

دراسة ميدانية لمدى إيفاء بيئة الأعمال الجزائرية بمتطلبات الإفصاح الضريبي كمبدأ من

مبادئ الحوكمة إشارة إلى الضرائب المؤجلة في الجزائر

يوسف مامش، أستاذ محاضر أ، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

بلال لوعيل، أستاذ محاضر أ، جامعة محمد بوقرة، الجزائر.

عبد الله مسعود، أستاذ مساعد، جامعة الحدود الشمالية، السعودية.

الملخص:

سعى هذا البحث إلى تسليط الضوء على واقع الإفصاح الضريبي، كمبدأ من مبادئ الحوكمة، في المنظمات الجزائرية، وهذا من خلال البحث في الدواعي التي حالت دون تحقيقها لمتطلبات الإفصاح الضريبي، بالإضافة إلى بيان مدى توفر المتطلبات البيئية الضرورية للإفصاح الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية. ولقد تم الاستعانة بالطرق الإحصائية والكمية لتحليل النتائج الميدانية ذات الصلة بموضوع بحثنا. وتوصل البحث إلى نتائج مفادها أن أغلبية المنظمات الجزائرية لا تلتزم بالإفصاح الضريبي وفقا للمعايير الدولية نظرا لعدة عوامل، كما اتضح من خلال الدراسة بأن البيئة الجزائرية لا تفي بشكل عام، بمقومات الالتزام بالإفصاح الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا من وجهة نظر معدي المعلومة المحاسبية الخاصة بالضريبة المؤجلة للمؤسسات .

الكلمات المفتاحية: الإفصاح، الضريبة المؤجلة، المعايير المحاسبية الدولية، الحوكمة.

RESUMÉ:

The study examined whether Algerian environment satisfies conditions and factors of compliance with tax presentation and disclosure requirements in accordance with international standards. The paper is based on the data obtained from a survey questionnaire. Descriptive statistics and the one-sample T-test were used to analyse the extent of compliance by Algerian companies. The findings revealed non-compliance of the large majority of Algerian companies with tax presentation and disclosure requirements in accordance with IAS/IFRS standards.

KEYWORDS: Disclosure, deferred Taxes, IAS/IFRS, governance.

مقدمة

تهدف معايير المحاسبة الدولية أساسا إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومة محاسبية ذات مصداقية وتعبر عن الواقع الاقتصادي للمنظمة على كل المستويات بما فيها الجانب الجبائي. ويعد الإفصاح من المسؤوليات المستديمة لأي منظمة، وعليها أن تفصح بمصداقية ودقة وفي الوقت المناسب عن المعلومات وفقا لأحكام القانون واللوائح المنظمة والنظام الأساسي، حيث يكتسي هذا المتغير في شقه المتعلق بالضريبة على الأرباح أهمية بالغة.

وفي هذا السياق، فإنه بات من العقلانية الاعتناء بالتسجيل المحاسبي لهذا المتغير بصورة تسمح له بأن يعكس العبء الفعلي المرتبط بالدورة المحاسبية باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومع الأخذ بين الاعتبار للقواعد الجبائية الخاصة بتحديد التدفق النقدي الضريبي، حتى تتمكن القوائم المالية من تلبية الغرض الذي أعدت لأجله. غير أن هذا الأمر لا يمكن أن يتحقق إلا في ظل تبني طريقة الضرائب المؤجلة عند التقييم المحاسبي للضريبة على الأرباح وفقا لما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية.

أ - مشكلة الدراسة:

وبناء على ما سبق تتمحور إشكالية الدراسة في السؤال الجوهرى الآتى:

ما مدى التزام المنظمات الجزائرية بمبدأ الإفصاح عن الضرائب المؤجلة كمبدأ من مبادئ الحكومة؟

وتمخض عن الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية، نعرضها كما يلي:

- ما مدى التزام المنظمات الجزائرية بالإفصاح الضريبي، كمبدأ من مبادئ الحكومة، وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، على مستوى قوائمها المالية؟
- ما مدى توفر المتطلبات البيئية الضرورية للإفصاح الضريبي وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية؟

وتتبع عن هذه الاشكالية الرئيسية فرضيتين فرعيتين، والتي يمكن إيرادها على النحو الموالي:

- على ضوء حداثة التجربة الجزائرية في مجال المعايير المحاسبية الدولية والتي تضاف لعدم إلزامية التشريع الجبائي لتطبيق طريقة الإخضاع المؤجل، الصعوبة والتعقيد المفاهيمي والتقني لقضية الضرائب المؤجلة، نقص، فإنه يمكن صياغة فرضية عدم التزام أغلبية المنظمات الجزائرية بالإفصاح الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
- حتى يتسنى الالتزام بالإفصاح عن طريقة الضرائب المؤجلة في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية على أحسن وجه، فإنه ينبغي الأخذ بعين الاعتبار المحاور الموالية: التأطير الأكاديمي والعلمي، التأطير المهني وحضور الإرادة الفعلية على مستوى الهيئات الرسمية، إذ أنه بتحليلنا المبدئي للمحيط الجزائري، فإنه بإمكاننا معاينة عجز واضح على مستوى هذه المحاور.

ب- أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافق الممارسات المحاسبية للمؤسسات الجزائرية في مجال الإفصاح، مع متطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

ج- منهج الدراسة

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

أولا- الإطار النظري للدراسة

1- تعريف الضريبة المؤجلة

تمثل الضريبة المؤجلة الاعتراف بجميع الآثار الضريبية للفروق الزمنية سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في السنة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية أو

الآثار الضريبية للفروق الزمنية المتوقع حدوثها مستقبلا ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة، بمعنى تكون مبنية على تصور للتغيرات الحادثة في المستقبل للفروق الزمنية بين الريح المحاسبي والريح الجبائي وتظهر في شكل أصل ضريبي مؤجل أو خصم ضريبي مؤجل، وعليه فهي تركز على فكرة تعادل الريح المحاسبي مع الريح الجبائي طوال فترة حياة المؤسسة باستثناء الفروق الدائمة¹، كما عرفت الضرائب المؤجلة على أنها "تدفقات الضريبة المستقبلية التي تخضع لها المؤسسة نتيجة الاختلاف بين الأساس المحاسبي والأساس الجبائي"².

وعلى المستوى التقني المحاسبي، فإن تعريف الضريبة المؤجلة ينحصر أساسا " في الاختلاف المؤقت الذي يبرز عندما تكون القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم مختلفة مقارنة بقيمتها الجبائية"³، وهناك من اختصر الضريبة المؤجلة في كونها " الضريبة التي ستصبح مستحقة بتاريخ لاحق"⁴، ويطلق على ذلك الجزء من الضريبة المؤجلة والمتمثل في الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة لفظ الالتزام الضريبي المؤجل. أما ذلك الجزء من الضريبة المؤجلة والمتمثل في الجزء من ضريبة الدخل المسددة خلال الفترة والمؤجل استرجاعها لفترات لاحقة لفظ الأصل الضريبي المؤجل.

2- الاعتراف بأصول الضريبة المؤجلة وخصومها

بعد عرض تعريف الضريبة المؤجلة، نرى من المناسب التعرض للاعتراف بأصول الضريبة المؤجلة وخصومها، على النحو الآتي:

أ. الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة

تتمثل الأصول الضريبية المؤجلة في "مبالغ الضرائب على الأرباح المتوقع استردادها في الفترات المقبلة وذلك نتيجة لـ:

- الفروقات الزمنية القابلة للخصم (للاقتطاع)،
- الترحيل إلى الأمام للخسائر الضريبية غير المستخدمة،
- الترحيل إلى الأمام للخصومات (التخفيضات) الضريبية غير المستخدمة"⁵.

حيث أنه نشأ عن التسجيل المحاسبي للأصل الضريبي المؤجل زيادة في عبء الضريبة على الأرباح للدورة الجارية وانخفاض في الضريبة الواجبة الأداء إلى الإدارة الجبائية خلال الدورة أو الدورات اللاحقة. ويمكن تلخيص الحالات التي نكون بصدها أمام أصل ضريبي مؤجل فيما يلي:

- الأساس المحاسبي للأصل أقل من الأساس الضريبي للأصل.
- الأساس المحاسبي للخصم أكبر من الأساس الضريبي للخصم.
- أعباء مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورات اللاحقة.
- نواتج غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن خاضعة للضريبة خلال الدورة الجارية.

ومن ناحية التقييد المحاسبي، فإن الضريبة المؤجلة القابلة للاقتطاع لا يعترف بها على مستوى أصول الميزانية المحاسبية للمؤسسة إلا في ظل الاستجابة للشرط الذي يقضي بأنه "من المحتمل جدا توفر ربح خاضع للضريبة لترحيل الفروقات الزمنية القابلة للخصم منه".⁶ ومن وجهة نظر معايير المحاسبة الدولية، فإنه يمكن التكلم عن توفر ربح خاضع للضريبة عندما تكون هناك "فروقات زمنية خاضعة كافية تعود لنفس السلطة الضريبية وتنتهي لنفس المؤسسة الخاضعة للضريبة والتي من المتوقع أن تنعكس:

- خلال نفس الدورة التي يتوقع فيها انعكاس الفروقات الزمنية القابلة للخصم،
- خلال نفس الدورات التي يمكن فيها ترحيل الخسائر الضريبية بأثر رجعي (إلى الخلف) أو مستقبلي (إلى الأمام).

وإذا لم تكن هذه الفروقات الزمنية الخاضعة كافية لامتصاص الفروقات الزمنية القابلة للاقتطاع، فإنه يجب على المؤسسة التحقق من توفر ربح خاضع للضريبة في المستقبل يمكنها من الاستفادة من الفروقات الزمنية القابلة للخصم.

وعليه فإن ميزة انعكاس الفروقات الزمنية القابلة للاقتطاع التي ينجم عنها تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية، ومنه تخفيضات في التدفقات النقدية الضريبية سوف لن تتسنى للمؤسسة إلا إذا اكتسبت أرباحاً ضريبية كافية للامتصاص الفروقات القابلة للخصم.

ب. الاعتراف بالخصوم الضريبية المؤجلة

تتمثل الخصوم الضريبية المؤجلة في "مبالغ الضرائب على الأرباح الواجبة الدفع خلال الدورات المستقبلية، وذلك نتيجة للفروقات الزمنية الخاضعة للضريبة،⁷ حيث أنه ينشأ عن التسجيل المحاسبي للخصم (الالتزام) الضريبي المؤجل انخفاض في عبء الضريبة على الأرباح للدورة الجارية وزيادة في الضريبة الواجبة الأداء إلى الإدارة الجبائية خلال الدورة أو الدورات اللاحقة. وفي هذا الإطار فإنه يجب، طبقاً لما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية، التقييد المحاسبي للخصم (الالتزام) الضريبي المؤجل بالنسبة لكل الفروق الزمنية الخاضعة للضريبة، حيث أنها تمثل ديوناً ضريبية مستقبلية.

ويمكن تلخيص الحالات التي نكون بصدها أمام خصم ضريبي مؤجل فيما يلي:

- الأساس المحاسبي للأصل أكبر الأساس الضريبي للأصل.
- الأساس المحاسبي للخصم أقل الأساس الضريبي للخصم.
- أعباء غيرمقيدة محاسبياً خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جبائياً خلال الدورة الجارية.
- نواتج مقيدة محاسبياً خلال الدورة الجارية ولكن خاضعة للضريبة خلال الدورات اللاحقة.
- والجدير بالإمارة أنه يحظر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الأرباح" على المؤسسة الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة، سواء على مستوى أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية للمؤسسة، ويتعلق الأمر بالحالات التالية:
- فارق الاقتناء (الشهرة)،

- الاعتراف الأولي بالأصل أو الخصم (التزام)،
- الاستثمارات في الشركات التابعة، الفروع، الشركات الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة.

1) التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة

طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، فإن الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة تدخلان في تكوين النتيجة الصافية للمؤسسة، ويتم التقيد المحاسبي للضريبة المؤجلة من جهة على مستوى أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية، ومن جهة أخرى على مستوى جدول حسابات النتائج يقابلها في الجانب المدين (عندما يتعلق الأمر بعبء ضريبي) أو في الجانب الدائن (عندما يتعلق الأمر باقتصاد ضريبي)، وهذا تجسيدا لمبدأ القيد المزدوج. غير أن هناك بعض الحالات التي لا يتم فيها تسجيل الضريبة المؤجلة على مستوى حسابات جدول حسابات النتائج وهي:

- إذا كان مصدر الضريبة عملية اندماج بطريقة التملك،⁸ حيث أن الأصول تقيم على أساس القيمة العادلة، وعليه فإن القيمة المحاسبية للأصول سوف تكون أكبر من قيمتها الضريبية، مما يؤدي إلى نشوء خصم ضريبي مؤجل يسجل على مستوى حساب فارق الاقتناء طبق لمبدأ التماثل، وهذا بشرط أن يكون في إطفاء فارق الاهتلاك قابلا للخصم جبائيا،⁹ وإلا فإن معايير المحاسبة الدولية تحظر التقيد المحاسبي للضريبة المؤجلة التي يكون مصدرها فارق اقتناء غير قابل للخصم جبائيا.

- إذا كان مصدر الضريبة، فينفسالفترة أو فيفترة مختلفة، معاملة أو حدثا مقيدا محاسبيا مباشرة في الجانب الدائن أو المدين لحساب يتعلق بعنصر من عناصر حقوق الملكية (الأموال الخاصة).¹⁰

ويمكن ذكر على سبيل المثال لا الحصر الحالات الآتية:

- تغيير القيمة المحاسبية نتيجة إعادة تقييم التثبيتات المادية،

- تعديل الرصيد الافتتاحي للنتائج المحاسبية غير الموزعة، نتيجة تغير الطرق المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح لخطأ جوهري،
- فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لوحدة أجنبية.

(2) أهمية الإفصاح على الضريبة على الأرباح في ظل معايير المحاسبة الدولية

يقتضي الإفصاح انتهاج سياسة تتسم بالوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمؤسسة،¹¹ حيث أولت معايير المحاسبة الدولية اهتماما كبيرا اتجاه الإفصاح عن المعلومة المحاسبية بشتى أنواعها. ويصبو الإفصاح إلى هدف رئيسي يكمن في توفير المعلومات الملائمة لقارئ القوائم المالية بصورة تخول لهم القدرة على التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية للمؤسسة، كقدرتها الإيرادية، أو قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة وطويلة الأجل،¹²

ويمكن حصر أهم العوامل التي جعلت من الإفصاح على الضريبة على الأرباح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يحظى بأهمية بالغة في العناصر التالية:

- الحصول على رؤية للاستراتيجية الجبائية للمؤسسة
- أخذ معرفة جلية بشأن وضعية الخطر الجبائي للمؤسسة
- تقييم التدفق النقدي للضريبة المستحقة والتدفقات النقدية الضريبية المستقبلية للمؤسسة

- الحصول على تفسير بشأن الفرق بين مبلغ الضريبة المسدد خلال الدورة ومبلغ الضريبة الجارية للدورة

- الحصول على تفسير بشأن الفرق بين مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الأداء وعبء الضريبة للدورة الجارية.

(3) عرض الضريبة على الأرباح في القوائم المالية

يؤدي انتهاج طريقة الضريبة المؤجلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية إلى ظهور حسابات ضريبية على مستوى الميزانية المحاسبية وكذلك حسابات ضريبية على مستوى جدول

- حسابات النتائج. غير أن عرض هذه الحسابات الضريبية يخضع لشروط معينة منصوص عليها من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضريبة على الأرباح". بحيث أنه؛ بموجب هذا المعيار المحاسبي الدولي، فإن المؤسسة ملزمة بـ
- عرض حسابات الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبية بصورة مستقلة ومنفصلة على مستوى الميزانية،
 - عرض حسابات الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة بصورة مستقلة ومنفصلة على حسابات الأصول والخصوم (الالتزامات) للضريبة الجارية.
- وعلاوة على هذا، فإن المؤسسة التي تقوم بتصنيف عناصر أصولها وخصومها إلى جارية وغير جارية، ملزمة أيضا بعدم إدراج الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة)،¹³ كما أنه لا يحق للمؤسسة إجراء عملية المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية إلا في حالة توفر الشرطين الموليين معا:¹⁴
- للمؤسسة حق قانوني قابل للتطبيق لإجراء المقاصة بين أصول وخصوم المبالغ الضريبية المسجلة محاسبيا؛
 - تنوي المؤسسة إما تسديد المبلغ الصافي للضريبة، أو تحقيق الأصل وتسديد الالتزام معا في نفس الوقت.
- أما فيما يتعلق بالمقاصة بين حسابات الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة، فهي مشروطة بتلبية العنصرين الآتيين معا:¹⁵
- للمؤسسة حق قانوني قابل للتطبيق لإجراء المقاصة بين أصول وخصوم الضريبة المسجلة محاسبيا،
 - الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة ذات صلة بالضرائب على الأرباح المفروضة من قبل نفس السلطة الجبائية؛ إما على نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة، أو على مؤسسات مختلفة خاضعة للضريبة والتي تنوي إما تسديد الخصوم والأصول الضريبية المؤجلة على أساس المبلغ الصافي، أو أن تقوم بتحقيق الأصول وتسديد

الخصوم في آن واحد في كل فترة مستقبلية يتوقع فيها تسديد أو استرداد مبالغ جوهرية للأصول أو الخصوم الضريبية المؤجلة.

وبالإضافة إلى تقديم التأثيرات الجبائية في صورة حسابات على مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج، فإن المعايير المحاسبية الدولية تلزم معدي القوائم المالية على ضرورة إدراج معلومات تكميلية في الملحق تخصص:

- الحسابات الضريبية المدرجة على مستوى جدول حسابات النتائج .
- الحسابات الضريبية المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية.

(4) المعلومات التكميلية الخاصة بالحسابات الضريبية لجدول حسابات النتائج

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بالضريبة على الأرباح بأنه يجب الإفصاح عن كل عناصر عبء الضريبة على الأرباح بصورة منفصلة. وتتمثل أبرز مكونات الضريبة على الأرباح حسب نفس المعيار في العناصر التالية:¹⁶

- عبء الضريبة الجارية.
- أية تعديلات تم تسجيلها محاسبيا بها خلال الدورة بخصوص الضريبة المستحقة للدورات السابقة.
- مبلغ عبء الضريبة المؤجلة المتعلق بنشوء وانعكاس الفروقات الزمنية.
- مبلغ عبء الضريبة المؤجلة المتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
- مبلغ المنفعة الناتجة من خسارة ضريبية، حق ضريبي (crédit d'impôt) أو فروقات زمنية لم تسجل محاسبيا خلال الدورات السابقة، واستخدمت خلال الدورة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجارية.
- مبلغ المنفعة الناتجة من خسارة ضريبية، حق ضريبي (crédit d'impôt) أو فروقات زمنية لم تسجل محاسبيا خلال الدورات السابقة، واستخدمت خلال الدورة الجارية لتخفيض عبء الضريبة المؤجلة.

- عبء الضريبة المؤجلة الناتج من تخفيض أو من استرجاع (reprise) تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.
- مبلغ عبء الضريبة المتعلق بالتغيرات في الطرق المحاسبية والأخطاء الأساسية التي تدخل في تحديد النتيجة الصافية للدورة وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي رقم (8) "النتيجة الصافية للدورة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في الطرق المحاسبية".
- 5) المعلومات التكميلية الخاصة بالحسابات الضريبية للميزانية المحاسبية**
- يفرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضريبة على الأرباح" على المؤسسة الإفصاح عما يلي وبصورة منفصلة: (IAS 12 ; 2010 ; § 81 & 82)
- إجمالي الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة بالعناصر الدائنة أو المدينة ذات الصلة بالأموال الخاصة.
- عبء الضريبة المتعلق بالعناصر غير العادية المعترف بها محاسبياً خلال الفترة.
- إيضاح للعلاقة بين عبء الضريبة والنتيجة المحاسبية في شكل أحد أو كلا النموذجين التاليين:
- مطابقة رقمية بين عبء الضريبة وناتج ضرب النتيجة المحاسبية بمعدل الضريبة المطبقة، مع الإفصاح أيضاً عن الأساس الذي تم بموجبه احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبق،
- مطابقة رقمية ما بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مع الإفصاح أيضاً عن الأساس الذي تم بموجبه احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبق.
- إيضاح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبق مقارنة مع الدورة المحاسبية الماضية.

- مبلغ (وتاريخ الانتهاء، إن وجد) الفروقات الزمنية القابلة للاستقطاع (الخصم) والخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات (الحقوق) الضريبية غير المستعملة والتي لم يتم الاعتراف بأي أصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية.
 - المبلغ الإجمالي للفروقات الزمنية المرتبطة بالمساهمات في الشركات التابعة، الفروع والمؤسسات الزميلة، والخصص في المشاريع المشتركة والتي لم يتم الاعتراف بأية خصوم ضريبية مؤجلة عنها.
- وفيما يتعلق بكل نوع من الفروقات الزمنية، وكل نوع من الخسائر الضريبية والحقوق الضريبية غير المستخدمة:
- مبلغ الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة المعترف بها محاسبيا في الميزانية لكل دورة تم عرضها.
 - مبلغ العبء الضريبي المؤجل المعترف به محاسبيا في جدول حسابات النتائج، إذا لم يكن ذلك واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية.
- أما ما تعلق بالعمليات غير المستمرة يجب الإفصاح عن عبء الضريبة المتعلق بـ:
- الربح أو الخسارة الناتجة من عدم الاستمرار،
 - نتيجة الأنشطة العادية للعمليات غير المستمرة للدورة وكذا المبالغ المقابلة لكل دورة سابقة تم عرضها.
 - مبلغ النتائج الجبائية للأرباح المقترحة والمصرحة للمساهمين في المؤسسة قبل الإفصاح الرسمي عن القوائم المالية، ولكن غير معترف بها محاسبيا كالتزامات على مستوى القوائم المالية.
- ويجب على المؤسسة الإفصاح عن مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وطبيعة الدليل المؤيد للاعتراف به محاسبيا، عندما:

- يعتمد استخدام الأصل الضريبي المؤجل على الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة والتي تزيد عن الأرباح المستقبلية الناشئة من انعكاس الفروقات الزمنية المتواجدة والخاضعة للضريبة،
- تكون المؤسسة قد تكبدت خسارة إما في الفترة الحالية أو الفترة السابقة في دوائر الاختصاص الضريبية التي يتعلق بها الأصل الضريبي المؤجل.

1. الدراسة الميدانية

بعد تسليطنا الضوء في الجانب النظري على الضريبة المؤجلة والافصاح عنها، جاء هذا الجزء مكملًا لسابقه بهدف محاولة الحصول على صورة عامة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمبدأ الإفصاح الضريبي وفقا لنصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، وبيان أهم الأسباب التي تحول دون التزام المؤسسات الجزائرية بالإفصاح عن طريقة الضريبة المؤجلة طبقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية، وكذلك توضيح مدى توفر الشروط البيئية المناسبة التي تسمح للمنظمات الجزائرية بالالتزام بالإفصاح الضريبي وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

(1) منهجية الدراسة الميدانية

بغية بلوغ الأهداف التي يصبو إليها بحثنا، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، مع الاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة واستخدام البرمجيات الإحصائية الملائمة وهذا بهدف اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة من خلال عرض، معالجة وتحليل البيانات المتحصل عليها من توزيع استمارة الاستبيان المعدة لهذا الغرض.

1.1. أساليب جمع البيانات

في سبيل توفير البيانات اللازمة والضرورية من أجل التمكن من اختبار فرضيات البحث ومن خلال تحليل نتائج معالجة البيانات واستخلاص النتائج المناسبة، فإنه تم الاعتماد في عملية جمع بيانات الدراسة على أدوات الاستبيان، والمقابلات الشخصية مع بعض

المعنيين بموضوع الضرائب المؤجلة من الإدارة الجبائية، الخبراء المحاسبون، محافظي الحسابات وكذا بعض الأكاديميين المحاسبين... الخ.

1.2. أساليب تحليل البيانات

بعد جمع البيانات من مصادرها المختلفة، يتم تحليل هذه البيانات باستخدام الأساليب الاحصائية، والتي يتمثل أبرزها فيما يلي:

أ. **أساليب الاحصاء الوصفي:** حيث يهدف الاحصاء الوصفي إلى توفير معلومات تلخيصية تتمحور أساسا حول الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، ومعامل التباين (الاختلاف) الخاصة بعينة الدراسة.

ب. **اختبار T لعينة الواحدة (OneSample T-test):** بغية اختبار فرضيات البحث، من خلال التحقق فيما إذا كان الوسط الحسابي لمتغير ما من متغيرات الدراسة يساوي قيمة ثابتة أم لا.

ت. **معامل ارتباط Pearson** لتحليل الارتباط بين متغيرين، أي تقدير مدى وجود علاقة خطية بين متغيرين.

(2) محددات الدراسة الميدانية

1.2. مجتمع الدراسة

شملت عينة الدراسة المهنيين المحاسبين بمختلف مستوياتهم (المدرء الماليون، مسؤولو المالية والمحاسبة، مسؤولوالمحاسبة،... الخ) للمؤسسات الخاضعة لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

حيث تم تحديد العينة من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسات المعنية والتسليم المباشر لاستمارة الاستبيان، أو إرسالها عن طريق البريد الالكتروني، وفي كثير من الأحيان دعت الحاجة إلى شرح وتوضيح الموضوع لعينة الدراسة بسبب الإبهام الذي يشوب موضوع الضرائب المؤجلة والخلط في كثير من الأحيان بينها وبين الضريبة على الأرباح المستحقة.

2.2. حجم عينة الدراسة

تم تحديد حجم العينة بالاستناد إلى العلاقة التالية (Claire Durand; 2002 ; P : 10):

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

حيث أن:

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

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

e: هامش الخطأ المسموح به في المعاينة الإحصائية، والذي عادة ما يساوي إلى 5%. وبالتالي، فإنه إذا علم بأننا نريد تحديد حجم العينة بهامش خطأ أقصى يقدر بـ 7,5% عند مستوى ثقة 95%، فإن حجم العينة الواجب الحصول عليه هو 170.

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

$$n = 170,737$$

حيث تم توزيع استمارة الاستبيان على أفراد العينة بصورة عشوائية، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم(1): عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة

النسبة (%)	العدد	البيان
100 %	170	الاستثمارات الموزعة
92,94 %	158	الاستثمارات المستلمة والمعتمدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على استمارات الاستبيان

3.2. حدود الدراسة الميدانية

لقد تم إجراء هذه الدراسة ضمن حدود قانونية، زمانية، بشرية، وأخرى موضوعية محددة.

- الحدود القانونية: تخص هذه الدراسة فقط المؤسسات التي خصها القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، بتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.
- الحدود الزمانية: ارتبطت هذه الدراسة بمجال زمني امتد لستة أشهر، أي في الفترة الواقعة ما بين شهر مارس ونهاية شهر أكتوبر من سنة 2013. كما انصبت على تحليل القوائم المالية للدورة المحاسبية الخاصة بسنة 2012.
- الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة إلى إجابات وآراء المهنيين المحاسبين الذين يشغلون مناصب على مستوى المؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري.
- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بموضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح وفقا لطريقة الضريبة المؤجلة التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية.

(3) التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

إن نسبة أفراد العينة الذين يشغلون منصب مسؤول قسم المحاسبة تشكل 44,90%، في حين بلغت نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب محاسب 38,60%، أما مدراء المحاسبة والمالية فيشكلون ما نسبته 8,20%، بينما قدرت نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب إطار مالي ومراجع بـ 2,5%، أما نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب محاسب مالي ومسؤول المالية فلم تتجاوز عتبة 2%.

أما فيما يخص متغير المؤهل العلمي، فيتضح لنا من خلال التحليل أن نسبة 12,7% من أفراد العينة حاصلين على شهادة التحكم في التقنيات المحاسبية (بدون شهادة جامعية)، في حين أن 84,80% هم من الحاصلين على شهادة الليسانس، أما نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير فقد بلغت 2,5%.

وفيما يتعلق بمتغير الشهادة المهنية، فإنه يظهر من خلال الجدول أن نسبة حملة شهادة مراجع قانوني %10,10، في حين بلغت نسبة الخبراء المحاسبين النهائيين %27,80، أما النسبة المتبقية (%62) فتمثل الأفراد المستجوبين الذين ليس لديهم شهادات مهنية. كما يتجلى من خلال التحليل الوصفي أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة ما بين 3 سنوات و6 سنوات، تليها الفئة التي تتراوح خبرتها ما بين 7 سنوات و10 سنوات بنسبة %22,80، أما فئة الأفراد الذين تزيد خبرتهم عن 10 سنوات فقد بلغت نسبتها %17,7، بينما تأتي فئة الأفراد الذين خبرتهم تقل عن 3 سنوات في المرتبة الأخيرة بنسبة شبه منعدمة.

ويبرز النتئج بأن نسبة %89,90 من أفراد العينة المستجوبين يقل سنهم عن 35 سنة، فيما يمثل الأفراد الذين تتراوح أعمارهم ما بين 41 سنة و45 سنة نسبة %9,5، أما فئة الأفراد الذين يتراوح سنهم ما بين 36 سنة و40 سنة فقد بلغت نسبتهم %7,60. كما أن أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة (%95,60) هي مؤسسات خاصة، في حين بلغت نسبة المؤسسات العمومية %3,80، أما نسبة المؤسسات المختلطة فتكاد تكون معدومة.

4) اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج

استعان الباحثون بالاختبارات المعلمية وكذا استخدام معامل Pearson لإيجاد وتفسير العلاقة الإرتباطية إحصائياً، وجدير بالإشارة، إلى أن شروط تطبيق الاختبارات المعلمية واستخدام معامل Pearson متوفرة خاصة وأن عدد أفراد العينة يفوق 30.

1.4. نتائج اختبار الفرضية الأولى

◀ ما مدى التزام المؤسسات الجزائرية بالإفصاح عن طريقة الضريبة المؤجلة وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ؟

H_0 : متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بالإفصاح عن طريقة الضريبة المؤجلة = 0.5

H_1 : متوسط المؤسسات الجزائرية التي تلتزم بالإفصاح عن طريقة الضريبة المؤجلة \neq 0.5

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة حيث يظهر الجدول التالي نتائج اختبار الفرضية المذكورة أعلاه والتي انصبت على 158 مؤسسة.
 الجدول رقم 2: نتائج الاختبار (T) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بالإفصاح الضريبي

نتيجة الفرضية	الدلالة الاحصائية	متوسط الفرق	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	تكرار الإجابة الصحيحة	الإجابة الصحيحة
رفض H_0	0,000	-0,304	-9,585	0,398	0,20	31	طريقة الضريبة المؤجلة أو الإخضاع المؤجل (ج)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (SPSS Statistics 20)

بما أن متوسط العينة (0,20) أقل من المتوسط الافتراضي (0,5)، فإن المؤسسات الجزائرية لا تلتزم بالإفصاح عن طريقة الضريبة المؤجلة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

وفي هذا الإطار، فقد تم استطلاع آراء المؤسسات (127 مؤسسة) التي لا تلتزم بالإفصاح الضريبي بشأن الأسباب التي حالت دون التزامها.

حيث تم اختبار الفرضية الآتية باستخدام الاختبار T للعينة الواحدة بغية اختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة والمتوسط الافتراضي (3):

H_0 : يتسم السبب بالأهمية النسبية (من الدرجة 3) لحيلولة المؤسسة دون الالتزام بالإفصاح الضريبي

H_1 : لا يتسم السبب بالأهمية النسبية (من الدرجة 3) لحيلولة المؤسسة دون الالتزام بالإفصاح الضريبي.

ويظهر الجدول التالي نتائج اختبار الفرضية على النحو الموالي:

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

نتيجة الفرضية	الدلالة الاحصائية	متوسط الفرق	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	تكرار الإجابة الصحيحة	الأسباب
رفض H_0	0,000	0,724	15,86	0,515	3,72	27	عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة
رفض H_0	0,001	-0,213	-3,436	0,697	2,79	66	التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة
قبول H_0	0,077	0,094	1,784	0,597	3,09	84	ضالة المنافع الناتجة من طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء تطبيقها
رفض H_0	0,000	0,205	4,276	0,540	3,20	85	نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين
رفض H_0	0,000	-0,693	-8,636	0,904	2,31	50	حجم المؤسسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (SPSS Statistics 20)

- عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن مستوى الدلالة للفروق (sig= 0,000) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي لا

تتسم عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة بالأهمية بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة. و لكن عند مقارنة متوسط العينة (التي تعتبر تقديرا لحجم المجتمع) مع القيمة المراد اختبارها، نجد أن متوسط العينة يساوي (3,72) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (3)، وبالتالي فإن عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق طريقة الضرائب المؤجلة لا يتسم فقط بالأهمية ولكن يعتبر عاملا جد مهم (من الدرجة رقم 4) في الحيلولة دون تطبيق المؤسسات لطريقة الضريبة المؤجلة.

- التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن مستوى الدلالة للفروق ($\text{sig} = 0,001$) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي لا يتسم التعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة بالأهمية بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، خاصة وأن متوسط العينة يساوي (2,79) وهو أقل من القيمة المراد اختبارها والتي تساوي (3).

- ضآلة المنافع الناتجة من طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها

المؤسسة من جراء تطبيقها

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

- نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن مستوى الدلالة للفروق ($\text{sig} = 0,000$) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

و لكن بما أن متوسط العينة يساوي (3,20) في حين أن القيمة المراد اختبارها تساوي (3)، فإن نقص أو ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين لا يتسم فقط بالأهمية ولكن يعتبر عاملا جد مهم (من الدرجة رقم 4) في الحيلولة دون تطبيق المؤسسات لطريقة الضريبة المؤجلة.

- حجم المؤسسة

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن مستوى الدلالة للفروق ($\text{sig} = 0,001$) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي لا يتسم حجم المؤسسة بالأهمية بالنسبة لحيلولة عينة الدراسة دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة ، خاصة وأن متوسط العينة يساوي (2,31) وهو أقل من القيمة المراد اختبارها والتي تساوي (3).

2.4. نتائج اختبار الفرضية الثانية

◀ هل المتطلبات البيئية الضرورية للالتزام بالإفصاح الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالضريبة على الأرباح متوفرة في البيئة الجزائرية؟

H_0 : متوسط درجة إيفاء البيئة الجزائرية بمتطلبات الإفصاح الضريبي وفقا للمعايير الدولية = 2

H_1 : متوسط درجة إيفاء البيئة الجزائرية بمتطلبات الإفصاح الضريبي وفقا للمعايير الدولية $2 \neq$

لاختبار مدى إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق وتطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة بغية اختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة والمتوسط الافتراضي (2). وانصب هذا الاختبار فقط على كل مؤسسات العينة والتي عددها 158 مؤسسة، حيث كانت نتائج الاختبار كمايلي:

الجدول رقم (4): نتائج الاختبار T لمدى إيفاء البيئة الجزائرية بمتطلبات الانصاح الضريبي

نتيجة الفرضية	الدلالة الاحصائية	متوسط الفرق	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	تكرار الإجابة الصحيحة	البيان
رفض H_0	0,000	-0,671	-15,771	0,535	1,329	42	تفاعل البيئة الجزائرية مع المؤسسات ذات الصبغة الدولية
رفض H_0	0,000	-0,380	-7,907	0,604	1,620	78	تكيف التشريعات والقوانين المحلية مع متطلبات المحاسبة الدولية
رفض H_0	0,000	-0,494	-11,528	0,538	1,506	74	توافق البيئة الاقتصادية مع أهداف ومتطلبات المحاسبة الدولية
رفض H_0	0,000	-0,392	-8,001	0,616	1,608	74	التكيف الفني والثقافي للأطراف الفاعلة في المحيط الاقتصادي مع متطلبات المحاسبة الدولية
رفض H_0	0,000	0,544	-11,336	0,604	1,456	54	انسجام المساقات الدراسية الجزائرية مع المناهج الدراسية الدولية بشكل عام
رفض H_0	0,000	-0,405	-7,621	0,668	1,595	62	التأهيل العلمي والعملية للأساتذة والمدرسين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها
رفض H_0	0,000	-0,570	-10,982	0,652	1,430	40	توفر الكتب الدراسية ذات الصلة بالمعيار المحاسبية الدولية
رفض H_0	0,000	-0,810	-21,177	0,481	1,190	18	مساهمة مكاتب التدقيق والمحاسبة في تكوين المهنيين في مجال

							المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها
رفض H_0	0,000	-0,42	-24,600	0,430	1,158	17	توفر مكاتب التدقيق والمحاسبة علي الكفاءات المحاسبية المهنية اللازمة في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (SPSS Statistics 20)

التعليق

يلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة للفروق ($\text{sig}=0,000$) أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديل، أي أن متوسط درجة إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق وتطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية من قبل أفراد العينة يختلف عن المتوسط الافتراضي (2). وبما أن القيمة المراد اختبارها (2) أكبر من متوسط العينة في جميع الحالات، فإنه يمكن القول بأن البيئة الجزائرية لا تف، بشكل عام، بمقومات التوافق وتطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا من وجهة نظر معدي المعلومة المحاسبية الخاصة بالضريبة المؤجلة للمؤسسات التي تشكل العينة موضوع الدراسة الإحصائية.

- الخاتمة

على ضوء نتائج الدراسة الميدانية التي أجريت عند مستوى ثقة 95%، فإنه خلصنا لمجموعة من النتائج، نعرضها في الآتي:

- أن أغلبية المنظمات الجزائرية لا تلتزم بالإفصاح عن طريقة الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يتوافق مع الفرضية الأولى التي تمت صياغتها في مقدمة بحثنا، حيث يعود عدم التزام المؤسسات الجزائرية بطريقة الضريبة المؤجلة بالدرجة الأولى إلى عدم إلزامية التشريع الجبائي بتطبيق هذه الطريقة؛ هذا علاوة على نقص أو

ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين وضآلة المنافع الناتجة من تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة مقارنة بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة من جراء إرسائها ميدانياً. بينما يعتبر عاملي حجم المؤسسة والتعقيد التقني لطريقة الضرائب المؤجلة عاملين لا يتسمان بالأهمية الكبيرة بالنسبة لحيلولة المؤسسات الجزائرية دون تطبيق طريقة الضريبة المؤجلة.

- لا تفي البيئة الجزائرية، بشكل عام، بمتطلبات الالتزام بالإفصاح الضريبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا من وجهة نظر معدي المعلومة المحاسبية الخاصة بالضريبة المؤجلة للمؤسسات التي تشكل العينة موضوع الدراسة الإحصائية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية لبحثنا، حيث تمثلت المقومات التي تم اختبارها في النقاط التالية:
- تفاعل البيئة الجزائرية مع المؤسسات ذات الصبغة الدولية،
- تكيف التشريعات والقوانين المحلية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية،
- توافق البيئة الاقتصادية مع أهداف ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية،
- التكيف الفني (من حيث الوسائل المادية والبشرية) والثقافي للأطراف الفاعلة في المحيط الاقتصادي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية،
- انسجام المساقات الدراسية الجزائرية مع المناهج الدراسية الدولية بشكل عام،
- التأهيل العلمي والعملية للأساتذة والمدرّبين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها،
- توفر الكتب الدراسية ذات الصلة بالمعايير المحاسبية الدولية،
- مساهمة مكاتب التدقيق والمحاسبة في تكوين المهنيين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها،
- توفر مكاتب التدقيق والمحاسبة على الكفاءات المحاسبية المهنية اللازمة في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها.

- على ضوء دراستنا لموضوع البحث، وبعد استعرا ضنا لنتائج، يمكن تقديم جملة من الاقتراحات، والتي يمكن إدراجها في النقاط التالية:
- اتخاذ وجهة نظر حاسمة من قبل السلطات الرسمية المسؤولة إزاء مسألة الإفصاح الضريبي وفقا لطريقة الإخضاع المؤجل، وهذا:
- إما بإتباع نصوص النظام المحاسبي المالي بإصدارات تنظيمية توضيحية لطريقة الإخضاع المؤجل من قبل السلطات المخولة،
 - أو عدم تبني هذه الطريقة نظرا لصعوبتها وتعقيدها، ونظرا لطبيعة أغلب المؤسسات التي تنشط في المحيط الاقتصادي الجزائري،
 - أو إلزام نوع معين من المؤسسات بهذه الطريقة مراعاة لمبدأ الأهمية النسبية للإفصاح عن العامل الضريبي في مثل هذه المؤسسات (كما هو الحال بالنسبة لدول الاتحاد الأوروبي).
 - في حالة اللجوء إلى خيار التمسك بتطبيق طريقة الإخضاع المؤجل على كل المؤسسات الجزائرية، فإنه يصبح من العقلانية بمكان التكفل بمسألة الضريبة المؤجلة على كل المستويات خاصة:
- مستوى التأطير الأكاديمي (العلمي): الذي يعتبر الحجر الزاوية لمهنة المحاسبة بغية ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي في شقه المتعلق بمسألة الضرائب المؤجلة، وبالتالي المساهمة في بلوغ الأهداف المنشودة منه في إطار الانتقال إلى اقتصاد السوق؛
 - مستوى التأطير المهني (العملي): والذي لا يمكن أن يعطي ثماره المرغوب فيها في ظل عجز المستوى الأول المذكور أعلاه عن ضمان مخرجات ذات معارف ومستوى نظري قاعدي يسمح لها إدراكا واستيعابا جيدا وتأقلا سريعا مع الواقع المهني؛

- العمل على إرساء آلية تضمن التزام المؤسسات الخاضعة لنصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري بتطبيق طريقة الضريبة المؤجلة، حيث يمكن ذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- إتباع نصوص النظام المحاسبي المالي بنص قانوني جبائي يوجب المكلفين بالضريبة على الأرباح التقيد بطريقة الإخضاع المؤجل، خاصة وأن الجزائر تعتبر من البلدان التي تتميز بثقافة محاسبية ذات ارتباط شديد بالتشريع الجبائي، إلزام المراجعين القانونيين بإدراج مسألة الضريبة المؤجلة على مستوى تقاريرهم، وأخذها بعين الاعتبار بكل جدية عند إبداء رأيهم الفني الحيادي، خاصة وأن الضريبة على الأرباح تمثل نسبة معتبرة من نتيجة المؤسسة (19% ، 25%)، حيث ينبغي أن يؤخذ تقرير محافظ الحسابات بعين الاعتبار عند قيام الإدارة الجبائية بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة موضوع الرقابة الجبائية.
- اقتراح آلية تحفيز جبائي للمؤسسات التي تلتزم بالتطبيق السليم والشفاف لنصوص النظام المحاسبي المالي ولقواعد التشريع الجبائي.

الإحالات والمراجع:

¹. حماد طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مصر: الدار الجامعية، 2006. ص: 569.

² . Emard Gérard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; **Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? , Comment s'y prendre ?**;Éditions d'Organisation, 2004 . P.118

³ . Ducasse. E ; Jallet-Auguste..A.;Ouvrard .S ; **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS avec d'exercices d'application corrigés**;1^{ère} Edition, De boek université ; Bruxelles ;2005. P . 178

⁴ . Collin .S.M.H. ; **Dictionary of Accounting** ; Fourth edition ; A & C Black Publishers Ltd ; London ; 2007.P .68

⁵ . ObertRobert ; Pratique des normes IAS/ IFRS : Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP ; 2^{ème} édition ; Dunod ; Paris ;2005.P .397

⁶ . Emard Gérard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; **Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? , Comment s'y prendre ?**;Éditions d'Organisation, 2004 .P. 121

⁷ . Maillet-Baudrier .C &Le Manh . A.; **Les normes comptables internationales IAS/IFRS** ; 4^{ème} édition ; Foucher ; Paris ; 2006. .P :143

⁸ . Maillet-Baudrier .C &Le Manh . A.; **Les normes comptables internationales IAS/IFRS** ; 4^{ème} édition ; Foucher ; Paris ; 2006. P .148

⁹ . Emard Gérard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; **Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? , Comment s'y prendre ?**;Éditions d'Organisation, 2004 .P . 123

¹⁰ . (IAS 12 ;2010 ;§ 61)

¹¹ . مطر محمد عطية، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات -الاطار الفكري وتطبيقاته العملية**، الطبعة 1، عمان، الأردن: دار حنين، 1996. ص. 381

¹² . مطر محمد. "تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المنشورة لشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية"، **مجلة دراسات الجامعة الأردنية**، العدد 2، عمان، الأردن، 1993. ص: 115.

¹³ . (IAS 12 ;2010 ;§ 70)

¹⁴ . (IAS 12 ;2010 ;§ 71)

¹⁵ . (IAS 12 ;2010 ;§ 74)

¹⁶ . (IAS 12 ; 2010 ;§ 79 & 80)