



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي
في تخصص : محاسبة وجباية معمقة

بعنوان :

تقييم الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة

وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة ميدانية لعينة من مهنيي المحاسبة بورقلة

من إعداد الطالبين : نورالدين دردوري و محمد الصالح بن راحلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 21 جوان 2022

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ : بلخير بكاري..... (جامعة قاصدي مرباح، ورقلة) رئيسا وممتحنا
الأستاذ : محمد العربي قزون..... (جامعة قاصدي مرباح، ورقلة) مشرفا ومقررا
الأستاذ : فؤاد صديقي..... (جامعة قاصدي مرباح، ورقلة) مناقشا وممتحنا

السنة الجامعية 2021 / 2022



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي
في تخصص : محاسبة وجباية معمقة

بعنوان :

تقييم الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة

وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة ميدانية لعينة من مهنيي المحاسبة بورقلة

من إعداد الطالبين : نورالدين دردوري و محمد الصالح بن راحلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 21 جوان 2022

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ : بلخير بكاري..... (جامعة قاصدي مرباح، ورقلة) رئيسا وممتحنا
الأستاذ : محمد العربي قزون..... (جامعة قاصدي مرباح، ورقلة) مشرفا ومقررا
الأستاذ : فؤاد صديقي..... (جامعة قاصدي مرباح، ورقلة) مناقشا وممتحنا

السنة الجامعية 2021 / 2022

إهداء

إلى والدي الكريمين؛

إلى إخوتي الأعزاء؛

إلى زوجتي؛

وإلى أبنائي "رياس" و"تميم".

نورالدين

إهداء

إلى روح والدي الطاهرة؛

إلى والدي الكريمة؛

إلى جميع أخواتي؛

إلى زوجتي وأبنائي وبناتي.

محمد الصالح

شكر

الحمد لله أقصى مبلغ الحمد ، والشكر لله من قبل ومن بعد.

نتقدم بخالص الشكر والتقدير والامتنان للأستاذ الفاضل الأستاذ الدكتور "محمد العربي قزون" الذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه المذكرة ، كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم بقبول مناقشة هذا العمل وتقويمه.

كما نتوجه بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى كل الأساتذة الذين قدموا لنا كامل العون والإرشاد.

ولا يفوتنا أن نتوجه بالشكر والتقدير إلى السادة مهنيي المحاسبة المستقلين ومهنيي المحاسبة الأجراء وإلى مسؤوليهم ومديريهم بمختلف مكاتب المحاسبة والشركات ، الذين أسهموا في قبول المشاركة في المقابلات التي أجريت معهم ، وفي إمدادنا بالمعلومات التي ساعدتنا على إعداد هذا البحث.

ملخص:

سعت الجزائر لإصلاح محاسبتها بتقريب الممارسات المحاسبية من الممارسات الدولية من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي استوحى بشكل كبير من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS). وكان من بين أهم هذه المعايير المحاسبية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 12. الذي تناول محاسبة ضرائب الدخل المستحقة والمؤجلة.

في هذه الدراسة تم تقييم الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والهدف منها هو معرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق قواعد وأحكام الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي. عن طريق دراسة وصفية تحليلية على ضوء ما جاء في النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12. رافقتها دراسة ميدانية لعينة من مهنيي المحاسبة بورقلة، باستخدام أسلوب المقابلة الشخصية. وبعد الإجابة على الإشكالية، تم التوصل إلى جملة من النتائج وفق ما تم صياغته من فرضيات. ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها، توافق النظام المحاسبي نسبيا مع المعيار الدولي رقم 12 وقدرته على المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة. مع استنتاج أن هناك بعض الضعف والقصور في الممارسة المحاسبية مقارنة مع أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي.

الكلمات الدالة: محاسبة الضرائب المؤجلة؛ معيار المحاسبي الدولي رقم 12؛ نظام المحاسبي المالي.

Abstract:

Algeria sought to reform its accounting by bringing accounting practices closer to international practices by adopting the Financial Accounting System (SCF), which was largely inspired by the International Accounting Standards (IAS/IFRS). Among the most important of these accounting standards was International Accounting Standard No. 12, which dealt with the accounting for current and deferred income taxes.

In this study, the accounting practices for deferred taxes were evaluated in the Algerian accounting environment. Through a descriptive and analytical study in the light of what was stated in the financial accounting system compared to the International Accounting Standard No. 12. It was accompanied by a field study of a sample of accounting professionals in Ouargla, Using the personal interview method. After answering the problem, a number of results were reached, according to the formulated hypotheses. Among the most important findings, the accounting system is relatively compatible with International Standard No. 12 and its ability to account for deferred taxes. With the conclusion that there are some weaknesses and shortcomings in the accounting practice compared to the provisions and rules of the financial accounting system.

Keywords: Deferred Taxes Accounting; International Accounting Standard 12; Accounting and Financial System.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
IV	إهداء
VI	شكر
VII	ملخص الدراسة
VIII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال البيانية
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة الاختصارات والرموز
أ-ث	مقدمة
01	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للضرائب المؤجلة
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للضرائب المؤجلة
20	المبحث الثاني : الدراسات العلمية السابقة للضرائب المؤجلة
30	خلاصة الفصل الأول
31	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة
32	تمهيد
33	المبحث الأول: الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة
40	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
56	خلاصة الفصل الثاني
57	خاتمة
62	قائمة المصادر والمراجع
67	قائمة الملاحق
77	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
07	أهم الفروق الدائمة والفروق المؤقتة	1-1
14	طريقة إثبات الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة	2-1
17	مقارنة الضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي رقم 12	3-1
34	محاوّر المقابلة حول الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة	1-2
35	توزيع العينة حسب السن	2-2
36	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	3-2
37	توزيع العينة حسب الخبرة	4-2
38	توزيع العينة حسب الوظيفة	5-2
42	درجات الموافقة	6-2
42	مجال الترجيح	7-2
43	تحليل إجابات المحور الأول حول معرفة عينة الدراسة بمفاهيم ومحاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي	8-2
46	تحليل إجابات المحور الثاني حول تقيد عينة الدراسة بتطبيق أحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي	9-2
49	تحليل إجابات المحور الثالث حول الصعوبات والمعوقات التي يواجهها مهنيو المحاسبة أثناء تطبيق أحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة	10-2
52	اختبار التوزيع الطبيعي	11-2
53	اختبار الفرضية الأولى	12-2
53	اختبار الفرضية الثانية	13-2
54	اختبار الفرضية الثالثة	14-2
55	اختبار الفرضية الرابعة	15-2

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	الشكل	الرقم
04	الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية	1-1
14	طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة	2-1
36	توزيع العينة حسب السن	1-2
37	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	2-2
38	توزيع العينة حسب الخبرة	3-2
39	توزيع العينة حسب الوظيفة	4-2

قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
68	استمارة المقابلة	01
72	قائمة المحكمين	02
73	مخرجات SPSS	03

قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية	الاختصار / الرمز
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier	SCF
المعيار المحاسبي الدولي	International Accounting Standard	IAS
الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur les bénéfices des sociétés	IBS
الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package for the Social Sciences	SPSS

مقدمة

توطئة :

انطلاقاً من وجوب فصل القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية من أجل عرض كشوف مالية غير مشوهة بالاعتبارات الجبائية، حيث أن الضريبة حسب النظام المحاسبي المالي تركز على الإخضاع المستحق والإخضاع المؤجل وذلك لغرض تسجيل أعباء الضريبة على الأرباح المرتبطة بعمليات الدورة فقط، مما ينتج عنه بروز مصطلح الضريبة المؤجلة والتي تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح واجبة الأداء أو القابلة للاسترداد خلال الدورات اللاحقة. وبالتالي يتم التمييز بين الضريبة المستحقة المحسوبة على أساس القواعد الجبائية، وبين الضريبة الجارية التي تشكل عبء الدورة المحسوب على أساس القواعد المحاسبية الخاضعة لمبدأ استقلالية الدورات، ومنه يختلف عرض وتقديم الآثار الضريبية في المحاسبة عنه في الجباية.

وبالتالي أصدر مجلس المعايير الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي يعتمد على وجوب استقلال الأنظمة المحاسبية عن الأنظمة الجبائية. وتتم من خلاله معالجة الضريبة على الدخل والإفصاح عنها، وتبيان كيفية تحميل الدورة للأعباء الضريبية المرتبطة بها، وبالتالي ظهور مفهوم الضريبة المؤجلة الذي يعتبر الوسيلة التقنية للفصل بين المحاسبة والجباية والتي كانت محل استجابة من طرف النظام المحاسبي المالي وأخذ بها وبالعديد من متطلباتها.

أولاً. الإشكالية :

وانطلاقاً من أهمية الأثر الذي تحدثه الممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة على الكشوف المالية للكيانات الاقتصادية، جاءت هذه الدراسة والتي سنسعى من خلالها إلى تقييم تلك الممارسات ومدى تطبيقها للقواعد المحاسبية التي نص عليها النظام المحاسبي في هذا الجانب بالتحديد. وذلك بطرح الإشكالية التالية :

إلى أي مدى تلتزم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق المعالجة المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي ؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما مدى معرفة ممارسي مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بمفاهيم الضرائب المؤجلة وبالمعالجة المحاسبية الخاصة بها؟

- ما مدى تقيد ممارسي مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بتطبيق الأحكام والقواعد المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي؟

- ما هي الصعوبات والمعوقات التي يواجهها ممارسو مهنة المحاسبة أثناء تطبيق الأحكام والقواعد المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي؟

- ما مدى تأثير الصعوبات والمعوقات التي يواجهها ممارسو مهنة المحاسبة على تقديمهم بتطبيق قواعد وأحكام الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي؟

ثانيا. الفرضيات :

- توجد معرفة كافية لدى ممارسي مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بمفاهيم الضرائب المؤجلة وبالمعالجة المحاسبية الخاصة بها؛

- يتقيد ممارسو مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بتطبيق الأحكام والقواعد المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي؛

- يواجه ممارسو مهنة المحاسبة صعوبات ومعوقات أثناء تطبيق الأحكام والقواعد المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

- تؤثر الصعوبات والمعوقات التي يواجهها ممارسو مهنة المحاسبة على تقديمهم بتطبيق قواعد وأحكام الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

ثالثا. الهدف من الدراسة :

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو معرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق الأحكام والقواعد الخاصة بمحاسبة الضرائب المؤجلة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي. من خلال معرفة مدى فهم واستيعاب مهنيي المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية لأحكام محاسبة الضرائب المؤجلة وقواعدها، مدى تطبيق المحاسبة الخاصة بها وفق النظام المحاسبي المالي، والصعوبات والمعوقات التي يواجهونها أثناء تطبيق أحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيرها على الممارسة المحاسبية.

رابعا. أهمية الدراسة:

تتميز الضرائب المؤجلة بالتعقيد ميدانيا، بالإضافة إلى ندرة الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع رغم أهميته. ومن خلال بحثنا في المصادر لاحظنا وجود بعض الدراسات السابقة والتي أجابت رغم قلتها على بعض الإشكاليات التي كانت مطروحة. إلا أن الحلقة المهمة في الموضوع وهي دراسة الممارسة المحاسبية في البيئة الجزائرية، بقيت دون بحث واختبار. ومن هنا جاءت أهمية هذا البحث في إكمال ما بدأتها الدراسات السابقة. والذي يقودنا إلى التأكيد والإجابة عن مدى التزام المؤسسات الاقتصادية

بتطبيق قواعد وأحكام محاسبة الضرائب المؤجلة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال عملية تقييم للممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة داخل المؤسسات الاقتصادية.

خامسا. مبررات اختيار الموضوع :

أ. المبررات الموضوعية :

- الرغبة في الربط بين المنظومة المحاسبية الجزائرية وما جاء به الفقه المحاسبي الدولي؛
- التطرق إلى أحد الإشكاليات الأكثر نقاشا في الساحة المهنية أثناء تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل.

ب. المبررات الشخصية :

- محاولة اقتراح حلول للتقريب بين الممارسة والقواعد في ما يخص الضرائب المؤجلة؛
- زيادة المعارف الشخصية للباحثين في الواقع العملي كمهنيين في مجال المحاسبة.

سادسا. منهج الدراسة:

ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، باعتماد طريقة IMRAD. وتم تقسيم البحث إلى جانبين أساسيين :

أ. الجانب النظري : للإجابة على الإشكاليات المطروحة، فقد تم استخدام المنهج الوصفي في الفصل الأول من البحث، وذلك من خلال الاطلاع على مجموعة من الكتب و الدراسات والرسائل العلمية والكثير من المراجع ذات الصلة بالموضوع، بغرض استخراج الجوانب النظرية والمفاهيم والمصطلحات المتعلقة بعناصر البحث أولا، ثم القيام بعرض تحليلي لما تم التطرق إليه وتناوله في الدراسات السابقة واستخلاص أهم نتائجها التي مثلت قاعدة انطلاق في بحثنا.

ب. الجانب التطبيقي : في هذا الجانب من الدراسة تم استخدام "الدراسة الميدانية" و تتكون من شقين يحتوي الشق الأول على وصف وتحليل نتائج "المقابلة" التي أجريت مع عينة من الموظفين في ميدان المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية ومهنيي المحاسبة المستقلين. ثم دراسة صحة فرضيات البحث والمتعلقة بمدى معرفة وإتقان ممارسي مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية لأحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة. ومدى تقيد المؤسسات الاقتصادية بهذه الأحكام والقواعد وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي وذلك في ظل مشكلات التطبيق وتأثيراتها.

سابعا. حدود الدراسة :

أ. الحدود المكانية : تم إجراء الدراسة الميدانية على مستوى مصالح المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية ومكاتب مهنيي المحاسبة المعتمدين وخبراء المحاسبة المتواجدين بولاية ورقلة.

ب. الحدود الزمنية : امتدت فترة الدراسة من 2022/03/01 إلى غاية 2022/04/30.

ثامنا. صعوبات الدراسة :

- اقتران البحث مع الدراسة ومع فترة إعداد الكشوف المالية ؛

- صعوبة إجراء الدراسة الميدانية، حيث أن أسلوب المقابلة الشخصية يستدعي الحاجة إلى توفر الوقت لدى الشخص المستجوب، وهو ما لم يكن متاحا، كون المقابلات أجريت أثناء إغلاق الميزانيات السنوية للمؤسسات.

تاسعا. الهيكل :

لقد تم تقسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي. حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية للموضوع، فتم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول وهو الإطار النظري للضرائب المؤجلة والذي تم تقسيمه أيضا إلى مطلبين. حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى تقديم الضرائب المؤجلة وأهم المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بها، وفي المطلب الثاني إلى آلية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي ووفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12. والمقارنة بين المعايير الدولية والمعايير المحاسبية الجزائرية. أما المبحث الثاني فقد تم فيه عرض لأهم الدراسات السابقة في الموضوع، والذي كان عبر مطلبين، تم في المطلب الأول عرض وتحليل الدراسات السابقة المختارة وفي المطلب الثاني إلى مقارنة هذه الدراسة مع الدراسات السابقة وإبراز أهم أوجه التشابه والاختلاف بينها، وما يميز هذه الدراسة عن سابقتها.

أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه الدراسة الميدانية، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، فتناول المبحث الأول الإجراءات المنهجية للدراسة من خلال مطلبين. الأول إبراز الطريقة التي اعتمدت في الدراسة والمطلب الثاني كان بإبراز مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي من خلال إثبات صحة الفرضيات المطروحة عن طريق أسلوب المقابلة. أما المبحث الثاني من الدراسة الميدانية فقد خصص لتحليل النتائج المتحصل عليها ومناقشتها. حيث تم في المطلب الأول منه، تقييم الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة، بينما خصص المطلب الثاني للمناقشة وتحليل النتائج التي خلصنا إليها.

**الفصل الأول:
الأدبيات النظرية والتطبيقية
للضرائب المؤجلة**

تمهيد:

إن المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي يعتمدان معاير وقواعد محاسبية تنظم سير الحسابات وتحدد الشروط والطرق التي بموجبها يتم التوصل إلى النتيجة المحاسبية الدقيقة والصادقة للمؤسسة، إلا أن هذه المعايير والقواعد تكون غير موافقة للنظم والقوانين المتبعة ضمن النظام الجبائي لأن كل دولة تسعى لفرض ضرائبها بما يحقق سياستها المالية، وهذا ما يدعو إلى وجود فروقات بين الربح الخاضع للضريبة والربح وفق الإطار المحاسبي المعمول به، تكون موضوعا للضريبة المؤجلة وقد عمد مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى إصدار المعيار الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" (المعدل سنة 1996) الذي ركز على معالجة الفروقات المؤقتة التي تحدث نتيجة هذا الاختلاف.

ولذلك فالمعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل بصفة عامة والضرائب المؤجلة بصفة خاصة، بالطريقة المثلى ضرورية لإعطاء صورة صادقة عن الكشوف المالية والتمكين من اتخاذ القرار من طرف أصحاب المصلحة. ولذلك فقد كان هدفنا من خلال هذا الفصل هو معرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، أي معرفة التوجهات المحاسبية الدولية وما واكبها من تطورات في البيئة المحاسبية الجزائرية. وهو ما تم التطرق إليه في المبحث الأول من هذا الفصل. أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض مجموعة من الدراسات العلمية السابقة التي اهتمت بهذا الموضوع، من عدة جوانب نذكر منها مدى قدرة النظام المحاسبي المالي على المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، وتأثير الضرائب المؤجلة على الكشوف المالية.

فقسم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين :

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية للضرائب المؤجلة ؛
- المبحث الثاني: الدراسات العلمية السابقة للضرائب المؤجلة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للضرائب المؤجلة

من أجل تعريف الضريبة المؤجلة ومن أين تنشأ هذه الضريبة والتعريف بأنواعها ومميزاتها في المطلب الأول. ومن ثم التطرق إلى كيفية معالجتها محاسبيا وفق المعايير الدولية ووفق النظام المحاسبي المالي والمقارنة بينهما. وهي في ما يلي:

المطلب الأول: تقديم الضرائب المؤجلة**الفرع الأول: الأحداث المنشئة للضريبة المؤجلة****1. تحديد الربح المحاسبي و الربح الضريبي****1.1. تعريف الربح المحاسبي و الربح الضريبي**

تعريف الربح المحاسبي : يعرفه المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على أنه: "صافي الربح والخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة"¹.

كما يعرف أيضا على أنه: "الربح الصافي الناتج عن ممارسة المشروع لنشاط معين بعد تحميل الإيرادات بكامل المصروفات التي أدت للوصول إلى ذلك الربح"².

تعريف الربح الجبائي : أوضح المشرع الجزائري كيفية تحديد النتيجة الجبائية من خلال نص المادة 140 - الفقرة 1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، انطلاقا من النتيجة المحاسبية وذلك مع مراعاة الأحكام المتعلقة بفوائض قيم التنازل والامتيازات المتعلقة بها، على أنه " النتيجة المحاسبية لمختلف العمليات أي كانت طبيعتها، المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، سواء خلال فترة الاستغلال أو في نهايتها"³.

2.1. قياس الربح المحاسبي والربح الضريبي:

- **الربح المحاسبي**: يمكن قياس الربح المحاسبي بإحدى الطريقتين:

1- طريقة الميزانية: ويقاس الربح وفق هذه الطريقة بالزيادة أو النقص في صافي أصول المنشأة خلال الفترة.⁴

1 . لميهاني محمد خالد.(2009). المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق و الأسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين. ص-2.
2 . نور عبد الناصر.(2008). الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان. ص-30.
3 . المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022 ، ص 33.
4 . حازم بدر الخطيب (2012). المحافظة على رأس المال في ظل التغير المستمر في الأسعار وقياس الأرباح في المنشآت. مجلة العلوم الإنسانية. عدد 37 - جوان 2012، ص.141.

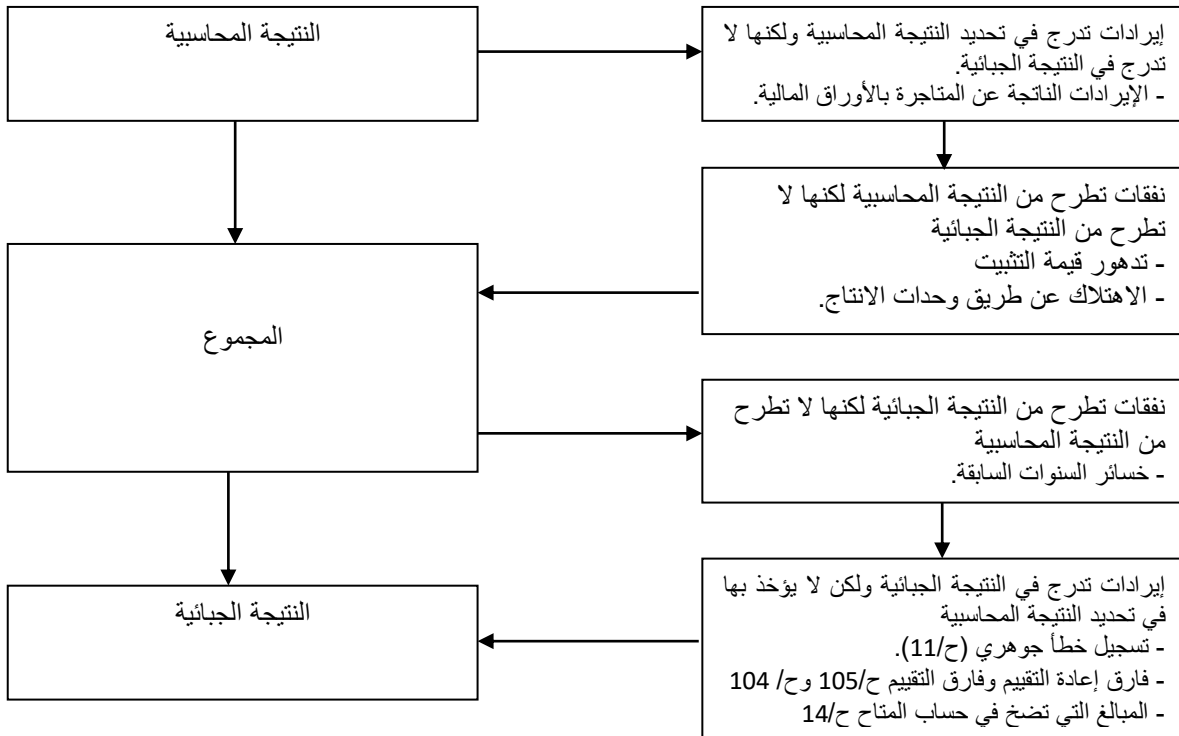
2- طريقة إعداد حسابات الاستغلال: تعتمد هذه الطريقة على تصوير حسابات الإيرادات والتكاليف للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة مع مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ذات العلاقة.

أما النظام المحاسبي المالي فلا يخرج عن هذا النطاق ويقدر الربح المحاسبي على النحو التالي :

نتيجة الدورة = إيرادات النشاطات (بعد خصم الحصص التي يقدمها المستغل) - نفقات أعباء النشاط (خارج اقتطاعات المستغل) +/- تغيرات الديون قيد التنفيذ والحسابات الدائنة للاستغلال +/- تغيرات المخزون عند افتتاح الدورة و المخزون عند إغلاق الدورة +/- التصحيحات المتعلقة بالأصول الثابتة +/- التصحيحات الخاصة بالقروض.⁵

- الربح الجبائي: عبر المشرع الجبائي الجزائري عن الربح الجبائي بالعلاقة التالية: الربح الضريبي = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القابلة للخصم - التخفيضات - العجز المالي السابق المقبول خصمه.

الشكل 1-1. الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية



المصدر: بوعلي عبد النور، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية - مذكرة ماستر 2014/2015، جامعة ألكلي محند أوالحاج - البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم: مالية ومحاسبة. ص 85.

⁵ . جاو حدو رضا.(ماي، 2013). أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكليفه. الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي. أبريل 2013.

يمثل الجدول أعلاه، كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية قبل الضريبة إلى النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وفق القانون الجزائري.

2. فروقات التوقيت وطبيعة الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الجبائي

هنالك نوعين من الفروقات بين النظام المحاسبي والمالي والنظام الجبائي الجزائري، إحداهما مؤقتة والأخرى ثابتة:

1.2. الفروقات الدائمة :

"تنتج الفروقات الدائمة عن الاختلافات النهائية بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي SCF فيما يخص بعض الإيرادات والتكاليف التي تكون أثارها الجبائية والمحاسبية متزامنة، وليس لها تأثيرات على السنوات اللاحقة، وتتخلص المؤسسة من هذه الفروقات في سنة حدوثها، مع ظهور هذا التأثير في حساب النتائج دون الميزانية".⁶

"وتتمثل عادة في الأعباء غير القابلة للخصم والتي يتعين على المؤسسة إعادة دمجها في النتيجة المحاسبية، وكذا الخصومات التي يتعين تخفيضها من النتيجة".⁷ ومن أمثلتها :

- الهدايا والإشهار المالي؛
- مصاريف البحث والتطوير المتجاوزة للسقف؛
- الأعباء الجبائية غير القابلة للخصم؛
- أقساط الاهتلاك غير القابلة للخصم؛
- مصاريف أخرى غير القابلة للخصم؛
- فوائض القيمة غير الخاضعة للضريبة؛
- الأعباء غير المرتبطة بدورتها.

و بصفة عامة تتميز الفروقات الدائمة بأن تأثيرها ينحصر فقط في فترة مالية واحدة، وهي الفترة التي تنشأ فيها هذه الاختلافات، ولا تمتد آثارها إلى فترات مالية تالية، و من ثم لا تنشأ عنها آثار ضريبية في فترات مستقبلية، و أن هذه الاختلافات تؤثر في تحديد مقدار العبء الضريبي الذي تتحمله الشركة خلال الفترة المالية التي تنشأ فيها هذه الفروقات.

⁶ . حسوس صديق و شريط صلاح الدين (2016)، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، (1)3. ص 4.

⁷ . سماعيل عيسى (جوان، 2019). الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري. (2)5. ص 7.

2.2. الفروقات المؤقتة :

"يؤدي الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ونصوص التشريع الجبائي لظهور فروقات مؤقتة تجعل من الربح الخاضع للضريبة لفترة مالية معينة أكبر من الربح المحاسبي (أو العكس) ، وهذه هي الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع أو الاسترداد مستقبلاً، حيث تظهر هذه الفروقات المؤقتة نتيجة لاختلاف التوقيت بين الأحداث المحاسبية والجبائية والآثار المترتبة عنها في المستقبل، مما يترتب عنها تأسيس الضريبة المؤجلة، وتنقسم الفروق المؤقتة إلى قسمين" :⁸

أ. فروق مؤقتة خاضعة للضريبة :

وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة في تحديد الربح الجبائي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، هذه الفروقات ينتج عنها عادة التزام ضريبي مؤجل. ومن أمثلتها نجد:

- حالات تصحيح الأخطاء أو تغيير القاعدة المحاسبية ؛
- استدعاء اهتلاكات سنوات سابقة (حالة الاهتلاك التام والكلي لتثبيات تم تمديد مدتها النفعية) ؛
- مكاسب صرف العملات الأجنبية المتعلقة بالذمم المدينة والموجودات بالعملات الأجنبية.

ب. فروق مؤقتة واجبة الخصم :

وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الجبائي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد و تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، وبالتالي ينتج هذه الفروق مبالغ واجبة الخصم في السنوات اللاحقة، وينشأ عنها عادة أصل ضريبي مؤجل. ومن أمثلتها في النظام الجبائي الجزائري نجد:

- الإعانات العمومية؛
- المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب؛
- العناصر ذات القيمة المنخفضة؛
- خسائر السنوات السابقة؛
- عدم التجانس بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي؛
- العقود طويلة الأجل .

⁸ . عامر محمد سليمان (2014)، مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بالضرائب الدخل في البيئة العراقية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، 6 (16)، 174.

3. أهم الفروقات الدائمة والمؤقتة :

جدول 1-1. أهم الفروق الدائمة والفروق المؤقتة

الفروق المؤقتة	الفروق الدائمة
<p>- تنتج الفروقات المؤقتة عن عمليات قامت بها المؤسسة والتي يترتب عليها في المستقبل فارق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. يتوجب على المؤسسة من أجل تصحيح هذه الانحرافات تبويب إما أصل أو التزام ضريبي يوصف أنه مؤجل (بمعنى أنه في المستقبل سيترتب عليه دفع مبالغ مستحقة أو مبالغ تسترد من الضرائب).</p> <p>- الفروقات التي تحصل بين الأصول والخصوم الواردة بالميزانية ويبين قيمتها عند استعمالها للأغراض الجبائية في المستقبل (تحديد الضريبة).</p> <p>- إثبات الضريبة المؤجلة (سواء كان أصل أو خصم) يضمن للمؤسسة أن تكون كل العمليات المحاسبية وآثارها الجبائية مستحقة في نفس الدورة والعكس صحيح.</p> <p>- لا يقتصر أثر الفروقات القائمة على قائمة الدخل فقط كما هو في الفروقات الدائمة بل يمتد الأثر إلى قائمة الميزانية.</p>	<p>- فروقات تتعلق بالنواتج والتكاليف والتي تعتبر نهائية بسبب التشريعات الجبائية التي تسعى لتحقيق أهداف اجتماعية و اقتصادية و سياسية.</p> <p>- بعض التكاليف لا تقبل بصورة دائمة وليس لها أثر جبائي مستقبلي مثل استعادة خصم عقوبات التأخير أو بعض المصروفات التي تزيد على الحد القانوني من وعاء الضريبة و لا تمثل فروقات مؤقتة بل دائمة لا يترتب عليها ضرائب مؤقتة.</p> <p>- بعض النواتج تعفى وتستبعد بصورة نهائية بنص التشريعي ولا يطلب من المؤسسة تسديد ضريبة هذه النواتج في المستقبل فلا تنتج عنها ضرائب مؤجلة مثل بعض الإعانات المستلمة وبعض النواتج التي تتم بين الفروع والشركة الأم حسب تشريع خاص بها.</p> <p>- الفروقات في اختلاف المعدل الفعلي للضريبة عن معدلها الاسمي المنصوص عليه في التشريع.</p>

المصدر : العياشي عجلان، مطبوعة خاصة بمقياس معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS . جامعة المسيلة

2016-2017 ص : 72-73 .

الفرع الثاني: التعريف بضرائب الدخل المؤجلة

بعد تحديد نقاط الاختلاف بين الربحين المحاسبي والجبائي وشرح النقاط التي تكون حدث منشئ للضريبة المؤجلة، سنقوم بالتفصيل أكثر في هذه الضرائب.

1. تعريف ضرائب الدخل المؤجلة :

هي التي تنشأ نتيجة لاختلاف الفترة التي تدخل فيها بعض مبالغ أو بنود الإيرادات والمصروفات في الدخل الضريبي، عن الفترة التي تدخل تلك المبالغ والبنود في الدخل المحاسبي أو العكس وتنشأ في فترة ما وتتعاكس آثارها في فترة أو فترات لاحقة. "وإذا كان الأساس الضريبي لأصل أو لخصم هو المبلغ المخصص لهذا الأصل أو لهذا الخصم لأغراض ضريبية، فالضريبة المؤجلة هي عبارة عن فروق بين القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم في الميزانية وأساسه الضريبي".⁹

2. أنواع الضريبة المؤجلة :

* الخصوم الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة) :

"يعرف الالتزام الضريبي المؤجل على أنه التبعات الضريبية المؤجلة والمرتبطة بالفروقات مؤقتة خاضعة للضريبة، وبعبارة أخرى يمثل الالتزام الضريبي المؤجل الزيادة في الضريبة المستحقة للفترات المستقبلية نتيجة الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة الموجودة في نهاية السنة الجارية. ومثال ذلك مؤونة التقاعد، العجز الضريبي، أقساط اهتلاك القيم الثابتة التي تهلك محاسبيا بوتيرة أسرع من اهتلاكها الضريبي، الفوائد غير المسددة".¹⁰

* الأصول الضريبية المؤجلة (الفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع) :

"يعرف الأصل الضريبي المؤجل على أنه التبعات الضريبية المؤجلة المرتبطة بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع، وبعبارة أخرى يمثل الأصل الضريبي المؤجل المردودات الضريبية (التوفير الضريبي) للسنوات المستقبلية نتيجة الفروقات الضريبية المؤقتة القابلة للاقتطاع التي تنشأ في نهاية السنة الجارية. ومن أمثلة ذلك : إعانات الاستغلال والتوازن غير المحصلة، الفوائد غير المحصلة، القيم الثابتة التي تهلك ضريبيا بوتيرة أسرع من إهلاكها المحاسبي، مصاريف البحث والتطوير".¹¹

⁹ . هوام جمعة.(2010). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. ص173.

¹⁰ . هزاع العجيلي. (2013). أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على الكشوف المالية (دراسة اختبارية)، رسالة ماجستير 2013، جامعة الشرق الأوسط الأردن. ص22.

¹¹ . هوام جمعة. مرجع سابق. ص174.

3. الاعتبارات الخاصة بمعدل الضريبة:

"عند حساب الضريبة المؤجلة الذي ينبغي الاعتراف به في الميزانية يتم ضرب إجمالي الاختلافات المؤقتة في معدل الضريبة الجارية لكي يتم الوصول الى التزام الضريبة المؤجلة" : 12

- معدلات الضريبة المستقبلية (future taxes rates) :

عندما تتغير معدلات الضريبة في المستقبل، فإنه يجب على الشركة أن تحسب ضرائب الدخل المؤجلة بناء على معدلات الضريبة المستقبلية، وعند تحديد معدل الضريبة المناسب لحساب ضرائب الدخل المؤجلة، فإن الشركات تلتزم باستخدام معدل الضريبة الحدي (marginal tax rate) وهو معدل الضريبة الذي يتوقع تطبيقه على الدخل الخاضع للضريبة في الفترات التي يتوقع فيها تسوية التزام الضريبة المؤجلة، أو تحقق أصل الضريبة المؤجلة. وهو ما أخذ به النظام المحاسبي المالي في نص المادة رقم 134 الفقرة 3 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.

- تعديل معدلات الضرائب في المستقبل (Révision of future tax rates) :

عند تغيير أو تعديل نسب الضريبة فإنه يجب تسجيل أثرها على حسابات ضرائب الدخل المؤجلة فورا ، كما يقرر هذه الآثار كتعديل لمصروف ضريبة الدخل في فترة إدخال هذا التعديل.

الفرع الثالث : أهمية الضرائب المؤجلة، مميزاتها ومجال تطبيقها

1. أهمية الضرائب المؤجلة :

"تكمن أهمية الضرائب المؤجلة في مدى أهمية المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمؤسسة والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الكشوف المالية، وذلك لعدة أسباب من أهمها " : 13

1. التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي، وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة ؛ 14

2. الحكم على نوعية الاستثمار والعوائد التي تحققها هذه الاستثمارات، يتطلب معرفة الفرق بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة وصافي الدخل الجبائي، نظرا لتأثيره على تلك العوائد نتيجة أثر ضريبي موجب من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح عن الفروق المؤقتة يمكن من توفير بعض المعلومات التي تفيد في التنبؤ بالعائد على الاستثمار؛ 15

12 . مسعود كسكس. (2014). أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة الكشوف المالية في الجزائر. مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر. ص6.

13 . تامر عبد الغني. (2004). الأسلوب المقترح لمحاكاة ضرائب الدخل في الكشوف المالية، دراسة ميدانية. رسالة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، مصر، ص24 .

14 . تامر عبد الغني (2004)، المرجع نفسه، ص 24.

15 . تامر عبد الغني (2004)، المرجع نفسه، ص 24.

3. التنبؤ بالتدفقات النقدية بشكل أفضل في المستقبل، حيث إن معرفة مصروف ضريبة الدخل المؤجل يمكن من توفير معلومات تفيد في التعرف على احتمالية زيادة الضريبة واجبة السداد أو نقصانها مستقبلا، كما قد يمكن من إيضاح السياسات المتعلقة برسمة التكاليف، والاعتراف بالإيرادات، والتنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في الالتزامات الضريبية المؤجلة نظرا لفقدان جزء من السيولة بسبب ارتفاع المدفوعات الضريبية الفعلية عن مصروف ضريبة الدخل المسجل في قائمة الدخل؛¹⁶

4. المساعدة على صناعة السياسات الحكومية خاصة عند إعداد الموازنة العامة للدولة، أو إدخال بعض التعديلات على التشريعات الجبائية. فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية الناجمة عن الفروق المؤقتة يؤدي إلى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المؤسسة فعليا، وبالتالي التعرف على معدل الضريبة الفعال لها، ولمجموع المؤسسات من نفس النشاط.¹⁷

2. مميزات الضرائب المؤجلة :

"حسابات الضرائب المؤجلة تشمل كل الضرائب غير المتوقعة بعد إقفال السنة المالية، والتي تقدم النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها وفق النظام الجبائي المعمول به، دون الأخذ بالتغيرات التي قد تطرأ عليها والتي من شأنها أن تظهر ضرائب جديدة على عاتق المؤسسة قد تحسب آجلا وفق الحالات التالية" :¹⁸

- حالة الاختلافات الزمنية في تسجيل الإيرادات والأعباء محاسبيا وأخذها بعين الاعتبار جبائيا بصفة لاحقة؛

- حالة الخسائر الجبائية أو الأرصدة الدائنة لبعض أنواع الضرائب التي يمكن أن تحمل لسنوات مستقبلية، أو لتغطية ضرائب مستقبلية محتملة إذا كان القانون الجبائي يسمح بذلك؛

- الإلغاءات وإعادة المعالجات المحاسبية الموجهة في إطار تقديم الكشوف المالية المجمعة.

"كما تجدر الإشارة إلى إمكانية إجراء المقاصة بين الضرائب المؤجلة من سنوات سابقة سواء في الميزانية أو حساب النتائج إذا توفرت الشروط التالية" :¹⁹

أ. ديون و حقوق ناتجة عن نفس الإدارة و نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة؛

ب. حالة وجود نص قانوني نافذ مع أخذ بعين الاعتبار طبيعة و أصل الضريبة المعفاة بالمقاصة.

¹⁶ . تامر عبد الغني (2004)، المرجع نفسه، ص 24.

¹⁷ . تامر عبد الغني (2004)، المرجع نفسه، ص 24.

¹⁸ . تامر عبد الغني (2004)، المرجع نفسه، ص 24.

¹⁹ . نوح ليوز. (2009). مخطط النظام المحاسبي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، ص 23.

3. الهدف من ضريبة الدخل المؤجلة و مجال التطبيق :

"تهدف الضريبة المؤجلة إلى تحديد ومعالجة الضريبة على أرباح الشركات الناتجة عن نتيجة الدورة وما يتعلق بها من فروق مؤقتة تنتج عن الاختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية والتي يمكن استرجاعها أو دفعها في فترات مستقبلية".²⁰

وتطبق الضريبة المؤجلة على المؤسسات التي تخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات وفق نظام الدفع الحقيقي.²¹

المطلب الثاني: آلية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي

المالي SCF ووفق معيار المحاسبة الدولي IAS12

خصص هذا المطلب لتوضيح كيفية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق للمعيار الدولي رقم 12، ثم طريقة معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي ثم المقارنة بين الطريقتين.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق معيار المحاسبة الدولي IAS12

في هذا الفرع تم التطرق إلى معالجة الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

1. الاعتراف بالضرائب المؤجلة :

حدد المعيار المحاسبي الدولي IAS12 متطلبات الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة حيث خصص العديد من الفقرات لتوضيح قواعد الاعتراف، وبالمقابل يتجسد المبدأ الأساسي الذي يقوم عليه المعيار، بالمعالجة المحاسبية للأثار الضريبية الجارية والمؤجلة الناجمة عن عملية أو حدث بما يماثل المحاسبة عن العملية أو الحدث نفسه.²²

ويصرح المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في فقرته رقم 58 "الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة" ما عدا إلى الحد الذي تنشأ فيه من :

- العملية أو الحدث الذي يعترف به بنفس الفترة أو فترات مختلفة خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل الآخر وإنما مباشرة في حقوق المالكين؛

- اندماج أعمال بطريقة التملك.²³

²⁰ . شعيب شنوف. (2016). المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. ص 82 وما بعدها.

²¹ . الفقرة 4 من إشعار المجلس الوطني للمحاسبة الصادر في 2014 والمتعلق بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة.

²² . شعيب شنوف ومريم ظريف. (2020). "إشكالية الاختلاف و التوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية". المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، (1)8، ص 8.

²³ . نص المعيار المحاسبي الدولي 12 الفقرة 58 ، www.ifrs.org

ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في الفقرة 15 منه وجوب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن :²⁴

- الاعتراف الأولي بالضريبة؛

- الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية لا تتصف بكونها اندماج للأعمال وأيضا لم تؤثر في وقت حدوثها على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الجبائية) كما أن المعيار يضع محددات يجب توفرها في للاعتراف بتلك الأصول الضريبية المؤجلة كما تبين الفقرة 24 ذلك "يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الجبائي محتمل توفره ل طرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن الاعتراف المبدئي بالأصل أو الالتزام في عملية لا تتصف بكونها اندماج للأعمال وأيضا في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة ".²⁵

2. الإفصاح المحاسبي عن ضرائب الدخل في الكشوف المالية:

إن الضرائب ذات تأثير عال على النظام المحاسبي ويمتد ذلك التأثير على العديد من الكشوف المالية وملحقاتها وهي كالتالي :

- الإفصاح في حساب النتائج :

يركز معيار المحاسبة الدولي 12 بشكل أساسي على الإفصاح عن مكونات مصروف الضرائب أو الدخل الضريبي. لأن إجمالي مصروف الضريبة المذكور في قائمة الدخل هو مجموع الضرائب الحالية والمؤجلة .²⁶

- الإفصاح في الميزانية :

في هذه الحالة، يتم التمييز بين ضريبة الدخل المستحقة وضريبة الدخل المؤجلة. فيما يتعلق بضريبة الدخل المستحقة، يجب الإفصاح عنها في الخصوم الجارية في الميزانية، وفي الحالات التي تقوم فيها المؤسسة بدفع مبالغ على الحساب أو مقدّما، يتم تسجيل هذه المدفوعات في حساب ضرائب الدخل المقدم شريطة أن يتم تسويته برصيد ضرائب الدخل المستحقة عند الإفصاح عنها في الميزانية.²⁷

²⁴ . نص المعيار المحاسبي الدولي 12 الفقرة 15 ، www.ifrs.org

²⁵ . نص المعيار المحاسبي الدولي 12 الفقرة 24 ، www.ifrs.org

²⁶ . عادل جعنيط (2021). أثر تبني المعيار المحاسبي الدولي 12 من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس على جودة الكشوف المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 7(1)، ص 5.

²⁷ . خليل أحمد محمود. (2011). اثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في الكشوف المالية". ص94. نقلا عن : عادل جعنيط (2021) المصدر 1 نفسه.

3- متطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة :

ينص المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في فقرته 53 أن لا تخصم الالتزامات الضريبية والأصول الضريبية المؤجلة، ويقدم في الفقرة 54 منه التفسير لذلك مبينا " يتطلب التحديد المعتمد للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس جدولة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت، وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو كثيرة التعقيد، ولذلك فإنه من غير اللائق أن تخصم الضرائب المؤجلة لأن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى عدم قابلية المعلومات للمقارنة مع باقي الكيانات".²⁸

وفيما يتعلق بمتطلبات القياس اللاحق للضرائب المؤجلة فإنه بنهاية كل فترة لإعداد التقارير يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS12 من المشروع القيام بإعادة تقييم المبالغ المرحلة للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والتي يمكن أن تتغير نتيجة التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها، إعادة تقييم قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة أو التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل.²⁹

4- القياس والاعتراف بالضرائب المؤجلة :

• إثبات الضرائب المؤجلة :

أقر المعيار المحاسبي الدولي الأصلي IAS12 طريقتين في إثبات نفقة الضريبة المؤجلة، وهما طريقة التأجيل (حسابات النتائج) و طريقة الالتزام (الميزانية)، ولكن بعد صدور المعيار المحاسبي الدولي المعدل قام بإلغاء طريقة التأجيل وأبقى على طريقة واحدة وهي طريقة الالتزام (الميزانية) والتي تنص على أنه لا يمكن احتساب القيمة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر، بل يجب اعتباره حاصل جمع مكونين هما قيمة الضريبة الجارية، وقيمة الضريبة المؤجلة، وهذا المجموع لن يساوي بوجه عام نسبة الضريبة الجارية في ضربها بالربح المحاسبي.³⁰

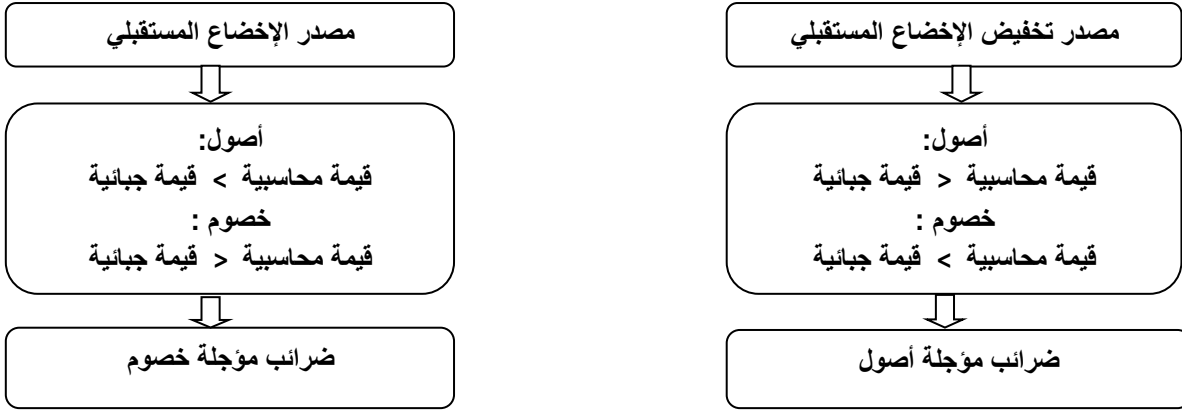
²⁸ . نص المعيار المحاسبي الدولي 12 الفقرة 54 ، www.ifrs.org

²⁹ . شعيب شنوف ومريم ظريف . (2020) . "إشكالية الاختلاف و التوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي و

المعايير المحاسبية الدولية". المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، 8(1)، ص 9.

³⁰ . شعيب شنوف ومريم ظريف. المرجع نفسه، ص 9.

شكل 2.1 : طريقة الميزانية لإثبات الضرائب المؤجلة



المصدر: بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf ومعايير المحاسبة الدولية ias/ifrs الجزء الثاني، منشورات كليك ، الجزائر، 2013 ، ص 292.

• التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة :

طبقا للمعايير المحاسبية الدولية فإن الضرائب المؤجلة تدخل في تكوين النتيجة الصافية للمؤسسة ويتم التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة من جهة على مستوى أصول وخصوم الميزانية المحاسبية ومن جهة أخرى على مستوى حساب النتائج. يقابلها في الجانب المدين (عندما يتعلق الأمر بعبء ضريبي) أو في الجانب الدائن (عندما يتعلق الأمر باقتصاد ضريبي).³¹

جدول 1-2 . طريقة إثبات الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

قيمة محاسبية > قيمة جبائية	قيمة محاسبية < قيمة جبائية	
ضرائب مؤجلة أصول	ضرائب مؤجلة خصوم	أصول
ضرائب مؤجلة خصوم	ضرائب مؤجلة أصول	خصوم

المصدر: شنوف، شعيب وظيف، مريم (2020). "إشكالية الاختلاف و التوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية". المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، 8(1)، ص 9.

³¹ بن ربيع حنيفة و آخرون، (2013) ، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية. دار منشورات كليك، الجزء الثاني، الطبعة الأولى. صفحة 292.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

في هذا الفرع تم التطرق إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

1. الاعتراف والقياس :

سوف نقوم بعرض أهم ما جاء به المشرع الجزائري بخصوص موضوع الضرائب المؤجلة وأحكام تطبيقها من خلال القرار المؤرخ في 2008/07/26 (الجريدة الرسمية العدد 19 لسنة 2009) والإشعار رقم 10062014 للمجلس الوطني للمحاسبة CNC .

حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي SCF الضرائب المؤجلة على أنها طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن أعباء الضريبة في النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة المالية وحدها وهذا التعريف يتطابق مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS12. حيث عرفها على أنها "مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية و حسابات النتائج الضرائب الناتجة عن:³²

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبئ ما وأخذها في الحسبان عند تحديد النتيجة الجبائية لدورة 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، ترصيد وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند إقفال الدورة المالية، يدرج أصل أو خصم للضريبة المؤجلة في الحسابات بالنسبة لكل الفروق الزمنية إذا كانت يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي.

تحدد الضرائب المؤجلة أو تتم مراجعة أرصدها عند إقفال الدورة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من الدورة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

ويعتبر الإشعار رقم 10062014 الذي نشره المجلس الوطني للمحاسبة في 10 جوان 2014 الإشعار الوحيد الذي تم نشره لبيان الضرائب المؤجلة، حالاتها وتطبيق أحكامها والمفاهيم المرتبطة بها.

حيث عرف المجلس الوطني للمحاسبة الضرائب المؤجلة على أنها: "اقتصاد في الضريبة (إيراد ضريبي) في النتيجة المستقبلية أو مصروف ضريبي على النتائج التي سوف تدفع في السنوات

³² . شنوف، شعيب و ظريف، مريم. (2020). "إشكالية الاختلاف و التوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية". المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، 8(1)، ص 10.

المقبلة. هذه الضرائب المؤجلة تنتج من فروقات مؤقتة بين النتيجة المحاسبية بما في ذلك نتيجة العمليات المباشرة في الأموال الخاصة في الدورة الحالية والنتيجة الجبائية .

بالإضافة إلى بعض عمليات الميزانية والتسيير التي تكسب الحق في الاسترجاع أو الدفع وذلك في الإطار المحدد من التشريع الجبائي".³³

تطبق الضرائب المؤجلة على جميع الكيانات الاقتصادية الخاضعة للضرائب على أرباح الشركات ضمن النظام الحقيقي، وبالتالي الكيانات غير الخاضعة للضرائب على أرباح الشركات وتلك الخاضعة للنظام الجزافي غير معنية بالضرائب المؤجلة.³⁴

وقد اعتمد النظام المحاسبي طريقة الالتزام في تحديد مبلغ الضريبة المؤجلة، وقد حدد إشعار المجلس الوطني للمحاسبة الحالات التي تتعلق بالضريبة المؤجلة و هي:³⁵

- المصاريف الإعدادية المسجلة في الأموال الخاصة
- فارق إعادة التقييم ؛
- الاختلاف بين الإهلاك المحاسبي والهلاك الجبائي ؛
- المؤونات والمخصصات غير القابلة للتخفيض حتى يتحقق تدني القيمة؛
- الأعباء القابلة للتخفيض وفق شروط ؛
- النتائج الخاضعة للضريبة وفق شروط؛
- عقود الإيجار التمويلي ؛
- النتائج، الأعباء، الأرباح أو الخسائر المسجلة في الأموال الخاصة ؛
- تحيين الحقوق، الديون، حسابات العملة الصعبة ؛
- مصاريف التطوير؛
- الخسائر الجبائية والقروض الضريبية؛
- قيمة الوحدة المنخفضة من الممتلكات المقبولة لأغراض ضريبية؛
- نتيجة اندماج الأعمال ؛

³³ . القرار المؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المتعلقة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الجزائر، 2009/03/25، المادة 134. ص18.

³⁴ . شنوف، شعيب و ظريف، مريم. (2020). "إشكالية الاختلاف و التوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية". المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، 8(1)، ص 11.

³⁵ . الإشعار رقم 10062014 المنشور بتاريخ 10 جوان 2014 عن المجلس الوطني للمحاسبة .

- عمليات الاندماج، الاستحواذ والتخلص.

كما يحتوي هذا الإشعار على تفسيرات لثلاث حالات المتعلقة بضرائب الدخل المؤجلة والمتمثلة في المصاريف الإعدادية المسجلة في الأموال الخاصة، فارق إعادة التقييم، الاختلاف بين الإهلاك المحاسبي و الإهلاك الجبائي.

2. التسجيل المحاسبي و التسوية للضرائب المؤجلة أصول و خصوم :

يتم تسجيل الضرائب المؤجلة على مرحلتين، الأولى عند نشوء الفرق المؤقت، بجعل ح/ 133 الضرائب المؤجلة على الأصول مدينا وبجعل ح/ 692 فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول دائنا بمبلغ الضرائب عن النتائج القابلة للتحويل خلال السنوات المالية المقبلة .

والثانية عند التسديد بجعل ح/ 134 الضرائب المؤجلة خصوم دائنا، ويجعل ح/ 693 مدينا فرض الضرائب المؤجلة عن الخصوم أو أحد حساب رؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة بالنسبة إلى مبالغ ضرائب مطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة.

تتم في كل نهاية دورة مالية إعادة تقويم الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم في مقابل الحسابات نفسها، وتعكس تماما القيدتين المذكورين أعلاه 133 / 692 - 693 / 134.

الفرع الثالث: مقارنة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار IAS12

خصص هذا الفرع لمقارنة بين المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والنظام المحاسبي المالي. وفي ما يلي جدول يمثل أهم أوجه التشابه والاختلاف بينهما:

الجدول 3.1 : مقارنة الضرائب المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12

البيان	أوجه الاختلاف		أوجه التشابه
	IAS 12	SCF	
التعاريف	تطرق إلى عدة تعاريف منها الربح المحاسبي، الضريبة المؤجلة، لأصل والخصم الضريبي المؤجل، الفروق المؤقتة والدائمة.	اقتصرت التعاريف على مفهوم الضريبة المؤجلة فقط.	-

		شرح المعيار بالتفصيل كيفية تحديد الأساس الضريبي لأصول المؤسسة والتزاماتها	القاعدة الضريبية
-	لم يتطرق إليها النظام المحاسبي المالي.		
عند إقفال الدورة المالية تسجل الضريبة المؤجلة في الحسابات كإيراد أو مصروف بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الأخيرة يتحمل أن يترتب عليها مستقبلاً عبء أو إيراد ضريبي.	-	-	التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة
تقاس الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة عند كل إقفال للدورة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من الدورة المالية التي ينجز الأصل خلالها أو يسوى الخصم الجبائي دون التحيين وذلك باتباع طريقة الميزانية (الالتزام)	-	-	قياس الأصول و الالتزامات الضريبية
-	تطرق لها بشكل سطحي	تطرق لها بالتفصيل	الفروق المؤقتة

<p>يتم مراجعة الضرائب المؤجلة في نهاية كل دورة مالية إما بالزيادة أو التخفيض أو الإلغاء وتتم بطريقتين :</p> <p>1- إما بتسوية الضريبة المؤجلة المكونة في الدورة السابقة ثم تكون ضريبة مؤجلة جديدة في الدورة الحالية؛</p> <p>2- أو بإجراء مقاصة بين مبالغ الضريبة المؤجلة وإجراء تسوية إذا كان للمؤسسة الحق المشروع في إجراء المقاصة.</p>	-	-	مراجعة الضرائب المؤجلة
---	---	---	------------------------

المصدر : شعيب شنوف، مريم ظريف، 2020، إشكالية الاختلاف والتوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. ديسمبر 2020 المجلد 8 - العدد. 01 (ص 207-208).

ومن خلال الجدول المقارن نستنتج أن النظام المحاسبي المالي قد تبنى المعيار المحاسبي الدولي 12 إلا أنه أهمل بعض الجوانب الثانوية فيه كتحديد الفروق المؤقتة وكيفية تحديد الأساس الضريبي وهو الأمر الطبيعي بالنظر إلى خصائص البيئة الجزائرية وبالنظر إلى حداثة الموضوع عند أغلبية المهنيين.

أما من ناحية الموضوع والأهداف فهذه المقارنة تبين مدى قدرة النظام المحاسبي المالي على معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا.

المبحث الثاني: الدراسات العلمية السابقة للضرائب المؤجلة

سننظر في هذا المبحث إلى بعض الدراسات التي تناولت موضوع المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق SCF ووفق المعيار الدولي 12، حيث صادفتنا عدة دراسات منها العربية والأجنبية حيث سنستعرض في المطلب الأول أهم الدراسات التي نعتبرها أقرب إلى موضوع الدراسة وإلى الواقع الجزائري وفي المطلب الثاني سنذكر ماهي مميزات الدراسة الحالية بالنسبة للدراسات السابقة.

المطلب الأول : عرض لأهم الدراسات السابقة

حسب ما تم الإطلاع عليه، كانت أهم الدراسات السابقة في هذا الموضوع وذلك بشكل جزئي فقط حيث سنقوم بعرض موجز لأهم الدراسات التي تعلق بموضوع الدراسة الحالية كما يلي:

الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

خصص هذا الفرع لعرض أهم الدراسات السابقة باللغة العربية وتحليل أهم نتائجها وهي كالتالي :

أولاً: دراسة (عزيزة المهري، 2013)، إختبار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي الضرائب المؤجلة و التوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر، رسالة ماجستير 2012-2013، جامعة الجزائر 3

حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية : إلى أي مدى يتوافق المعيار المحاسبي الدولي الذي يعالج الضرائب المؤجلة مع التوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر؟ وقد كان هدف الدراسة هو تبيان أثر الجباية على المحاسبة، ووجوب فصل هذه الأخيرة عن النصوص الجبائية حتى تتمكن من عرض الصورة الصادقة للكشوف المالية، وكذا الجهود المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لمعالجة المفاهيم الخاصة بالنظام المحاسبي المالي جبائياً، وأخيراً إظهار مدى ارتباط تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الضريبة على النتيجة بمختلف المعايير المحاسبية الأخرى. ولأجل ذلك ولأجل ذلك اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في الدراسة النظرية، بدراسة القواعد الجبائية في ظل النظام المحاسبي المالي مع تفصيل لدور الضرائب المؤجلة في إبراز الصورة الصادقة للكشوف المالية مع دراسة حالة لدى مؤسسة ميناء الجزائر في الجانب التطبيقي للدراسة.

وقد كانت نتائج البحث هي أن النظام المحاسبي المالي يهدف لإحداث توفيق بين المحاسبة والاقتصاد بعيداً عن الجمود القانوني والجبائي، وبالتالي فهو يتضمن طرق تقييم جديدة لتقريب التطبيقات المحاسبية المحلية بالتطبيقات المحاسبية الدولية، وأن تحديد النتيجة الجبائية يكون من خلال جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية خارج المحاسبة، وهذا لوجوب استقلال المحاسبة عن الجباية ولمنع التشوهات المحاسبية من أصل جبائي. وأن المعيار الخاص بالضرائب المؤجلة لم يأتي فقط ليعالج

الفروقات المؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وإنما أيضا لمعالجة القيم المحاسبية للأصول والخصوم ذات الأساس الجبائي وبالتالي إمكانية التأثير على المركز المالي للمؤسسة من خلال الضرائب المؤجلة، وأخيرا وهو أن المؤسسات الاقتصادية تواجه صعوبات في تطبيق النظام المحاسبي المالي تتمثل في التطبيق التقني لمختلف المعاملات التقنية وبالتالي لم تتمكن من إعطاء القيمة الحقيقية للمركز المالي للكيانات الاقتصادية، خاصة مع عدم وجود أسواق مالية فعالة. ومن أهم التوصيات : تكوين المهنيين والفنيين ومن لهم صلة بالجانب التقني للنظام المحاسبي المالي، توحيد صيغ الاجتهادات التطبيقية بتجميعها وتنظيمها وإصدارها وإصدار موسوعة متكاملة للنظام المحاسبي ومتابعة تطويرها مع ضرورة وضع هيئات مختصة تضم مهنيين ومتمرسين بالمهنة المحاسبية والكفاءات الجامعية في ميدان البحث في مخابر البحث العلمي.

ثانيا: دراسة (عمر تركي هزاع العجيلي، 2013)، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على الكشوف المالية (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)، رسالة ماجستير - 2013/2012، جامعة الشرق الأوسط، الأردن

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية : ما هو الأثر الذي يترتب على الكشوف المالية والمركز المالي لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار بسبب الفرق بين تبني وعدم تبني معيار المحاسبة الدولي رقم (12)؟ وقد كان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتعرف على كيفية معالجة الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب هذا المعيار، وأخيرا التعرف على كيفية الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة وأثرها على الكشوف المالية. ولأجل ذلك اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في الدراسة النظرية، فتطرق الباحث إلى أهم الأدبيات النظرية حول الضرائب المؤجلة كالفروقات بين الربح المحاسبي والربح الجبائي والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ومعالجة الضرائب المؤجلة وفق القاعدة 13 للنظام المحاسبي العراقي ووفق المعيار الدولي رقم 12 ، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد الباحث على دراسة حالة لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار.

وقد كانت نتائج البحث أن المصرف تجاهل الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة في حين أنها تعتبر محددات الهامة لعدالة عرض بيانات الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية للمصرف، وهذا راجع لافتقار متطلبات القاعدة المحاسبية رقم (13) إلى التأكيد على ضرورة إفصاح الشركات في بياناتها المالية عن شكوكها حول حكم الإدارة الضريبية المستقبلي بشأن الإقرار الضريبي للدورة المالية الجارية. وهو ما يعاكس متطلبات المعيار الدولي رقم 12 الذي يؤثر تطبيق متطلباته مباشرة على المركز المالي للمؤسسة وكشوفها المالية بصفة عامة.

ثالثا: دراسة (نورالدين موساوي، 2015)، المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي (دراسة حالة) - مذكرة ماستر 2014-2015، جامعة الوادي

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية : كيف تتم معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي؟ وقد كان هدف الدراسة هو البحث عن علاقة النظام الجبائي بالنظام المحاسبي وتوضيح العلاقة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية أولا، ثم المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة وفق النظام المحاسبي ثانيا. ولأجل ذلك قام الباحث في الجانب النظري بدراسة النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري، والتطرق إلى كيفية معالجة الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي. مع دراسة حالة لدى مؤسسة زين طيف للمقاولات وأشغال البناء بالوادي في الجانب التطبيقي.

وقد كانت نتائج البحث هي أن القوانين المحددة للقواعد الجبائية الجزائرية تختلف عن مفاهيم وقواعد النظام المحاسبي المالي الذي يتبنى للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) من حيث الأهداف مع ضرورة إظهار الآثار الضريبية المترتبة على الاختلافات المؤقتة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. أما من الناحية التطبيقية فإن النظام المحاسبي المالي يرشد المؤسسات الاقتصادية للطرق السليمة في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، كما تساعد المعالجة المحاسبية لضرائب المؤسسة على معرفة التزاماتها وحقوقها تجاه الدولة. وأخيرا هو أن إن طريقة الأصل والالتزام الضريبيين المطبقة تسهل من مهمة المؤسسة في حساب قيمة الضرائب المؤجلة مع إثباتها في الكشوف المالية لإعطاء صورة صادقة لمستخدميها وهو ما يتوافق مع ما أمكن تطبيقه من المعيار الدولي رقم 12، ذلك أن تطبيقه لا يزال جزئيا في البيئة الجزائرية. ومن أهم التوصيات : تهيئة الاقتصاد الوطني للانفتاح أكثر على معايير المحاسبة الدولية، مع إعادة النظر في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة. أما من ناحية المؤسسات الاقتصادية فيجب تكوين مهنيي المحاسبة وتوعيتهم لاستعمال النظام المحاسبي بجميع حساباته مع ما يتطلبه التطور الدولي.

رابعا: دراسة (صديق حسوس و صلاح الدين شريط، 2016)، الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة

حاول الباحثان من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية : ما مدى قدرة النظام المحاسبي المالي على معالجة الفروق المؤقتة ومحاسبة الضرائب المؤجلة في ظل التشريع الجبائي الجزائري؟ وقد كان هدف الدراسة هو التعرف على طرق وكيفيات تحديد كلا من الربح المحاسبي والربح الجبائي وتوضيح مفهوم الفروقات المؤقتة وطرق إثبات الضريبة المؤجلة، ثم المعالجة المحاسبية للحالات الممكنة

ان تكون حدث منشئ للضريبة المؤجلة وفق النظام المالي الجزائري. ولأجل ذلك قام الباحثان بدراسة نظرية للموضوع متبعين المنهج الوصفي مع تحليل افتراضي للمعالجة المحاسبية للحالات الممكنة ان تكون حدث منشئ للضريبة المؤجلة في الشركات الفردية.

وقد كانت نتائج البحث هي أن النظام المحاسبي المالي يمكن من تحديد الربح حسب النظام المحاسبي المالي وحسب النظام الجبائي الجزائري، قياس وإثبات الضريبة المؤجلة، وكذا القياس والمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في الشركات الفردية، خاصة وأن النظام المحاسبي المالي يعتمد طريقة الميزانية في قياس وإثبات الضرائب لمؤجلة، وهي الطريقة المنصوح بإتباعها من قبل المعايير المحاسبية الدولية.

خامسا: دراسة (عبد الباسط تباني، 2017)، المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار الدولي 12، مذكرة ماستر 2016-2017، جامعة المسيلة

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية: ما مدى توافق المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12؟ وقد كان هدف الدراسة هو معرفة مضمون النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة ومدى التقارب بينه وبين معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال، والوقوف على مقومات ومعوقات استخدام معيار ضرائب الدخل في البيئة المحاسبية الجزائرية. ولأجل ذلك اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، فتطرق لتعريف الإطار المفاهيمي للدخل في النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS12 ولكيفية المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل في المنظومة الجزائرية ثم القيام بدراسة حالة في لمحاسبة ضرائب الدخل في شركة مطاحن الحضنة بولاية المسيلة في الجانب التطبيقي.

وقد كانت نتائج البحث هي أن الشركات في الجزائر تخضع للنظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الجبائي بما يتواءم ومتطلبات المعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل"، نظرا للإمكانيات التي توفرها الدولة و دور المجلس الوطني للمحاسبة في النهوض بالمحاسبة بما يواكب معايير المحاسبة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية. كما أكد أن الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الدولة تعتبر غير كافية لتلافي الاختلاف الموجود بين المحاسبة والجبائية. وأوصى الباحث بضرورة التكفل بتكوين الأطارات والمختصين والمهنيين للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. والتعاون وتبادل الخبرات والاستفادة من تجارب الدول الأخرى، كما أوصى بضرورة تعديل النظام الجبائي الجزائري ليتوافق مع النظام المحاسبي ويواكب معايير المحاسبة الدولية.

سادسا: دراسة (شعيب شنوف ومريم ظريف، 2020)، إشكالية الاختلاف و التوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس

حاول الباحثان من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية: ما هي أوجه الاختلاف والتوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي IAS12 في تقييم ومعالجة ضرائب الدخل المؤجلة؟ من يتكيف مع من؟ هل النظام المحاسبي هو الذي يتكيف مع النظام الجبائي أم العكس؟

وقد كان هدف الدراسة هو معرفة أوجه الاختلاف والتوافق في كيفية معالجة ضرائب الدخل المؤجلة وتكمن أهمية ذلك في كون أن الجزائر تبنت نسبيا عددا من المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي. ولأجل ذلك قام الباحثان في بحثه بدراسة نظرية متبعا المنهج التحليلي الوصفي، تناولت كيفية إنشاء ضرائب الدخل المؤجلة وكذا آلية المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة وفق SCF و IAS12. تلتها دراسة حالة في الجانب التطبيقي على مؤسسة ONALAIT حول مدى التزامها (عينة الدراسة) بمعالجة ضرائب الدخل المؤجلة وفق IAS12.

وكانت نتائج البحث هي ضرورة تكيف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي وهذا في إطار تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وأن النظام المحاسبي المالي يتوافق نسبيا مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 في معالجة الضرائب المؤجلة إلا أن تطبيق أحكام الضرائب المؤجلة بالشكل الصحيح عند ثبوتها في حسابات المؤسسات الاقتصادية يعتبر أمرا نادرا، إذ كثيرا ما تتجاهل المؤسسات العمليات المنشئة لهذه الضريبة مما يؤثر على مصداقية الكشوف المالية لديها وذلك راجع إلى قصور القوانين والتعليمات والإطار النظري والتطبيقي للضرائب المؤجلة، نظرا لتقصير الجزائر في إصدار التشريعات الجديدة المصاحبة لتبنيها معايير المحاسبة الدولية واكتفائها بنشر مراسيم وأوامر معدلة ليست بالكافية.

سابعا: دراسة (رندة ابتسام يخلف، 2021)، تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة

حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية: ما مدى انعكاس تطبيق الضرائب المؤجلة على الاختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري؟ وقد كان هدف الدراسة هو تحديد أهم الاختلافات القائمة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري في إثبات الضرائب المؤجلة. وتناول البحث في دراسة نظرية وصفية تحليلية، كيفية نشأة الضرائب المؤجلة وماهيتها ومجال تطبيقها والعمليات الخاضعة لها. كما تناول البحث في فصله الأخير، طريقة الإثبات المحاسبي للضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي وأثرها على الكشوف المالية .

وقد كانت نتائج البحث أن الضرائب المؤجلة هي مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية، وأن تطبيق الضرائب المؤجلة من عدمه يؤثر على شفافية الكشوف المالية وبالتالي على قرارات مستخدمي المعلومة المحاسبية. وأوصى البحث بضرورة التكوين لتبسيط كيفية تطبيق الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي SCF. والعمل على تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي لمنع استغلالها عن طريق الغش والتهرب الضريبيين، كما أوصى الأساتذة والمختصين بإصدار كتب تتناول هذا المجال من المحاسبة نظرا لنقصها الكبير في المكتبات.

ثامنا: دراسة (عادل نقموش، 2021)، دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري -دراسة حالات عملية-، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة المسيلة

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية: ماهي أهم دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي؟ وقد كان هدف الدراسة هو التعرف على الضريبة المؤجلة، تحديد إجراءات وقواعد معالجة الضريبة المؤجلة وكذلك تحديد قواعد الإثبات المحاسبي لها حسب النظام المحاسبي المالي. ولأجل ذلك تناول البحث في شقه النظري، التطرق إلى عموميات حول الضرائب المؤجلة من خلال تعريفها وأهميتها، معتمدا على المنهج الوصفي التحليلي. ثم في الشق التطبيقي إلى دراسة حالات العملية لأسباب تطبيق الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي وكيفية معالجتها محاسبيا في كل من مؤسسة الرياض سطيف وديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية البويرة والمؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية.

وقد كانت نتائج البحث أن المهنيين في الجزائر يجدون صعوبة في فهم فلسفة وآلية عمل الضرائب المؤجلة (من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح). وذلك للوصول إلى إعطاء صورة صادقة للكشوف المالية وللمركز المالي للمؤسسة. وبذلك صعوبة استخدام الضريبة المؤجلة في بعض أو كل المؤسسات لعدم إتقانها وكذلك عدم تقييدها بالشكل الصحيح رغم سهولة مبدئها. وقد خرج البحث بمجموعة توصيات أهمها، العمل على تكييف التشريعات الجبائية الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية لخلق التجانس وتقليص التباعد والتعارض إجراء دورات تكوينية للمهنيين في المجال المحاسبي والجبائي تخص الضريبة المؤجلة.

تاسعا: دراسة (عادل جعنيط، 2021)، أثر تبني المعيار المحاسبي الدولي 12 من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس على جودة الكشوف المالية " دراسة ميدانية لآراء عينة من المتخصصين في المحاسبة والجبائية"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية: ما أثر المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس على جودة الكشوف المالية؟ وقد كان هدف الدراسة

هو بيان مدى تطبيق ضرائب الدخل في الشركات الاقتصادية الجزائرية، الكشف عن الأسباب التي يمكن أن تقف عائقا أمام الشركات للالتزام بطريقة ضرائب الدخل وأخيرا إبراز الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في تحقيق أهداف المؤسسة وخصوصا المعيار الدولي رقم 12 في محاسبة ضرائب الدخل من الإفصاح، الاعتراف والقياس في الكشوف المالية. وتناولت الدراسة في شقها النظري التعريف بالمعيار الدولي للمحاسبة رقم 12، ثم التطرق إلى أثر الإفصاح، الاعتراف والقياس عن ضرائب الدخل على جودة الكشوف المالية (المنهج الوصفي). وفي جانبها التطبيقي اعتمدت على دراسة ميدانية لآراء عينة من المتخصصين في المحاسبة والجباية حول المعيار المحاسبي الدولي IAS12 وتأثيره على الكشوف المالية للمؤسسة.

وقد كانت نتائج البحث أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) يؤثر على الكشوف المالية بشكل كبير بحيث بإمكانه إعطاء صورة صادقة للمعلومات المحاسبية من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس لضرائب الدخل المؤجلة داخل المؤسسة. ومن بين أهم التوصيات التي خرج بها البحث هي ضرورة الاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 وتطبيقه من طرف مصالح المحاسبة. ولكن وللنقص الكبير في فهمه وتطبيقه لدى المحاسبين يوصي الباحث بعمل دورات تكوينية في هذا المجال وكذلك الاطلاع الدائم والمستمر على التحديثات الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية وإدراجها ضمن القوانين والأنظمة المحلية.

الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغات الأجنبية

خصص هذا الفرع لعرض أهم الدراسات السابقة باللغة الأجنبية وتحليل أهم نتائجها وهي كالآتي :

أولا: دراسة (Youcef Saihi / Nacer Azouani) 2016 : Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS \ IFRS En Algérie, Illustration à partir du cas du groupe industriel ENCC, Université de M'sila.

حاول الباحثان من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية: هل يتوافق توحيد وإمكانية التطبيق لحسابات الضرائب المؤجلة في الجزائر على ضوء نظام المحاسبة المالي مع متطلبات المعايير الدولية IAS / IFRS؟ وقد كان هدف الدراسة هو دراسة العلاقة بين المحاسبة والضرائب وعلى وجه التحديد دراسة المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، خاصة في أكثر حالاتها تعقيدا (تجميع الحسابات). فتناولت الدراسة في شقها النظري (المنهج الوصفي التحليلي) مفهوم الضرائب المؤجلة في الأدبيات المحاسبية، ثم التطرق إلى مفهوم التحكم في أخطار الضرائب المؤجلة وفي الجانب التطبيقي تناولت الدراسة دراسة حالة لكيفية معالجة الضرائب المؤجلة في مجمع الهياكل المعدنية والنحاسية ENCC.

وقد كانت نتائج البحث أن مجموعة ENCC تطبق طريقة الميزانية وهو ما يوافق النظام المحاسبي المالي والطريقة المنصوح بها في IAS12. حيث تشكل الضرائب المؤجلة أحد المجالات المعقدة في إعداد الحسابات المجمعمة. التي علينا معرفة التعامل معها بطريقة ملائمة وشاملة للعناصر المتعلقة بها. وفي الواقع الجزائري، متطلبات معيار المحاسبة الدولي 12 يتم تطبيقها أحياناً بشكل جزئي بسبب نقص الأهمية النسبية لبعض النقاط أو عن طريق تطبيق أحد الاستثناءات المنصوص عليها في المعيار ومن بين توصيات البحث الاهتمام أكثر من قبل المختصين بالتعمق في الدراسة المحاسبية للضرائب المؤجلة لأن إعطاء معلومات محاسبية دقيقة وصادقة أصبح الآن أكثر أهمية مما كان عليه في الماضي نظرا لارتباطه بعمليات اتخاذ القرار وبالتالي الاهتمام بالجانب الاقتصادي عوض الجانب القانوني المفروض جبائياً.

ثانيا : دراسة (Saliha BELAROU, Hocine BELKHARROUBI 2018) Le passage d'un paradigme comptable « Plan Comptable National » à un autre « Système Comptable Financier »: cas de l'IAS 12 En Algérie, International Journal of Business and economic strategy. Université Oran 2.

حاول الباحثان من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية: كيف تم التحول النموذجي الذي تم في الجزائر في معالجة الضرائب المؤجلة محاسبياً؟ وقد كان هدف الدراسة فهم التحول الذي تم في الجزائر من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي في ما يخص ضرائب الدخل وكذلك تقديم الضرائب المؤجلة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري مع تبني المعايير الدولية، من أجل تسهيل فهمها وتطبيقها. فتناولت الدراسة تطور النظام المحاسبي الجزائري مع دراسة التحول الذي طرأ بالخصوص على الضرائب المؤجلة بدخول النظام المحاسبي المالي الجديد، معتمدين على المنهج الوصفي التاريخي.

وقد كانت نتائج البحث أنه فعلا حدثت تغييرات وتعديلات كبيرة على حسابات الضرائب المؤجلة بقدوم النظام المحاسبي والمالي على الرغم من أن وجود حسابات الضرائب المؤجلة ليس بجديد على بيئة المحاسبة الجزائرية، ولكن بحسابات مختلفة. وعلى الرغم من أن SCF مستوحى من معايير المحاسبة الدولية، فهذا لا يعني أنه يتقن فيه فهم وتطبيق الضرائب المؤجلة وأنه لا توجد اختلافات. بل بالعكس فقد ظهر وجود الكثير من التفاصيل الفنية حولها في المعيار الدولي والتي لازالت غامضة في البيئة المحاسبية الجزائرية وغير مطبقة بشكل كلي وصحيح في أغلب المؤسسات، وبالتالي ضرورة مجاراتها في التنظيم المحلي.

ثالثاً: دراسة (Abdelmadjid LEKCHIRI et Amina ZAHIRI 2021) L'impôt différé et la distorsion de l'information comptable, Revue Internationale des Sciences de Gestion, Université Mohamed Premier Oujda, Maroc.

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية التالية : إلى أي مدى تعيق الإعفاءات الممنوحة من قبل قوانين الضرائب في المملكة المغربية في تحقيق الصورة الصادقة للكشوف المالية؟ وما هي الإجراءات المناسبة لعلاج هذا الوضع؟ وقد كان هدف الدراسة هو تبيان عدم احترام المبدأ المحاسبي والقاعدة القانونية لوجوب العرض الصادق للبيانات والكشوف المالية، بشكل خاص مع حسابات "الضرائب المؤجلة". وبالتحديد في ما يتعلق بمكاسب رأس المال والأسهم في حالات "الاندماج". فتناولت الدراسة بمنهج تحليلي وصفي، مفهوم كل من الضرائب المستحقة والضرائب المؤجلة. وكذلك التطرق إلى مفهوم "النفور أو الاغتراب المحاسبي" إلى التشريعات الجبائية. وأخيراً إلى مفهوم الاندماج مع نواتج فوائض قيمة والتغير في رأس المال وكذلك الاهتلاكات والمؤونات و ما هي الحلول التي يقدمها المعيار الدولي للمحاسبة في هذه الحالات.

وقد كانت نتائج البحث، أن حالات الاندماج حالة يبين ظهور ضرائب مؤجلة على قيم الاستغلال ومكاسب رأس المال. في حين تنص التشريعات في المغرب على تعليق دفع الضريبة على أرباح رأس المال المحققة بدلاً من تأجيل دمجها في الربح أو الخسارة. كما بينت نتائج البحث وجود أعباء مسجلة ظلما على دورة مالية عوض أخرى وهذا ما يؤثر على الصورة الصادقة للكشوف المالية. ويوصي البحث بضرورة تبني معيار المحاسبة الدولي رقم 12 للتغلب على هذا العائق من خلال اقتراح بيانات تأخذ في الاعتبار الضرائب المؤجلة لتحديد الفروق في أصل الضرائب المؤجلة. وبالتالي تنبيه مستخدمي الكشوف المالية إلى ما تدين به الشركة وما يجب عليها كضريبة دولة.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

في هذا المطلب تم التطرق إلى نقاط توافق هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في الفرع الأول، أما الفرع الثاني فخصص لإبراز ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

الفرع الأول : نقاط التوافق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

من خلال استعراضنا للدراسات السابقة حول الضرائب المؤجلة، والتي انتقيناها بما يتوافق مع البيئة الجزائرية أو بيئة أخرى قريبة منها، يتضح أن كل دراسة جاءت لتكمل ما بدأته سابقتها من الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع. حيث اتفقت دراستنا الحالية مع معظم الدراسات السابقة من ناحية الإشكالية والأهمية والأهداف حول هذا الموضوع في ثلاثة (03) نقاط رئيسية وهي:

- مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معيار المحاسبة الدولي IAS12 في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة (دراسة المهري 2013، دراسة SAIHI et AZOUANI 2016، دراسة تبارني 2017 ودراسة شنوف وظريف 2020).

- مدى قدرة النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة في ظل معيقات التشريعات الجبائية (دراسة موساوي 2015، دراسة حسوس وشريط 2016 ودراسة يخلف 2021) وبصيغة مشابهة (دراسة لكشيري وزهيري 2021) في المملكة المغربية.

- أثر تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS12 و وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي على الكشوف المالية للمؤسسة (دراسة العجيلي 2013، دراسة جعنيط 2021 ودراسة نقموش 2021).

الفرع الثاني : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

انطلاقاً من التجربة الشخصية المهنية للباحثين، وملاحظة أن الضرائب المؤجلة لا زالت تعد من الإشكاليات الأساسية في الواقع التطبيقي (الممارسة المحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية)، جاءت هذه الدراسة في شكل محاولة لتقييم واقع الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، فإن ما يميزها عن الدراسات السابقة هو:

- تسليط الضوء عن كيفية المعالجة المحاسبية لأصول والتزامات الضريبة المؤجلة وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية من جهة، ومن جهة أخرى إعطاء فكرة عن مدى تطبيق والتزام ممارسي مهنة المحاسبة بهذا الجانب من الممارسات المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS داخل المؤسسات الاقتصادية ؛

- الوقوف على أهم المعوقات القانونية والتنظيمية والفنية التي يمكن أن تحول دون المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق ما تقتضيه أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي، ومدى تأثيرها على الممارسات المحاسبية التي تتعلق بها.

وبالتالي فهي عبارة عن دراسة تنطلق من فحص وتحليل الممارسات المحاسبية من جهة وتحليل للواقع الذي تمارس فيه من جهة أخرى، ومقارنتها بمتطلبات النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية، وذلك بغرض إعادة النظر فيها وتقويمها سواء بالنصوص والأحكام والقواعد القانونية أو التنظيمية لمهنة المحاسبة على المستوى العام، أو من طرف أصحاب المصلحة ومستعملي القوائم المالية على المستوى الخاص بكل مؤسسة، وذلك من أجل إيجاد الحلول المناسبة والتقليل من الفجوة القائمة بين التنظيم والتطبيق.

خلاصة الفصل الأول:

إن استقلالية النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي، تؤدي إلى ظهور فروق حتمية بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية، تزيد أو تنقص حسب التعديلات التي تطرأ على القواعد الجبائية منذ سنة 2009. وهو ما يؤكد وثوق العلاقة (مؤثر ومتأثر) بين التشريعات الجبائية والنظام المحاسبي وبالتالي تأثيرها على الممارسة المحاسبية، بحيث تبقى أفاق تحسين هذه العلاقة مرتبطة بالسياسات الضريبية للبلاد.

من جهة أخرى فإن الضريبة المؤجلة وطريق معالجتها والممارسات المحاسبية الخاصة بها، هي تقنية محاسبية بحتة وليست بالشأن الضريبي. وبالتالي فهي لا تؤثر على أعباء الضريبة الواجبة الدفع وإنما تؤثر على إثبات وتوزيع العبء الضريبي حسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية؛ فالضرائب المؤجلة هو مصطلح لا يخص الدورة المالية الحالية وإنما يتعلق بدورات مالية مستقبلية.

كما أن النظام المحاسبي المالي يتوافق نسبياً مع المعيار المحاسبي الدولي IAS12 بحيث نص على أن الضرائب المؤجلة موجهة بشكل كبير لحماية المكلف بالضريبة أو المؤسسة وإعطائها الحق في تسديد ما هو مستحق و محصل، و تأجيل ما هو مسجل وغير محصل ويمكن القول أنها تعتمد على الحدث الواقع فعلاً و ليس على نشوء الدين و هذا ما يساهم في زيادة فعالية جودة الكشوف المالية وشفافيتها وتحسين الوضع المالي وحماية المؤسسة.

الفصل الثاني:
الدراسة الميدانية للممارسات
المحاسبية للضرائب المؤجلة

تمهيد:

بعد التطرق للفصل الأول من الدراسة التي تناولنا في جانبها النظري كل من الضرائب المؤجلة وطرق تقييمها وقياسها والاعتراف بها حسب المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للمحاسبة، وأهم الدراسات السابقة في المجال، ونظرا لاعتبارات موضوع الدراسة "تقييم الممارسات المحاسبية" فمن الضروري لنا أن نقف على هذه الممارسات والنظر في مدى تطبيقها في أرض الواقع.

ولكي تكون دراستنا واقعية ارتأينا أن ندعمها بدراسة ميدانية، نحاول من خلالها إسقاط الجانب النظري على عينة من المهنيين في الحقل المحاسبي منهم الأجراء في المؤسسات الاقتصادية ومنهم محاسبين مستقلين أصحاب مكاتب المحاسبة، وهذا لتقصي مدى اطلاعهم على محاسبة الضرائب المؤجلة ومعرفة أحكامها وقواعدها وأيضاً مدى تطبيقها في مؤسساتهم والوقوف على أهم صعوبات ومعوقات التطبيق ومدى تأثيرها على الممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة.

ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بإجراء مقابلة تتضمن محاورها مجموعة أسئلة والتي على ضوئها نقوم بالحكم على مدى فهم مهنيي المحاسبة لمحاسبة الضرائب المؤجلة وأيضاً مدى تطبيق أحكامها في المؤسسات الاقتصادية، بعد ذلك قمنا بعرض الاستمارة على بعض الأساتذة المتخصصين في مجال المنهجية والمحاسبة والجباية من أجل القيام بعملية التحكيم، ثم قمنا بمختلف الإجراءات المناسبة لإتمام الدراسة ونقسم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول نوضح فيه مختلف المراحل التي مرت بها المقابلة من تصميم وتوزيع واسترجاع، بالإضافة إلى دراسة العينة محل الدراسة ومختلف الخصائص التي تتصف بها، وكذا وصف اتجاه إجاباتهم بخصوص محاور المقابلة والتحليل الإحصائي له فيما خصص المبحث الثاني للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات باستخدام كل من اختبار "ستيودنت" للعينة الواحدة واختبار "بيرسون" للارتباط.

المبحث الأول: الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة

بغرض معالجة موضوع الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يتيح لنا جمع البيانات والمعلومات عن ظاهرة أو موضوع ما، وصف النتائج التي تم التوصيل إليها وتحليلها وتفسيرها واختيار صحة الفرضيات باستعمال الأساليب والأدوات الإحصائية في التحليل.

وسنوضح في هذا المبحث الطرق والأدوات المستخدمة للإجابة على إشكالية الدراسة من الناحية التطبيقية حيث سنبين طريقة ومصادر جمع المعلومات، أدوات الدراسة، متغيرات الدراسة، والأساليب المستخدمة واختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المعتمدة في الدراسة

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع هذه الدراسة الميدانية من مهنيين في الحقل المحاسبي والمالي في المؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة وكذا مكاتب مهنيي المحاسبة المعتمدين وخبراء المحاسبة، حيث شمل مجتمع الدراسة المناصب التالية:

- رؤساء أقسام ومصالح المحاسبة والمالية.
- محاسبين.
- مكلفين بالدراسات المحاسبية والمالية.
- محاسبين معتمدين وخبراء محاسبة.

ولغرض إتمام دراستنا، قمنا باختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، بحيث لم يتم تحديدها بشكل مسبق، إذ حاولنا القيام بأكبر عدد من المقابلات الشخصية، وقد تم إجراء 37 مقابلة شخصية وبالتالي الحصول على نفس العدد من الاستمارات.

الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

أولاً. أسلوب جمع البيانات :

من أجل تقييم الممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية، تم اختيار أسلوب "المقابلة" الذي يعتبر كأحد أفضل الأساليب لجمع المعلومات، فهي عبارة عن مقابلة شخصية مع مهنيي أقسام المحاسبة والمالية لبعض المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية ورقلة، ومهنيي المحاسبة المستقلين الذين يعملون في الميدان (محاسبين معتمدين وخبراء المحاسبة) والذين نتوقع أن تكون لديهم الخبرة والمعرفة الكافية حول الضريبة المؤجلة وهذا للوصول إلى إجابات بإمكانها أن تخدم هذه الدراسة.

ثانيا. بناء استمارة وأسئلة المقابلة :

استعملنا في هذه الدراسة مزيجا من البيانات النظرية الخاصة بالضرائب المؤجلة والبيانات الميدانية من طرف بعض خبراء مهنة المحاسبة في ولاية ورقلة، فقمنا بإعداد أهم المحاور التي سنقوم عليها هذه الدراسة وتحقق الأهداف المرجوة، فتضمن تصميم المقابلة أسئلة مغلقة سهلة للحصول على آراء واقعية من ممارسي مهنة المحاسبة، وتكونت استمارة المقابلة من جزأين، الأول يتمثل في طلب معلومات ديموغرافية أو عامة عن الشخص والمتضمنة للسن، المؤهل العلمي، الخبرة الميدانية والمهنة أما الجزء الثاني فيتكون من عبارات وأسئلة المقابلة، وينقسم إلى ثلاث محاور. الجدول التالي يوضح تقسيم محاور المقابلة :

الجدول (1-2) محاور المقابلة حول الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة

9 أسئلة	معرفة عينة الدراسة بمفاهيم ومحاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.	المحور الأول
9 أسئلة	تقيد عينة الدراسة بتطبيق أحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.	المحور الثاني
9 أسئلة	الصعوبات والمعوقات التي يواجهها مهنيو المحاسبة أثناء تطبيق أحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة.	المحور الثالث

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المقابلة.

لتحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة كمية، قمنا بإعطاء إجابة كل عبارة تتضمنها الاستمارة كالاتي:

1 (للإجابة بنعم) و 2 (للإجابة بلا).

ثالثا. أدوات التحليل:

هي عبارة عن جداول جمعت فيها مختلف المعلومات والأرقام الحسابية الخاصة بالضريبة المؤجلة وبعدها تم العمل في التقييم على استخدام وإتباع مختلف الطرق والإجراءات العلمية والعملية المتوفرة حيث قمنا بالاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.26) لتفريغ بيانات الاستبيانات ومعالجتها إحصائيا.

رابعا. أسلوب التحليل: الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي لمعالجة البيانات والوصول لنتائج مدعمة بمؤشرات إحصائية تفسرها تلك البيانات.

خامسا: الحدود المكانية والزمنية :

- الحدود المكانية: استقصاء آراء مهنيي المحاسبة المعتمدين، خبراء المحاسبة والإطارات المالية والمحاسبية لبعض المؤسسات الاقتصادية وبالتالي فالحدود المكانية تتمثل في دولة الجزائر، ولاية ورقلة.
- الحدود الزمنية: تتمثل الفترة الممتدة بين الفاتح من شهر مارس إلى غاية نهاية شهر أفريل من سنة 2022.

المطلب الثاني: عرض خصائص عينة الدراسة

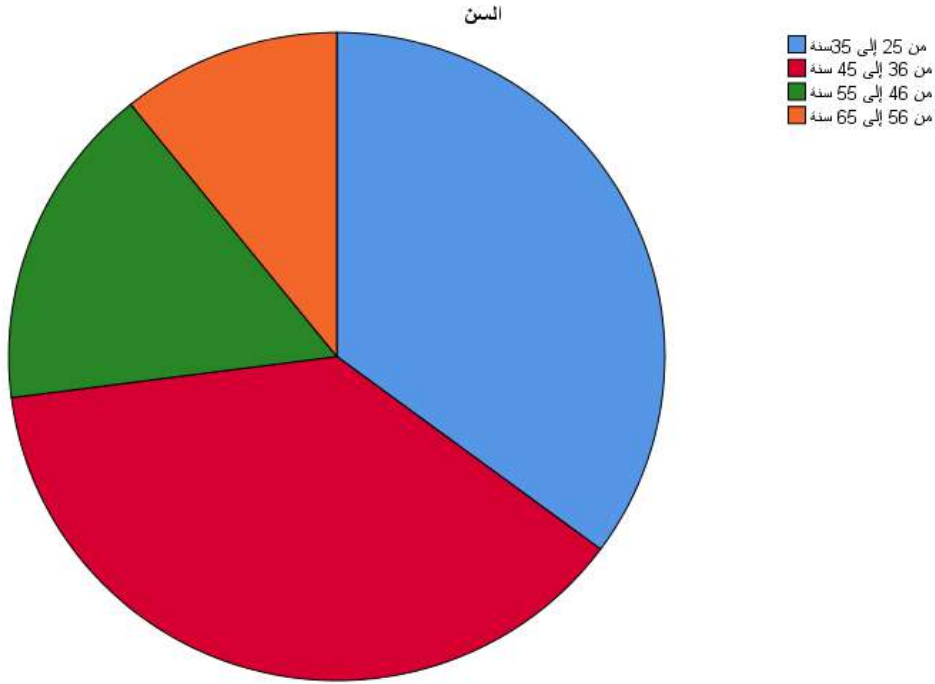
الفرع الأول : توزيع عينة الدراسة حسب السن:

الجدول (2-2) توزيع العينة حسب السن

النسبة	التكرار	السن
35.1	13	من 25 إلى 35 سنة
37.8	14	من 36 إلى 45 سنة
16.2	06	من 46 إلى 55 سنة
10.8	04	من 56 إلى 65 سنة
100,0	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.26.

الشكل رقم (1.2) يمثل توزيع العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.26.

نلاحظ من الجدول أن فئة الأفراد الذين هم بين ال 36 و 45 سنة هي الأكبر بنسبة 37.8 % تليها فئة الأفراد الذين هم بين ال 25 و 35 سنة بنسبة 35.1 %، ثم كل من الفئتين على التوالي وينسب أقل من 46 إلى 55 سنة بنسبة 16.2 % و من 56 إلى 65 سنة بنسبة 10.8% .

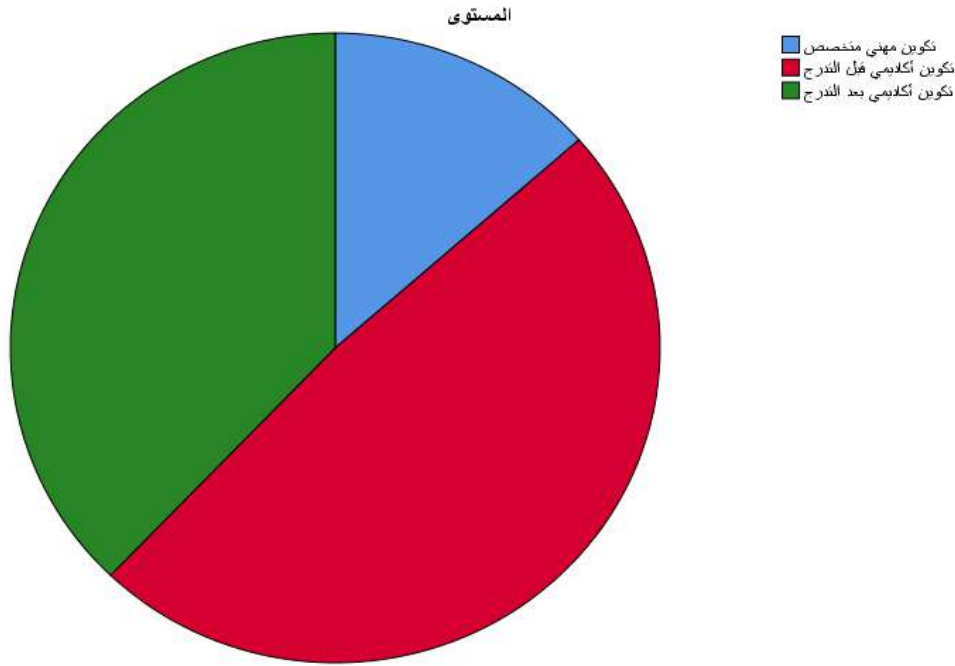
الفرع الثاني : توزيع عينة الدراسة حسب المستوى (المؤهل العلمي):

الجدول (2-3) توزيع العينة حسب المستوى أو المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	السن
13.5	05	تكوين مهني متخصص
48.6	18	تكوين أكاديمي قبل التدرج
37.8	14	تكوين أكاديمي بعد التدرج
100,0	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.26.

الشكل رقم (2.2) يمثل توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.26.

نلاحظ من الجدول أن فئة الأفراد الذين تلقوا تكويناً أكاديمياً قبل التدرج هم الأعلى نسبة 48.6% تليها فئة الأفراد الذين تلقوا تكويناً أكاديمياً بعد التدرج بنسبة 37.8%، ثم فئة الأفراد الذين تلقوا تكويناً مهنيًا متخصصاً بنسبة 13.5%.

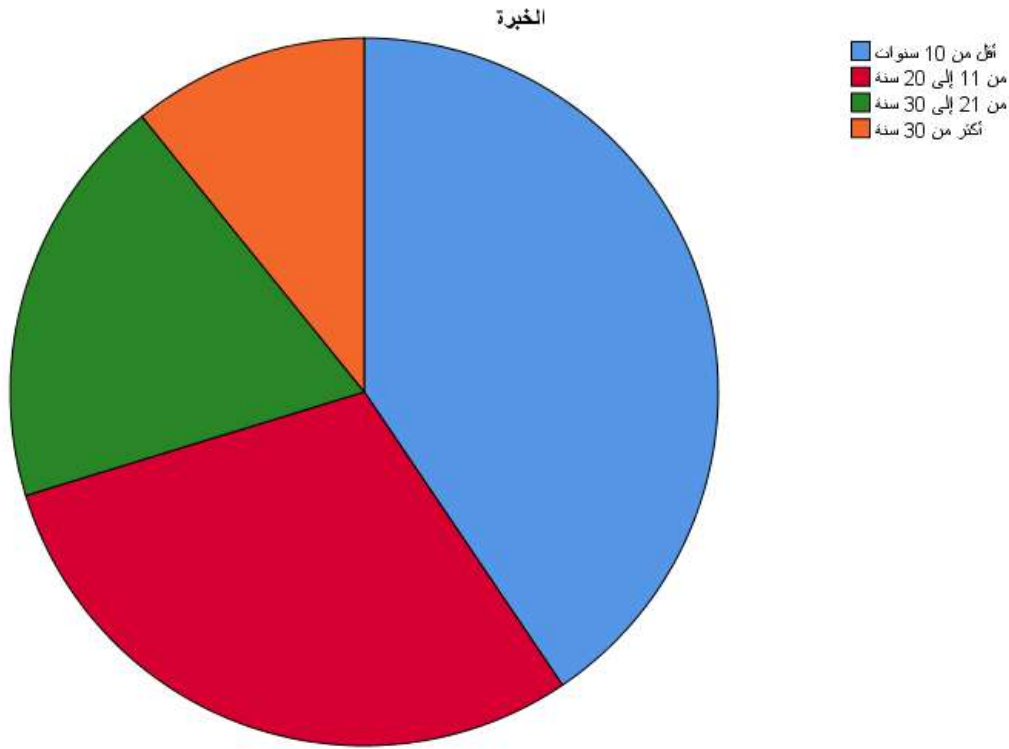
الفرع الثالث : توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة :

الجدول (2-4) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	السن
40.5	15	أقل من 10 سنوات
29.7	11	من 11 إلى 20 سنة
18.9	07	من 21 إلى 30 سنة
10.8	04	أكثر من 30 سنة
100,0	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.26.

الشكل رقم (2-3) يمثل توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.26.

نلاحظ من الجدول أن فئة الأفراد الذين لديهم خبرة أقل من 10 سنوات هي الأكبر بنسبة 40.5% تليها فئة الأفراد الذين لديهم خبرة من 11 إلى 20 سنة بنسبة 29.7%، ثم كل من الفئتين على التوالي وينسب أقل الذين لديهم خبرة من 21 إلى 30 سنة بنسبة 18.9% و الذين لديهم خبرة أكثر من 30 سنة بنسبة 10.8%.

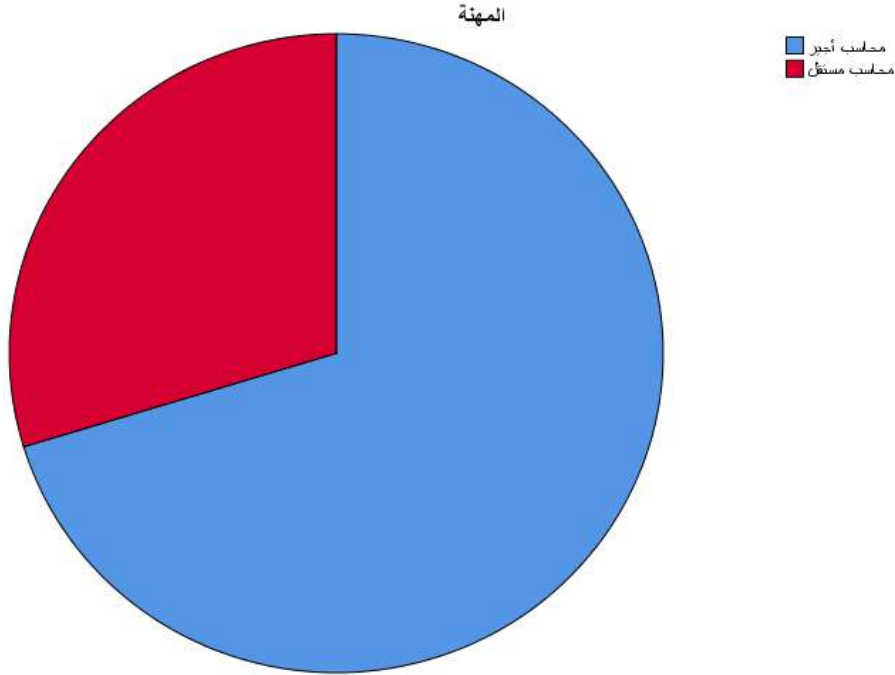
الفرع الرابع : توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة :

الجدول (2-5) توزيع العينة حسب الوظيفة

النسبة	التكرار	السن
70.3	26	محاسب أجير
29.7	11	محاسب مستقل
100,0	37	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.26.

الشكل رقم 4.2 يمثل توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.26.

نلاحظ من الجدول أن الأفراد الذين يمارسون مهنة محاسب أجير هم الأعلى نسبة 70.3% تليها فئة الأفراد الذين يمارسون مهنة محاسب مستقل بنسبة 29.7%.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المطلب الأول: صلاحية أداة الدراسة

الفرع الأول. اختبار ثبات الدراسة : قبل تحليل نتائج وفرضيات الدراسة، لابد لنا من التأكد موثوقية أداة الدراسة المستخدمة، ومن بين أشهر اختبارات قياس الثبات الداخلي هو معامل ألفا-كرونباخ.

1. قياس الثبات لفقرات المقابلة مجتمعة : والنتائج موضحة في الشكل التالي :

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
27	%72.7

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.26.

منه نستنتج أن المقابلة عموما ثابتة، أي أن النتائج ستكون متشابهة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط .

2. قياس ثبات كل محور على حدا :

1.2 المحور الأول : معرفة مهنيي المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بمفاهيم و محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
09	%74.0

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

2.2 المحور الثاني : تقييد مهنيي المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بتطبيق أحكام وقواعد المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
09	%74.2

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

3.2 المحور الثالث : الصعوبات والمعوقات التي يواجهها مهنيو المحاسبة أثناء تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
09	%67.6

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

وبقياس ثبات المقابلة ككل و قياس ثبات كل محور على حدا، نستنتج أن الأداة الدراسة صالحة.

الفرع الثاني. اختبار صدق الدراسة :

قبل تحليل نتائج وفرضيات الدراسة، كان لابد لنا أيضا التأكد من صدق أداة الدراسة المستخدمة، حيث تقاس إحصائيا بدرجة الارتباط بين متوسطات المحاور في ما بينها والمتوسط الحسابي العام. أما درجة صدق كل محور فتقاس بدرجة الارتباط بين أسئلة المحور والمتوسط الحسابي له. ومن بين اختبارات قياس الصدق الداخلي معامل "بيرسون".

1. صدق المحكمين:

بعد تصميم شكل المقابلة قمنا بعرضه للتحكيم من طرف مجموعة من الأساتذة، حتى يكون أكثر وضوحا ومفهومة من طرف المستجوبين وللوصول إلى إجابات دقيقة معبرة إحصائيا.

2. قياس ثبات و صدق كل محور على حدا :

1.2 المحور الأول : معرفة مهنيي المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بمفاهيم و محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

معامل الصدق - بيرسون	عدد الفقرات
56.9%	09

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

وبالتالي فإن درجة الارتباط بين أسئلة المحور والمتوسط الحسابي له قوية.

2 المحور الثاني : تقيد مهنيي المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بتطبيق المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

معامل الصدق - بيرسون	عدد الفقرات
75.0%	09

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

وبالتالي فإن درجة الارتباط بين أسئلة المحور والمتوسط الحسابي له قوية.

2 المحور الثالث : الصعوبات والمعوقات التي يواجهها المحاسبون أثناء تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

معامل الصدق - بيرسون	عدد الفقرات
57.4%	09

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

وبالتالي فإن درجة الارتباط بين أسئلة المحور والمتوسط الحسابي له قوية.

وبقياس ثبات المقابلة ككل و قياس كل من ثبات وصدق كل محور على حدا، نستنتج أن أداة الدراسة صالحة وبالتالي إمكانية المواصلة باختبار الفرضيات ومناقشتها وتحليلها.

المطلب الثاني: اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة :

الفرع الأول : التحليل الوصفي لنتائج الدراسة :

من أجل تبسيط العرض نقوم بتقسيم النتائج إلى ثلاثة بنود فرعية، وكل بند نخصصه لعرض ومناقشة محور واحد بشكل مستقل، نقوم بتقديم جدول نعرض فيه نتائج الإجابات على عبارات كل محور مدعمة بتكرارات الإجابات حول عبارات المحور وتبسيطها عن طريق النسب المئوية إلى جانب حساب متوسطاتها الحسابية بغية تحديد الاتجاه العام لإجابات العينة وحساب الانحراف المعياري لقياس درجة تشتت الإجابات والحكم على تجانسها.

أولاً. درجات الموافقة : اعتمدنا للإجابات عند إفراغ البيانات في برنامج SPSS.26 :

الجدول (2-6) يمثل درجات الموافقة

البيان	نعم	لا
الدرجة	1	2

المصدر: من إعداد الطالبين.

ثانياً. المتوسط الحسابي المرجح :

$$(الوزن الأكبر + الوزن الأصغر) / عدد البدائل = 2 / (1 - 2) = 1.5$$

- درجات الموافقة : اعتمدنا للإجابات عند إفراغ البيانات في برنامج SPSS.26 :

الجدول (2-7) يمثل مجال الترجيح

الإجابة	المجال	درجة المقياس
نعم	1 - 1.50	درجة ضعيفة
لا	1.51 - 2	درجة عالية

المصدر: من إعداد الطالبين.

ثالثاً. تحليل إجابات المحاور :

1. المحور الأول :

الجدول (2-8) يمثل تحليل إجابات المحور الأول حول معرفة عينة الدراسة بمفاهيم ومحاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

الرقم	البيان	نعم	لا	متوسط ح.م	الانحراف م.	الاتجاه
01	الحصول على تكوين أو دورة تدريبية في الضرائب المؤجلة	45.9	54.1	1.54	0.505	لا
02	الاطلاع على الفقرات المتعلقة بأحكام وقواعد الضرائب المؤجلة	59.5	40.5	1.41	0.498	نعم
03	الاطلاع على إشعار مجلس المحاسبة الخاص بالضرائب المؤجلة	40.5	59.5	1.59	0.498	لا
04	تطرق النظام المحاسبي م. إلى كل حالات الضرائب المؤجلة	59.5	40.5	1.41	0.498	نعم
05	الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة	45.9	54.1	1.54	0.505	لا
06	إثبات الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة	83.8	16.2	1.16	0.374	نعم
07	القياس الأولي الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة	81.1	18.9	1.19	0.397	نعم

08	القياس اللاحق: التسوية السنوية لأرصدة حسابات الضرائب المؤجلة	78.4	21.6	1.22	0.417	نعم
09	القياس اللاحق: التعديل في حسابات الضرائب المؤجلة عند تغير معدل الضريبة على الأرباح	81.1	18.9	1.19	0.397	نعم
المؤشرات الإحصائية للمحور الأول كوحدة واحدة				1,375	0,2610	نعم

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

الفقرة الأولى: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.54 بانحراف معياري 0.505 باتجاه "لا". أي أن مهنيي المحاسبة لم يتابعوا تكويننا أو دورة تدريبية في ما يخص محاسبة الضرائب المؤجلة بشكل خاص وفق النظام المحاسبي المالي. وحسب أسئلة المقابلة الفرعية فإن أغلبهم أجابوا بأنهم تلقوا تكويننا بشكل عام في النظام المحاسبي المالي.

الفقرة الثانية: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.41 بانحراف معياري 0.498 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة اطلعوا على الفقرات المتعلقة بأحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. وهو الأمر الطبيعي نظرا لإلزامية النصوص القانونية ونظرا لإتاحته في وثائق المؤسسات وفي صفحات الانترنت والجريدة الرسمية.

الفقرة الثالثة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.59 بانحراف معياري 0.498 باتجاه "لا". أي أن مهنيي المحاسبة لم يطلعوا على إشعار مجلس المحاسبة رقم 10062014 المنشور بتاريخ 10 جوان 2014. ومن حواراتنا مع المستجوبين استنتجنا أن عدم درايتهم بالإشعار ناجم عن كونه أتى بعد 4 سنوات من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي. وأن الهيئة التنظيمية المتمثلة في مجلس المحاسبة لم تبذل كل ما في وسعها من أجل أن يصل هذا الإشعار إلى كل مهنيي المحاسبة.

الفقرة الرابعة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.41 بانحراف معياري 0.498 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يعتقدون أن النظام المحاسبي المالي بصفة عامة وإشعار مجلس المحاسبة الصادر في 2014 بصفة خاصة ، قد تطرق إلى كل الحالات التي من الممكن أن تكون موضوع ضريبة

مؤجلة وهو كافي وقادر على معالجتها محاسبيا. (مع التذكير أنه يوجد من بين المستجوبين من لم يطلع على إشعار مجلس المحاسبة من قبل، وقد تم إطلاعهم عليه أثناء المقابلة مع الشرح).

الفقرة الخامسة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.54 بانحراف معياري 0.505 باتجاه "لا". أي أن مهنيي المحاسبة أجابوا ب"لا" على اطلاعهم ومعرفتهم بالتعريف الذي وضع في المقابلة حول الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي.

الفقرة السادسة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.16 بانحراف معياري 0.374 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يوافقون على أن إثبات كل من الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة بشكل منفصل عن حسابات الضريبة الجارية (المستحقة) في الميزانية وحساب النتائج حسب ما جاءت في النظام المحاسبي المالي.

الفقرة السابعة : من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.19 بانحراف معياري 0.397 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يوافقون طريقة قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة حسب ما جاءت في النظام المحاسبي المالي.

الفقرة الثامنة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.22 بانحراف معياري 0.417 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يوافقون طريقة التسوية السنوية لأرصدة حسابات الضرائب المؤجلة حسب ما جاءت في النظام المحاسبي المالي.

الفقرة التاسعة : من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.41 بانحراف معياري 0.498 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يوافقون التعديل في أرصدة حسابات الضرائب المؤجلة عند تغير معدل الضريبة على أرباح الشركات وهو ما جاء به وأقره النظام المحاسبي المالي.

من الملاحظ أنه رغم الإجابة ب"لا" على السؤال الخامس الذي يتعلق بالحالات التي من الممكن أن تكون ضريبة مؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي، إلا أن أغلبية مهنيي المحاسبة أجابوا ب "نعم" على الأسئلة التي تليه والتي تتعلق بكيفية معالجة الضرائب المؤجلة. وهو ما يفسر علمهم ومعرفتهم بهذا النوع من المحاسبة.

من خلال الجدول (2-8) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية ل فقرات المحور الأول تتراوح بين 1.16 و 1.59 بينما المتوسط الحسابي العام للفرضية هو 1,37 أما الانحرافات المعيارية للفقرات فتتراوح بين 0.374 و 0.505 بينما الانحراف المعياري العام للفرضية هو 0.26. وبالتالي فالإتجاه العام للفرضية هو "نعم".

2. المحور الثاني :

الجدول (2-9) يمثل تحليل إجابات المحور الثاني حول تقييد عينة الدراسة بتطبيق أحكام وقواعد المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي

الرقم	البيان	نعم	لا	متوسط ح.م	الانحراف م.	الاتجاه
01	أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي قادرة على معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا	48.6	51.4	1.51	0.507	لا
02	إمكانية تطبيق قواعد محاسبة الضرائب المؤجلة داخل المؤسسات	78.4	21.6	1.22	0.417	نعم
03	المعالجة أو الاطلاع على حالات محاسبية للضرائب المؤجلة سابقا	35.1	64.9	1.65	0.484	لا
04	صعوبة ممارسة محاسبة الضرائب المؤجلة إلا على المختصين وذوي الخبرة	18.9	81.1	1.81	0.397	لا
05	حجم الممارسات المحاسبية من حيث عدد العمليات مرتفع	32.4	67.6	1.68	0.475	لا
06	تطبيق الضرائب المؤجلة داخل كل المؤسسات بشكل واسع	51.4	48.6	1.49	0.507	نعم
07	الالتزام بمحاسبة الضرائب المؤجلة غير	18.9	81.1	1.81	0.397	لا

					مهم نظرا لسمو القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية	
نعم	0.347	1.14	13.5	86.5	المحاسب يجب أن يتقيد بأحكام وقواعد المحاسبة	08
لا	0.475	1.68	67.6	32.4	تكون محاسبة الضرائب المؤجلة ذات أهمية حسب حجم المؤسسة	09
لا	0,2559	1,552	المؤشرات الإحصائية للمحور الثاني كوحدة واحدة			

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

الفقرة الأولى: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.51 بانحراف معياري 0.507 باتجاه "لا". أي أن مهنيي المحاسبة يعتقدون أن أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي غير قادرة على معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا.

الفقرة الثانية: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.22 بانحراف معياري 0.417 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يرون أنه يمكن تطبيق أحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي داخل المؤسسات الاقتصادية حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

الفقرة الثالثة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.65 بانحراف معياري 0.484 باتجاه "لا". أي أن أغلبية مهنيي المحاسبة لم يعالجوا أو يطلعوا على حالات محاسبية تتعلق بالضرائب المؤجلة سابقا.

الفقرة الرابعة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.81 بانحراف معياري 0.397 باتجاه "لا". أي أن مهنيي المحاسبة لا يعتقدون أنه توجد هناك صعوبة ممارسة محاسبة الضرائب المؤجلة وأنها لا تقتصر على المختصين وذوي الخبرة فقط.

الفقرة الخامسة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.68 بانحراف معياري 0.475 باتجاه "لا". أي أن مهنيي المحاسبة لا يعتبرون أن حجم الممارسات المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة من حيث عدد العمليات المحاسبية الخاصة بها في كل دورة مالية، أنه متوسط إلى مرتفع نسبيا

وإنما هي حالات نادرة تتعلق في أغلب الأحيان - حسب الأسئلة الفرعية التي سألناها - بمؤونات العطل والمعاشات، حالات لعمليات لم تسجل في سنواتها السابقة وعمولات وضرائب (خاصة الرسم على النشاط المهني) غير مسددة في دورتها المالية. وبنسبة أقل تكون راجعة إلى الاختلاف الزمني بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي.

الفقرة السادسة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.49 بانحراف معياري 0.507 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يوافقون على أن محاسبة الضرائب المؤجلة يتم تطبيقها على نطاق واسع داخل كل المؤسسات الاقتصادية.

الفقرة السابعة : من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.81 بانحراف معياري 0.397 باتجاه "لا". أي أن مهنيي المحاسبة لا يوافقون بأن الالتزام بمحاسبة الضرائب المؤجلة غير مهم، نظرا لسمو وقوة القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية وإنما يعتبرونها مهم جدا. وحسب الأسئلة الفرعية كانت الإجابة أنها ملزمة قانونيا أو تنظيميا داخل المؤسسة.

الفقرة الثامنة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.14 بانحراف معياري 0.347 باتجاه "نعم". أن المحاسب يجب أن يتقيد بصرامة بأحكام وقواعد المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة نظرا لتأثيرها على الكشوف المالية للمؤسسة وعلى عملية صنع القرار داخل المؤسسة.

الفقرة التاسعة : من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.41 بانحراف معياري 0.498 باتجاه "لا". أي أن مهنيي المحاسبة يوافقون على أن الممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة تكون ذات أهمية فقط إذا كان حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها يستدعي ذلك وعدد حالات تكرار العمليات الخاصة بها مرتفع إلى حد ما، وإنما يجب تطبيقها في كل الحالات ومهما كانت حجم العمليات الخاصة بها.

من خلال الجدول (2-9) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية ل فقرات المحور الثاني تتراوح بين 1.14 و 1.81 بينما المتوسط الحسابي العام للفرضية هو 1,55 أما الانحرافات المعيارية للفقرات فتتراوح بين 0.397 و 0.507 بينما الانحراف المعياري العام للفرضية هو 0.25. وبالتالي فالإتجاه العام للفرضية هو "لا".

3. المحور الثالث :

الجدول (2-10) يمثل تحليل إجابات المحور الثالث حول الصعوبات والمعوقات التي يواجهها مهنيو المحاسبة أثناء تطبيق قواعد وأحكام محاسبة الضرائب المؤجلة.

الرقم	البيان	نعم	لا	متوسط ح.م	الانحراف م.	الاتجاه
01	تطرق النظام المحاسبي المالي بشكل مختصر لمحاسبة الضرائب المؤجلة	56.8	43.2	1.43	0.502	نعم
02	محاسبة الضرائب المؤجلة واضحة ومفهومة	70.3	29.7	1.30	0.463	نعم
03	تغير القوانين الجبائية يزيد من صعوبة محاسبة الضرائب المؤجلة عند التطبيق	70.3	29.7	1.30	0.463	نعم
04	ضعف الإجراءات الرقابية يؤدي إلى التهاون في تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة	62.2	37.8	1.38	0.492	نعم
05	إمكانية إجبار مهنيي المحاسبة على معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا	62.2	37.8	1.38	0.492	نعم
06	عدم المتابعة من أصحاب العلاقة يؤدي إلى عدم الالتزام	70.3	29.7	1.30	0.463	نعم

07	تستدعي محاسبة الضرائب المؤجلة. توفر إجراءات تنظيمية محكمة	86.5	13.5	1.14	0.347	نعم
08	تستدعي محاسبة الضرائب المؤجلة. توفر نظام معلومات محاسبي جيد	91.9	8.1	1.08	0.277	نعم
09	يؤدي عدم الجدوى إلى التخلي عن محاسبة الضرائب المؤجلة	62.2	37.8	1.38	0.492	نعم
المؤشرات الإحصائية للمحور الثالث كوحدة واحدة				1,297	0,2372	نعم

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

الفقرة الأولى: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.43 بانحراف معياري 0.502 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يرون أن تطرق النظام المحاسبي المالي بشكل مختصر جدا لمحاسبة الضرائب المؤجلة وركود الهيئات التنظيمية لمهنة المحاسبة في إيضاح كيفية معالجتها قد يجعلها غامضة وغير مفهومة. وذلك لأن ممارستها تعتبر حديثة نوعا ما (10 سنوات منذ بداية تطبيقها أول مرة) مع صدور النظام المحاسبي المالي وفرض تطبيقه. وعدم تطرق المخطط الوطني للمحاسبة من قبل لكيفية معالجتها.

الفقرة الثانية: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.30 بانحراف معياري 0.463 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يرون أن محاسبة الضرائب المؤجلة واضحة ومفهومة ويمكن تطبيقها بسهولة، لو يتلقي القائمون على مهنة المحاسبة التكوين والتدريب الكافيين في هذا المجال. وبالتالي فهم يرون أنها يجب أن تكون أكثر وضوحا وتفصيلا.

الفقرة الثالثة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.30 بانحراف معياري 0.463 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يعتقدون أن التغيير المستمر في القوانين الجبائية وعدم تكيفها مع النظام المحاسبي، يجعل من الصعب القيام بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة ومتابعتها. ومن أمثلة ذلك نذكر : إمكانية ظهور فروق مؤقتة جديدة واندثار أخرى قديمة، تغيير معدلات الضريبة على أرباح الشركات كالذي حدث في قانون المالية لسنة 2015.

الفقرة الرابعة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.38 بانحراف معياري 0.492 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يرون أن ضعف الإجراءات الرقابية يؤدي إلى التهاون في تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة وهو أمر واضح.

الفقرة الخامسة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.38 بانحراف معياري 0.492 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يرون أن هناك إمكانية لإجبار مهنيي المحاسبة على معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا. عبر إلزاميتها القانونية وعبر عمليات التدقيق الداخلي والخارجي (الامتثال).

الفقرة السادسة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.30 بانحراف معياري 0.463 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يوافقون على أن عدم المتابعة من أصحاب العلاقة يؤدي إلى عدم الالتزام بمعالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا. وبالتالي فعدم فرض اجراءات تنظيمية ورقابية وعدم متابعتها قد يؤدي إلى التهاون في التطبيق.

الفقرة السابعة : من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.14 بانحراف معياري 0.347 باتجاه "لا". أي أن مهنيي المحاسبة يوافقون على أن محاسبة الضرائب المؤجلة تستدعي توفر إجراءات تنظيمية محكمة.

الفقرة الثامنة: من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.08 بانحراف معياري 0.277 باتجاه "نعم". أي أن مهنيي المحاسبة يوافقون على أن محاسبة الضرائب المؤجلة تستدعي توفر نظام معلومات محاسبي جيد. ويفسر ذلك كون محاسبة الضرائب المؤجلة هي محاسبة معقدة وقد تمتد العملية الواحد لسنوات حتى يتم ترصيدا بالكامل (حالة الاختلاف الزمني بين الاهتلاك الجبائي والاهتلاك المحاسبي) ما يستدعي متابعتها وفق نظام معلومات محاسبي حديث ومتطور يمكن من سرعة الحساب والتذكير بمختلف العمليات السنوية.

الفقرة التاسعة : من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة 1.38 بانحراف معياري 0.492 باتجاه "لا". أي أن مهنيي المحاسبة يوافقون على أن عدم الجدوى من الممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة وارتفاع تكاليفها نتيجة صغر المؤسسة وضرورة توفير نظام معلومات جيد وفعال وكذا ضرورة تنصيب إجراءات تنظيمية نظرا لقيمتها العالية، قد يؤدي إلى التخلي عن محاسبة الضرائب المؤجلة أو الاستهانة في تطبيقها.

من خلال الجدول (2-10) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية ل فقرات المحور الثالث تتراوح بين 1.08 و 1.43 بينما المتوسط الحسابي العام للفرضية هو 1,29 أما الانحرافات المعيارية للفقرات فتتراوح بين 0.277 و 0.502 بينما الانحراف المعياري العام للفرضية هو 0.23. وبالتالي فالالاتجاه العام للفرضية هو "نعم".

الفرع الثاني : اختبار فرضيات الدراسة :

1. اختبار التوزيع الطبيعي :

من أجل معرفة طبيعة توزيع البيانات وفق التوزيع الطبيعي يتم استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov Test إذا كان حجم العينة مساو ل50 أو أكثر. وإذا كانت العينة صغيرة فيستخدم اختبار شبيرو ويلك - Shapiro-Wilk حيث تصاغ الفرضيات وفق الأسلوب التالي :

▪ الفرضية الصفرية : البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً

▪ الفرضية البديلة : البيانات لا تتوزع توزيعاً طبيعياً

حيث تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت معنوية المقدرات تتجاوز قيم (p-value 0,05)

الجدول (2-11) يمثل اختبار التوزيع الطبيعي

التكرارات	القيمة Z	درجة المعنوية
37	0,94	0,06

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

من مخرجات SPSS نلاحظ أن البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً، وبالتالي إمكانية اختبار فرضيات الدراسة بمعامل اختبار معلمي.

2. اختبار فرضيات الدراسة :

من أجل معرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة بين معدلين. وسنستخدم في بحثنا اختبار ستودنت One Sample T-Test للعينة الواحدة. والذي يختبر وجود فروق ذات دلالة بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع ككل والذي يعبر عنه بقيمة ثابتة. ويستخدم مع بيانات تغيرات كمية أو نوعية ترتيبية ذات توزيع طبيعياً، وينتشر استخدامه في العينات الصغيرة والمختارة عشوائياً.

1.2 اختبار الفرضية الأولى:

تم صياغة الفرضية الأولى كالاتي :

الفرضية الصفرية : لا توجد معرفة محاسبية معالجة الضرائب المؤجلة محاسبياً وفق النظام المحاسبي المالي لدى أفراد عينة الدراسة (ممارسي مهنة المحاسبة) عند مستوى معنوية 5%.

الفرضية البديلة : توجد معرفة محاسبية بمفاهيم ومعالجة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي لدى أفراد عينة الدراسة (ممارسي مهنة المحاسبة) عند مستوى معنوية 5%.

بعد اختبارنا للمحور الأول الذي يمثل هذه الفرضية حصلنا على النتائج التالية:

الجدول (2-12) يمثل اختبار الفرضية الأولى

اختبار One-Sample Test	الاختبار	التباين	درجة المعنوية
المحور الأول	8.747	36	* 0.000

* درجة معنوية مقربة إلى الصفر (القيمة الحقيقية للمعنوية = $1,3556 \times 10^{-30}$)
المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

بلغت القيمة الاحتمالية لهذا الإحصاء (p-value) = 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية (α)sig > 0.05 المستخدم لتحليل البيانات. ما يؤكد وجود فروق ذات دلالة بوجود معرفة محاسبية معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي، ولهذا يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة. وتسمح لنا هذه النتيجة المتحصل عليها بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة وتؤكد لنا معنوية النتائج المتحصل عليها وقدرتها الكبيرة في تمثيل الواقع.

2.2 اختبار الفرضية الثانية:

تم صياغة الفرضية الأولى كالاتي :

الفرضية الصفرية : لا يتقيد أفراد عينة الدراسة (ممارسي مهنة المحاسبة) بأحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي عند مستوى معنوية 5%.

الفرضية البديلة : يتقيد أفراد عينة الدراسة (ممارسي مهنة المحاسبة) بأحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي عند مستوى معنوية 5%.

بعد اختبارنا للمحور الثاني الذي يمثل هذه الفرضية تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول (2-13) يمثل اختبار الفرضية الثانية

اختبار One-Sample Test	الاختبار	التباين	درجة المعنوية
المحور الثاني	13.134	36	* 0.000

* درجة معنوية مقربة إلى الصفر (القيمة الحقيقية للمعنوية = $3,8739 \times 10^{-29}$)
المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

بلغت القيمة الاحتمالية لهذا الإحصاء (p-value) = 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية (α)sig > 0.05 المستخدم لتحليل البيانات. ما يؤكد وجود فروق ذات دلالة بتقيد ممارسي مهنة المحاسبة بأحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة ، ولهذا يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة. وتسمح لنا هذه النتيجة المتحصل عليها بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة وتؤكد لنا معنوية النتائج المتحصل عليها وقدرتها الكبيرة في تمثيل الواقع.

3.2 اختبار الفرضية الثالثة :

تم صياغة الفرضية الفرعية الأولى كآتي :

الفرضية الصفرية : لا توجد صعوبات ومعوقات لدى ممارسي مهنة المحاسبة عند تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك عند مستوى معنوية 5%.

الفرضية البديلة : توجد صعوبات ومعوقات لدى ممارسي مهنة المحاسبة عند تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك عند مستوى معنوية 5%.

بعد اختبارنا للمحور الثالث الذي يمثل هذه الفرضية تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول (2-14) يمثل اختبار الفرضية الثالثة

اختبار One-Sample Test	الاختبار	التباين	درجة المعنوية
المحور الثالث	7.623	36	* 0.000

* درجة معنوية مقربة إلى الصفر (القيمة الحقيقية للمعنوية = $8,8988 \times 10^{-33}$)

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

بلغت القيمة الاحتمالية لهذا الإحصاء (p-value) = 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية α sig > 0.05 المستخدم لتحليل البيانات. ما يؤكد وجود فروق ذات دلالة بوجود صعوبات ومعوقات لدى ممارسي مهنة المحاسبة عند تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة، ولهذا يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة. وتسمح لنا هذه النتيجة المتحصل عليها بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة وتؤكد لنا معنوية النتائج المتحصل عليها وقدرتها الكبيرة في تمثيل الواقع.

4.2 اختبار الفرضية الرابعة :

تم صياغة الفرضية الفرعية الثانية كآتي :

الفرضية الصفرية : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الصعوبات والمعوقات لدى ممارسي مهنة المحاسبة عند تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى تقيدهم بأحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي وذلك عند مستوى معنوية 5%.

الفرضية البديلة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الصعوبات والمعوقات لدى ممارسي مهنة المحاسبة عند تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى تقيدهم بأحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي وذلك عند مستوى معنوية 5%.

بعد اختبارنا لدرجة ارتباط المحور الثاني مع المحور الثالث (اختبار Pearson) تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول (2-15) يمثل اختبار الفرضية الرابعة

المحور الثاني			اختبار الارتباط Pearson
عدد العينات	المعنوية	درجة الارتباط	
37	0.115	0.264	المحور الثالث

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات ال SPSS.

توضح النتائج المبينة في الجدول أعلاه العلاقة بين كل المتغيرين والتي تمثل العلاقة بين المحور الثاني الذي يمثل المتغير التابع مع المحور الثالث الذي يمثل المتغير المستقل. وكما يتضح فإن المعنوية الإحصائية لمعاملات الارتباط تفوق ($P\text{-value} > 0.05$) في كل المتغيرات وبالتالي قبول الفرضية الصفرية وهي: عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الصعوبات والمعوقات لدى ممارسي مهنة المحاسبة عند تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى تقيدهم بأحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي.

خلاصة الفصل الثاني :

لقد حاولنا في هذا الفصل تجسيد أهم ما تطرقنا إليه في الجانب النظري على أرض الواقع، قصد الاطلاع أكثر على موضوع دراستنا من جانب ميداني، وهذا من خلال عرض منهجية الدراسة وأدواتها من مجتمع وعينة الدراسة، الأدوات الإحصائية المستعملة في التحليل وكيفية إعداد استمارة المقابلة وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة المتمثلة في كل من له علاقة بمحاسبة الضرائب المؤجلة في الجزائر وبالتحديد في مدينة ورقلة. وقد تكونت من 37 مفردة.

وبعد التأكد من صلاحية بيانات المقابلة التي أعدت خصيصا لغرض المقابلة وقابليتها للتحليل، قمنا بعرض ومناقشة النتائج باستعمال مختلف الأدوات الإحصائية، قمنا بعرض وتحليل ومناقشة النتائج التي توصلنا إليها. وبعد القيام بتحليل ونقاش النتائج الأولية وباستعمال أدوات الإحصاء الاستدلالي قمنا باختبار فرضيات الدراسة.

ومن خلال دراستنا الميدانية، تم التوصل إلى أن هناك معرفة محاسبية بالضرائب المؤجلة، وأن أحكام وقواعد الضرائب المؤجلة تطبق داخل المؤسسات الاقتصادية رغم قلة العمليات الخاصة بها وعدم تعددها وأن هناك صعوبات ومعوقات تحيط عملية تطبيق المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي وأن درجة تأثير هذه الصعوبات والمعوقات على التقيد بأحكام وقواعد الضرائب المؤجلة ضعيفة جدا حسب نتائج الدراسة وذلك لقلة المؤسسات التي تطبق محاسبة الضرائب المؤجلة وكذا قلة تنوع العمليات التي تختص بها بالمقارنة مع ما جاء في إشعار المجلس الوطني للمحاسبة سنة 2014.

خاتمة

توطئة :

تعتبر محاسبة الضرائب المؤجلة موضوعا شائكا وغير مفهوم للكثير من مهنيي المحاسبة، سواء من الناحية التعليمية أو التنظيمية أو التطبيقية، وهو ما قادنا إلى اختيار هذا الموضوع والاستفاضة فيه من أحد أهم جوانبه، وهو دراسة الممارسة المحاسبية لها على أرض الواقع والنظر في مدى التزام المؤسسات بها.

فقمنا في الناحية النظرية في بحثنا هذا، بالتطرق السريع لأهم المفاهيم والمصطلحات المحاسبية المتعلقة بالضرائب المؤجلة وكيفية المعالجة المحاسبية لها وفق ما تقتضيه متطلبات المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي. كما قمنا في الجانب النظري بتحليل وتفسير موضوع البحث بعرض ومناقشة دراسات سابقة تصب في نفس السياق وذلك لتوسيع التوضيحات الممكنة.

أما من الناحية الميدانية فكانت أهداف الدراسة هي الاطلاع على واقع الممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة على أرض الواقع ومدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق هذه المحاسبة التي يعتبر تطبيقها ضروريا، من ناحية الامتثال سواء للقوانين أو للإجراءات التنظيمية داخل المؤسسات. وتم قياس ذلك من خلال سبر معرفة وإدراك وفهم ممارسي مهنة المحاسبة لهذا النوع من العمليات المحاسبية والذي لازال نظرا لتعديده وحداثته بالنسبة للممارسة، مرورا باختبار مدى تقييد مهنيي المحاسبة داخل مؤسساتهم بالمعالجة المثلى للضرائب المؤجلة وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي. وصولا إلى أهم المعوقات والصعوبات التي تحول دون ذلك، وتأثيرها على التقييد بالممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية.

اختبار فرضيات البحث :

- بالنسبة للفرضية الأولى المتعلقة بمدى معرفة مهنيي المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي، فإننا استنتجنا أن لديهم المعرفة والدراسة الكافية واللازمة لمفاهيم ومصطلحات وكيفية معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي، إلا أنهم يحتاجون للمزيد من التكوين والتدريب المتخصص في المجال؛
- بالنسبة للفرضية الثانية القائمة على مدى تقييد مهنيي المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بتطبيق قواعد المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي، فإنه يمكن القول أن تقيدهم يعتبر نسبيا، فمن خلال أسئلة المقابلة التي قمنا بها والأسئلة الفرعية التي طرحت عليهم، فإننا استنتجنا أن العمليات الخاصة بالضرائب المؤجلة التي يقومون بها محدودة وتتعلق بثلاثة أو أربع حالات على أقصى تقدير على الرغم من أن إشعار مجلس المحاسبة تطرق إلى 14 حالة ممكنة.

وبالتالي فباقي الحالات لازالت غير مفهومة وغير مطبقة على غرار الضرائب المؤجلة الناشئة عن عمليات القرض الإيجاري، النتائج والأعباء والخسائر والأرباح المسجلة في الأموال الخاصة، عمليات تحيين حسابات الزبائن والديون وحسابات المفتوحة بالعملة الصعبة، مصاريف التطوير، الأصول ذات القيمة المنخفضة المسجلة جباييا كأعباء دون ذكر عمليات التجميع والاندماج؛

- بالنسبة للفرضية الثالثة المرتبطة بالصعوبات والمعوقات التي يواجهها ممارسو مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية أثناء تطبيق المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي، فإننا استنتجنا وجود عدة صعوبات يواجهها ممارسو مهنة المحاسبة أثناء القيام بعمليات محاسبة الضرائب المؤجلة نذكر على سبيل المثال لا الحصر، نقص التكوين والتدريب، عدم استقرار القوانين الجبائية وعدم توافقها مع النظام المحاسبي المالي و عدم توفر إجراءات تنظيمية داخل المؤسسات، عدم توفر أنظمة معلومات محاسبية جيد بإمكانها توفير الوقت والجهد ؛

- بالنسبة للفرضية الرابعة المبنية على تأثير الصعوبات والمعوقات التي يواجهها ممارسو مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية أثناء تطبيق المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي على الممارسة المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة والتقيد بأحكامها وقواعدها المحاسبية فإن نتائج الاختبار أثبتت أنها لا تؤثر أو أن درجة تأثيرها ضعيفة جدا.

نتائج البحث :

على ضوء ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية :

- النظام المحاسبي المالي يتوافق نسبيا مع المعيار الدولي المحاسبي رقم 12، وقد أوضح بعض الحالات المنشأة للضريبة المؤجلة وكيفية معالجتها محاسبيا (الإثبات، القياس والقياس اللاحق)؛ وأن أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي قادرة على معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا، وأن تطبيقها ممكن داخل المؤسسات الجزائرية، ولكن سرعة تغير القوانين الجبائية يزيد من صعوبة التطبيق؛

- أغلبية المستجوبين تحصلوا على تكوين أو تدريب في المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي واطلعوا على الفقرات المتعلقة بأحكام وقواعد الضريبة المؤجلة في القرار المؤرخ في 25 جويلية 2009، إلا أن أغلبهم لم يدرس محاسبة الضرائب المؤجلة بشكل خاص ومفصل ولم يطلع على إشعار مجلس المحاسبة الصادر في 2014 والذي أتى ليزيح بعض الغموض الذي كان يكتنف بعض فقرات القرار السابق. وهو ما يقودنا إلى استنتاج أن التنظيمات المهنية لم تقم بدورها في إيصال وتوضيح الحالات الممكنة أو على الأقل الحالات السائدة في البيئة الجزائرية؛ وما يفسر

أيضا بأن محاسبة الضرائب المؤجلة لا زالت تعتبر أيضا لدى العديد من مهنيي المحاسبة محاسبة غير مفهومة وتطبيقها يقتصر على مهنيي المحاسبة ذوي الخبرة العالية فقط؛

- محاسبة الضرائب المؤجلة تطبق داخل المؤسسات إلا أن حجم الممارسات المحاسبية الخاص بها من حيث عدد العمليات غير كبير وأن تطبيقها لحد الآن لا يتم على نطاق واسع ولا يشمل كل المؤسسات، وهي عمليات تتعلق في أغلب الأحيان بمؤونات العطل والمعاشات، وحالات لعمليات لم تسجل في سنواتها السابقة وعمولات وضرائب (خاصة الرسم على النشاط المهني) غير مسددة في دورتها المالية. وبنسبة أقل تكون راجعة إلى الاختلاف الزمني بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي؛

- مهنيوا المحاسبة عموما يتقيدون بأحكام وقواعد المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة كونها ذات أهمية بغض النظر عن حجم وطبيعة نشاط المؤسسة، نظرا لتأثيرها على الكشوف المالية للمؤسسة وعلى عملية صنع القرار داخل المؤسسة؛ إلا أن ضعف الإجراءات الرقابية وعدم المتابعة من أصحاب العلاقة وعدم توفر إجراءات تنظيمية محكمة ونظام معلومات محاسبي جيد قد يؤدي إلى التهاون في تطبيق محاسبة الضرائب المؤجلة ؛

توصيات البحث :

على ضوء ما سبق يمكن إسداء التوصيات التالية :

- ضرورة تكوين وتدريب مهنيي المحاسبة في هذا المجال المحاسبي الضروري وتوعيتهم بمدى أهمية التقيد بأحكام الضرائب المؤجلة نظرا لتأثيرها على الكشوف المالية وعلى عملية اتخاذ القرار ؛
- حرص التنظيمات المهنية وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة في قيامها بعمليات الإعلام والتحسيس وتوضيح الحالات الممكنة أو السائدة في البيئة المحاسبية الجزائرية، عن طريق تنظيم ندوات ولقاءات ودورات تدريبية في محاسبة الضرائب المؤجلة لفائدة مهنيي المحاسبة سواء الأجراء أو المستقلين؛
- تحسيس أصحاب العلاقة بضرورة تشديد الإجراءات الرقابية والحرص على المتابعة المستمرة لممارسي مهنة المحاسبة في الالتزام بمحاسبة الضرائب المؤجلة؛
- توعية المسيرين بضرورة توفير إجراءات تنظيمية محكمة ونظام معلومات محاسبي جيد داخل المؤسسات المتوسطة والكبيرة الحجم.

أفاق البحث :

نظرا لأهمية موضوع الضرائب المؤجلة في مجال المحاسبة، والذي تناولته العديد من الدراسات على المستويين الدولي والجزائري، إلا أن أفاق البحث فيه مستمرة، وعليه واستكمالا في الاستفادة من مجموع الدراسات السابقة، وتطلعا إلى تحسين جودة النتائج المتوصل إليها، فإننا نقترح الآفاق البحثية التالية :

- البحث في وسائل تطوير وزيادة فاعلية النظام المحاسبي المالي في الجانب الخاص بمحاسبة الضرائب المؤجلة؛
- قياس مدى تأثير الضرائب المؤجلة على إدارة الأرباح في المؤسسة؛
- دراسة العلاقة بين التسيير الجبائي ومحاسبة الضرائب المؤجلة داخل المؤسسة.

وفي الأخير، نتمنى أن نكون قد وفقنا ولو بالقليل في الوصول إلى نتائج البحث، نظرا للظروف التي مرت بها الجزائر وجميع دول العالم أثناء جائحة كورونا وتأثيرها على أداة القياس (المقابلة) التي قمنا باختيارها وما توفيقنا إلا بالله رب العالمين.

المصادر و المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. القوانين والتنظيمات :

- القرار المؤرخ في 26/07/2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 ، 25/03/2009. الجزائر.
- الإشعار رقم 10062014 المنشور بتاريخ 10 جوان 2014. صادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. لسنة 2022.

2. الكتب :

- بن ربيع، ح. (2008). "الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية"، الطبعة الثانية. منشورات كليك، الجزائر.
- شنوف، ش. (2016). "المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي". ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر.
- عبد الناصر، ن وأخرون. (2002). "الضرائب ومحاسبتها"، الطبعة الأولى، دار الميسرة للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
- لبوز، ن. (2009). " مخطط النظام المحاسبي الجديد"، مؤسسة الفنون المطبعية و المكتبية الجزائر.
- هوام ،ج. (2011). "المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية"، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر.

3. مقالات علمية باللغة العربية:

- جعنيط، ع. (2021)، "أثر تبني المعيار المحاسبي الدولي 12 من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس على جودة الكشوف المالية"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، (01)07، صفحات من 1019 إلى 1036.
- حازم بدر خ. (2012). المحافظة على رأس المال في ظل التغير المستمر في الأسعار وقياس الأرباح في المنشآت الاقتصادية. مجلة العلوم الإنسانية، (37)، 141-160.

- حسوس، ص وشريط، ص. (2016). "الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المحاسبي المالي". *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية*، 31(2)، 384-401.
- سليمان عامر، م. (2014). "مدى إمكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بالضرائب الدخل في البيئة العراقية". *مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية*، 6(16)، 158-184.
- سماعين، ع. (2019). "الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري". *الريادة لاقتصاديات الأعمال*. 5(2) ص. 7.
- شنوف، ش وظريف، م. (2020). "إشكالية الاختلاف و التوافق في معالجة ضرائب الدخل المؤجلة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية". *المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي*، 8(1)، 197-214.
- نقموش، ع. (2021). "دواعي تطبيق الضرائب المؤجلة في المؤسسات حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري". *مجلة إضافات اقتصادية*، 5(2)، 167-187.
- يخلف رنذة، إ. (2021). "تطبيق الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل النظام الجبائي الجزائري". *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة*، 6(1)، 516-528.

4. رسائل الدكتوراه والماجستير ومذكرات الماستر:

- المهري، ع. (2013). "إختبار التوافق بين المعيار المحاسبي الدولي الضرائب المؤجلة و التوجهات المحاسبية والجبائية في الجزائر". *رسالة ماجستير*, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
- بوعلي، ع. (2015). " النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية"، *مذكرة ماستر*، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة.
- تامر، ع. (2004). *الأسلوب المقترح لمحاسبة ضرائب الدخل في الكشف المالية، دراسة ميدانية*. رسالة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- تباي، ع. (2017). "المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار الدولي 12"، *مذكرة ماستر*، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة.

- كسكس، م. (2014). "أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة الكشف المالية في الجزائر".
مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر.
- موساوي، ن. (2015). "المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للنظام المحاسبي المالي
(دراسة حالة)". مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي.
الجزائر.
- هزاع العجيلي، ع. (2013). "أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل
على الكشف المالية -دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار-". رسالة
ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

5. الملتقيات والدورات:

- الميهاني محمد، خ. (2009). "المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل"، دورة المعايير
الدولية لإعداد التقارير المالية ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بالتعاون
مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين. ص-2.
- جاو حدو، رضا. (ماي، 2013). "أثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام
الجبايي و الجهود المبذولة لتكليفه". الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي
في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،
جامعة الوادي. أبريل 2013.

6. المطبوعات :

- العياشي عجلان، مطبوعة خاصة بمقياس معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية
IAS/IFRS . جامعة المسيلة 2016-2017 ص : 72-73 ..

7. المواقع الإلكترونية :

- موقع لجنة معايير التقارير المالية الدولية www.ifrs.org
- موقع المجلس الوطني للمحاسبة www.cnc.dz
- موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

1. مقالات علمية باللغة الأجنبية :

- AZOUANI, N et SAIHI, Y. (2016). "Les comptes consolidés des impôts différés selon les normes IAS \ IFRS en Algérie", *Revue des études en sciences financières et comptables*. Vol.1(2), 43-58.
- BELAROUI, S & BELKHARROUBI, H. (2018). "Le passage d'un paradigme comptable « Plan Comptable National » à un autre « Système Comptable Financier »: cas de l'IAS 12 en Algérie". *International Journal of Business and economic strategy*. Vol.7(2), 87-91.
- LEKCHIRI A. & ZAHIRI A. (2021). "L'impôt différé et la distorsion de l'information comptable". *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, Vol. 4 (2), 1013-1036 .

الملاحق

استمارة المقابلة

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الطالبين :

noureddine.derdouri@gmail.com

- نورالدين دردوري

- محمد الصالح بن راحلة
bcccbmsgmail.com

تحية طيبة وبعد؛

في إطار إنجاز مذكرة التخرج للحصول على شهادة الماستر أكاديمي الموسومة ب :

"تقييم الممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي"

نتشرف بدعوتكم للمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على هذه الاستمارة، حيث يهدف هذا البحث إلى معرفة وجهة نظركم كمهنيين حول مدى تطبيق قواعد وأحكام المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية.

ننوه سيادتكم أن الإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة وموضوعية سيكون لها الأثر الكبير في إنجاز وإنجاح هذه الدراسة والوصول إلى نتائج دقيقة وموضوعية، كما نؤكد لكم بأن جميع الإجابات التي سيتم الحصول عليها من قبلكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي ولأجله فقط. ونؤكد استعدادنا لتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتكم في ذلك.

تفضلوا بقبول أسمى عبارات الاحترام والتقدير.

العمر : من 25 إلى 35 سنة من 36 إلى 45 سنة من 46 إلى 55 سنة من 56 إلى 65 سنة

المستوى : تكوين مهني متخصص تكوين أكاديمي قبل التدرج تكوين أكاديمي بعد التدرج

الخبرة : أقل من 10 سنوات من 11 إلى 20 سنة من 21 إلى 30 سنة أكثر من 30 سنة

المؤسسة: محاسب أجير محاسب مستقل

1. المحور الأول. المعرفة الجيدة بمفاهيم ومحاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي :

لا	نعم	نص السؤال	الرقم
		هل تحصلت على تكوين أو دورات تدريبية في مجال المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي ؟	1.1
		هل اطلعت على نص الفقرات المتعلقة بأحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ؟	2.1
		هل اطلعت على نص الإشعار رقم 10062014 المنشور بتاريخ 10 جوان 2014 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة والمتعلق بمحاسبة الضرائب المؤجلة؟	3.1
		هل تطرق النظام المحاسبي المالي بصفة عامة وإشعار المجلس الوطني للمحاسبة رقم 10062014 بصفة خاصة إلى كل الحالات التي من الممكن أن تكون موضوع ضريبة مؤجلة ؟	4.1
		تنشأ الضرائب المؤجلة نتيجة : - اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وتأثيره على النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة؛ - عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل؛	5.1
		يتم إثبات كل من الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة بشكل منفصل عن حسابات الضريبة الجارية (المستحقة) في الميزانية وحساب النتائج ؛	6.1
		تقاس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بموجب : - معدلات الضريبية المطبقة في نهاية السنة المالية محل التسجيل. - معدلات الضريبة المتوقعة أن تطبق في الفترة التي سيتحقق فيها هذا الأصل/الالتزام؛	7.1
		تتم تسوية أرصدة الحسابات الخاصة بالضرائب المؤجلة في نهاية كل دورة مالية، من خلال : - الرفع أو التخفيض في مبالغها؛ - الإلغاء وتشكيل رصيد جديد.	8.1
		يتم تعديل أرصدة الحسابات الخاصة بالضرائب المؤجلة كلما تغير معدل الضريبة على أرباح الشركات.	9.1

2. المحور الثاني. مدى تقييد ممارسي مهنة المحاسبة بأحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي:

الرقم	نص السؤال	نعم	لا
1.2	هل ترى أن أحكام وقواعد النظام المحاسبي المالي كافية وقادرة على معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا ؟		
2.2	هل يمكن تطبيق أحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة داخل المؤسسات الاقتصادية حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي ؟		
3.2	هل سبق وأن قمت بالمعالجة أو الاطلاع على حالات محاسبية تخص الضرائب المؤجلة ؟		
4.2	هل ترى أن هناك صعوبة في ممارسة المحاسبة الضرائب المؤجلة نظرا لأنها تقنية محاسبية تتسم بالتعقيد ولا يتقنها إلا ذوي الخبرة العالية ؟		
5.2	هل يمكن اعتبار أن حجم الممارسات المحاسبية الخاصة بالضرائب المؤجلة من حيث عدد العمليات المحاسبية الخاصة بها في كل دورة مالية، أنه متوسط إلى مرتفع نسبيا ؟		
6.2	هل تعتقد أن محاسبة الضرائب المؤجلة يتم تطبيقها على نطاق واسع داخل كل المؤسسات الاقتصادية ؟		
7.2	هل ترى أن الالتزام بمحاسبة الضرائب المؤجلة غير مهم، نظرا لسمو وقوة القواعد الجبائية على القواعد المحاسبية ؟		
8.2	هل تعتقد أن المحاسب يجب أن يتقيد بصرامة بأحكام وقواعد المحاسبة الخاصة بالضرائب المؤجلة نظرا لتأثيرها على الكشوف المالية للمؤسسة ؟		
9.2	تكون الممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة ذات أهمية فقط إذا كان : - حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها يستدعي ذلك ؛ - عدد حالات تكرار العمليات الخاصة بها مرتفع إلى حد ما.		

3. المحور الثالث. صعوبات ومعوقات تطبيق أحكام وقواعد محاسبة الضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية :

الرقم	نص السؤال	نعم	لا
1.3	هل تعتقد أن تطرق النظام المحاسبي المالي بشكل مختصر لمحاسبة الضرائب المؤجلة وركود الهيئات		

		التنظيمية لمهنة المحاسبة في إيضاحها قد يجعلها غامضة وغير مفهومة ؟	
2.3		هل ترى أن محاسبة الضرائب المؤجلة واضحة ومفهومة ويمكن تطبيقها بسهولة، لو يتلقى القارئون على مهنة المحاسبة التكوين والتدريب الكافيين في هذا المجال.	
3.3		هل تعتقد أن التغيير المستمر في القوانين الجبائية وعدم تكيفها مع النظام المحاسبي، يجعل من الصعب القيام بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة ومتابعتها ؟	
4.3		هل يؤدي ضعف الإجراءات الرقابية داخل المؤسسة و عدم الامتثال، إلى التهاون في تطبيق الممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة بالشكل اللازم؟	
5.3		هل ترى أن هناك إمكانية لإجبار مهنيي المحاسبة على معالجة الضرائب المؤجلة محاسبيا في حالة إنشائها رغم أنها تقنية محاسبية بحتة ؟	
6.3		هل ترى أن عدم المتابعة من طرف أصحاب العلاقة (المراجع) يؤدي إلى عدم الالتزام بمحاسبة الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي؟	
7.3		هل تستدعي الممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة توفر إجراءات تنظيمية محكمة داخل المؤسسات الاقتصادية ؟	
8.3		هل تستدعي الممارسة المحاسبية للضرائب المؤجلة توفر نظام معلومات محاسبي جيد داخل المؤسسات الاقتصادية ؟	
9.3		هل يمكن أن يؤدي عدم الجدوى نتيجة التكلفة المرتفعة إلى تخلي المؤسسات عن القيام بمحاسبة الضرائب المؤجلة ؟	

ملاحظات : (يمكنكم إدراج أي ملاحظات أخرى تعتقدون أنها ضرورية أو مفيدة)

.....

.....

.....

.....

شكرا على تعاونكم

قائمة المحكمين

الرقم	المحكم
01	الأستاذ د. هواري سويسي
02	الأستاذ د. مسعود كسكس
03	الأستاذ د. عبد الوهاب دادن

مخرجات SPSS**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,727	27

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,740	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,742	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,676	9

Correlations

		AXIS	AXIS1	AXIS2	AXIS3
AXIS	Pearson Correlation	1	,569**	,750**	,574**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000
	N	37	37	37	37
AXIS1	Pearson Correlation	,569**	1	,151	-,119
	Sig. (2-tailed)	,000		,373	,484
	N	37	37	37	37
AXIS2	Pearson Correlation	,750**	,151	1	,264
	Sig. (2-tailed)	,000	,373		,115
	N	37	37	37	37
AXIS3	Pearson Correlation	,574**	-,119	,264	1

Sig. (2-tailed)	,000	,484	,115	
N	37	37	37	37

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

السن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنة 35 إلى 25 من	13	35,1	35,1	35,1
سنة 45 إلى 36 من	14	37,8	37,8	73,0
سنة 55 إلى 46 من	6	16,2	16,2	89,2
سنة 65 إلى 56 من	4	10,8	10,8	100,0
Total	37	100,0	100,0	

المستوى

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid متخصص مهني تكوين	5	13,5	13,5	13,5
التدرج قبل أكاديمي تكوين	18	48,6	48,6	62,2
التدرج بعد أكاديمي تكوين	14	37,8	37,8	100,0
Total	37	100,0	100,0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنوات 10 من أقل	15	40,5	40,5	40,5
سنة 20 إلى 11 من	11	29,7	29,7	70,3
سنة 30 إلى 21 من	7	18,9	18,9	89,2
سنة 30 من أكثر	4	10,8	10,8	100,0
Total	37	100,0	100,0	

المهنة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أجير محاسب	26	70,3	70,3	70,3
مستقل محاسب	11	29,7	29,7	100,0

Total	37	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

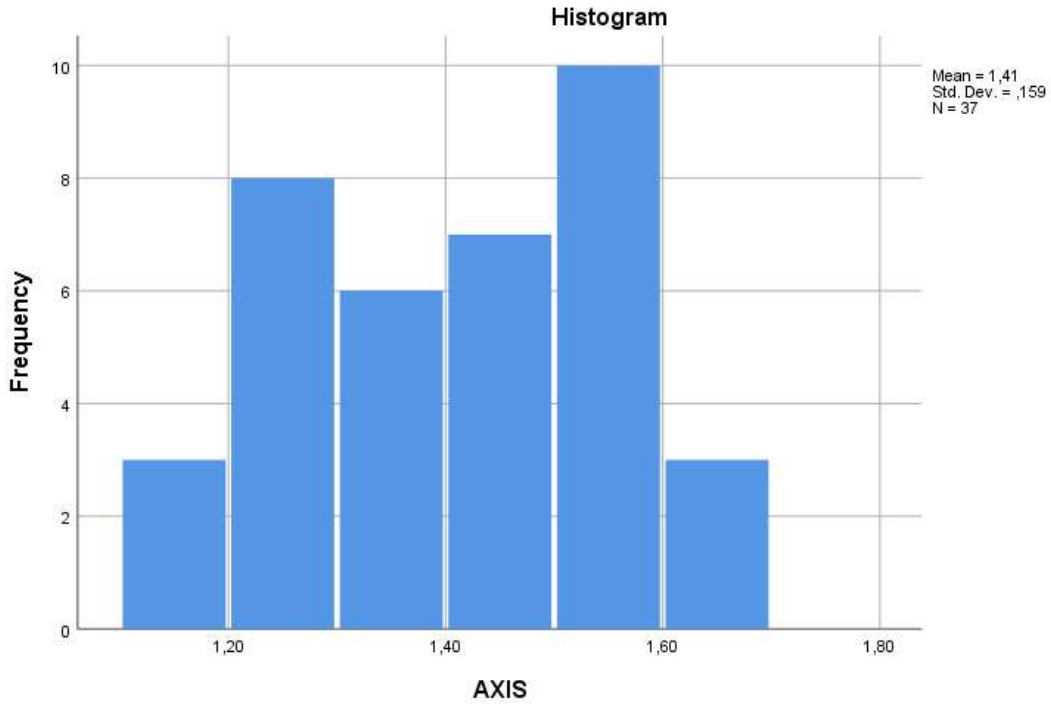
Statistics

		AXIS1	AXIS2	AXIS3	AXIS
N	Valid	37	37	37	37
	Missing	0	0	0	0
Mean		1,3754	1,5526	1,2973	1,4084
Std. Deviation		,26104	,25591	,23723	,15894
Skewness		-,022	-,254	,486	-,234
Std. Error of Skewness		,388	,388	,388	,388
Kurtosis		-1,484	-,680	-1,131	-1,046
Std. Error of Kurtosis		,759	,759	,759	,759

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
AXIS1	,165	37	,012	,897	37	,002
AXIS2	,159	37	,019	,956	37	,152
AXIS3	,192	37	,001	,891	37	,002
AXIS	,150	37	,036	,945	37	,064

a. Lilliefors Significance Correction



One-Sample Test

Test Value = 1

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
AXIS1	8,747	36	,000	,37538	,2883	,4624

One-Sample Test

Test Value = 1

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
AXIS2	13,134	36	,000	,55255	,4672	,6379

One-Sample Test

Test Value = 1

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
AXIS3	7,623	36	,000	,29730	,2182	,3764

Correlations

		AXIS2	AXIS3
AXIS2	Pearson Correlation	1	,264
	Sig. (2-tailed)		,115
	N	37	37
AXIS3	Pearson Correlation	,264	1
	Sig. (2-tailed)	,115	
	N	37	37

فهرس المحتويات

IV.....	إهداء.....
VI.....	شكر.....
VII.....	ملخص الدراسة.....
VIII.....	قائمة المحتويات.....
IX.....	قائمة الجداول.....
X.....	قائمة الأشكال البيانية.....
XI.....	قائمة الملاحق.....
XII.....	قائمة الاختصارات والرموز.....
أث.....	مقدمة.....
1.....	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للضرائب المؤجلة.....
2.....	تمهيد.....
3.....	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للضرائب المؤجلة.....
3.....	المطلب الأول: تقديم الضرائب المؤجلة.....
3.....	الفرع الأول: الأحداث المنشئة للضريبة المؤجلة.....
8.....	الفرع الثاني: التعريف بالضرائب المؤجلة.....
9.....	الفرع الثالث: أهمية الضرائب المؤجلة ومميزاتها ومجال تطبيقها.....
11.....	المطلب الثاني: آلية المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق SCF و IAS12.....
11.....	الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق IAS12.....
15.....	الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفق SCF.....
17.....	الفرع الثالث: مقارنة الضرائب المؤجلة وفق SCF والمعيار IAS12.....
20.....	المبحث الثاني : الدراسات العلمية السابقة للضرائب المؤجلة.....
20.....	المطلب الأول: عرض لأهم الدراسات السابقة.....
20.....	الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.....
26.....	الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.....
28.....	المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.....
28.....	الفرع الأول: نقاط التوافق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.....
29.....	الفرع الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....
30.....	خلاصة الفصل الأول.....

31	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية للضرائب المؤجلة
32	تمهيد
33	المبحث الأول: الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة
33	المطلب الأول : الطريقة المعتمدة في الدراسة
33	الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة
33	الفرع الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة
35	المطلب الثاني: عرض خصائص عينة الدراسة
35	الفرع الأول : توزيع عينة الدراسة حسب السن
36	الفرع الثاني : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
40	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
40	المطلب الأول: صلاحية أداة الدراسة
40	الفرع الأول : اختبار ثبات الدراسة
41	الفرع الثاني : اختبار صدق الدراسة
42	المطلب الثاني: اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة
42	الفرع الأول : التحليل الوصفي لنتائج الدراسة
52	الفرع الثاني : اختبار فرضيات الدراسة
56	خلاصة الفصل الثاني
57	الخاتمة
62	المصادر والمراجع
67	الملاحق
77	فهرس المحتويات