

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

## الموضوع

أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في تطبيق ومعالجة  
الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي IAS 12  
دراسة تحليلية مقارنة بين (CEVITAL-Samsung)

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

د/ عباسي صابر

إعداد الطالبة:

زنودة إيمان

...../Master-GE/GO-AUDIT/2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016-2017

[/http://univ-biskra.dz](http://univ-biskra.dz)

قسم علوم التسيير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الإهداء

أهدي هذا العمل

إلى....

من كلكه الله بالهيبه والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار الذي

رباني على الفضيلة والأخلاق وكان لي درع الأمان الذي أحتمي به والذي وفر لي متطلبات النجاح والتفوق و وجهني إلى طريق الخير... وانتظر حتى يرى هذا العمل يشرف على ختامه بلهفة وشوق كبيرين...

والذي العزيز الغالي حفظه الله ورعاه وأطال الله في عمره...

إلى....

التي جعلت الجنة تحت قدميها إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب ومعنى الحنان والتفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي... وانتظرت حتى ترى العمل يشرف على ختامه بلهفة وشوق كبيرين..... والدتي العزيزة الغالية حفظها الله ورعاها وأطال الله في عمرها....

إلى.....

زوجي العزيز د.عباسي صابر سندي في هذه الحياة الذي كان له الفضل الكبير في إنجاز هذا العمل وكل عائلته العزيزة على قلبي

إلى....

إخوتي الأعزاء عبد الباقي وعبد الرحمن إلى أختي الغالية الطاوس إلى التي لم تلدها أمي إلى من تحلو الحياة بالإخاء وتميزت بالوفاء والعطاء إلى من برفقتها سعدت وعشت معها أجمل اللحظات صديقتي ورفيقة دربي: أية قهري

إلى....

كل من ساعدني وشجعني من الأهل والأصدقاء...

إلى

كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي، من دون أن أنسى زملاء الدفعة سنة الثانية ماستر فحص محاسبي

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي....

إيمان

## شكر وتقدير

قال رسول الله عليه الصلاة والسلام " من اصطنع إليكم معروفاً، فإن عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا أنكم قد شكرتم، فإن الشاكر يحب الشاكرين "

وعليه لا يسعني إلا أن أرفع يديا متضرعة بالدعاء والشكر لله سبحانه وتعالى أن وفقني لإتمام هذه المذكرة.

كما أتقدم بشكري وتقديري وعرفاني وامتناني إلى الأستاذ المشرف الدكتور " عباسي صابر " والذي لم ييخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة، وكذا صبره وسعة صدره وحرصه على إتمام هذا العمل في أحسن الظروف، كما أحي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة فجزاه الله عني كل الخير.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والعرفان إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بتخصيص جزء من وقتهم لقراءة ومناقشة هذا العمل.

وأشكر كل أساتذتي من الطور الابتدائي إلى الطور الجامعي

وأشكر أيضا كل من أمدني بيد المساعدة من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل ولم يتسنى لي ذكر اسمه.

عسى الله أن يوفقنا لما فيه خير لنا.

**ملخص:** نهدف من هذا البحث إلى محاولة معرفة أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي **IAS12**، باعتبار أن الممارسات المحاسبية قد تختلف من دولة إلى أخرى، بسبب الخلفية القانونية، الإقتصادية، المالية والسياسية. إلخ ، ولذلك تم التحليل والمقارنة بين مؤسستين هما **Samsung** و **Cevital** خلال سنة **2015**. من أهم نتائج الدراسة أن لمحددات الثقافة المحاسبية والضريبية أهمية كبيرة في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق الفلسفة الدولية، والتي تختلف مصادرها بسبب درجة قوة (نضج) هذه المحددات.

**الكلمات المفتاح:** ثقافة محاسبية، ثقافة ضريبية، ضريبة مؤجلة، مؤسسة إقتصادية.

**Résumé :** l'Objectif de cette étude est d'essayer de faire connaître l'importance des déterminants de la culture comptable et fiscale dans l'application et le traitement de l'impôt différé conformément a la norme comptable internationale **IAS12**. Considérant que les pratiques comptables peuvent diffèrent d'un pays à l'autre, en raison du contexte juridique, économique, financier et politique...etc. donc on fait l'analyse comparative entre les deux entreprises économiques **SAMSUNG** et **CEVITAL** au cours de l'année **2015**. Les résultats de l'étude ont conclu qui les déterminants de la culture comptable et fiscale d'une grande importance dans l'application de et le traitement de l'impôt différé conformément a la philosophie internationale, dont les sources diffèrent en raison du degré de force (maturité) de ces déterminants.

**Les Mots Clés :** culture comptable, culture fiscale, impôt différée, entreprise économique.

الصفحة	قائمة المحتويات
-	الإهداء
-	الشكر
-	ملخص
III	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال البيانية
VI	قائمة الاختصارات والرموز
أ-د	المقدمة
01	الفصل الأول إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية
02	تمهيد:
03	المبحث الأول: التنظيم والتصنيف المحاسبي الدولي
03	المطلب الأول: مفهوم ومصادر التنظيم المحاسبي
04	المطلب الثاني: تصنيف النظم المحاسبية
09	المبحث الثاني: مفهوم محددات الثقافة المحاسبية والضريبية
09	المطلب الأول: العوامل المؤثرة في النظام المحاسبي
14	المطلب الثاني: مفهوم محددات الثقافة المحاسبية
16	المطلب الثالث: مفهوم محددات الثقافة الضريبية
19	المبحث الثالث: تشخيص محددات الثقافة المحاسبية و الضريبية في الجزائر
19	المطلب الأول: تشخيص محددات الثقافة المحاسبية في الجزائر
22	المطلب الثاني: تشخيص محددات الثقافة الضريبية في الجزائر
26	الفصل الثاني: علاقة الثقافة المحاسبية والضريبية في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي IAS12
27	تمهيد
28	المبحث الأول: واقع العلاقة بين المحيط المحاسبي والجبائي

28	المطلب الأول: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي على المستوى الدولي
29	المطلب الثاني: طبيعة الإختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية
30	المطلب الثالث: مقاربات العلاقة بين المحاسبة والجباية
34	المبحث الثاني: إطار نظري حول IBS والضريبة المؤجلة
34	المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضريبة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12
35	المطلب الثاني: التعريف بالضريبة على أرباح الشركات
43	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة وفق SCF
46	المبحث الثالث: إشكالية الثقافة المحاسبية والضريبية وأثرها على الممارسات الضريبية في الجزائر
46	المطلب الأول: إشكالية الدخل المالي والمحاسبي
49	المطلب الثاني: إشكالية الإعتراف بالإيرادات والمصاريف
52	المطلب الثالث: إشكالية مستخدمي المعلومة الضريبية
54	خلاصة الفصل
55	<b>الفصل الثالث: دراسة مقارنة بين مؤسستي CEVITAL-Samsung</b>
56	تمهيد
57	المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين محل الدراسة
57	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الإقتصادية Samsung
60	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة الإقتصادية CEVITAL
62	المبحث الثاني: خصائص محددات الثقافة المحاسبية والضريبية بالمؤسستين محل الدراسة
62	المطلب الأول: خصائص محددات الثقافة المحاسبية والضريبية لمؤسسة Samsung
65	المطلب الثاني: خصائص محددات الثقافة المحاسبية والضريبية لمؤسسة CEVITAL
66	المبحث الثالث: تحليل تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة بالمؤسستين محل الدراسة
66	المطلب الأول: تحليل الأهمية النسبية للضرائب المؤجلة بالمؤسستين محل الدراسة
68	المطلب الثاني: تحليل إستخدام الضرائب المؤجلة في تحقيق الأهداف المالية
70	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة بالمؤسستين محل الدراسة

76	المطلب الرابع: محددات الثقافة المحاسبية والضريبية وأثرها على تطبيق محتوى المعيار IAS12
77	خلاصة الفصل
82-78	خاتمة
88-83	المراجع



الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	تصنيف الأنظمة المحاسبية وفق Nobes سنة 1998	13
(2-1)	مجموعات الدول المتشابهة في الممارسات المحاسبية حسب دراسة Kvaal& Nobes	14
(3-1)	نموذج عام للمتغيرات المؤثرة على النظام المحاسبي	15
(4-1)	الفاعلون في الثقافة الضريبية	17
(1-2)	الإطار النظري للعلاقة بين المحاسبة والضريبة على أساس تجربة الإتحاد الأوربي	31
(2-2)	حجم العلاقة بين المحاسبة والضرائب في بعض دول الإتحاد الأوربي	32
(2-2)	الإرتباط بين الفروق المؤقتة والضرائب المؤجلة	38
(3-2)	الفروق المؤقتة بالفرق بين القيمة المحاسبية والضريبية	39
(4-2)	مصادر أصول الضريبة المؤجلة وخصوم الضريبة المؤجلة	40
(5-2)	الدخل المالي والضريبي في أمريكا	48
(6-2)	الإنتشار الضريبي في أمريكا	48
(1-3)	إستراتيجية التوظيف في مؤسسة Samsung	57
(2-3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة Samsung	58
(3-3)	أهم الخصائص المالية لمؤسسة Samsung للفترة من 2000-2015	59
(4-3)	تطور نسب: العائد على الإستثمارات والأصول وحقوق الملكية في مؤسسة Samsung	60
(5-3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة CEVITAL	61
(6-3)	أهم الخصائص المالية لمؤسسة CEVITAL	61
(7-3)	تطور الضريبة المؤجلة أصول (خصوم) وصافي الضريبة المؤجلة لمؤسسة Samsung	68
(8-3)	معدل الضريبة الفعلي (المستحق) لمؤسسة Samsung	69
(8-3)	تطور قيمة IBS في مؤسسة CEVITAL	74

الصفحة	العنوان	الرقم
05	أهم دول النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني	(1-1)
07	أهم دول النموذج المحاسبي الأوربي	(2-1)
08	نقاط الإختلاف بين النظام المحاسبي الأوربي والأنجلوسكسوني	(3-1)
12	العوامل المؤثرة في المحاسبة من وجهة نظر الباحثين	(4-1)
32	نماذج العلاقة بين النظام المحاسبي والضريبي في بعض الدول	(1-2)
37	دفع الضريبة IBS من خلال ثلاث تسيقات مؤقتة و رصد التصفية	(2-2)
38	حجم الضرائب المؤجلة أصول (DTL) على الممتلكات، الأراضي، والمعدات والأدوات في أكبر الشركات البترولية خلال الفترة من 2012-2013	(3-2)
67	أهم مصادر الضرائب المؤجلة أصول (DTA) وخصوم (DTL) في شركة Samsung و CEVITAL في سنة 2015	(1-3)
70	وضعية صافي الضرائب المؤجلة (NDTA/L) في شركة Samsung و CEVITAL في سنة 2015	(2-3)
71	كيفية حساب معدل الضريبة الفعلي (ETR) في شركة Samsung سنة 2015	(3-3)
72	التغيرات في الضرائب المؤجلة أصول وخصوم الناتجة عن تأثيرات الضريبة في الفروق المؤقتة في سنة 2015	(4-3)
74	التكاليف الإجمالية للضريبة على أرباح الشركات	(4-3)

قائمة المختصرات

الترجمة باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية	الرمز
الضرائب المؤجلة خصوم	deferred tax liabilities	<b>DTL</b>
الضرائب المؤجلة أصول	deferred tax assets	<b>DTA</b>
المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards	<b>IAS</b>
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Standards	<b>IFRS</b>
المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National de la Comptabilité	<b>CNC</b>
الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur les bénéfices des sociétés	<b>IBS</b>
قاعدة الضرائب الموحدة على الشركات	Common Consolidated Corporate Tax Base	<b>CCCTB</b>
الإنشطار الضريبي	Tax Gap	<b>TG</b>
الفرق بين الدخل المالي والضريبي	Book-Tax Differences	<b>BTD</b>

بينت العديد من الدراسات بأن التطبيق المحاسبي يعد نتاجا طبيعيا للتفاعل بين التطبيق والنظريات وأن هناك مجموعة من الظروف البيئية التي تؤثر على المفاهيم والمصطلحات المحاسبية التي تحكم مهنة المحاسبة في مختلف دول العالم. كما أشار العديد من الباحثين أن لكل بلد تطبيقاته المحاسبية الخاصة به، وأن هذه التطبيقات تتأثر بعوامل معينة مثل: التشريعات الضريبية، الظروف الاقتصادية والمالية، وكذا الإعتبارات الاجتماعية والخصائص البيئية.

تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للنتائج الجبائية المتعلقة باحتساب الضريبة على أرباح الشركات على النتائج المحاسبية، وبالتالي فبعض هذه الدول التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية وجدت بعض العراقيل في تكيفها مع أنظمتها الجبائية، والتي تتميز بخصوصيات القوانين المطبقة فيها، وهذا ما دفع الأكاديميين المتخصصين في المجال الضريبي إلى اقتراح وضع لجنة خاصة تتكفل بوضع قوانين وقواعد جبائية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم، باعتبار أن بعض المفاهيم التي أتت بها هذه المعايير، عقدت من طريقة المعالجات المبنية على أساس القوانين الضريبية. وفي هذا الصدد، قامت هذه الدول بدراسة بعض قوانينها الضريبية الحالية بهدف تكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية مثل فرنسا، ألمانيا... إلخ، وبالتالي يمكن القول أن هناك دول كانت جاهزة للتكيف ودول مازالت تعاني من ذلك.

الجزائر وكغيرها من دول العالم ليست في منأى عن هذه التغيرات والتحولات الاقتصادية، فقد شهدت إصلاحات محاسبية جديرة مست طبيعة الممارسة المحاسبية من خلال تبني نظام محاسبي مالي يقوم على فلسفة المعايير الدولية (IAS/IFRS) بدلا عن النظام المحاسبي السابق (PCN) الذي يعتمد أساسا على المقاربة الضريبية .

ولذلك فإن توجه الجزائر إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) بكل معالمه وفلسفته المالية، يجعلها تحاول مسايرة العديد من التغيرات من أهمها علاقة المحاسبة بالجباية، وجعل المحاسبة لا تأخذ من الجباية إلا أثارها الاقتصادية والمالية على الأداء والوضعية المالية، أي أن الضريبة بهذا المفهوم ستصبح عبء من الأعباء الناشئة من الدورات المحاسبية المختلفة، ولا بد بذلك أن توزع على هذه الدورات على أساس إرتباطها وتعلقها بها. هذا التحول أدى إلى ظهور مفهوم الضرائب المؤجلة التي تسمح بالتمييز بين الضريبة المستحقة، وبين الضريبة المؤجلة.

موضوع الضريبة المؤجلة يعتبر من أحد القضايا المحاسبية المعاصرة « à la mode » من قبل الأكاديمين والمحللين، خاصة عند القيام بالمقارنات النظرية والتطبيقية، حيث بداية الموضوع تكمن في الصراع الموجود بين المحاسبة والقواعد الضريبية، الذي ألزم وضع معايير لقياس وتسجيل الاختلافات بين المحاسبة المالية والضريبية، وبالتالي المؤسسات تعد مقياسين، الأول يعتمد على المبادئ المحاسبية والثاني يعتمد على القواعد الضريبية.

وبالتالي ما يلاحظ أن مسيري المؤسسات يقدمون سنويا تقريرين على الأقل، الأول من القوائم المالية وفقا لمبدأ المحاسبة والثاني للأغراض الضريبية عملا بالقواعد الضريبية، لأن قواعد حساب الدخل الخاضع للضريبة تختلف عن المبادئ عند حساب الدخل المحاسبي، لأن المشرع إستبعد بعض البنود من حساب الضريبة لتكون القيمة مختلفة للأغراض المحاسبية.

كما تجدر الإشارة إلى أن الاختلاف بين معياري الأرباح المحاسبية (Book - الدخل المحاسبي) والدخل الضريبي تسمى بـ: (book-tax differences)، وهذا الاختلاف ناتج عن الاختلاف بين القواعد المحاسبية والنظام الضريبي، وهناك نوعان من الاختلافات الأولى مؤقتة ( timing-temporary )، والثانية إختلافات دائمة (permanent differences). لأن الدخل الأول يهدف إلى "الإنخراط في المعاملات أو الإبلاغ عن سلوكات هدفها زيادة الدخل المالي" أما الدخل الثاني يهدف إلى "القيام بالمعاملات أو التحويلات التي تهدف إلى التخفيض من الدخل الخاضع للضريبة".

كما أن العديد من الباحثين منهم Steven E. Bochner & Douglas J. Clark يرون أن الإهتمام بتطبيق الضريبة المؤجلة زاد بسبب إستعمالها في إدارة الأرباح والمرونة في المحاسبة. كما يقول Mihir A. Desai سنة 2006 أن نظام التقرير عن الدخل المالي والخاضع للضريبة يسمح باتخاذ الكثير من القرارات الإبداعية "the province of much creative decision-making".

وبالتالي يمكن القول أن أحد رهانات تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ بداية سنة 2010 هو محاولة التكيف بما جاءت به الممارسات المحاسبية والضريبية وفق المرجعية الدولية، وكثيرا منها ما تكون يشوبها الغموض من طرف الأكاديمين وممارسي المهنة، وهذا بسبب الإختلافات في المحيط الإقتصادي والمالي والقانوني مقارنة بالدول المتقدمة، والذي يندرج في إطار محتوى الثقافة المحاسبية والضريبية.

ومنه يعتبر البحث في موضوع محددات الثقافة المحاسبية والضريبية ودرجة تأثيرها على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12 مهم، من أجل محاولة إزالة هذا الغموض. في ظل ما سبق ذكره، تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذا البحث، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

**ما مدى أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (CEVITAL) والأجنبية (Samsung) ؟**

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب موضوع البحث فقد إرتأينا تقسيم التساؤل الرئيسي إلى أسئلة فرعية يمكن صياغتها كما يلي:

- ما هي محددات الثقافة المحاسبية والضريبية؛
  - ما هي أسس تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والأجنبية وفق المعيار المحاسبي IAS12؛
  - ما هي النصائح الممكن تقديمها للمؤسسات الجزائرية من أجل التطبيق والمعالجة للضريبة المؤجلة وفق الفلسفة الدولية؛
- **فرضيات البحث:**

قصد دراسة وتحليل هذا الموضوع ومحاولة الإجابة على إشكاليته، سنعتمد على الفرضية الأساسية الآتية:

" محددات الثقافة المحاسبية والضريبية لها أهمية كبيرة في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والأجنبية وفق المعيار المحاسبي IAS12 "

تقودنا هذه الفرضية الرئيسية إلى طرح فرضيات جزئية على نحو يُساعد البحث للوصول إلى أهدافه، وذلك كما يلي:

- توجد محددات للثقافة المحاسبية والضريبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والأجنبية ؟
- لا يتم تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والأجنبية وفق المعيار المحاسبي IAS12 ؟

- محددات الثقافة المحاسبية والضريبية لها أثر على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية الأجنبية والجزائرية؟

### • مبررات اختيار الموضوع:

يمكن تلخيص مبررات إختيار الموضوع بالعناصر التالية:

أ- عوامل ذاتية:

الرغبة في التّخصص في الدراسات الجبائية على مستوى الجزئي، ومحاولة طرح نقاش علمي حول الغموض الذي يحيط بموضوع الضريبة المؤجلة وتطبيقها في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية وفق الفلسفة الدولية.

ب- عوامل موضوعية:

- إنّ الإطّلاع على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسة الإقتصادية على الصّعيد الدولي ومقارنتها بحالة الجزائر جعلني أبحث في المحددات الثقافية والضريبية التي ساعدت على تطبيقها ومعالجتها محاسبيا ؛

- الرغبة في معرفة القيمة المضافة التي يقدمها تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة على القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية؛

### • أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية موضوع البحث من خلال 03 عوامل هي:

• العامل الأول: هو كون الضريبة المؤجلة من الإهتمامات الحديثة لدى الباحثين في المجال الجبائي؛

• العامل الثاني: هو أن تطبيق الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12 يتطلب وجود محددات للثقافة المحاسبية والضريبية؛

• العامل الثالث: توعية المؤسسات الإقتصادية بأهمية تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة ضمن القوائم المالية.

### 5- تحديد إطار الدراسة:

يتعلق البحث بواقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث يعالج مشكل البحث مدى أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إضافة إلى دراسة نظرية تدعينا للبحث، و دراسة تطبيقية مقارنة بين المؤسسة الاقتصادية الجزائرية CEVITAL والمؤسسة الأجنبية الكورية الجنوبية Samsung .

### 6- أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الأساسي في إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات المتبناة فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- التعرف على محددات الثقافة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والأجنبية؛
- التعرف على مدى قيام المؤسسات الاقتصادية موضوع الدراسة بتطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي IAS12؛
- وضع إطار شامل للصعوبات التي تواجه تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- تقديم التوصيات اللازمة التي يمكن أن تساعد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة.

### • منهجية البحث:

يهدف الإستجابة لمتطلبات هذه الدراسة، فقد تمت الإستعانة بالمناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية والمالية حسب الحاجة، بحيث إعتدنا على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي عند عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع على مستوى الفصل الأول والثاني من هذه الدراسة.

كما نشير إلى أنه تمت محاولة إسقاط الجزء النظري من دراستنا هذه على الفصل التطبيقي، معتمدين في ذلك على منهج دراسة حالة و منهج البحث التفسيري الذي يحاول تفسير وجود ظاهرة معينة في عينة مجتمع البحث، والمنهج المقارن عند المقارنة بين المؤسسة الاقتصادية الجزائرية CEVITAL والمؤسسة الأجنبية الكورية الجنوبية Samsung.



### • الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع:

هناك العديد من الدراسات السابقة أهمها:

- دراسة عمر تركي هزاع العجيلي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، بعنوان: أثر عدم تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS12، ضرائب الدخل على القوائم المالية، دراسة إختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للإستثمار، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، سنة 2013، من أهم نتائج الدراسة أن عدم تطبيق المعيار المحاسبي IAS12، يؤثر على قائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية والتي لم يظهر لها أثر مما يؤثر على عدالة القوائم المالية للمصرف.
- دراسة جمال كامل محمد، مذكرة ماجستير في المحاسبة، بعنوان: أثر الإختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات، جامعة القاهرة، سنة 2011، من أهم نتائج الدراسة أنه توجد إختلافات كثيرة وجوهية بين المعالجات المحاسبية للعديد من بنود عقود المقاولات، عن المعاملات الضريبية، بالإضافة إلى أن القوائم المالية تتأثر بالمحاسبة عن الضريبة المؤجلة.
- دراسة جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، مقال في مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، بعنوان: الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية- دراسة ميدانية، سنة 2014، من أهم نتائج الدراسة هو أن التعديلات الحاصلة في مجال المحاسبة بسبب المعايير المحاسبية الدولية تستدعي الحاجة توافقها مع التشريعات والقوانين الضريبية المعمول بها حالياً.
- دراسة Eric DELESALLE ، مقال بعنوان:

### L'IMPOT DIFFERE : DES PRATIQUES COMPTABLES A AMELIORER

سنة 2001، بفرنسا، من أهم نتائج الدراسة أن موضوع الضريبة المؤجلة يعتبر من القضايا الإستراتيجية في المؤسسات الإقتصادية الفرنسية.

- دراسة Nadia Sbei Trabelsi، Bernard Olivero، مقال بعنوان: تأثير الضريبة المؤجلة على المعلومات الداخلة في حساب النتيجة، دراسة مقارنة بين عينة من الشركات تعتمد على المعايير المحاسبية الأمريكية والعالمية، سنة 2008، من أهم نتائج الدراسة أن هناك إختلاف في معالجة الضريبة المؤجلة بين المعايير الأمريكية والعالمية.

- دراسة Abdeslam OUKHELLOU، مذكرة للحصول على شهادة خبير في المحاسبة، بعنوان: إشكالية وعملية الانطلاق في مراجعة الضريبة المؤجلة- دراسة حالة عينة من الشركات التابعة المغربية في الشركات الأجنبية، سنة 2006، من أهم نتائج الدراسة أنه يجب القيام بمراجعة للضريبة المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية المغربية حتى يتم تطبيقها وفق المعايير المحاسبية الدولية.

من خلال الدراسات السابقة وجدنا أن هناك قصورا في التطرق إلى موضوع محددات الثقافة المحاسبية والضريبية ودرجة أثرها على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفي المعيار المحاسبي الدولي IAS12، وذلك خاصة في المحيط المحاسبي العربي، ولذلك سنتطرق دراستنا من أجل توضيح الاختلافات في نتائج الدراسة بين التطبيق على المؤسسات الأجنبية والعربية والتي منها الجزائرية كدراسة حالة.

### • مساهمة البحث:

بالإضافة لمحاولة هذا البحث تدارك بعض الجوانب التي تم إغفالها في الدراسات السابقة، فإن مساهمة هذه المذكرة تتمثل فيما يلي:

- توضيح الأساس النظري لمفهوم محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والأجنبية؛
- إبراز أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والأجنبية؛
- تقديم التوصيات لمسيرى مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من أجل فهم فلسفة المعيار المحاسبي IAS12، ومن أجل تطبيق الضريبة المؤجلة وفهم النقائص الموجودة في المحيط الإقتصادي والمالي الجزائري.

### • خطة وهيكل البحث:

وقد إقتضت عملية معالجة موضوع أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والأجنبية دراسة تحليلية مقارنة بين (CEVITAL-Samsung)، من هذه الزاوية تقسيمه إلى ثلاث فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة

تضمنت تلخيصا عاما وعرض نتائج وإختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، وفي الأخير سنقدم مجموعة من التوصيات التي نعتبرها ضرورية بهدف بعث البحث المتواصل.

**الفصل الأول:** تناولنا فيه إطار نظري حول محددات الثقافة المحاسبية والضريبية، من خلال التعريف بمفهوم التنظيم المحاسبي، وتصنيف النظم المحاسبية والفروقات بينها، كذلك حاولنا التعريف بمحددات الثقافة المحاسبية ومحددات الثقافة الضريبية، ثم تشخيص لحالة الجزائر.

**الفصل الثاني:** تناولناها فيه دراسة العلاقة بين محددات الثقافة المحاسبية والضريبية و تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12، من خلال التعريف المعيار المحاسبي محل الدراسة، وشرح ما هية الضريبة المؤجلة، وكيفية المعالجة المحاسبية لها وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، ثم شرح بعض الإشكاليات التي تواجه الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر عند محاول تطبيق المعيار.

**الفصل الثالث:** كان عبارة عند دراسة حالة مقارنة بين مؤسسة (CEVITAL) الجزائرية، ومؤسسة (Samsung) الكورية الجنوبية، من خلال التعريف بالمؤسستين وأهم خصائص المالية، ثم حاولنا تشخيص لمحددات الثقافة المحاسبية والضريبية لكل مؤسسة، ثم تحليل الأهمية النسبية للضريبة المؤجلة، ومصادرها في كلتا المؤسستين والمعالجة المحاسبية، ومدى أثرها على تحقيق أهدافها المالية. وكذلك حاولنا إبراز أهمية هذه المحددات على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسستين محل الدراسة.

الفصل الأول:

إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

### تمهيد:

كل نظام محاسبي يستمد خصائصه من المحددات الإقتصادية والمالية والسياسية والثقافية... إلخ، والتي تعطيه الخصوصية المحاسبية، مقارنة بين الدول، حيث نلاحظ أن توجه الأنظمة المحاسبية نحو المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والمستمدة أصلا من الثقافة المحاسبية الأمريكية والأنجلوسكسونية جعل العديد من الدول يحاولون التكيف معها، بالرغم من النقائص الموجودة على مستوى المحددات مثل حالة الجزائر. هذا الأمر يفرض عليها ضرورة الفهم الواسع للثقافة المحاسبية والضريبية لمحاولة التكيف مع تطبيق المعايير المحاسبية والإصلاح في نفس الوقت.

وبالتالي سنتناول هذا الفصل ثلاث مباحث كالتالي:

**المبحث الأول: التنظيم والتصنيف المحاسبي الدولي؛**

**المبحث الثاني: مفهوم محددات الثقافة المحاسبية والضريبية؛**

**المبحث الثالث: تشخيص الثقافة المحاسبية والضريبية في الجزائر.**

### المبحث الأول: التنظيم والتصنيف المحاسبي الدولي

تختلف العوامل البيئية من دولة إلى أخرى، وفي بعض الحالات قد تتشابه، لذلك يكون هناك تشابه في الأنظمة المحاسبية بين الدول ذات العوامل البيئية المتشابهة، والدول ذات البيئات المختلفة سوف تختلف حتما أنظمتها المحاسبية، وقد أكدت الدراسات التي إهتمت بتشخيص وتصنيف الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي وجود نموذجان محاسبيان رئيسيان أحدهما أنجلوسكسوني والآخر أوري، وبالتالي سنقوم في هذا المبحث بتحليل ذلك.

### المطلب الأول: مفهوم ومصادر التنظيم المحاسبي

#### أولاً: مفهوم التنظيم المحاسبي والمحيط المحاسبي

التنظيم هو علم يصيغ المبادئ التي تدير نشاط المؤسسات، ويتمثل في تحديد مهام، وإسنادها لأشخاص، ثم تجميع هذه المهام وهؤلاء الأشخاص في وحدات عمل (مصالح، دوائر، وظائف)، توزيع مسؤوليات، تفويض السلطة وتكريس أنظمة إتصال...إلخ.

أما التنظيم المحاسبي فهو محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية، ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها، وتعتبر المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي، لذلك تدخل جهود التوافق المحاسبي سواء على المستوى الوطني أو الدولي في سياق عملية التنظيم المحاسبي، حيث نلاحظ جلياً أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول هو ناتج عن إتباع طرق مختلفة في التنظيم المحاسبي المبني على أسس نظرية معينة، والموضوع ضمن مسار معين للتوحيد المحاسبي.<sup>1</sup>

أما المحيط المحاسبي يقصد به مجموعة العوامل المؤثرة على المحاسبة مثل: العوامل الاقتصادية، المالية، السياسية، الإجتماعية، الثقافية، والتي تؤثر على قرارات الفاعلين في هذا المحيط.<sup>2</sup>

### ثانياً: مصادر التنظيم المحاسبي

إن مصادر التنظيم المحاسبي تختلف من دولة إلى أخرى، ويمكن ذكر أهمها:

<sup>1</sup>شعيب حمزة، غالب عمر، التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، 2011، ص: 2.

<sup>2</sup> Elena BARBU, harmonisation comptable internationale et environnement comptable : de l'influence a l'interaction, l'laboratoire orléanais d'économie et gestion, France, 2005, p:6.

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

- القوانين والتشريعات ( القانون التجاري، قانون الشركات...إلخ)؛
- الإرشادات و التوصيات المحاسبية الصادرة عن الهيئات المشرفة و المهتمة بمهنة المحاسبة؛
- المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات المهنية المتخصصة؛
- القواعد الصادرة عن الهيئات الحكومية.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: تصنيف النظم المحاسبية

هناك العديد من التصنيفات لأنظمة المحاسبية، التي قام بوضعها الباحثين في مجال المحاسبة الدولية، أشهرها تصنيف Doupnik & Perera سنة 2007 الذي يرى أن النظم المحاسبية تصنف إلى صنفين : الأول صنف أساسي يحتوي على نوعين من الدول، دول متطورة عادلة تقودها التجارة والتي تمثل النموذج الأنجلوسكسوني والأمريكي، ودول تحركها الحكومة وتهيمن عليها الضرائب والتي تمثل دول القارة الأوروبية، وصنف ثانوي يحتوي على دول الإقتصاد التجاري والحكم الشديد مثل هولندا، ودول الممارسات التجارية والممارسات المهنية مثل بريطانيا. كما قام بتصنيف الدول إلى عائلات كما يلي:

- دول القواعد والممارسات المهنية (أستراليا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة وأيرلندا)؛
- دول تأثرت بهيئة تنظيم الأوراق المالية في أمريكا ( أمريكا، كندا، إسرائيل)؛
- دول القانون التجاري والتأثر بالخارج ( إيطاليا)؛
- دول تعتمد التخطيط ( فرنسا، بلجيكا، إسبانيا)؛
- دول تعتمد على أساس القواعد (ألمانيا، اليابان)؛
- دول إقتصادية وخاضعة للسيطرة ( السويد).<sup>4</sup>

### أولاً: النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني

ظهرت المحاسبة الأنجلوسكسونية في القرن التاسع عشر مع ظهور الثورة الصناعية، و يظم هذا النموذج المحاسبي تشكيلة كبيرة من الدول من بينها الدول الأعضاء في الكومنولث ، مثل : أستراليا،

<sup>3</sup> بورويسة سعاد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة قسنطينة، 2010، ص: 34-36.

<sup>4</sup> Jenó BEKE, Comparative Analyses in International Accounting information systems, International Management Journal, Hungary, Vol. 1 No. 1-2 (January-December, 2012), p:3-4.

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، هونغ كونغ، أندونيسيا، نيوزيلندا، باكستان، سنغافورة... إلخ. والجدول (1-1) التالي يوضح أهم دول النموذج الأنجلوسكسوني:

جدول (1-1) أهم دول النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني

Australia	Hong Kong	Panama
Bahamas	India	Papua New Guinea
Barbados	Indonesia	Philippines
Benin	Ireland	Puerto Rico
Bermuda	Israel	Singapore
Botswana	Jamaica	South Africa
Canada	Kenya	Tanzania
Cayman Islands	Liberia	Trinidad & Tobago
Central America	Malawi	Uganda
Colombia	Malaysia	United Kingdom
Costa Rica	Mexico	United States
Cyprus	Netherlands	Venezuela
Dominican Republic	New Zealand	Zambia
Fiji	Nigeria	Zimbabwe
Ghana	Pakistan	

Source : Gustavo Tanaka, The Influence of the Cultural, Legal, Economic and Financial, Historical and Political Factors on the Accounting System: Peruvian Case, Research on management strategy Vol. 7, 2011, p: 10.

من خلال الجدول (1-1) نلاحظ أن دول النموذج الأنجلوسكسوني تتضمن الدول الناطقة باللغة الإنجليزية مثل: بريطانيا، أمريكا، أستراليا... إلخ وأغلب مستعمراتها. وتتميز المحاسبة الأنجلوسكسونية بالخصائص التالية:

- تقوم المحاسبة الأنجلوسكسونية على وجود إطار مفاهيمي هو بناء نظري يتضمن قائمة بالأهداف و المفاهيم و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و المبادئ العامة للمعايير التطبيقية. و قد تم وضع الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أما في بريطانيا فقد تم وضعه من طرف مجلس معايير المحاسبة (ASB) تم إنشاؤه سنة، 1990 ويتضمن الإطار المفاهيمي تحديدا للهدف من عرض القوائم المالية، حيث المعلومة المالية موجهة أساسا لخدمة المستثمرين من أجل اتخاذ قرارات رشيدة و بذلك تسعى لحماية المستثمرين و المدخرين؛
- النظام القانوني في الدول الأنجلوسكسونية هو القانون العام الذي لا يبحث في توفير إجابة عن الحالات الخاصة، حيث أن الدول الأنجلوسكسونية هي دول ذات قانون غير مدون لذلك فإن



## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

- القوانين المتعلقة بعرض المعلومات المالية قليلا ما تأخذ طابعا إلزاميا، و تكون مقتصرة على تحديد قوانين عامة و تترك مهمة إعداد القواعد التطبيقية للخبراء المهنيين؛
- إستقلال معدي النصوص التنظيمية عن السلطات السياسية مقابل علاقة متينة وتبادلية مع مستخدمى المعلومات المحاسبية، من جمهور، محللين، مستثمرين؛
  - يطبق النموذج الأنجلوسكسوني في الدول ذات التوجه نحو السوق، فنجد في هذه الدول أسواق مالية جد متطورة تضمن تمويل الإقتصاد بأكمله .
  - في البلدان الأنجلوسكسونية لا تمارس الضرائب أي تأثير على القانون المحاسبي و تحسب النتيجة الخاضعة للضريبة بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية، و بالتالي تقدم المؤسسة نوعين من الحسابات أحدهما مالي والآخر ضريبي محض، و يرجع السبب في ذلك إلى عدم اعتماد الدولة مباشرة على قائمة الدخل، حيث يتم تصنيف الحسابات بالطريقة التي تستجيب لإحتياجات المساهمين من المعلومات.<sup>5</sup>

كما أن تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية يعتمد على الأسواق التي تعتبر العامل المؤثر الأكبر في النظام المحاسبي، بحيث أن عملية الإعداد والإلتزام وتطبيق المعايير المحاسبية، يخضع لسلطة هيئة تنظيم الأوراق المالية (SEC)، والإعتراف المبادئ المحاسبية (GAAP) من طرف لجنة تنظيم تداول الأوراق المالية، بالإضافة إلى المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). وحسب الإطار الفكري للمعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية فإنه ينبغي أن تكون المعلومة والبيانات التي تحتويها التقارير المالية مفيدة، بحيث تساهم بشكل فعال في عملية إتخاذ قرارات الإستثمار، ويستفيد منها كل الأعوان الإقتصاديون.

كذلك التطبيقات المحاسبية في بريطانيا تتأثر بالأسواق المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أن الفرق بينها يكمن في أن الأسواق المالية لم تكن المسيطرة على عملية تنظيم وتقنين المحاسبة في بريطانيا، بحيث يكون التأثير الأكبر لقوانين الشركات أكثر منه من قوانين الأسواق المالية.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> بورويصة سعاد، مرجع سابق، 2010، ص: 34-36.

<sup>6</sup> شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص: 34-36.

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

وبالتالي يمكن القول أن دول النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني يكون فيها تأثير المعايير المحاسبية الدولية على معاييرها الوطنية أسهل وأسرع بسبب بيئتها الإقتصادية المهيأة لذلك.

### ثانياً: النموذج المحاسبي الأوربي

يعتبر تاريخ المحاسبة الأوربية حافلا بالأحداث حيث تمتد جذورها إلى القرن الرابع عشر، و تطلق تسمية المحاسبة الأوربية (القارية) على هذا النموذج، ولا يعني ذلك تحديد مجال تطبيقها على أوربا فقط، و لكن تعتمد دولا كثيرة عليه لا تنتمي إلى القارة الأوربية كالجزائر، اليابان... إلخ. والجدول التالي يوضح أهم دول النموذج المحاسبي الأوربي:

جدول (1-2) أهم دول النموذج المحاسبي الأوربي

Algeria	France	Norway
Angola	Germany	Portugal
Austria	Greece	Senegal
Belgium	Guinea	Sierra Leone
Burkina	Italy	Spain
Cambodia	Ivory Coast	Sweden
Cameroon	Japan	Switzerland
Denmark	Luxembourg	Togo
Egypt	Mali	Turkey
Finland	Morocco	Zaire

Source : Gustavo Tanaka, The Influence of the Cultural, Legal, Economic and Financial, Historical and Political Factors on the Accounting System: Peruvian Case, Research on management strategy Vol. 7, 2011, p : 11.

من خلال الجدول (1-2) نلاحظ أن دول النموذج الأوربي هي متعددة مثل: تركيا، اليونان، مصر، مالي، فرنسا... إلخ، وهي مختلفة من حيث اللغة والثقافة . و تتمثل أهم خصائص النموذج المحاسبي في ما يلي:

- يسود في الدول المطبقة للنموذج المحاسبي الأوربي نظام قانون مدني، يتضمن قوانين مدونة للشركات من خلال إعداد مقاييس ثانوية أساسية تحكم المشروع الهادف للربح. وفي الغالب ينص القانون على ضرورة إنشاء الشركات (شركات المساهمة) حسب خطوات محددة، هذا بالإضافة إلى وجود قانون محاسبي يتميز بالتفصيل لدرجة عدم ترك أي فرصة للتقديرات و الأحكام المهنية، حيث تحدد مجموعة من إجراءات التسجيل و العرض العادل الموحدة و الصارمة، لذلك يكون هناك إتجاه نحو تغليب الشكل القانون على الجوهر الإقتصادي.
- تعتبر الدولة هي المنظم الرئيسي للمحاسبة في هذه الدول، و بذلك تلعب المنظمات المهنية دورا ثانويا يتمثل في تقديم تأييدها للمواقف التي تتخذها الدولة من خلال الآراء التي تقوم بنشرها، و يكون

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

هدف الدولة الحصول على حسابات منظمة بمعنى تتماشى مع القوانين الموضوعية، حيث تعتبر أن مسألة وضع معايير المحاسبة يجب أن تتولاها الدولة بالطريقة التي تسمح لها بتوجيه النشاط الإقتصادي نحو الوجهة المرغوبة، لذلك ترجع لها مسؤولية وضع المعايير و متابعة تطبيقها. فمن وجهة الإقتصاد الكلي تستعمل السلطة العمومية المحاسبة كمصدر معلوماتي موجه لخدمة السياسة الإقتصادية .

- يقود تنظيم مهنة المحاسبة إلى تطبيق إطار متناسق و متكامل يسهل مقروئية القوائم المالية، و في الغالب يتجسد هذا الإطار في إعتقاد مخطط محاسبي وطني تلتزم المؤسسات به، و يتم من خلاله تصنيف الحسابات في القوائم المالية حسب طبيعتها .و يسمح هذا التصنيف بحساب القيمة المضافة التي تنتجها المؤسسة و كيفية توزيعها على الأطراف المتعاملة معها: عمال، مستثمرين، جهات عمومية ...و بالتالي تربطها علاقة مع المحاسبة الوطنية .
- للتشريعات الضريبية تأثير كبير على الممارسة المحاسبية في النموذج المحاسبي الأوروبي، فلا تخصم مصاريف النشاط لأغراض الضريبة إلا إذا كانت مقيدة في السجلات و موضحة في القوائم المالية.<sup>7</sup>

كما أن البحوث والدراسات الأكاديمية التي حاولت تصنيف الأنظمة المحاسبية، وتحديد أهم خصائصها، وجدت أن هناك العديد من نقاط الإختلاف، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول (1-3) نقاط الإختلاف بين النظام المحاسبي الأوربي والأنجلوسكسوني		
القواعد المحاسبية	النظام المحاسبي الأوربي Continental European	النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني Anglo-Saxon
<b>قواعد الإعتراف والتقييم</b>		
إستعمال القيمة العادلة	محدود، التكلفة التاريخية أساس التقييم السائد	ضروري
الإعتراف بالإحتياطات القانونية	مطلوب	غير مطلوب
معالجة تسوية تحويل العملات الأجنبية	وفقا لمبدأ الحيطة، لا يتم الإعتراف بالمكاسب غير المحقق	يجب الإعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحقق
معالجة عقود الإنشاء	يتم الإعتراف بالمصاريف عند تكبدها ويتم الإعتراف بالإيرادات عند الفوترة	يتم الإعتراف بالإيرادات والمصاريف وفق نسبة الإنجاز في تاريخ التقارير المالية

<sup>7</sup> بورويسة سعاد، مرجع سابق، 2010، ص: 34-36.

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

معالجة تكاليف الإقتراض	لا يسمح برسملة مصاريف القروض	يسمح برسملة مصاريف القروض
أثر تصحيح الأخطاء والتغير في السياسات المحاسبية	لا يؤثر على نتيجة السنوات السابقة	يؤثر على نتيجة السنوات السابقة
<b>الإفصاح وقواعد المراجعة</b>		
حجم المعلومات المالية في التقارير المالية	محدود	واسع
بناء حساب الربح والخسارة	المصاريف التشغيلية مصنفة وفق طبيعتها	المصاريف التشغيلية مصنفة وفق الوظيفة
بيان التدفقات النقدية و بيان التغيرات في حقوق الملكية	غير مطلوب	مطلوب
الإفصاح عن توزيعات الأرباح	غير مطلوب	مطلوب
الإفصاح عن الأحداث بعد فترة التقرير	غير مطلوب	مطلوب
الإفصاح عن العناصر المحتملة أو الطارئة	غير مطلوب	مطلوب
تقارير القطاعات	غير مطلوب	مطلوب
مراجعة التقارير المالية	غير إلزامي	إلزامي
source : Adela DEACONU,Anuța BUIGA,accounting and the environmental factors - an empirical investigation in post-communist romania,accounting and management information systems,vol. 10, no. 2, pp. 135–168, 2011, p : 05.		

نلاحظ من خلال الجدول (1-3) أن هناك إختلاف بين النموذج المحاسبي الأوربي والأنجلوسكسوني في العديد من الممارسات المحاسبية، مثل الإختلاف في طرق التقييم، وقيمة المعلومة، وطرق الإفصاح...إلخ.

### المبحث الثاني: مفهوم محددات الثقافة المحاسبية والضريبية

طبيعة النظام المحاسبي وخصائصه، تتكون من العوامل المؤثرة فيه، والتي قد تكون إقتصادية، مالية، قانونية، ثقافية...إلخ، والتي سوف يتم التطرق لها في هذا المبحث كما يلي:

#### المطلب الأول: العوامل المؤثرة في النظام المحاسبي

هناك العديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر على النظام المحاسبي أهمها:

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

- **النظام الضريبي:** حيث أنه في بعض الدول البيانات المالية المنشورة، تشكل أساسا للإخضاع الضريبي، بينما في دول أخرى تعدل البيانات المالية للأغراض الضريبية، وتقدم إلى السلطات الضريبية بشكل منفصل عن التقارير المرسلة إلى المساهمين. حيث أن العديد من المؤسسات الإقتصادية تحاول تقليل الدخل الضريبي من خلال إستخدام الإهلاك المتزايد ( المعجل)، مثلا في الولايات المتحدة الأمريكية يسمح للمؤسسات الأمريكية إستخدام الإهلاك المتزايد للأغراض الضريبية والإهلاك الخطي للأغراض المالية، مما يطرح قضية الفروقات بين الدخل الضريبي والمحاسبي، والتوفيق بينهم من خلال الضريبة المؤجلة، التي تعتبر أحد القضايا الرئيسية في USA مقارنة ببعض الدول الأخرى مثل: فرنسا، ألمانيا، اليابان...إلخ.
- **النظام المالي:** حيث يعتبر أهم الأطراف المقدمة للتمويل للمؤسسات الإقتصادية، هم الأسر والعائلات والبنوك والحكومات...إلخ، حيث أنه في البلدان التي يهمن عليها التمويل المقدم من طرف البنوك والأسر والحكومات يكون فيها ضغط أقل في المسائلة والإفصاح عن المعلومات، لأنه غالبا ما تكون البنوك والحكومة ممثلة في مجلس الإدارة وبالتالي ستكون قادرة على الحصول على المعلومات من أجل إتخاذ القرارات من داخل المؤسسة، بينما المؤسسات الإقتصادية التي تكون عرضة للإكتتاب العام، سوف تكون مطالبة بتوفير المعلومات لكل الأطراف الأخذة وحسب إحتياجهم لها.
- **التضخم:** حيث أن البلدان التي تعاني من إرتفاع معدلات التضخم ، يكون من الضروري عليها أن تأخذ بالممارسات المحاسبية التي تعالج أثارها السلبية على التقارير المالية، والتي تتطلب القيام بتعديلات جراء إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية.
- **العلاقات السياسية والإقتصادية:** المحاسبة هي التكنولوجيا التي يمكن إستعارتها بسهولة نسبية من بلد آخر، من خلال الروابط السياسية والإقتصادية، مثلا نظم المحاسبة على النمط البريطاني ترك في المستعمرات مثل: أستراليا، زيمبابوي، والمستعمرات الفرنسية السابقة في شمال وغرب إفريقيا، والعلاقات الإقتصادية مع الولايات المتحدة الأمريكية مثل: المكسيك، كندا، إسرائيل...إلخ.
- **درجة إرتباط العوامل:** حيث نجد أن هناك درجة عالية في بعض الدول للترابط بين النظام القانوني، والنظام الضريبي، والنظام المالي، حيث نجد أن دول القانون العام (common law)، والتي تعتمد على المؤسسات المدرجة في البورصة المحلية، وتعتمد بشكل أكبر على حقوق الملكية كمصدر

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

لرأس المال، بينما دول القانون المدني أو التجاري (Code law)، تميل إلى ربط الضريبة بالبيانات المحاسبية، وتعتمد بشكل أقل على التمويل المقدم من طرف المساهمين.

وتجدر الإشارة إلى أن الاختلاف في الأنظمة المحاسبية قد يسبب العديد من المشاكل أثناء توحيد القوائم المالية، ومحاولة الوصول إلى أسواق مالية أجنبية، ومحاولة المقارنة بين القوائم المالية، والتخفيض من جودة المعلومة المحاسبية.<sup>8</sup>

وهناك العديد من الباحثين الذي قاموا بدراسة أثر الاختلافات في البيئة السياسية والاجتماعية والإقتصادية والقانونية على النظم المحاسبية، منها دراسة **Mueller** سنة 1967 الذي إستخدم أربع عوامل أساسية هي: درجة النمو الإقتصادي، درجة تعقيد النشاط التجاري، النظام السياسي، خصائص الهيكل القانوني، من أهم نتائج دراسته هو أن البيئات المختلفة بحاجة إلى أنظمة محاسبية مختلفة الأمر الذي يجعل من التوحيد على المستوى العالمي أمراً مشكوكاً فيه. كما قام بتحديث للدراسة في نفس الموضوع وجدت أن المحاسبة تعمل في بيئة ديناميكية متغيرة، وأن التعدد المحاسبي الدولي أمر غير مرغوب فيه.<sup>9</sup>

كما قام الباحث **برنس ميخائيل غطاس** سنة 2008 بمحاولة حصر المتغيرات المؤثرة على النظم المحاسبية في الدول العربية فيما يلي:

- الإتجاه إلى القطاع الخاص الذي يقوم على آلية السوق، مع وجود للنظام الإقتصادي الإشتراكي الذي يعكس درجة من التدخل الحكومي؛
- عدم وجود أسواق مالية منظمة، ومتقدمة بالدرجة الكافية، كمصدر رئيسي لتمويل الإستثمار؛
- تمثيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة النسبة الأكبر في هيكله المؤسسات في الدول العربية، مما ينعكس سلباً على إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية بصورة كلية؛
- إنخفاض مستوى تأهيل المحاسبين المهنيين، فضلاً عن عدم وجود التشريعات الكافية لمراقبة عملهم ومسائلتهم؛
- ضعف مستوى التعليم والوعي المحاسبي والمالي لدى مستخدمي القوائم المالية، مما يضعف في مستوى الفهم سواء داخل أو خارج المؤسسة؛

<sup>8</sup> Anna Jutkiewicz, Worldwide Accounting Diversity and the Need for Common Reporting Standards, 2007, p:28.

<sup>9</sup> عصام محمد البحصي، قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية مراجعة أدبية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2006، ص:6.

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

- إنخفاض الوعي الضريبي لدى الكثير من الممولين أصحاب المؤسسات الاقتصادية؛
- التأثير الفعال لعوامل: السرية، الكتمان... إلخ، على مضمون النظام المحاسبي وفعالية استخدامه.<sup>10</sup>

والجدول التالي يوضح العوامل المؤثرة في المحاسبة من وجهة نظر الباحثين:

جدول (1-4) العوامل المؤثرة في المحاسبة من وجهة نظر الباحثين	
إسم الكاتب	العوامل البيئية التي تم دراستها
(1962) Engelmann (1965) Enthoven (1967) Lowe (1969) Linowes	قاموا بدراسة العلاقة بين الممارسات المحاسبية ومستوى النمو الاقتصادي
(1967) Seidler (1968) Mueller	قاما بدراسة العوامل التالية: التطور الاقتصادي، الإقناع السياسي، تعقيد الأعمال، النظم القانونية.
(1996) Taylor Zarzeski	دراسة عاملي: الثقافة، قوة السوق المالي.
(1995) Ball (1998) Nobes	دراسة عاملي: نظام التمويل، الثقافة.
HassabElnaby, Epps et Said (2003)	تركز الدراسة على الحالة المصرية لفحص العلاقة بين المحاسبة وبيئة الأعمال. وأوضحوا أن تطوير المحاسب يكون بمساعدة أربعة عوامل بيئية (1): البيئة الاقتصادية، (2) البيئة السياسية، (3) تطوير سوق رأس المال (4) خصخصة الشركات المملوكة للدولة.
Source : Elena BARBU, harmonisation comptable internationale et environnement comptable :de l'influence a l'interaction, l'laboratoire orléanais d'économie et gestion, France,2005,p:6.	

من خلال الجدول نلاحظ أن: العوامل التي تؤثر على الممارسات المحاسبية تنقسم إلى: عوامل اقتصادية ( على مستوى الجزئي أو الكلي)، مالية، سياسية، ثقافية، قانونية، إجتماعية وضريبية.

كما قام الباحثان في دراسة لكل من Jamel Chouaibi & Fatma Zehri سنة 2013، في مقال بعنوان " محددات التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الدول النامية"، من أهم نتائج الدراسة أن محددات التكيف تتمثل في: النمو الاقتصادي، النظام القانوني، ومستوى التعليم.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> برنس ميخائيل غطاس، دور المتغيرات البيئية في تطوير الأبعاد المحاسبية المؤثرة في جذب الإستثمار الأجنبي، مؤتمر إتجاهات إقتصادية عالمية، الكويت، ديسمبر 2008، ص: 10-11.

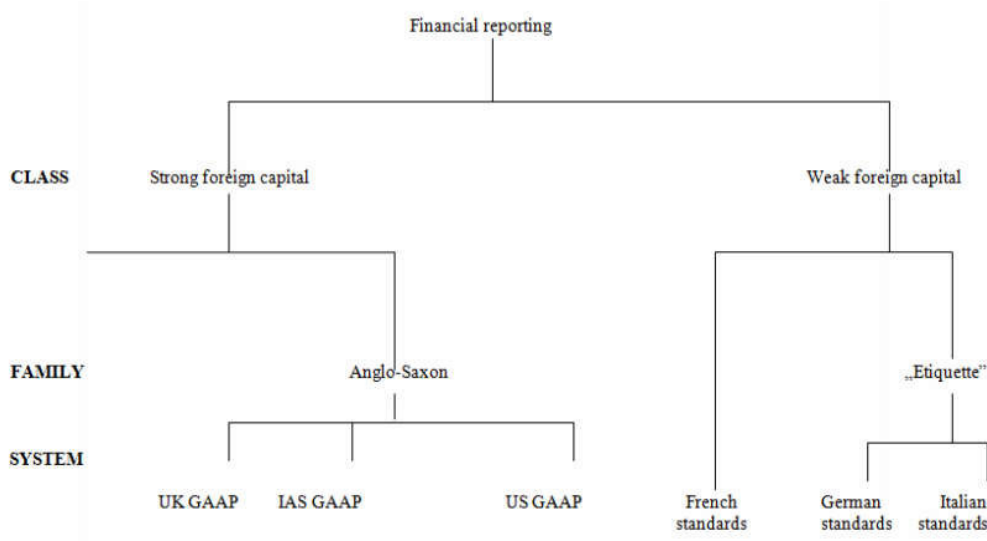
<sup>11</sup> Fatma Zehri, Jamel Chouaibi, Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries, Journal of Economics, Finance and Administrative Science 18 (2013), p:01.

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

كما قام الباحث Aureli, S بتحديد العوامل التي تؤثر على خصائص النظام المحاسبي وهي: مؤسساتي ( نظام قانوني، نظام إقتصادي)، إقتصادي (نظام مالي، الدور الإقتصادي للدولة)، الإجتماعية والثقافية (الثقافة، الإختلافات اللغوية، العفيدة، الإستعمار، مهارات فريق الأعمال).

والشكل التالي يوضح تصنيف النظم المحاسبية:

شكل(1-1) تصنيف الأنظمة المحاسبية وفق Nobes سنة 1998



Source : Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P, International Financial Accounting. A Comparative Approach, Prentice Hall, 2005, p :220

من خلال الشكل نلاحظ أن تصنيف الدول يكون، إما بلدان تمولها المصارف بشكل رئيسي ( بلدان تعتمد على التمويل الداخلي) وبلدان رأس المال والتي يمولها المستثمرون مباشرة. حيث Nobes يقسم نظام التقارير المالية إلى فئتين: البلدان ذات التمويل القوي من خلال الأوراق المالية، المقابلة للدول الأنجلوسكسونية مثل: بريطانيا، نيوزلندا، والبلدان ذات التمويل الضعيف، بما في ذلك نظام القارة الأوربية مثل: فرنسا، بريطانيا، إيطاليا...إلخ.

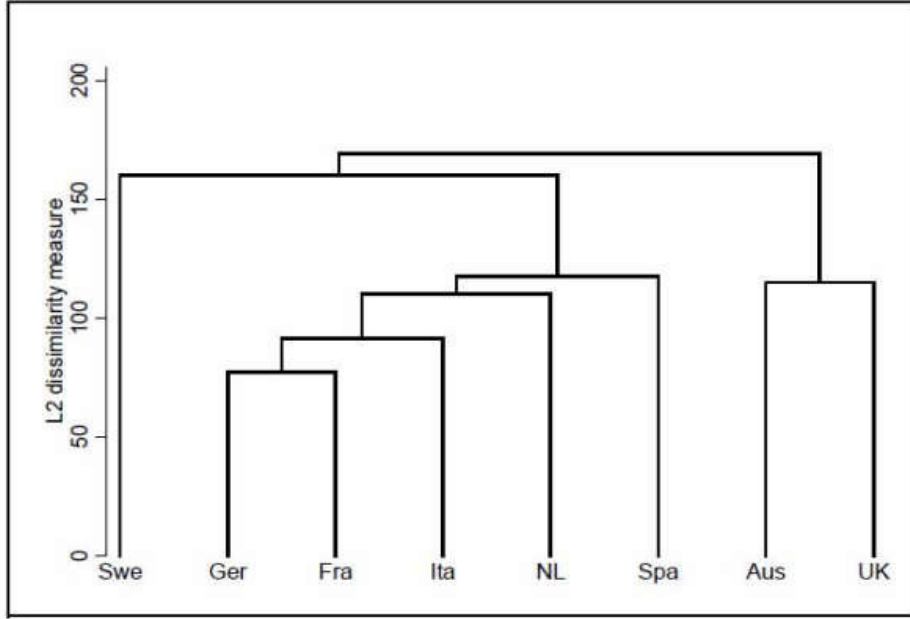
Kvaal & Nobes في سنة 2008 أعادا الدراسة ليتأكد من أن التصنيفات للأنظمة المحاسبية القديمة، ما زالت محافظة على نتائجها أم لا، لعينة من الدول تتكون من: أستراليا، فرنسا، ألمانيا، إسبانيا، بريطانيا، للفترة من 2005-2006، للمؤسسات الكبرى المدرجة في بورصات هذه الدول. لاحظا الباحثان أنه توجد ممارسات محاسبية وطنية تختلف عن المعايير المحاسبية الدولية.



## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

حيث قاما الباحثان بإعادة البحث خلال 2008-2009 لإيجاد مجموعات الدول التي تتطابق فيها الممارسات المحاسبية، في 08 دول هي (أستراليا، فرنسا، ألمانيا، إسبانيا، بريطانيا، السويد، هولندا، إيطاليا) والذي أظهر الشكل التالي:

شكل (1-2) مجموعات الدول المتشابهة في الممارسات المحاسبية حسب دراسة Kvaal & Nobes



Source : Geanina MACIUCA, Marian SOCOLIUC, the role of accounting system classification in the optimization of international harmonisation process, the usv annals of economics and public administration, volume 13, issue 2(18), 2013, p:4.

يوضح الشكل أن ألمانيا وفرنسا شكلا الزوج الأول، أي أنهما يتبعان نفس الممارسات المحاسبية في تبنيهما للمعايير المحاسبية الدولية، جنبا إلى جنب مع إيطاليا، ثم هولندا ثم إسبانيا. كما نلاحظ أن كل من أستراليا وبريطانيا تشكل زوج، والتي تشكل المجموعة الأنجلوسكسونية، كذلك كل من السويد وإسبانيا تشكل زوج.<sup>12</sup>

### المطلب الثاني: مفهوم محددات الثقافة المحاسبية

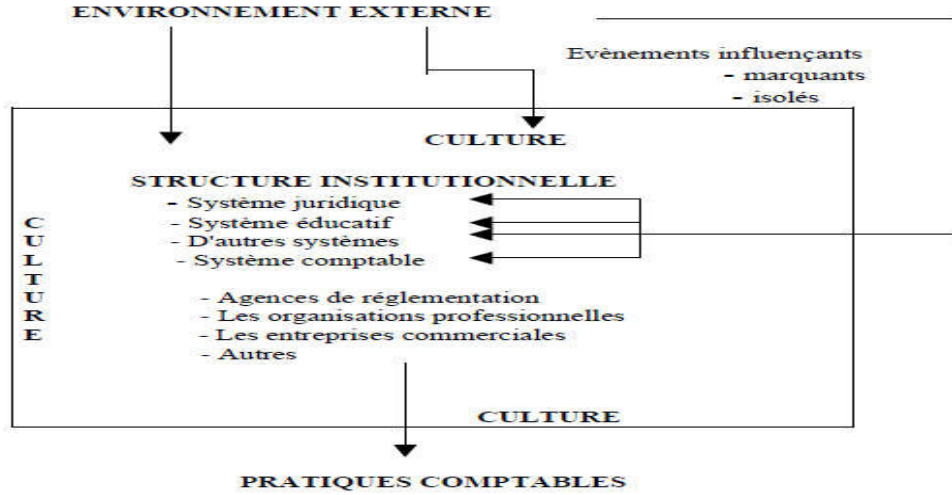
هناك العديد من الباحثين الذين إهتموا بتطوير النظام المحاسبي بالأخذ بعين الإعتبار عوامل المحيط والعوامل الثقافية والمؤسسية منهم Doupnik & Salter سنة 1995 وللذان يريان أن النظام

<sup>12</sup> Geanina MACIUCA, Marian SOCOLIUC, the role of accounting system classification in the optimization of international harmonisation process, the usv annals of economics and public administration, volume 13, issue 2(18), 2013, p:4-5

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

المحاسبى عليه التكيف مع التغيرات البيئية. والشكل التالي يوضح نموذج عام للمتغيرات المؤثرة على النظام المحاسبى.

شكل (1-3) نموذج عام للمتغيرات المؤثرة على النظام المحاسبى



Source : Ksenija Černe, INFLUENTIAL FACTORS OF COUNTRY'S ACCOUNTING SYSTEM DEVELOPMENT, Review Pregledni rad, UDK 675.012, 2009, p02

يوضح الباحثان من خلال هذا النموذج أن كل دولة بها نظام مؤسساتي خاص بها، يشمل مختلف النظم: المحاسبية، القانونية، التعليمية...إلخ. وأن النظام المحاسبى يتكون من عدة أنظمة فرعية: هيئات تنظيمية، منظمات مهنية، مؤسسات...إلخ. والممارسات والمبادئ المحاسبية المستمدة من النظام المحاسبى في البلد. وأن الهيكل المؤسسى بما فيها النظام المحاسبى محدده من المحيط الخارجى والمعايير والقيم الثقافية. ويرى الباحثين أن العوامل المؤثرة تصنف إلى مجموعتين تضم فئتين، الأولى العوامل أو الأحداث الرئيسية مثل: الاستعمار، والتضخم، والانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق...إلخ. وتشمل الفئة الثانية الأحداث المعزولة مثل: تخفيض قيمة العملة، والفضائح...إلخ.<sup>13</sup> كما قامت الباحثة Ksenija Černe بدراسة العوامل المؤثرة في تطوير الأنظمة المحاسبية في الدول، من أهم نتائج الدراسة أن الخصوصيات الوطنية من أهم العوامل المؤثرة على إختلاف الأنظمة المحاسبية، والباحث Saudagaran سنة 2004 قام بتحديد عشر عوامل مؤثرة على الإختلافات بين الأنظمة المحاسبية هي: نوع سوق رأس المال، نظام الإفصاح المحاسبى، نوع

<sup>13</sup> Basma CHOUCANE, Evolution culturelle comptable ou Acculturation ?, Cas de la Tunisie, 4ème Journée, Gestion des Ressources Humaines et Contrôle de Gestion « Comptabilité, Contrôle et Audit Sociaux », IAE de Paris - Université Paris 1 Panthéon Sorbonne, 2005, p6-7.

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

المؤسسات التجارية، النظام التشريعي، درجة تطبيق التشريعات، مستوى التضخم، العلاقات السياسية والإقتصادية مع الدول الأخرى، حالة مهنة المحاسبة، وجود إطار مفاهيمي، جودة التعليم في مجال المحاسبة.<sup>14</sup>

وبالتالي يمكن القول أن الثقافة المحاسبية هي مركبة العوامل: الإقتصادية، والسياسية، والإجتماعية، والمالية... إلخ، والتي تؤثر على الممارسات المحاسبية ومخرجاتها.

### المطلب الثالث: مفهوم محددات الثقافة الضريبية

يقع موضوع "الثقافة الضريبية" عند تقاطع الاقتصاد وعلم الاجتماع والتاريخ، أي في علم "economic psychology" حيث في سنة 1929 إستخدم العالم الألماني Schumpeter مصطلح "الثقافة الضريبية" في كتابه الشهير "Economics and Sociology of the Income Tax"، المعروف باسم "مدرسة كولونيا لعلم النفس الضرائب"، "Cologne school of tax psychology"، حيث تم التأكيد على طابعها التطوري: "مثل أي مؤسسة إجتماعية، أي أن كل ضريبة تستمر إلى غاية العهد الإقتصادي والاجتماعي الملائم".

إن الفهم الكلاسيكي للثقافة الضريبية في دولة ما عند Schumpeter كان يقتصر على مؤسسي النظام الضريبي، حيث لم يكن يعتبر دافعي الضرائب جزءا من الثقافة الضريبية. في حين أن التفسيرات الحديثة تقوم بالربط بين دافعي الضريبة والسلطات الضريبية<sup>15</sup>. أي أن الثقافة الضريبية عند شومبيتر تقتصر على مصممي النظام الضريبي فقط، أي فهم "الثقافة الضريبية" يركز على المبدعين، والاقتصاديين والسياسيين. وفي بداية الخمسينيات لاحظ العالم Spitaler أن الضرائب تتأثر بالعوامل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والتاريخية والجغرافية والنفسية وزيادة الاختلافات السائدة في كل بلد على حدة. كذلك في سنة 1992 يرى Alfons Pausch أن الثقافة الضريبية هي "تعبير عن القيم الروحية للإنسان والإبداع"، ويقتصر ذلك على جانب التشريعات الضريبية وتصميم النظام الضريبي.

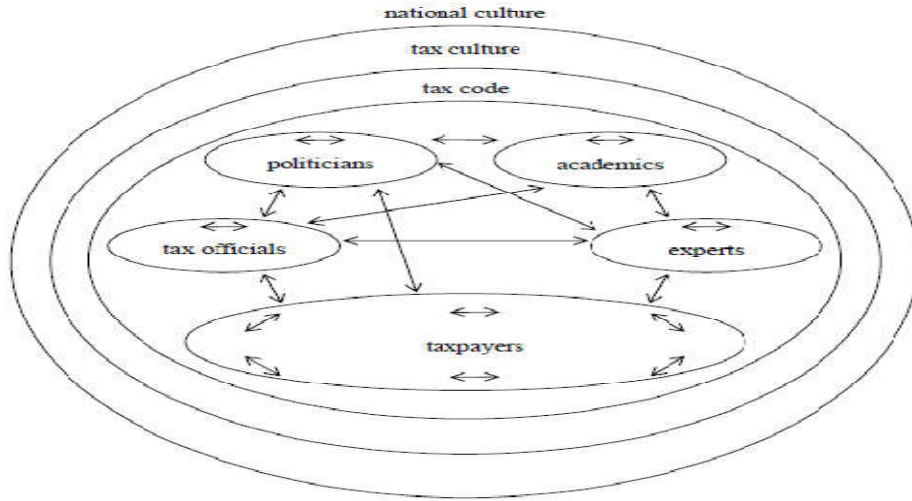
<sup>14</sup> Ksenija Černe, INFLUENTIAL FACTORS OF COUNTRY'S ACCOUNTING SYSTEM DEVELOPMENT, Review Pregledni rad, UDK 675.012, 2009, p02.

<sup>15</sup> Birger Nerré, Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, German Technical Cooperation, ECONOMIC ANALYSIS & POLICY, VOL. 38 NO. 1, MARCH 2008, p02.

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

وفي سياق التحول الفكري للثقافة الضريبية، في عام 1997 أعلن Michael Camdessus، المدير الإداري لصندوق النقد الدولي، في كلمة في معهد موسكو للشؤون الدولية تشكيل "ثقافة دافعي الضرائب"، الأمر الذي يحد من فهم الثقافة الضريبية إقتصاراً على دافعي الضرائب. كذلك اقتصاديو صندوق النقد الدولي مثل: Vito Tanzi، يرى أن "الثقافة الضريبية" لبلد ما هي بعض "الوعي الضريبي" لجزء من دافعي الضرائب. كذلك نجد Jorge Martinez-Vazquez يرى أن الإصلاح الضريبي يمكن أن يُنفذ بنجاح إذا ما أخذ في الاعتبار "ثقافة دافعي الضرائب" و قدرات معينة للسلطات الضريبية. والشكل التالي يوضح الفاعلين في الثقافة الضريبية<sup>16</sup> :

شكل (1-4): الفاعلون في الثقافة الضريبية



Source: Birger Nerré, The Concept of Tax Culture, p12.

وهناك من يرى أنها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بذهنية دافعي الضرائب وروحهم المعنوية إتجاه الإلتزام الضريبي<sup>17</sup>. كذلك في دراسة قامت بها منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية لدراسة تطور مستوى الثقافة الضريبية (tax morale) في سنة 2005 لـ: 90 دولة في دول الإتحاد الأوربي، أمريكا اللاتينية و آسيا و إفريقيا و منطقة البحر الكاريبي بهدف تحديد الجوانب التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على

<sup>16</sup> Birger Nerré, The Concept of Tax Culture, Paper prepared for the Annual Meeting, of the National Tax Association, University of Hamburg, Germany, November 8-10, 2001, p 10-13.

<sup>17</sup> Matthias Witt, Taxes and culture, Tax Reforms for Sustainable Development, Public Finance and Administrative Reform, Deutsche Gesellschaft für, Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ) GmbH, Fiscal Studies No. 5, August 2006, p: 10.

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

المواقف إتجاه دفع الضرائب، توصلت إلى أن أهم العوامل المؤثرة في الثقافة الضريبية هي الديمقراطية في الدولة، العمر، الثقة في الحكومة، الجنس، الأقاليم، المستوى التعليمي<sup>18</sup>.

كذلك Kirchler سنة 2007 يقدم وصفا شاملا لمحددات الإمتثال الضريبي، ويقسمها إلى ثلاث فئات هي: **المحددات النفسية والاجتماعية** و تضم المواقف، الوعي، مشاعر المواطنين إتجاه الدولة و السلطات الضريبية، الثقة المتبادلة، الأخلاق، المعتقدات الدينية، الإنصاف، و انواع مختلفة من المعايير المؤثرة على السلوك ، **والمحددات السياسية** مثل: تعقد القانون والنظام الضريبي، السياسة المالية، البيروقراطية، الفساد المالي، عدم اليقين من القانون بسبب التغييرات فيه، مستوى الفهم والمعرفة بالسياسة المالية، **والمحددات الاقتصادية** مثل: تأثير مراجعة الحسابات، الغرامات، معدلات الضرائب، الدخل. كذلك يرى Braithwaite سنة 2003 أن محددات السلوك تعبر عن المسافة الاجتماعية بين دافعي الضرائب والمواقف المحفزة للسلطات الضريبية، وهي تمثل "مجموعات مترابطة من المعتقدات والمواقف التي تقام بوعي وتقاسم مع الآخرين". حيث يعبر الإلتزام عن وجود مسافة صغيرة بين دافعي الضرائب والسلطات، في حين "المقاومة" تعبر عن مسافات كبيرة<sup>19</sup>. وهناك من يقسمها إلى عوامل إقتصادية وغير إقتصادية، العوامل الإقتصادية تتمثل في : مراجعة الضريبة، الغرامات، العقوبات، الضرائب على الأرباح، إحتمال المراجعة، معدل الضريبة، مستوى الدخل، والعوامل غير الإقتصادية تتمثل في: الموقف إتجاه الضريبة، المعايير الشخصية والاجتماعية والوطنية، النظر للإنصاف والعدل في النظام الضريبي<sup>20</sup>. كذلك هناك من يرى أن دراسة الثقافة الضريبية يشمل العناصر التالية: قوانين الضرائب، المعلومة الضريبية، تعليم الضرائب، تحصيل الضرائب، الشفافية الضريبية، المنازعات الضريبية، رضى دافعي الضرائب، السلطات الضريبية، التهرب الضريبي...إلخ.<sup>21</sup>

<sup>18</sup> Christian Daude, Hamlet Gutiérrez and Ángel Melguizo, WHAT DRIVES TAX MORALE, OECD DEVELOPMENT CENTRE, Working Paper No. 315, November 2012,p

<sup>19</sup> Larissa-Margareta BĂTRÂNCEA, Student Ramona-Anca NICHITA, Ioan BĂTRÂNCEA, Understanding the determinants of tax compliance behavior as a prerequisite for increasing public levies\_The USV Annals of Economics and Public Administration ,2012,p:1-5.

<sup>20</sup> Nicolita Barbuta-misu, A review of factors for tax compliance, article review, university of Galati, Romania, 2011, p07.

<sup>21</sup> RAYMOND ATUGUBA, the tax culture of ghana, a research report prepared for the revenue mobilisation support (rms), accra february faculty of law, university of Ghana, 2006,p:26.

### المبحث الثالث: تشخيص محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في الجزائر

يعتبر تشخيص الثقافة المحاسبية والضريبية في الجزائر بمختلف أبعادها من أهم الركائز التي تعطي صورة واضحة عن واقع الممارسات المحاسبية في الجزائر، لمحاولة تكييفها وفق الممارسات الدولية وما جاءت به فلسفة المعايير المحاسبية الدولية.

#### المطلب الأول: تشخيص محددات الثقافة المحاسبية في الجزائر

تعتبر أول نقطة لتشخيص الثقافة المحاسبية في الجزائر هي الخلفية القانونية الأولى للنظام المحاسبي وهي القانون الفرنسي، حيث عرف عدة إصلاحات بسبب التطورات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر، سواء في مرحلة النظام الإشتراكي أو مرحلة التحرر والتوجه نحو النظام الرأسمالي.

بداية نلاحظ أن الثقافة المحاسبية الموجودة في الجزائر هي ثقافة تتأثر بالإصلاحات الخارجية الدولية وليس إصلاح داخلي، وأكبر دليل على ذلك التوجه نحو النظام المحاسبي المالي SCF، الذي تم تبنيه بسبب الضغوط الدولية والشركات متعددة الجنسيات، والذي بدأ العمل به في بداية سنة 2010. وبالتالي ما يمكن ملاحظته أن الثقافة المحاسبية في الجزائر هي ثقافة مستوردة، مما جعل المشرع الجزائري يحاول التكيف مع المصطلحات المحاسبية والمالية وشرحها للفاعلين في المحيط المحاسبي.

كذلك نلاحظ أن ضعف السوق المالي في الجزائر، قلص من حظوظ النظام المحاسبي من الاستفادة من التطورات الدولية في المحاسبة، والفهم الكافي لفلسفة الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، مثل المعيار المحاسبي الدولي IAS12 ضريبة الدخل، نجده يحتوى على العديد من المصطلحات الدخيلة على البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية، مثل: الضريبة المؤجلة، الدخل المالي، الفروقات المؤقتة، الفروقات الدائمة. هذه الوضع جعل المشرع الجزائري يحاول تقليص الفروقات من خلال فرض قوانين لذلك.

تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، كغيره من دول العالم يكون من خلال هيئات، مثل: المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغة الوطنية لمحافظي الحاسبات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

ولكن ما يمكن أن نلاحظه أن التدخل الحكومي في عملها هو أمر قطعي بسبب السياسة المتبعة في الدولة على عكس ما هو معمول به دولياً.

أما التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر يعاني العديد من النقائص بالرغم من الجهود المبذولة لتطويره، أهمها: القطيعة الموجودة بين الجامعة وبيئتها الخارجية على مختلف المستويات وخصوصاً المساهمة في إصلاح النظام المحاسبي، عدم وجود برامج تعليمية موحدة وطرق تدريس متجانسة في مختلف الجامعات الجزائرية لمواجهة المشاكل التي تعترض العملية التعليمية أثناء الفترة الانتقالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي، عدم مساهمة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في تهيئة البيئة الجامعية وإجراء دورات تكوينية للأساتذة الجامعيين حول النظام المحاسبي المالي من قبل الخبراء الفرنسيين الذين أوكلت لهم مهمة إعداد هذا النظام، وبالتالي المساهمة في تكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام ومؤهلة لتكوين الأطارات.

وقد تطلب هذا الوضع من المدارس والجامعات والمعاهد المتخصصة في التعليم المحاسبي القيام بمجهودات جبارة حتى تتكيف مع المستجدات في ميدان المحاسبة، وتمكن من تلقين الطلبة وزيادة معارفهم حول المعايير المحاسبية الجديدة والإلمام بها، ويمكن إبراز هذه المجهودات في النقاط التالية:

- إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية المحاسبية وذلك من خلال قيام الوزارة في الموسم الدراسي 2011/2010 بتعديل محتوى المقاييس ذات الصلة بالمحاسبة لتتكيف مع التغيرات الحاصلة في ميدان المحاسبة في الجزائر؛
- عقد العديد من الملتقيات والندوات حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر في العديد من الجامعات الجزائرية؛

أما التكوين المحاسبي الذي يقصد به تربص الخبرة المحاسبية الذي يمكن صاحبه من اكتساب صفة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، إذ ينبغي على الأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كخبراء أو محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين أن يكون لديهم تأهيلاً كافياً من الناحية العلمية والعملية للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة . ولقد أولت الجزائر اهتماماً كبيراً بهذا الجانب من خلال تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة، إذ أشارت التشريعات المنظمة للمهنة إلى ضرورة توافر التأهيل العلمي للأشخاص الراغبين في

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

الحصول على الاعتماد كمهنيين. وفي هذا الإطار فقد نصت المادة 08 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 على أن منح شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات تكون من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه. وأنه لا يمكن الالتحاق بهاته المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادات جامعية في الاختصاص. كما تمنح شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي. كما تطرق القانون 01-10 إلى شروط التأهيل العملي الواجب توافرها في الأشخاص الذين يرغبون في الحصول على الاعتماد كمهنيين، إذ نصت المادة 77 منه على ما يلي "يعتبر خبيراً محاسباً متربصاً أو محافظ حسابات متربصاً أو محاسباً متربصاً في مفهوم هذا القانون، المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقاً للشروط المحددة عن طريق التنظيم، وفي هذا الإطار فقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 بالتفصيل شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين<sup>22</sup>.

كما أكد الباحث مداني بن بلغيث في نتائجه لرسالة الدكتوراه بعنوان: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية سنة 2004 أن ما ميز عمليات الإصلاح المحاسبي والتوجه نحو فلسفة المعايير المحاسبية أن هناك غياباً للثقافة المحاسبية التي تجعل أصحاب المهنة تتبنى فلسفة المعايير المحاسبية وتدافع عليها، وكذلك حفاظاً على هيمنة التشريع الجبائي، وإنشاء إطار مستقل للمحاسبة يضمن لهذه الأخيرة استقلاليتها، وإستقلالية أصحاب المهنة حتى يتمكنوا من المساهمة بكل ما يخدم هذه المهنة. كذلك إعتبار المحاسبة أداة لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات الخاضعة للضريبة، وبالتالي أداة رقابة تسمح للدولة بالوقوف على الإيرادات الجبائية المتأتية من هذه المؤسسات فقط.<sup>23</sup>

<sup>22</sup> حميدانو الصالح، بوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي

المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 2013، ص: 13-14.

<sup>23</sup> مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، رسالة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة ورقة، 2004، ص: 231.



## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

### المطلب الثاني: تشخيص محددات الثقافة الضريبية في الجزائر

يعتبر النظام الضريبي الجزائري أهم محدد للثقافة الضريبية في الجزائر وهو نظام مستمد من النظام الضريبي الفرنسي ، والذي نجده متأثر بالعديد من التحولات الاقتصادية، التي شهدتها الإقتصاد الجزائري، من خلال الخروج من الفكر الإشتراكي إلى الرأسمالي خلال بداية التسعينيات، حيث شهد عدة إصلاحات خاصة في سنة 1992، والتي هدفت إلى تبسيط النظام وزيادة فعاليته. إلا أن العديد من الدراسات وجدت أنه رغم جملة الإجراءات الضريبية التي اتخذتها السلطات العمومية بغية تشجيع الاستثمار، ودفع بعض القطاعات ذات الأولوية مثل الفلاحة والسياحة والطاقات المتجددة، إضافة إلى تعبئة الادخار وترقية الصادرات خارج المحروقات، إلا أن هذه الإجراءات المتمثلة أساسا في منح إعفاءات وتخفيضات مؤقتة لم تكن ذات جدوى في النهوض بالاقتصاد الوطني، وهو ما يدل على عدم فعالية السياسة الضريبية في تحقيق البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة.

حيث نجد أن هناك العديد من العوامل التي دفعت المشرع الجزائري نحو محاولات الإصلاح أهمها: التعقيد وعدم الإستقرار، ثقل العبء الضريبي، عدم فعالية الحوافز الضريبية في تشجيع الإستثمار، ضعف العدالة الضريبية ، ضعف الإدارة الضريبية، الغش والتهرب الضريبي...إلخ.

السياسة الضريبية في الجزائر تتسم باللاعادلة، فأصحاب المداخل المحدودة يساهمون بالقسط الأوفر من الحصيلة الضريبية، فأكثر من 47 % من حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح في الفترة بين 2001 و2011 دفعها الأجراء والموظفون، في الوقت الذي لم يتجاوز نصيبهم من الدخل الوطني المتاح معدل 22.55 % خلال نفس الفترة، ولا تتوقف لاعدالة النظام الضريبي على نسبة مساهمة هذه الفئة في تحمل أعباء الميزانية العامة، بل في المعاملة الضريبية حيث يخضعون لتقنية الاقتطاع من المصدر، في حين أن باقي المكلفين يتم احتساب الضرائب المفروضة عليهم على أساس التصاريح التي يقدموا، إضافة إلى أن الحد المعفى من الضرائب بالنسبة للخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي لا يحقق بحال حد الكفاف، أما الإعفاءات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات فهي عديدة ومتنوعة بدعوى تشجيع الاستثمار.

هناك العديد من المعوقات المرتبطة بالنظام الضريبي نفسه تحول دون تحقيقه للأهداف المسطرة له، ومن أهم هذه المعوقات ضعف كفاءة الإدارة الضريبية بدليل أن نسبة كبيرة من موظفي هذه الإدارة

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

من غير الحاصلين على شهادات جامعية، إضافة إلى التطور الكبير في عدد المنازعات الضريبية الذي يعبر عن عدم تحكم هذه الإدارة في مختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس الضرائب وتصفياتها وتحصيلها، إضافة إلى انتشار ظاهرة الفساد بين موظفيها.<sup>24</sup>

إن الملاحظ للنظام الضريبي كمحدد أساسي لدرجة الثقافة الضريبية في الجزائر، نجده أنه كان ضعيف في الوصول إلى مستوى معقول بسبب الصراع الموجود بين الأعوان الإقتصاديين والحكومة في اعتبار الضريبة محور نزاع.

كما نجد أن طبيعة الإقتصاد الجزائري وعدم إنفتاحه بالدرجة الكافية من أجل الإستفادة من التجارب الدولية، خاصة في إنشاء أسواق مالية أثر بدرجة كبيرة على الثقافة الضريبية، التي إنحصرت في إدارة الضرائب فقط أي أن المحاسبة تكون للأغراض الضريبية فقط. في حين أنه من المفروض أن تكون مسألة تهم العديد من الأطراف: مجلس إدارة، إدارة ضرائب، مستثمرين، محللين ماليين، موردين، بنوك، عملاء... إلخ.

درجة التهرب الضريبي كذلك من أهم العوامل المؤثرة على مستوى الثقافة الضريبية، حيث نجد المسيرين في المؤسسات الإقتصادية، همهم الوحيد هو عدم تسديد المؤسسة للضرائب، والرفض القطعي لدفعها، بإعتبارها تكلفة تدفعها المؤسسة دون مقابل. كذلك نجد إدارة الضرائب في الجزائر شهدت عدة إصلاحات أهمها: إعادة هيكلة المنظومة الإدارية خاصة بإدخال مفهوم مراكز الضرائب (CPI/CDI) ومحاولة إدخال تكنولوجيا الإعلام والإتصال في ممارسة مهامها، ومحاولة نشر ثقافة الزبونة في علاقتها مع المكلفين بدفع الضريبة.

إن الإقتصاد الجزائري والمؤسسات بشكل خاص تعيش اليوم واقعا، ربما يكون عائقا أما تطبيق النظام المحاسب المالي، ومن التحديات التي تواجه هذا النظام هو غياب الرابط بين الجباية والمحاسبة، فهذا الإتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة، ونفاذي التهرب الجبائي، وأهمية الجباية كمصدر للتمويل.<sup>25</sup>

<sup>24</sup> عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة من 2001-2012، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2014، ص: 109.

<sup>25</sup> كنوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009، ص: 19.

## الفصل الأول: إطار نظري حول الثقافة المحاسبية والضريبية

---

وبالتالي يمكن القول أن تطبيق النظام المحاسبي المالي أمام تحدي هو التغيير في الثقافة المحاسبية والضريبية، على عكس النظام المحاسبي القديم الذي يدعم القيود القانونية والجبائية، حيث أن النظام المحاسبي يقوم على ضرورة تحقيق الشفافية، وتغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني..إلخ، لتلبية إحتياجات المستثمرين. هذه المفهوم الجديد للمحاسبة مستوحاة من النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني، الذي يهدف إلى تقديم المعلومة لجميع الأطراف الأخذة.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Amel BENYEKHLIF, Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale, Revue du chercheur N° \_ 08/2010, p:08.

### خلاصة:

إن التطبيقات والممارسات المحاسبية في أي دولة تتأثر بدرجة كبيرة بمحددات الثقافة المحاسبية والضريبية الموجودة فيها، وبالتالي على الأكاديمين و ممارسي المهنة العمل على محاولة فهم مستوى المحيط الإقتصادي والمالي والقانوني...إلخ، الذي جاءت منه المعايير المحاسبية ، من أجل محاولة تكييفها بما يخدم الأهداف الإقتصادية في المؤسسة الجزائرية.

ومن خلال هذا الفصل توصلت إلى قناعة أن الثقافة المحاسبية والضريبية للمسيرين في المؤسسات الإقتصادية، ما هي إلا تأثر بالثقافة على المستوى الوطني ثم الدولي، ولذلك وجب عليهم الآن محاولة فهمها، وتحليلها بطريقة علمية، من أجل فهم المصطلحات المالية والمحاسبية في المحيط المحاسبي الدولي، ومعرفة ما يطبق على خصوصية المؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

الفصل الثاني:

علاقة الثقافة المحاسبية والضريبة بتطبيق

ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار

المحاسبي IAS12

## تمهيد

لقد شهد الوسط المهني المحاسبي في الآونة الأخيرة الضرورة الملحة للتركيز على ضريبة الدخل المؤجلة والتي تمثل أحد شقي العبء الضريبي الذي يعد من أهم العناصر المؤثرة في الأرباح القابلة للتوزيع على المساهمين أو الشركاء بحسب الأحوال .

كما تعتبر الثقافة المحاسبية والضريبية المحدد الرئيسي لكيفية تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12، حيث أن إصلاح النظام المحاسبي المالي يتطلب ضرورة فهم درجة تأثيرها على المخرجات المحاسبية وعلى تحديد درجة التكيف الجبائي وفق الفلسفة الدولية، مما يتطلب فهم العديد من المصطلحات مثل: الضريبة المؤجلة، الفروقات المؤقتة، الفروقات الدائمة...إلخ.

وبالتالي سنتناول هذه الفصل في المباحث التالية:

**المبحث الأول : واقع العلاقة بين المحيط المحاسبي والجبائي في الجزائر**

**المبحث الثاني: إطار نظري حول IBS و الضريبة المؤجلة**

**المبحث الثالث: الثقافة المحاسبية والضريبية وأثرها على الممارسات الضريبية في الجزائر**

## المبحث الأول : واقع العلاقة بين المحيط المحاسبي والجبائي

المحاسبة والجباية يعتبران موضوعان من مواضيع الساعة ضمن مشاغل الأعمال والأسواق المالية، المحاسبة إعتبارا لما ترتب عن النكسات المالية للعديد من الشركات ذات المساهمة وما ترتب عنها من تدخل المشرع لإعادة تأطير المراجعة المالية . والجباية لأهمية تلاؤمها مع الوضع الإقتصادي الجديد المتصف بالتبادل التجاري الحر . وبالتالي تعتبر دراسة العلاقة بين المحاسبة والجبائية ودرجة قوة الإرتباط، من أهم العوامل التي تؤكد على خصوصية النظام المحاسبي، وهذه العلاقة تتأثر بطبيعة النظام الإقتصادي والمالي والقانوني في الدولة، ولذلك سوف نقوم بالتطرق للنقاط التالية:

### المطلب الأول: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الجبائي على المستوى الدولي

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 على الأقل على المستوى المحلي، لذا فالتطورات التي حدثت في المجال المحاسبي والتي كانت نتيجة جهود التوحيد الدولية التي إنبتقت عنها المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، كان من الضروري أن تتبعه تطورات وتغييرات تمس الجانب الجبائي في نقاط التقاطع التي تجمعهما، من أجل تفاذي تعميق الهوة بين النظام المحاسبي والجبائي<sup>1</sup>.

تكتسي المحاسبة في كثير من البلدان طابعا ضريبيا خاصة في الدول الفرنكوفونية، مع درجة إرتباط، تزداد أو تنقص مع النظام الجبائي، وعلى هذا الأساس تتحدد الإيرادات التي يجب أخذها بعين الإعتبار والنفقات القابلة للطرح بما يتماشى مع قواعد الجباية وتشريعاتها. بينما تنفصل المحاسبة عن

<sup>1</sup>حوشين كمال، بوسبعين تسعديت، الملتقى الدولي الثالث بجامعة الوادي تحت عنوان اليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية يومي 17 و 18 نوفمبر 2013 ، ص :07.

الجباية في بلدان أخرى مثل الدول الأنجلوسكسونية، حيث حساب الربح فيها مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية (les comptes sociaux) للمؤسسة ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديره لأنه ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة، وأن أهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: طبيعة الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية

يختلف مفهوم المصروف في العرف المحاسبي عن المصروف في التشريع الضريبي، والدخل المحاسبي عن الدخل الخاضع للضريبة، وهذا الاختلاف يرجع إلى أن الدخل المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء المعايير المحاسبية والسياسات المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، حيث ليس هناك نصوص إلزامية ينفذها المحاسبون والمراجعون، بإستثناء بعض الأحكام التي قد ترد في قوانين الشركات أو القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الدولة.

أما الدخل الضريبي فإنه يتحدد طبقاً للأحكام التي يضعها المشرع الضريبي، لكل دولة على حدى، وذلك في ظل الفلسفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تعتقها الدولة، والأهداف المتعددة التي تسعى إلى تحقيقها. وبسبب الاختلاف السائد بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، وقوانين الضرائب المطبقة، فإن قيمة الدخل الخاضعة للضريبة في فترة مالية معينة، تختلف عن الدخل المحاسبي لنفس الفترة. وبسبب ذلك نشأ هناك إتجاهان لتحديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات التي يجب إدراجها في القوائم المالية، حيث الإتجاه الأول يرى ضرورة أن يتساوى قيمة الضريبة المحملة على القوائم المالية مع الضرائب الواجبة السداد خلال الفترة، بينما الإتجاه الثاني يرى قيمة الضريبة المحملة على القوائم المالية لا يجب أن يحدد في ضوء قواعد وأحكام التشريع الضريبي للدولة فقط. إنما يجب أن يأخذ في عين الإعتبار كافة الأحداث الاقتصادية التي وقعت خلال السنة والتي نتجت عنها المصروفات والإيرادات التي تم الإعتراف بها في القائم المالية المعدة عن هذه السنة. ومن ثم الأخذ في الإعتبار بالآثار الضريبية للإختلافات بين الدخل المحاسبي والضريبي، خاصة الإختلافات المؤقتة أو الفروق الزمنية، وإظهار هذه الآثار في شكل ضرائب مؤجلة واجبة السداد أو الإسترداد مستقبلاً.<sup>3</sup>

<sup>2</sup>مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي (المفهوم، المبررات و الأهداف) ، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 04، السنة 2006، ص:02.  
<sup>3</sup>قيصل عبد السلام أبو بكر حداد، بابكر محمد إبراهيم الصديق، أثر الإختلافات بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان، العدد 13، 2012، ص: 04.



### المطلب الثالث: مقاربات العلاقة بين المحاسبة والجباية

هناك العديد من الباحثين الذين قاموا بدراسة قوة العلاقة التي تربط بين النظام المحاسبي والجباية عند العديد من الدول، أهمهم الباحث Hoogendoorn سنة 1996 وضع تصنيفا للعلاقة بين النظام المحاسبي والضريبي في دول الإتحاد الأوربي الرئيسية ( 13 دولة)، وجد أن التصنيف يتكون من 06 تصنيفات كما يلي:

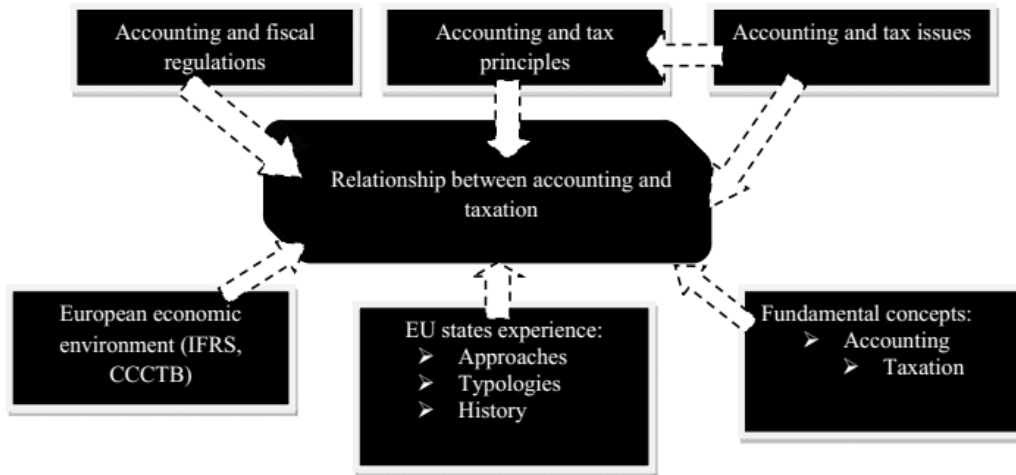
- النظام المحاسبي والضريبي يرتبطان ببعضهما وليس من المتوقع أن تتغير هذه العلاقة، وفي هذه الحالة لا نجد أنظمة ضريبية مؤجلة، وتطبق في البلدان مثل: بلجيكا، إيطاليا.
- النظام المحاسبي والضريبي يرتبطان ببعضهما وليس من المتوقع أن تتغير هذه العلاقة، وهناك تأثير قليل للأنظمة الجبائية المؤجلة، وتطبق في البلدان مثل: فرنسا، ألمانيا.
- النظام المحاسبي والضريبي يرتبطان ببعضهما البعض، ولكن هناك حاجة إلى كسر العلاقة، ولا نجد قوانين صارمة تنظم الضرائب المؤجلة، مثل: السويد، فنلندا.
- النظام المحاسبي والضريبي مستقلين رسميا، والممارسة العملية بينهما علاقة قوية جدا، والقوانين الضريبية المؤجلة ليست صارمة، مثل: بولندا، جمهورية التشيك.
- النظام المحاسبي والضريبي مستقلين ، ويسمح بالتنظيم البديل للضرائب المؤجلة، مثل: الدنمارك.
- النظام المحاسبي والضريبي ومستقلين، وهناك أنظمة ضريبية مؤجلة خاصة، مثل: أيرلندا، بريطانيا، هولندا، النرويج.

كذلك في سنة 1998 وجد Lamb & al، أن هناك 05 تصنيفات للعلاقة بين النظام المحاسبي والضريبي هي: أولا: هناك علاقة انفصال (Disconnection) بين القواعد في التقارير المالية والضريبية؛ ثانيا: علاقة محددة (Identity) أي هناك علاقة محددة بين القواعد في التقارير المالية والضريبية؛ ثالثا: المحاسبة المسيطرة (Accounting leads)، أي قواعد التقارير المالية يتم إعدادها للأغراض المالية والضريبية، رابعا: القواعد الضريبية المسيطرة (Tax leads) أي قواعد التقارير الضريبية يتم إعدادها للأغراض الضريبية والمالية، خامسا: الضرائب المسيطرة (Tax dominates)، يتم إتباع القواعد الضريبية لإعداد التقارير المالية.

كذلك هناك العديد من الباحثين الذين قاموا بدراسة العلاقة بين النظام المحاسبي والضريبي منهم: Shackelford & Shevlin سنة 1995، Doupanik & Salter سنة 1993، Radebaugh & Gray سنة 2001، Alley & James سنة 2005، Tzovas سنة 2006، Gielen & Hegarty سنة 2007، Cuzdriorean سنة 2011 الذي حدد أهم العوامل الضريبية التي تؤثر في النظام المحاسبي مثل: مشكل الإهلاك، المؤونات، معالجة النفقات مثل التبرعات ونفقات البحث والتطوير والمعاشات التقاعدية وتغير الطرق المحاسبية...إلخ، Partenie سنة 2014.<sup>4</sup>

والشكل التالي يوضح الإطار النظري للعلاقة بين المحاسبة والضريبة:

شكل (1-2) الإطار النظري للعلاقة بين المحاسبة والضريبة على أساس تجربة الإتحاد الأوروبي



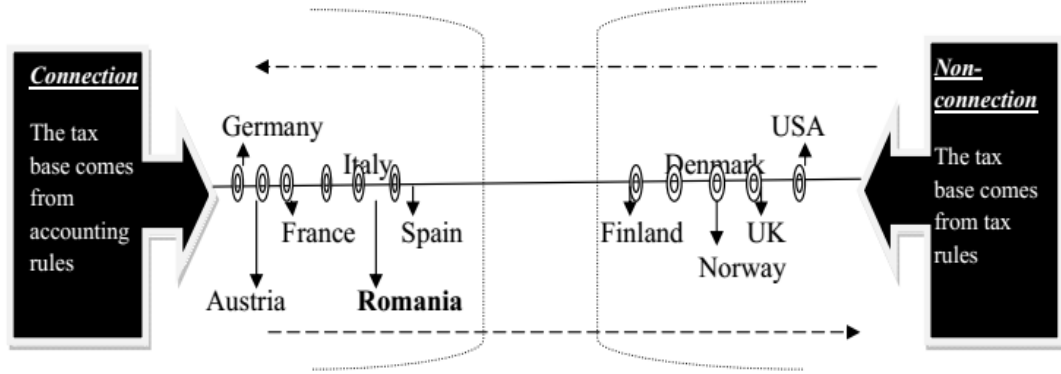
Source : Ana Clara Borrego, Cidália M. Mota Lopes, Carlos Ferreira, ACCOUNTING AND TAX NORMALIZATIONS: ITS RELATIONSHIP AND THE IMPACT ON TAX COMPLIANCE, University of Lisbon, Portugal, 2011, 6.

من خلال الشكل (1-2) نلاحظ أن العلاقة بين المحاسبة والضرائب، فيها نوع من التعقيد والديناميكية، ونظرا لهذه العلاقة إدخال المعايير المحاسبية الدولية IFRS إلى الإتحاد الأوروبي، نجد أن كل المعايير تم تحليلها من طرف السلطات الضريبية. كما أن معالجة الإرتباط تلزم بذكر ما يلي: القواعد الضريبية والمحاسبية، المفاهيم الضريبية والمحاسبية، البيئة الإقتصادية الأوروبية تحت IFRS و CCCTB، و العلاقة بين المحاسبة والضرائب على أساس تجربة الإتحاد الأوروبي ( approaches, typologies, history).

<sup>4</sup> Eriona Vadinaj, the orientation of the relationship between accounting and taxation in albania: the influences of the european accounting regulations, international journal of economics, commerce and management, united kingdom, vol. iv, issue 6, june 2016, p:02.

والشكل التالي يوضح حجم العلاقة بين المحاسبة والضرائب في بعض دول الإتحاد الأوربي:<sup>5</sup>

شكل (2-2) حجم العلاقة بين المحاسبة والضرائب في بعض دول الإتحاد الأوربي



Source : Ana Clara Borrego,Cidália M. Mota Lopes,Carlos Ferreira,ACCOUNTING AND TAX NORMALIZATIONS: ITS RELATIONSHIP AND THE IMPACT ON TAX COMPLIANCE,University of Lisbon, Portugal,2011,6.

ومن خلال الشكل (2-2) نلاحظ أن كل من فرنسا، ألمانيا، إسبانيا، النمسا، إيطاليا يوجد فيها إرتباط كبير بين النظام المحاسبي والقواعد الضريبية، وذلك عكس كل من أمريكا، بريطانيا، فنلندا، النرويج، الدنمارك. والجدول (1-2) التالي يوضح نماذج العلاقة بين النظام المحاسبي والضريبي في بعض الدول:<sup>6</sup>

جدول (1-2) نماذج العلاقة بين النظام المحاسبي والضريبي في بعض الدول			الدراسة
نموذج العلاقة بين النظام المحاسبي والجبائي			
مستوى منخفض من الإرتباط	إرتباط جزئي	مستوى عالي من الإرتباط	
أمریکا، بريطانيا، هولندا.	فرنسا، ألمانيا، إيطاليا	النرويج	OCDE سنة 1987
بريطانيا وبعض الدول الإسكندنافية		بلجيكا، فرنسا، ألمانيا، اليونان، لكسمبورغ	EC سنة 1992
بريطانيا، إيرلندا، الدنمارك،		فرنسا، ألمانيا، إيطاليا،	Hoogendoorn سنة 1996

<sup>5</sup> Dan Dacian Cuzdriorean,Dumitru Matiş,the relationship between accounting and taxation insight the european union: the influence of the international accounting regulation,annales universitatis apulensis series oeconomica, 14(1), 2012,p:2-11

<sup>6</sup> Ana Clara Borrego,Cidália M. Mota Lopes,Carlos Ferreira,ACCOUNTING AND TAX NORMALIZATIONS: ITS RELATIONSHIP AND THE IMPACT ON TAX COMPLIANCE,University of Lisbon, Portugal,2011,6.

التشيك، النرويج، بولندا، هولندا.		بلجيكا، السويد، فنندا.	
الدول الأنجلوسكسونية		دول القارة الأوروبية	Blake وآخرون سنة 1997
أمريكا، بريطانيا		فرنسا، ألمانيا	Lambe وآخرون سنة 1998
أمريكا، بريطانيا، كندا، إيرلندا، هولندا.	فرنسا، إسبانيا، البرتغال	ألمانيا، اليابان، النرويج، السويد، اليونان، فنندا، إيطاليا، بلجيكا، سويسرا	Sampaio سنة 2000
شمال أمريكا والدول الأنجلوسكسونية	الدول الإسكندنافية، والمتطورة النظام، وبعض الدول الاتينية والاسيوية	ألمانيا، اليابان	Francis وآخرون سنة 2002
أمريكا، بريطانيا		ألمانيا، السويد	Freedman سنة 2008
Source :Ana Clara Borrego,Cidália M. Mota Lopes,Carlos Ferreira,ACCOUNTING AND TAX NORMALIZATIONS: ITS RELATIONSHIP AND THE IMPACT ON TAX COMPLIANCE,University of Lisbon, Portugal,2011,6.			

من خلال الجدول (1-2) نلاحظ أن الباحثين اختلفوا في تصنيف بعض الدول، مثل ألمانيا وفرنسا من الباحثين يرون أنهم ينتمون إلى الدول ذات العلاقة الجزئية، وهناك من يرون أنهم ينتمون إلى دول المستوى العالي من الارتباط، كما نلاحظ أن هناك إتفاق على أن اليابان تنتمي إلى دول المستوى العالي من الارتباط، كما إتفقوا على تقسيم الدول إلى دول القارة الأوروبية ذات المستوى العالي من الارتباط والدول الأنجلوسكونية على العكس.

## المبحث الثاني: إطار نظري حول IBS و الضريبة المؤجلة

تعتبر الممارسات المحاسبية والضريبية في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة، التي تتعلق بالضريبة على أرباح الشركات وفق فلسفة المعايير المحاسبية الدولية أحد القضايا الهامة، بسبب الرؤية الحديثة من حيث المفاهيم والمصطلحات، وهذا ما سيتم ذكره في هذا المبحث.

### المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للضريبة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12

#### الفرع الأول: أهمية محاسبة الضريبة على أرباح الشركات

هناك أربع سمات عند حساب الضريبة على أرباح الشركات، تميزها عن مجالات الإبلاغ المالي الأخرى هي: أولاً: الضريبة على أرباح الشركات تعتبر المصروف الوحيد الذي تقوم بدفعه المؤسسات الهادفة للربح، والتي غالباً ما تهتك ثلث الأرباح قبل الضرائب، وبالتالي تعتبر محاسبة الضريبة على أرباح الشركات كجسر بين الإقرار المالي والضريبي، وتعتبر مصدر معلومات حول الضرائب الحالية والمستقبلية. ثانياً: تعتبر مصدر تقديم المعلومات إلى السلطات الضريبية والتي تعتبر المستخدم الأساسي للمعلومات الضريبية، حيث أن التقرير المنخفض عن الضريبة يؤدي إلى الدعاية السلبية، ويعرض الشركة إلى عمليات الرقابة، وبالتالي المحاسبة عن الضريبة يجب أن توازن بين تدفق المعلومات للحكومة والمستخدمين الآخرين للتقارير المالية. ثالثاً: محاسبة الضريبة على الأرباح تعتبر مقياس بديلاً للدخل، حيث أن الدخل المحاسبي يستند إلى المعايير المحاسبية GAAP، والقواعد الصادرة من FASB و SEC، والدخل الضريبي يستند إلى قانون الضرائب الذي قام بإصداره المشرع الضريبي، وبالتالي النظامان لهما أهداف مختلفة وتتأثر بشكل مختلف. وأخيراً: الضريبة على أرباح الشركات هي مصروف لا يتم إدراجه ضمن الأعباء التشغيلية، وبالتالي لا تتدرج في حساب الدخل التشغيلي المرجح أن يؤثر على المستثمرين والمحللين و المديرين.<sup>7</sup>

#### الفرع الثاني: التعريف بالمعيار المحاسبي الدولي IAS12

يهدف المعيار المحاسبي الدولي IAS12 إلى وصف المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة، والمتعلقة ب:

<sup>7</sup> John R. Graham & Jana S. Raedy b& Douglas A. Shackelford, Research in accounting for income taxes, Journal of Accounting and Economics, elsevier, 2011, p:02.

- الإسترداد ( السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول (خصوم) معترف بها في الميزانية المالية للمؤسسة؛

- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمؤسسة؛

ويستخدم العديد من المصطلحات لفهم المعيار أهمها:

- الربح المحاسبي: هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة؛
- ضريبة مؤجلة خصوم: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة؛
- ضريبة مؤجلة أصول: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية ؛
- الفروق المؤقتة: هي فروق يبين المبلغ المسجل لأصل أو التزام في الميزانية المالية وقاعدته الضريبية، والتي قد تكون:

أ- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة(DTL): هي أعباء ضريبية مستقبلية تنشأ نتيجة وجود فروق مؤقتة سوف تخضع للضريبة في المستقبل؛

ب- فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع(DTA): وهي قيمة الضريبة التي يحق إستردادها في الفترات المستقبلية، بسبب وجود خسائر ضريبية يمكن ترحيلها إلى الأمام، وجود خصومات ضريبية يمكن ترحيلها إلى الأمام، وجود فروق مؤقتة قابلة للخصم في المستقبل.<sup>8</sup>

**المطلب الثاني: التعريف بالضريبة على أرباح الشركات والضريبة المؤجلة**

**الفرع الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات<sup>9</sup>**

بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة رقم 136 و تسمى هذه الضريبة ب الضريبة على أرباح الشركات".

و هذه الضريبة تتميز بعدة خصائص تتجلى فيما يلي:

- ضريبة وحيدة سنوية؛

<sup>8</sup> <https://www.iasplus.com> / 11-02-2017

<sup>9</sup> قوانين جبائية، المديرية العامة للضرائب 2013، منشورات الساحل المادة 135، بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991 .

- ضريبة نسبية حيث تخضع لمعدلات هي 19% بالنسبة للأنشطة الإنتاجية، و23% بالنسبة لأنشطة الأشغال العمومية والأنشطة السياحية، و 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى؛<sup>10</sup>
- ضريبة تصريحية: حيث يصرح المكلف بجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب و كآخر أجل نهاية شهر أفريل للسنة التي تلي سنة الاستغلال.

من خلال التعريف يتضح أن IBS هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي حققتها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، هذه الأخيرة تخضع إجباراً للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار لرقم الأعمال المحقق. وقد منح قانون الضرائب لشركات الأشخاص حق الاختيار في الخضوع لهذه الضريبة على أن يكون الاختيار بصفة نهائية.

لتحديد الربح الخاضع للضريبة IBS ، تنص المادة رقم 140 من ق.ض.م. ر.م على ما يلي:  
"الربح الخاضع للضريبة هو الربح المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت تجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.

ولحساب ضريبة IBS تطبق الشركة معدل الضريبة على الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة، ويتألف هذا الأخير من مجموع الأعمال التي حققتها الشركة بعد أن تطرح منها الإعفاءات و النفقات التي تخصم وفق القواعد التي حددها ق.ض.م و الرسوم المماثلة. و تحسب ضريبة IBS على أساس الربح الضريبي وليس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية المحاسبية، و يحدد ذلك الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات و التكاليف المسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، أما الربح الضريبي فهو عبارة على ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات و يتضح ذلك من العلاقة التالية:

$$\text{الربح الضريبي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الإستردادات} - \text{التخفيضات}$$

حيث يتم حساب قيمة الضريبة على أرباح الشركات بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{الضريبة IBS} = \text{الربح الجبائي} \times \text{معدل الضريبة}$$

كما أن دفع الضريبة IBS يتم على شكل ثلاث تسبيقات مؤقتة و رصيد التصفية و يتضح ذلك في الجدول التالي:

$$\text{جدول (2-2) دفع الضريبة IBS من خلال ثلاث تسبيقات مؤقتة و رصيد التصفية}$$

<sup>10</sup> المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

التسبيق	قيمة التسبيق	أجل دفع التسبيق
التسبيق الأول	ضريبة لسنة(ن-1)×30%	من 02/20 إلى 03/20 سنة (ن+1)
التسبيق الثاني	ضريبة لسنة(ن-1)×30%	من 05/20 إلى 06/20 سنة (ن+1)
التسبيق الثالث	ضريبة لسنة(ن-1)×30%	من 10/20 إلى 11/20 سنة (ن+1)
رصيد التصفية	ريح سنة <sub>ن+1</sub> × المعدل - مجموع التسبيقات لسنة ن+1	3+/04/20

Source : <http://www.mfdgi.gov.dz> 20-05-2017

من خلال العلاقة توجد ثلاث حالات:

- مجموع التسبيقات=الضريبة المستحقة ← لا توجد أي تسوية كما أن إشعار مصلحة الضرائب يساوي صفر.
- مجموع التسبيقات > الضريبة المستحقة ← رصيد التصفية موجب لذلك توجد تسوية و يجب دفع قيمة ذلك الرصيد كآخر أجل 04/20/ن+3.
- مجموع التسبيقات < الضريبة المستحقة ← رصيد التصفية سالب لذلك توجد تسوية بحيث يسترجع ذلك الرصيد أو يعتبر كتسبيق للسنوات القادمة.<sup>11</sup>

#### الفرع الثاني: تعريف وطرق حساب الضريبة المؤجلة (DTA/L)

##### أولاً: تعريف الضريبة المؤجلة

الضريبة المؤجلة هو مفهوم يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات، حيث ظهرت تقنيتين في الممارسات المحاسبية هي: أولاً الضريبة المستحقة (l'impôt exigible) التي تعتبر مستحقة خلال الفترة وتحدد على أساس الدخل الخاضع للضريبة، وثانياً ضريبة مؤجلة (report d'impôt)، والتي تبحث في همزة الوصل بين واقع المحاسبة والمعالجة الضريبية.<sup>12</sup> كما هناك من يعرف الضرائب المؤجلة على أنها "مقياس محاسبي يستخدم لمقابلة التأثيرات الضريبية مع التأثيرات المحاسبية لمجموعة من العمليات". وبالتالي يمكن القول أن:

- الضريبة المؤجلة تتعلق بالإختلافات بين الدخل المحاسبي والضريبي والتي يطلق عليها الإختلافات المؤقتة؛
- الضريبة المؤجلة تتعلق بالتأثيرات الضريبية المستقبلية وليس الماضية؛

<sup>11</sup> : <http://www.mfdgi.gov.dz> 20-05-2017

<sup>12</sup> Eric DELESALLE, L'IMPOT DIFFERE : DES PRATIQUES COMPTABLES A AMELIORER, 22 EME CONGRES DE L'AFC, France, 2011, p01.



13 - الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها هي مشكلة محاسبية وليس ضريبية.

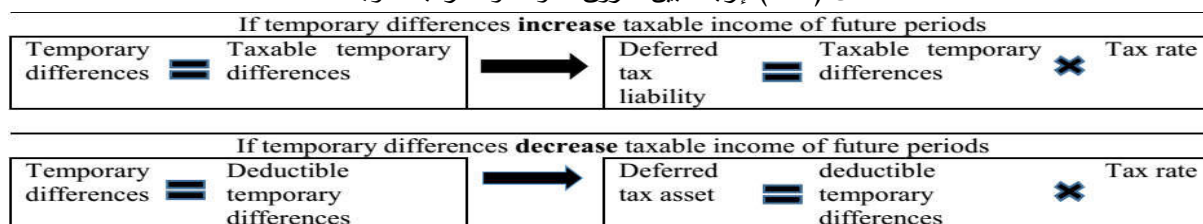
جدول (3-2) حجم الضرائب المؤجلة المستحقة (DTL) على الممتلكات، الأراضي، والمعدات والأدوات في أكبر الشركات البترولية خلال الفترة من 2012-2013

Company	2012			2013		
	Total DTL	DTL from PP&E	% of Total DTL	Total DTL	DTL from PP&E	% of Total DTL
ExxonMobil	52,400	48,720	93.0%	54,358	50,884	93.6%
ConocoPhillips	20,910	18,826	90.0%	22,000	20,079	91.3%
Occidental	7,828	7,316	93.5%	8,670	8,363	96.5%
Chevron	26,571	24,295	91.4%	28,208	25,936	91.9%
Anadarko <sup>1</sup>	10,538	8,683	82.4%	10,708	8,213	76.7%
Chesapeake Energy <sup>2</sup>	4,283	1,999	46.7%	4,657	2,631	56.5%
EOG Resources <sup>3</sup>	5,476	5,300	96.8%	6,502	6,288	96.7%
Devon Energy	6,321	4,970	78.6%	6,272	5,895	94.0%
Apache	10,236	10,213	99.8%	10,253	10,224	99.7%
Pioneer Natural Resources <sup>4</sup>	2,968	2,323	78.3%	2,037	1,570	77.1%
Continental Resources	1,344	1,331	99.0%	1,841	1,840	100.0%
Marathon Oil	4,543	3,691	81.2%	4,879	4,018	82.4%
Hess	5,450	5,345	98.1%	5,736	5,581	97.3%
Range Resources	957	894	93.4%	1,026	1,011	98.5%
Plains Exploration and Development*	2,167	2,146	99.0%	-	-	-
SandRidge	558	198	35.6%	482	180	37.4%
Whiting Petroleum	1,720	1,555	90.4%	1,836	1,676	91.3%
Denbury Resources	2,552	2,277	89.2%	2,284	2,541	111.3%
Noble Energy	2,481	2,481	100.0%	2,615	2,615	100.0%
Concho Resources	1,251	1,229	98.2%	1,400	1,384	98.9%

Source : Effective Tax Rates of Oil and Gas Companies: Cashing in on Special Treatment,making government work, july 2014,p 09.

يوضح الجدول (3-2) حجم الضرائب المؤجلة المستحقة (DTL) على الممتلكات، الأراضي، والمعدات والأدوات في أكبر الشركات البترولية خلال الفترة من 2012-2013. <sup>14</sup> حيث نلاحظ أن حجمها له وزن مهم ضمن المستحقات الضريبية الكلية. من جهة أخرى فإن الضرائب المؤجلة هي نتيجة الفروق المؤقتة بين القاعدة المحاسبية في الميزانية والقاعدة الضريبية، والتي تكون مقسمة إلى فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وفروق مؤقتة قابلة للخصم. والشكل (2-2) التالي يوضح الارتباط بين الفروق المؤقتة والضرائب المؤجلة:

شكل (2-2) الارتباط بين الفروق المؤقتة والضرائب المؤجلة



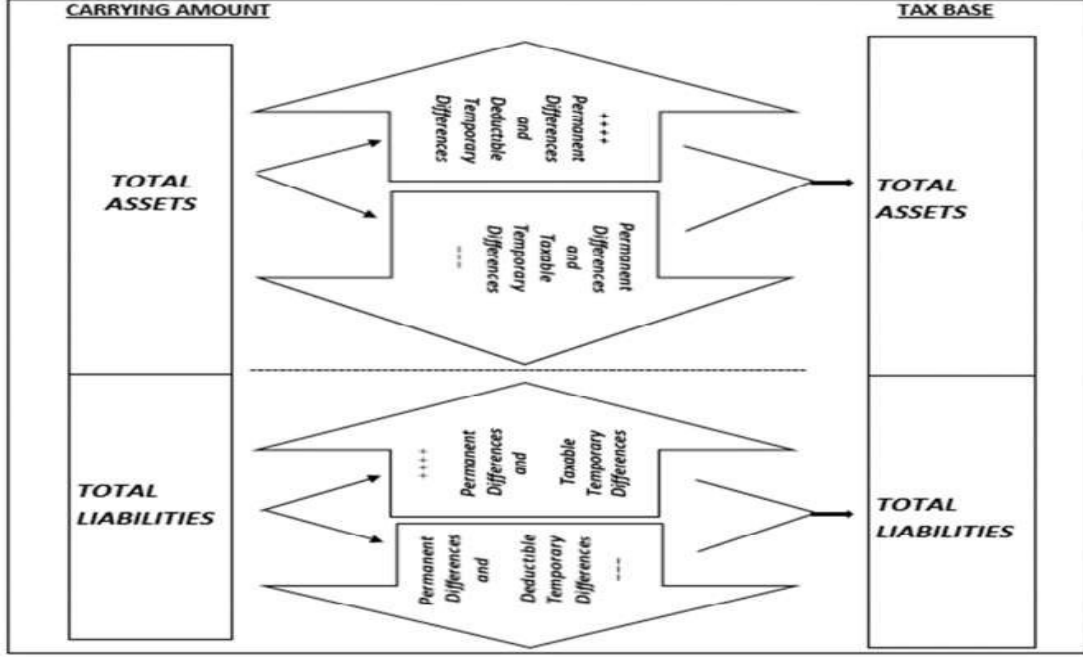
Source : Halim Sözbilir, Veysel Kula, Ender Baykut, A Research on Deferred Taxes: A Case Study of BIST Listed Banks in Turkey, European Journal of Business and Management, Vol.7, No.2, 2015,p 1-4.

<sup>13</sup> جمال كامل محمد، أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القائم المالية لشركات المقاولات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة، 2011، ص: 160-165.

<sup>14</sup> Effective Tax Rates of Oil and Gas Companies: Cashing in on Special Treatment,making government work, july 2014,p 09.

كما يوضح الشكل (3-2) التالي الفروق المؤقتة بالفارق بين القيمة المحاسبية والضريبية:

شكل (3-2) الفروق المؤقتة بالفارق بين القيمة المحاسبية والضريبية



Source : Halim Sözbilir, Veysel Kula, Ender Baykut, A Research on Deferred Taxes: A Case Study of BIST Listed Banks in Turkey, European Journal of Business and Management, Vol.7, No.2, 2015, p 1-4.

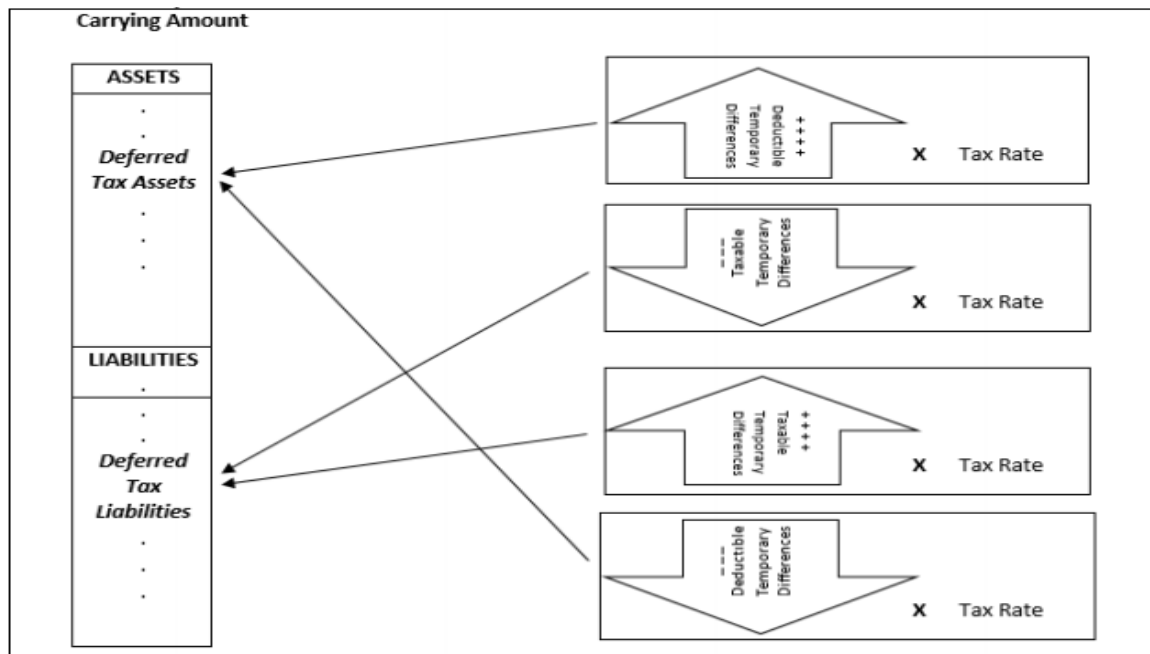
يبين الشكل (3-2) أن الفروقات بين القيمة المحاسبية والضريبية، هي إما إختلافات دائمة أو مؤقتة: الفروق المؤقتة الدائمة تؤدي إلى تغيير الدخل الخاضع للضريبة للفترة الحالية، دون عواقب على الدخل الخاضع للضريبة في الفترات المستقبلية، بينما تغير الفروق المؤقتة الدخل الخاضع للضريبة الحالي والمستقبلي بطرق متعارضة. كما هو مبين في الشكل فإن الفروق المؤقتة تعطي نتائج متعكسة. مثلاً: إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل أكثر من القيمة المحاسبية، والفروق المؤقت أدى إلى زيادة الدخل الخاضع للضريبة للفترة الحالية وانخفاض الدخل الخاضع للضريبة للفترات المستقبلية.

إذا كانت القاعدة الضريبية أقل من القيمة المحاسبية بسبب النقص المؤقت، فإنه يعني إنخفاض الدخل الخاضع للضريبة للفترة الحالية وزيادة الدخل الخاضع للضريبة للفترات المستقبلية. مثلاً: مصروف الإهلاك هو نوع من المصاريف لديه القدرة على خلق فروق مؤقتة، والتي قام بمناقشتها كل Ayanoglu سنة 2001، و Sisman سنة 2008، والذين ذكرا أن الشركات حرة في إختيار طريقة الإهلاك التي تراها مناسبة لعملياتها. ولكن نجد القوانين الضريبية قد تحد من مقدار الإهلاك الدوري، وبالتالي

ستكون القاعدة الضريبية للأصول الثابتة أعلى من القيمة الدفترية، مما يجعل هناك فروقات مؤقتة قابلة للخصم. من ناحية أخرى، قد يكون مبلغ الاهتلاك الدوري المحسوب لأغراض ضريبية من قبل الشركة أكبر لأسباب مثل افتراض حياة أقصر للأصول، في هذه الحالة، تظهر الاختلافات المؤقتة خاضعة للضريبة ويقل مبلغ القاعدة الضريبية عن القيمة الدفترية.

وكما يوضح الشكل (4-2) التالي فإن الأصول الضريبية المؤجلة والخصوم الضريبية المؤجلة، يمكن إحتسابها بعد تحديد الفروق المؤقتة القابلة للخصم والفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، مما ينتج لدينا العديد من الإختلافات المؤقتة حسب معدل الضريبة.<sup>15</sup>

شكل (4-2) مصادر أصول الضريبة المؤجلة وخصوم الضريبة المؤجلة



Source : Halim Sözbilir, Veysel Kula, Ender Baykut, A Research on Deferred Taxes: A Case Study of BIST Listed Banks in Turkey, European Journal of Business and Management, Vol.7, No.2, 2015, p 1-4.

### ثانيا: الطرق الممكنة لمعالجة الضريبة المؤجلة:

- طريقة الضريبة المستحقة: La méthode de l'impôt exigible

هذه الطريقة ترى أن يسجل في قائمة الدخل كمصروف الضريبة على أرباح الشركات، التي تظهر في الإقرار الضريبي الحالي، وبعبارة أخرى فإن مقدار الضريبة المستحقة لسنة معينة هو مصروف

<sup>15</sup> Halim Sözbilir, Veysel Kula, Ender Baykut, A Research on Deferred Taxes: A Case Study of BIST Listed Banks in Turkey, European Journal of Business and Management, Vol.7, No.2, 2015, p 1-4.

الضريبة لتلك الفترة. لكن المشكلة هي طرح التساؤل التالي: "يجب أن نقدم في الميزانية عامل عدم اليقين، والإنحراف في النتائج والمقارنة في نفس الوقت". M. FAVIER يظهر العديد من الحجج المؤيدة لإستخدام هذه الطريقة منها: تجاهل عدم اليقين. وبالتالي هذه الطريقة لا تأخذ في عين الإعتبار للمبدأ التحوط.

#### • طريقة تأجيل الضريبة: La méthode du report d'impôt

تقوم هذه الطريقة على فكرة، أن محاسبة الضرائب المؤجلة تفترض أن كل عملية لها تأثير ضريبي منفصل، والذي بدوره قد يؤدي إلى زيادة أو نقصان الضريبة المستحقة. ومنه الفكرة الأساسية في طريقة تأجيل ضريبة هو أن تأخذ في الاعتبار الأثر الضريبي من العملية في حساب الضريبة للسنة التي يتم فيها تسجيل المعاملات.<sup>16</sup>

#### ثالثاً: الاختلافات والفروق الضريبية:

نتيجة لوجود اختلافات بين المعايير المحاسبية والتي تعتبر الأساس في قياس الربح المحاسبي، وبين القواعد والقوانين و المتطلبات الضريبية والتي تعتبر الأساس في قياس الربح الخاضع للضريبة، فسوف تكون هناك فروق بين صافي الربح المحاسبي، والربح الخاضع للضريبة، والتي قد تكون فروقاً دائمة أو مؤقتة.

#### • الفروق الدائمة: (Permanent Differences)

تنشأ الفروق الدائمة نتيجة ما يتضمنه التشريع الضريبي من إعفاءات واستقطاعات إضافية وتهدف إلى تحقيق أبعاد اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، كما هو الحال عندما يتم استبعاد إيرادات معينة من الخضوع للضريبة أو عدم السماح بخصم أنواع معينة من المصروفات أو السماح بخصم مصروفات تزيد عن المصروفات الفعلية التي تحملتها المنشأة . وهذه النوعية من الفروق تظل مستمرة مادامت التشريعات الضريبية المرتبطة بها مازالت قائمة، وهي بذلك أيضا لا تمثل مشكلة محاسبية، ولا ينتج عنها الاعتراف بأي ضرائب مؤجلة، والدليل على ذلك تعريف المعيار الدولي (IAS12) للفروق الدائمة على أنها "الفروق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل

<sup>16</sup> Abdeslam OUKHELLOU, MEMOIRE PRESENTE POUR L'OBTENTION DU DIPLOME NATIONAL D'EXPERT COMPTABLE, Maroc, 2006, p:38.

المحاسبي عن الفترة والتي تنشأ في الفترة الجارية ولا تنعكس في فترات تالية". وعرف آخرون الفروق الدائمة على أنها: "الفروق التي تنشأ نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لبعض العناصر ومثل هذه الفروق تنشأ في فترة معينة ولا تنعكس في المستقبل وبالتالي فالفروق الدائمة تظل دائمة".

#### • الفروق المؤقتة: (Temporary Differences)

تتمثل الفروق المؤقتة في الفروق التي تنشأ بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات التي تم الاعتراف بها محاسبياً والأساس الضريبي لتلك الأصول أو الالتزامات، وسوف ينتج عن ذلك اختلاف فيما بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة عندما تنشأ هذه الفروق ولكن في السنوات التالية تنعكس هذه الفروق ويتم تسويتها تدريجياً مما يؤدي إلى ضرورة الاعتراف بأصول أو التزامات ضريبية مؤجلة. وعن خصائص الفروق المؤقتة فقد أوضح البعض أن من سماتها أن تأثيرها لا يقتصر فقط على الفترة المالية التي تحدث فيها وإنما ينعكس على الفترات المالية التالية مما يؤدي إلى وجود آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل. بالإضافة لذلك فإن تأثيرها لا ينصب فقط على قائمة الدخل إنما يمتد أيضاً إلى الميزانية المالية، ومن خصائص تلك الفروق أيضاً أن منها ما يكون قصير الأجل، أي تنعكس آثاره في الفترة التالية مباشرة لسنة حدوثها، والبعض الآخر من هذه الفروق يكون طويل الأجل حيث تنعكس آثارها في أكثر من فترة تالية للفترة التي نشأت فيها، مثال: إهلاك الأصول الثابتة. و تنقسم الفروق المؤقتة إلى نوعين:

#### - فروق مؤقتة خاضعة للضريبة (Taxable Temporary Difference)

تعرف هذه الفروق بأنها: "الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عنها أرباح خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام". وتؤدي هذه النوعية من الفروق المؤقتة إلى الاعتراف بالتزامات الضريبية المؤجلة.

#### - فروق مؤقتة قابلة للخصم (Deductible Temporary Difference)

تعرف على أنها: "الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها تخفيض في الأرباح الخاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام". وتتسبب هذه النوعية من الفروق المؤقتة في الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل.<sup>17</sup>

### المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة وفق SCF

تم تحليل مسألة الضريبة المؤجلة في الجزائر في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي، في الجريدة الرسمية رقم 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، أين تم تعريف الضريبة المؤجلة بأن " فرض الضريبة المؤجلة يعتبر طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها، وهي عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع ( ضريبة مؤجلة خصمية)، أو قابل للخصم ( ضريبة مؤجلة أصلية)، خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجيل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- إختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما، أو عبء ما، وأخذ في الحسابان النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛
- ترتيبات، وإقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند إقفال سنة مالية، يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية، إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي.

يتم إستعمال الحساب 133 (ح/ضرائب مؤجلة أصول) في الجانب المدين والحساب 692 ( فرض ضريبة مؤجلة أصول) للمبالغ الضريبة واجبة الإسترداد في السنوات المستقبلية، في الجانب الدائن. وهذا يكون عند إدراج الضريبة المؤجلة في نهاية السنة، أما عند ترصيد الضريبة المؤجلة أصول يتم تسجيل قيدها معاكسا.

ومن الحالات التي تنتج عنها ضرائب مؤجلة أصول نذكر:

<sup>17</sup> جمال كامل محمد، مرجع سابق، 2011، ص: 152-159.

- الخسائر المحققة خلال سنة ما ( السنة N مثلا)، فهذه الخسارة سيتم تخفيضها من الأرباح التي ستحقق خلال الدورات القادمة، وإلى غاية السنة الرابعة، مما يخفض الضريبة المستحقة الدفع على أرباح تلك السنوات؛

- بعض الأعباء التي لا تخفض خلال سنة تحملها بل خلال سنة تسديدها الفعلي.<sup>18</sup>

بينما يتم استعمال الحساب 134 (ح/ ضرائب مؤجلة خصوم) في الجانب الدائن والحساب 693 (ح/ فرض ضرائب مؤجلة خصوم) في الجانب المدين لمبالغ الضريبة المستحقة خلال السنوات المستقبلية أي أن الوعاء الضريبي تم تسجيله محاسبيا ولكن خاضع للضريبة في السنوات اللاحقة.<sup>19</sup>

من خلال قراءة ما جاء في المرسوم التنفيذي حول الضريبة المؤجلة، نلاحظ أنه كان يسوده بعض الغموض في الممارسات المحاسبية، بسبب المصطلحات الحديثة، وتقنية التأجيل، كذلك كان القانون يسوده الغموض من حيث مصادر الأوعية التي تسمح بتأجيل الإخضاع الضريبي. وهذا ما أكده المجلس الوطني للمحاسبة وحسب تعليمة يرى فيها الضرائب المؤجلة أنها تقنية محاسبية جديدة في النظام المحاسبي المالي (SCF)، حيث أن الفهم والتطبيق لها من طرف الممارسين لا يزال يعاني مجموعة من الصعوبات، وبالتالي المجلس رأى ضرورة توضيح العمليات التي تقوم بخلق الضرائب المؤجلة أصول والخصم المؤجلة خصوم، وهي كما يلي:

- التكاليف الأولية المسجلة في حقوق الملكية؛

- فرق إعادة التقييم؛

- التباين بين الإهلاك الجبائي والإهلاك المحاسبي؛

- المؤونات غير قابلة للخصم حتى تحقيق خسارة إنخفاض القيمة؛

- المصاريف القابلة للخصم في ظروف معينة؛

- الإيرادات الخاضعة للضريبة في ظروف معينة؛

- عقود الإيجار التمويلي؛

- الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المحققة في حقوق الملكية؛

- تحيين المستحقات، والديون و الحسابات بالعملة الأجنبية؛

<sup>18</sup> عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص: 141.  
<sup>19</sup> الجريدة الرسمية، العدد 19، الأربعاء 28 ربيع الأول عام 1430، الموافق 25 مارس 2009، ص: 18.

- مصاريف التطوير؛
- الخسائر الجبائية والقرض الضريبي؛
- السلع المنخفضة القيمة للوحدة والتي تعتبر جبائيا تكاليف؛
- نتيجة القوائم المالية الموحدة؛
- عمليات الاندماج والإستحواذ والإنفصال.<sup>20</sup>

مما سبق يمكن القول أن المشرع الجزائري، قام بمحاولة التكيف بما جاء في محتوى المعيار المحاسبي الدولي IAS12، وإلزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بحساب الضريبة على أرباح الشركات بالصيغة التالية:

الضريبة النظرية = الضريبة المستحقة + - الإختلافات المؤقتة في الضرائب المؤجلة + - IBS على الفروقات الدائمة.

---

<sup>20</sup> Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, LES IMPOTSDIFFER, p:02.



## المبحث الثالث: إشكالية الثقافة المحاسبية والضريبية وأثرها على الممارسات الضريبية في الجزائر

### المطلب الأول: إشكالية الدخل المالي والمحاسبي

يعتبر الصراع بين المحاسبة والقواعد الضريبية منذ فترة طويلة، مما أدى إلى وضع معايير لقياس وتسجيل الإختلافات بين المحاسبة المالية والضريبية، وتعد المؤسسات مقياسين، الأول يعتمد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والثاني يعتمد على القواعد الضريبية.

الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة هما اثنتين لمقاييس الأداء ويطلق على الإختلافات بينهما (book-tax differences-BTD)، وهناك نوعان من الإختلافات الأولى مؤقتة توقيت ( timing-temporary ) ناشئة عن الإختلاف في المعالجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية، مما يتطلب تعديلات في السنوات اللاحقة، والإختلافات الدائمة (permanent differences)، هذه الإختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة التي تنشأ بسبب الإختلافات بين المحاسبة والقواعد الضريبية ويمكن استخدامها بطريقة إنتهازية من قبل المؤسسات لغرض إدارة الأرباح.<sup>21</sup>

ما يلاحظ أن مسيري المؤسسات يقدمون سنوياً تقريرين على الأقل، الأول من القوائم المالية وفقاً لمبدأ المحاسبة والثاني للأغراض الضريبية عملاً بالقواعد الضريبية، لأن قواعد حساب الدخل الخاضع للضريبة يختلف عن المبادئ عند حساب الدخل المحاسبي، لأن المشرع إستبعد بعض البنود من حساب الضريبة لتكون القيمة مختلفة للأغراض المحاسبية. وبالتالي الإختلاف بين معياري الأرباح المحاسبية (Book- الدخل المحاسبي) والدخل الضريبي تسمى book-tax differences، وهذا الإختلاف ناتج عن الإختلاف بين القواعد المحاسبية والنظام الضريبي.<sup>22</sup>

يقاس الدخل المالي (Book income) وفق مبدأ الإستحقاق حيث أن الإعتراف بحساب الإيرادات والمصاريف لا يكون بالضرورة من خلال تتبع التدفقات النقدية، بينما تقيس السلطات

<sup>21</sup> John Phillips, Morton Pincus, Sonja Olhoft Rego, Huishan Wan, Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earnings Management Activities, JATA Conference Committee and an anonymous outside reviewer, 2004, p1.

<sup>22</sup> Antonio Lopo Martinez, Reinaldo Francisco Filho, Elifaz Pereira Anunciação, Analysis of the relationship between the components of Book-tax differences and annual variation in earning and tax expenses of firm listed on the BMF&BOVESPA, Advances in Scientific applied accounting, Sao Paulo, 2013,1-4.

الضريبة الدخل الخاضع للضريبة على أساس نقدي. وبالتالي فإن بنود الإيرادات والمصاريف المقرر الإقرار بها في فترة واحدة بالنسبة للضريبة تكون في فترات مختلفة بالنسبة للدخل المالي. والجدير بالذكر أن الإقرار بالدخل المالي يمكن أن يأتي قبل أو بعد الإفصاح عن الضرائب، وبالتالي يمكن أن تسبب هذه الإيرادات والمصاريف على المدى القصير إختلافاً بين الدخْلين، ولكن على المدى الطويل يزول هذا الإختلاف ( هذا هو السبب في أنها مؤقتة). هناك نوعان من الإختلافات :

- الأولى مؤقتة (temporary timing) ناشئة عن الإختلاف في المعالجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية، مما يتطلب تعديلات في السنوات اللاحقة، مثل : حساب الإهلاكات بواسطة طريقة الإهلاك المعجل أو المتأخر، حساب العملاء المشكوك في تحصيلهم،...إلخ.
- والثانية فروق دائمة (Permanent Differences) تتمثل في الإيرادات والمصاريف التي تكون في فترة واحدة وهي قد تكون: إيرادات غير خاضعة للضريبة، أو مصاريف غير قابلة للخصم. وبالتالي يمكن القول أن الفروق المؤقتة سببها الضرائب المؤجلة (الإختلاف في توقيت التقرير عن الدخل المالي والدخل الضريبي)، والفروق الدائمة سببها الإختلاف بين معدل الضريبة الفعلي والقانوني، حيث المصاريف غير القابلة للخصم تؤدي إلى رفع معدل الضريبة الفعلي، في حين أن الإيرادات غير خاضعة للضريبة تؤدي إلى خفض معدل الضريبة الفعلي<sup>23</sup> وتجدر الإشارة إلى أن التقرير عن الدخل يختلف بسبب مقاييس مختلفة، بحيث أن المداخل المصرح بها في التقرير المالي تختلف عن تلك المصرح بها في التقرير الضريبي ( الدخل الخاضع للضريبة)، وذلك يرجع إلى ثلاث أسباب هي:

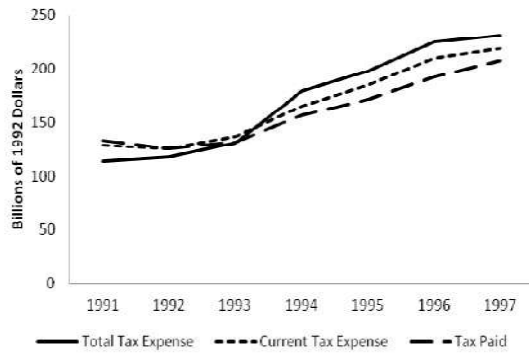
**أولاً:** أن هناك إختلاف واضح في القصد من التقريرين، حيث تم تصميم التقارير المالية للحد من تضارب المعلومات من خلال الإفصاح و الإقرار الضريبي يعكس السياسة الاقتصادية من تحصيل الإيرادات و العدالة والكفاءة...إلخ، ولذلك نظراً للاختلاف في الغرض من البيانات المالية و الإقرار الضريبي، يصبح أفضل الوسائل لقياس الربحية للمساهمين يختلف عن وسائل قياس الربحية للسلطات الضريبية.

<sup>23</sup> Paul Zarowin, Financial Reporting and Analysis, NYU Stern School of Business, Class Notes, New York, 2012, p 02.

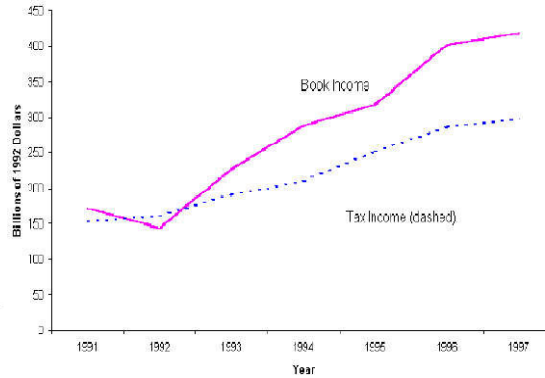
**ثانياً:** وجود إختلاف بين الدخل المحدد قانوناً (book income) و الدخل الخاضع للضريبة (taxable income)، حيث تسعى المحاسبة المالية إلى تسجيل الإقتصاد الكامن (الجوهري) وراء الصفاة، فإن النظم الضريبية مصممة للحث على سلوك معين ومكافئته، حيث أن القيمة القانونية لأغراض الضريبة نادراً ما تكون تساوي المبلغ المقدر لإعداد التقارير المالية.

**ثالثاً:** وجود حوافز لتضليل المهتمين بالمعلومات المالية والضريبية مثل تحديد التدهور بشكل غير دقيق، أي خلق إختلافات في التدابير للدخلين<sup>24</sup>. كما قدمت مصلحة الخزانة الأمريكية IRS في تقرير سنة 1999 لتجميع البيانات للفترة من 1991-1997 والمتعلقة بالدخل المالي والدخل الضريبي (book and taxable income).

شكل (2-6) الإنتشار الضريبي في أمريكا



شكل (2-5) الدخل المالي والضريبي في أمريكا



Source : Madhuparna Kolay, James Schallheim, Kyle Wells, Do Non-debt Tax Shields Matter for Debt Policy?, USA, 2011, p14-13.

تثبت الأشكال أن إنتشار الضريبة قد تزايد خلال الفترة 1991-1997 مع انتشار الدخل المالي مقارنة بالدخل الضريبي. بالإضافة إلى زيادة استخدام المنافع الضريبية مثل التغيير في قواعد إطفاء الشهرة أو ممارسة زيادة خيارات الأسهم للموظفين.<sup>25</sup> Plesko سنة 2002 يرى أن بتد (BTD) تنشأ عندما ينجح المديرون في زيادة الربح المحاسبي من دون زيادة الربح الخاضع للضريبة، لأن الدخل الخاضع للضريبة يهتم المستخدمين الخارجيين بقياس القيمة. Phillips, Pincus, & Rego "يرون أن حساب الضريبة

<sup>24</sup> Douglas A. Shackelford · Joel Slemrod · James M. Sallee, Financial reporting, tax, and real decisions: Toward a unifying framework, Int Tax Public Finance (2011), p 2-5

<sup>25</sup> Madhuparna Kolay, James Schallheim, Kyle Wells, Do Non-debt Tax Shields Matter for Debt Policy?, USA, 2011, p12.

المؤجلة يمكن أن تستخدم لكشف إدارة الأرباح، وتفترض أن المؤسسات التي تسعى إلى إدارة الدخل صعوداً تفضل أن تفعل ذلك دون زيادة في التكاليف الضريبية، وذلك في إطار الوصول إلى "ضريبة كفاءة" tax-efficient.<sup>26</sup>

Wolfson & Scholes, Wilson سنة 1990 يرون أن المديرين لا يرغبون في تحمل المصاريف أثناء الإفصاح عن دخل منخفض بالإضافة إلى ذلك، تأجيل الاعتراف بالإيرادات أو تسريع الاعتراف بالحساب قد يزيد من التكاليف غير الضريبية. كما أشار Boynton سنة 1992 ان تسريع خصم النفقات قد يقلل من كفاءة التشغيل، أو قد تتدهور العلاقات مع العملاء من التأخير المتعمد في مجال النقل البحري عند انتهاء السلع.<sup>27</sup>

### المطلب الثاني: إشكالية الإقرار تأجيل ( تعجيل ) بالإيرادات والمصاريف

هناك العديد من التعاريف للإيرادات والمصاريف منها:

فيما يتعلق بالإيرادات قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في سنة 1955، تعريفاً للإيرادات على أنها "كل ما ينتج من بيع السلع وتقديم الخدمات، وتحدد قيمة الإيرادات على أساس ما يتم تحصيله من العملاء". وفي سنة 1975 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي APB، عرف الإيرادات على أنها " الزيادة الإجمالية في الأصول أو النقص الإجمالي في الخصوم، الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح".<sup>28</sup>

وفي سنة 1985 عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي الإيرادات بأنها " هي التدفقات الداخلة إلى الوحدة المحاسبية، أو زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع، وتأدية الخدمات للغير ضمن الأعمال الرئيسية المعتادة للمؤسسة".<sup>29</sup>

تعتبر مشكلة الإقرار بالإيرادات هي واحدة من أهم المشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة، وذلك بسبب تعدد طرق البيع، والتسويق و تشعب المعاملات المالية والتجارية وتعقدها مثل استخدام المشتقات المالية، جعل من الصعب وضع مبادئ وإجراءات مناسبة لكل هذه المعاملات.<sup>30</sup>

<sup>26</sup> John Phillips, Morton Pincus, Sonja Olhoft Rego, Huishan Wan, Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earnings Management Activities, JATA Conference Committee and an anonymous outside reviewer, 2004, p1.

<sup>27</sup> BAI Mo, FU Yue, Anticipated Reductions in Tax Rates and Earning Management of Listed Companies: Evidence from China, china, 2008, P : 1

<sup>28</sup> عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الكويت، دار السلاسل، الطبعة الأولى، 1990، ص: 245.  
<sup>29</sup> علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي، مكتبة أفق للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص: 147.

وهناك العديد من الباحثين الذين قاموا بدراسة العلاقة بين الاعتراف بالإيرادات وأداء التقارير المالية منهم دراسة الباحث ALFRED WAGENHOFER سنة 2013، في جامعة Graz بالنمسا، من أهم نتائج الدراسة أن المؤسسات عينة الدراسة تقوم بإدارة الإيرادات، وأن السعي إلى تحقيق معيار واحد ثابت للاعتراف بالإيرادات من طرف IASB أمر غير مرغوب فيه، لأن الخصائص الاقتصادية لدورات الإيرادات تختلف من مؤسسة اقتصادية إلى أخرى.

وبالتالي يمكن القول أن الاعتراف بالإيرادات يتأثر بالعديد من الاعتبارات، أهمها الدورة الاقتصادية للمؤسسة، والمخاطر التي تتعرض لها في كل مرحلة من نشاطها. كذلك نجد أن الاعتراف بالإيرادات يتعلق بقرارين هما: وقت الاعتراف بالإيرادات، و مقدار الإيرادات المعترف بها عند الحدث المنشأ لها، حيث نجد أن الاعتراف المبكر بالإيرادات يعني أن مبلغ الإيرادات لا يزال غير مؤكد إلى حد بعيد، لأن هناك بعض المخاطر التي لم يتم تجنبها، كما ينتج عن الاعتراف المتأخر أن يكون مبلغ الإيراد مؤكد ولكن لم يتم الاعتراف به في الوقت المناسب.<sup>31</sup>

كذلك نجد الباحث Yuan Zhang خلال الفترة من 1991-1993، بدراسة توقيت الاعتراف بالإيرادات وخصائص تقارير الإيرادات، ومدى تأثيرها على الأرباح المسجلة لعينة من الشركات، من أهم نتائج الدراسة أن الاعتراف المبكر بالإيرادات يعطي المزيد من المعلومات حول الإيرادات في الوقت المناسب، ولكن على حساب انخفاض الموثوقية وانخفاض القدرة على التنبؤ بالسلاسل الزمنية.<sup>32</sup> ومنه نجد أن الشركات تتراوح في الاعتراف بالإيراد بين المدخل المحافظ وفيه تؤجل الشركة تسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه، وغير المحافظ وفيه تستعجل الشركة في تسجيل الإيراد قبل تحققه. وتجدر الإشارة إلى أن التلاعب في الاعتراف بالإيراد لا يتعلق بمفهوم التوقيت فقط، بل يتعلق بمفهوم تحول المخاطر، وهذا ما يجعله من الأساليب الأكثر خطورة على الشركة.<sup>33</sup>

---

<sup>30</sup> يوسف حافظ قرطالي، تحقق الإيراد في القطاع الخدمي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، 2009، ص: 09.

<sup>31</sup> ALFRED WAGENHOFER, The Role of Revenue Recognition in Performance Reporting, paper has been prepared for the ICAEW's Information for Better Markets Conference, Austria, 2013, p 1-4.

<sup>32</sup> Yuan Zhang, Revenue recognition timing and attributes of reported revenue: The case of software industry's adoption of SOP 91-1, COLUMBIA BUSINESS SCHOOL, USA, 2005, p:01

<sup>33</sup> شادي عبد اللطيف أبوorman، أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة عمان العربية، 2014، ص: 21.

وفيما يتعلق بالمصاريف في سنة 1970 قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي APB، تعريفا للمصروفات بأنها " إجمالي النقص في الأصول، أو إجمالي الزيادات في الخصوم الناتجة عن القيام بنشاط موجه للربح".<sup>34</sup>

وفي سنة 1985 قدم مجلس معايير المحاسبة الأمريكي تعريفا للمصاريف، بأنها " التدفقات الخارجة من الوحدة أو النقص في أصولها، أو الزيادة في خصومها، أو كليهما معا، والتي تنشأ عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات للغير مما يشكل الأعمال الرئيسية للمؤسسة".<sup>35</sup> ومنه يمكن استخدام عناصر الإيرادات أو المصروفات التي تتم خلال فترة مالية يتم نقلها الى فترة زمنية أخرى كليا أو جزئيا بما يساعد على إظهار النتائج المترتبة عن ذلك على الأرباح أو الخسائر وفقا للهدف المحدد مسبقا . نصت الفقرة على إن نشاط البحث التسويقي الذي يتم قبل البدء بالإنتاج لمعرفة جدوى السلعة أو احتمال وجود سوق لها والتي تعد من النفقات التطويرية والتي يجب إن تحمل على المصاريف الحالية التي تتكبدها المنشأة ، فان تلك الفقرة أعطت مرونة لتلك الشركات بتأجيل الاعتراف بها أي عدم احتسابها ضمن المصاريف ومن ثم زيادة إيرادات المنشأة وعدم مقابلة إيراداتها لمصاريفها . الفقرة 8 من المعيار الدولي (9). كما ونصت الفقرة أعلاه على تأجيل الاعتراف بنفقات البحث والتطوير في حالة رسملتها وتعليقها ضمان نفقات إيراديه مؤجلة بأكملها دون الاعتراف بمقدار تلك النفقات السنوية عند إعداد البيانات المالية .<sup>36</sup>

كذلك دراسة كل من Rachna Prakash&Nishi Sinha سنة 2009، حول الإيرادات المؤجلة والتوفيق بين الإيرادات والمصاريف، من أهم نتائج الدراسة أن تأجيل الإيرادات عندما يقتزن بتكاليف غير مباشرة كبيرة أو مصاريف فورية للنفقات الإستثمارية، يؤدي إلى تفاقم عدم التوافق بين توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف، ونتيجة زيادة عدم التوافق يمكن أن يكون للتغيرات في الإيرادات المؤجلة تأثير كبير على الربحية في المستقبل.<sup>37</sup>

كما تجدر الإشارة إلى أن هناك طريقتان لتعجيل الإيراد هما:

حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية، عندما يكون تقديم الخدمات يمتد لأكثر من سنة، أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم استلامها فيها، مع أنها تخص أكثر من سنة مالية

<sup>34</sup> مرجع سابق، عباس مهدي الشيرازي، ص: 246.

<sup>35</sup> مرجع سابق، علي عبد الله شاهين، ص: 246

<sup>36</sup> محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد، إنعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة بابل، العدد 05،

2011، ص: 10.

<sup>37</sup> Rachna Prakash,Nishi Sinha,Deferred Revenues and the Matching of Revenues and Expenses,American Accounting Association meetings,USA, August 15, 2009, p:01.

أما الطريقة الأخرى فتعرف بإسم (Channel Stuffing) حيث يرسل الصانع هنا شحنة كبيرة للموزع في نهاية الربع الأخير من السنة، ويقيدها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية، كما تقوم بعض الشركات برسمة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة، بدلا من استنزالها من دخل السنة التي حدثت فيها.<sup>38</sup>

### المطلب الثالث: إشكالية مستخدمي المعلومة الضريبية

يعتبر مستخدمي المعلومة الضريبية أحد أهم مستجدات الثقافة المحاسبية والضريبية الحديثة، وذلك من منطلق أن المعلومة الضريبية اليوم، لم تصبح تهم السلطات الضريبية فقط، مثل ما هو معمول به في بعض الدول، مما قلل من أهميتها وجعل كل الممارسات المحاسبية تكون من أجل تبرير الأوعية الضريبية. وبالتالي اليوم ومع تعدد طالبي المعلومة وزيادة كثافة الأسواق المالية، وحجم الإستثمارات، أصبحت المعلومة المحاسبية والضريبية، تعالج في المؤسسة الاقتصادية بطريقة تطره التساؤل التالي: كيفية الإفصاح الشفاف عن المعلومة الضريبية لأصحاب المصلحة، مع تعارض المصالح بينهم؟ فمثلا:

- مجلس الإدارة: والذي يضم أشخاص يتم تعيينهم من طرف المساهمين، تكون من مهامهم القدرة على الوضع الجبائي للمؤسسة إدراكا منهم أن الضريبة هي مصدر خطر على المؤسسة.
- المستثمرون والمحللون الماليون و الصحفيون: يريدون معرفة هل الشركات تقوم بخلق القيمة، ويريدون معلومات واضحة ومفسرة، ومعرفة كم من الضرائب تريد أن تدفع المؤسسة في المستقبل، لماذا الضرائب الفعلية تختلف عن المتوقعة، وما هي الإستراتيجية الضريبية المتبعة، كما أنهم يهتمون بالمخطر الجبائي؛
- المراجع الداخلي و الخارجي: يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقديم تقرير عن الوضعية المالية والجبائية للمؤسسة لأصحاب المصالح، والتأكد أن البيانات تعبر عن الصورة المالية الحقيقية للمؤسسة، أما المراجع الداخلي الذي يعتبر أحد أهم عناصر حوكمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة يعمل على تقييم نظام الرقابة الجبائي الداخلي للمؤسسة.

<sup>38</sup> عماد محمد علي أبو عجيلة، علام حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح، الملتقى العلمي الدولي الأول حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2009، ص: 09.

• السلطات الجبائية: تبحث عن الإيرادات لتمويل الخدمات العامة، وضمان الإمتثال للقوانين الضريبية و القواعد و اللوائح بتكلفة معقولة، و المحافظة على القواعد الجبائية بحيث تضمن الحفاظ على بيئة تجارية تنافسية، بالإضافة إلى متابعة الشركة إذا كانت الشركة لديها إستراتيجية ضريبية أقرها المجلس التنفيذي، والمخاطر وإختيار ترتيبات إدارة المخاطر وترتيبات تقديم التقارير من الوظيفة الجبائية ومدى الإلتزام بالمعايير المحاسبية.

• المنظمات غير الحكومية وضغط المجتمع: تتمثل في المؤسسات التي تنظر إلى المحيط الإجتماعي الذي تنشط فيه المؤسسات مثل مؤسسات الحفاظ على البيئة، حيث تراقب مسؤولية الشركات إتجاه مجتمعاتهم، وممارسة أخلاقيات العمل، حيث أصبحت هذه الأخيرة تهتم بالجانب الضريبي، ويمكن لها التأثير في الرأي العام و الذي ينعكس على سمعة الشركة.

• العملاء والموردون: يريدون الثقة في المعاملات الجبائية عند الشراء والبيع.<sup>39</sup>

وبالتالي هذا النوع من المحيط المحاسبي والضريبي فرض على المؤسسات الإقتصادية الإفصاح عن المعلومة الضريبية، بأكثر وعي ودقة، خاصة عند تأجيل الأوعية الضريبية، والتي تعبر عن الصفقات التي لم تحصل أموالها بعد.

---

<sup>39</sup> Tim Cox, Stakeholder Communication, International Tax Review, PricewaterhouseCooper, Tax management in Companies, Netherlands, 2006, N: 44, p33.



## خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل، وجدنا أن هناك إرتباط بين النظام المحاسبي والنظام الضريبي، والذي يختلف من دولة إلى أخرى، حسب الفلسفة السياسية والإقتصادية والإجتماعية، وأن النظام الأنجلوسكسوني المهيمن على أفكار المعايير المحاسبية الدولية يرى أن الفصل ضروري، ويجب الأخذ بعين الإعتبار عند حساب الضريبة، الدخل المحاسبي الذي يتم حسابه وفق المعايير المحاسبية ، والدخل الضريبي والذي يتم حسابها على أساس القانوني الضريبي. ويجب الأخذ في عين الإعتبار الأحداث الإقتصادية ومحاولة علاج الإختلال بينها بواسطة الضريبة المؤجلة.

كذلك وجدنا أنه من بين محددات الثقافة المحاسبية والضريبة التي تأثر على تطبيق ومعالجة الضريبة وفق المعيار المحاسبي الدولي، فلسفة الإعتراف بالإيرادات والمصاريف وما تحويه من خاصية التعجيل أو التأجيل، ووجود الصراع بين الدخل المالي والمحاسبي، وتعدد مستخدمي المعلومة الضريبة والمحاسبية.

وبالتالي سنحاول معرفة أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبة في التأثير على تطبيق ومعالجة الضريبة من خلال دراسة مقارنة بين مؤسسة Samsung التي تقوم بالإفصاح عن التقارير المالية وفق المنظور الدولي، وكذلك مؤسسة Cevital الجزائرية.

الفصل الثالث:

دراسة مقارنة بين مؤسستي

**CEVITAL-SAMSUNG**

### تمهيد:

من خلال دراستنا للجانب النظري وجدنا أن تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي IAS12، يتأثر بالعديد من محددات الثقافة المحاسبية والضريبية، والتي منها العوامل الإقتصادية والمالية والجبائية... إلخ، والتي قد تختلف من دولة إلى أخرى، ولذلك سوف نقوم بمقارنة بين هذه المحددات في الجزائر وكوريا الجنوبية وإبراز أثرها، ومدى أهميتها في الممارسات المحاسبية والضريبية، ولذلك إختارنا للدراسة مؤسستي CEVITAL التي تنشط في المحيط المحاسبي والضريبي الجزائري و Samsung، التي تنشط في المحيط المحاسبي والضريبي الكوري الجنوبي.

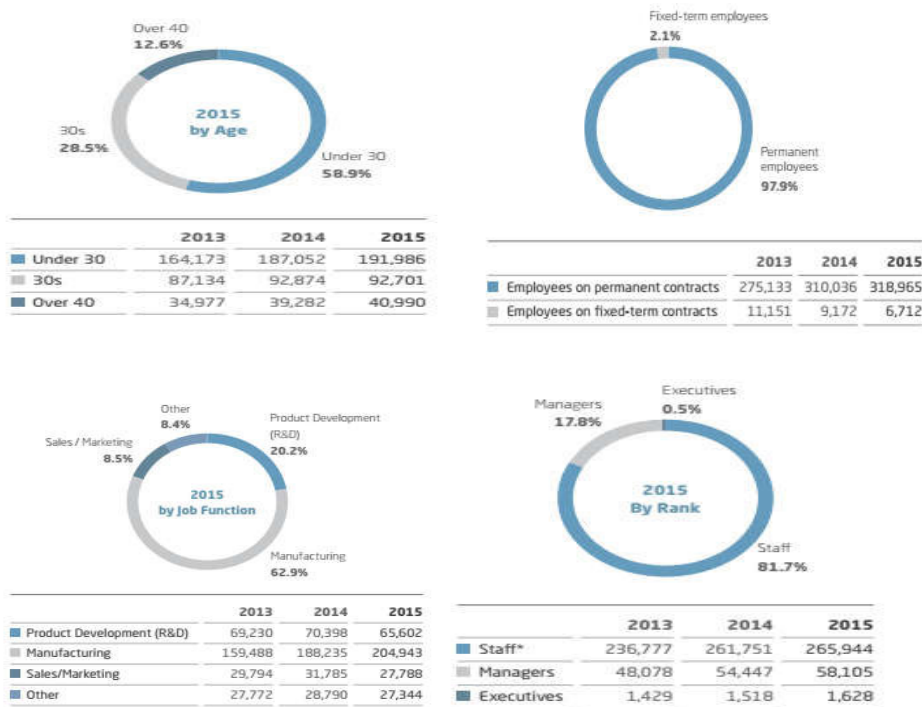
### المبحث الأول: التعريف بالمؤسستين محل الدراسة

يتم من خلال هذا المبحث تقديم ملخص عن المؤسستين الإقتصاديتين محل الدراسة وخصائصهما المالية، حيث أن المؤسسة الأولى هي Samsung، والثانية هي المؤسسة الجزائرية CEVITAL، تم إختيارهما عشوائيا من بينتين مختلفتين، لمحاولة تحليل واقع المحيط المحاسبي والضريبي ودرجة تأثيره على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة.

### المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الإقتصادية Samsung

هي مؤسسة خاصة تأسست سنة 1938، في كوريا الجنوبية، تعمل في حوالي 50 دولة بمجال الإلكترونيك، أهم محاور إستراتيجية المؤسسة هي: الإبداع التنظيمي، الإبتكار التكنولوجي، النمو في الأرباح، المنافسة وتسيير المخاطر، خلق أفضل الخدمات، والمنتجات التي تساهم في تحقيق مجتمع أفضل.<sup>1</sup> كما نلاحظ أن المؤسسة تقوم بتوظيف العمال وفق الإستراتيجية التالية:

شكل (1-3) إستراتيجية التوظيف في مؤسسة Samsung



source : Samsung sustainability report 2016,p :50.

<sup>1</sup> <http://sgsg.samsung.com/samsung/value.do> /12-02-2017

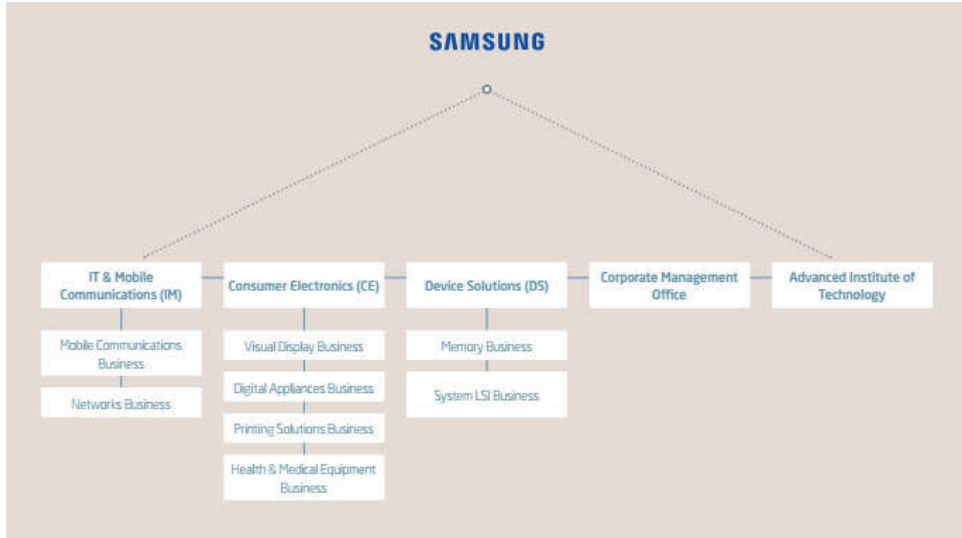
## دراسة مقارنة بين مؤسستي SAMSUNG -CEVITAL

نلاحظ من خلال الأشكال السابقة ما يلي:

أن المؤسسة تعتمد على الطاقات البشرية الشابة، حيث تقوم بتوظيف ما يقارب 58.9% من العمال أقل من 30 سنة، كما نلاحظ أن عدد الموظفين الدائمين سنة 2015 قدر بـ: 318925 موظف دائم، و6712 موظفين بواسطة عقود محددة المدة. كذلك نلاحظ أن النسبة الأعلى من الموظفين في وظيفة التصنيع بـ: 204943 موظف خلال سنة 2015. كما نلاحظ أن العمال يقسمون إلى 265944 عامل، و58105 مسيرين، و1628 مدراء تنفيذيين.

كما نجد أن الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما يلي:

شكل (2-3) الهيكل التنظيمي لمؤسسة Samsung



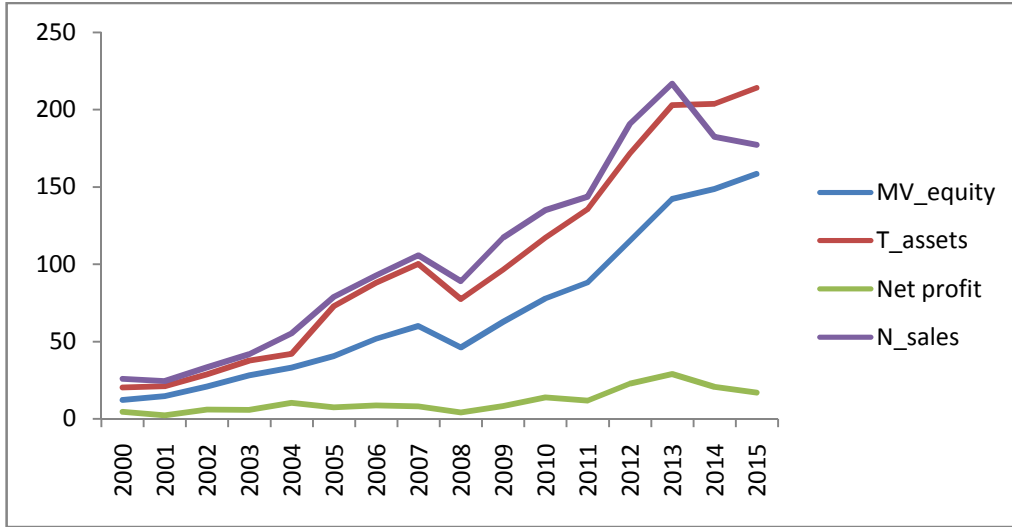
source : samsung sustainability report 2016,p :09.

من خلال ملاحظة الهيكل التنظيمي للمؤسسة نجد أن كل من الأقسام الثلاثة IM، CE، DS، تعمل بشكل مستقل من أجل تعزيز قدرتها التنافسية، وفق خصائص منتجاتها. والتي تشمل قسم تكنولوجيا الإعلام والاتصال المتنقلة، مثل إنتاج الهواتف الذكية، وأنظمة الكمبيوتر وأنظمة الشبكات، وكذلك قسم الإلكترونيات الاستهلاكية والذي يشمل إنتاج أجهزة التلفاز والثلاجات والغسالات والطابعات والأجهزة الطبية، وقسم حلول الأجهزة يقوم بإنتاج وبيع الذاكرة مثل: DRAM، NAND.

والشكل التالي يبرز أهم خصائصها المالية :

## دراسة مقارنة بين مؤسستي SAMSUNG -CEVITAL

شكل (3-3) أهم الخصائص المالية لمؤسسة Samsung للفترة من 2000-2015 (\$Million)



المصدر: الكشوفات المالية للمؤسسة

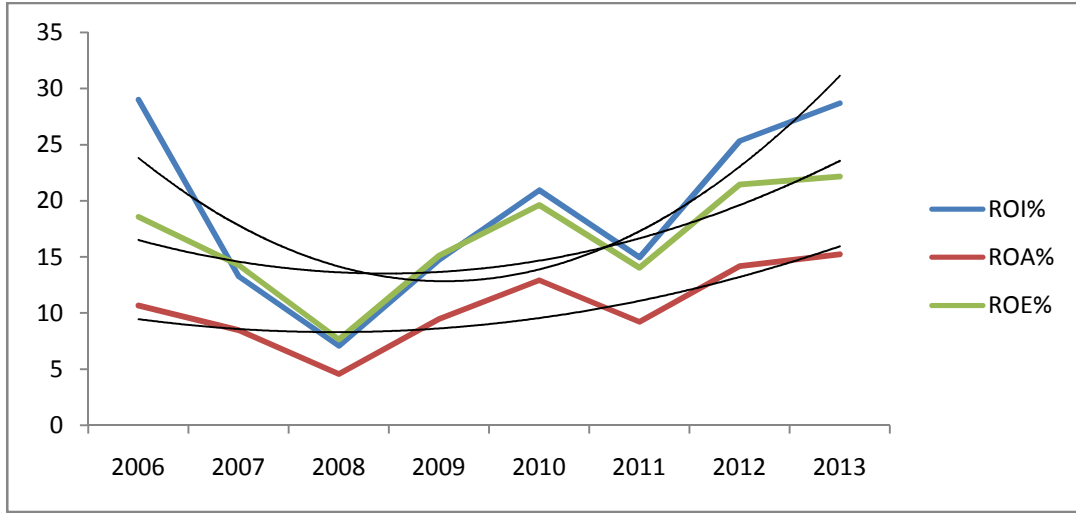
حيث: MV\_equity: القيمة السوقية لرأس المال، T\_assets: القيمة الإجمالية للأصول

Net profit: الأرباح الصافية، N\_sales: صافي المبيعات.

من خلال الشكل (3-3) نلاحظ أن مؤسسة Samsung شهدت تطور كبير في مستوى أدائها المالي، حيث نجدها حققت نسبة نمو في المبيعات خلال الفترة من 2000-2015 نسبة تقدر بـ: 58.5%، كما نجد أن مستوى الأرباح شهد نمو إلى غاية سنة 2013 أين إنخفض من 28.877 مليون دولار سنة 2013 إلى 20.697 و16.848 سنتي 2014 و2015 على الترتيب ويرجع ذلك إلى المشاكل في مجلس الإدارة. كما نلاحظ أن القيمة السوقية لرأس مال المؤسسة في تزايد مستمر خلال الفترة والتي إرتفعت من 12.211 سنة 2000 إلى غاية 158.277 مليون دولار سنة 2015، وتجدر الإشارة إلى أنه من أهم أسباب نموها، هو إعتماؤها على التصميم المبتكر وعلى الميزات المختلفة بسعر جيد ومدروس، لأجل جعل منتوجاتها في المستقبل الأولى في السوق.

كما نلاحظ أن الإتجاه العام لكل من العائد على الإستثمارات، والعائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية في تطور مستمر، حيث بلغت كما يلي سنة 2013 على الترتيب: 28.68%، 15.22%، 22.15%. والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل (3-4) تطور نسب: العائد على الإستثمارات والأصول وحقوق الملكية في مؤسسة Samsung



المصدر: الكشوفات المالية للمؤسسة

حيث: ROE: العائد على حقوق الملكية، ROA: العائد على الأصول، ROI: العائد على الإستثمارات

### المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة الإقتصادية CEVITAL

هي مؤسسة جزائرية عائلية تأسست سنة 1998، موقعها الرئيسي في ولاية بجاية، حيث تعتبر أول مؤسسة جزائرية إستثمرت في العديد من القطاعات، أهمها الصناعات الغذائية (Industries agroalimentaires)، بالإضافة إلى العديد من النشاطات الأخرى مثل: إنتاج المياه والمشروبات الغازية، النقل، البيع بالتجزئة، تجميع وتوزيع المنتجات الالكترونية والأجهزة المنزلية سامسونج للإلكترونيات.. إلخ، والتي أصبحت تأخذ الصيغة القانونية لمجمع، ابتداء من سنة 2007، إستراتيجيات المؤسسة هي خلق القيمة للمساهمين والتنويع في الإنتاج.<sup>2</sup> تعتبر عوامل النجاح الأساسية للمؤسسة ما يلي:

- القدرة على تسيير المشاريع في مجال الإنتاج والتوزيع؛
- التحكم في التكنولوجيا؛
- توظيف الشباب و محاولة البحث عن التسيير المستدام؛
- القوة والقدرة على التفاوض في السوق؛
- الموقع الجغرافي من أجل تحقيق الميزة اللوجستية ( القرب من الميناء)؛
- وجود شبكة توزيع تغطي البلاد كلها.<sup>3</sup>

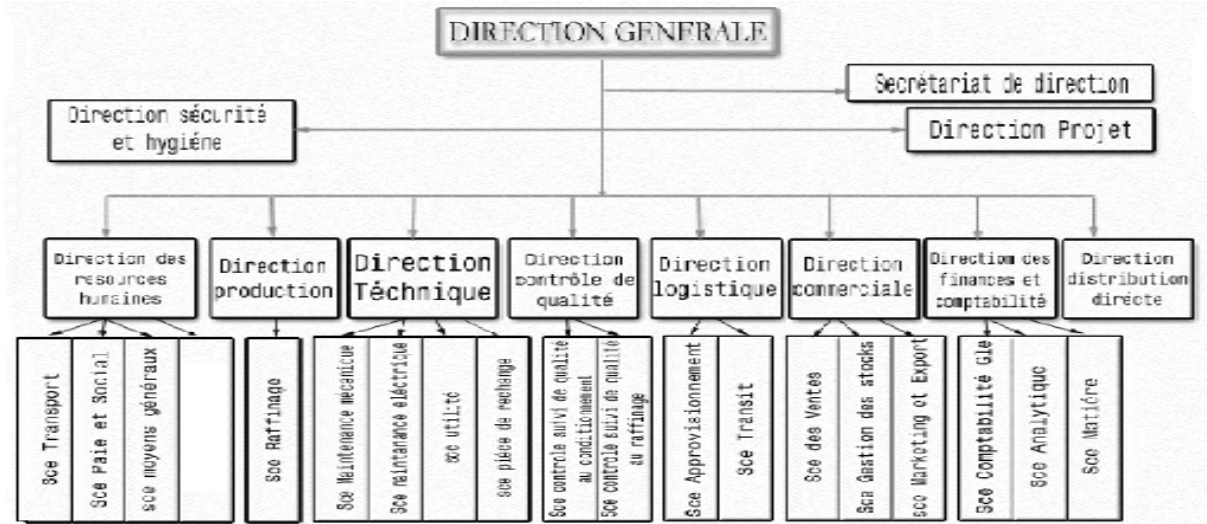
<sup>2</sup> <http://www.cevital.com/fr/qui-sommes-nou/historiquedugroupe.html> 12-02-2017

<sup>3</sup> NOTICE D'INFORMATION, Visa COSOB N° 05-07 du 21 décembre 2005, p:07.

## دراسة مقارنة بين مؤسستي SAMSUNG -CEVITAL

والشكل (5-3) يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة CEVITAL

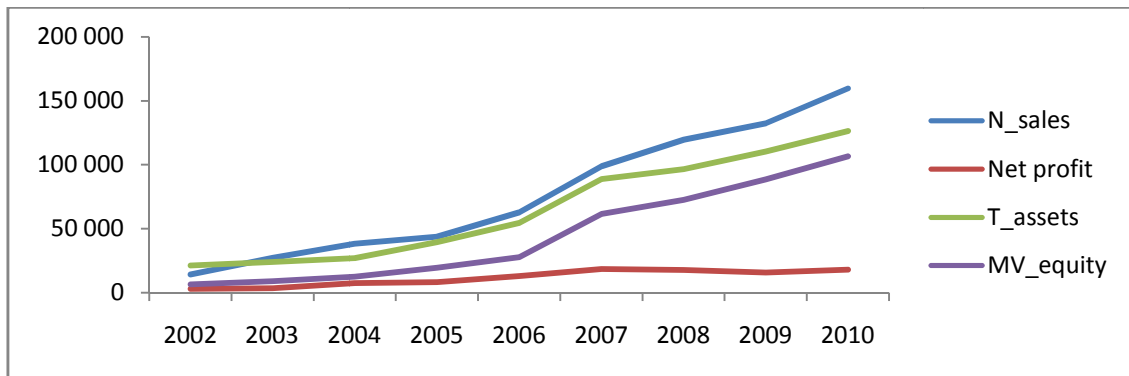
شكل (5-3) الهيكل التنظيمي لمؤسسة CEVITAL



Source : Nihad NIA ,Etude comparative et suivi des paramètres physicochimiques d'huiles de soja raffinées chimiquement et enzymatiquement par Cevital SPA ( Société Par Action ),Université Abderrahmane Mira- Béjaà, Algérie,Ingénieur en génie biologie 2008,p:165.

من خلال الشكل (5-3) نلاحظ أن الهيكل التنظيمي لمؤسسة CEVITAL، فيه ثلاث إدارات تابعين للإدارة العامة بصفة مباشرة، وهي: إدارة المشاريع، السكرتارية، إدارة الأمن والوقاية. ونجد كذلك أن لدى المؤسسة أقسام في نفس السلم الإداري هي: إدارة الموارد البشرية، إدارة الإنتاج، إدارة التقنيات، إدارة مراقبة الجودة، إدارة اللوجستيك، إدارة الشؤون التجارية، إدارة المالية والمحاسبة، إدارة التوزيع المباشر. والشكل(6-3) التالي يوضح أهم خصائصها المالية:

شكل (6-3): أهم الخصائص المالية لمؤسسة CEVITAL (مليون دينار)



المصدر: الكشوفات المالية للمؤسسة



من خلال الشكل (3-6) نلاحظ أن مؤسسة CEVITAL خلال فترة الدراسة في نمو عالي، حيث إرتفع حجم المبيعات من سنة 2002 إلى 2010 بمعدل نمو يقرب: 1000%، كذلك إرتفعت القيمة السوقية لرأس المال من 6515 مليون دينار إلى حوالي 106455 مليون دينار سنة 2010. كما نلاحظ أن إجمالي الأصول إرتفع بمعدل 493,6% و صافي الربح بمعدل 502,3% خلال فترة الدراسة.

**المبحث الثاني: خصائص محددات الثقافة المحاسبية والضريبية لمؤسستي Samsung و Cevital**

**المطلب الأول: خصائص محددات الثقافة المحاسبية والضريبية لمؤسسة Samsung**

**النظام الإقتصادي في كوريا الجنوبية** يعد نظاماً صناعياً وأحد أسرع الإقتصاديات نمواً في العالم، ويمتلك القطاع الخاص كل صناعات البلاد تقريباً، ويمثل التصنيع نسبة 75% من جملة الإنتاج الصناعي الجنوبي.<sup>4</sup> بينما **النظام المالي الحديث** في كوريا وضعت أسسه خلال بداية 1950 عندما أعيد التنسيق بين النظم المصرفية المركزية والتجارية، في إطار القواعد المؤسساتية التي وضعها القانون البنكي الكوري (Bank of Korea Act)، وتأسيس البنوك المتخصصة خلال سنة 1960، من أجل زيادة تعبئة رأس المال وتعزيز الدعم المالي للقطاعات المختلفة أو ذات الأهمية الاستراتيجية، ثم أدخلت معظم المؤسسات المالية غير المصرفية خلال سنة 1970 من أجل تنويع مصادر التمويل، لتعزيز تطوير سوق المال، ولجذب الأموال إلى سوق منظم. وفي بداية 1980، تم إضافة العديد من البنوك التجارية والمؤسسات المالية غير المصرفية كجزء من سلسلة من التدابير العامة لتشجيع التحرير المالي والتداول، وتزامن ذلك مع التحول من موقف الحكومة بشأن السياسة الاقتصادية نحو إقتصاد السوق. تأسس بنك كوريا في 12 جويلية 1950 تحت قانون بنك كوريا، حيث أهداف سياسة البنك هي: إستقرار الأسعار؛ الحفاظ على سلامة وكفاءة نظام الدفع؛ الحفاظ على الإستقرار المالي.<sup>5</sup> يعتبر السوق المالي لكوريا الجنوبية من أحسن الأسواق في قارة آسيا والعالم، حيث حجم رأس المال المتداول يقدر بـ: 1.28 ترليون دولار سنة 2016، كما يعتبر من الأسواق النشطة في إستخدام الأدوات المالية المشتقة.<sup>6</sup> الذي نمت سنة 2016 بمعدل 2.5%.

بينما **النظام المحاسبي في كوريا الجنوبية** شهد عدة إصلاحات بسبب الضغط الخارجي من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير، منها تغيير المعايير المحاسبية الكورية التي تفتقر

<sup>4</sup> <http://www.marefa.org> 18-02-2017

<sup>5</sup> Report FINANCIAL SYSTEM IN KOREA, December 2008, p04.

<sup>6</sup> <https://www.forbes.com/> 21-05-2017.

إلى الشفافية (K-GAAP- Generally Accepted Accounting Principles) إلى المعايير (K-IFRS)، لجعل الشركات الكورية أكثر جاذبية للمستثمرين الأجانب بالإضافة إلى توسيع إقتصادها وتسهيل التعاملات على الصعيد الدولي ، ومن الهيئات التي تنظم مهنة المحاسبة في كوريا هي: لجنة الرقابة المالية الكورية (Financial Supervisory Commission)، وزارة الإستراتيجية والمالية (Ministry of Strategy and Finance)، مجلس معايير المحاسبة الكورية (KASB)، جمعية المحاسبة الكورية (KAA) Korea Accounting Association. ومعهد المحاسبة الكوري الذي قام بالإعلان عن أول اعتماد لـ: IFRS سنة 2007 (Korea Accounting Institute).

في سنة 2007 تم الإعلان عن خارطة الطريق ومتطلبات ومعايير جديدة، يطلق عليها (K-IFRS)، معايير التقرير المالي والإبلاغ الكورية ، متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية، ويسمح للشركات المدرجة في البورصة أن تبدأ طوعاً، الإبلاغ عن البيانات المالية بهذه المعايير اعتباراً من 2009، وكان التطبيق الفعلي بحلول سنة 2011.

كما شهد النظام الجبائي الكوري عدة إصلاحات منذ سنة 1948 تتمثل في المراحل التالية:

- مرحلة إعادة الإعمار بعد الحرب (1954-1961): تم خلال هذه الفترة التركيز على تبسيط الإدارة الضريبية، وتخفيض معدلات الضريبة، وإعادة تقييم بعض المعدلات الضريبية، تعليم المسائل الضريبية؛
- مرحلة التنمية الإقتصادية (1962-1967): تم خلال هذه الفترة محاولة تأسيس نظام ضريبي عادل، وإدخال تحسينات على: قانون ضريبة الدخل، قانون ضريبة الأعمال، قانون ضريبة التسجيل والسفر، قانون الضرائب...إلخ. مما أدى إلى زيادة الإيرادات الضريبية وتمكين الحكومة من توفير الخدمات العامة؛
- مرحلة النمو الإقتصادي المستدام (1968-1973): تم خلال هذه الفترة ترشيد إدارة الضريبة، والقيام بتخفيضات في معدلات الضريبة من أجل تعبئة رأس المال، تعديلات في القوانين؛
- مرحلة الركود الإقتصادي والنمو (1974-1979): تم خلال هذه الفترة تخفيض في الضريبة على الدخل المتوسطة والضعيفة والتي تأثرت بالتضخم، تقديم حوافز للصناعات الثقيلة، وتشجيع الإستثمار في الصناعات الصغيرة والمتوسطة؛

- مرحلة الانتعاش وتحقيق الإستقرار والتحرير (1980-1989): تم خلال هذه الفترة التحرير التدريجي للسوق المحلية، تقديم حوافز لبعض الصناعات الأساسية، فرض ضريبة على الأصول المالية، تقديم تشجيع ضريبي في التطوير التكنولوجي، حوافز ضريبية للشركات الصغيرة والمتوسطة؛
- مرحلة الإصلاح الضريبي (1990-2016): المحاور التي تضمنها الإصلاح هي : أسعار التحويل، الجنات الضريبية، المساعدات المتبادلة الضريبية، تحفيز الإستثمار والإستهلاك، وفورات إستخدام R&D، تخفيض ضريبة الأرباح الرأسمالية، توسيع القاعدة الضريبية، تحفيزات ضريبية في عمليات الإندماج والإستحواذ.<sup>7</sup>

كما أن التغييرات الرئيسية الناجمة عن إعتقاد K-IFRS أبرزت الحاجة إلى الإصلاح الضريبي في كوريا الجنوبية، وفي ديسمبر 2010، وافقت الجمعية الوطنية (National Assembly) في كوريا قانون ضريبة دخل الشركات الجديد.<sup>8</sup> كما تجدر الإشارة إلى أن هناك دور كبير للأنظمة الحكومية في الصناعة المحاسبية (accounting industry).

وفي إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الكورية، يتم الإعتراف بإيرادات المبيعات عند بيع البضائع أو تسليمها ويتم الإعتراف بإيرادات الخدمات على طريقة الإنجاز، وبموجب التعديلات في هذه المبادئ سنة 2003 يتم الإعتراف بالإيرادات في الحالات التالية:

- نقل المخاطر والمزايا الهامة من ملكية البضاعة إلى المشتري؛
- عدم إستمرارية المشاركة في الإدارة وغالباً ما ترتبط بدرجة الملكية والسيطرة الفعلية على السلع المباعة التي تم الحصول عليها؛
- قيمة الإيرادات وتكاليف المعاملات، والتكاليف الأخرى ذات الصلة التي تكبدت أو يمكن أن تحدث بقياس موثوق؛
- إذا كان هناك إحتمال أن المنافع الإقتصادية المرتبطة بالمعاملات سوف تتدفق للمؤسسة.

<sup>7</sup> Baek, Un-Chan, Ministry of Strategy and Finance KOREA, 2016, p 1-10.

<sup>8</sup> Rebecca Henderson, South Korea's Transition from K-GAAP to IFRS,, University Honors Program Theses, 2015, p 2-4.

وبالنسبة للتغيرات في السياسة المحاسبية وفق Korean GAAP، يتم حساب التغير بأثر رجعي، ويكون التعديل من خلال الرصيد الإفتتاحي للسنة القادمة.<sup>9</sup> كما تجدر الإشارة إلى أن GAAP-K تقبل ما يقارب 95 % من IFRS.<sup>10</sup> وهذا دليل على أن المحيط المحاسبي الكوري جاهز للتكيف مع المعايير المحاسبية الدولية.

وبالتالي يمكن القول أن خصائص محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في كوريا الجنوبية هي: التحفظ في تبني المعايير المحاسبية الدولية، إتباع العديد من القواعد التفصيلية التي تضمن دقة المعلومات المقاسة بواسطة K-GAAP، مجتمع هرمي (hierarchical society) أي تطبيق الأوامر من الأعلى السلطة، النظام الحكومي يسيطر على صناعة المحاسبة (accounting industry)، يحكمها النظام الجماعي (collectivistic nature). كما نلاحظ أنه بالرغم من وجود خصائص لا تساعد على تبني المعايير المحاسبية الدولية إلا أن الطبيعة الإقتصادية والمالية فرضتها على بيئتها المحاسبية.

### المطلب الثاني: خصائص محددات الثقافة المحاسبية والضريبية لمؤسسة CEVITAL

النظام الإقتصادي الجزائري هو نظام غير واضح الملامح، بين النظام الإشتراكي والرأسمالي، يعتمد على مداخل الريع البترولي، وهو نظام إستهلاكي بالدرجة الأولى، بينما نجد النظام المالي الجزائري يتكون من 20 بنكا، و 09 مؤسسات مالية من بينها 05 مؤسسات متخصصة في الإيجار التمويلي المعتمدة من طرف البنك المركزي إلى غاية سنة 2013<sup>11</sup>، وبالرغم من الإصلاحات التي كرستها الحكومة الجزائرية من أجل النهوض به، إلا أنه لا زال يعاني من العديد من النقائص وهذا يتجسد في عدم وجود بورصة بمعايير دولية بالرغم من أن تجسيد القوانين لتنظيمها بدأت سنة 1990، والتي تعتبر من أصغر البورصات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، بينما نجد النظام المحاسبي لقي إصلاح جذري وبدأ تطبيقه فعليا في 01 جانفي 2010، بتطبيق المرجعية الدولية للمحاسبة، تحت تسمية النظام المحاسبي المالي (SCF) وتماشيا مع التطورات الإقتصادية والمالية العالمية، حيث نجد الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر تتمثل في: وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء

<sup>9</sup> SUMMARY OF SIGNIFICANT DIFFERENCES BETWEEN KOREAN GAAP AND U.S. GAAP, p 09.

<sup>10</sup> Ye Ji, IFRS adoption in Korea and its effects in stock market and valuation, International Finance Accounting, Jun, 2010, p:01

<sup>11</sup> <http://www.ennaharonline.com> 19-02-2017.

المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. إلا أنه لا يزال قاصر عن تطبيق العديد من الممارسات بسبب البيئة الإقتصادية في الجزائر.

ونجد أن النظام الجبائي الجزائري هو مستمد من النظام الجبائي الفرنسي حيث لقي عدة إصلاحات ابتداء من سنة 1992، سواء في تغيير تسمية الضريبة أو معدلاتها، كذلك أعطى النظام الجبائي عدة تحفيزات جبائية سواء على مستوى القطاع، أو نوع المؤسسات، المناطق...إلخ. إلا أن هيمنة الجباية البترولية جعل أثره ضعيف في توجيه السياسة الإقتصادية.

من خلال ما سبق نلاحظ أن محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في الجزائر مازالت لم تصل إلى درجة النضج، من أجل تبني المعايير المحاسبية الدولية، كما نلاحظ أن الظروف التي عاشتها البيئة المحاسبية والضريبية الجزائرية تشبه كثيرا الظروف الكورية، ولكن الإختلاف يكمن في الإنغلاق الإقتصادي والمالي الذي أثر كثيرا عليها.

### المبحث الثالث: تحليل تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة لمؤسستي Samsung و Cevital

تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة يعتبر من أحد الخصوصيات التي فرضتها القوانين المحاسبية والضريبية على المؤسسة الإقتصادية، من أجل مواكبة طبيعة الأنشطة اليوم، التي أصبحت تعترف بالعقود المستقبلية والمشتقات المالية، وإبرام الصفقات في حالة عدم التأكد، لذلك سنقوم في هذه المبحث بتحليل الأهمية النسبية للضريبة المؤجلة في مؤسستي الدراسة وكيفية التطبيق والمعالجة.

### المطلب الأول: تحليل الأهمية النسبية للضرائب المؤجلة لمؤسستي Samsung و Cevital

من خلال الجدول (1) نلاحظ أن مصادر الضرائب المؤجلة في شركة Samsung أكبر وعددها (11) متغير مقارنة بالمصادر في شركة CEVITAL والتي عددها (03)، وهذا راجع إلى العديد من العوامل أهمها: إختلاف فلسفة النظام المحاسبي ودرجة مرونته، إختلاف المحيط المالي والإقتصادي والقانوني، توسع وكثافة النشاط، الإنتشار الجغرافي...إلخ. كذلك نلاحظ أن العديد من مصادر الضرائب المؤجلة في شركة Samsung هي غير معمول بها في شركة CEVITAL بالرغم من أن هذه الأخيرة تقوم بها مثل: إعادة تقييم الأراضي، خسائر إنخفاض في قيمة الأصول، تحويل العملات الأجنبية، مما نلمس أن

## دراسة مقارنة بين مؤسستي SAMSUNG - CEVITAL

القوانين الجزائرية المنظمة للممارسات المحاسبية ما زالت قاصرة عن ضبط المصادر في البيئة المحاسبية الجزائرية وتكريسها تطبيقيا.

جدول (1) أهم مصادر الضرائب المؤجلة أصول (DTA) وخصوم (DTL) في شركة CEVITAL و Samsung في سنة 2015	
Samsung	CEVITAL
DTL/ DTA	DTL/ DTA
إحتياطات خاصة مخصصة لأغراض الضريبة	مؤونات إنخفاض في المخزون والعملاء
إعادة تقييم الأراضي	مؤونات لمختلف المصاريف المستحقة
الإستثمار في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة	ترحيل الخسائر المرحلة للأمام للفروع التي تظهر خسائر في سنوات متتالية
الإهلاكات	/
الدخل المستحق	/
المؤونات والمصاريف المستحقة	/
تحويل العملات الأجنبية	/
خسائر إنخفاض قيمة الأصول	/
الإعفاءات الضريبية	/
تقييم الأدوات المالية المتاحة للبيع	/
التقييم الإكتواري	/
المصدر: القوائم المالية للشركتين	

إعتمدت مؤسسة Samsung أولا على المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، عندما إعتمدها جمهورية كورية الجنوبية، منذ جانفي 2010 ( تاريخ الإنتقال 1 جانفي 2009)، حيث يتم إعداد القوائم المالية وفق مبدأ التكلفة التاريخية. تستند المبادئ المستخدمة في إعداد هذه البيانات المالية إلى المعايير الدولية للتقارير المالية الكورية التفسيرات السارية المفعول كما في 31 ديسمبر 2010 أو المعايير التي سيتم تطبيقها بعد سيتم تطبيقها بعد 31 ديسمبر، 2010 ولكن الشركة قررت تبنيها مبكرا. تستخدم الشركة طريقة النسبة المئوية للإنجاز في المحاسبة عن العقود طويلة الأجل.

وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية الكورية، يتم تصنيف الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة على أنها غير متداولة في بيان المركز المالي. تختار الشركة قياس الإستثمارات للشركات التابعة والزميلة

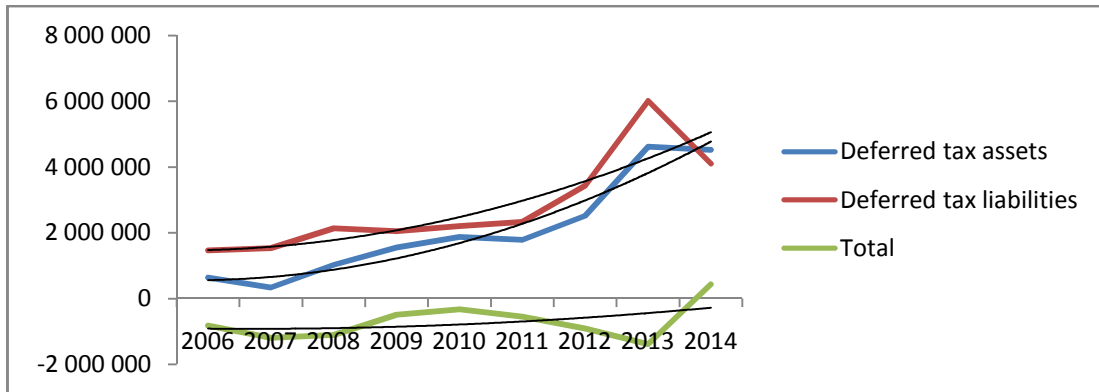
## دراسة مقارنة بين مؤسستي SAMSUNG -CEVITAL

والمشاريع المشتركة وفقا لنموذج التكلفة (cost model) على البيانات المالية المنفصلة، ونتيجة لذلك، يوجد تقييم أصول أو خصوم الضريبية المؤجلة المتعلقة بالإستثمارات بعد تاريخ الإنتقال إلى المعايير الدولية للتقارير المالية الكورية.<sup>12</sup>

### المطلب الثاني: تحليل إستخدام الضرائب المؤجلة في تحقيق الأهداف المالية لـ: Samsung و CEVITAL

من خلال الشكل (3-7) نلاحظ أن مؤسسة Samsung خلال الفترة من 2006-2014 كانت فيها قيمة الضريبة المؤجلة المستحقة أكبر من قيمة الضريبة المؤجلة أصول أو المستردة، حيث بلغت الضريبة المستحقة أكبر قيمة لها سنة 2013 بمقدار بـ: 6012371 مليون وان كوري، وبلغت قيمة الضريبة أصول أقصى قيمة لها سنة 2013 كذلك بقيمة تقدر بـ: 4621780 مليون وان كوري، كما نلاحظ أن قيمة صافي الضريبة المؤجلة (NDTL)، بلغت أقصاها عند نفس السنة بقيمة تقدر بـ: 1390591 مليون وان كوري. من خلال إرتفاع قيمة الضريبة المستحقة خلال هذه الفترة نجد أن المؤسسة لديها العديد من الأوعية الضريبة المؤجلة، والتي كانت تقوم بالإفصاح عنها للأغراض المالية ولا تقوم بالإفصاح عنها للأغراض الضريبية. بينما سنة 2014 كانت فيها الضريبة المستردة أكبر من الضريبة المستحقة، حيث قدرت قيمة صافي الضريبة المؤجلة أصول (NDTA)، بمقدار: 428784 مليون وان كوري. والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل (3-7) تطور الضريبة المؤجلة أصول (خصوم) وصافي الضريبة المؤجلة لمؤسسة Samsung

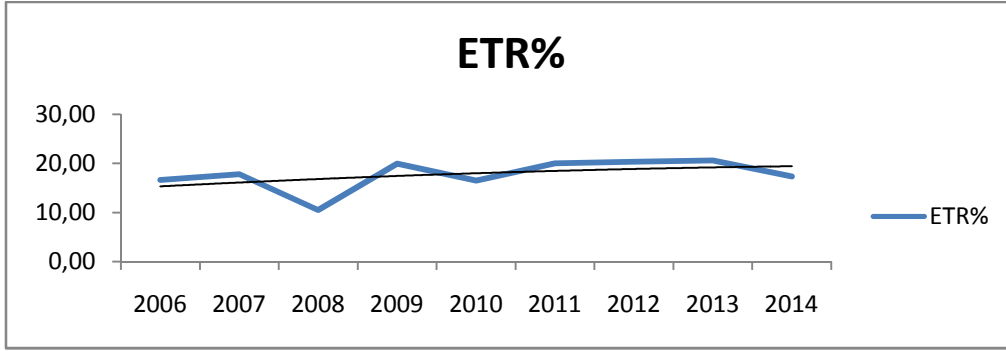


المصدر: الكشوفات المالية للمؤسسة

<sup>12</sup> NOTES TO THE SEPARATE FINANCIAL STATEMENTS, Samsung Electronics Co., Ltd., 2010, p01.

كما نلاحظ من خلال الشكل (3-8) أن معدل الضريبة المستحق الفعلي بعد الإستفادة من كل الإمتيازات الجبائية والإعفاءات خلال الفترة من 2006-2014، قدر في المتوسط بـ: 17.7% ، حيث بلغ أكبر نسبة له سنة 2013 بمعدل 20.56%. والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل (3-8) معدل الضريبة الفعلي (المستحق) لمؤسسة Samsung



المصدر: الكشوفات المالية للمؤسسة

حيث:  $ETR=IBS$

مما سبق يمكن أن نستنتج أن مؤسسة Samsung إستطاعت أن تستخدم ميكانيزم الضريبة المؤجلة من أجل تحقيق أهدافها المالية، وذلك من خلال توجيه الوعاء الضريبي المستقبلي نحو الدخل المالي والأسواق المالية، وتخفيض الدخل الضريبي الحالي.

من خلال الجدول (2-3) نلاحظ أن شركة Samsung حققت صافي ضرائب مؤجلة أصول (خصوم) سالبة خلال الفترة من 2011-2013، من 550356 إلى 1390591 وهذا راجع لإرتفاع قيمة الضرائب المؤجلة خصوم (خاضعة للضريبة)، بينما في السنتين 2014-2015، إرتفعت الضرائب المؤجلة أصول (المستردة) مما جعل صافي الضرائب المؤجلة أصول (خصوم) موجبة من 428784 إلى 434316.

بينما نلاحظ أن شركة CEVITAL كانت فيها مبالغ الفروقات المؤقتة غير معتبرة، وهذه ناتج عن ضعف مصادرها في البيئة الإقتصادية الجزائرية وضعف الممارسات المحاسبية التي تنتجها، كذلك نلاحظ أن صافي الفروقات المؤقتة ظهرت بداية من سنة 2013 بقيمة 353 مليون دج، وبقيمة سالبة تقدر بـ: 575 مليون دج سنة 2014، وموجبة سنة 2015 بـ: 189 مليون دج.



## دراسة مقارنة بين مؤسستي SAMSUNG -CEVITAL

جدول (2-3) وضعية صافي الضرائب المؤجلة (NDTA/L) في شركة Samsung و CEVITAL في سنة 2015							
Samsung (millions of Korea won)				CEVITAL (مليون دينار جزائري)			
/	DTA	DTL	(NDTA/L)	/	DTA	DTL	(NDTA/L)
2011	1783086	2333442	550356-	2011	0	0	0
2012	2516080	3429467	913387-	2012	0	0	0
2013	4621780	6012371	1390591-	2013	/	/	353
2014	4526595	4097811	428784	2014	/	/	-575
2015	5589108	5154792	434316	2015	/	/	189

المصدر: التقارير المالية للشركة

ومنه يمكن القول أن مؤسسة CEVITAL هي في مرحلة البداية في تطبيق ميكانيزم الضريبة المؤجلة، كما أن البيئة المحاسبية الجزائرية ليست فيها المرونة العالية لكي تجعل المؤسسة تحاول إستغلالها لخدمة أهدافها المالية.

### المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في مؤسستي Samsung و Cevital

#### الفرع الأول: معالجة الضريبة المؤجلة في مؤسسة Samsung:

تتم المعالجة المحاسبية للضريبة في الشركة وشركاتها التابعة وفق المعايير الكورية الدولية للتقارير المالية (Korean International Financial Reporting Standards)، والتي بدأ بتطبيقها ابتداء من سنة 2011، بدلا من المبادئ المحاسبية الكورية المقبولة عموما (K-GAAP) التي كانت تطبق سابقا.<sup>13</sup> حيث يتوافق المعيار المحاسبي IAS12 مع المعيار الكوري K-IFRS1012، والذي يتعلق بحساب الضريبة المستحقة التي يتم حسابها من الدخل الخاضع للضريبة في السنة المعنية بإستخدام معدل الضريبة في نهاية سنة التقرير، والضرائب المؤجلة التي يتم حسابها من الفروقات المؤجلة والتي قد تكون إما أصول أو خصوم.<sup>14</sup> والتعديلات على المعايير إلزامية لأول مرة للسنة المالية التي تبدأ في 1 جانفي 2012. والجدول التالي يوضح كيفية حساب التكلفة الضريبية على أرباح الشركة مع الآثار المؤقتة والدائمة في سنة 2015.

<sup>13</sup> Jeong Ho Kim, Jeong Kyo Kim, The Impact of IFRS Adopter on Effective Tax Rates in Korea: Analysis of Consolidated Financial Statements, Bulletin of Japanese Association for International Accounting Studies 2014, p01.

<sup>14</sup> Consolidated financial statements, Samsung, 2015, p12.

## دراسة مقارنة بين مؤسستي SAMSUNG -CEVITAL

جدول (3-3) كيفية حساب معدل الضريبة الفعلي (ETR) في شركة Samsung سنة 2015		
(In millions of Korean won)	2015	
Income before tax	₩	25,960,995
Tax calculated at weighted average of applicable tax rates <sup>1</sup>		6,880,212
Tax effects of:		
Permanent differences		25,886
Temporary differences for which no deferred income tax was recognized		(55,186)
Tax credits		(824,893)
Results of subsidiaries, associates and interests in joint ventures		560,668
Impact of changes in tax rates		6,291
Other		307,873
Income tax expense	₩	6,900,851
المصدر: التقارير المالية للشركة		

من خلال الجدول (3-3) نلاحظ أن التكاليف الضريبية المدفوعة فعلا يتم حسابها كما يلي : معدل الضريبة القانوني، إضافة إلى الآثار الضريبية التي تتكون من الفروقات الدائمة، الفروقات المؤقتة، الوفورات الضريبية، نتائج الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة والتغيرات في معدلات الضريبة، و أخرى.

كما يوضح الجدول (3-4) التغيرات في الضرائب المؤجلة أصول وخصوم الناتجة عن تأثيرات الضريبة في الفروق المؤقتة في سنة 2015، حيث قدرت الضرائب المؤجلة أصول بـ: 5589108 مليون وان كوري، بينما الضرائب المؤجلة خصوم بـ: 5154792 مليون وان كوري، ومنه نستنتج أن الضرائب المؤجلة أصول أكبر من الضرائب المؤجلة خصوم بما مقداره 434316 مليون وان كوري، والتي يجب على المؤسسة إستردادها. كما نلاحظ أن مصادر الضريبة المؤجلة هي: الفروقات المؤقتة، ترحيل الأرباح، تقييم الأصول المالية المتاحة للبيع، التقييم الإكتوارري والمعترف بها في الدخل الشامل.

## دراسة مقارنة بين مؤسستي SAMSUNG -CEVITAL

جدول (3-4) التغيرات في الضرائب المؤجلة أصول وخصوم الناتجة عن تأثيرات الضريبة في الفروق المؤقتة في سنة 2015						
(In millions of Korean won)	Temporary Differences			Deferred Income Tax Assets (Liabilities)		
	Balance as of January 1	Increase (Decrease)	Balance as of December 31	Balance as of January 1	Increase (Decrease)	Balance as of December 31
<b>Deferred tax arising from temporary differences</b>						
Special reserves appropriated						
for tax purposes	₩ (14,368)	₩ 7,000	₩ (7,368)	₩ (3,477)	₩ 1,694	₩ (1,783)
Revaluation of land	(3,475,692)	19,734	(3,455,958)	(841,117)	4,775	(836,342)
Investments in subsidiaries, associates and joint ventures <sup>1</sup>	(31,459,156)	(10,260,716)	(41,729,872)	(4,242,098)	(931,799)	(5,173,897)
Depreciation	2,609,052	18,021	2,627,073	643,194	8,794	651,988
Accrued income	(535,671)	226,126	(309,545)	(132,237)	61,151	(71,086)
Provisions and accrued expenses	11,432,901	1,889,615	13,322,516	2,958,810	560,754	3,519,564
Foreign currency translation	98,788	123,005	221,793	25,516	33,051	58,567
Asset impairment losses	579,655	73,113	652,768	141,377	19,598	160,975
Other	(2,233,868)	2,040,256	(193,612)	(539,174)	524,440	(14,734)
Subtotal	₩ (23,008,359)	₩ (5,863,846)	₩ (28,872,205)	₩ (1,989,206)	₩ 282,458	₩ (1,706,748)
<b>Deferred tax arising from carryforwards</b>						
Unused tax losses	₩ 7,465,339	₩ (1,287,012)	₩ 6,178,327	₩ 1,817,559	₩ (321,583)	₩ 1,495,976
Unused tax credits	739,448	(108,086)	631,362	590,169	(35,128)	555,041
<b>Deferred tax recognized in other comprehensive income</b>						
Valuation of available-for-sale financial instruments						
	₩ (2,549,385)	₩ 572,556	₩ (1,976,829)	₩ (610,738)	₩ 157,546	₩ (453,192)
Actuarial valuation	2,640,893	(341,739)	2,299,154	621,000	(77,761)	543,239
Subtotal	₩ 91,508	₩ 230,817	₩ 322,325	₩ 10,262	₩ 79,785	₩ 90,047
Deferred tax assets						₩ 5,589,108
Deferred tax liabilities						(5,154,792)
Total						₩ 434,316

المصدر: التقارير المالية للشركة

أما عن المعالجات المحاسبية للضريبة المؤجلة في سنة 2015 والتي قامت بها المؤسسة سنتطرق للحالات التالية في 2015/12/31:

• إعادة تقييم الأراضي:

نلاحظ أن الفروقات المؤقتة من إعادة تقييم الأراضي موجبة، وهذا ما ينتج عنه ضريبة مؤجلة خصوم ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

4775	4775	ح/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم ح/ ضرائب مؤجلة خصوم	X	X
------	------	--	---	---

## دراسة مقارنة بين مؤسستي SAMSUNG -CEVITAL

- إعادة تقييم الإهلاكات: نلاحظ أن الفروقات المؤقتة من إعادة تقييم الإستثمارات كانت موجبة، وبالتالي نتج عنها ضريبة مؤجلة خصوم، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

8794	8794	ح/فرض ضريبة مؤجلة خصوم		X
		ح/ ضرائب مؤجلة خصوم	X	

- **ترحيل الخسائر:** نلاحظ أن الفروقات المؤقتة نتيجة ترحيل الخسائر إلى الأمام أو الوفورات الضريبية كانت سالبة، أي تؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي وتسجل ضريبة مؤجلة مستردة ( أصول) كما يلي:

321583	321583	ح/ضرائب مؤجلة أصول		X
		ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول	X	

35128	35128	ح/ضرائب مؤجلة أصول		X
		ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول	X	

### الفرع الثاني: معالجة الضريبة المؤجلة في مؤسسة CEVITAL:

تعالج الضريبة على أرباح الشركات وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي (SCF)، ومرجعية المعايير المحاسبية الدولية IAS12، من خلال تسجيل: الضريبة على أرباح الشركات المستحقة، والضريبة المؤجلة. حيث الضريبة المستحقة تحسب على أساس الربح الخاضع للضريبة، باستخدام معدل الضريبة الجاري، بينما يتم حساب الضريبة المؤجلة على أساس الفروق المؤقتة بين القيمة الدفترية للأصول والخصوم والقواعد الضريبية، حيث يتم قياس أصول وخصوم الضريبة المؤجلة على أساس معدلات الضريبة التي يتوقع تطبيقها في الفترة التي يتم فيها تحويل الأصول أو الخصوم وتسويتها. الضرائب المؤجلة المعترف بها في الشركة تتعلق أساساً بمخصصات خسائر انخفاض القيمة والمخاطر، التي تشكل الفروق المؤقتة بين الأسس والقواعد المعترف بها والتي تؤخذ بعين الاعتبار لتحديد الضريبة المستحقة.

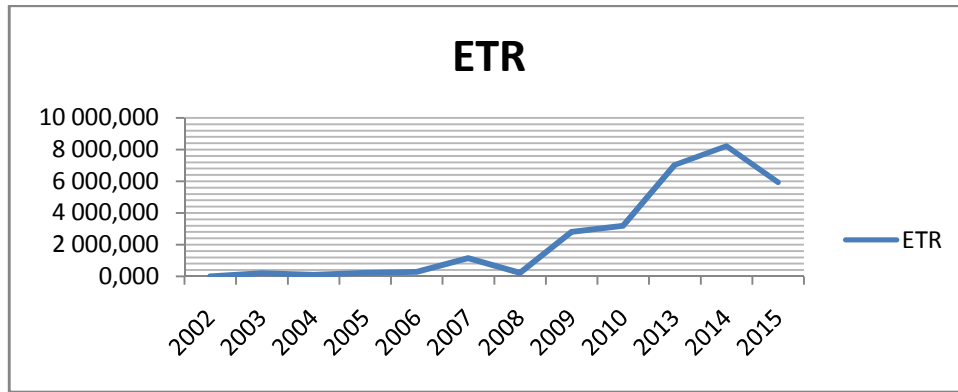
منذ سنة 2007 إختارت شركة CEVITAL لفرض الضريبة على المجموعات ( régime fiscal des Groupes)، حيث منذ 2008 تستفيد الشركة من المزايا الضريبية في إطار تشجيع الإستثمار، وكذلك على

## دراسة مقارنة بين مؤسستي SAMSUNG -CEVITAL

أساس موقع ولاية بجاية، حيث أن المعدل التي تخضع له هو 19% في جميع أنشطتها. وفي سنة 2010 توسع إطار الإستفادة من الإمتيازات الجبائية من خلال أنشطة التصدير في كل من بجاية وسطيف. كما أن الشركة تقوم بتخصيص مؤونة ضد المخاطر الجبائية (Provision pour risque fiscal)، وذلك نتيجة التحقيقات الجبائية من طرف إدارة الضرائب، والتي تتوقع أن تدفعها.

من خلال الشكل (3-9) نلاحظ أن قيمة الضريبة على أرباح الشركات في مؤسسة CEVITAL بدأت ترتفع إبتداء من سنة 2009، أين أصبحت الإمتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الإستثمار تتناقص، حيث وصلت أعلى قيمة لها سنة 2014 بقيمة 8213 مليون دج، ثم إنخفضت سنة 2015 إلى 5927 مليون دج، والشكل التالي يوضح ذلك.

شكل (3-9) تطور قيمة IBS في مؤسسة CEVITAL



المصدر: القوائم المالية للمؤسسة

جدول (3-5) التكاليف الإجمالية للضريبة على أرباح الشركات ( مليون دج )

	31/12/2015	31/12/2014	31/12/2013
<b>Charge totale d'impôt sur le résultat</b>			
Charge IBS (ordinaire)	5 927	8 213	7 024
Risque fiscal (provision suite au contrôle)	29	-170	36
Impôts différés	189 0	(575)	353
Autres		0	
<b>Total</b>	<b>6 145</b>	<b>7 468</b>	<b>7 413</b>

المصدر: التقارير المالية للشركة

## دراسة مقارنة بين مؤسستي SAMSUNG -CEVITAL

وتجدر الإشارة إلى أن أغلب شركات المجموعة تعرضت إلى تحقيقات جبائية منذ سنة 2005-2008، وأن معدل الضريبة منذ سنة 2014 أصبح يقدر بـ: 23%.<sup>15</sup> ووفقا للمادة 26 من قانون المالية لسنة 2004، تعتبر مؤسسة CEVITAL معفية من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، ابتداء من 01 جانفي 2003، لمدة 05 سنوات في إطار تشجيع الإستثمار. ثم تم إخضاع المؤسسة إلى معدل خفض ابتداء من سنة 2009 نتيجة إعادة إستثمار نصف الأرباح.

مؤسسة CEVITAL تقوم بإعداد التقارير المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، حيث يقوم مراجع حسابات المؤسسة بإعدادها ويتم المصادقة عليها من طرف مكتب المراجعة الدولي KPMG، وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS.<sup>16</sup> حيث تتم المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول وخصوم كما يلي:

Impôt théorique = Impôt exigible +/- variation des impôts différés - IBS sur différences permanentes

أولاً: الضرائب المؤجلة أصول في سنة 2014: (إسترداد) على إعتبار أن مصدره هو:

- ترحيل الخسائر المرحلة للأمام للفروع التي تظهر خسائر في سنوات متتالية:

قيمة المؤونة = 575 مليون دج، معدل الضريبة = 23%، الخسارة = 2500

		N/12/31		133
	575	ح/ ضرائب مؤجلة أصول		
575		ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول	692	

ثانياً: الضرائب المؤجلة خصوم في سنة 2014: (مستحقة) على إعتبار أن مصدره هو:

مؤونة إنخفاض في المخزونات والعملاء : في 2015 /12/31

مقدار المؤونة = 1890 معدل الضريبة = 23%، قيمة الوعاء = 8217.4 مليون دج.

<sup>15</sup> Rapport de l'auditeur indépendant sur les comptes consolidés du Groupe Ce vital regroupant ses seules filiales opérant en Algérie, 2015p:09.

<sup>16</sup> NOTICE D'INFORMATION, Visa COSOB N° 05-07 du 21 décembre 2005, p:11.

1890	1890	ح/فرض ضرائب مؤجلة خصوم ح/ ضرائب مؤجلة خصوم	134	693
------	------	---	-----	-----

#### المطلب الرابع: محددات الثقافة المحاسبية والضريبية وأثرها على تطبيق محتوى المعيار IAS12

من خلال ما سبق وجدنا أن لمحددات الثقافة المحاسبية أثر كبير على تطبيق محتوى المعيار المحاسبي الدولي IAS12، والذي يتعلق بحساب الضريبة على أرباح الشركات. حيث نجد أن طبيعة النظام الإقتصادي ودرجة تطوره وإنفتاحه، تساعد على توسع نشاط المؤسسة إلى الأسواق العالمية، مما يظهر بعض مصادر الضريبة المؤجلة مثل: التغيرات في أسعار الصرف. كذلك نجد أن طبيعة النظام المحاسبي وخصائصه خاصة من حيث المرونة الممنوحة للمؤسسات من حيث نمط الاعتراف بالإيرادات والمصاريف والتغيرات في السياسات المحاسبية يجعل هناك مصادر للضريبة المؤجلة مثل: التغير في طرق تقييم المخزونات، أو تغير طرق تقدير الإهلاكات. كذلك طبيعة النظام المالي من حيث تواجد بورصة نشطة نجده يؤثر على تواجد الفروقات المؤقتة المتعلقة بالأرباح والخسائر على الأوراق المالية المتاحة للبيع، كذلك نجد فلسفة التوجه نحو القيمة العادلة وإعادة تقييم الأصول تساهم في خلق مصدر للضريبة المؤجلة مثل إعادة تقييم الأراضي، كذلك نجد طبيعة النظام الجبائي في محاولة تخفيف العبء على المؤسسات مثل نمط ترحيل الخسائر إلى الأمام، ودرجة تأثير الإصلاحات على التغيرات في معدلات الضريبة من شأنه أن يخلق مصدر للضريبة المؤجلة أو بينه وبين نظام ضريبي آخر.

كذلك نجد درجة تطور مهنة المحاسبة وإنفتاحها على العالم الخارجي، وطبيعة القوانين من حيث بساطتها ومواكبتها للتطورات الإقتصادية، والمحيط السياسي ونيته في إصلاح محاسبي يتماشى والفلسفة الدولية، من شأنها أن تؤثر على التكيف بفعالية مع المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة والمعيار المحاسبي الدولي IAS12 بصفة خاصة.

### خلاصة الفصل التطبيقي

من خلال دراسة الفصل التطبيقي وجدنا أن لكل من مؤسسة CEVITAL و Samsung محل الدراسة عوامل تتحكم في الثقافة المحاسبية والضريبية ، والتي نجدها تتأثر بطبيعة المتغيرات السياسية والإقتصادية والثقافية والقانونية والمالية...إلخ، في البلد. كما وجدنا أن المعايير المحاسبية الدولية والتي منها المعيار المحاسبي الدولي IAS12، بمرجعته الأنجلوأمريكية يطرح مشكل فهم المعيار من حيث المفاهيم والمصطلحات التي لا يمكن تطبيقها في بعض الدول مثل الجزائر، لأنها تحتاج إلى محيط محاسبي وضريبي كفؤ. كما وجدنا أن هناك نية من المشرع الجزائري من خلال إصدار القوانين التي توضح هذه المفاهيم مثل: الضريبة المؤجلة ومسألة الفروقات الدائمة والمؤقتة، وكذلك يقوم بتوضيح مصادر هذه الفروقات.

ومنه وصلت إلى قناعة من خلال إعداد هذا البحث أن دراسة محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في كل بلد مهمة من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومحاولة تبنيها، وأخذ منها ما يناسب البيئة المحاسبية الجزائرية من جهة، وتكييف النظام المالي والإقتصادي لكي يصبح جاهز لتبني المرجعية المحاسبية الدولية.



# خاتمة

يعتبر فهم محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في المؤسسات الإقتصادية، ودرجة تأثيرها على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق الفلسفة الدولية (IAS12) ، أمر ضروري للمسيرين وممارسي مهنة المحاسبة بإعتباره أحد الحلول للتكيف مع البيئة المحاسبية والجبائية الدولية.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة معرفة أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي (IAS12)، والتي تختلف من محيط محاسبي وجبائي إلى آخر. وقد تبين من هذه الدراسة أنه بالرغم من وجود جهود من أجل التوحيد المحاسبي إلا أنه ما زال لكل دولة الثقافة المحاسبية والضريبية التي تخدم مصالحها الإقتصادية والمالية، وبالتالي تم التطرق إلى مفهوم التنظيم المحاسبي، من أجل التفرقة بين النظام المحاسبي الأوربي و الأنجلوسكسوني، وكذلك تم التعريف بمحددات الثقافة المحاسبية والضريبية، ثم تم التطرق إلى تشخيصهما في البيئة الجزائرية.

كما تم التعرف على محتوى المعيار المحاسبي (IAS12)، وشرح المصطلحات الجبائية التي جاءت في محتوى المعيار، مثل: الضريبة المستحقة، الضريبة المؤجلة، الفروقات المؤقتة والدائمة...إلخ، كما تم شرح كيفية حساب الضريبة على أرباح الشركات والضريبة المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر، والتطرق إلى أهم الإشكاليات التي تعاني منها الثقافة المحاسبية والضريبية في الجزائر والتي أهمها: مقارنة الدخل المالي والمحاسبي، المرونة في الإعراف بالإيرادات والمصاريف، وتعدد مستخدمي المعلومة المحاسبية والضريبية.

ركزت الدراسة التطبيقية على أربع محاور هي: محاولة معرفة أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ومحاولة تشخيصها، وكذلك تحليل الأهمية النسبية للضرائب المؤجلة ومدى إستخدامها في تحقيق أهدافها المالية، كذلك تم شرح كيفية المعالجة المحاسبية ودرجة تطبيقها من خلال تواجد مصادرها بحسب درجة نضج هذه المحددات، ثم تم محاولة الربط بين هذه المحددات ومستوى تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار (IAS12).

إنصبت الدراسة التطبيقية على دراسة مؤسستين إقتصاديتين، الأولى جزائرية والمتمثلة في مؤسسة CEVITAL ، والثانية أجنبية والمتمثلة في مؤسسة Samsung الكورية الجنوبية، خلال سنة 2015. وعليه وبناء على الأهداف المتوخاة من الدراسة، تم إستخلاص النتائج التالية:

أولاً- النتائج وإختبار الفرضيات:

في إطار تحليل الجانب النظري تم التوصل إلى:

- ❖ معرفة محددات الثقافة المحاسبية والضريبية ، أم ضروري بالنسبة لممارسي مهنة المحاسبة من أجل معرف درجة التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- ❖ تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS12)، يعاني العديد من النقائص بسبب، عدم وجود مصادر هذه الضريبة بسبب العديد من العوامل: الإقتصادية، المالية، القانونية...إلخ؛
- ❖ محددات الثقافة المحاسبية والضريبية مهمة في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة، والتي قد تختلف مستويات الممارسة من دولة إلى أخرى.

في إطار تحليل الجانب التطبيقي تم التوصل إلى:

- أن هناك محددات للثقافة المحاسبية والضريبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والأجنبية، والتي قد تختلف من دولة أخرى حسب درجة النضج الإقتصادي والمالي والقانوني والسياسي...إلخ.
- وهذا ما يؤكد على صحة الفرضية وهي توجد محددات للثقافة المحاسبية والضريبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والأجنبية .

- أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والأجنبية تقوم بتطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) ، ولكن درجة هذا التطبيق تختلف بينهما بسبب أن الجزائر في مرحلة الإنطلاق أولاً مقارنة بالدول الأجنبية، وثانياً محددات الثقافة المحاسبية والضريبية لم تصل إلى درجة النضج، وهذا نجده مكرس على أرض الواقع عند إصدار المرسوم التنفيذي الذي يعرف بالضريبة المؤجلة، حيث كان مشكل أو صعوبة فهم المصطلح أول عائق، وهذا دليل على أن البيئة المحاسبية الجزائرية ما زالت تحتاج كثيرا من الوقت حتى تصل إلى مستويات معقولة من الوعي المحاسبي والضريبي.

وهذا ما ينفي صحة الفرضية أنه لا يتم تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسات

الإقتصادية الجزائرية والأجنبية وفق المعيار المحاسبي IAS12

• أن محددات الثقافة المحاسبية والضريبية لها أثر على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة، ولكن بدرجات مختلفة، لأن العامل الأهم هنا يتمثل في مصادر الضريبة المؤجلة الذي وجدناه يتأثر بالمستوى الإقتصادي والقانوني والمحاسبي والمالي الموجود في الدولة، مما يسمح للمشرع أن يساير هذه التطورات ويكيف القوانين التي تساهم في معالجة وحساب الضريبة المؤجلة وفق الفلسفة الدولية. حيث لاحظنا أن المشرع الجزائري مازال في بداية تكريسه لمثل هذه القوانين، خاصة ما تعلق بالضريبة المؤجلة.

وهذا ما يؤكد صحة الفرضية أن محددات الثقافة المحاسبية والضريبية لها أثر على تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة في المؤسسات الإقتصادية الأجنبية والجزائرية ؟

### ثانيا - التوصيات:

تأسيسا على ما سبق، وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، يمكن تقديم جملة من التوصيات الموجهة إلى ممارسي مهنة المحاسبة والجباية، وأصحاب القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية التي تتطلع لدخول الأسواق العالمية :

- ❖ ضرورة توعية ممارسي مهنة المحاسبة والجباية في المؤسسات الإقتصادية بضرورة فهم محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في المؤسسة الإقتصادية والجزائرية ومعرفة نقائصها؛
- ❖ أهمية فهم التطبيق الفعال والمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12؛
- ❖ ضرورة قيام السلطات الضريبية بتوعية ممارسي مهنة المحاسبة والجباية بأهمية الإطلاع على المستجدات الدولية فيما يخص الضريبة؛
- ❖ الحث على محاولة الإستفادة من ممارسات المؤسسات الأجنبية ذات التجربة الجيدة، في كيفية التعامل مع الضرائب المؤجلة وإستخدامها لخدمة أهدافها المالية؛
- ❖ ضرورة إنفتاح السلطات الضريبية على التجارب الدولية من أجل الإستفادة وتوفير المعلومة لكافة المتعاملين؛
- ❖ ضرورة إستخدام التكنولوجيا في المعاملات الضريبية من أجل ضمان دقة الأرقام، خاصة عند حساب الضرائب المؤجلة؛

## ثالثا- أفاق الدراسة:

كغيرها من الدراسات والبحوث، تحتاج هذه الدراسة إلى جهود إضافية، خاصة مع كبر حجم المؤسسات وتطلعها للدخول للأسواق العالمية، فإن أفاق الدراسة هدفها التعمق في البحث حول أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في تطبيق ومعالجة الضريبة المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS12، من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

- ما مدى أهمية محددات الثقافة المحاسبية والضريبية في تحسين جودة المعلومة المالية ؟
  - ما مدى أهمية الثقافة الضريبية في ظل الإصلاحات المحاسبية والضريبية بالجزائر؟
  - ما مدى أهمية الثقافة المحاسبية في ظل الإصلاحات المحاسبية والضريبية بالجزائر؟.
- وعليه، يمكن أن تشكل هذه الجوانب التي لم تتناولها مذكرة الماستر موضوعا لأبحاث أخرى لاحقة .

## قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع باللغة العربية.  
قائمة المراجع باللغة الأجنبية.

### قائمة المراجع :

#### 1- قائمة المراجع باللغة العربية:

#### • أعمال منشورة وغير منشورة:

- 1- برنس ميخائيل غطاس، دور المتغيرات البئية في تطوير الأبعاد المحاسبية المؤثرة في جذب الإستثمار الأجنبي، مؤتمر إتجاهات إقتصادية عالمية، الكويت، ديسمبر 2008.
- 2- بورويصة سعاد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة قسنطينة، 2010.
- 3- جمال كامل محمد، أثر الإختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القائم المالية لشركات المقاولات، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة، 2011.
- 4- حميدانو الصالح، بوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 2013.
- 5- حوشين كمال، بوسبعين تسعديت، الملتقى الدولي الثالث بجامعة الوادي تحت عنوان اليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية يومي 17 و 18 نوفمبر 2013.
- 6- شادي عبد اللطيف أبورمان، أثر معيار الإعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة عمان العربية، 2014.
- 7- شعيب حمزة، غاليب عمر، التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS- IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، 2011.
- 8- شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007.
- 9- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الكويت، دار السلاسل، الطبعة الأولى ، 1990.
- 10- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
- 11- عصام محمد البحيصي، قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية مراجعة أدبية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2006.
- 12- علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية إطار فكري تحليلي، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص: 147. يوسف حافظ قرطالي، تحقق الإيراد في القطاع الخدمي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، 2009.

- 13- عماد محمد علي أبو عجيلة، علام حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح، الملتقى العلمي الدولي الأول حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2009.
- 14- فيصل عبد السلام أبو بكر حداد، بابر محمد إبراهيم الصديق، أثر الإختلافات بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية، مجلة العلوم الإنسانية والإقتصادية، جامعة السودان، العدد 13، 2012.
- 15- فيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة من 2001-2012، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2014.
- 16- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009.
- 17- محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد، إنعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة بابل، العدد 05، 2011.
- 18- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، رسالة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة ورقة، 2004.
- 19- مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي (المفهوم، المبررات و الأهداف) ، مجلة الباحث، جامعة ورقة، العدد 04، السنة 2006.
- 20- الجريدة الرسمية، العدد 19، الأربعاء 28 ربيع الأول عام 1430، الموافق 25 مارس 2009، ص: 18.
- 21- قوانين جبائية، المديرية العامة للضرائب 2013، منشورات الساحل المادة 135، بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991 .
- 22- المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## 2- قائمة المراجع باللغة الأجنبية :

### • Travaux publiés et nom publiés :

- 23- Elena BARBU, harmonisation comptable internationale et environnement comptable :de l'influence a l'interaction, l'laboratoire orléanais d'économie et gestion, France,2005.
- 24- Jenő BEKE, Comparative Analyses in International Accounting information systems,International Management Journal, Hungary,Vol. 1 No. 1-2 (January-December, 2012.
- 25- Adela DEACONU, Anuța BUIGA, accounting and the environmental factors - an empirical investigation in post-communist romania, accounting and management information systems, vol. 10, no. 2, pp. 135-168, 2011.
- 26- Anna Jutkiewicz, Worldwide Accounting Diversity and the Need for Common Reporting Standards, 2007.



- 27- Elena BARBU, harmonisation comptable internationale et environnement comptable :de l'influence a l'interaction, l'laboratoire orléanais d'économie et gestion, France,2005,p:6.
- 28- Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P, International Financial Accounting. A Comparative Approach,Prentice Hall, 2005.
- 29- Geanina MACIUCA,Marian SOCOLIUC,the role of accounting system classification in the optimization of international harmonisation process,the usv annals of economics and public administration,volume 13, issue 2(18),2013.
- 30- Ksenija Černe,INFLUENTIAL FACTORS OF COUNTRY'S ACCOUNTING SYSTEM DEVELOPMENT, Review Pregledni rad,UDK 675.012,2009.
- 31- Basma CHOUCANE, Evolution culturelle comptable ou Acculturation ?, Cas de la Tunisie, 4ème Journée, Gestion des Ressources Humaines et Contrôle de Gestion « Comptabilité, Contrôle et Audit Sociaux », IAE de Paris - Université Paris 1 Panthéon Sorbonne, 2005.
- 32- Birger Nerré, Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, German Technical Cooperation, ECONOMIC ANALYSIS & POLICY, VOL. 38 NO. 1, MARCH 2008.
- 33- Matthias Witt, Taxes and culture, Tax Reforms for Sustainable Development, Public Finance and Administrative Reform, Deutsche Gesellschaft für, Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ) GmbH, Fiscal Studies No. 5, August 2006.
- 34- Birger Nerré, The Concept of Tax Culture, Paper prepared for the Annual Meeting, of the National Tax Association, University of Hamburg, Germany, November 8-10, 2001.
- 35- Christian Daude, Hamlet Gutiérrez and Ángel Melguizo, WHAT DRIVES TAX MORALE, OECD DEVELOPMENT CENTRE, Working Paper No. 315, November 2012.
- 36- Larissa-Margareta BĂTRÂNCEA, Student Ramona-Anca NICHITA, Ioan BĂTRÂNCEA, nderstanding the determinants of tax compliance behavior as a prerequisite for increasing public levies\_The USV Annals of Economics and Public Administration ,2012.
- 37- Nicolita Barbuta-misu, A review of factors for tax compliance, article review, university of Galati, Romania, 2011.
- 38- RAYMOND ATUGUBA,the tax culture of ghana,a research report prepared for the revenue mobilisation support (rms),accra february faculty of law, university of Ghana,2006..
- 39- Amel BENYEKHFLEF, Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale, Revue du chercheur N° \_ 08/2010.
- 40- Ana Clara Borrego,Cidália M. Mota Lopes,Carlos Ferreira,ACCOUNTING AND TAX NORMALIZATIONS: ITS RELATIONSHIP AND THE IMPACT ON TAX COMPLIANCE,University of Lisbon, Portugal,2011.
- 41- Eriona Vadinaj,the orientation of the relationship between accounting and taxation in albania: the influences of the european accounting regulations,international journal of economics, commerce and management,united kingdom,vol. iv, issue 6, june 2016.

- 42- Dan Dacian Cuzdriorean, Dumitru Mătiș, the relationship between accounting and taxation insight the european union: the influence of the international accounting regulation, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14(1), 2012.
- 43- John R. Graham & Jana S. Raedy & Douglas A. Shackelford, Research in accounting for income taxes, *Journal of Accounting and Economics*, Elsevier, 2011.
- 44- Eric DELESALLE, L'IMPOT DIFFERE : DES PRATIQUES COMPTABLES A AMELIORER, 22 EME CONGRES DE L'AFC, France, 2011.
- 45- Halim Sözbilir, Veysel Kula, Ender Baykut, A Research on Deferred Taxes: A Case Study of BIST Listed Banks in Turkey, *European Journal of Business and Management*, Vol.7, No.2, 2015.
- 46- Effective Tax Rates of Oil and Gas Companies: Cashing in on Special Treatment, making government work, July 2014.
- 47- Abdeslam OUKHELLOU, MEMOIRE PRESENTE POUR L'OBTENTION DU DIPLOME NATIONAL D'EXPERT COMPTABLE, Maroc, 2006.
- 48- Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, LES IMPOTS DIFFERES.
- 49- John Phillips, Morton Pincus, Sonja Olhoft Rego, Huishan Wan, Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earnings Management Activities, *JATA Conference Committee and an anonymous outside reviewer*, 2004.
- 50- Antonio Lopo Martinez, Reinaldo Francisco Filho, Elifaz Pereira Anunciação, Analysis of the relationship between the components of Book-tax differences and annual variation in earning and tax expenses of firm listed on the BMF&BOVESPA, *Advances in Scientific applied accounting*, Sao Paulo, 2013.
- 51- Paul Zarowin, Financial Reporting and Analysis, NYU Stern School of Business, Class Notes, New York, 2012.
- 52- Madhuparna Kolay, James Schallheim, Kyle Wells, Do Non-debt Tax Shields Matter for Debt Policy?, USA, 2011.
- 53- Douglas A. Shackelford · Joel Slemrod · James M. Sallee, Financial reporting, tax, and real decisions: Toward a unifying framework, *Int Tax Public Finance*, 2011.
- 54- Madhuparna Kolay, James Schallheim, Kyle Wells, Do Non-debt Tax Shields Matter for Debt Policy?, USA, 2011.
- 55- John Phillips, Morton Pincus, Sonja Olhoft Rego, Huishan Wan, Decomposing Changes in Deferred Tax Assets and Liabilities to Isolate Earnings Management Activities, *JATA Conference Committee and an anonymous outside reviewer*, 2004.
- 56- BAI Mo, FU Yue, Anticipated Reductions in Tax Rates and Earning Management of Listed Companies: Evidence from China, China, 2008.

- 57- ALFRED WAGENHOFER, The Role of Revenue Recognition in Performance Reporting, paper has been prepared for the ICAEW's Information for Better Markets Conference, Austria, 2013.
- 58- Yuan Zhang, Revenue recognition timing and attributes of reported revenue: The case of software industry's adoption of SOP 91-1, COLUMBIA BUSINESS SCHOOL, USA, 2005.
- 59- Rachna Prakash, Nishi Sinha, Deferred Revenues and the Matching of Revenues and Expenses, American Accounting Association meetings, USA, August 15, 2009.
- 60- Tim Cox, Stakeholder Communication, International Tax Review, PricewaterhouseCooper, Tax management in Companies, Netherlands, 2006.
- 61- Nihad NIA, Etude comparative et suivi des paramètres physicochimiques d'huiles de soja raffinées chimiquement et enzymatiquement par Cevital SPA ( Société Par Action ), Université Abderrahmane Mira- Béjaà, Algérie, Ingénieur en génie biologie 2008..
- 62- Baek, Un-Chan, Ministry of Strategy and Finance KOREA, 2016.
- 63- Rebecca Henderson, South Korea's Transition from K-GAAP to IFRS,, University Honors Program Theses, 2015.
- 64- SUMMARY OF SIGNIFICANT DIFFERENCES BETWEEN KOREAN GAAP AND U.S. GAAP.
- 65- Ye Ji, IFRS adoption in Korea and its effects in stock market and valuation, International Finance Accounting, Jun, 2010.
- 66- Jeong Ho Kim, Jeong Kyo Kim, The Impact of IFRS Adopter on Effective Tax Rates in Korea: Analysis of Consolidated Financial Statements, Bulletin of Japanese Association for International Accounting Studies 2014..
- 67- Consolidated financial statements, Samsung, 2015..
- 68- Rapport de l'auditeur indépendant sur les comptes consolidés du Groupe Cevital regroupant ses seules filiales -opérant en Algérie, 2015.
- 69- NOTICE D'INFORMATION, Visa COSOB N° 05-07 du 21 décembre 2005.
- 70- <http://sgsg.samsung.com/samsung/value.do> /12-02-2017
- 71- <http://www.ennaharonline.com> 19-02-2017
- 72- <http://www.marefa.org> 18-02-2017
- 73- <http://www.cevital.com/fr/qui-sommes-nou/historiquedugroupe.html> 12-02-2017
- 74- <https://www.forbes.com/> 21-05-2017.
- 75- <https://www.iasplus.com> / 11-02-2017
- 76- Report FINANCIAL SYSTEM IN KOREA, December 2008
- 77- NOTES TO THE SEPARATE FINANCIAL STATEMENTS, Samsung Electronics Co., Ltd., 2010.
- 78- samsung sustainability report 2016.
- 79- NOTICE D'INFORMATION, Visa COSOB N° 05-07 du 21 décembre 2005.
- 80- : <http://www.mfdgi.gov.dz> 20-05-2017

