دور التدقيق الجبائي التعاقدي في حساب الضرائب المؤجلة – دراسة حالة في مكتب التدقيق-KPMG -

The Role of Contractual Tax Audit in Calculating Deferred Taxes - A Case Study inthe Audit Firm KPMG

ط.د نور الإسلام مسدد[1]	ط.د فؤاد عنون
جامعة الجيلالي بونعامة – خميس مليانة، الجزائر	المركز الجامعي بتيسمسيلت، الجزائر
n.messedad@univ-dbkm.dz	*fouadannoun@gmail.com*

تاريخ الاستلام: 2020/10/18 تاريخ القبول:13 /2020/11 تاريخ النشر: 09 /2020/12

الملخص:

هدفت الدراسة لاستكشاف العلاقة بين التدقيق الجبائي والضرائب المؤجلة من جهة، و مفارقات النظام المحاسبي المالي مع النظام الجبائي من جهة أخرى، وبما أن الضريبة المؤجلة تمثل جزءا من الضريبة على أرباح الشركات، سعت دراستنا إلى تسليط الضوء على الخطر الجبائي في حساب الضريبة المؤجلة وكيفية حسابه إن وجد، وللإجابة على فرضيات البحث المطروحة قمنا بدراسة تطبيقية في إحدى شركات الأربعة الكبار للاستشارة والتدقيق KPMG، و تم التوصل من خلال الدراسة بأن الضريبة المؤجلة تمثل وسيلة محاسبية أكثر مما هي جبائية، هدفها التمثيل الصادق للقوائم المالية وإظهار المركز المالي الذي يعبر عن الصدق ولكنها لا تخلو أيضا من الأخطار الجبائية، إذ يمكن أن تكون وسيلة لتضخيم الأرباح الموزعة والتي تعتبر تهريبا لرؤوس الأموال ،خاصة على مستوى الشركات الأجنبية التي تنشط في الجزائر والتي يعاقب عليها قانون النقد والصرف بمجموعة من العقوبات والغرامات المالية لمرتكبيها.

كلمات مفتاحية: الضريبة المؤجلة، الخطر الجبائي، التدقيق الجبائي، الضريبة على أرباح الشركات.

Abstract :

The study aimed to explore the correlation between tax audit and deferred taxes as well as the divergence between the Algerian financial accounting system and the tax system. Considering deferred taxes as part of the corporate income tax (CIT), we have sought to highlight the tax risk under deferred taxes and its modalities of assessment. In order to test the hypotheses of the research, we conducted a case study in one of the big four consulting firms, namely, KPMG, concluding that the deferred tax concept represents an accounting method as opposed to a tax method. Its purpose is to reinforce the true and fair view of the financial position of companies. Nevertheless, this does not render it risk-free as it can also be used abusively to overstate remittable profits, which according to law is qualified as infringement of foreign exchange regulation, particularly, companies of foreign shareholders operating in Algeria, the violation of which is punishable with severe penalties and fines.

Keywords: Deferred taxes, tax risk, tax audits, corporate income tax.

[1] المؤلف المرسل: نور الإسلام مسدد، n.messedad@univ-dbkm.dz

مقدمة:

تشكل الضريبة اليوم أحد المكونات والدعامات الأساسية للشركات، والتي تتطلب أكثر من أي وقت مضى إن تعالجها وتراقبها بشكل يومي ومكثف ولاشك في أن الضريبة المؤجلة(Deferred Taxes) كأحد الوسائل المحاسبية المتعلقة بالضريبة تمثل أحد المواضيع الحديثة في المحاسبة والجباية من قبل المختصين في هذا المجال. فبسبب التعقيد الحاصل في مفهوم الضريبية المؤجلة داخل المؤسسات وتشابك نشاطاتها ومصادر إيراداتها، أصبح من الصعب على المؤسسات خاصة الجزائرية منها في التحكم الفعلي والكلي في حساب الضرائب المؤجلة والذي إضطر المؤسسات إلى تكوين موظفيها وتعيين مختصين و إستشاريين لمعالجة الثغرات.

وتعتبر السياسات الضريبية المعمول بها في المؤسسات سيفا ذو حدين، فإذا كان نظام الرقابة الجبائي الداخلي يخضع للتقييم وإعادة التجديد بالتناسب مع التشريع و إحتراما للقواعد الجبائية الصادرة، تضع المؤسسة في حالة أمن جبائي لوضعيتها الجبائية والمالية والعكس، فهي مهمة يقوم بها مختص في المجال الجبائي والمحاسبي والذي يسمى مدقق جبائي.

1- إشكالية البحث : مما سبق قمنا بطرح إشكالية دراستنا في الصيغة التالية :

ما هي استراتيجيات و خطوات تدقيق حساب الضرائب المؤجلة من قبل مكتب تدقيق؟

وللإجابة على إشكالية البحث يتطلب الأمر وضع التساؤلات التالية :

- ما هو مفهوم التدقيق الجبائي و التدقيق الجبائي التعاقدي وما هي أهدافهما وتأثيرهما على المؤسسة؟
- ما هي الضرائب المؤجلة وكيف يتم معالجتها محاسبيا في النظام المحاسبي المالي والمعيار لدولي رقم 12؟
- ما هي أدوات التدقيق الجبائي في حساب الضرائب المؤجلة التي تساهم في الرقابة الجبائية للمؤسسة؟

2- فرضيات البحث :

- التدقيق الجبائي هو وسيلة فعالة للتقليل من الخطر الجبائي ونجاحها يتركز على مدى كفاءة نظام الرقابة الجبائي.
- يساهم التحكم في أدوات التدقيق المحاسبي من خلال الالتزام بالدليل والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية.
- الضرائب المؤجلة تشكل خطر جبائي محتمل متمثل في غرامة على عاتق المؤسسة قيد التدقيق الجبائي.

3- أهداف البحث: وعليه فالفائدة المرجوة من هذا البحث هي الوصول إلى ما يلي :

إبراز الخطر الجبائي و أساليب تقليله وكذا إستغلال الإمتيازات الجبائية، ثم دراسة ما مدى تأثر العلاقة بين المحاسبة والجباية في ظل التغيرات المحاسبية بصفة عامة والضريبة المؤجلة بصفة خاصة من خلال الدراسة التفصيلية للحسابات.

4-المنهج المستعمل:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في دراسة الموضوع بالنسبة للجانب النظري، والمنهج التحليلي في الفصل التطبيقي بمكتب التدقيق و الإستشارة KPMG.

ماهية التدقيق الجبائي والضرائب المؤجلة

من خلال هذا المحور سوف نتطرق إلى مفهوم ماهية التدقيق الجبائي والضرائب المؤجلة على النحو التالي.

مفهوم التدقيق الجبائي و التدقيق الجبائي التعاقدي:

سوف نقدم التعاريف للتدقيق الجبائي و التدقيق الجبائي التعاقدي وكلها تعاريف صادرة عن منظمات أو هيئات متمرسة في المجال الجبائي والتدقيق.

1.1. تعريف التدقيق الجبائي :

التعريف الأول فحسب مكتب التدقيق و الإستشارة KPMG تمثل عمليات التدقيق الجبائي فحصا محاسبيا دقيقا لمدى مصداقية و موثوقية الإقرارات والتصريحات الضريبية المختلفة ومدى إعتماديتها وتطابقها مع مختلف تسجيلات العمليات المحاسبية، وتمثل وسيلة من بين الوسائل المستخدمة من قبل الدولة لمكافحة التهرب الضريبي و أدت داخل المؤسسة لتحسين الفعالية الجبائية وتقليل المخاطر" (KPMG، 2018، صفحة 192)

1.2. التدقيق الجبائي التعاقدي(Contract Audit of Tax) :

وهو نوع من العمليات الإستشارية التي يتم القيام بها عن طريق مؤسسات ومكاتب التدقيق المستقلة، إذ يعد هذا النوع من التدقيق إختياري وذلك من أجل تحسين الرقابة الجبائية الداخلية للمؤسسة من خلال مهمات تقوم بها مكاتب التدقيق والمؤسسات الإستشارية، إذ يقوم المدقق هنا بمتابعة نشاط الإدارة والتسيير من الناحية الجبائية وأنشطة الرقابة من ناحية أخرى. فلا يتدخل المدقق في التسيير وإنما يبدي رأيه من خلال تقرير لتقييم النتائج و إقتراح توصيات لتحسين الأداء ونظام الرقابة الجبائي،فالكشف عن تجاوزات من قبل المؤسسة أو أي نشاط غير قانوني مماثل ليس الوظيفة الأساسية للتدقيق التعاقدي،فالمدقق في هذا النوع من التدقيق يتحمل مسؤولية التخطيط وإجراء التدقيق للحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت بيانات المتعاقد والبيانات الداعمة

خالية من الأخطاء الجوهرية في جباية الزبون (المؤسسة)، سواء الناتجة عن أخطاء أو عن طريق الاحتيال. (Fitzgerald، 2011، صفحة 101)

2. أسباب إهتمام المؤسسات بالتدقيق الجبائي :

تكمن مهمة التدقيق الجبائي في إستخراج و دراسة المعلومات التي تخص عدم الانتظام والدقة في التصريحات الجبائية، وهو ما يسمح بقياس مدى الخطر المتعلق بها، وبالتالي معرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة والتي تهم بشكل كبير المؤسسات المالية (البنوك)، محافظي الحسابات والشركاء المستقبليين، ومن الأسباب الكثيرة التي تجعل المؤسسات تبني تدقيقا داخليا لجبايتها هي: (سميرة، 2015، صفحة 85)

- ❖ توفير رؤية موضوعية ونموذجية للعمليات الجبائية و الإلتزامات الضريبية للمؤسسة ؛
- ❖ تحسين كفاءة العمليات المحاسبية والمالية المؤثرة على الوضعية الجبائية ؛
- ❖ تقييم وتقليل المخاطر وتدعيم نظام تسيير المخاطر؛
- ❖ الحرص على إحترام القوانين والقواعد الجبائية و الإمتثال الطوعي الإلتزاماتها الضريبية. (Bubilek، 2017، صفحة 14)

3. مراحل عملية التدقيق الجبائي الداخلي والتعاقدي:

إن الإجراءات المتبعة هي مقتبسة من تقنيات المراجعة المحاسبية في جانبها الجبائي والتحقيق الجبائي الذي تقوم به مصلحة الضرائب والذي يعتبر أحد أوجه المراجعة الجبائية، و لهذا سعى المراجع الداخلي أو محل مهمة تدقيق جبائي للتأكد من إحترام المؤسسة لإلتزامات الجبائية من جهة و استفادتها من كل الإمتيازات الجبائية التي يقرها التشريع الجبائي من جهة أخرى. (فاتح، 2016، صفحة 13)

تتم عملية التدقيق الجبائي وفق الخطوات التالية :

- ❖ التخطيط لعملية التدقيق الجبائي Planning the Tax Audit؛
- ❖ تجميع الأدلة والبراهين Gathering Evidence of Performance؛
- ❖ تحليل وفحص الإنحرافات Analysis and Investigation of Deviation؛
- ❖ تحديد الإجراءات التصحيحية Determining Corrective Action ؛
- ❖ التقرير عن نتائج التدقيق Reporting the Results of an Audit Tax. (حوسو، 2005، الصفحات 83-82).

4. الضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي:

نظرا للإختلاف القائم بين القاعدة المحاسبية والجبائية، يمكن أن يحدث عمليا اختلال زمني بين تاريخ أخذ عبئ ضريبي بعين الاعتبار محاسبيا وتاريخ اخذ نفس عبئ في تحديد النتيجة الجبائية (محمد، 2010، صفحة 6)، تؤدي لفرض الضريبة المؤجلة إذ هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن الأعباء الضريبية في النتيجة السنوية لعمليات السنة المالية وحدها.

الضريبة المؤجلة عبارة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن :

- ❖ اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في حسباب النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في المستقبل المتوقع ؛
- ❖ عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور ؛
- ❖ ترتيبات، وإقصاء، وإعادة معالجة تممت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند إقفال السنة المالية، يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفروق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق الزمنية يحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي، وفي مستوى تقديم الحسابات، تميز الضرائب المؤجلة للأصول عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، ويميز ما بين الضرائب الخصمية المؤجلة عن ديون ضريبية جارية،حدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ إقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين، هناك معلومات تخص هذه الضرائب المؤجلة تظهر في الملحق (المنشأ، والمبلغ، وتاريخ انقضاء الأجل، وطريقة الحساب، والإدراج في الحسابات). (الرسمية، 2009، الصفحات 18-19)

4.1. طبيعة حساب الضريبة المؤجلة :

إن الضريبة المؤجلة هي ضريبة مستقبلية ناجمة عن :

- ❖ وجود خسائر ضريبية يمكن ترحيلها لدورات مستقبلية ؛
- ❖ وجود خصومات ضريبية يمكن ترحيلها لدورات مستقبلية ؛
- ❖ الاختلاف بين القيمة المحاسبية والقاعدة الضريبية لأصول وخصوم الميزانية؛

- ❖ الاختلاف الزمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج أو عبء ما، وأخذه في حسبان النتيجة الجبائية لدورة مالية لاحقة؛
- ❖ عجز جبائي أو قرض ضريبي قابل للتأجيل إذا كانت نسبته إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية في الفترات اللاحقة؛
- ❖ ترتيبات، إقصاءات أو إعادة معالجة تمت في إطار إعداد الكشوف المالية المستقبلية.

ينتج ذلك عن نوعين من الضرائب المؤجلة : (أصول و خصوم ضريبية مؤجلة). (Zitouni، 2010)

دراسة حالة التدقيق الجبائي التعاقدي في تحديد الضرائب المؤجلة

قمنا بدراسة حالة في شركة كي بي أم جي من خلال تدقيق تعاقدي جبائي لأحد زبائنها والتي تمثل مؤسسة خدمية تخضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 26 %و ذلك بفحص وتصحيح قاعدة حساب الضرائب المؤجلة و تحديد الضرائب المستحقة إنطلاقا من مجموع العمليات التي قامت بها المؤسسة قيد التدقيق لحساب النتيجة الجبائية وما مدى تأثير الضريبة المؤجلة عليها، وكذا حساب الخطر الجبائي المحتمل إنطلاقا من الضريبة المؤجلة ومقارنتها مع عناصر الخطر الجبائي الأخرى.

يقوم مكتب التدقيق KPMG بإتباع خطوات معينة في حساب الضريبة المؤجلة لزبائنه، إذ من خلال دراسة الحالة قام بتسجيل جل العمليات والإلغاءات للزبون (المؤسسة قيد التدقيق) لحساب الضرائب المؤجلة في أخر سنة 2017 لمحاسبته.

1. طريقة تدقيق حساب الضرائب المؤجلة لعملاء شركة كي بي إم جي :

وكانت العمليات المصححة للمؤسسة قيد التدقيق كالتالي :

1.1. الفروقات الزمنية (الضريبة المؤجلة) :

العملية الأولي: في 2017/03/05 قامت المؤسسة قيد التدقيق بإرسال وصل طلب لإحدى المؤسسات الإعلامية من أجل إشهارها في الإعلانات التلفزيونية ولم تستلم الفاتورة من موردها، وقدرت المؤسسة قيمة أعباء الإشهار بمبلغ6.619.433دجHT خارج الرسم فكانت معالجتها المحاسبية كالتالي :

الحساب		البيـــــان 2017/05/05	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
623		الإشهار و النشر و العلاقات الخارجية	6.619.433	
4456		الرسم على القيمة المضافة	1.257.692	
	408	موردو الفواتير التي لم تصل لأصحابها		7.877.125

بما أن هذا العبء سيدد في فترة لاحقة فينتج عنه فروقات مؤقتة عن الضريبة على أرباح الشركات ويظهر من خلاله ضريبة مؤجلة أصول من حساب 133 مدين إلي حساب 692 دائن وتحسب كمايلي: القاعدة الضريبية للضريبة المؤجلة X معدل الضريبة المطبق= مبلغ الضريبة المؤجلة

1.721.053= 0,26 ×6.619.433

التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		ضريبة مؤجلة أصول	1.721.053	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		1.721.053

العملية الثانية :بتاريخ 2017/06/15 قامت نفس المؤسسة بتسجيل حقوق العطل المدفوعة والعلاوات لمستخدميها بمبلغ 38.936.318,18 دج و 54.561.857 دجالتي تمثل عبء يستحق في دوراة مستقبلية وبالتالي يعد فرق مؤقت ينتج عنه حساب ضرائب مؤجلة أصول و يكون التسجيل كالتالي :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
631		المستخدمون	38.936.318,18	
	428	الأعباء الواجبة الدفع		38.936.318,18
		(حقوق العطل المدفوعة)		
الحساب		**البيـــــان 2017/12/31**	**المبلغ**	
مدين	**دائن**		**مدين**	**دائن**
631		المستخدمون	54.561.857	
	428	الأعباء الواجبة الدفع		54.561.857
		(تسجيل العلاوات)		

إقتطاعات الضمان الاجتماعي لكل من العلاوات وحقوق العطل المدفوعة :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
631		المستخدمون	10.130.462,73	
	438	الأعباء الواجبة الدفع		10.130.462,73
		(0.26 X 38.936.318،18)		
الحساب		**البيـــــان 2017/12/31**	**المبلغ**	
مدين	**دائن**		**مدين**	**دائن**
631		المستخدمون	14.186.082,82	
	438	الأعباء الواجبة الدفع		14.186.082,82
		(0.26 X 54.561.857)		

ملاحظة : تقيد حساب ضريبة الدخل الإجمالي و ضريبتها المؤجلة مسجلة من قبل المؤسسة قيد التدقيق.

حساب مبلغ الضريبة المؤجلة :

10.123.442,73= 0,26 ×38.936.318,18

14.186.082،82= 0,26×54.561.85

24.309.525,55=14.186.082،82 + 10.123.442,73

2.632.095= 0,26×10.123.442,73

3.688.382= 0,26×14.186.082,82

6.320.477= 3.688.382 + 2.632.095

التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة على العطل المدفوعة والعلاوات:

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		ضريبة مؤجلة أصول	24.309.525,55	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		24.309.525,55
		(ض.م.أ العلاوات و العطل)		

التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة على إقتطاع الضمان الاجتماعي للعطل المدفوعة والعلاوات :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		ضريبة مؤجلة أصول	6.320.477	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		6.320.477
		(ض.م.أ إقتطاعات ض.إ)		

العملية الثالثة :بتاريخ 2017/20/08قامت المؤسسة بتعيين خبراء للقيام بدراسة تقنية لأجهزتها الداخلية وكان مبلغ هذه الخدمات يقدر بـ 17.010.193 دج، إذ سجلت كالتالي:

الحساب		البيـــــان 2017/11/08	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
617		الدراسات والأبحاث	17.010.193	
	401	موردو المخزونات والخدمات		17.010.193

بما أن العملية فوترت ولم تسدد بعد فإنها تعد غير قابلة للخصم جبائيا في دورة تسجيلها وبالتالي تخصم في جدول تحديد النتيجة الجبائية في دورة تسديدها وذلك لاعتماد القاعدة الجبائية على مبدأ السداد، فيظهر هنا ضريبة مؤجلة على الأصول والتي تحسب وتسجل كالتالي :

4.422.650,18= 0,26 × 17.010.193,01

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		ضريبة مؤجلة أصول	4.422.650,18	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		4.422.650,18

العملية الرابعة : في 2017/12/31 تبين للمؤسسة قيد التدقيق أن وضعية أحد زبائنها لا تسمح له بتسديد مستحقاته إتجاه المؤسسة وقدرت مبلغ الخسارة المكونه للعميل بـ3.172.657,34 دج، إذ تعتبر خسائر القيمة غير قابلة للخصم جبائيا في السنة المالية ما لم تتحقق فينتج عن هذا القيد المحاسبي أصل ضريبي مؤجل، وكان تسجيل العملية كالتالي :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		مخصصات المؤونات– أ غ.ج	3.172.657	
	491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		3.172.657

حساب وتسجيل الضريبة المؤجلة عن المؤونات المكونة : 3،172،657× 0.26 = 824،891

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		ضريبة مؤجلة أصول	824.891	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		824.891

العملية الخامسة : من خلال مهمة التدقيق التي قام بها مكتب تدقيق كي بي إم جي تبين في تاريخ الجرد أن للمؤسسة محل التدقيق قضية مع أحد عمالها ومن المحتمل أن تدفع له تعويض بقيمة 6.379.237 دج، إذ أن المؤونة لم تتحقق في الدورة فتكون لها ضريبة مؤجلة أصول بمعدل الضريبة إذ تسجل العملية كالتالي :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
683		مخصصات المؤونات خ غ ج	6.379.237	
	151	مؤونة الأخطار		6.379.237

حساب وتسجيل الضريبة المؤجلة عن المؤونات المكونة : 6.379.237 × 0,26 = 1.658.602

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		ضريبة مؤجلة أصول	1.658.602	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		1.658.602

العملية السادسة : بتاريخ 2017/02/15 وقعت المؤسسة قيد التدقيق اتفاقية منحها إعانة تجهيز قيمتها 10.000.000 دج لاقتناء أجهزة رقمية لتوسيع خدماتها مدتها النفعية تقدر بـ 8 سنوات، يستلم المبلغ بنكا في2017/03/17. إقتنت وضعت العتاد تحت الخدمة بتاريخ2010/07/05طبقا للمادة 144 من قانون الضرائب المباشرة، تصبح الإعانة خاضعة جبائيا بدءا من الدورة التي تلي سنة استلامها (N+1 أي في 2018)، و هذا يؤدي إلى تسجيل ضربة مؤجلة لدورة 2017، تسجل كما يلي :

مبلغ الإعانة × معدل الإهتلاك 0,125× مدة الإهتلاك 06أشهر أو 0,5

الإعانة المقابلة لسنة 2017=10.000.000×0,125 ×0,5=625.000 دج.

الضريبة المؤجلة "خصوم" عن الإعانة الخاصة بدورة :2017

625.000 ×معدل الضريبة على أرباح الشركات 0,26 = 162.500دج.

ملاحظة : يمكن أن تتغير هذه القوانين في المستقبل وتصبح غير سارية المفعول لكن بما أن عملية التدقيق جرت في دورة تفعيل هذا القانون تعالج بالشكل الموضح أعلاه، وكان التسجيل المحاسبي كالتالي :

الحساب		البيـــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
131		إعانات التجهيز	625.000	
	754	أقساط إعانات الإستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية		625.000

الضريبة المؤجلة :

الحساب		البيـــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		فرض ضريبة مؤجلة خصوم	162.500	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		162.500

العملية السابعة : قامت المؤسسة بتاريخ 2017/10/03 بإقتناء سيارة لنقل أجهزتها و كانت قيمة السيارة بـ 1.200.000 دج إذ تم إهتلاكها من قبل المؤسسة لـ 8 سنوات، في حين أن الإهتلاك الجبائي للسيارات لايزيد عن 5 سنوات، مما يحدث إختلافا بين الإهتلاك المحاسبي و الإهتلاك الجبائي وبالتالي تنشأ عليها فروقات ضريبية مؤقتة والمتمثلة في الضرائب المؤجلة خصوم (قسط الإهتلاك الجبائي> قسط الإهتلاك المحاسبي)و تكون معالجتها كالتالي :

قسط الإهتلاك المحاسبي =(1.200.000÷8) × مدة الإهتلاك 03 أشهر 0,25=37.500 دج

قسط الإهتلاك الجبائي =(1.200.000÷5)× مدة الإهتلاك 03 أشهر 0,25=60.000 دج

الضريبة المؤجلة خصوم = (60.000 –37.500) × 0,26 =5.850 دج

التسجيل المحاسبي :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		مخصصات الإهتلاك	37.500	
	2818	إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى		37.500

الضريبة المؤجلة :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		فرض ضريبة مؤجلة خصوم	5.850	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم		5.850

1.2. عمليات حول الضريبة المؤجلة التي تم تسويتها في دورة 2017 :

العملية الأولي : وتعلق الأمر بمصاريف الإعلام الآلي تم تسجيلها في 2016/09/02 ولم يسدد مبلغ العبء حتى سنة 2017، إذ تم تسويتها كالتالي خلال 2016:

في سنة 2016 :

الحساب		البيـــــان 2016/09/02	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
605		مشتريات المعدات والتجهيزات	3.194.840	
4456		الرسم على القيمة المضافة	543.123	
	401	موردو المخزونات والخدمات		3.737.962,9

حساب وتسجيل الضريبة المؤجلة : 3.737.962,9×0,26 = 971.870

الحساب		البيـــــان 2016/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		ضريبة مؤجلة أصول	971.870	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول		971.870

في سنة 2017 :

الحساب		البيـــــان 2017/02/10	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
401		موردو المخزونات والخدمات	3.737.962,9	
	512	بنوك الحسابات الجارية		3.737.962,9

إلغاء حساب الضريبة المؤجلة أصول :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		فرض ضريبة مؤجلة أصول	971.870	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		971.870

العملية الثانية: قامت المؤسسة في 2016 بتسجيل حقوق العطل المدفوعة والعلاوات لمستخدميها بمبلغ 34.023.940,5دج و47.935.126,5دج وكذا اقتطاعات الضمان الاجتماعي الخاصة بالعلاوة والعطل اللذان يمثلان أعباء تستحق في 2017 وبالتالي يعد فرق مؤقت نتج عنه حساب ضرائب مؤجلة أصول في دورة 2016 إلا أن المؤسسة سددت المصاريف سابقة الذكر في دروة 2017 وتمت معالجتها كما يلي في 2016 :

التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة على العطل المدفوعة و العلاوات في نهاية الدورة:

الحساب		البيـــــان 2016/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		ضريبة مؤجلة أصول	21.309.358	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول (ض.م.أ العلاوات و العطل)		21.309.358

التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة على إقتطاع الضمان الاجتماعي للعطل المدفوعة و العلاوات في نهاية الدورة:

الحساب		البيـــــان 2016/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		ضريبة مؤجلة أصول	5.540.433	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول (ض.م.أ إقتطاعات ض.إ)		5.540.433

و في 2017:

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
428		الأعباء الواجبة الدفع	34.023.940,5	
	512	بنوك الحسابات الجارية (تسديد حقوق العطل المدفوعة		34.023.940,5
الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
428		الأعباء الواجبة الدفع	47.935.126,5	
	512	بنوك الحسابات الجارية (تسديد العلاوات)		47.935.126,5

تسديد إقتطاعات الضمان الاجتماعي لكل من العلاوات وحقوق العطل المدفوعة :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
438		الهيئات الاجتماعية	8.846.225	
	512	بنوك الحسابات الجارية		8.846.225
		تسديد إقتطاع العطل المدفوعة		
438		الهيئات الاجتماعية	14.186.082,82	
	512	بنوك الحسابات الجارية		14.186.082,82
		(تسديد إقتطاع العلاوات)		

التسجيل المحاسبي لإلغاء الضريبة المؤجلة على العطل المدفوعة و العلاوات في نهاية الدورة :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		فرض ضريبة مؤجلة أصول	21.309.358	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		21.309.358

ملاحظة: تقيد حساب ضريبة الدخل الإجمالي وضريبتها المؤجلة مسجلة من قبل المؤسسة قيد التدقيق،التسجيل المحاسبي لإلغاء للضريبة المؤجلة على إقتطاع الضمان الاجتماعي للعطل المدفوعة و العلاوات في نهاية الدورة :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
692		فرض ضريبة مؤجلة أصول	5.540.433	
	133	ضريبة مؤجلة أصول		5.540.433

بعدما تم تسجيل العمليات اللازمة لحساب الضرائب المؤجلة، يتم تلخيصها من أجل حساب الرصيد الذي تم إدماجه في جدول تحديد النتيجة الجبائية وحساب النتائج كالتالي :

جدول رقم (01) : جدول تلخيصي لعمليات الضريبة المؤجلة أصول للسنة المالية.

طبيعة العملية (ضريبة مؤجلة أصول)	مبلغ العملية	معدل الضريبة المؤجلة (26%)
مصاريف دراسة تقنية لم تتم تسويتها	193.010.17	18,650.422.4
مصروف سجل ولم يسدد في ظل غياب الفاتورة	433.619.6	55,052.721.1
حقوق العطل المدفوعة	318.936.38	73,442.123.10
علاوات ومكافئات	857.561.54	91,082.186.14
إقتطاعات الضمان الاجتماعي للعلاوات و العطل	526.309.24	67,476.320.6
خسائر القيمة عن الزبائن	657.172.3	91,890.824
مؤونة الأخطار والأعباء	237.379.6	56,601.658.1
مجموع العمليات المسجلة	**150.989.221**	**39.257.197,51**
مصاريف الإعلام الآلي تم تسويتها في دورة 2017	3.737.963	-971.870,36

حقوق العطل المدفوعة التي تم تسويتها في دورة 2017	34.023.941	-8.846.224,55
علاوات ومكافئات التي تم تسويتها في دورة 2017	47.935.127	-12.463.132,91
إ.ض.إ للعلاوات وحقوق العطل التي تم تسويتها في ا لدورة	21.309.358	-5.540.433
مجموع العمليات الملغاة	**107.006.389**	**-27.821.660,82**
الرصيد	**690.782.555**	**11.435.536,68**

المصدر: وثائق جبائية ومحاسبية للمؤسسة محل الدراسة.

جدول رقم (02) : جدول تلخيصي لعمليات الضريبة المؤجلة خصوم للسنة المالية.

طبيعة العملية (ضريبة مؤجلة خصوم)	مبلغ العملية	معدل الضريبة المؤجلة (26%)
فروقات إعانات الإستغلال	625.000	162.500
فروقات متعلقة بالإهتلاك	22.500	5.850
الرصيد	**647.500**	**168.350**

المصدر: وثائق جبائية ومحاسبية للمؤسسة محل الدراسة.

رصيد حساب الضريبة المؤجلة أصول وخصوم عند إقفال الحسابات للسنة المالية :

الرصيد عند الإقفال = عمليات الضريبة المؤجلة الملغاة في 2017 – العمليات المسجلة لحساب الضريبة المؤجلة لـ 2017

الضريبة المؤجلة أصول = 39.257.197,51 – 27.821.660,82 = 11.435.536,68

الضريبة المؤجلة خصوم = 168،350 – (0) = 168.350

مبلغ الضريبة المؤجلة في حسابات النتائج= 11.435.536,68 –168.350 = 11.267.187

التسجيل المحاسبي للأصول المؤجلة :

الحساب		البيـــــان 2016/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
133		ضريبة مؤجلة أصول	11.435.536,68	
	692	فرض ضريبة مؤجلة أصول (رصيد ض.م.أ عند الإقفال)		11.435.536,68

التسجيل المحاسبي للخصوم المؤجلة :

الحساب		البيـــــان 2017/12/31	المبلغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
693		فرض ضريبة مؤجلة خصوم	162.500	
	134	ضريبة مؤجلة خصوم (رصيد ض.م.خ عند الإقفال)		162.500

2. الضريبة المؤجلة في حساب النتائج والنتيجة الجبائية :

من خلال هذا المطلب سنقوم بإظهار تأثير الضريبة المؤجلة على حسابات النتائج والنتيجة الجبائية بعد إدخال مجموعة من الأعباء الغير القابلة للخصم لحساب النتيجة الجبائية للمؤسسة قيد التدقيق

الفروقات الدائمة وتتمثل في مجموعة من الأعباء التي لا تكون مقبولة جبائيا، إذ يعاد إدماجها في قاعدة حساب النتيجة الجبائية :

أولا : الإستردادات :تم حسابها انطلاقا من الوثائق المحاسبية للمؤسسة كمايلي:مصاريف عقارية خارج الإستغلال: 1.862.819 دج، الهدايا الإشهارية الغير قابلة للخصم : 646.503دج،الرعاية الغير قابلة للخصم: 10.109.604دج ،تكاليف لإستقبال الغير قابلة للخصم: 940.998دج،التبرعات والهبات الغير قابلة للخصم: 1.518.029 دج، الرسوم والضرائب الغير قابلة للخصم : 9.262.712 دج، المؤونات الغير قابلة للخصم : 9.551.894 دج، االإهتلاكات الغير قابلة للخصم : 799.458 دج:(**مجموع الإستردادات =184.834.127 دج).**

ثانيا : التخفيضات :تم حسابها انطلاقا من الوثائق المحاسبية للمؤسسة تخفيضات أخرى :107.653.889 دج:(**مجموع التخفيضات =107.653.889 دج).**

ثالثا : حساب النتيجة الجبائية :

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الإستردادات – التخفيضات- الخسارة

و من خلال المعلومات السابقة نستطيع حساب النتيجة الجبائية للمؤسسة قيد التدقيق ويكون كالتالي : (184.834.128+1.353.002.764)–107.653.889– (0)=1.430.183.002

رابعا : الضريبة على أرباح الشركات :

وذلك بتحديد النتيجة الجبائية للمؤسسة التي تعتبر الأساس الذي تحسب عليه الضريبة على أرباح الشركات وذلك وتكون كالتالي : 1.430.183.002×0,26 =371.847.580

يظهر حساب الضريبة المؤجلة في التصريحات الجبائية السنوية في جدول يسمى جدول حساب النتيجة الجبائية(**T9**) كمايلي:

الجدول رقم (03) :جدول حساب النتيجة الجبائية T9.

(حسابات النتائج)	الربح	992.422.370
	الخسارة	
II. الإستردادات		
مصاريف عقارية خارج الإستغلال		1.862.819
الهدايا الإشهارية الغير قابلة للخصم		646.503
مبلغ الرعاية الغير قابلة للخصم		10.109.604

تكاليف الإستقبال الغير قابلة للخصم		940.998
التبرعات والهبات الغير قابلة للخصم		1.518.029
الرسوم والضرائب الغير قابلة للخصم		9.262.712
المؤونات الغير قابلة للخصم		9.551.894
الإهتلاكات الغير قابلة للخصم		799.458
الضريبة على أرباح الشركات	**الضريبة المستحقة**	**371.847.580**
	الضريبة المؤجلة (التغيرات)	**-11.267.187**
غرامات		124.213
إدماجات أخرى		150.017.897
مجموع الإدماجات		**545.414.521**
II. التخفيضات		
إستردادت أخرى		107.653.889
مجموع الإستردادات		**107.653.889**
IV. خسارة السنوات السابقة		**00**
النتيجة الجبائية (I+II-III-IV)	**الربح**	**1.430.183.002**
	الخسارة	

المصدر: وثائق جبائية ومحاسبية للمؤسسة محل الدراسة.

من خلال الجدول يظهر جليا أن رصيد الضرائب المؤجلة الذي تم حسابة في جدول عناصر الضرائب المؤجلة تمت إعادة إدماجه انطلاقا من النتيجة المحاسبية للدورة والتي كانت كالتالي :

الجدول رقم (04) :جدول حسابات النتائج.

البيان	مدين	دائن
IIV -النتيجة العادية قبل الضرائب	**0**	**1.353.002.764**
عناصر غير عادية – منتوجات		0
عناصر غير عادية – أعباء	0	
IIIV -النتيجة الغير عادية	**0**	**0**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	371.847.580	
الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية		11.267.187
IX -صافي نتيجة السنة المالية	**0**	**992.422.370**

المصدر: وثائق جبائية ومحاسبية للمؤسسة محل الدراسة.

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة العادية قبل الضرائب – الضرائب المستحقة + الضرائب المؤجلة **1.353.002.764 -371.847.580 + 11.267.187 = 922.422.370**

ليس للضريبة المؤجلة أي أثر في تحديد الضرائب المستحقة ولكنها تأثر على النتيجة الصافية للسنة المالية وبهذا الأرباح الموزعة

3. قياس الخطر الجبائي :

قبل التطرق للخطر الجبائي المحتمل من حساب الضرائب المؤجلة وجب أولا معرفة الخطر الجبائي المتأتي من عناصر الضريبة المستحقة، ففي الكثير من الحالات وكقاعدة عامة، يكون الخطر الجبائي المحتمل متعلقا بالتصريحات الجبائية والمبالغ المصرح بها والمودعة لمصلحة الضرائب وذلك في حين ارتكاب المؤسسة قيد الرقابة مخالفة تأخير أو عدم تصريح لمبلغ معين أو إستعمال معدل مخفض لا يتماشى مع نشاطها في حساب ضرائبها المستحقة و المتعلق بعنصر من عناصر الضرائب التالية :

1- الرسم على القيمة المضافة TVA	
إسترجاع TVA غير مستحق	167.480
إسترجاع TVA عن الهدايا	231.120
المجموع	398.600
عقوبة التأخير (25%)	99.650
المجموع الكلي	**498.250**
2- الضريبة على أرباح الشركات IBS	
مجموع التكاليف الغير مصرح بها	160.230
IBS الغير مصرح بها (26%)	41.659
عقوبة التأخير (25%)	10.414
المجموع الكلي	**52.073**
3- الرسم على النشاط المهني TAP	
تصحيح الفارق في الرسم TAP	30.596
عقوبة التأخير (25%)	7.649
المجموع الكلي	**38.245**
4- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	
ضريبة الـ IRG الغير مصرح بها	26.000
عقوبة التأخير (25%)	6.500
المجموع الكلي	**32.500**

بالإضافة الى الضرائب سالفة الذكر يمكن أن تفرض الرقابة الجبائية غرامات متعلقة بأمور شكلية و ضرائب أخرى كحق الطابع و ضريبة التكوين و التمهين (TATF).

5- قياس الخطر الجبائي في الضرائب المؤجلة

بما أن الضريبة المؤجلة لا تأثر على تحديد الضريبة المستحقة، لذلك عند وجود رقابة جبائية على المؤسسة، الضرائب المؤجلة لا تكون بصفة متكررة عاملا في تحديد الغرامة إذ يكون محل التركيز من قبل الرقابة الجبائية على عناصر الضرائب المستحقة بصفة عامة، ولكن توجد حالات إستثنائية يمكن أن تكون سببا في وجود خطر جبائي على عاتق المؤسسة.

بما أن الضرائب المؤجلة تؤثر على النتيجة الصافية للسنة المالية وبذلك الأرباح الموزعة، فإن تضخيم حساب الضرائب المؤجلة أصول يؤدي إلى توزيع أرباح وهمية، وفي حال ما كانت المؤسسة قيد الرقابة الجبائية متعددة الجنسيات وشركائها أجانب، فإن الأرباح المحققة في الجزائر ستوزع للشركاء في الخارج، فيعتبر ذلك نوع من تهريب لرؤوس الأموال والذي يعاقب عليه المشرع في نطاق قانون النقد والصرف وليس قوانين تفرضها مصالح الضرائب كالضرائب سالفة الذكر،و من خلال المادة 05 من الأمر رقم 10-03 المؤرخ في 26-08-2010 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج و المتضمنة أن لشخص المعنوي الخاضع للقانون الخاص، مسؤول عن مخالفات المنصوص عليها في المادتين الأولى و الثانية من هذا الأمر والمرتكبة لحسابة من قبل أجهزته أو ممثليه الشرعيين، دون المساس بالمسؤولية الجزائية للممثليه الشرعيين،

ويتعرض للعقوبات الآتية :

1- غرامة لا يمكن أن تقل عن أربع (4) مرات قيمة محل المخالفة أو محاولة المخالفة؛

2- مصادرة محل الجنحة؛

3- مصادرة الوسائل المستعملة في الغش.

يمكن حساب الخطر كالتالي :

مثال : إذا قامت المؤسسة قيد التدقيق الجبائي (ذو شركاء خارجين) بتضخيم أرباحها من خلال محاسبة إبداعية لحساب الضرائب المؤجلة أصول، فيكون حساب الخطر الجبائي المحتمل كالتالي :

جدول رقم (05) : جدول حساب الخطر الجبائي للضريبة المؤجلة.

مبلغ الضريبة المؤجلة أصول المضخم	32.504.112
مبلغ الضريبة المؤجلة أصول الحقيقي	11.267.187
مبلغ المخـالفـة	21.236.925
الغرامة (4 ×21.236.925)	**84.947.700**

المصدر: وثائق جبائية ومحاسبية للمؤسسة محل الدراسة.

من خلال الحالة السالفة الذكر يتبين أن لحساب الضريبة المؤجلة خطر يمكن أن يأثر على الوضعية المالية والجبائية للمؤسسة من خلال تضخيمها لحساب الضريبة المؤجلة أصول أو تخفيض حساب الضريبة المؤجلة خصوم، وذلك بهدف تضخيم الأرباح الموزعة، فالمشرع ينظر إلى هذه العملية كتجاوز من قبل المؤسسة للقواعد المحاسبية حتى وإن لم تأثر على الضريبة المستحقة قد تبقى مصدر خطر ورقابة من قبل الجهات الرقابية لمصالح الدولة.

الخاتمـــــة :

1.نتائج الفرضيات: يتضح مما سبق تأكيد الفرضيات التي بني عليها البحث وهي:

التدقيق الجبائي هو وسيلة فعالة للتقليل من الخطر الجبائي ونجاحها يتركز على مدى كفاءة نظام الرقابة الجبائي ،تم التأكد من هذه الفرضية من خلال مبحث الأول للفصل الأول الذي تناولنا فيه تسيير المخاطر الجبائية وإدارة الفعالية.

يساهم التحكم في أدوات التدقيق المحاسبي من خلال الالتزام بالدليل والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية ،تم التأكيد هذه الفرضية من خلال الفصل الأول بمبحثيه من خلاله أثبتنا أن التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي لا يختلفان في إجراءات التدقيق وأن مخرجات المحاسبة هي مدخلات التدقيق الجبائي.

الضرائب المؤجلة تشكل خطر جبائي محتمل متمثل في غرامة على عاتق المؤسسة قيد التدقيق الجبائي من خلال الدراسة التي قمنا بها توصلنا إلى النتائج التالية :

- الضريبة المؤجلة لا تأثر على النتيجة المستحقة للدورة بل تأثر على النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تمثل الضريبة المؤجلة وسيلة محاسبية للإفصاح عن الضرائب التي ستسحق أو تخصم في فترات مستقبلية من أجل التمثيل الصادق للمركز المالي والقوائم المالية و هي تقنية محاسبية لإدراج أعباء ضريبية في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة، ونجد الضرائب المؤجلة خصوم قابلة للدفع، وضرائب مؤجلة أصول قابلة للإسترجاع ؛
- الخطر الجبائي يمكن أن يكون إستثنائي نظرا لتغير القوانين، لذلك وجب على المدقق الجبائي أن يكون مرن مع التغيرات التي تطرأ النظام الجبائي والحالات الإستثنائية ؛
- ترجع الفجوة بين المحاسبة والضرائب إلى إختلاف الهدف لكل منهما حيث تخدم المحاسبة مصالح المؤسسة والمساهمين، في حين أن الضرائب تخدم مصالح الدولة والمواطنين ؛

2. **الإقتـراحـات :** توصلنا من بحثنا هذا إلى الإقتراحات التالية:

- يجب على إدارة الضرائب مواكبة التطورات التي تحدث في المحاسبة بما أنها هي التي تعتمد على هذه الأخيرة في تحديد الدخل؛
- يجب على المؤسسات الاهتمام برأس المال البشري و تبني خلية أو مصلحة داخلية للجباية من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلي و متابعة التغيرات و الإلتزامات الجبائية التي هي على عاتق المؤسسة ؛
- ضرورة تكييف الإطار القانوني و الجبائي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ؛

- إنشاء دليل إجرائي يصف طريقة حساب ضرائب الدخل التي تأخذ في الاعتبار طريقة الضرائب الحالية وطريقة الضرائب المؤجلة؛

المراجع:

- Fouzi Zitouni .(2010 ,2 17) .Les impôts différés entre la théorie comptable et la pratique fiscale .El Watan Economique.
- KPMG) .January, 2018 .(Accounting and Tax Audits, Guide to investing in Algeria . Algeria: updated edition.
- Olga Bubilek .(2017) .Importance of Internal Audit Internal Control in an organization – Case Study, International Business Degree Thesis of Business Administration . Finland :ARCADA University.
- Patrick J. Fitzgerald .(2011) .Contract Audit Manual, Defense Contract Audit Agency
- Tom Boyle .(2012) .Internal Auditing FUNDAMENTALS.Association of Healthcare Internal Auditors, Philadelphia PA.
- الجريدة الرسمية. (25 3, 2009). قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجزائر: الجريدة الرسمية،عدد 19.
- براق محمد. (2010). تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكيف النظام الجبائي الحالي. *جامعة البويرة، الجزائر*.
- بوعكازة سميرة. (2015). مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب . بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
- سويلم محمد فاتح. (2016). دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية. *مذكرة ماستر* . ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
- طارق حماد. (2006). *دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقرير المالية الدولية الحديثة*. مصر: الدار الجامعية.
- محمد محمود ذيب حوسو. (2005). التدقيق للأغراض الضريبية، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا. جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.