

معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال
الجزائرية -دراسة ميدانية-

**Constraints on non-disclosure of deferred taxes in accordance with international
accounting standards in the Algerian business environment - field study-**

يوسف مامش¹ محمد الصالح زويتة² مريزق عدمان³

¹ استاذ محاضر-أ، جامعة الجزائر3، youcef.mameche.ca@gmail.com

² أستاذ محاضر-أ، جامعة بومرداس، zouitamedsalah@gmail.com

³ أستاذ التعليم العالي، المدرسة العليا للتجارة، youcef.mameche.dz@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2018/03/13

تاريخ القبول: 2019/01/25

تاريخ النشر: 2019/02/01

تخلص:

سعى هذا البحث إلى اختبار مدى التزام عينة من المنظمات الجزائرية بمتطلبات الإفصاح الضريبي، على مستوى قوائمها المالية، وفقا للمعايير الدولية، والبحث في الدواعي التي حالت دون تحقيقها لمتطلبات الإفصاح الضريبي، بالإضافة إلى بيان مدى توفر المتطلبات البيئية الضرورية للإفصاح الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية من وجهة نظر محترفي المحاسبة؛ وشملت عينة الدراسة 158 منظمة . وتوصل البحث إلى نتائج مفادها أن أغلبية المنظمات الجزائرية لا تلتزم بالإفصاح الضريبي وفقا للمعايير الدولية نظرا لعدة عوامل (مثل: التشريع الجبائي، ضعف التكوين والتأهيل العلمي والمهني)، كما اتضح من خلال الدراسة بأن البيئة الجزائرية لا تفي بشكل عام، بمقومات الالتزام بالإفصاح الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
الكلمات المفتاح: الإفصاح، الضريبة المؤجلة، المعايير المحاسبية الدولية، الحوكمة.

Abstract :

This paper examined the extent to which Algerian companies comply with tax disclosure requirements, in accordance with IAS/IFRS standards. further, 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, as a research instrument, with population composed by 158 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. We also found that the Algerian environment did not satisfy conditions and factors of compliance with tax disclosure requirements.

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

الاستاذ المرسل: محمد الصالح زويتة، zoutamedsalah@gmail.com

1. تمهيد

تهدف معايير المحاسبة الدولية أساسا إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات محاسبية ذات مصداقية وتعبر عن الواقع الاقتصادي للمنظمة على كل المستويات بما فيها الجانب الجبائي. ويعد الإفصاح من المسؤوليات المستديمة لأي منظمة، وعلما 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 التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح وفقا لما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية.

وبناء على ما سبق تتمحور إشكالية الدراسة في السؤال الجوهرى الآتى:
فيما تتمثل معوقات عدم الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية؟

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

1. هل تلتزم المنظمات الجزائرية بالإفصاح عن طريقة الضريبة المؤجلة وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؟

2. ما مدى توفر المتطلبات البيئية الضرورية للإفصاح الضريبي وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية؟

يبنى البحث على فرضيتين، والتي يمكن إيرادهما على النحو الموالي:

1. على ضوء حداثة التجربة الجزائرية في مجال المعايير المحاسبية الدولية والتي تضاف إلى عدم 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.

2. 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.

وللإجابة على هذه الإشكالية اعتمدنا على دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الجزائرية، مع الاستعانة بالاختبارات المعلمية الاحصائية (Parametric statistics) وكذا استخدام معامل Pearson لإيجاد وتفسير العلاقة الارتباطية إحصائيا.

أهداف الدراسة

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

المنهج: في سبيل الوصول والتعرف على مشكلة البحث وتحقيق أهدافه واختبار فروضه؛ سوف يستند الباحثين إلى المنهج الاستقرائي، باستخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات.

II. الدراسات السابقة

يمكن عرض وتلخيص أهم الدراسات السابقة التي اعتمدت عليها الدراسة على النحو الآتي:

أ. دراسة (Badenhorst, Wessel M.; Ferreira, Petri H, 2016)¹، والتي كان الهدف من ورائها التحقق من مدى تأثير قيمة الأصول الضريبية المؤجلة بالأزمة المالية، حيث جاءت نتائج تحليل الانحدار لعينة من الشركات الأسترالية والبريطانية بنتيجة مفادها أن قيمة الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها قد تأثرت بالأزمة المالية ولكن بدرجات متفاوتة بين شركات البلدين محل الدراسة بسبب وجود بعض الاختلافات في التشريعات الضريبية للبلدين.

ب. دراسة (Ahmed Ebrahim, Tarek Abdel Fattah , 2015)²، حيث عنت بتحليل أثر كل من عناصر حوكمة الشركات و جودة المراجعة المستقلة كمحددات للالتزام الشركات المصرية بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة و متطلبات الإفصاح عليها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية. كما أكد الباحث في نتائجه على أهمية التنمية الفنية وتطوير القوانين المحلية للمراجعة في البلدان الناشئة من أجل ضمان التطبيق الجيد لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

ت. دراسة (Bernard Olivero, Nadia Sbei, 2008)³، والتي عملت على تحليل أثر الضرائب المؤجلة على محتوى القوائم المالية لعينتين من الشركات، شركات تطبق المعايير المحاسبية الدولية و عينة أخرى تطبق المعايير المحاسبية الأمريكية، و هذا خلال الفترة ما بين 1994 و 2003. و خلصت الدراسة إلى تقارب المعالجة المحاسبية لمسألة الضريبة المؤجلة بين المعايير المحاسبية الدولية و المعايير المحاسبية الأمريكية.

ث. دراسة (Eric delesalle, 2011)⁴، والتي هدفت لتحليل ومعاينة الممارسات المحاسبية المرتبطة بالضريبة المؤجلة لعينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة في البورصة سواء على مستوى القوائم المالية المجمعة أو القوائم المالية غير الموحدة، و هذا خلال فترة 1998 و 1999. وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد على فقر القوائم المالية لعينة الدراسة من المعلومات المحاسبية الخاصة بالضريبة المؤجلة.

ج. دراسة (محمود موسى عبد العال، 2011)⁵، والتي استهدفت الرسالة دراسة واختبار أثر تعدد واختلاف المعالجات المحاسبية لضرائب الدخل، وما يرتبط بها من ضرائب مؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة. وركز البحث على الضريبة المؤجلة، وأشار إلى أن إضافة عنصر جديد للقوائم المالية يتمثل في الإفصاح عن معلومات تخص الضرائب المؤجلة، من شأنه أن يزيد من منفعة تلك القوائم.

ح. دراسة (محمد عبد العزيز محمد خليفة، 2010)⁶، و التي هدفت إلى التعرف على بيان الطرق المتبعة في قياس ضريبة الدخل المؤجلة وأهم المشكلات المرتبطة بها، بالإضافة لدراسة تحليلية لأحكام المعيار المحاسبي المصري رقم 24 الخاص بضرائب الدخل وتفعيله في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون لضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 بما يخدم الإفصاح المحاسبي، وأخيرا دراسة تحليلية

لأحكام المعيار المحاسبي رقم 12 المعدل والخاص بضرائب الدخل، مع بيان أهم الاختلافات مع المعيار المحاسبي المصري رقم 24.

تميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

بعد استعراضنا للدراسات السابقة، يتجلى بوضوح أن هذه الدراسة تنفرد كونها تناولت الإفصاح في الشق المتعلق بمسألة الضرائب المؤجلة؛ إلى جانب تناول الموضوع على مستوى عينة لا بأس بها من المنظمات، عكس الدراسات الموجودة، حسب اطلاعنا، والتي كانت الجوانب التطبيقية المرتبطة بها تخص منظمة أو عدد محدود من المنظمات، بالإضافة أن الدراسة تمتاز بخصوصية سبق في الجزائر، بناء على المسح المكتبي الذي قمنا به.

iii. الإطار النظري

(1) تعريف الضريبة المؤجلة

عرفت الضرائب المؤجلة على أنها "تدفقات الضريبة المستقبلية التي تخضع لها المؤسسة نتيجة الاختلاف بين الأساس المحاسبي والأساس الجبائي".⁷ أما النظام المحاسبي المالي الجزائري فقد عرف الإخضاع المؤجل على أنه "طريقة محاسبية تتمثل في التقييد محاسبيا لأعباء الضريبة على الأرباح، و التي تتعلق فقط بعمليات الدورة. حيث ينتج عن تطبيق هذه الطريقة ما يسمى بالضريبة المؤجلة والتي تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح واجبة الدفع (payable) أو واجبة التغطية (recouvrable) خلال الدورات اللاحقة"⁸.

(2) تصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبية والجبائية

تعزى الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية عند تقييم الضريبة على الأرباح للمؤسسة إلى صنفين أساسيين من الفروقات هي: الفروقات (الاختلافات) الدائمة والفروقات (الاختلافات) الزمنية.

أ. الفروقات (الاختلافات) الدائمة les différences permanentes

هي تلك الاختلافات التي تنشأ في دورة معينة، و لا تنعكس آثارها في دورة أو دورات لاحقة (irréversibles)⁹ ، أي أنه لا يوجد لهذه الفروق أي آثار ضريبية مؤجلة تؤدي إلى اقتطاعات ضريبية أو مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل ، نظرا لكون أثرها نهائي، غير رجعي و لا يحدث أي إضافة أو اقتصاد في الضريبة خلال الدورات اللاحقة .

ب. الفروقات (الاختلافات) الزمنية (التوقيتية) les différences temporelles

الفروقات الزمنية هي تلك "الفروقات التي تنشأ في دورة معينة بين القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم وقاعدته الضريبية"¹⁰ ، نتيجة التفاوت الزمني بين الإثبات المحاسبي للأصل أو الخصم من منظور محاسبي و الإثبات الجبائي للأصل أو الخصم وفقا للتشريع الجبائي، و التي تنعكس آثارها على مستوى الدورات المحاسبية اللاحقة من خلال ظهور وضعية جبائية مؤجلة تأخذ شكل أصول ضريبية مؤجلة (اقتصاد ضريبي) أو/ و خصوم ضريبية مؤجلة (مستحقات ضريبية)، يكون لها تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

كما تنقسم هذه الفروقات إلى قسمين:¹¹

● فروقات زمنية خاضعة للضريبة Différences temporelles imposables

وهي الفروقات التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم.

● فروقات زمنية قابلة للخصم (للاقتطاع) Différences temporelles déductibles

وهي الفروقات التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم.

(3) آلية المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

يمكن تلخيص خطوات المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في النقاط الموالية:

3.1. تحديد الأساس المحاسبي للأصول و الخصوم (الالتزامات)

يتمثل الأساس المحاسبي للأصل أو الخصم (الالتزام) في " القيمة المحاسبية الحالية لهذا الأصل أو الالتزام المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية للمؤسسة"¹² وعرفت معايير المحاسبة الدولية القيمة المحاسبية على أنها "المبلغ الذي يسجل به الأصل على مستوى الميزانية المحاسبية بعد تخفيض كل من الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة المرتبطة بالأصل"¹³. وفي هذا الإطار، فإنه يبدو جليا بأن هذه المرحلة لا تطرح أي إشكال، وإنما تستلزم فقط التأكد من أن المبالغ المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية هي مبالغ نهائية غير معرضة لتغيير جوهري في المستقبل القريب.

3.2. تحديد الأساس الضريبي للأصول والخصوم (الالتزامات)

يتمثل الأساس الضريبي للأصول والخصوم (الالتزامات) في "المبلغ الذي يتم إسناده لهذا الأصل أو الخصم (الالتزام) لأغراض ضريبية"¹⁴.

3.3. حساب وتصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي

بعد تحديد الأساس المحاسبي والأساس الضريبي لعناصر الأصول والخصوم التي تؤثر على النتيجة الجبائية للمؤسسة، تأتي مرحلة حساب الفرق بين القيمة المحاسبية والقيمة الضريبية للأصل أو الخصم (الالتزام) واستنتاج نوع الفرق الناتج. حيث يمكن تصنيف الفروقات التي تنتج من حساب الفرق بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي إلى:¹⁵

- فروقات زمنية خاضعة للضريبة **Différences temporelles imposables**
وهي الفروقات الزمنية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم. ويفضي هذا النوع من الفروقات إلى ظهور خصوم ضريبية مؤجلة.
- فروقات زمنية قابلة للخصم (للاقتطاع) **Différences temporelles déductibles**
وهي الفروقات الزمنية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم. ويفضي هذا النوع من الفروقات إلى ظهور أصول ضريبية مؤجلة.

3.4. حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة

- الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة: **Les pertes fiscales non utilisées**: نتكلم عن العجز أو الخسارة الضريبية في حالة ما إذا كانت إشارة النتيجة الجبائية، التي تحسب عن طريق إدراج بعض التعديلات على النتيجة المحاسبية، و الخاصة بإضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم و تخفيض بعض النواتج غير الخاضعة للضريبة وهذا وفقا لنصوص التشريع الجبائي، سالبة وهذا ما يعفي المؤسسة من تسديد الضريبة على الأرباح.
- الفروقات الناتجة من الخصومات (التخفيضات) الضريبية غير المستخدمة: **Les crédits d'impôts non utilisés** يخضع الاعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية المؤجلة التي يكون مصدرها الخصومات (التخفيضات) الضريبية إلى نفس الشروط التي يجب أن تتوفر في الاعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية الناشئة من الترحيل إلى الأمام للخسائر الضريبية، أي:
 - توفر فروقات زمنية خاضعة للضريبة،
 - أوتوفر أدلة مقنعة أخرى بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لتحميل هذه الخصومات الضريبية غير المستخدمة.

3.5. الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة

يتم في هذه المرحلة التمييز بين الفروقات الضريبية التي تستجيب لشروط التقييد المحاسبي و بين تلك التي يكتفى بالإشارة إليها على مستوى الملاحق ك معلومة تكميلية، حيث انه وفقا لمعايير المحاسبة الدولية لا يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة كأصول أو خصوم على مستوى الميزانية المحاسبية إلا في ظل شروط محددة، وهنا يمكن التمييز بين نوعين من الضرائب المؤجلة هما: أصول الضرائب المؤجلة وخصوم الضرائب المؤجلة.

3.6. تقييم الضريبة المؤجلة.

بعد تحديد الضرائب المؤجلة التي تستجيب لشروط الاعتراف بها محاسبيا كأصول أو خصوم ضريبية مؤجلة، تأتي مرحلة التقييم التي تقتضي اختيار المعدل المناسب ومراجعة قيم الضرائب المؤجلة المسجلة خلال الدورات السابقة سواء من ناحية المعدل المطبق أو نطاق قيمتها المعترف بها.

3.7. التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة.

طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، فإن الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة تدخلان في تكوين النتيجة الصافية للمؤسسة، ويتم التقييم 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 باقتصاص 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 التملك¹⁶ (regroupement d'entreprises) 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 جباثيا¹⁷، وإلا فإن معايير المحاسبة الدولية تحظر التقييم المحاسبي للضريبة المؤجلة التي يكون مصدرها فارق اقتناء غير قابل للخصم جباثيا.
- إذا كان مصدر الضريبة، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، معاملة أو حدثا مقيدا محاسبيا مباشرة في الجانب الدائن أو المدين لحساب يتعلق بعنصر من عناصر حقوق الملكية (الأموال الخاصة).¹⁸ ويمكن ذكر على سبيل المثال لا الحصر الحالات الآتية:
 - تغير 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.

IV. الطريقة :

يهدف هذا الجزء إلى تحقيق ما يلي:

- محاولة الحصول على صورة عامة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بمبدأ الإفصاح الضريبي وفقا لنصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من المعايير المحاسبية الدولية،
- 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 ما يلي : الاستبيان، المقابلات الشخصية مع بعض المعنيين بموضوع الضرائب المؤجلة (من الإدارة الجبائية، الخبراء المحاسبون، محافظي الحسابات وكذا بعض الأكاديميين المحاسبين... الخ)، المقابلات الشخصية مع مسؤولي قسم الإدارة المالية (المدراء الماليون، مسؤولو المالية والمحاسبة، مسؤولو المحاسبة)، بالإضافة إلى إجراء دراسة تحليلية للقوائم المالية لبعض مؤسسات العينة .

1.2. أساليب تحليل البيانات

بعد جمع البيانات من مصادرها المختلفة، يتم تحليل هذه البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية، والتي يتمثل أبرزها: أساليب الاحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، ومعامل التباين)، اختبار T للعينة الواحدة ((OneSample T-test) وكذلك معامل ارتباط Pearson لتحليل الارتباط بين متغيرين.

2. محددات الدراسة الميدانية

1.2. مجتمع الدراسة

شملت عينة الدراسة محترفي المحاسبة بمختلف مستوياتهم (المدراء الماليون، مسؤولو المالية والمحاسبة، مسؤولو المحاسبة... 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 الإلكتروني، 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:¹⁹

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

حيث أن:

n: حجم العينة.

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

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

e: هامش الخطأ المسموح به في المعاينة الإحصائية، و الذي 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 (170 استمارة موزعة) على أفراد العينة بصورة عشوائية، وتم استلام واعتماد 158 استمارة، والنتائج مبينة في الجدول رقم (01).

الجدول رقم (1): عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة

النسبة (%)	العدد	البيان
100 %	170	الاستمارات الموزعة
92,94 %	158	الاستمارات 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 محترفي المحاسبة 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.

4. التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

يلخص الجدول رقم (02) مواصفات وخصائص العينة من خلال المتغيرات التالية: المؤهل العلمي، الشهادة المهنية، الخبرة المهنية، العمر، الوظيفة الحالية، طبيعة المؤسسة. وهذا من خلال التحليل الوصفي لعينة الدراسة، عن طريق استخدام أساليب التحليل الإحصائي الوصفي (التكرارات والنسب المئوية للتكرارات). واستنادا إلى معطيات الجدول، يتبين لنا أن 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 المهائمين 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 و 6 سنوات، تليها الفئة التي تتراوح خبرتها ما بين 7 سنوات و 10 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 الجدول بأن نسبة 89,90 % من أفراد العينة المستجوبين يقل سنهم عن 35 سنة، فيما يمثل الأفراد الذين تتراوح أعمارهم ما بين 41 سنة و 45 سنة نسبة 9,5 %، أما فئة الأفراد الذين يتراوح سنهم ما بين 36 سنة و 40 سنة فقد بلغت نسبتهم 7,60 %، كما يوضح الجدول بأن أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة (95,60 %) هي مؤسسات خاصة، في حين بلغت نسبة المؤسسات العمومية 3,80 %، أما نسبة المؤسسات المختلطة فتكاد تكون معدومة.

الجدول رقم (02): التحليل الوصفي لمواصفات و خصائص العينة

المتغير	مواصفات وخصائص العينة								
	الوظيفة الحالية	الوظيفة الحالية	مدير قسم المحاسبة والمالية	مسؤول قسم المحاسبة	محاسب محاسب	إطار مالي	محاسب مالي	مراجع مالي	مسؤول المالية
التكرار	13	71	61	4	3	4	2	158	
النسبة المئوية	8,2%	44,9%	38,6%	2,5%	1,9%	2,5%	1,3%	100%	
الشهادة العلمية	الشهادة العلمية	شهادة التحكم في التقنيات المحاسبية	ليسانس	ماجستير	المجموع				
النسبة المئوية	12,7%	84,8%	2,5%	100%					
التكرار	20	134	4	158					
الشهادة المهنية	الشهادة المهنية	محافظ حسابات	خبير محاسبي نهائي	بدون شهادة	المجموع				

158	98	44	16		التكرار	
100%	62%	27,8%	10,1%		النسبة المئوية	
المجموع	أكثر من 10 سنوات	من 07- 10سنوات	من 03 – 06سنوات	أقل من 03 سنوات	الخبرة المهنية	الخبرة المهنية
158	28	36	93	1	التكرار	
100%	17,7%	22,8%	58,9%	0,6%	النسبة المئوية	
المجموع	من 41 - 45 سنة	من 36 – 40 سنة	أقل من 35 سنة		الفئة العمرية	الفئة العمرية
158	15	12	131		التكرار	
100%	9,5%	7,6%	82,9%		النسبة المئوية	
المجموع	مؤسسة مختلطة	مؤسسة عمومية	مؤسسة خاصة		طبيعة المؤسسة	طبيعة المؤسسة
158	1	6	151		التكرار	
100%	0,6%	3,8%	95,6%		النسبة المئوية	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على استمارات الاستبيان

.V. النتائج ومناقشتها :

استعان الباحثان، في سبيل اختبار الفرضيات التي تمت صياغتها في مقدمة هذا البحث، بالاختبارات المعلمية (Parametric statistics) وكذا استخدام معامل Pearson لإيجاد و تفسير العلاقة الارتباطية إحصائيا، والجدير بالإشارة، أن شروط تطبيق الاختبارات المعلمية واستخدام معامل Pearson متوفرة خاصة وأن عدد أفراد العينة يفوق 30.

1. نتائج اختبار الفرضية الأولى

◀ ما مدى التزام المؤسسات الجزائرية بالإفصاح عن طريقة الضريبة المؤجلة وفقا 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 لعينة الواحدة (One Sample T-test) حيث يظهر الجدول رقم 03 نتائج اختبار الفرضية المذكورة أعلاه والتي انصبت على 158 مؤسسة.

الجدول رقم (03): نتائج الاختبار (T) للعينة الواحدة لمدى التزام المؤسسات الجزائرية بالإفصاح الضريبي

الإجابة الصحيحة	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	متوسط الفرق	الدلالة الاحصائية (الاحتمال (sig)	نتيجة الفرضية
طريقة الضريبة المؤجلة أو الإخضاع المؤجل (ج)	31	0,20	0,398	-9,585	-0,304	0,000	رفض H_0 وقبول H_1

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.

2. 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 \neq 2

لاختبار مدى إيفاء البيئة الجزائرية بمقومات التوافق وتطبيق الضريبة المؤجلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، تم استخدام اختبار T لعينة الواحدة (One Sample T-test) بغية اختبار الفرق

بين المتوسط الحسابي لإجابات العينة والمتوسط الافتراضي (2). وانصب هذا الاختبار فقط على كل مؤسسات العينة والتي عددها 158 مؤسسة، حيث يلاحظ من الجدول رقم (04) 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 تفي، 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.

الجدول رقم (04): نتائج الاختبار (T) مدى إيفاء البيئة الجزائرية بمتطلبات الإفصاح الضريبي

البيان	تكرار الإجابة الصحيحة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق	الدلالة الاحصائية الاحتمال (sig)	نتيجة الفرضية
تفاعل البيئة الجزائرية مع المؤسسات ذات الصبغة الدولية (المنظمة العالمية للتجارة OMC، مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، منظمة البورصات العالمية IOSCO...الخ)	42	1,329	0,535	-0,671	0,000	رفض H_0 وقبول H_1
تكيف التشريعات والقوانين المحلية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية	78	1,620	0,604	-0,380	0,000	رفض H_0 وقبول H_1
توافق البيئة الاقتصادية مع أهداف ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية	74	1,506	0,538	-0,494	0,000	رفض H_0 وقبول H_1
التكيف الفني (من حيث الوسائل المادية والبشرية) والثقافي للأطراف الفاعلة في المحيط الاقتصادي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية	74	1,608	0,616	-0,392	0,000	رفض H_0 وقبول H_1
انسجام المناهج والمساقات الدراسية الجزائرية مع المناهج الدراسية الدولية بشكل عام (خاصة الضرائب المؤجلة)	54	1,456	0,604	0,544	0,000	رفض H_0 وقبول H_1
التأهيل العلمي والعملية للأساتذة والمدرسين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها (خاصة الضرائب المؤجلة)	62	1,595	0,668	-0,405	0,000	رفض H_0 وقبول H_1

رفض H_0 واقبول H_1	0,000	-0,570	0,652	1,430	40	توفر الكتب الدراسية ذات الصلة بالمعايير المحاسبية الدولية (خاصة الضرائب المؤجلة)
رفض H_0 واقبول H_1	0,000	-0,810	0,481	1,190	18	مساهمة مكاتب التدقيق والمحاسبة في تكوين المهنيين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها
رفض H_0 واقبول H_1	0,000	-0,42	0,430	1,158	17	توفر مكاتب التدقيق والمحاسبة على الكفاءات المحاسبية المهنية اللازمة في مجال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها (خاصة الضرائب المؤجلة)

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

الخلاصة

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.
- لا تفي البيئة الجزائرية، بشكل عام، بمتطلبات الالتزام بالإفصاح الضريبي وفقا 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 المناهج والمساقات الدراسية الجزائرية مع المناهج الدراسية الدولية بشكل عام،

- التأهيل العلمي والعملي للأساتذة والمدرسين 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 استعراضنا لنتائجه، 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 التاطير 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 وتأقلما 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 و أن 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 لموضوع الرقابة الجبائية.
 - اقتراح آلية تحفيز جبائي للمؤسسات التي تلتزم بالتطبيق السليم والشفاف لنصوص النظام المحاسبي المالي ولقواعد التشريع الجبائي.
- الهوامش**

¹ Badenhorst, Wessel M.; Ferreira, Petri H (2016). The Financial Crisis and the Value-relevance of Recognised Deferred Tax Assets. Volume: 26 (3) , 291-300.

² Ahmed Ebrahim, Tarek Abdel Fattah (2015). Corporate governance and initial compliance with IFRS in emerging markets: The case of income tax accounting in Egypt. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 24, 46-60.

³ Bernard OLIVERO, Nadia SBEI TRABELSI ;Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat : cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines ; Revue « la Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité » ; France ;2008.

- ⁴ Eric DELESALLE ; l'impôt différé : des pratiques comptables à améliorer ; Association Francophone de Comptabilité (AFC) ; 22ÈME CONGRES DE L'AFC, France (2001).
- ⁵ محمود موسى عبد العال، أثر اختلاف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة، وهي رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2011.
- ⁶ محمد عبد العزيز محمد خليفة، القياس والافصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية (دراسة تطبيقية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2010.
- ⁷ Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? , Comment s'y prendre ?; Éditions d'Organisation, 2004 ;P :118 .
- ⁸ Art 13 -1 , Art 134-2 ; Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 Juillet 2008 Fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ; JO n° 19 du 25 Mars 2009 ; P :16 .
- ⁹ Henri Koulayom ; Les Etats Financiers Américains : vers une globalisation des US GAAP ; Banque éditeur ; ISBN : 2.86325-275.5 ; (sans année d'édition) ; Paris ;P : 243.
- ¹⁰ Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel, l Graham J. Holt ; I.F.R.S Practical Implementation Guide and Workbook ; Second Edition ; JOHN WILEY & SONS ; 2008 ;P :77 .
- ¹¹ Norme Comptable Internationale IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Mise à jour 2016 ; Paragraphe 5
- ¹² Grant Thornton ; Deferred tax – A Chief Financial Officer's guide to avoiding the pitfalls ; November 2009 ; P :07
- ¹³ Norme Comptable Internationale n°16 « Immobilisations corporelles » ;§ 6 .
- ¹⁴ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 5 .
- ¹⁵ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 5.
- ¹⁶ Maillet-Baudrier et A. Le Manh ; Les normes comptables internationales IAS/IFRS ; 4ème édition ; Foucher ; Paris ; 2006, P :148.
- ¹⁷ Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-Cit ; P :123
- ¹⁸ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;§ 61.
- ¹⁹ Claire Durand; Méthodes de sondage : notes de cours ; Département de Sociologie ; Université de Montréal ; Canada ; 2002, P :10.