما

يفسره وجود العديد من الفروقات كما اقترحت الدراسة 3 حلول من شأنها التقليل من الفروقات وهي

تكييف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، المحافظة على القواعد الضريبية مع تغيير

المعالجة المحاسبية الخاصة، السماح للمؤسسات بمسك محاسبتين حسب القواعد الضريبية والمحاسبية.

دراسة محمد حلو، داود سليمان، عبد الخالق ياسين، بعنوان "الفروقات المهمة بين القواعد

المحاسبية والقواعد الجبائية وإمكانية التقريب بينهما"، مجلة العلوم الاقتصادية، العراق، العدد

24، ماي سنة 2009.

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

 دراسة منصور بن عمار، بعنوان "تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي"، مجلة الحكمة، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، العدد 22، سنة 2014.

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

 دراسة رضا جاو وحدو، إيمان حمدي جليلية بعنوان "الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32، سنة 2014.

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

هناك العديد من العوامل المسببة لنشأة الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي، وجود فروقات كبيرة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية لذا عملت وزارة المالية لتكييف القواعد

الضريبية مع القواعد المحاسبية، التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يحقق مجموعة من المزايا أهمها التهرب الضريبي، لتكييف القواعد الضريبية مع القواعد المحاسبية يتوجب توفير عدة متطلبات في البيئة الجزائرية لتسهيل التوافق.

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

الدراسة عبارة عن ملتقى دولي يعالج أثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي حيث تم التطرق في مداخلته إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر يؤدي إلى عدة تغيرات في القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وتم التوصل إلى أن الجزائر قامت بتكييف نظامها الضريبي من خلال ما تضمنه كل من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 و 2009 لمجموعة من النصوص القانونية التي تعتبر خير دليل على حرص الدولة الجزائرية على إزالة مختلف العقبات المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لكن تبقى هناك قواعد ضريبية وجب إعادة النظر فيها، وكذلك وجب وضع قواعد SCF وضرورة تكييفه مع محتوى قواعد مثل تسجيل SCF ضريبية جديدة من شأنها تدارك النقص في النظام الضريبي ويتعلق الأمر بالمفاهيم الجديدة التي جاء بها التثبيات، التقييم بالقيمة العادلة، مصاريف البحث والتطوير.

دراسة فيصل عبد السلام أبو بكر حداد، بابكر محمد إبراهيم الصديق، بعنوان "أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية"، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 13، نوفمبر سنة 2012.

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

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

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

✚ دراسة محمد أبركان، بعنوان "تبني معايير المحاسبة الدولية وأثرها على النظام الجبائي الجزائري"، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2016.

هذه الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تهدف إلى توضيح مدى تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، وذلك من خلال محاولة معرفة العلاقة بين المحاسبة والجباية في إطار التغييرات المحاسبية الجديدة، وكذلك معرفة أهم انعكاسات تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى بدرجة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، كما هدفت إضافة على ما سبق إلى معرفة أهم نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والقواعد الجبائية الحالية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن النظام المحاسبي المالي يعمل على تسهيل المعاملات المحاسبية بين مختلف المؤسسات الوطنية والأجنبية باعتباره متقارب إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، كما أن البيئة المحاسبية الجزائرية عرفت عدة إصلاحات تماشياً مع النظام المحاسبي المالي، وهذا من خلال إدخال بعض التعديلات على النظام الجبائي، وهو ما يعتبر دليلاً على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكيف القواعد الجبائية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية.

✚ دراسة رحمي عادل، العنابي إبراهيم، بعنوان "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري"، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015.

هذه الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، حيث تم الطرق إلى أن تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر يؤدي إلى عدة تغييرات في بعض القواعد المحاسبية والجبائية، وتتمس هذه التغييرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات، و يتطلب ذلك تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي المالي و ضرورة إعداد جدول التوفيق أو الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي و تقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، لجعل المؤسسة الجزائرية تحظى بإطار قانوني مدعم بما فيه الكفاية يمكنها من تحسين سير العلاقة بين المحاسبة والجبائية، وبالموازاة مع كل هذه الجهود حظي القانون الجبائي هو الآخر بجملة من التغييرات والإصلاحات، بهدف الوصول إلى جسر يسهل الاتصال بين الحاجيات المحاسبية والجبائية، ما يفرض على الدولة الجزائرية ضرورة تكثيف جهودها من أجل دراسة وحل مختلف الإشكاليات التي قد يطرحها هذا التباين، وذلك بعرض حلول موضوعية ووسطية ليس من شأنها تغليب الأهداف الجبائية على الأهداف المحاسبية.

✚ دراسة عبد الكريم فرحات، صالح مرازقة، بعنوان "إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر" دراسة تحليلية"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، 2014.

هذه الدراسة عبارة عن مقالة تطرق فيها الباحث إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الواقع من طرف مستخدمي القوائم المالية قد أبان عن عدة نقائص وقد ترتب عن هذه النقائص تحديات مرتبطة بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد لهذا النظام وعليه:

ينبغي إجراء إصلاحات دقيقة ومعقدة وفورية على المنظومة التشريعية التجارية، وخاصة الجبائية لجعلها متلائمة مع الاختيار الاقتصادي للجزائر وجعلها متلائمة أيضا مع مغزى وفلسفة النظام المحاسبي المالي التي لا تخرج عن منطق اقتصاد السوق. وقد نص قانون المالية التكميلي لسنة 2009 وقانون المالية لسنة 2010 على تطبيق النظام المحاسبي المالي واستقلال القانون الجبائي رغم أن العلاقة بينهما يجب أن تكون متماسكة.

دراسة بوعزة محمد أمين، بعنوان "النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد"، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة، 2013.

هذه الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تهدف إلى إيضاح طبيعة العلاقة بين المحاسبة والجباية في ظل النظام المحاسبي المالي، وكذا التعرف على الإجراءات الجبائية المتخذة للملائمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وتحديد أهم الاختلافات بينهما، بالإضافة إلى التعرف على المنهجية التي يتحدد على أساسها الوعاء الضريبي كذا المصطلح الجديد الضرائب المؤجلة.

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

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

عنوان الدراسة: هل بإمكان المطابقة المحاسبية الضريبية الحد من التقارير المحاسبية والضريبية الانتهازية؟ تحليل دولي

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

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

عنوان الدراسة: العلاقة بين المطابقة المحاسبية الضريبية وإدارة الضرائب

تهدف الدراسة لتوضيح العلاقة بين المطابقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من جهة إدارة الأرباح عبر 34 بلد خلال الفترة 2010_1996، لاختبار فرضية ما إذا كان ارتفاع مستويات التوافق بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية يؤدي للتقليل من إدارة الأرباح. وقد توصلت الدراسة إلى:

وجود علاقة ايجابية وذات دلالة إحصائية بين المطابقة المحاسبية الضريبية وإدارة الأرباح ولاسيما في البلدان ذات المعدل الضريبي المرتفع، وبالتالي فإن زيادة التوافق المحاسبي الضريبي يؤدي لزيادة الحرية الإدارية في البلاغ المالي وبالتالي زيادة إدارة الأرباح وليس الحد منه.

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

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

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

يتضح من خلال استعراض الدراسات السابقة أن كل دراسة جاءت لتكمل ما بدأته سابقتها من الدراسات في حين الدراسة الحالية تعتبر حلقة وصل لما بدأته سابقتها من الدراسات، فالدراسات السابقة كانت في شكل استبيان ودراستنا تستعرض مجموعة من عينات الميدانية المتعلقة بالفروقات ما بين المحاسبة والجباية من خلال تطبيقات واقعية وتبيان الأثر، كما تضيف دراستنا التطبيق المحاسبي في مؤسسة من خلال الاطلاع على القوائم المالية وصولاً إلى النتيجة المحاسبية وعرضها والانتقال إلى النتيجة الجبائية عبر عرض حالات الفروقات وأسبابها وشرحها وتبيان الأثر ومعالجتها جبائياً. بالإضافة إلى تقريب الفروقات بين المحاسبة والجباية باستعمال الضرائب المؤجلة أصول وخصوم. ومن خلال ما سبق توصلنا إلى أن الدراسات السابقة تندرج تحت ثلاثة أقسام:

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

ومن خلال ما تم التطرق إليه يتضح أننا هنا عدة اختلافات بين المحاسبة والجباية تتجسد في كل من الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة، وهذا الطرح يتناقض أساساً مع وجود المعيار المحاسبي الدولي 12، وتبنيه مع النظام المحاسبي المالي، ومن هذا المنطلق جاءت فكرة دراسة العلاقة التحليلية للعلاقة بين المحاسبة والجباية. وما يميز هذه الدراسة عن غيرها التوصل إلى أن:

- وجود مجالات ارتباط بين المحاسبية والجباية تشكل حالات التوافق، وكذا حالات اختلاف تشكل حالات الانفصال.
- بناءً على العلاقة المحاسبية الضريبية (علاقة انفصال) فإنه من ممكن تكييف القواعد الضريبية لتتوافق مع القواعد المحاسبية، وهذا من خلال المعالجة الصحيحة للضرائب المؤجلة.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تطرقنا للمحاسبة التي تعد المنبع الأول لكل مستخدم المعلومات المالية والركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات الاقتصادية، ووصلت المحاسبة إلى هذه المكانة عن طريق السمات التي تتميز بها، حيث تقوم بتلبية احتياجات مستخدميها من المعلومات المالية والمحاسبية.

كما أبرزنا بأن الجباية تتكون من مجموع الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على المكلفين بدفعها وذلك بغرض تحقيق أهداف السياسة الاجتماعية والتي تتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية على الأغلب، والهدف الأساسي للدولة يختلف باختلاف التوجهات الاقتصادية للدولة.

إن الاختلاف بين أهداف السياسة الجبائية وأهداف المحاسبة يؤدي إلى إختلاف النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، إلا أن الاختلاف بين المحاسبة والجباية متفاوت من دولة إلى أخرى وكذلك من تيار إلى تيار، فالتيار الانجلو سكسوني يقوم بالفصل بين الجباية والمحاسبة، فحسب هذا التيار لا توجد علاقة بين المحاسبة والجباية لذا ينص على تحديد النتيجة المحاسبية لخدمة أغراض مستعملي القوائم المالية من جهة وعلى تحديد النتيجة الجبائية بغرض فرض الضريبة من جهة أخرى، على عكس التيار الفرانكفوني والمتبع في العديد من الدول الأوربية يعتبر أن هناك علاقة بين المحاسبة والجباية، وأن تحديد النتيجة الجبائية يتم عن طريق إجراء تعديلات على النتيجة المحاسبية قبل الضريبة وهذا ما ينتج عنه ضرائب مؤجلة بشكل كبير نوعا ما والتي تظهر في القوائم المالية. كما قام المشرع الجزائري بأدراج مجموعة من القوانين التي تؤطر عملية الانتقال من المحاسبة إلى الجباية عبر تطبيق مبادئ يغلب عليها الطابع الجبائي خاصة استقلالية الدورات، وحسب ما قدم نظريا فإن هذا الإطار العملي كافٍ للاستجابة لمتطلبات البيئة المحاسبية.

ونظرا لوجود العديد من الاختلافات المحاسبية الضريبية تم التطرق للمعيار المحاسبي الدولي IAS 12 والذي يوضح كيفية التعامل مع تلك الاختلافات وهذا من خلال المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، وقد تبين أن التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يفرض على المؤسسات إعادة النظر في التنظيم الداخلي لنظام المعلومات المحاسبية.



الفصل الثاني:
الدراسة الميدانية

تمهيد:

تدعيما للدراسة النظرية، وجب أن نجري دراسة تطبيقية نحاول من خلالها مطابقة المعرفة النظرية على ما هو موجود في الواقع، فقمنا بمحاولة إسقاط ما درسناه في الجانب النظري حول العلاقة بين المحاسبة والجباية في مؤسسة اقتصادية، من خلال دراسة حالة شركة النور.

وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى دراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال اختلاف القواعد المحاسبية عن الجبائية لشركة النور، وتوضيح مختلف الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الاهتلاكات وضرائب المؤجلة ومعالجتها من خلال المعيار رقم 12 حيث تم تقسيمه كما يلي:

المبحث الأول: دراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال اختلاف القواعد المحاسبية عن الجبائية لشركة النور

المبحث الثاني: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الاهتلاكات وضرائب المؤجلة ومعالجتها من خلال المعيار رقم 12

المبحث الأول: دراسة العلاقة بين المحاسبة والجباية من خلال اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية لشركة النور

من خلال دراسة حالة شركة النور لبيع الملابس بالجملة والتجزئة، والتي تنشط في مجال بيع الملابس العادية والرياضية بالجملة والتجزئة، والتي تقع بولاية ورقلة، قمنا باستعمال الأدوات التالية:

 **الوثائق:** وتتمثل في الميزانية، حساب النتائج، معلومات خاصة بالاهتلاكات، معلومات خاصة بالمؤونات...

 **المقابلة الشخصية:** حيث تفيد المقابلة الشخصية في التأكد من الحقائق الخاصة عن طريق الأسئلة والتحاور مع محاسب الشركة لمعرفة كيفية الانجاز. وعليه يمكن الاعتماد على أداة المقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم واضح لإشكالية البحث والحصول على الطرق والأساليب لمعالجة المشكل المطروح.

المطلب الأول: الميزانية المحاسبية لشركة النور

الفرع الأول: الميزانية المحاسبية لأصول شركة النور

الجدول رقم (2_2): يوضح الميزانية المحاسبية لأصول شركة النور لسنة المالية 2015

الوحدة: 1000 دج

الأصول	2015			2014
	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
الأصول الثابتة				
فرق الاقتناء أو شهرة المحل				
القيم المعنوية (غير الملموسة)	1.275.900	639.414	636.486	
القيم المادية (ملموسة):				
- الأراضي				
- المباني	7.200.000	1.800.000	5.400.000	
- تثبيات مادية أخرى	42.157.566	23.712.848	18.444.717	
- تثبيات قيد الانجاز				
تثبيات أخرى				

التبتيات المالية:				
- سندات الموازنة				
- المساهمات الأخرى والديون المرتبطة				
- سندات أخرى مثبتة				
- اقتراضات وأصول مالية أخرى غير جارية	675.600		675.600	
- الضرائب المؤجلة أصول	244.129		244.129	
مجموع الأصول الثابتة	25.400.932	26.152.262	51.553.195	
الأصول الجارية				
مخزونات جارية	55.286.342		55.286.342	
الديون والوظائف المماثلة:				
- الزبائن	58.541.706	1.146.774	59.688.480	
- مدينون آخرون	2.505.831		2.505.831	
- ضرائب مماثلة	14.922.255		14.922.255	
- ديون أخرى ومناصب مماثلة				
المتاحات:				
- التوظيفات والأصول المالية الأخرى الجارية				
- الخزينة	8.739.872		8.739.872	
مجموع الأصول الجارية	139.996.008	1.146.774	141.142.782	
المجموع العام للأصول	165.396.940	27.299.036	192.695.977	

المصدر: من إعداد الطالبات وفقا للوثائق المتوفرة من طرف شركة النور.

الفرع الثاني: الميزانية المحاسبية لخصوم شركة النور

الجدول رقم (2_3): يوضح الميزانية المحاسبية لخصوم شركة النور لسنة المالية 2015

الوحدة: 1000 دج

2014	2015	الخصوم
	66.000.000	رؤوس الأموال الخاصة:
		- رأس المال الصادر
	16.196.112	- رأس المال غير المستعان به
		- العلاوات والاحتياطات
		- فرق إعادة التقييم
		- فرق الموازنة (1)
	27.774.184	- النتيجة الصافية - النتيجة الصافية حصة المجموعة (1)
		- رؤوس الأموال الخاصة الأخرى (الترحيل من جديد)
		حصة الشركة المدعمة (1)
		حصة الأقلية (1)
	109.970.296	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
		الخصوم غير الجارية:
	3.027.915	- القروض و الديون المالية
		- الضرائب (المؤجلة والمتراكمة)
		- الديون الأخرى غير الجارية
		- المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سالفاً
	3.027.915	مجموع الخصوم غير الجارية
		الخصوم الجارية:
	19.092.832	- الموردون والحسابات الملحقة
	1.025.366	- الضرائب
	32.280.529	- الديون الأخرى

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

		- خصوم الخزينة
	52.398.728	مجموع الخصوم الجارية
	165.396.940	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبات وفقاً للوثائق المتوفرة من طرف شركة النور.

من خلال الجداول رقم (1 و2) فإن:

النتيجة المحاسبية = المجموع العام للأصول - (مجموع رؤوس الأموال الخاصة ما عدا النتيجة + مجموع الخصوم غير الجارية + مجموع الخصوم الجارية).

النتيجة المحاسبية لشركة النور لسنة 2015 = 165.396.940 - (82.196.112 + 3.027.915 + 27.774.184 = 52.398.728 دج

الفرع الثالث: جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة النور للسنة المالية 2015

الجدول رقم (2_4): يوضح جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة النور " للسنة المالية 2015

الوحدة: 1000 دج

البيان	ملاحظة	2015	2014
المبيعات والمنتجات المحققة		262.315.364	
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة			
إعانات الاستغلال			
إنتاج السنة المالية		262.315.364	
المشتريات المستهلكة		-193.887.254	
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		-11.956.015	
استهلاكات السنة المالية		-205.843.269	
القيمة المضافة للاستغلال		56.472.094	
أعباء العاملين		-19.987.679	
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		-3.847.014	
إجمالي فائض الاستغلال		32.637.400	
المنتجات العملية الأخرى		964.012	

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

	-507.455		الأعباء التشغيلية الأخرى
	-6.864.653		المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
	1.146.774		استئناف على خسائر القيمة والمؤونات
	27.376.078		النتيجة التشغيلية
	825.538		المنتجات المالية
	-412.167		الأعباء المالية
	413.370		النتيجة المالية
	27.789.449		النتيجة العادية قبل الضرائب
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
	-15.264		الضرائب المؤجلة (تنوع) تبعا للنتائج العادية
	265.251.690		مجموع منتجات الأنشطة العادية
	-237.477.505		مجموع أعباء الأنشطة العادية
	27.774.184		النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			عناصر غير عادية (نواتج)
			عناصر غير عادية (أعباء)
			النتيجة غير العادية
	27.774.184		النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبات وفقا للوثائق المتوفرة من طرف شركة النور.

يظهر جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة النور النتيجة الصافية للسنة المالية 2015 وتساوي:

27.774.184 دج

المطلب الثاني: دراسة الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية لشركة النور لسنة 2015

الفرع الأول: الاستردادات

بالنسبة للمؤونات:

إن المؤونات المتعلقة بالتكاليف والخسائر لا تعتبر قابلة للخصم كمؤونات العطل مدفوعة الأجر. أما التي تكون لتدني قيمة الأصول فإنها قابلة للخصم مع توفر الشروط الشكلية والموضوعية مثل: المؤونات المخصصة للديون المشكوك فيها ومؤونات تدني قيمة المخزونات.

الجدول رقم (2_5): يوضح المؤونات غير قابلة للخصم

الوحدة: 1000 دج

322.984	مؤونة مخصصة للزبون A لأنها لا تستجيب للشروط القانونية	مؤونات غير قابلة للخصم
823.790	مؤونة مخصصة للزبون B لأنها لا تستجيب للشروط القانونية	
378.794	مؤونة العطل المدفوعة الأجر	أعباء أخرى غير قابلة للخصم (استردادات أخرى)
129.862	مؤونة مساهمات صاحب العمل للضمان الاجتماعي المتعلقة بالأجر	
44.952	مؤونة مساهمات العامل للضمان الاجتماعي المتعلقة بالعطل	

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على معلومات من محاسب شركة النور.

بالنسبة لخسائر الصرف:

من خلال ما قدمه محاسب شركة النور من معلومات حيث:

نلاحظ وجود خسائر الصرف بقيمة 97.995 دج والمتعلقة بالفارق الناتج عن تغيرات معدل الصرف بين قيمة ديون الموردين الأجانب عند تاريخ الالتزام وقيمة التسديد. فهذه الخسائر قابلة للطرح من النتيجة الجبائية.

وخسائر الصرف غير المحققة بقيمة 20.312 دج والمتعلقة بتحيين الديون الأجنبية وفقا لتغير معدل الصرف. وهذه الخسائر غير قابلة للتخفيض من النتيجة الجبائية.

بالنسبة للغرامات والعقوبات المالية:

تنص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المقطع الأخير على أنه: "لا يقبل تخفيض المعاملات التجارية والغرامات والمصادرات أيا كانت طبيعتها، والواقعة على كاهل مخالفين الأحكام القانونية من الأرباح الخاضعة للضريبة".

من خلال دراستنا وما قدمه محاسب شركة النور من معلومات تبين لنا وجود غرامات وعقوبات بقيمة

13.848 دج

بالنسبة للضرائب المؤجلة:

حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفقرة 4 فإنه يتم خصم الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة والمحصلة خلال السنة المالية باستثناء الضريبة على أرباح الشركات.

وباعتبار أن الضرائب المؤجلة هي ضريبة على الأرباح فإنها غير قابلة للتخفيض من النتيجة الجبائية.

ومن مكننا من حسابه وجود ضرائب مؤجلة بقيمة 15.264 دج.

بالنسبة لفوائد الإيجار المالي:

وفقا للمادة 27 من قانون المالية التكميلي 2010، فإن النصوص الجبائية المطبقة قبل سنة 2010 (سنة تطبيق النظام المحاسبي المالي) تبقى سارية المفعول من الناحية الجبائية. أي أن المستأجر لديه الحق في تخفيض الإيجار المالي من النتيجة الجبائية بينما المصاريف المالية للقرض المالي والاهتلاكات المسجلة للأصل والمسجلة محاسبيا يجب إعادة دمجها في النتيجة الجبائية (أي هي مصاريف غير قابلة للتخفيض).

مكننا محاسب شركة النور من إيجاد فوائد الإيجار المالي بقيمة 189.089 دج.

بالنسبة للاهتلاكات:

حسب المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 (المتعلقة بقواعد الاهتلاك في الإطار عقود القرض الإيجاري)، فإن المقرض المؤجر من الناحية الجبائية هو صاحب الملكية القانونية للملك المستأجر فيكون بهذه الصفة صاحب الحق في ممارسة اهتلاك هذا الملك. أما المستأجر الذي يسجل محاسبيا الأصل والاهتلاكات فلا يحق له تخفيض هذه الاهتلاكات من الناحية الجبائية.

ومن خلال إطلاعنا نلاحظ وجود اهتلاكات الاستثمارات الممولة عن طريق القرض الإيجاري

هي:

$$1.671.164 = 381.769 + 595.958 + 556.635 + 136.800 \text{ دج}$$

الفرع الثاني: التخفيضات

بالنسبة لفوائض القيمة:

وجود فائض القيمة عن تنازل على تثبيت بقيمة 600.000 دج.

ومن خلال المعلومات المقدمة لنا فإن فائض القيمة طويل الأمد أي تم التنازل عن تثبيت مكتسب منذ أكثر من 3 سنوات.

وحسب المادة 173 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة فإن نسبة 65% من الفائض لا تخضع للضريبة.

بالنسبة للديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي:

حسب المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 فإن المستأجر لديه الحق في تخفيض

الإيجار المالي من النتيجة الجبائية.

ومن المعلومات المكتسبة نلاحظ أن قيمة الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي هي:

1.926.452 دج.

المبحث الثاني: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الاهتلاكات ضرائب المؤجلة ومعالجتها من خلال المعيار رقم 12

من أهم العناصر التي تشكل الاختلاف بين قواعد المحاسبية والقواعد الجبائية في الجزائر هي الاهتلاكات، حيث نجد الكثير من الاختلافات بين الاهتلاك في الجانب المحاسبي والاهتلاك في الجانب الجبائي والمتمثلة أهمها في مدته وتاريخ بدايته، والتي سيتم توضيحها في هذا المبحث من خلال إعداد جدول الإهلاك المحاسبي وجدول الاهتلاك الجبائي، إضافة إلى التسجيل المحاسبي للأقساط السنوية للاهلاك وإظهار الفروقات الناتجة عن الاختلاف الاهتلاك المحاسبي والجبائي .

المطلب الأول: تحديد اختلاف بداية تاريخ الاهتلاك "محاسبيا/ جبائيا للسيارة السياحية"

نصت المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سنة 2010 على أن تحديد أسقف الاهتلاكات للسيارات السياحية لا يتعدى 1.000.000 دج بعدما كانت 800.000 دج. وسيتم توضيح كيفية اختلاف الاهتلاك محاسبيا وجبائيا لشركة النور الخاص باقتناء سيارة سياحية تقدر قيمتها المحاسبية (قيمة الاقتناء) بـ 1.000.000 دج هي نفسها السقف المحدد من طرف إدارة الضرائب، وسيتم توضيح ذلك الاختلاف من خلال بداية تاريخ تطبيق الاهتلاك.

قامت شركة النور باقتناء سيارة سياحية بتاريخ 2012/07/04 وكانت قيمة الاقتناء 1.000.000 دج والتي تملك لمدة خمس سنوات وتخضع للاهلاك الثابت الخطي.

ملاحظة : بدأت الشركة باستعمال السيارة السياحية في جانفي 2013.

ويمكن تلخيص هذه المعلومات في الجدول التالي:

الجدول رقم (2_6): بطاقة معلومات شاملة

البيان	اقتناء الشبّيات (سيارة سياحية)				ملاحظة
	قيمة الاقتناء	معدل الاهتلاك	المدة	قسط الاهتلاك سنة	
القيمة	1.000.000 دج	20%	5 سنوات	200.000 دج	اقتناء السيارة بتاريخ 2012/07/04

المصدر: من إعداد الطالبات.

معدل الاهتلاك الثابت = $n/1$ حيث n تمثل عدد السنوات.

معدل الاهتلاك = $5/1 = 20\%$.

قبل تحديد الاختلاف في الاهتلاكات السيارة محاسبيا وجبائيا يجب أولا إعداد كل من جدول الاهتلاك المحاسبي والجبائي والتسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاكات.

الفرع الأول: جداول الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية

1. جدول الاهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية:

يوضح الجدول التالي الاهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية لشركة النور من خلال ما يلي:

الجدول رقم (2_7): يوضح الاهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية

السنة	القيمة المحاسبية الأصلية	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2013	1.000.000	20%	200.000	200.000	800.000
2014	1.000.000	20%	200.000	400.000	600.000
2015	1.000.000	20%	200.000	600.000	400.000
2016	1.000.000	20%	200.000	800.000	200.000
2017	1.000.000	20%	200.000	1.000.000	0

المصدر: من إعداد الطالبات

تحليل الجدول:

تم اقتناء السيارة السياحية في تاريخ 2012/07/04 ولكن بداية استعمال تلك السيارة كان في جانفي 2013، فإن الاهتلاك في السنة الأولى سيكون في 2011 وذلك وفقا للنظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ بداية استعمال وتشغيل الأصل وليس تاريخ الحصول على الأصل الثابت، أي في اللحظة التي يكون فيها الأصل جاهزا للاستعمال.

✓ كيفية حساب قسط الاهتلاك:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{القيمة المحاسبية الأصلية} \times \text{معدل الاهتلاك}$$

ومن خلال الجدول تم حساب قسط الاهتلاك لسنة 2013 كما يلي:

$$\text{قسط اهتلاك لسنة 2013} = 1.000.000 \times 20\% = 200.000 \text{ دج}$$

ونجد نفس قسط الاهتلاك للسنوات الأخرى.

✓ الاهتلاك المتراكم:

$$\text{الاهتلاك المتراكم للسنة } n = \text{قسط الاهتلاك السنة } n + \text{أقساط السنوات السابقة}$$

أو

$$\text{الاهتلاك المتراكم للسنة } n = \text{قسط الاهتلاك السنة } n + \text{الاهتلاك المتراكم للسنة } n-1$$

ومن خلال الجدول تم حساب الاهتلاك المتراكم لسنة 2015 كما يلي:

$$\text{الاهتلاك المتراكم لسنة 2015} = 400.000 + 200.000 = 600.000 \text{ دج}$$

$$\text{الاهتلاك المتراكم لسنة 2015} = 200.000 + 200.000 + 200.000 = 600.000 \text{ دج}$$

✓ القيمة المحاسبية الصافية:

ويتم حسابها بطريقتين:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{القيمة المحاسبية الأصلية} - \text{الاهتلاك المتراكم}$$

أو

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية للسنة } n+1 = \text{القيمة المحاسبية الصافية للسنة } n - \text{قسط الاهتلاك للسنة } n$$

ومن خلال الجدول تم حساب القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2014 كما يلي:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 400.000 - 1.000.000 = 600.000 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 200.000 - 800.000 = 600.000 \text{ دج}$$

2. التسجيل المحاسبي للاهتلاك المحاسبي:

يتم تسجيل أقساط الاهتلاك محاسبيا كل نهاية سنة يجعل الحساب 68 مخصصات الإهلاكات والمؤونات مدين بقيمة قسط الاهتلاك للسنة والحساب 28 دائن بنفس القيمة.

- التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك لسنة 2013:

2013/12/31				
6815	من ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات	200.000		
2815	إلى ح/ اهتلاك معدات نقل		200.000	
	قسط الاهتلاك السنوي			

وفي نهاية كل من سنة 2014، 2015، 2016، 2017 نسجل نفس القيد

3. جدول الاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية:

يوضح الجدول التالي الاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية لشركة النور من خلال ما يلي:

الجدول رقم (2_8): يوضح الاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية

السنة	القيمة الجبائية الأصلية	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الجبائية الصافية
2012	1.000.000	20%	100.000	100.000	900.000
2013	1.000.000	20%	200.000	300.000	700.000
2014	1.000.000	20%	200.000	500.000	500.000
2015	1.000.000	20%	200.000	700.000	300.000
2016	1.000.000	20%	200.000	900.000	100.000
2017	1.000.000	20%	100.000	1.000.000	0

المصدر: من إعداد الطالبات

تحليل الجدول:

بالنسبة للنظام الجبائي الجزائري فإن تاريخ بداية اهتلاك الأصل يبدأ من تاريخ حيازته أو اقتنائه وليس على أساس استعماله، لذلك فإن الاهتلاك الجبائي للسنة الأولى سيكون سنة 2012.

✓ كيفية حساب قسط الاهتلاك:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{القيمة الجبائية الأصلية} \times \text{معدل الاهتلاك}$$

ومن خلال الجدول تم حساب قسط الاهتلاك كما يلي:

- قسط الاهتلاك لسنة 2012:

بما أن تم اقتناء واستعمال السيارة في تاريخ 2012/07/04 فإن الاهتلاك في السنة الأولى سيكون عبارة عن 6 أشهر فقط وتم حسابه كما يلي:

$$\text{قسط الاهتلاك لسنة 2012} = (20\% \times 1.000.000) \times \frac{12}{6} = 100.000 \text{ دج}$$

- قسط الاهتلاك للسنوات 2013، 2014، 2015، 2016:

ويتم احتساب قسط الاهتلاك للسنوات من 2013 إلى 2016 على أساس قسط سنة كاملة فمثلا:

$$\text{قسط الاهتلاك لسنة 2013} = 20\% \times 1.000.000 = 200.000 \text{ دج.}$$

- قسط الاهتلاك لسنة 2017:

تتبقى 6 أشهر من مدة اهتلاك السيارة السياحية والتي تكون في سنة 2017.

$$\text{قسط الاهتلاك لسنة 2017} = (20\% \times 1.000.000) \times \frac{12}{6} = 100.000 \text{ دج}$$

✓ الاهتلاك المتراكم:

$$\text{الاهتلاك المتراكم للسنة } n = \text{قسط اهتلاك السنة } n + \text{الاهتلاك المتراكم للسنة } n-1$$

أو

$$\text{الاهتلاك المتراكم للسنة } n = \text{قسط اهتلاك السنة } n + \text{أقساط السنوات السابقة}$$

ومن خلال الجدول تم حساب الاهتلاك المتراكم لسنة 2014 كما يلي:

$$\text{الاهتلاك المتراكم لسنة 2014} = 100.000 + 200.000 + 200.000 = 500.000 \text{ دج}$$

$$\text{الاهتلاك المتراكم لسنة 2014} = 300.000 + 200.000 = 500.000 \text{ دج}$$

✓ القيمة الجبائية الصافية:

ويتم حسابها بطريقتين:

$$\text{القيمة الجبائية الصافية} = \text{القيمة الجبائية الأصلية} - \text{الاهتلاك المتراكم}$$

أو

$$\text{القيمة الجبائية الصافية للسنة } n+1 = \text{القيمة الجبائية الصافية للسنة } n - \text{قسط الاهتلاك للسنة } n$$

ومن خلال الجدول تم حساب القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2014 كما يلي:

$$\text{القيمة الجبائية الصافية} = 1.000.000 - 300.000 = 700.000 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة الجبائية الصافية} = 900.000 - 200.000 = 700.000 \text{ دج}$$

الفرع الثاني: حساب الفروقات الناتجة عن اختلاف بداية تاريخ الاهتلاك محاسبيا وجبائيا

يتم إثبات الاختلافات في الاهتلاكات من خلال الفروقات المؤقتة بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي وذلك عن طريق التحليل لتلك الفروقات بأسلوبين، أولا التحليل حسب أسلوب الميزانية وذلك من خلال المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة الجبائية الصافية للأصل، وثانيا التحليل حسب أسلوب جدول حسابات النتائج من خلال المقارنة بين مخصص الاهتلاك المحاسبي ومخصص الاهتلاك الجبائي.

وسنقوم بحساب تحليل الفروقات حسب المعطيات التي لدينا الخاصة بتاريخ اهتلاك السيارة السياحية من خلال توضيح التحليل بكلا الأسلوبين، وشرح كل أسلوب والنتائج المتوصل إليها.

1. الفروقات الناتجة عن اختلاف الاهتلاك محاسبيا / جبائيا بالنسبة للسيارة السياحية حسب أسلوب الميزانية:

استنادا إلى نتائج جداول الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي والميزانية سنقوم بتحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا، من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2_9): يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف بداية تاريخ الاهتلاك محاسبيا/جبائيا للسيارة السياحية حسب أسلوب

الميزانية

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017
القيمة المحاسبية الصافية	1.000.000	800.000	600.000	400.000	200.000	0
القيمة الجبائية الصافية	900.000	700.000	500.000	300.000	100.000	0
الفارق المؤقت	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	0
تغيرات الفارق	100.000	0	0	0	0	-100.000
الالتزام ضريبي مؤجل	25.000	0	0	0	0	-25.000

المصدر: من اعداد الطالبات

تحليل الجدول:

تم إعداد جدول تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا حسب أسلوب الميزانية، من خلال أخذ القيمة المحاسبية الصافية من الميزانية المحاسبية الصافية بالاستعانة على جدول الاهتلاك المحاسبي للسيارة السياحية، وأخذ القيمة الجبائية الصافية من الميزانية الجبائية وجدول الاهتلاك الجبائي لهذا الأصل.

وكقراءة لهذا الجدول يتضح لنا أن القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة الجبائية الصافية، ما يستلزم عن ذلك حدوث فروقات مؤقتة ناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا من خلال القيمة الصافية، والذي نتج من جراء اختلاف تاريخ بداية الاهتلاك المحاسبي والجبائي وقد تم حساب نتائج الجدول كما يلي:

✓ الفارق المؤقت:

تم الحصول على الفروقات المؤقتة في هذه الحالة نتيجة حدوث اختلاف بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة الجبائية الصافية، وذلك بتحديد الفرق بينهما كما يلي:

$$\text{الفارق المؤقت} = \text{القيمة المحاسبية الصافية} - \text{القيمة الجبائية الصافية}$$

$$\text{الفارق المؤقت لسنة 2012} = 1.000.000 - 900.000 = 100.000 \text{ دج}$$

وتحتسب الفروقات المؤقتة للسنوات الأخرى بنفس الطريقة.

✓ تغيرات الفارق:

ويحتسب التغير في الفروقات المؤقتة وفق القانون التالي:

التغير في الفارق المؤقت = الفارق المؤقت للسنة n - الفارق المؤقت للسنة n-1

- التغير في الفارق المؤقت لسنة 2014 = الفارق المؤقت لسنة 2014 - الفارق المؤقت لسنة 2013

- التغير في الفارق المؤقت لسنة 2014 = 100.000 - 100.000 = 0

✓ الالتزام الضريبي المؤجل:

إن امتلاك السيارة السياحية يختلف تاريخه محاسبيا وجباثيا، جعلت من القيمة المحاسبية الصافية في نهاية كل سنة أكبر من القيمة الجبائية الصافية لذلك الأصل وتكون الفروقات تعبر عن التزام ضريبي مؤجل، بمعنى أنه على المؤسسة ملزمة في المستقبل أمام إدارة الضرائب بدفع ذلك الالتزام أو ما يسمى بالضريبة المؤجلة، ويتم حساب الالتزام الضريبي المؤجل كما يلي:

الالتزام الضريبي المؤجل = التغير في الفارق $\times 25\%$

مع العلم أن 25% تمثل نسبة الضريبة على أرباح الشركات.

- الالتزام الضريبي المؤجل 2012 = الفارق المؤقت لسنة 2012 $\times 25\%$

= $100.000 \times 25\% = 25.000$ دج

2. التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل "الضرائب المؤجلة خصوم"

يتم تسجيل الالتزام الضريبي المؤجل أو "الضريبة المؤجلة خصوم" كل نهاية سنة بجعل الحساب 134 "ضرائب مؤجلة على خصوم" دائنا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة عن خصوم" مدينا، هذا عند إدراج الضريبة أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيد معاكسا، ويكون ذلك الالتزام في نهاية مدة حياة الأصل مساويا للصفر.

- التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل لسنة 2012:

2012/12/31				
693	من ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم	25.000	إلى ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم	25.000
134	إثبات الالتزام الضريبي المؤجل			

- التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل لسنة 2017:

نسجل نفس القيد وذلك يجعل حساب 134 "ضرائب مؤجلة على خصوم" مدينا بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة على خصوم" دائنا.

2017/12/31				
134	من > الضرائب المؤجلة على الخصوم	25.000	إلى > فرض الضريبة المؤجلة عن خصوم	25.000
693	ترصيد الالتزام الضريبي المؤجل			

3. الفروقات الناتجة عن اختلاف الاهتلاك محاسبي / جبائيا بالنسبة للسيارة السياحية حسب أسلوب جدول حسابات النتائج:

استنادا إلى نتائج جداول الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي وجدول حسابات النتائج لشركة نقوم بتحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبي وجبائيا، من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2_10): يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف تاريخ بداية الاهتلاك محاسبي/جبائيا للسيارة السياحية حسب أسلوب جدول حسابات النتائج

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017
قسط الاهتلاك المحاسبي	0	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
قسط الاهتلاك الجبائي	100.000	200.000	200.000	200.000	200.000	100.000
الفارق المؤقت	100.000	0	0	0	0	-100.00
تغيرات الفارق	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	0
الالتزام ضريبي مؤجل	25.000	0	0	0	0	-25.000

المصدر: من إعداد الطالبات

تحليل الجدول:

تم إعداد جدول تحليل الفروقات الناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبي وجبائيا حسب أسلوب جدول حسابات النتائج، من خلال أخذ كل من قسط الاهتلاك المحاسبي والقسط الجبائي من جدول حسابات النتائج استعانة بجدول الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي للسيارة السياحية.

وكقراءة لهذا الجدول يتضح لنا أن القسط المحاسبي أكبر من القسط الجبائي، ما يستلزم عن ذلك حدوث فروقات مؤقتة ناتجة عن اختلاف اهتلاك السيارة السياحية محاسبيا وجبائيا من خلال قسط الاهتلاك، وقد تم حساب نتائج الجدول كما يلي:

✓ الفارق المؤقت:

تم الحصول على الفروقات المؤقتة في هذه الحالة نتيجة حدوث اختلاف بين قسط الاهتلاك المحاسبي وقسط الاهتلاك الجبائي، وذلك بتحديد الفرق بينهما كما يلي:

$$\text{الفارق المؤقت} = \text{قسط الاهتلاك الجبائي} - \text{قسط الاهتلاك المحاسبي}$$

$$\text{الفارق المؤقت لسنة 2012} = 100.000 - 0 = 100.000 \text{ دج}$$

وتحتسب الفروقات المؤقتة للسنوات الأخرى بنفس الطريقة.

✓ تغيرات الفارق:

ويحتسب التغير في الفروقات المؤقتة وفق القانون التالي:

$$\text{التغير في الفارق المؤقت} = \text{الفارق المؤقت للسنة } n + \text{التغير في الفارق للسنة } n-1$$

$$\text{التغير في الفارق المؤقت لسنة 2013} = \text{الفارق المؤقت لسنة 2013} + \text{التغير في الفارق المؤقت لسنة 2012}$$

$$\text{التغير في الفارق المؤقت لسنة 2013} = 100.000 + 0 = 100.000 \text{ دج}$$

✓ الالتزام الضريبي المؤجل:

إن اقتناء الشركة للسيارة السياحية جعلت من قسط الاهتلاك المحاسبي في نهاية كل سنة أكبر من قسط الاهتلاك الجبائي لذلك الأصل وتكون الفروقات تعبر عن التزام ضريبي مؤجل، بمعنى أنه الشركة ملزمة في المستقبل أمام إدارة الضرائب بدفع ذلك الالتزام أو ما يسمى بالضريبة المؤجلة، ويتم حساب الالتزام الضريبي المؤجل كما يلي:

$$\text{الالتزام الضريبي المؤجل} = \text{التغير في الفارق} \times 25\%$$

مع العلم أن 25 % تمثل نسبة الضريبة على أرباح الشركات.

$$\text{الالتزام الضريبي المؤجل 2017} = \text{التغير في الفارق لسنة 2017} \times 25\%$$

$$-25.000 = \%25 \times -100.000 =$$

4. التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل "الضرائب المؤجلة خصوم"

يتم تسجيل الالتزام الضريبي المؤجل أو الضريبة المؤجلة خصوم كل نهاية سنة بجعل الحساب 134 "ضرائب مؤجلة عن الخصوم" دائناً بمبلغ الضرائب المطلوب دفعه خلال السنوات المقبلة، وهذا يجعل الحساب 693 "فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم" مدينياً، هذا عند إدراج الضريبة أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة خصوم فنسجل قيد معاكساً.

- التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل لسنة 2012:

2012/12/31				
25.000	25.000	من ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن خصوم إلى ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم	134	693
إثبات الالتزام الضريبي المؤجل				

- التسجيل المحاسبي للالتزام الضريبي المؤجل لسنة 2017:

2017/12/31				
25.000	25.000	من ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن خصوم	693	134
ترصيد الالتزام الضريبي المؤجل				

ملاحظة:

في نهاية حياة السيارة السياحية يكون حساب 134 الالتزام مؤجل مرصداً.

الجدول رقم (2_11): يوضح ترصيد ح/134 الالتزام الضريبي المؤجل

البيان	مدين	دائن
2012/12/31		25.000
2013/12/31		
2014/12/31		
2015/12/31		
2016/12/31		
2017/12/31	25.000	
المجموع	25.000	25.000

المصدر: من إعداد الطالبات

المطلب الثاني: الاختلافات المحاسبية والجبائية من خلال الضرائب المؤجلة

تعتبر الضرائب المؤجلة من بين أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما وتاريخ أخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية.

وهناك عدة حالات لإثبات الضرائب المؤجلة ولقد تطرقنا في المبحث عن اختلاف الاهتلاك محاسبيا وجبائيا ما أدى إلى إحداث ضرائب مؤجلة إما أن تكون خصوم أو أصول، وسنحاول في هذا المبحث عرض حالات أخرى لإثبات الضرائب المؤجلة.

الفرع الأول: إثبات الضرائب المؤجلة من خلال مؤونات التكاليف ومصاريف التنمية

سيتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال وجود الفروقات في الاعتراف والتحقق الفعلي لمؤونة التكاليف إضافة إلى مصاريف التنمية.

أولا: إثبات الضرائب المؤجلة من خلال مؤونات التكاليف

تظهر الضريبة المؤجلة من خلال اختلاف اعتراف الشركة وإدارة الضرائب بمؤونات التكاليف، حيث أن الشركة تقوم بتكوين مؤونة تكاليف ويعترف بها، أما إدارة الضرائب فلا تحتسب مؤونة التكاليف إلا إذا تحققت المؤونة فعلا، وسيتم توضيح الفرق من المثال التالي:

قامت شركة النور في نهاية سنة 2012 بتكوين مؤونة التكاليف بمبلغ 6.000 والتي سوف تتحقق في سنة 2013 فقط، مع افتراض ثبات رقم الأعمال 24.000 ومعدل الضريبة 25%.

1. إثبات الضرائب المؤجلة المتعلقة بمؤونات التكاليف حسب أسلوب الميزانية:

يتم إثبات الضريبة المؤجلة المتعلقة بمؤونات التكاليف حسب أسلوب الميزانية انطلاقا من تحقق تلك المؤونة، فنجد أن الشركة تكون مؤونة تكاليف وتقوم بتسجيلها حتى ولو لم تتحقق، أما إدارة الضرائب فالعكس. ويتم إثباتها حسب هذا الأسلوب من الفروقات المؤقتة الناتجة عن القيمة المحاسبية للالتزام والقيمة الجبائية له.

الجدول رقم (2_12): يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن مؤونات التكاليف محاسبيا /جائيا حسب أسلوب الميزانية

الوحدة: 1000دج

السنوات	2012	2013
القيمة المحاسبية الصافية للالتزام	6.000	0
القيمة الجبائية للالتزام	0	6.000
الفارق المؤقت	6.000	-6.000
أصل ضريبي مؤجل	1.500	-1.500

المصدر: من إعداد الطالبات

$$\text{الأصل الضريبي المؤجل} = \text{الفارق المؤقت} \times 25\%$$

تحليل الجدول:

يتضح لنا من الجدول أن الشركة سجلت مؤونة التكاليف في نهاية 2012، أما إدارة الضرائب قامت بتسجيلها إلا بعد تحققها فعلا في السنة الموالية، ما نتج عن ذلك أصل ضريبي مؤجل.

2. إثبات الضرائب المؤجلة المتعلقة بمؤونات التكاليف حسب أسلوب جدول حسابات النتائج

يتم إثبات الضريبة المؤجلة لمتعلقة بمؤونات التكاليف حسب أسلوب جدول حسابات النتائج انطلاقا من حساب الربح المحاسبي والربح الجبائي بعد طرح المؤونة من رقم الأعمال.

الجدول رقم (2_13): يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن مؤونات التكاليف محاسبيا /جائيا حسب أسلوب حسابات النتائج

الوحدة: 1000دج

السنوات	2012	2013
رقم الأعمال	24.000	24.000
المؤونة المكونة	6.000	0
الربح الجبائي	24.000	18.000
الربح المحاسبي	18.000	24.000
مبلغ الضريبة المستحقة = الربح الجبائي $\times 25\%$	6.000	4.500
الفارق المؤقت = الربح الجبائي - الربح المحاسبي	6.000	-6.000
أصل ضريبي مؤجل = الفارق المؤقت $\times 25\%$	1.500	-1.500

المصدر: من إعداد الطالبات

وتسجل الشركة في نهاية كل سنة مبلغ الضريبة المستحقة والأصل الضريبي المؤجل حسب كل أسلوب كما يلي:

- في نهاية سنة 2012: تسدد الشركة الضريبة على أرباح الشركات وذلك يجعل حساب 444 الدولة "الضرائب على النتائج" دائنا وحساب 695 "الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية" مدينا، إضافة إلى ذلك تقوم الشركة بإثبات الأصل الضريبي المؤجل الناتج عن حالة مؤونات التكاليف.

2012/12/31				
695	444	من ح/ الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية إلى ح/ الدولة "الضرائب على النتائج"	6.000	6.000
تسديد الضريبة على أرباح الشركات				

2012/12/31				
133	692	من ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	1.500	1.500
إثبات أصل ضريبي مؤجل				

- في نهاية سنة 2013: نقوم بتسديد الضريبة على أرباح الشركات وترصيد الأصل الضريبي المؤجل.

2013/12/31				
695	444	من ح/ الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية إلى ح/ الدولة "الضرائب على النتائج"	4.500	4.500
تسديد الضريبة على أرباح الشركات				

2013/12/31				
692	133	من ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول إلى ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول	1.500	1.500
ترصيد أصل ضريبي مؤجل				

ثانيا: إثبات الضرائب المؤجلة من خلال مصاريف التنمية

تظهر الضريبة المؤجلة من خلال اختلاف اعتراف الشركة وإدارة الضرائب بمصاريف التنمية القابلة للتبئيت، حيث أن الشركة تعتبرها كأصل معنوي، أما إدارة الضرائب فتعتبرها كمصاريف استغلال عادية. وسيتم توضيح الفرق من المثال التالي:

قامت شركة النور في نهاية سنة 2012 بتسديد مصاريف التنمية والتطوير بقيمة 12.000 دج على أن يتم اهتلاكها على مدار 3 سنوات.
ملاحظة: مديرية الضرائب اعتبرتها كمصاريف استغلال عادية وحملتها كليا لدورة 2012.

1. إثبات الضرائب المؤجلة المتعلقة بمصاريف التنمية حسب أسلوب الميزانية:

يتم إثبات الضريبة المؤجلة المتعلقة بمصاريف التنمية حسب أسلوب الميزانية انطلاقا من اعتراف المؤسسة بمصاريف التطوير وإدخالها في تكلفة الأصل المعنوي ويكون قابل للاهلاك، أما إدارة الضرائب فتعدها أعباء تحمل كليا في نهاية الدورة.

ويتم إثباتها حسب هذا الأسلوب من الفروقات المؤقتة الناتجة عن القيمة المحاسبية الصافية للأصل المعنوي والقيمة الجبائية له.

الجدول رقم (2_14): يوضح الاهتلاك المحاسبي للأصل المعنوي

الوحدة: 1000 دج

السنة	القيمة المحاسبية الأصلية	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2013	12.000	33%	4.000	4.000	8.000
2014	12.000	33%	4.000	8.000	4.000
2015	12.000	33%	4.000	12.000	0

المصدر: من إعداد الطالبات

الجدول رقم (2_15): يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن مصاريف التنمية محاسبيا / جبائيا حسب أسلوب الميزانية

الوحدة: 1000 دج

السنوات	2012	2013	2014	2015
القيمة المحاسبية الصافية ح/203	12.000	8.000	4.000	0
القيمة الجبائية الصافية	0	0	0	0
الفارق المؤقت	12.000	8.000	4.000	0
التغيرات في الفارق المؤقت	12.000	-4.000	-4.000	-4.000
الالتزام ضريبي مؤجل	3.000	-1.000	-1.000	-1.000

المصدر: من إعداد الطالبات

تحليل الجدول:

يتضح لنا من الجدول أن القيمة الجبائية الصافية مساوية للصفر وذلك راجع لاعتبار إدارة الضرائب المصاريف على أنها مصاريف استغلال عادية، ولكون أن القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة الجبائية الصافية نتج عن ذلك حدوث التزام ضريبي مؤجل يرصد في نهاية مدة حياة التثبيت المعنوي.

2. إثبات الضرائب المؤجلة المتعلقة بمصاريف التنمية حسب أسلوب جدول حسابات النتائج:

يتم إثبات الضريبة المؤجلة لمتعلقة بمصاريف التنمية حسب أسلوب جدول حسابات النتائج انطلاقاً من حساب مخصص الاهتلاك المحاسبي والمصرف.

الجدول رقم (2_16): يوضح تحليل الفروقات الناتجة عن مصاريف التنمية محاسبياً / جبايياً حسب أسلوب جدول حسابات النتائج

الوحدة: 1000 دج

السنوات	2012	2013	2014	2015
قسط الاهتلاك المحاسبي	0	4.000	4.000	4.000
المصرف خسارة	12.000	0	0	0
الفارق المؤقت	12.000	-4.000	-4.000	-4.000
التغيرات في الفارق المؤقت	12.000	8.000	4.000	0
الالتزام ضريبي مؤجل	3.000	-1.000	-1.000	-1.000

المصدر: من إعداد الطالبات

وتسجل الشركة في نهاية كل سنة الالتزام الضريبي كما يلي:

- في نهاية سنة 2012:

2012/12/31				
693	من ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن خصوم	3.000	إلى ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم	3.000
134	إثبات الالتزام الضريبي المؤجل			

- في نهاية سنة 2013، 2014، 2015: نسجل نفس القيد في السنوات الثلاثة كما يلي:

2015/2014/2013/12/31				
134	من ح/ الضرائب المؤجلة على الخصوم	1.000	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن خصوم	1.000
693	ترصيد الالتزام الضريبي المؤجل			

ملاحظة:

يمكن للشركة أن تجري مقاصة للضرائب المؤجلة في الحالات التي تم إثباتها سابقاً، إلا إذا كانت الحسابات تابعة لنفس الإدارة الجبائية وهناك حق نافذ من الناحية القانونية بإجراء تلك المقاصة نظراً لطبيعة الضريبة المعنية ومنشأها.

الفرع الثاني: إثبات الضرائب المؤجلة من خلال الخسائر القابلة للترحيل

سيتم إثبات الضرائب المؤجلة من خلال وجود الفروقات تتعلق بالخسائر القابلة للترحيل للسنوات السابقة، وسيتم توضيح ذلك كما يلي:

تتمثل نتائج شركة النور لستة السنوات الأخيرة على التوالي فيما يلي:

سنة 2012 النتيجة المحاسبية خسارة مقدرة بـ 10.000 دج، وكانت النتيجة المحاسبية ربح للسنوات 2013، 2014، 2015، 2016، 2017، على التوالي 5.000، 3.500، 1.000، 6.000، 4.000، سيتم إثبات التسويات المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة.

أولاً: حساب الضرائب على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة

يتم حساب الضرائب على أرباح الشركات والضريبة المؤجلة المتعلقة بالخسائر المرحلة كما يلي:

الجدول رقم (2_17): يوضح حساب الضرائب على أرباح الشركات والضرائب المؤجلة المتعلقة بالخسائر القابلة للترحيل

الوحدة: 1000 دج

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017
النتيجة المحاسبية	-10.000	5.000	3.500	1.000	6.000	4.000
الخسائر المرحلة		10.000	5.000	1.500	500	0
النتيجة الجبائية	-10.000	-5.000	-1.500	-500	5.500	4.000
ضريبة على أرباح	0	0	0	0	1.375	1.000
أصل ضريبي مؤجل	2.500	-1.250	-875	-250	-125	0

المصدر: من إعداد الطالبات

تحليل الجدول:

تنتج خسائر المرحلة من خلال تحقيق الشركة في السنة 2012 خسارة بقيمة 10.000 دج وكانت النتيجة المحاسبية ربح بـ 5.000 دج ما ينتج عن ذلك نتيجة جبائية من خلال الفرق بين قيمة النتيجة المحاسبية مع الخسائر المرحلة، ما ينتج عن هذه الخسائر المرحلة أصل ضريبي مؤجل.

ثانيا: التسجيل المحاسبي للأصل ضريبي مؤجل للخسائر المرحلة:

وتسجل الشركة في نهاية كل سنة الأصل الضريبي مؤجل كما يلي:

- في نهاية سنة 2012:

2012/12/31				
133		من ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول	2.500	
	692	إلى ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول		2.500
إثبات أصل ضريبي مؤجل				

- في نهاية سنة 2013:

2013/12/31				
692		من ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	1.250	
	133	إلى ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول		1.250
ترصيد أصل ضريبي مؤجل				

- في نهاية سنة 2014:

2014/12/31				
692		من ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	875	
	133	إلى ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول		875
ترصيد أصل ضريبي مؤجل				

- في نهاية سنة 2015:

2015/12/31				
692		من ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	250	
	133	إلى ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول		250
ترصيد أصل ضريبي مؤجل				

- في نهاية سنة 2016:

2016/12/31				
692		من ح/ فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول	125	
	133	إلى ح/ الضرائب المؤجلة على الأصول		125
ترصيد أصل ضريبي مؤجل				

خلاصة الفصل:

تختلف المحاسبية والجباية في العديد من النقاط التي من أهمها الاهتلاكات والضرائب المؤجلة، فالنتائج التي تحققها المعاملات والقواعد المحاسبية تكشف عن القيمة الاقتصادية للشركة من خلال تحديد النتيجة المحاسبية، على خلاف النتيجة الجبائية.

يرجع كل ذلك إلى وجود فروقات مؤقتة في قياس كل من الأفعال المحاسبية وآثارها الجبائية خاصة تلك المتعلقة بالاهتلاكات مثل مدته وتاريخ بدايته، إضافة إلى حالات إثبات الضريبة المؤجلة المتمثلة في مؤونات التكاليف ومصاريف التنمية والخسائر المرحلة، والتي تؤدي إلى حدوث التزام أو أصل ضريبي مؤجل، إلا أن في الحالات العملية فإن هذه المعالجة للفروقات لا تكون بالأمر السهل بل تتطلب تحضير إطار عمل ملائم.



الخاتمة



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

من هذا المنطلق جاءت هذه الدراسات لتوضيح العلاقة بين المحاسبية والجباية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وذلك للإجابة على السؤال التالي ما هي العلاقة بين المحاسبة والجباية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وما هي الحلول الممكنة لأجل تضيق الفجوة بينهما؟، ومن ثم محاولة إيجاد حلول للعلاقة المحاسبية الضريبة الحالية وهذا من خلال الحد من الاختلافات المحاسبية الضريبية، وما يحققه من آثار إيجابية في المستقبل.

بعد دراستنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، توصلنا إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، وهذا ما مكنا من إثبات فرضيات الدراسة، وكذلك إلى جملة من التوصيات، بالإضافة إلى اقتراح جملة من البحوث المستقبلية ذات العلاقة بالموضوع.

أ- اختبار الفرضيات:

وكمحاولة للإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة تم التوصل إلى صحة فرضيات الدراسة من خلال ما يلي :

- العلاقة بين المحاسبة والجباية تعتبر إلى حد ما وطيدة في اغلب دول العالم، وبهذا نكون قد اجبنا على الفرضية الأولى وتم تأكيدها وقبولها.

- هناك العديد من مجالات الانفصال والارتباط بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، حيث تتمثل مجالات الانفصال على سبيل المثال : عقود الإيجار التمويلي، مصاريف البحث والتطوير، الإعانات العمومية... إلخ، أما عن مجالات الارتباط على سبيل المثال : المخزونات (القياس الأولي، تدني القيمة)، العقود الطويلة الأجل، تكاليف الاقتراض... إلخ؛

- تتمثل العلاقة المحاسبية الضريبية بوجود انفصال كبير بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية، وهذا ما يفسره وجود 13 مجال محاسبي نجد فيه انفصال من بين 20 مجال محاسبي، وبالتالي وجود العديد من الاختلافات وهذا ما توصلت إليه الدراسات الوطنية (منصور بن عمارة 2014) و (جاو حدو رضا، حميدي جلييلة إيمان 2014)، وبهذا نكون قد اجبنا على الفرضية الثانية وتم تأكيدها وقبولها.

- تمثل الاهتلاكات من أهم النقاط التي تؤدي إلى وجود اختلافات محاسبية وجبائية، وذلك من خلال مدة الاهتلاك وطريقته وبداية تطبيقه، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المؤجلة التي يتم إثباتها من خلال عدة الحالات ما ينتج عنها فروقات مؤقتة، وبهذا نكون قد اجبنا على الفرضية الثالثة وتم تأكيدها وقبولها.

ب- نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تهدف المحاسبة إلى تقديم معلومات اقتصادية مفصلة وموثوق فيها بغية تشجيع المستثمر، بينما تهدف الجباية إلى تعظيم موارد الدولة من خلال تحصيل الضرائب.

- يتفق النظام المحاسبي المالي مع التشريع الجبائي في كيفية قياس نتائج نشاط الوحدات الاقتصادية وذلك عن طريق مقابلة الإيرادات والأعباء، إلا أن الاختلاف يكمن في مفاهيم ومكونات كل من الإيرادات والأعباء، وكذا طرق القياس الواجب إتباعها.

- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني سيفتح مجالا واسعا أمام التقديرات والتأويلات وهو ما يترتب عليه ظهور مخاطر اختلاف وجهات النظر مع إدارة الضرائب.

- تصنف الاختلافات بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية إلى اختلافات دائمة وأخرى مؤقتة.

- يكمن الفرق بين الاختلافات الدائمة والمؤقتة في كون الاختلافات الدائمة يقتصر تأثيرها على السنة المالية التي حدثت فيها فقط، بينما الاختلافات المؤقتة فلا يقتصر تأثيرها على السنة المالية التي تحدث فيها وإنما ينعكس على السنوات الموالية (مستقبلية) أي أنه توجد لهذه الاختلافات آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل إذ ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم في المستقبل.

- الضريبة المؤجلة لا تعتبر كحل لمشكلة اختلاف القوانين الجبائية مع القواعد المحاسبية إلا أنها تساعد في إظهار الاختلاف بين المحاسبة والجباية وتساعد في حساب النتيجة الجبائية.

- يتم إثبات الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة بوجود فروقات مؤقتة بين الأحداث المحاسبية وآثارها الجبائية المستقبلية.

ت- التوصيات:

بناء على النتائج المتوصل إليها خلصنا إلى مجموعة من التوصيات:

- توصية بضرورة الاهتمام بأسباب الفروقات بين الجباية والمحاسبة والتقليص منها لأن المحاسبة أصبحت رهينة الجباية في إطارها التشريعي والعملي.

- ضرورة اهتمام المؤسسات الجزائرية الاقتصادية بحساب وتطبيق الضرائب المؤجلة عند ظهور الاختلافات المؤقتة لما لتطبيقها من آثار على هيكل القوائم المالية.

- تبني الافصاح الكامل المحاسبي، لتكون محاسبة سلسلة وذات شفافية.

- التوجه نحو النظام الجبائي الانجلو سكسوني.

- التنسيق بين المؤسسات الاقتصادية والإدارة الضريبية ولاسيما التغيرات الواردة في قانون المالية.

ث- آفاق الدراسة:

بعد دراستنا تبين لنا أن هناك الكثير من المحاور التي تستحق المزيد من البحث والدراسة نذكر أهمها:

- مساعي التقريب بين المحاسبة والجباية في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية في ظل النظام الأنجلو سكسوني.

- الضرائب المؤجلة وآثارها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر مالية.

- الاهتلاكات والضرائب المؤجلة في ظل الاختلاف الجبائي والمحاسبي في الجزائر في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- الضرائب على الأرباح "دراسة مقارنة للضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة".



قائمة المصادر والمراجع



قائمة المصادر والمراجع

1. المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة، 1999.
2. ربيع حنيقة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
3. رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
4. سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار دجلة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
5. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
6. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية (بين النظرية وتطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
7. منصور حامد محمود، مجدي جمال عبد القادر، وآخرون، أصول المحاسبة المالية في المشروع التجاري الفردي، الطبعة الأولى، جامعة القاهرة، 2018.

ثانياً: الرسائل والأطروحات الجامعية

1. بوسيعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، جامعة الجزائر، 2010.
2. بوعزة محمد أمين، النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة، 2013.
3. بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد أوالحاج، البويرة، 2015.
4. حسنية بوسعيد، دراسة العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017.
5. حبيطي خضير، تقييم واقع العلاقة بين القواعد المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي والقواعد الضريبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016.
6. رحمي عادل، العنابي إبراهيم، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015.
7. سارة ميسي، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015.
8. سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.
9. محمد أبركان، تبني معايير المحاسبة الدولية وأثرها على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2016.

10. محمد ديلخ، تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

ثالثا: الدوريات والمجلات

1. رضا جاو وحدو، إيمان حمدي جليلية، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32، سنة 2014.
2. عبد الكريم فرحات، صالح مرازقة، إشكالية التوافق بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية في الجزائر "دراسة تحليلية"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، 2014.
3. فيصل عبد السلام أبو بكر حداد، بابر محمد إبراهيم الصديق، أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 13، نوفمبر سنة 2012.
4. محمد حلو، داود سليمان، عبد الخالق ياسين، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العراق، العدد 24، ماي سنة 2009.
5. منصور بن عمارة، تحليل علاقة التشريع الضريبي بالنظام المحاسبي المالي، مجلة الحكمة، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، العدد 22، سنة 2014.

رابعا: التقارير والقوانين والمراسيم والقرارات

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار 26 يوليو 2008 المحدد لقوائم التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 25، 19 مارس 2009، الجزائر.

خامسا: المؤتمرات والملتقيات والندوات

1. تسعديت بوسبعين، علاقة المحاسبة بالجباية قطيعة أم... استمرارية في ضوء المعايير الدولية IFRS-IAS وتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مداخلة في الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IFRS-IAS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، يومي 13-14 جانفي 2013.
2. جاو حدو رضا، آثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي، ملتقى دولي، جامعة عنابة، الجزائر، سنة 2010.
3. مبارك بوعلاق، نور الدين بعليش، سمير طيبة، الإشكاليات الجبائية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، بورقلة، ملتقى دولي، 2014.
4. محمد براق، تسعديت بوسبعين، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، مداخلة في إطار الملتقى حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA "التحدي"، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Tanya y.h tang, does book-tax conformity deter opportunistic book and tax reporting, an international analysis, European accounting review, vol 23 no 2pp1-29, 2014.
2. Bradey blaylock et al, the association between book-tax conformity and earnings management, review of accounting studies, vol,19, 2014.
3. Giovanna gavana et, evolving connections between tax and financial reporting in Italy, accountin in Europe, accounting in Europe, vol 10, no,1, 2013.



الملاحق



الملحق رقم (1): الميزانية المحاسبية لشركة النور في 2015/12/31
"جانب الأصول"

Désignation de l'entreprise

SARL ENNOURActivité: **COMMERCES EN GROS DES VETEMENTS**Adresse: **CITE SIDI BOUAZIZ TOUGGOURT OUARGLA**

Exercice clos le : 31/12/2015

BILAN (ACTIF)

Série G,n°2 (2010)

ACTIF	2015			2014
	Montants bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	1 275 900	639 414	636 486	
Immobilisation corporelles				
Terrain				
Batiments	7 200 000	1 800 000	5 400 000	
Autres immobilisations corporelles	42 157 566	23 712 848	18 444 717	
Immobilisation en cession		*		
Immobilisation en cours				
Immobilisation financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Pret et autres actifs financiers non courants	675 600		675 600	
Impôts différés actif	244 129		244 129	
TOTAL ACTIF NON COURANT	51 553 195	26 152 262	25 400 932	
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	55 286 342		55 286 342	
Créances et emplois assimilés				
Clients	59 688 480	1 146 774	58 541 706	
Autres débiteurs	2 505 831		2 505 831	
Impôts et assimilés	14 922 255		14 922 255	
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	8 739 872		8 739 872	
TOTAL ACTIF COURANT	141 142 782	1 146 774	139 996 008	
TOTAL GENERAL ACTIF	192 695 977	27 299 036	165 396 940	

الملحق رقم (2): الميزانية المحاسبية لشركة النور في 2015/12/31
"جانب الخصوم"

Désignation de l'entreprise

SARL ENNOURActivité: **COMMERCES EN GROS DES VETEMENTS**Adresse: **CITE SIDI BOUAZIZ TOUGGOURT OUARGLA**

Exercice clos le : 31/12/2015

BILAN PASSIF

PASSIF	2015	2014
<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
Capital émis	66 000 000	
Capital non appelé	16 196 112	
Primes et réserves - Réserves consolidées (I)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat part du groupe (1)	27 774 184	
Autres capitaux propres-Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	109 970 296	
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	3 027 915	
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	3 027 915	
<u>PASSIFS COURANTS</u>		
Fournisseurs et comptes rattachés	19 092 832	
Impôts	1 025 366	
Autres dettes	32 280 529	
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	52 398 728	
TOTAL GENERAL PASSIF	165 396 940	

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

**الملحق رقم (3): جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة النور في
2015/12/31**

Désignation de l'entreprise

SARL ENNOUR

Activité: COMMERCES EN GROS DES VETEMENTS

Adresse: CITE SIDI BOUAZIZ TOUGGOURT OUARGLA

Exercice du 01/01/2015 au 31/12/2015

COMPTE DE RESULTATS

RUBRIQUES		2015		2014	
		Débit (en Dinars)	Crédit (En Dinars)	Débit (en Dinars)	Crédit (en Dinars)
Ventes de marchandises			262 315 364		
Production vendue	Produits fabriqués Prestations de services Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais,remises,ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais,remises,ristournes			262 315 364		
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			262 315 364		
Achats de marchandises vendues		193 887 254			
Matières premières					
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations					
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale Locations Entretien, réparations et maintenance Primes d'assurances Personnel extérieur à l'entreprise Rémunération d'intermédiaires et honoraires Publicité Déplacement, missions et réceptions				
Autres services		11 956 015			
Rabais,remises,ristournes obtenus sur exercices extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		205 843 269			
III - Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			56 472 094		
Charges de personnel		19 987 679			
Impôts et taxes et versements assimilés		3 847 014			
IV-Excédent brut d'exploitation			32 637 400		

Désignation de l'entreprise

SARL ENNOUR

Activité: COMMERCES EN GROS DES VETEMENTS

Adresse: CITE SIDI BOUAZIZ TOUGGOURT OUARGLA

Période du : 01/01/2015 au 31/12/2015

COMPTE DE RESULTATS

	2015		2014	
	Débit (en Dinars)	Crédit (En Dinars)	Débit (en Dinars)	Crédit (en Dinars)
Autres produits opérationnels		964 012		
Autres charges opérationnelles	507 455			
Dotations aux amortissements	6 864 653			
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 146 774		
V-Résultat opérationnel		27 376 077		
Produits financiers		825 538		
Charges financières	412 167			
VI-Résultat financier		413 370		
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		27 789 448		
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats	15 264			
IX - RESULTAT DE L'EXERCICE		27 774 184		

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الحمد لله
الذي هدانا لهذا
الذي كنا لنهتدي لولا
هدايتنا