

دراسة تحليلية لواقع الممارسات المحاسبية للضريبة على الدخل في ضوء النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية: حالة عينة من الشركات الجزائرية

يوسف مامش *

ملخص

يهدف هذا البحث إلى محاولة تحليل وترجمة النتائج المتصلة بحقيقة وواقع الممارسات المحاسبية، في بيئة الأعمال الجزائرية، في شقها الخاص بالضرائب المؤجلة، المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12، وهذا على ضوء المعطيات المستقاة من المحيط الاقتصادي الجزائري والأطراف الفاعلة فيه، وكذلك محاولة تحليل العلاقة بين بعض خصائص شركات العينة ودرجة التزامها بطريقة الضريبة المؤجلة. ولتحقيق هذه الأهداف أجرى الباحث دراسة ميدانية لعينة شملت المهنيين المحاسبين بمختلف لعدد من الشركات الخاصة، العمومية والمختلطة الجزائرية تنشط في قطاعات مختلفة، حيث تم استخدام استبانة صممت خصيصاً للإجابة عن تساؤلات الدراسة، وتم توزيع 170 استبانة على أفراد العينة بصورة عشوائية، كما تم استبعاد (12) استبانة لعدم صلاحيتها للتحليل، وبذلك خضعت للتحليل (158) استبانة، أي مانسبته (92%) من مجموع الاستبانات التي وزعت على أفراد عينة الدراسة. ولأغراض تحليل البيانات، تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في: الاحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، ومعامل التباين)، اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) وكذلك معامل ارتباط Pearson لتحليل الارتباط بين متغيرين. ولقد توصلت الدراسة لعدد من النتائج وهي: أن أغلبية الشركات الجزائرية لا تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، حيث يعود السبب بالدرجة الأولى إلى عدم إلزامية التشريع الضريبي بتطبيق هذه الطريقة، هذا علاوة على نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين وضآلة المنافع الناتجة من تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء إرسائها ميدانياً. كما توصلت الدراسة إلى أن الممارسات المحاسبية الجزائرية، لعينة الدراسة الميدانية، لا تتوافق، بشكل عام مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية من حيث: المقارنة المتنبئة لتطبيق طريقة الإخضاع المؤجل، الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة، تقييم الضريبة المؤجلة، بالإضافة إلى عدم وجود أثر دال إحصائياً لخصائص الشركات على تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة. وأوصت الدراسة بضرورة التدريب والتكوين للمهنيين المحاسبين، دور المراجعين القانونيين وكذلك أهمية الجانب التشريعي الضريبي وعامل التحفيز الضريبي في التزام الشركات الجزائرية بطريقة الضريبة المؤجلة خاصة وأن الجزائر تعتبر من البلدان التي تتميز بثقافة محاسبية ذات ارتباط شديد بالتشريع الضريبي (Tax-Oriented Accounting System) في ظل غياب فعالية السوق المالي الجزائري.

الكلمات الدالة: الضريبة على الدخل، الضريبة المؤجلة، الفروقات المؤقتة، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي.

المقدمة

يتمثل الهدف الرئيسي للتقارير المالية، التي يتم إعدادها على أساس المعايير المحاسبية الدولية، في تقديم معلومات

مفيدة للمستثمرين والدائنين وغيرهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والائتمان وما شابه ذلك من قرارات تخصيص الموارد (Palea, 2013)، وحتى تكون المعلومة المالية مفيدة فإنه لا بد أن تتميز بمجموعة من الخصائص المتمثلة في: الملائمة، التمثيل الصادق أو الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للتحقيق، القابلية للفهم بالإضافة للتوقيت المناسب (Nobes & Stadler, 2015). وحتى تكون المعلومة المالية موثوقة فإنه لا بد أن تعبر بصدق عن كافة المعلومات

¹ أستاذ مشارك، جامعة الجزائر 3، كلية علوم التسيير، قسم العلوم التجارية،

الجزائر youcef.mameche.dz@gmail.com

² أستاذ مشارك، جامعة الحدود الشمالية، كلية إدارة الأعمال، قسم

المحاسبة، الجزائر youcef.mameche.dz@gmail.com.

تاريخ استلام البحث 2017/5/15 وتاريخ قبوله 2017/10/4.

3. هل هناك أثر لخصائص الشركات (المردودية ROA ومدة مزاولة النشاط) على درجة الالتزام بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؟

4. ما مدى توافق الممارسات المحاسبية للشركات الجزائرية الملتزمة بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة على مستوى قوائمها المالية مع متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؟

(2) أهمية البحث

تتبع أهمية هذا البحث من خلال:

1. اتساقه مع المواضيع البحثية المحاسبية المعاصرة، حيث يعتبر البحث في مسائل القياس وجودة الإفصاح المحاسبي ومجال المعايير المحاسبية الدولية من ضمن القضايا البحثية الحساسة التي تشكل حقل بحث في المحاسبة المعاصرة (Qiong & Jianjun, 2011).
2. الإسهام في الجانب البحثي المحاسبي من خلال دراسة وتحليل تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة في البيئة الجزائرية مقارنة ببعض البيئات في الدول الأخرى.
3. أهمية ووزن متغير الضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية للشركات، حيث أشار Poterba, et.al, (2011) إلى أن 35% من الشركات التي تمثل عينة الدراسة تفصح عن صافي ضرائب مؤجلة تفوق 5% من إجمالي الأصول، كما أن حوالي 10% من شركات عينة الدراسة تفصح عن صافي ضرائب مؤجلة تفوق 10% من إجمالي الأصول.
4. تميز مسألة الضرائب المؤجلة بالتعقيد في الساحة المحاسبية (Laux, 2013)، التي تضاف إلى ندرة الدراسات والبحوث التي تطرقت في الجزائر إلى مسألة التحقق من درجة التزام الشركات الجزائرية بطريقة الضرائب المؤجلة بعد أن أصبحت إلزامية بموجب النظام المحاسبي الجزائري الجديد والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

(3) أهداف البحث

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. بيان مدى تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة،

الضرورية لفهم مستخدم المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها بما فيها المعلومة المرتبطة بالضريبة على الدخل. يتم تحديد الضريبة على الدخل في الجزائر على أساس النتيجة الضريبية التي تحسب انطلاقاً من النتيجة المحاسبية المعدلة على ضوء نصوص التشريع الضريبي الجزائري (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، وتبلغ نسبة الضريبة على الدخل في الجزائر 19% بالنسبة للقطاع الانتاجي، 23% بالنسبة لقطاع الأشغال العمومية والبناء والنشاطات السياحية و26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

ونظراً للفروقات الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، والتي يمكن أن تكون فروقات دائمة أو فروقات زمنية (توقيتية)، فقد جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (IAS12) "المحاسبة على ضرائب الدخل" لمعالجة الجزء من الفروقات الزمنية، حيث نص على ضرورة معالجتها محاسبياً وفقاً لمدخل الضريبة المؤجلة من خلال الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة أو الخصوم الضريبية المؤجلة على مستوى القوائم المالية للشركات.

(1) مشكلة الدراسة

يقضي القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، والذي دخل حيز التنفيذ في سنة 2010م، بإلزام الشركات الجزائرية الخاضعة لأحكام القانون التجاري بالتقيد بمدخل الضريبة المؤجلة، عند المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل، المنصوص عليه من قبل المعايير المحاسبية الدولية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (IAS12)، عند إعداد قوائمها المالية، مع العلم بأن المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل كانت تتم، قبل صدور القانون المحاسبي الجديد، على أساس مدخل الضريبة المستحقة، وهذا منذ سنة 1975م في عهد المخطط المحاسبي الوطني. وبناء على ما سبق فإن الدراسة تحاول الإجابة على الأسئلة التالية:

1. هل تلتزم الشركات الجزائرية بالمعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي الجزائري الجديد المستمد من المعايير المحاسبية الدولية؟
2. هل هناك معوقات تحول دون تقيد الشركات الجزائرية بطريقة الضريبة المؤجلة؟

(ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة والمرحلة للفترات اللاحقة.

(ج) الخصم الضريبي غير المستخدم والمرحل للفترات اللاحقة .

الفروق المؤقتة Temporary Differences: هي الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في الميزانية والأساس الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات (Abbas, et. al, 2008a). وتنقسم هذه الفروق إلى قسمين:

أ. **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام. ب. **فروق مؤقتة قابلة للخصم:** وهي الفروق المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام. **الأساس الضريبي Tax Base:** هو القيمة المنسوبة أو المحددة لهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية .

I. الدراسات السابقة

حاز موضوع الضرائب المؤجلة اهتمام عدد من الباحثين نظرا لأهمية الإفصاح المحاسبي عنها وتميز مسألة الضريبة المؤجلة بالتعقيد التقني (ACCA, 2009). حيث قامت دراسة (Abdallah, 2017) ببحث مدى درجة تطابق المعالجة المحاسبية للضريبة على الدخل في الأردن مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بخصوص، وتم استخدام استمارة الاسبانية كأداة لتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة، وشملت عينة الدراسة 100 مدقق يشتغلون على مستوى الإدارة الضريبية. وتمثلت النتيجة الرئيسية للبحث في غياب الاعتراف بالفروقات الضريبية المؤقتة على مستوى القوائم المالية للشركات الأردنية. كما حاول (Ebrahim, 2014) فحص مدى التزام الشركات المصرية المدرجة في البورصة (لسنة 2007) بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ودور جودة المراجع المستقل في تعزيز درجة التزام الشركات المصرية بمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وهذا من خلال الاستعانة. وخلص الباحث إلى أن عدم التزام عينة الدراسة

المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، في الشركات الجزائرية.

2. الكشف عن الأسباب التي يمكن أن تقف عائقا أمام الشركات للالتزام بطريقة الضريبة المؤجلة.

3. محاولة تحليل العلاقة بين خصائص الشركات ودرجة التزامها بطريقة الضريبة المؤجلة.

4. محاولة تحليل وترجمة النتائج المتصلة بحقيقة وواقع الممارسات المحاسبية الجزائرية في شقها الخاص بالضرائب المؤجلة، وهذا على ضوء المعطيات المستقاة من المحيط الاقتصادي الجزائري والأطراف الفاعلة فيه.

(4) المصطلحات المفاهيمية

الربح المحاسبي Accounting Profit: هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) Taxable Profit (Tax Loss): هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع

الضريبي والقواعد التي تضعها الإدارة الضريبية والذي تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل .

المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) Tax Expense (Tax Income): هو القيمة الإجمالية التي تدخل في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة. ويتكون يتكون من عبء الضرائب الجارى (الضريبة المستردة عن الفترة) والعبء الضريبي المؤجل (الإيراد الضريبي المؤجل).

الضريبة الجارية Current Tax: هي قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافي الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة.

الالتزامات الضريبية المؤجلة Deferred Tax Liabilities: هي قيمة ضرائب الدخل التي يستحق سدادها في الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

الأصول الضريبية المؤجلة Deferred Tax Assets: هي قيمة الضرائب التي يستحق استردادها في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ:

(أ) الفروق المؤقتة المخصومة (أي القابلة للخصم من الربح الضريبي في الفترات المستقبلية).

لمتغير خيار شراء العاملين لأسهم الشركة ومتغير المدفوعات الضريبية المستقبلية. فيما عنت دراسة (Ebrahim & Fattah, 2015) بتحليل أثر كل من عناصر حوكمة الشركات وجودة المراجعة المستقلة كمحددات للالتزام الشركات المصرية بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة ومتطلبات الإفصاح عليها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية. كما أكد الباحث في نتائجه على أهمية التنمية الفنية وتطوير القوانين المحلية للمراجعة في البلدان الناشئة من أجل ضمان التطبيق الجيد لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية. أما دراسة (Laux, 2013) فقد هدفت إلى تحليل العلاقة بين الأصول والخصوم الضريبية والمدفوعات الضريبية المستقبلية، كما تبحث هذه الدراسة في مدى توفير الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة لمعلومات إضافية بشأن المبالغ الضريبية المستقبلية. حيث أثبت الباحث وجود علاقة غير متكافئة بين مبالغ الأصول والخصوم الضريبية والمدفوعات الضريبية المستقبلية. وشملت الدراسة عينة من الشركات الكبرى خلال الفترة الممتدة ما بين 1994-2007. كما ناقشت دراسة (Poterba, et.al, 2011) مدى تأثير الوضعية الضريبية المؤجلة للشركات على سلوكها نتيجة للتغير في المعدلات الضريبية النظامية. وشملت عينة الدراسة مجموعة من الشركات الأمريكية الكبرى لفترة ما بين 1993 و2006، حيث تم دراسة مدى تأثير تغير الوضعية الضريبية المؤجلة لهذه الشركات على سلوكها قبل وبعد الاعلان عن التغير في المعدل الضريبي النظامي. حيث أن من شأن هذه الدراسات المساهمة في فهم انعكاسات إجراءات الإصلاحات الضريبية على الشركات. وعنت دراسة (Wong, et.al, 2011) بالمقارنة بين مدخلي التخصيص الشامل والتخصيص الجزئي للضريبة المؤجلة وأثرهما على قيمة حقوق الملكية، حيث تضمنت العينة 411 شركة نيوزلندية مدرجة في السوق المالية للفترة ما بين 2000 و2004، وأوصت بضرورة الأخذ بعين الاعتبار من طرف واضعي المعايير المحاسبية لمدخل التخصيص الجزئي للضريبة المؤجلة كبديل لمدخل التخصيص الشامل للضريبة المؤجلة، وهذا نظرا للنتيجة التي أسفرت عنها الدراسة، بحيث توصل الباحثون إلى أن مدخل التخصيص الجزئي للضريبة المؤجلة يسمح بإعطاء نظرة عن قيمة المنشأة بصورة ذات موثوقية لا بأس بها تسمح بالتأثير على قرارات المستثمرين. أما دراسة (Schindler, 2011) فقد

بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (IAS 12) حيث تعود الأسباب الرئيسية للاختلافات التشريعية، الاقتصادية والثقافية بين الدول. أما دراسة Madeira & da Costa (Junior, 2016) فقد اختبرت خصائص الضرائب المؤجلة في الشركات البرازيلية بعد تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية، واعتمدت على 68 شركة برازيلية من أجل تحليل الدوافع الاقتصادية التي يمكن أن تفسر مستوى الاعتراف بالضرائب المؤجلة على مستوى القوائم المالية للشركات البرازيلية، بواسطة دراسة كمية. حيث تمثلت أبرز النتائج المتوصل إليها في عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاعتراف بالضرائب المؤجلة والديون التي على عاتق الشركات، بالإضافة إلى ميول الشركات الكبرى إلى تخفيض القيمة الصافية للأصول الضريبية المؤجلة بهدف تخفيض أرباحها، بينما تحاول الشركات ذات الربح الضعيف جاهدة الاعتراف بأكبر قدر ممكن من الأصول الضريبية المؤجلة الصافية بهدف تغطية ضعف أدائها. وبالتالي فإن الشركات تستغل التلاعب بمسألة الضرائب المؤجلة من أجل بلوغ أهداف معينة. وهدفت دراسة Badenhorst & Ferreira (2016) للتحقق من مدى تأثير قيمة الأصول الضريبية المؤجلة بالأزمة المالية، إذ تبين من خلال نتائج تحليل الانحدار لعينة من الشركات الأسترالية والبريطانية أن القيمة الدفترية للأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها على مستوى القوائم المالية لشركات العينة قد تأثرت بالأزمة المالية ولكن بدرجات متفاوتة بين شركات البلدين محل الدراسة بسبب وجود بعض الاختلافات في التشريعات الضريبية للبلدين انعكس أثرها على المعلومة المحاسبية والضريبية. أما دراسة Detzen, et.al (2016) فقد بينت أثر الالتزامات الضريبية المؤجلة على اختبار انخفاض قيمة الشهرة في حالة اندماج الأعمال، وأوصى الباحثون بإعادة النظر في التصور المحاسبي للاعتراف بالضرائب المؤجلة في حالة اندماج الأعمال، من خلال اقتراح أربعة حلول لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. بينما حاولت دراسة Johnston & Kutcher (2015) استكشاف مدى قدرة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة للتعويضات على أساس الأسهم (خيار شراء العاملين لأسهم الشركة) على ضوء المعايير المحاسبية الدولية على التنبؤ بالمدفوعات الضريبية المستقبلية. حيث خلصت نتيجة البحث إلى وجود علاقة سلبية بين الأصول الضريبية المؤجلة

1994م، إلا أنه نظرا لما وردت فيه من نقائص تم إعادة صياغته للمرة الثانية في أكتوبر 1996م، وأصبح ساري المفعول ابتداء من 1 جانفي 1998 م. وفي عام 2000 م، أدخلت بعض التعديلات الطفيفة على بعض فقرات المعيار الدولي رقم 12 المعدل، وبدأ التطبيق لهذه التعديلات اعتبارا من 1 جانفي 2001 م. علاوة على هذا، تعرض هذا المعيار أيضا إلى تنقيحات بتاريخ 20 ديسمبر 2010م دخلت حيز التنفيذ انطلاقا من 1 جانفي 2012م. ويرجع آخر تعديل للمعيار إلى تاريخ 19 جانفي 2016م والخاص بالخسائر غير المحققة (unrealised losses)، حيث دخل حيز التطبيق ابتداء من 01 جانفي 2017م.

2. هدف المعيار الحاسبي الدولي رقم 12

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. ويتمثل الموضوع الرئيسي في المحاسبة عن ضرائب الدخل في كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية للاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر في ميزانية المنشأة من جهة، وللعمليات والأحداث الأخرى في الفترة الجارية والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة من جهة أخرى .

3. نطاق المعيار الحاسبي الدولي رقم 12

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل التي تشمل كل الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح الضريبي، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب الواجبة الدفع من قبل الشركات التابعة والزميلة (الشقيقة) أو المشروعات المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم. ولا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية أو المزايا الضريبية للاستثمار (Investment Tax Credits). ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو المزايا الضريبية للاستثمار .

4. المدخل المحاسبي المقبول لمحاسبة ضرائب الدخل

حسب المعيار الحاسبي الدولي رقم 12

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 استخدام مدخل قائمة المركز المالي أو طريقة الالتزامات (The Liability Method or The Balance Sheet Approach)، وهذا من

ركزت على كيفية المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة داخل المجمعات الضريبية (tax groups) ذات الصلة بعقود توزيع التكاليف، وهذا استنادا إلى القانون الألماني الجديد (BilMoG law) بشأن تحديث وعصرنة المحاسبة بألمانيا . كما حاولت دراسة (Herbohn, et.al, 2010) معاينة مدى استغلال المدراء لحرية التقدير فيما يخص تقدير مبلغ الضرائب المؤجلة الناتج من ترحيل الخسائر، والمخولة لهم من خلال المعيار المحاسبي الاسترالي الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل (AASB1020)، لإدارة الأرباح من أجل بلوغ أهداف معينة، واعتمد الباحثون في دراستهم على عينة تتضمن شركات مدرجة في البورصة الاسترالية (573 شركة) لفترة مابين 1999 و2005. وخلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها وجود أدلة على إدارة بيانات القوائم المالية لتحقيق أهداف ذات علاقة بالأرباح، وهذا عن طريق استخدام الرصيد المتراكم للضرائب المؤجلة غير المسجلة والناتجة من ترحيل الخسائر.

موقع الدراسة من الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة بتطرقها بالدرجة الأولى إلى مسألة الضرائب المؤجلة ومدى الالتزام بها في البيئة الجزائرية على وجه الخصوص، حيث أنها تحقق في الإفصاح الضريبي على مستوى القوائم المالية لشركات تنشط في بيئة دولة عربية نامية وحديثة العهد بالمعايير المحاسبية الدولية وبالفسلفة المحاسبية الأنجلوسكسونية التي فرضها النظام المحاسبي الجزائري الجديد الذي دخل حيز التنفيذ في بداية سنة 2010. حيث بات حري بنا التساؤل عن مدى تطبيقه والالتزام به من طرف الشركات الناشطة في البيئة الاقتصادية الجزائرية، خاصة في الشق المرتبط بالضريبة المؤجلة التي هي موضع الدراسة الحالية.

II. الإطار النظري للدراسة

1. نشأة وتطور المعيار الحاسبي الدولي رقم 12 " الضرائب على الدخل "

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي المرتبط بموضوع محاسبة الضريبة على الأرباح في شهر جويلية من عام 1979، من قبل اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية (IASB)، وبدأ التطبيق الفعلي له ابتداء من تاريخ 1 جانفي 1980م. ولقد تمت إعادة صياغة هذا المعيار في أكتوبر

عملية تتميز بأنها ليست اندماج أعمال ولا تؤثر على صافي الربح المحاسبي ولا الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) عند حدوث العملية [IAS 12.15].

أما الفروق المؤقتة المرتبطة باستثمارات في شركات تابعة وفروع وشركات شقيقة (زميلة) وحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة يجب أن يعترف بها كالتزام ضريبي مؤجل طبقاً للفقرة "39" من نفس المعيار.

2.7. الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة

يتم الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى المدى الذي يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبي كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية لا تمثل اندماج أعمال، ولم يكن لها تأثير في كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في تاريخ نشأة العملية [IAS 12.24].

أما الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناتجة عن الاستثمار في شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة (زميلة) أو حصص في مشروعات مشتركة فيتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المترتب عليها طبقاً للفقرة "43" من نفس المعيار.

3.7. الخسائر الضريبية المرحلة والخصومات الضريبية غير المستخدمة

يترتب على الخسائر الضريبية المرحلة والخصومات الضريبية غير المستخدمة نشأة أصل ضريبي مؤجل يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبي في المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم [IAS 12.34].

8. قياس الأصول والالتزامات الضريبية

ينص المعيار [IAS 12.46] على وجوب قياس قيم الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الجارية والفتريات السابقة بالقيمة المتوقعة سدادها إلى (استردادها من) الإدارة الضريبية، باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية في تاريخ الميزانية. أما بخصوص الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة فيتم قياسها باستخدام أسعار الضرائب

خلال الاعتراف المحاسبي بجميع الفروق المؤقتة بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في الميزانية والأساس الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات (Bakker, et.al, 2017)، سواء تلك التي نشأت خلال الفترة الحالية، أو التي نشأت خلال السنوات الماضية وتتعاكس في الفترة الحالية. وبالتالي يمنع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 استخدام مدخل قائمة الدخل القائمة على أساس الاعتراف المحاسبي بالفروق التوقيتية (Timing Differences) بين القيمة الدفترية والأساس الضريبي للإيرادات والمصاريف.

5. تعريف الضريبة المؤجلة

عرفت على أنها تدفقات الضريبة المستقبلية التي تخضع لها المؤسسة نتيجة الاختلاف بين الأساس المحاسبي والأساس الجبائي (Emard, et.al, 2004)، أما النظام المحاسبي المالي الجزائري فقد عرف الإخضاع المؤجل على أنه "طريقة محاسبية تتمثل في التقييد محاسبياً لأعباء الضريبة على الأرباح، والتي تتعلق فقط بعمليات الدورة. حيث ينتج عن تطبيق هذه الطريقة ما يسمى بالضريبة المؤجلة والتي تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع أو الواجبة التغطية خلال الدورات اللاحقة".

6. الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 [IAS 12.12] على أنه يجب الاعتراف بالضرائب الجارية للفترة الجارية والفتريات السابقة والتي لم يتم سدادها بعد كالتزام، أما إذا كانت الضرائب التي تم سدادها بالفعل في الفترة الجارية والفتريات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات، فيجب أن يتم الاعتراف بالزيادة المسددة كأصل. علاوة على هذا، فإن الميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة يجب الاعتراف بها أيضاً كأصل [IAS 12.13].

7. الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة

1.7. الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة

ينص المعيار على أنه يجب الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة لجميع الفروق المؤقتة التي ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا الالتزام الناتج من الاعتراف الأولى بالشهرة، الالتزام الناتج من الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام في

الصافي أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات في وقت [IAS 12.74].

III. فرضيات الدراسة

تقوم هذه الورقة البحثية على مجموعة من الفرضيات يمكن صياغتها على النحو التالي:

1. لالتزم كل الشركات الجزائرية بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص على تطبيقها من قبل النظام المحاسبي الجزائري الجديد المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

2. هناك بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق الشركات للضريبة المؤجلة.

3. عدم وجود أثر دال إحصائياً لخصائص الشركات على تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.

4. لا تتوافق الممارسات المحاسبية للشركات الجزائرية الملزمة بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، في معظمها، مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية .

IV. منهجية الدراسة

يتناول هذا الجزء بيان أسلوب الدراسة، وأسلوب جمع وتحليل بيانات الدراسة وكذلك مجتمع وعينة الدراسة.

1) أسلوب الدراسة

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك باستخدام الاتجاه الاستقرائي الذي يشتمل على مجموعة من أساليب البحث العلمي، لغايات اختبار مدى صحة أو عدم صحة فرضيات الدراسة وفي سبيل تحقيق أهداف البحث .

2) أسلوب جمع وتحليل بيانات الدراسة

اعتمد الباحث على قائمة استقصاء (استبانة) كأداة لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث، بالإضافة لاستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS Statistics 20) بهدف تحليل البيانات المجمع، حيث تمثلت أهم الأساليب الإحصائية المستعملة في: الاحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، الأهمية النسبية، الانحراف المعياري، ومعامل التباين)، اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) وكذلك معامل ارتباط Pearson لتحليل الارتباط بين متغيرين.

3) مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات الخاصة، العمومية

المتوقع أن تكون مطبقة في الفترة التي يتحقق خلالها الأصل الضريبي أو يسدد خلالها الالتزام الضريبي اعتماداً على معدلات الضريبة (وقوانين الضرائب) السائدة بتاريخ إعداد الميزانية [IAS 12.47]. هذا علاوة على ضرورة إعادة تقدير القيمة المحاسبية للأصل الضريبي المؤجل عند تاريخ إقفال كل ميزانية محاسبية [IAS 12.56]، كما لا يسمح المعيار بحساب القيمة الحالية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة [IAS 12.56].

9. الاعتراف بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية

ينص المعيار على أنه يجب الاعتراف بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف وتدرج في ربح أو خسارة الفترة، فيما عدا الحالات التي تنشأ فيها الضريبة من جهة من العمليات التي يعترف بها في نفس الفترة أو في فترة مختلفة ضمن حقوق الملكية مباشرة، ومن جهة أخرى من اندماج الأعمال بطريقة التملك [IAS 12.58].

10. عرض الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية

ينص المعيار على أنه يجب على المنشأة عرض عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة منفرداً في قائمة الدخل [IAS 12.77]. كما لا يسمح المعيار للمنشأة إجراء عملية المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية وبين الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، إلا في حالة توفر شرطين يتمثلان في امتلاك المنشأة حق قانوني قابل للتطبيق لإجراء المقاصة بين أصول وخصوم المبالغ الضريبية المسجلة محاسبياً ووجود نية للمنشأة إما في تسديد المبلغ الصافي للضريبة، أو تحقيق الأصل وتسديد الالتزام معاً في نفس الوقت [IAS 12.71]. أما فيما يتعلق بالمقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة فهي مشروطة أيضاً بتوفر شرطين يتمثلان في امتلاك المنشأة حق قانوني قابل للتطبيق لإجراء المقاصة بين أصول وخصوم المبالغ الضريبية المسجلة محاسبياً، وأن تكون الضرائب مفروضة من قبل نفس الإدارة الضريبية إما على نفس المنشأة الخاضعة للضريبة أو على الوحدات الضريبية المختلفة والتي تنوى تسوية الالتزامات والأصول الضريبية الجارية على أساس

بصورة عشوائية مع استبعاد (12) استبانة لعدم صلاحيتها للتحليل، وبذلك خضعت للتحليل (158) استبانة (92%) من مجموع الاستبانات التي وزعت على أفراد عينة الدراسة.

4 خصائص عينة الدراسة

استنادا إلى معطيات الجدول (1)، فإنه يتضح بأن نسبة 12,7% من أفراد العينة حاصلين على شهادة التحكم في التقنيات المحاسبية (بدون شهادة جامعية)، في حين أن 84,80% هم من الحاصلين على شهادة الليسانس، أما نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير فقد بلغت 2,5%. وفيما يتعلق بمتغير الشهادة المهنية، فإنه يظهر من خلال الجدول أن نسبة حملة شهادة مراجع قانوني 10,10%، في حين بلغت نسبة الخبراء المحاسبين النهائيين 27,80%، أما النسبة المتبقية (62%) فتمثل الأفراد المستجوبين الذين ليس لديهم شهادات مهنية. كما يتجلى من خلال التحليل الوصفي أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة ما بين 3 سنوات و6 سنوات، تليها الفئة التي تتراوح خبرتها ما بين 7 سنوات و10 سنوات بنسبة 22,80%، أما فئة الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن 10 سنوات فقد بلغت نسبتها 17,7%، بينما تأتي فئة الأفراد الذين خبرتهم تقل عن 3 سنوات في المرتبة الأخيرة بنسبة شبه معدومة. أما فيما يتعلق بالمنصب الوظيفي، فإن الذين يشغلون منصب مسؤول قسم المحاسبة تشكل 44,90%، في حين بلغت نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب محاسب 38,60%، أما مدراء المحاسبة والمالية فيشكلون ما نسبته 8,20%، بينما قدرت نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب إطار مالي ومراجع بـ 2,5%، أما نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب محاسب مالي (مكلف بالشؤون المالية وإعداد القوائم المحاسبية) ومسؤول المالية فلم تتجاوز عتبة 2%. كما يوضح الجدول (2) بأن أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة (95,60%) هي مؤسسات خاصة، في حين بلغت نسبة المؤسسات العمومية 3,80%، أما نسبة المؤسسات المختلطة فتكاد تكون معدومة.

والمختلطة الفاعلة في المحيط الاقتصادي الجزائري، إذ تم اختيار عينة الدراسة من المهنيين المحاسبين بمختلف مستوياتهم (المدراء الماليين، مسؤولو قسم المالية والمحاسبة، مسؤولو قسم المحاسبة... الخ) بالنسبة للشركات الخاضعة لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية. حيث قام الباحث، في سبيل الحصول على المعطيات الدقيقة المتعلقة بأهداف الدراسة، بزيارة ميدانية للشركات المعنية (170 شركة) والتسليم المباشر لاستمارة الاستبانة، أو إرسالها عن طريق البريد الإلكتروني، وفي كثير من الأحيان دعت الحاجة إلى شرح وتوضيح الموضوع لعينة الدراسة بسبب الإبهام الذي يشوب مسألة الضرائب المؤجلة والخط في كثير من الأحيان بينها وبين الضريبة على الأرباح المستحقة، خاصة وأن المحيط المحاسبي الجزائري يعتبر حديث عهد بالفلسفة المحاسبية الأنجلوسكسونية. وتم تحديد حجم العينة المناسبة للدراسة بالاستناد إلى العلاقة التالية (Durand, 2002) :

$$n = z^2 * p (1-p) / e^2$$

n: حجم العينة.

z: القيمة الجدولية تحت المنحنى المعتدل الطبيعي حسب قانون التوزيع الطبيعي، والذي عادة ما يساوي 1,96 عند مستوى ثقة 95%.

p: عبارة عن النسبة في مجتمع الدراسة الذين يتميزون بالخاصية المعنية بالدراسة، وفي حالة ما إذا كانت مجهولة فإنها تقدر بـ 0,5.

e: هامش الخطأ المسموح به في المعاينة الإحصائية، والذي عادة ما يساوي إلى 5%.

وفي هذا الإطار، فإنه إذا علم بأننا نريد تحديد حجم العينة بهامش خطأ أقصى يقدر بـ 7,5% عند مستوى ثقة 95%، فإن حجم العينة الواجب الحصول عليه هو 170.

$$n = z^2 * p (1-p) / e^2 = (1,96)^2 * 0,5 * (1-0,5) / (0,075)^2 = 170,737$$

وتم توزيع استمارة الاستبانة (170 استمارة) على أفراد العينة

الجدول رقم (1): ملخص عرض خصائص عينة الدراسة

1/	الدرجة العلمية للمستجوب	عدد المشاهدات (n)	النسبة المئوية (%)
	مادون البكالوريوس	4	2.53%
	بكالوريوس	134	84.81%
	ماجستير	20	12.66%
	المجموع	158	100.00%
2/	الشهادة المهنية للمستجوب	عدد المشاهدات (n)	النسبة المئوية (%)
	بدون شهادة مهنية	98	62.03%
	خبير محاسبي نهائي ¹	44	27.85%
	محافظ حسابات (Legal Auditor) **	16	10.13%
	المجموع	158	100.00%
3/	عدد سنوات الخبرة للمستجوب	عدد المشاهدات (n)	النسبة المئوية (%)
	أكثر من 10 سنوات	28	17.72%
	من 07-10 سنوات	36	22.78%
	من 03-06 سنوات	93	58.86%
	أقل من 03 سنوات	1	0.63%
	المجموع	158	100.00%
4/	الوصف الوظيفي للمستجوب	عدد المشاهدات (n)	النسبة المئوية (%)
	مسؤول المالية (Financial Director)	2	1.27%
	مراجع (Auditor)	4	2.53%
	محاسب مالي (Finance Accountant) ***	3	1.90%
	إطار مالي (finance officer)	4	2.53%
	محاسب (accountant)	61	38.61%
	مسؤول قسم المحاسبة (accounting director)	71	44.94%
	مدير قسم المحاسبة والمالية (CFO)	13	8.23%
	المجموع	158	100.00%
5/	نوع الشركة	عدد المشاهدات (n)	النسبة المئوية (%)
	شركة مختلطة	1	0.63%
	شركة حكومية	6	3.80%
	شركة خاصة	151	95.57%
	المجموع	158	100.00%

¹ خبير محاسبي نهائي: محاسبون قانونيون متربصون أنهموا التدريب الميداني (02 سنتان) ولم يتبق لهم سوى اجتياز الاختبار الوطني النهائي الشامل للحصول على الترخيص بمزاولة المهنة. * * * محافظ حسابات: مراجع حسابات قانوني *** يطلق على المحاسب في بعض الشركات (خاصة الصغيرة) في الجزائر بالمحاسب المالي عندما يتولى الشؤون المالية والمحاسبية في آن واحد.

نتائج الدراسة

يتضمن هذا الجزء اختبار فرضيات الدراسة التي تمت صياغتها في مقدمة هذا البحث، باستخدام الاختبارات المعلمية (Parametric Statistics) وكذا الاستعانة بمعامل Pearson لإيجاد وتفسير العلاقة الإرتباطية إحصائياً. ودير بالإشارة، إلى أن شروط تطبيق الاختبارات المعلمية واستخدام معامل Pearson متوفرة خاصة وأن عدد أفراد العينة يفوق 30. وفيما يلي عرض لنتائج اختبار فرضيات الدراسة:

1.2. النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى: لا تلتزم كل الشركات الجزائرية بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص على تطبيقها من قبل النظام المحاسبي الجزائري الجديد

المستمد من المعايير المحاسبية الدولية؟

H_a : متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة = 0.5
H_b : متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة ≠ 0.5

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) بغية اختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة والمتوسط الافتراضي (0,5)، ويظهر الجدول التالي نتائج اختبار الفرضية المذكورة أعلاه والتي انصبت على 158 شركة.

الجدول رقم (2): نتائج الاختبار (T) للعينة الواحدة لدرجة التزام الشركات الجزائرية بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة

رقم وبيان السؤال حسب استمارة الاستبانة	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدالة الاحصائية (الاحتمال) (sig)	نتيجة الفرضية
13 أساس تقييم مصروف الضريبة على الدخل (IBS)	31	0,20	0,398	-9,585	-0,304	0,000	رفض H _a وقبول H _b

تم استطلاع آراء الشركات (127 شركة) التي لا تطبق طريقة الضريبة المؤجلة، حيث تمت صياغة السؤال رقم 24، وتم اقتراح جملة من الأسباب التي حالت دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، حيث تم اختبار الفرضية الآتية استخدام الاختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) بغية اختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة والمتوسط الافتراضي (3).

H_a : يتسم السبب المقترح بالأهمية (من الدرجة 2.5) بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة
H_b : لا يتسم السبب المقترح بالأهمية (من الدرجة 2.5) بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة

ويظهر الجدول (3) نتائج اختبار الفرضية على النحو الموالي:

يلاحظ من الجدول (2) أن مستوى الدلالة للفرق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي أن متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يختلف عن المتوسط الافتراضي (0,5). وبما أن متوسط العينة (0,20) أقل من المتوسط الافتراضي (0,5)، فإن الشركات الجزائرية لا تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

2.2. النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية: هناك بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق الشركات الجزائرية للضريبة المؤجلة.

الجدول رقم (3): نتائج الاختبار (T) لدواعي عدم تطبيق المؤسسات الجزائرية لطريقة الضريبة المؤجلة

رقم السؤال	الأسباب	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدلالة الاحصائية (الاحتمال sig)	ترتيب الأهمية النسبية	مستوى الأهمية النسبية	نتيجة الفرضية
24 (أ)	عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة	27	3,72	0,515	15,867	0,724	0,000	1	مهم جدا	رفض H_a و قبول H_b
24 (ب)	التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة	66	2,79	0,697	-3,436	-0,213	0,001	4	مهم	رفض H_a و قبول H_b
24 (ج)	ضآلة المنافع الناتجة من طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء تطبيقها	84	3,09	0,597	1,784	0,094	0,077	3	مهم	قبول H_a و رفض H_b
24 (د)	نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين	85	3,20	0,540	4,276	0,205	0,000	2	مهم	رفض H_a و قبول H_b
24 (هـ)	حجم المؤسسة	50	2,31	0,904	-8,636	-0,693	0,000	5	قليل الأهمية	رفض H_a و قبول H_b

كأبزر من القيمة المراد اختبارها (5,2)، وبالتالي فإن عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة لا يتسم فقط بالأهمية ولكن يعتبر عاملا جد مهم (من الدرجة رقم 4) في الحيلولة دون تطبيق المؤسسات لطريقة الضريبة المؤجلة.

• التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة

يلاحظ من خلال الجدول (3) بأن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,001) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي يتسم التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة بالأهمية بالنسبة

• عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة

يلاحظ من خلال الجدول (3) بأن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي لا تتسم عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة بالأهمية بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، ولكن عند مقارنة متوسط العينة مع القيمة المراد اختبارها، نجد أن متوسط العينة يساوي (3,72) وهو

• حجم المؤسسة

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,001) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي لا يتسم حجم المؤسسة بالأهمية بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، خاصة وأن متوسط العينة يساوي (2,31) وهو أقل من القيمة المراد اختبارها (2.5).

3.2. النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة: عدم وجود أثر دال إحصائي لخصائص الشركات (المردودية ومدة مزاوله النشاط) على تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.

1.3.2. علاقة درجة الالتزام بطريقة الضريبة المؤجلة ومعدل العائد للشركة (ROA)

H_a : معامل الارتباط بين درجة الالتزام ومعدل العائد للشركة (ROA) غير معنوي (أي يساوي الصفر)
H_b : معامل الارتباط بين درجة الالتزام ومعدل العائد للشركة (ROA) معنوي (أي يختلف الصفر)

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل ارتباط Pearson لتحليل الارتباط بين المتغيرين، وكانت النتائج على النحو الموالي:

لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، خاصة وأن متوسط العينة يساوي (2,79) وهو أكبر من القيمة المراد اختبارها والتي تساوي (2.5).

• ضالة المنافع الناتجة من طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء تطبيقها يلاحظ من خلال الجدول (3) بأن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,077) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديلة أي تتسم ضالة المنافع الناتجة من طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء تطبيقها بالأهمية بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة .

• نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين

يلاحظ من خلال الجدول (3) بأن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، ولكن بما أن متوسط العينة يساوي (3,20) وهو أكبر من القيمة المراد اختبارها (2.5)، فإن نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين لا يتسم فقط بالأهمية ولكن يعتبر عاملا جد مهم في الحيلولة دون تطبيق المؤسسات لطريقة الضريبة المؤجلة.

الجدول رقم (4) : نتائج الاختبار (Pearson) للعلاقة بين درجة الالتزام بطريقة الضريبة المؤجلة ومعدل العائد للشركة (ROA)

نتيجة الفرضية	القيمة	درجة الالتزام / معدل العائد للشركة (ROA)
H_a قبول	0,113	قيمة معامل الارتباط Pearson
H_b ورفض	0,157	الدلالة الإحصائية (الاحتمال sig)

2.3.2. علاقة درجة الالتزام بطريقة الضريبة المؤجلة ومدة مزاوله النشاط

H_a : معامل الارتباط بين درجة الالتزام ومدة مزاوله النشاط غير معنوي (أي يساوي الصفر)
H_b : معامل الارتباط بين درجة الالتزام ومدة مزاوله النشاط معنوي (أي يختلف الصفر)

يلاحظ من خلال الجدول (4) أن قيمة معامل ارتباط Pearson لتساوي 0,113، حيث أنها تشير إلى علاقة إيجابية ضعيفة بين درجة الالتزام ومعدل العائد للشركة (ROA)، وبما أن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,157) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، فإن هذه العلاقة الضعيفة ليست دالة إحصائيا، أي أن علاقة الارتباط غير معنوية.

H_b: لا تتوافق الممارسات المحاسبية للشركات الجزائرية الملتزمة بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، في معظمها، مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test)، و انصب هذا الاختبار فقط على الشركات التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة والتي عددها (31) شركة.

و لاختبار مدى توافق الممارسات المحاسبية الجزائرية مع متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، فقد تم اختبار مدى التوافق على مستوى العناصر التالية:

- المقاربة المتبناة لتقييم عبء الضريبة على الدخل وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل،
- الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة من ناحية الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة،
- تقييم الضريبة المؤجلة،
- عرض الضريبة المؤجلة على مستوى القوائم المالية،
- مدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبية.

1.4.2 المقاربة المتبناة لتقييم مصروف الضريبة على الدخل وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل

H_a : متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بمقاربة قائمة المركز المالي (Balance Sheet Approach) = 0.5
H_b: متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بمقاربة قائمة المركز المالي (Balance Sheet Approach) \neq 0.5

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل ارتباط Pearson لتحليل الارتباط بين المتغيرين، وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (5): نتائج الاختبار (Pearson) للعلاقة بين درجة الالتزام / مدة مزاوله وعمر المؤسسة

نتيجة الفرضية	القيمة	درجة الالتزام / مدة مزاوله النشاط
قبول H_a	0,206	قيمة معامل الارتباط Pearson
رفض H_b	0,009	الدلالة الإحصائية (الاحتمال (sig)

يلاحظ من خلال الجدول (5) أن قيمة معامل ارتباط Pearson تساوي 0,206، حيث أنها تشير إلى علاقة إيجابية بين درجة الالتزام ووعمر المؤسسة، وبما أن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,009) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، فإننا نقبل الفرض القائل بأن الارتباط بين المتغيرين يختلف عن الصفر ولكنه ضعيف نوعا ما.

4.2 النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة: لا تتوافق الممارسات المحاسبية للشركات الجزائرية الملتزمة بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، في معظمها، مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية .
H_a : تتوافق الممارسات المحاسبية للشركات الجزائرية الملتزمة بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، في معظمها، مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية

الجدول رقم (6): نتائج الاختبار (T) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمقاربة الميزانية

نتيجة الفرضية	الدلالة الاحصائية الاحتمال (sig)	متوسط الفرق (Mean Difference)	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري (std.deviation)	المتوسط الحسابي (Mean)	تكرار الإجابة الصحيحة	رقم وبيان السؤال حسب استمارة الاستبانة
رفض H₀	0,000	-0,468	-14,50	0,180	0,032	1	14 طبيعة المقاربة المتبناة لتقييم الضريبة المؤجلة
قبول H₁							

الميزانية المعتمدة والمتبناة من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 .

2.4.2. الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة

H_a : متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بمقاربة قائمة المركز المالي (Balance Sheet Approach) = 0.5
H_b : متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بمقاربة قائمة المركز المالي (Balance Sheet Approach) ≠ 0.5

يلاحظ من الجدول (6) أن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي أن متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمقاربة الميزانية يختلف عن المتوسط الافتراضي (0,5)، وبما أن متوسط العينة يساوي (0,032) وهو أقل بكثير من القيمة المراد اختبارها (0,5)، فإنه يمكن القول بأن الشركات الجزائرية لا تلتزم بمقاربة

الجدول رقم (7): نتائج الاختبار (T) للعينة الواحدة لمدى التزام الشركات الجزائرية بمتطلبات الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة

رقم وبيان السؤال حسب استمارة الاستبانة	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (std.deviation)	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق (Mean Difference)	الدلالة الاحصائية (الاحتمال (sig)	ترتيب الأهمية النسبية	مستوى الأهمية النسبية	نتيجة الفرضية
15 الاعتراف المحاسبي بكل الأصول الضريبية المؤجلة	9	0,29	0,461	-2,530	-0,210	0,017	1	لا يوجد التزام	رفض H_a و قبول H_b
16 تسجيل الأصل الضريبي المؤجل المتعلق بالخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام وغير المستخدمة	8	0,26	0,445	-3,028	-0,242	0,005	2	لا يوجد التزام	رفض H_a و قبول H_b
17 تسجيل الأصل الضريبي المؤجل المتعلق بالتخفيضات الضريبية غير المستخدمة	6	0,19	0,402	-4,249	-0,306	0,000	3	لا يوجد التزام	رفض H_a و قبول H_b

المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي يختلف عن المتوسط الافتراضي (0,5)، وبما أن متوسط العينة في الحالات الثلاثة أقل من القيمة المراد اختبارها (0,5)، فإنه يمكن القول بأن الشركات الجزائرية لا تلتزم بمتطلبات الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير

يلاحظ من الجدول (7) أن مستوى الدلالة للفروق (sig) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) بالنسبة للأسئلة الثلاثة، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي أن متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير

المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

3.4.2. تقييم الضريبة المؤجلة

H_a : نسبة متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات تقييم الضريبة المؤجلة حسب المعايير المحاسبية

الدولية = 0.5

H_b: نسبة متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات تقييم الضريبة المؤجلة حسب المعايير المحاسبية الدولية $\neq 0.5$

الجدول رقم (8): نتائج الاختبار (T) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات تقييم الضريبة المؤجلة

نتيجة الفرضية	مستوى الأهمية النسبية	ترتيب الأهمية النسبية	الدلالة الاحصائية (الاحتمال (sig)	متوسط الفرق (Mean Difference)	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري (std.deviation)	المتوسط الحسابي (Mean)	تكرار الإجابة الصحيحة	رقم وبيان السؤال حسب استمارة الاستبانة
رفض H_a واقبول H_b	يوجد التزام	1	-	-	-	0,000	1,00	31	تقييم الأصول الضريبية الجارية
رفض H_a واقبول H_b	يوجد التزام	1	-	-	-	0,000	1,00	31	تقييم الخصوم الضريبية الجارية
رفض H_a واقبول H_b	لا يوجد التزام	5	0,000	-0,306	-4,249	0,402	0,19	6	تقييم الأصول الضريبية المؤجلة
رفض H_a واقبول H_b	لا يوجد التزام	5	0,000	-0,306	-4,249	0,402	0,19	6	تقييم الخصوم الضريبية المؤجلة
رفض H_a واقبول H_b	لا يوجد التزام	4	0,001	-0,274	-3,592	0,425	0,23	7	التقييم في حال اختلاف معدلات الضريبة المستخدمة

نتيجة الفرضية	مستوى الأهمية النسبية	ترتيب الأهمية النسبية	الدلالة الاحصائية الاحتمال (sig)	متوسط الفرق (Mean Difference)	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري (std.deviation)	المتوسط الحسابي (Mean)	تكرار الإجابة الصحيحة	رقم وبيان السؤال حسب استمارة الاستبانة
رفض H_a وقبول H_b	يوجد التزام	1	-	-	-	0,000	1,00	31	19 (أ) مراجعة قيمة الأصول الضريبية المؤجلة
رفض H_a وقبول H_b	لا يوجد التزام	6	0,000	-0,435	-9,709	0,250	0,06	2	19 (ب) مراجعة قيمة الخصوم الضريبية المؤجلة
رفض H_a وقبول H_b	يوجد التزام	2	0,017	-0,210	-2,530	0,461	0,71	22	20 (أ) خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للأصول الضريبية المؤجلة
رفض H_a وقبول H_b	يوجد التزام	3	0,046	-0,177	-2,079	0,475	0,68	21	20 (ب) خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للخصوم الضريبية المؤجلة

نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، و لكن بما أن متوسط العينة يساوي (0,19) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (0,5)، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية لا تلتزم بمتطلبات تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

• التقييم في حال اختلاف معدلات الضريبة المستخدمة

• تقييم الأصول والخصوم الضريبية الجارية
يلاحظ من الجدول (8) أن كل مؤسسات العينة تلتزم بمتطلبات تقييم الأصول والخصوم الضريبية الجارية وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

• تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة
يلاحظ من الجدول (8) أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,000) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي

(sig=0,017) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، ولكن بما أن متوسط العينة يساوي (0,71) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (0,5)، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية تلتزم بمتطلبات خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للأصول الضريبية المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

• خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للخصوم الضريبية المؤجلة

يلاحظ من الجدول (8) أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,046) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، ولكن بما أن متوسط العينة يساوي (0,68) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (0,5)، فإنه يمكن القول بأن الشركات الجزائرية تلتزم بمتطلبات خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للخصوم الضريبية المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

4.4.2 عرض الضريبة المؤجلة على مستوى القوائم

المالية

H_a : نسبة متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات عرض الضريبة المؤجلة حسب المعايير المحاسبية الدولية = 0.5

H_b : نسبة متوسط الشركات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات عرض الضريبة المؤجلة حسب المعايير المحاسبية الدولية $\neq 0.5$

يلاحظ من الجدول (8) أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,001) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، ولكن بما أن متوسط العينة يساوي (0,23) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (0,5)، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية لا تلتزم بمتطلبات التقييم في حال اختلاف معدلات الضريبة المستخدمة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

• مراجعة قيمة الأصول الضريبية المؤجلة

يلاحظ من الجدول (8) أن كل مؤسسات العينة تلتزم بمتطلبات مراجعة قيمة الأصول الضريبية المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

• مراجعة قيمة الخصوم الضريبية المؤجلة

يلاحظ من الجدول (8) أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,000) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، ولكن بما أن متوسط العينة يساوي (0,06) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (0,5)، فإنه يمكن القول بأن المؤسسات الجزائرية لا تلتزم بمتطلبات مراجعة قيمة الخصوم الضريبية المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

• خصم الضريبة المؤجلة بالنسبة للأصول الضريبية المؤجلة

يلاحظ من الجدول (8) أن مستوى الدلالة للفروق

جدول (9): نتائج الاختبار (T) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات عرض الضريبة المؤجلة

نتيجة الفرضية	مستوى الأهمية النسبية	ترتيب الأهمية النسبية	الدلالة الاحصائية (الاحتمال) (sig)	متوسط الفرق (Mean Difference)	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري (std.deviation)	المتوسط الحسابي (Mean)	تكرار الإجابة الصحيحة	رقم وبيان السؤال حسب استمارة الاستبانة
رفض H_a واقبول H_b	لا يوجد التزام	5	0,000	-0,435	-9,709	0,250	0,06	2	21 (أ) لغايات العرض المحاسبي يتم إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية
رفض H_a واقبول H_b	لا يوجد التزام	4	0,000	-0,306	-4,249	0,402	0,19	6	21 (ب) لغايات العرض المحاسبي يتم إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة
رفض H_a واقبول H_b	يوجد التزام	1	-	-	-	0,000	1,00	31	21 (ج) لغايات العرض المحاسبي يتم إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية المؤجلة

نتيجة الفرضية	مستوى الأهمية النسبية	ترتيب الأهمية النسبية	الدلالة الاحصائية الاحتمال (sig)	متوسط الفرق (Mean Difference)	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري (std.deviation)	المتوسط الحسابي (Mean)	تكرار الإجابة الصحيحة	رقم وبيان السؤال حسب استمارة الاستبانة
رفض H_a و قبول H_b	يوجد التزام	1	-	-	-	0,000	1,00	31	22 (أ) تعرض حسابات الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة بصورة مستقلة ومنفصلة على حسابات الأصول والخصوم (الالتزامات) للضريبة الجارية على مستوى الميزانية المحاسبية.
رفض H_a وقبول H_b	يوجد التزام	2	0,000	0,468	14,500	0,180	0,97	30	22 (ب) لا يتم عرض (إدراج) الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة) على مستوى القوائم المالية
رفض H_a وقبول H_b	يوجد التزام	3	0,001	0,274	3,592	0,425	0,77	24	23 متطلبات الإفصاح الأساسية الواردة في المعايير المحاسبية الدولية و SCF

وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة. أي أن نسبة متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بمتطلبات عرض

يلاحظ من الجدول (9) أن مستوى الدلالة للفروق (sig) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) في جميع الحالات،

بعرض الضريبة المؤجلة، فإنه يتبين لنا من الجدول بأن متوسطات العينة كلها أكبر من القيمة المراد اختبارها (0,5)، وهذا ما يدفعنا للقول بأن الشركات الجزائرية تلتزم بهاته المتطلبات وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

5.4.2. مدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبية

H_a : نسبة متوسط التحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل أفراد العينة = 0.5
H_b : نسبة متوسط التحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل أفراد العينة ≠ 0.5

الضريبة المؤجلة وفقا لما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي تختلف عن نسبة المتوسط الافتراضي (0,5).

و بما أن القيمة المراد اختبارها (0,5) اكبر من متوسط العينة الخاص بالسؤالين 21 (أ) و 21 (ب) 0,19 و 0,06 على التوالي)، فإنه يمكن القول بأن الشركات الجزائرية لا تلتزم بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي فيما يخص المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية من ناحية، والمقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة من ناحية أخرى. أما فيما يتعلق بالمتطلبات الأخرى الخاصة

جدول (10): نتائج الاختبار (T) للعينة الواحدة لمدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبية

نتيجة الفرضية	الدلالة الاحصائية (الاحتمال) (sig)	متوسط الفرق (Mean Difference)	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري (std.deviation)	المتوسط الحسابي (Mean)	تكرار الإجابة الصحيحة	رقم وبيان السؤال حسب استمارة الاستبانة
رفض H_a وقبول H_b	0,000	0,339	5,044	0,374	0,839	26	مدى التحكم في تحديد الفروقات الضريبية

الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة . مناقشة نتائج الدراسة والتوصيات

توصل الباحث من خلال الدراسة إلى نتيجة مفادها عدم التزام الشركات الجزائرية في معظمها بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة المنصوص عليها من قبل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (IAS 12)، حيث تتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Abdallah, 2017) التي أنجزت في بيئة أردنية، وكذلك دراسة (Ebrahim, 2014) التي أنجزت في البيئة المصرية، بالإضافة إلى دراسة (Uyar & Gökçen, 2016) التي أثبتت التزام 30% من عينة الدراسة (الشركات التركية) بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

بغية اختبار الفرضية أعلاه، تم استجواب أفراد العينة حول 12 حالة (ما بين فروقات دائمة وفروقات مؤقتة) بهدف تقييم مدى تحكمهم الجيد في تحديد طبيعة الفروقات الضريبية (الدائمة أو المؤقتة) من أجل تحديد مدى وجود ضريبة مؤجلة من عدمه) التي تعد الحجر الزاوية لطريقة الضريبة المؤجلة. ويلاحظ من الجدول (10) أن مستوى الدلالة للفروق (sig=0,000) أقل من مستوى المعنوية (α=0,05)، وبالتالي نرفض فرضية العدم، أي أن نسبة متوسط التحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل أفراد العينة تختلف عن نسبة المتوسط الافتراضي (0,5). وبما أن القيمة المراد اختبارها (0,5) أقل من متوسط العينة (0,839)، فإنه يمكن القول هناك تحكم في تحديد الفروقات الضريبية من قبل الشركات

وبناء على النتائج السابقة، فإن هذه الدراسة جاءت بالتوصية التي مفادها العمل على إرساء آلية تضمن التزام الشركات الخاضعة لنصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة وبالشكل الصحيح، حيث يمكن ذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- اتباع نصوص النظام المحاسبي المالي بنص قانوني جبائي يوجب المكلفين بالضريبة على الدخل التقيد بطريقة الإخضاع المؤجل، خاصة وأن الجزائر تعتبر من البلدان التي تتميز بثقافة محاسبية ذات ارتباط شديد بالتشريع الضريبي، حيث أن إلزام التشريع الضريبي باحترام هذه الطريقة، سوف يحرض الإدارة الضريبية على إصدار مستندات توضح منهجية تطبيقها وكيفية مراجعتها على مستوى القوائم المالية للمكلفين بالضريبة على الدخل، الأمر الذي يجعلها جزء من برنامج الرقابة التي تفرضها الإدارة الضريبية على المكلفين بالضريبة الذين يصبحون عرضة لنتائج عدم تطبيق طريقة الإخضاع المؤجل ومن عقوبات وغرامات مالية، وبالتالي يمكن أن يكون الجانب التشريعي الضريبي عنصرا محرضا على ضمان التطبيق الحسن للنظام المحاسبي المالي في شقه المتعلق بالضرائب المؤجلة، خاصة في ظل غياب فعالية السوق المالي الجزائري الذي يتكون لحد الساعة (21.09.2017) من 5 شركات جزائرية.

- إلزام المراجعين القانونيين بإدراج مسألة الضريبة المؤجلة على مستوى تقاريرهم، وأخذها بعين الاعتبار بكل جدية عند إبداء رأيهم الفني الحيادي، خاصة وأن الضريبة على الدخل تمثل نسبة معتبرة من نتيجة الشركة (19 %، 23 % و 25 %)، حيث ينبغي أن يؤخذ تقرير محافظ الحسابات بعين الاعتبار عند قيام الإدارة الضريبية بمراجعة القوائم المالية للشركة موضوع الرقابة الجبائية.

- الاهتمام بالتدريب والتكوين المستمر للمهنيين المحاسبين بمختلف مستوياتهم.

- اقتراح آلية تحفيز جبائي للمؤسسات التي تلتزم بالتطبيق السليم والشفاف لنصوص النظام المحاسبي المالي ولقواعد التشريع الجبائي، خاصة وأن الجزائر تعتبر من البلدان التي تتميز بثقافة محاسبية ذات ارتباط شديد بالتشريع الضريبي .

كما خلص الباحث إلى أن أهم أسباب عدم الالتزام الشركات الجزائرية تمثلت في عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة والتي ساهمت في عدم التزام الكثير من الشركات بتطبيق هذه الطريقة، وهذا ما يتفق مع دراسة (Uyar & Gökçen, 2016) ودراسة Soderstrom (2007) & Sun) التي أكدت على أهمية النظام التشريعي للبلد الذي تنشط فيه الشركات، خاصة وأن الثقافة المحاسبية السائدة في بعض الدول على غرار الجزائر ذات توجه ضريبي (Culture of Accounting For Taxation) (Culture of Accounting for Decision- Making) على حساب الثقافة المحاسبية التي تخدم متخذي القرار (Culture of Accounting for Decision- Making) كما أشارت إليه دراسة (Balsari & Varan, 2014)، بالإضافة إلى التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة وضآلة المنافع الناتجة من تطبيقها وهذا ما توصلت إليه نتائج دراسات (Colley & Volkan, 2010; ACCA, 2009)، علاوة على نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين الجزائريين والذي اعتبره (Wong, 2004 ; Uyar & Gökçen, 2016) كعامل جوهري للالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

أما بالنسبة لبعض الشركات الجزائرية التي تلتزم بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، فقد تبين من خلال الدراسة عدم توافق ممارساتها المحاسبية، في معظمها، مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS 12، وهذا ما يتطابق أيضا مع نتائج دراسة (Abdallah, 2017)، حيث تمثلت نقاط عدم الالتزام فيما يلي: المقاربة المتبناة لتطبيق طريقة الإخضاع المؤجل، الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة وتقييم الضريبة المؤجلة .

كما توصل الباحث إلى عدم وجود تأثير جوهري لخصائص الشركات الجزائرية (معدل المردودية ROA ومدة مزاوله النشاط) على درجة الالتزام بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، وهذا ما يوافق نتائج دراسات (Uyar & Gökçen, 2016) ودراسة (Bahadir, 2014; Sucuahi, 2013) بينما يتعارض مع نتائج دراسة (Tsegba & Tyokoso, 2017) فيما يخص معدل المردودية ROA.

- محددات نظام الرقابة الداخلية الخاص بالضرائب المؤجلة.
- أثر الضرائب المؤجلة على قيمة المؤسسة.

وأخيراً يمكن طرح بعض الجوانب من هذا الموضوع والتي قد تشكل مواضيع قابلة للبحث مستقبلاً:

- واقع الممارسات الميدانية الجزائرية ذات الصلة بمراجعة الضرائب المؤجلة.

المراجع

المراجع الاجنبية

- Abbas, A. M., Magnuss, O., and Graham, H. (2008). IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook. Second Edition. John Wiley & Sons.
- Abdallah, A. A. J. (2017). The Conformity Level of Income Tax Accounting In Jordan with the Requirements of the International Accounting Standard IAS (12) in Terms of Taxable Temporary Differences' Recognition. *International Business Research*, 10(5): 51-60.
- ACCA.(2009). Complexity in Financial Reporting. The Association of Chartered Certified Accountants (pp. 49-p). London.
- Badenhorst, W. M., and Ferreira, P. H. (2016). The Financial Crisis and the Value-relevance of Recognised Deferred Tax Assets. *Australian Accounting Review*, 26(3): 291-300.
- Balsari, C. K., and Varan, S. (2014). IFRS implementation and studies in Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 13(2): 373-399.
- Colley, R., Rue, J., & Volkan, A. (2010). Deferred taxes in the context of the unit problem. *Journal of Finance and Accountancy*, 2, 1.
- Demir, V., and Bahadir, O. (2014). An investigation of compliance with International Financial Reporting Standards by listed companies in Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 13(1): 4-34.
- Detzen, D., Stork genannt Wersborg, T., & Zülch, H. (2016). Impairment of Goodwill and Deferred Taxes Under IFRS. *Australian Accounting Review*, 26(3): 301-311.
- Durand, C. (2002). Méthodes de sondage SOL3017. Notes de cours, deuxième partie (l'échantillonnage). Département de sociologie, Université de Montréal, Canadal.
- Ebrahim, A. (2014). IFRS compliance and audit quality in developing countries: the case of income tax accounting in Egypt. *Journal of International Business Research*, 13(2): 19-37.
- Ebrahim, A., and Fattah, T. A. (2015). Corporate governance and initial compliance with IFRS in emerging markets: The case of income tax accounting in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24: 46-60.
- Emard, G., Merle, B., and Rueff, N. (2004). Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ?. Éditions d'Organisation, France.
- Herbohn, K., Tuticci, I., and Khor, P. S. (2010). Changes in Unrecognised Deferred Tax Accruals from Carry-Forward Losses: Earnings Management or Signalling?. *Journal of Business Finance & Accounting*, 37(7-8): 763-791.
- Johnston, D., and Kutcher, L. (2015). Do Stock-Based Compensation Deferred Tax Assets Provide Incremental Information about Future Tax Payments?. *The Journal of the American Taxation Association*, 38(1): 79-102.
- Khokan Bepari, M., F. Rahman, S., and Taher Mollik, A. (2014). Firms' compliance with the disclosure requirements of IFRS for goodwill impairment testing: Effect of the global financial crisis and other firm characteristics. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(1), 116-149.
- Koulayom, H. (1999). les états financiers américains. Vers une globalisation des US GAAP (pp. 350-p). Revue Banque Editeur. Paris, France.

- Laux, R. C. (2013). The association between deferred tax assets and liabilities and future tax payments. *The Accounting Review*, 88(4): 1357-1383.
- Madeira, F. L., and da Costa Junior, j. v. (2016). Characteristics of deferred taxes in the Brazilian public companies after the adoption of ifrs. *Revista contabilidade e controladoria-rc c*, 8(3): 126-147.
- Nobes, C. W., and Stadler, C. (2015), The qualitative characteristics of financial information, and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes. *Accounting and Business Research*, 45(5), 572-601.
- Palea, V. (2013). IAS/IFRS and financial reporting quality: lessons from the European experience. *China Journal of Accounting Research*, 6(4): 247-263.
- Poterba, J. M., Rao, N. S., and Seidman, J. K. (2011). Deferred Tax Positions and Incentives for Corporate Behavior Around Corporate Tax Changes. *National Tax Journal*, 64(1): 27-57.
- Qiong, H., and Jianjun, D. (2011). Research on Critical Issues in Contemporary Accounting. In Proceedings of the 7th International Conference on Innovation & Management, December 4-5, 2010, wuhan university of technology, china.PP:918-922.
- Schindler, J. (2011). Deferred tax accounting within tax groups in relationship with cost allocation contracts based on the German Act on the Modernization of Accounting Law. *betriebswirtschaftliche forschung und praxis*, 63(3), 329-344.
- Soderstrom N.S., Sun, K.J.(2007) IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. *European Accounting Review*. 16(4): 675–702,
- Sucuahi, W. T. (2013). Firm Size as Predictor of Compliance to International Financial Reporting Standards (IFRS) 8. *IAMURE International Journal of Business and Management*, 6: 45-60.
- Tsegba, I. N., Semberfan, J., & Tyokoso, G. M. (2017). Firm Characteristics and Compliance with International Financial Reporting Standards (IFRS) by Listed Financial Services Companies in Nigeria. *Applied Finance and Accounting*, 3(1): 83-93.
- Uyar, A., Kılıç, M., and Gökçen, B. A. (2016), Compliance with IAS/IFRS and firm characteristics: evidence from the emerging capital market of Turkey. *Ekonomika istraživanja*, 29(1): 148-161.
- Wong, J., Wong, N., and Naiker, V. (2011), Comprehensive versus partial deferred tax liabilities and equity market values. *Accounting & Finance*, 51(4):1087-1106.
- Wong, P. (2004).Challenges and successes in implementing international standards: Achieving convergence to IFRSs and ISAs.New York: International Federation of Accountants (IFAC), (pp. 27-p).
- Bakker,E., Rands, E., Balasubramanian,T.V., Unsworth,C., Chaudhry, A. van der Merwe,M., Coetsee,D., Varughese,S. Johnstone,C., Yeung,P.(2017). Wiley IFRS 2017: Interpretation and Application of IFRS standards. JohnWiley&Sons,Ltd, (pp. 1010-p).

An Analytical Study of the Accounting Practices for Income Tax in the Light of the Algerian Accounting System Based on IAS/IFRS: The Case of Algerian Companies

*Youcef MAMECHE **

ABSTRACT

This paper comes to analyze and translate, in the business environment of Algeria, findings relating to the reality of the accounting practices regarding the deferred tax approach, as stipulated by the new Algerian financial accounting system and IAS 12 "income tax", on the basis of data obtained from the Algerian economic environment. On other hand, the study aims to investigate the relationship between firm characteristics and the level of its compliance with the deferred tax method. To achieve these objectives, the researcher conducted an empirical study on a sample of professional accountants working at a number of private, public and mixed Algerian companies operating in different economic sectors. So, this study goes together with a specifically designed questionnaire as a research instrument to answer the study questions. 170 questionnaires were distributed randomly to the respondents. 12 questionnaires were excluded because they were not valid for statistical analysis and 158 questionnaires were selected for statistical analysis, representing (92%) of the study sample. For the purpose of data analysis, a number of statistical methods have been used (descriptive statistics, one-sample t-test and Pearson correlation coefficient). The findings showed that the large majority of Algerian companies do not comply with the deferred tax method stipulated by the new Algerian financial accounting system and IAS 12. The reason is that tax legislations do not require to apply deferred tax method, in addition to lack or weakness of academic education and professional training by Algerian accountants. Moreover, this non-compliance could be explained by the fact that benefits arising from the application of the deferred tax method are less than costs incurred by Algerian firms for the application of this method. The findings also revealed non-compliance of the Algerian accounting practices regarding the deferred tax approach with international accounting standard requirements in terms of: the approach adopted for the application of the deferred tax method, accounting recognition of deferred tax and valuation of deferred tax. Another finding of this study states that the relationship between firm characteristics and the level of its compliance with the deferred tax method is not statistically significant. The study therefore recommended that education and training of Algerian professional accountants should be strengthened. It also pointed out the role of legal auditors and the importance of the legislative tax framework as well as the weight of tax incentive factor to support Algerian companies to comply with the deferred tax method, especially since Algeria is considered to have a tax -oriented accounting system culture in the absence of an effective Algerian market.

Keywords: Income tax, Deferred tax, Temporal differences, International accounting standards, Financial accounting system.

*Associate professor, Department of commercial sciences, College of Management, University of Algiers 3, Algeria, youcef.mameche.dz@gmail.com

Associate professor, Department of Accounting, College of Business Administration, Northern Border University, KSA, youcef.mameche.dz@gmail.com

Received on 24/1/2015 and Accepted for Publication on 21/3/2016.