دليل اجراءات التدقيق الضريبي

الدليل الارشادي في مجال التدقيق الضريبي

د.محمد العمري

فهرس الموضوعات

الموضوع	رقم الصفحة
العنوان	1
الفهرس	2
القسم التمهيدي: الرؤية، الرسالة، والقيم الجوهرية	3
مقدمة الدليل وأهدافه	4
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والأسس المهنية للتدقيق	5
الفصل الثاني : انواع التدقيق ومنهجية ادارة المخاطر	9
الفصل الثالث: اجراءات التحضير والتدقيق الميداني	14

د.محمد العمري

الفصل الرابع : اعداد التقارير والقرارات الضريبية	71
الفصل االخامس :التدقيق على الذين لايمسكون حسابات واصحاب المهن	87

الرؤيا والرسالة والقيم الجوهرية

الرؤية: إدارة ضريبية رائدة كفؤة وعادلة تحظى بثقة المكلفين وتساهم في تحقيق أهداف النمو الاقتصادي المستدام.

الرسالة: تحصيل الإيرادات الضريبية وفقا للتشريعات من خلال استخدام التحول الرقمي في التدقيق والتفتيش والتحصيل الضريبي بشفافية وعدالة وتحفيز الابتكار والابداع وتعزيز الامتثال الطوعي للمكلفين.

- **القيم الجوهرية**

- **الاحترافية.**
- **النزاهة.**
- **الاحترام.**

د.محمد العمري

- **السرية.**
- **العدالة.**
- **الاستقلالية والموضوعية.**

المقدمة: يعد التدقيق الضريبي الركيزة الأساسية لضمان العدالة الضريبية وحماية الخزينة العامة، وفي ظل التطور التشريعي الذي يشهده النظام الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، يبرز هذا الدليل كمرجع إجرائي شامل.

يهدف هذا العمل إلى توحيد معايير الفحص والتدقيق وفقاً لقانون ضريبة الدخل وقانون الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاتهما، مما يضمن دقة الامتثال وتقليل المخاطر الضريبية، ويوفر خارطة طريق واضحة للمدقق والمكلف على حد سواء.

د.محمد العمري

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي والاسس المهنية للتدقيق

تعريف التدقيق:

التدقيق (Auditing) : هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على ادلة اثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع واحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعاني المحددة وايصال النتائج الى مستخدمي المعلومات بذلك التحقق.

تعتبر عملية الفحص ثم عملية التحقق ثم عملية التقرير هي المكونات الرئيسية لعملية التدقيق:

1. الفحص (Examination):

ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

2. التحقيق (Verification):

فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة. وهكذا فإن الفحص والتحقيق

د.محمد العمري

وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

3. التقرير (Reporting):

هي بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمة الأمر داخل المشروع وخارجه، وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانها عملياته بصورة سليمة وعادلة (التعبير بعدالة).

وتعني عبارة " التعبير بعدالة " Fair Presentation توافق البيانات الواردة في القوائم المالية من واقع المشروع، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبياً، ووافية أي لم يحذف شيْ منها، وأن المدقق يشهد بذلك كله.

ويمكن حصر اهداف التدقيق في انواع عدة أهمها:

1- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليه.

2- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.

3- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

4- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

5- إضافة الثقة على الإقرارات الضريبية والتقارير المالية للممولين في أن التشريع الضريبي ينفذ بطريقة عادلة دون تمييز بينهم في ذلك.

6- تحقيق خطة عمل المصلحة فحصا وربطا وتحصيلا.

التدقيق الضريبي :

هو نشاط أو مجموعة من النشاطات التي تفضي إلى تحديد مدى التزام المكلّف بشكل صحيح عن طريق

د.محمد العمري

تقييم التزام المكلف بالقوانين الضريبية السارية والتحقق من دقة وصحة الإقرارات الضريبية التي تم تقديمها.

وبالتالي فالدور الأساسي للمدقق هو تحديد ما إذا تم التصريح عن الضرائب بالشكل الصحيح من خلال التحقق من دقة واكتمال الأقرارات الضريبية ومرفقاتها، كما ينبغي للقائمين على عملية التدقيق أداء مهمتهم في أقصر وقت ممكن للتخفيف على للمكلّف.

أهمية التدقيق الضريبي:

- تقليل فرص التهرب الضريبي.
- حماية حقوق الخزينة العامة.
- زيادة الايرادات الضريبية.
- تخفيض عدد قضايا المنازعات الضريبية.
- زيادة الالتزام الطوعي للمكلفين.

دور المدقق ومسؤولياته:

أ. العلاقة مع المكلّف: تشكّل العلاقة الجيدة مع المكلّفين عنصراً ضرورياً وهاماً لنجاح عملية التدقيق. وتحقق الجهود المستمرة في تثقيف الجمهور بحقوقهم وواجباتهم وحثهم على التعاون والتفهم الكثير نحو تلطيف الأجواء ما بين الدائرة والمكلف.

ب. تخطيط أنشطة التدقيق: يبدأ التخطيط عند تكليف المدقق بمهمة التدقيق، ومن الأهمية بمكان أن يتم توثيق جميع نشاطات التدقيق التي تتم، بما فيها عملية التحضير الأولي لعملية التدقيق (التدقيق المكتبي).

ج. فحص الدفاتر والسجلات: من واجب المدقق تقييم ما يكفي من الدفاتر والسجلات المستخدمة لتوفير أسس مناسبة لتحديد دقة الإفصاحات وصحتها وقانونيتها.

د. تطبيق القانون: يتوجب على المدققين تطبيق القانون بشكل فاعل وعلى نحو يفهمه المكلفون، لذا يتوقع من كل موظف عامل في مجال التدقيق أن يكون على اطلاع بأحكام ومتطلبات القوانين الضريبية، ولذا فمن الضروري أن يكون موظف التدقيق على دراية و كفاءة في مبادئ المحاسبة والقوانين الضريبية، ولكي يتسنى التعامل مع التطورات في تكنولوجيا المعلومات ولضمان

د.محمد العمري

الكفاءة، يتوجب على موظفي التدقيق أن يكونوا على قدر من البراعة في تطبيقات الحاسوب الشائعة مثل مايكروسوفت إكسل وورد وغيرها من الأنظمة.

هـ. التوثيق: يتم استخدام أوراق عمل لتوثيق بيانات التدقيق الثبوتية ذات الصلة التي تم اكتشافها خلال عملية التدقيق، والحفاظ عليها من قبل كل مدقق، وعندما يدلي المكلّف بمعلومات شفهية هامة، يتم توثيق هذه المعلومات والتوقيع عليها من قبل المكلف عند الحاجة، ويفترض أن تكون كل عملية تدقيق موثقة بشكل صحيح في ملف التدقيق وحسب الأصول المتبعة.

و. أخلاقيات الوظيفة: يتوجب على موظفي التدقيق أن يتمتعوا بمستويات رفيعة من النزاهة الشخصية والمهنية، والكفاءة والمسؤولية في جميع الأوقات.

وتحتوي مدونة السلوك على عناصر من الأنماط السلوكية المقبولة في أوضاع محددة، ويجب الالتزام بما يلي فيما يتعلق بالمدققين:

1. **النزاهة:** يجب أن يكون المدقق صريحاً ومستقيماً وصادقاً في أداء عمله، ويجب أن لا يكون طرفاً في أي فعل ينمّ عن غياب الأمانة أو تزوير المعلومات أو البيانات المضللة.
2. **الاستقلالية:** يتوجب على المدقق اتخاذ قرارات مستقلة طالما أنها ترتكز على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عام ومبادئ التدقيق والقوانين الضريبية.
3. **الموضوعية:** يتوجب على المدقق الحفاظ على موضوعيته في جميع الأوقات ويجب أن يكون بعيداً عن تضارب المصالح في ممارسته لواجباته.
4. **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** يجب أن يكون المدقق على مستوىً عالٍ من الكفاءة في استخدام معرفته ومهاراته وخبراته، ويجب تطبيق خبراته باجتهاد وعناية.
5. **السرية:** يتوجب على المدقق احترام سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أدائه لعملية التدقيق، ويجب أن يمتنع عن افشاء أية معلومات حصل عليها خلال التدقيق دون الحصول على إذنٍ بذلك.
6. **السلوك المهني:** يتوجب على المدقق التصرف بأسلوب يتفق مع هذا الدليل ومدونة السلوك وأنظمة دائرة ضريبة الدخل والمبيعات. ويتوجب على كل مدقق الامتناع عن جميع السلوكيات السيئة، بما فيها:
   أ. التماس الهدايا أو المحاباة أو الرشاوى من المكلف أو ممثليه.

د.محمد العمري

ب. قبول الهدايا أو المحاباة أو الرشاوى من المكلف أو ممثليه.

ج. تعمد ارتكاب أفعال من شأنها اعاقة تقييم صحة ومصداقية الأقرارات الضريبية، ويشمل ذلك ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

1. تخفيض التزامات المكلّف الضريبية دون وجه حق.
2. تخفيض المتأخرات الضريبية للمكلّف دون وجه حق.
3. أية أعمال أخرى تعيق تقدير الضرائب وتحصيلها بالشكل الصحيح.

7. **عدم التحيّز (الحيادية):** ينطوي دور المدقق في تطبيق القوانين الضريبية على تحديد القيمة الصحيحة للضريبة المستحقة، ويعني ذلك أن عليه أن يكون قادراً ما أمكن على تقدير الفروقات الضريبية مثلما هو قادر على اعطاء المكلف المزايا الموجودة في القانون.

الفصل الثاني: أنواع التدقيق ومنهجية إدارة المخاطر

أنواع التدقيق:

تتباين عمليات التدقيق من حيث النطاق والحجم، ويعتمد ذلك على المخاطر المحتملة بوجود حالات من عدم الالتزام من خلال دراسة تاريخ التزام المكلف، وفيما يلي ملخص لأنواع التدقيق المختلفة:

1- **التدقيق المكتبي (الدراسة التحضيرية):** يستخدم التدقيق المكتبي عادة كفحص أولي للإقرارات من خلال تحليل الدقة والشمولية والنسب ومقارنة المعلومات مع بعضها للوصول إلى قرار حول ما إذا كانت هناك مبررات لمزيد من التدقيق أو البحث، ويتم التدقيق المكتبي في المكتب باستخدام المعلومات المتوفرة عن المكلف لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.

2- **التدقيق الميداني:** يشكل هذا النوع من التدقيق توسيعاً للتدقيق المكتبي نحو التدقيق الفعلي في الميدان، ويجرى التدقيق الميداني في الموقع في مكان عمل المكلّف أو في المكان الذي يتم فيه الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات، وينطوي على الفحص الفعلي لدفاتر المكلّف وسجلاته. ويشمل ذلك التحقق من صحة المعلومات الواردة في الإقرار الضريبي من خلال مطابقتها مع

د.محمد العمري

مصادر المعلومات أو البيانات الأخرى المتوفرة لدى الغير لتحديد مدى صحة المعلومات المقدمة من المكلف.

ومن انواع التدقيق الميداني:

1- **التدقيق الشامل:** يشمل نطاق التدقيق الكامل كل شيء، ويتطلب أحياناً التحقق من صحة كل بند من بنود الإيرادات، وينتج عنه عادةً فحص شامل لجميع المعلومات ذات العلاقة لاحتساب التزامات المكلّف الضريبية لفترة معينة، والهدف هنا هو تحديد المسؤولية الضريبية الصحيحة للإيرادات الخاضعة للضريبة ككل.
2- **التدقيق الموضوعي (الموجه):** تندرج الغالبية العظمى من أعمال التدقيق الميداني عادة ضمن هذه المجموعة، وتقتصر أعمال التدقيق الموجه على قضايا محددة حول الإقرار الضريبي و/ أو نظم ضريبية ذات ترتيبات معينة يستخدمها المكلف، والهدف هنا هو فحص المجالات ذات المخاطر المحتملة بوجود حالات من عدم الالتزام يتم تحديدها خلال مرحلة التحليل الأولى أو المراجعة المكتبية ما قبل التدقيق الميداني، وتستهلك هذه الأنواع من التدقيق موارد أقل نسبياً من أعمال التدقيق الشامل وتسمح بتغطية أوسع لمجموع المكلفين.
3- **تدقيق بنود محددة:** تقتصر أعمال التدقيق المتعلقة ببنود معينة على حالة أو اثنتين من احتمالات عدم الالتزام والتي ربما تكون ظهرت أثناء التدقيق المكتبي لإقرار المكلف، ونظراً لمجالها الضيق، تستهلك أعمال تدقيق البنود عادة وقتاً أقل لإتمامها، ويمكن استخدامها لتدقيق أعداد كبيرة من المكلفين، ويمكن إجراء أعمال تدقيق البنود إما كتدقيق مكتبي أو كتدقيق ميداني، وينبغي مراعاة عدم تطور أعمال تدقيق البنود لتصبح أعمال تدقيق شاملة، ويهدف تدقيق البنود إلى التركيز على فترة أقصر لمسألة ضريبية واحدة للحصول على نتيجة أسرع وأكثر فاعلية.
4- **تدقيق قطاعات أو فئات معينة:** يمكن كذلك تنظيم أعمال التدقيق كبرامج منفصلة لمجموعات محددة من المكلفين:
    1. الصناعة (الإنشاءات مثلاً).
    2. التجارة (التجزئة مثلاً).

د.محمد العمري

3. المشاريع الرابحة أو الخاسرة على سبيل المثال.

والهدف هنا هو التعامل مع نقاط خطورة معينة أو تحديد درجة عدم الالتزام وحتى يتسنى لهذا النوع من التدقيق أن يكون فاعلاً، يجب الأخذ بعين الاعتبار عدداً كافياً من المكلّفين في الفئة المستهدفة والتعامل معهم ضمن أقصر مدة ممكنة.

5- **التدقيق على مسك السجلات/ اختبار الالتزام:** ربما تدعو الحاجة بين الفينة والأخرى للتدقيق على مكلفين يعرفون بعدم التزامهم بمسك دفاتر وسجلات كافية، ويجب أن تشدد زيارات التدقيق هذه على ضرورة وأهمية التزام المكلف بمسك الدفاتر والسجلات والنتائج المترتبة على عدم الالتزام بهذا المطلب القانوني، وحتى يكون هذا الإجراء فاعلاً، لا بد من متابعة ذلك من خلال إجراء زيارات لاحقة بشكل دوري والتأكد من فرض العقوبات بما يتناسب مع الحاله.

مخاطر التدقيق:

يعرف نموذج خطر التدقيق بأنه نموذج منهجي يعكس العلاقة بين خطر التدقيق وكل من المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف.

إنَّ نموذج مخاطر التدقيق هو في المقام الأول نموذج للتخطيط حيث يساعد هذا النموذج على تحديد كمَّية الأدلَّة التي ينبغي جمعها لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للعميل، كما أنَّ استخدام نموذج خطر التدقيق عند مستوى الإثبات يؤدي إلى تصميم وتنفيذ الاختبارات بفعالية أكبر.

ومن اهم المخاطر الضريبية:

1- اخفاء نشاط من الانشطة.
2- عدم التصريح عن المبيعات والمشتريات الحقيقية.
3- استخدام القروض ووسائل التمويل المتنوعة لغايات شخصية وغير انتاجية.
4- استخدام حسابات الاطراف ذوي العلاقه من خلال اخفاء أثر بعض العمليات المالية.

د.محمد العمري

5- طبيعة عمل العميل: تتأثر المخاطر الكامنة بطبيعة عمل العميل وبنوعية الخدمات أو السلع التي يقوم بإنتاجها.

6- نتائج عمليات التدقيق السابقة: يوجد احتمال كبير بوقوع الأخطاءالتي تمَّ اكتشافها خلال تدقيق العام الماضي مرة أخرى في السنة الحالية، ويرجع ذلك إلى أنَّ العديد من أنواع الأخطاء تتسم بطبيعة مُنظَّمة، وإلى أنَّ الشركات غالباً ما تتباطأ في القيام بالتغييرات التي تؤدي إلى التخلص منها.

تم وضع معايير خطورة في دائرة ضريبة الدخل وضريبة المبيعات حيث تم تحديد علامة خطورة لكل معيار من المعايير حسب الاهميه النسبيه لكل منها وبالتالي اعطاء علامة الخطورة لكل مكلف ويتم اخذها بعين الاعتبار عند اختيار ملف التدقيق حسب العلامة.

معايير خطورة ضريبة الدخل:

1. وجود حسابات مدققه واصولية: يتوجب على الشركه مسك حسابات اصولية رسمية، حيث تعد الدفاتر التجارية الوسيلة التي تتحقق من خلالها دائرة ضريبة الدخل والمبيعات عندما تكلف التجار بضرائب الدخل فتحدد الضرائب من واقع البيانات الوارده فيها دونما اجحاف بدلا من اللجوء الى التقدير الجزافي، ومن الاثار المترتبه على عدم مسك الحسابات:
   - غرامات ماليه من الجهات التنظيميه والحكومية.
   - تعرض نشاط المكلف للتقدير الجزافي من الضريبة.
   - عدم تعرف التاجر على وضعه المالي:

   يحتاج التاجر دفاتر تجارية تمكنه من الوقوف على مركزه المالي بصوره منتظمة لمعرفة وضعه المالي من حيث موجوداته من النقد والبضائع وماله وماعليه من ديون.
2. رأس مال الشركة: حجم رأس مال الشركة العالي له خطوره اعلى من الشركات التي يكون رأس مالها قليل.

د.محمد العمري

3. الالتزام القانوني: الشركات الغير ملتزمة في تقديم الاقرارات وتوريد الدفعات المترتبةعليها على سبيل المثال تشكل خطوره يجب اخذها بعين الاعتبار أكثر من غيرها.
4. حجم المبيعات: كلما زاد حجم المبيعات زادت الخطورة حيث يزداد العبئ الضريبي للمكلف وزاد احتمالية التهرب الضريبي والاخطاء المحاسبية إذا لم تكون الشركة تستخدم انظمه محاسبية ورقابية جيدة.
5. وجود مطالبات نتيجة جرائم ومخالفات (دخل ومبيعات).
6. نوع النشاط: يعتبر نوع النشاط ذو اهمية كبيرة في تحديد اسلوب التدقيق على سبيل المثال النشاط التجاري والصناعي يمكن الحكم على حجم مستورداته ومشترياته عن طريق البيانات الجمركية وفواتير الشراء بينما يعتبر النشاط الخدمي من النشاطات التي تحتاج الى تقدير حيث ان المخرجات هي تقديم خدمه وبالتالي لايمكن الحكم على حجم الايرادات من حجم المشتريات.
7. الصفه القانونيه: الشركات المساهمه خطورتها اقل من شركات التضامن والؤسسات الفردية وذلك من جهة المخاطرالضريبية المتعلقه بالمتحصلات الضريبية، حيث ان الشركات المساهمة وفي حالة عدم التزامها ضريبيا وتصفيتها تكون مسؤولياتها بقدر قيمة موجوداتها فقط وعلى عكس شركات التضامن والمؤسسات الفردية.

معايير خطورة ضريبة المبيعات:

1- الرصيد لصالح المكلف الذي مضى عليه مدة ولم يتم المطالبه به، حيث انه في الواقع اي شخص له رصيد من المتعارف عليه ان يقوم متابعته للحول عليها وفي حال عدم مطالبته من المتوقع ان يكون هذا الرصيد وهمي.
2- توافق ما بين الضريبة المدفوعة على المدخلات (المشتريات والمستوردات) والضريبة المدفوعة على المبيعات.
3- مقارنة نسبة ربح الشركة مع نسبة ربح النشاط، يجب ان تكون نسبة الربح مقبوله ومتقاربه او هناك سبب مبرر ومقنع لانخفاض نسبة الربح.

د.محمد العمري

4- عدد السنوات الغير مدققة: في حال وجود عدد من السنوات الضريبية الغير مدققه فبذلك يكون وضع الشركه غير واضح وتحتاج تلك السنوات جميعها للتدقيق قبل تقادم الاقرار الضريبي وضياع حق الدائرة.

5- وجود قضايا ضبط مع الكلف وفروقات ضريبية: قد يكون هناك قضايا تهرب ضريبي في ملف الشركه ووجود فروقات ضريبية اثناء التدقيق مما يشكل خطورة في ملف الشركة ومؤشر لعدم التزامها ومحاولاتها للتهرب واخفاء واقع الحال الحقيقي للشركة.

يتوجب على المقدر ان يقوم تطبيق معايير الخطورة واخذها بعين الاعتبار واختيار الملف الاعلى خطورة لاجراء التدقيق عليه وذلك لتدارك المخاطر التي قد تكون في الملفات مدار التدقيق.

الفصل الثالث: اجراءات التحضير والتدقيق الميداني

التحضير للتدقيق:

تعتبر مرحلة التحضير للتدقيق الخطوه الاساسية في عملية التدقيق، ولتحقيق الوصول الى مستوى الاداء المهني المميز لابد من عملية التحضير والتخطيط لمهمة التدقيق وتحديد الوقت المناسب لانجاز العمل المطلوب ضمن مهنيه وكفاءه عاليه ولسير العمل بالشكل الصحيح.

وعند التخطيط لعملية التدقيق، يجب اتخاذ الحيطة لتجنب قضاء وقت يزيد عما هو ضروري لاتخاذ قرار حول سير العمل بشكل صحيح، ولذا تشكل مرحلة التحليل الأولي خطوة أساسية في عملية

د.محمد العمري

التدقيق، ويساعد التحليل الأولي (التدقيق المكتبي) في المراحل الأولية على فهم مستوى الالتزام الكلي لنشاط الأعمال وتحديد مجالات الخطورة المحتملة/ نقاط التدقيق.

وتشكل نتائج التحليل الأولي مدخلات لاعداد خطة تدقيق تشكل في نهاية المطاف خريطة طريق للمدقق، ولذا يتوجب على المدقق خلال مرحلة التحليل الأولي ترميز تلك النقاط التي ستحتاج لمتابعة ولمزيد من المراجعة أو التحقق خلال عملية التدقيق، ويجب أن تكون خطة التدقيق مرنة، ويمكن توسيع نطاق عملية الفحص التي ستقوم بها أو خفضه أثناء سير عملية الفحص.

في البداية يجب أن تقوم بتحديد تلك البنود، مما سيثير تساؤلات حول مدى صحتها، وسوف تكون هذه القائمة هي الأساس لتحديد أولويات خطة التدقيق الخاصة بك، حيث أن الغرض من دراسة الإقرار هو التحقق من أن المكلف قد التزم بالأنظمة والتعليمات الموجودة وأن الإقرار المقدم صحيح.

وتعتبر خطة التدقيق أداة من شأنها أن تساعدك على استثمار واستغلال الوقت المستغل لكل بند بفعالية أكبر، وهي ببساطة عبارة عن وضع العناصر التي تنوي التحقق منها خلال عملية الفحص، وسوف تساعدك على تنظيم عملية الفحص التي ستقوم بها بحيث يمكنك فقط طلب تلك الدفاتر والسجلات والوثائق المرجعية اللازمة لاستكمال عملية الفحص.

خطوات إعداد خطة التدقيق:

إن التخطيط لأي عملية فحص تبدأ بملف المكلف، ونبين فيما يلي خطوات الدراسه التحضيرية لعملية تدقيق الملف قبل الزيارة الميدانية:

1. يتم اختيار الملف من خلال القائمة المحولة لدى المدقق بعد تحضير مذكرى التدقيق وارسالها للمكلف.
2. دراسة ملف الشركة للتعرف على طبيعة عمل المنشأة وتحديد شريحة الضريبة ودراسة الوعاء الضريبي من خلال معرفة الدخول المعفاة والدخول الخاضعة في الوعاء الضريبي ضمن

د.محمد العمري

قانون ضريبة الدخل في تلك الفترة ومدى التزام الشركة من خلال الاطلاع على بيان الضرائب بحيث إذا كانت أي من السنوات غير مدققه يتم متابعتها.

3. الاتصال مع الشركة لتحديد موعد للتدقيق ينسجم مع وقت المكلف والوقت المحدد للمدقق حسب دفتر المواعيد.
4. تحليل البيانات المرفقه لتحديد البنود المهمة المراد تدقيقها والوقت المستغل لكل بندحيث يحدد تحليل البيانات دوراً هاماً جداً في التدقيق الضريبي القائم على المخاطر، إلا أنه يجب دائماً ملاحظة أن هذا التحليل لا يؤكد وجود التهرب التهربي، وإنما يعمل كمؤشر على الخطر فحسب، ويمثل الأساس للقضايا التي يجب متابعتها أثناء عملية التدقيق.

ومن هذه التحليلات:

يمكن استخدام طريقة تحليل النسب للبيانات المالية لتقييم سيولة وكفاءة واستمرارية الشركة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها على المدى الطويل وربحيتها وغير ذلك من المعلومات، ويجب أن تكون التغييرات في نسب البيانات المالية من سنة لأخرى معقولة ومنطقية.

يتم عمل مقارنة للنسب من سنة لأخرى، وقراءة اولية للانحرافات في الميزانية ان وجدت من خلال عمل مقارنة لميزانية الشركه لسنتين او اكثر و دراسة الأثر الضريبي لتلك الانحرافات.

ومن أكثر النسب شيوعاً والتحليلات عند إجراء التدقيق الضريبي ما يلي:

1 – **دراسة مجمل الربح للنشاط:** حيث تفيد هذه النسبه مقارنة مع النسب مع الشركات المماثلة او النسب المعتمده ضمن قانون ضريبة الدخل والمبيعات والبحث في اسباب انخفاضها ان وجدت، حيث ان بعض الشركات تلجأ الى تجميل النسبة لتعطي للمدقق صورة ان النسبة مرتفعة وفي حال دراستها واعادة تبويبها يتبين انها منخفضة.

نسبة مجمل الربح = (صافي المبيعات – كلفة البضاعة المباعة) / صافي المبيعات

2 – مقارنة مبيعات السنه المراد تدقيقها مع السنة السابقة .

(مبيعات السنة الماليه المراد تدقيقها – مبيعات سنة الاساس)/ مبيعات سنة الاساس

3 – مقارنة كلفة المبيعات للسنتين:

د.محمد العمري

وعلى سبيل المثال اذا ارتفعت كلفة المبيعات لسنة التدقيق مقارنة مع السنة السابقة لها هنا يتم البحث وتوجيه التدقيق لدراسة الكلفة حيث ان الأسباب تكمن اما:

أ – ارتفاع أسعار المواد والمشتريات او تضخيم الكلفه لتقليل نسبة الربح وبالتالي تدقيق بنود الكلفة بشكل دقيق عن طريق تكليف الاعتمادات في حال وجود اعتمادات.

ب – البيع بأقل من سعر السوق ويتم دراسة سعر البيع حسب نص الماده 20 من قانون الضريبة ونظام الاسعار التحويلية.

ففي هذه الحاله يتم الاطلاع على افصاحات الحسابات ، اي في حالة وجود افصاح لوجود شركات ذات اطراف علاقة .

4 – الاطلاع على قائمة التدفقات النقدية: والتي يعالجها معيار المحاسبه رقم (7) لبيان الاستثمارات من بند تدفق استثماري وعلى سبيل المثال حيث يبين وجود او عدم وجود إيرادات ارباح اسهم موزعة كون ارباح الاسهم الموزعة اذا كانت من مصدر خارجي فهي خاضعة للضريبة.

5 – عمل مقارنه بين الأصول لسنتين: في حالة قيام المكلف بشراء موجودات يتم طلب تعزيز الشراء والتأكد من ذلك.

6 – عمل مقارنه على مبلغ القروض: في حال وجود قروض والهدف من ذلك التأكد من ان القرض داخلي وليس خارجي بحيث اذا كان خارجي يتم فرض ضريبة خدمه مستورده وضريبة دخل 10 % بموجب الماده 12 من القانون وضريبة .

7 – مقارنة المصاريف الادارية والعمومية لسنتين وربطها مع حجم المبيعات.

8 – يتم طلب ميزان المراجعة قبل الاقفال: لتحديد آلية التدقيق وعلى سبيل المثال :

- دراسة الحركات المدينة للحسابات التي تكون بطبيعتها دائنة مثل المبيعات.
- دراسة الحركات الدائنة للحسابات التي بطبيعتها مدينه مثل المصاريف.

9 – دراسة بند مشاريع تحت التنفيذ: وربطها مع المعيار المحاسبي رقم 23 الرسملة بحيث اذا كانت غير مرسملة حسب المعيار أعلاه يتم تحميلها بنسبة من الفائده المعلنة في المصاريف الادارية والعمومية.

د.محمد العمري

10 – دراسة أطراف ذات علاقة: من الافصاحات ان وجدت وربطها مع نظام الاسعار التحويلية.

11 – طلب حساب جاري الشركاء.

12 – تقييم قسائم المعلومات والبيانات الخارجية (الأطراف الأخرى): يقوم المدقق بدراسة وتحليل المعلومات من واقع قسائم المعلومات وكذلك المعلومات الواردة من الأطراف الخارجية لأخذها بعين الإعتبار عند التدقيق الميداني.

13 – التعرف على بعض اوراق العمل الاخرى الضروريه اثناء التدقيق مثل:

- أرشفة الملف والقرارات السابقة اذا وجدت ويتم تخطي هذه المرحلة اذا كانت الملف لسنة الأساس وذلك للاطلاع على القرارات السابقة وأوراق التعديل والمخصصات التي تم ردها والمخصصات التي انتفت الحاجة اليها وفي هذه الحالة يجب التأكد من رسملة الأصول حسب القرار السابق وأي أصول تم استبعادها من الاستهلاكات.
- أمانة عمان او البلدية: تتبع ترخيص الشركة وتصديق عقود الإيجار.
- الضمان: يتم الاعتماد كأحد المعززات اللازمه للتأكد من مصروف الرواتب حتى لا يكون هناك أي رواتب وهمية.
- وزارة الصناعة والتجارة: لكي يتم التأكد من غايات الشركة وانسحاب أي شريك او دخول أي شريك.
- الاطلاع على بنود اقرارات المبيعات.
- يتم الاطلاع على مبيعات التصدير ومتابعتها مع الميزانية المرفقة.
- الاطلاع على الايرادات او المبيعات المعلنة عنها في الاقرار ومطابقتها مع الحسابات.

لابد من دراسه وتحليل المعلومات السابقه ودراسة الاثر النسبي للمعلومات التي تم جمعها حتى يتم توزيع الوقت حسب الاهميه النسبيه للمعلومه بحيث لو تبين لنا مثلا زيادة المبيعات بنسبة 30% وانخفاض كلفة المبيعات المبيعات بنسبة 20% من خلال المقارنه لايتطلب اخذ وقت كبير لان ذلك مثلا يدل على ان المكلف بذل جهدا كبيرا لانخفاض الكلفة ،كذلك لابد من التركيز على المبالغ المؤثره في الدخل وحسب الاهميه النسبيه لها .

وعند الانتهاء من التحليلات وانهاء دراسة الملف المكتبي لابد للمقدر من ترتيب اوراق العمل حسب الاهميه واعداد ورقه عمل بالبنود التي يجب التركيز عليها اثناء التدقيق الميداني ووضعها في الملف

د.محمد العمري

وفي النهايه يتم التوجه الى الشركه في الموعد المحدد وتحضير المغادره الرسمية قبل الانطلاق الى مركز الشركه للبدء بعمل التدقيق الميداني .

حدود عمليات التدقيق :

- تجري عملية التدقيق خلال ساعات الدوام الرسمي.
- لايجوز ان تتجاوز عملية التدقيق فترة طويلة.
- لايمكن اعادة التدقيق لفترة ضريبية مدققة سابقا الا في حالات معينة.
- تقتصر عملية التدقيق على الفترات المحددة بالتحويل الرسمي.

ارشادات للمدقق :

- التدقيق المكتبي للملف واعداد خطة عمل.
- على المدقق تحديث معلوماته باستمرار.
- تحديد الموعد المناسب والمرن للتدقيق.
- المحافظه على المظهر العام.
- احترام الموعد.
- عدم التسرع في الاجابة والشرح والتفسير للقانون.
- الارشاد وتقديم النصيحة بخصوص الاخطاء بلطف.
- اثبات البيانات قبل مغادرة موقع المكلف.
- استغلال الوقت وتوزيعه.
- التواصل المستمر مع الرئيس المباشر.

اجراءات عملية التدقيق الضريبي:

القوائم المالية التي سيتم تدقيقها :

وضع خطه سير التدقيق على الحسابات الرسمية والقوائم المالية التي تتضمنها الحسابات حيث يتم :

- **الاطلاع على تقرير مدقق الحسابات ودراسته دراسة مستفيضة:** يجب على المدقق الضريبي ان يطلع على رأي مدقق الحسابات في تقريره المستقل عند مراجعة القوائم المالية للشركة وقد يتم اصدار تقرير وابداء الرأي عن القوائم و الإفصاح في تقريره ليظهر التقرير به بعض الآراء التالية :

د.محمد العمري

1-الرأي بدون تحفظ : رأي نظيف (تذكر طي تقرير التدقيق)

2- الرأي بتحفظ : رأي مقيد

3-الرأي السلبي المعاكس

4- الامتناع عن إبداء الرأي

و كمثال على ذلك عدم تمكين المدقق من الاتصال بالعملاء عن طريق ارسال مصادقات ليتحقق من صحة الأرصدة مع الشركة موضوع المراجعة والتدقيق و في تلك الحالة لابد ان يوضح ذلك في تقريره على شكل (الامتناع عن إبداء الرأي) نظرا لان المدقق لا يستطيع ان يعطى رأياً فنياً عن القوائم المالية موضوع التدقيق لوجود قيود فرضت عليه من قبل ادارة الشركة حالت دون مباشرته لعمله.

بينما يقدم المدقق رأي سلبي معاكس في حالة كان هناك تحريف مادي جوهري.

كذلك يقدم المدقق رأي متحفظ في حال حدوث احداث لها اثر على القوائم المالية كمثال لذلك عدم كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك عدم تكوين مخصص لالتزامات على الشركة بموجب حكم قضائي او نزاع مرجح ان يصدر به حكم في غير صالح الشركة وغيرها من الأسباب، و غير ذلك يتم اصدار تقرير نظيف (بدون تحفظات)

والقوائم التي يجب تدقيقها تشمل على الأقل:

- بنود قائمه الدخل .
- كشوفات المصاريف الادارية والعمومية .
- الميزانية العمومية.
- قائمه التدفقات النقدية .

د.محمد العمري

– الايضاحات المرفقة طي الميزانية للوقوف على أي عمليات جوهرية تم ذكرها في الحسابات .

عملية التدقيق :

تتلخص عملية التدقيق بالاتي : تخطيط عملية التدقيق، إعداد مكونات خطة التدقيق و من ثم عمل برنامج التدقيق.

1.التخطيط لعملية التدقيق:

يبدأ التخطيط عند تكليف المدقق بالبدء بعملية التدقيق.

ومن المهم أن يتم توثيق جميع نشاطات التدقيق التي تتم، بما فيها عملية التحضير الأولي لعملية التدقيق.

ومن واجب المدقق: –ان يقوم بالاطلاع على الحسابات الرسمية وبقدر كاف.

–أن يقوم بوضع صورة مبدئية عن الدفاتر والسجلات المستخدمة لتوفير أسس مناسبة وكافيه للحكم على جودة الحسابات المدققة و تحديد مدى دقة الإفصاحات وصحتها وقانونيتها.

– يتوجب على المدقق تطبيق القانون بشكل فاعل وبشكل واضح امام المكلفين و أن يكون على اطلاع بأحكام ومتطلبات القوانين الضريبية السارية في السنه مجال التدقيق .

ولذا فمن الضروري أن يكون المدقق على دراية و كفاءة في المبادئ المحاسبية والقوانين الضريبية. و أن يكون على قدر من البراعة في تطبيقات الحاسوب الشائعة مثل الإكسل و الورد و غيرها من التطبيقات لكي يتمكن من التعامل مع التطورات في الأنظمة المحوسبة والتكنولوجيا وهذا يعزز من كفاءة الاداء في التدقيق .

و يتم استخدام محاضر تدقيق و أوراق عمل لتوثيق جميع بيانات التدقيق الثبوتية ذات الصلة التي تم اكتشافها والتطرق لها خلال عملية التدقيق، والحفاظ عليها من قبل كل مدقق ، وضرورة توثيق كل ما يدليه المكلّف من معلومات شفهية هامة يتم ذكرها في محاضر القرار ، حيث يتم توثيق هذه المعلومات والتوقيع عليها من قبل المكلف عند الحاجة، ويفترض أن تكون كل عملية تدقيق موثقة بشكل صحيح في ملف التدقيق.

2.إعداد خطة التدقيق :

د.محمد العمري

وهو حجر الأساس لبناء قرار التدقيق المناسب وبالوقت المناسب يتوجب عمل الاتي :

1- وضع خطة زمنية للتدقيق الميداني.

2- وضع خطة زمنية لاستكمال التدقيق مكتبياً وكيفيه التوزيع بينهما من اجل إتمام عملية التدقيق بكفاءة.

اهم مميزات خطة التدقيق الناجحة :

ان تراعي الاهمية لكل ملف حسب معيار الخطورة ، ومن الأهمية أن يركّز المدقق على الملفات ذات الأهمية القصوى، اكثر من الملفات ذات الأقل أهمية حسب معيار الخطورة لكل ملف ويقوم المدقق بدراسة المعايير الاعلى خطورة للتركيز عليها في خطه التدقيق عند تنفيذها عندما يسمح الوقت بذلك.

يتضمن التخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية التدقيق الشاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق،

حيث ان التخطيط الكافي يفيد في عملية تدقيق البيانات المالية في عدة طرق تتضمن ما يلي :

1.مساعدة المدقق في إعطاء الاهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية التدقيق.

2.مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.

3.مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فاعلة.

- ولكي يتم تخطيط عملية البدء بالتدقيق تخطيطاً سليماً وكافياً يتوجب على المدقق الضريبي القيام بالخطوات التالية:

1.الاتصال بالمفوض الضريبي او مدقق الحسابات المفوض عن مراجعة ملف الشركة .

2.جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله والصناعة التي ينتمي إليها .

3.الحصول على قسائم معلومات عن النظام الضريبي وسحب كامل ارشفة الملف المتعلقة بالسنة مجال التدقيق.

4.إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية المراجعة.

د.محمد العمري

5.تحديد بنود القوائم المالية التي من المتوقع أن تحتاج إلى تدقيق شامل او تدقيق عينات وحسب الاهمية النسبية للحساب وطبيعته .

6.الظروف التي قد تحتاج إلى زيادة وقت التدقيق واساليب جديدة أو تعديل في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات مصلحة مشتركة .

7.طبيعة التقارير المتوقع تقديمها .

8.دراسة المسؤولية القانونية المترتبة على المدقق تجاه الملف الذي سيقوم بتدقيق كشفه مع حساباته الرسمية .

3. برنامج التدقيق :

يضع المدقق الخطوط العريضة لتدقيق البنود الرئيسية:

1-طلب ميزان مراجعة(من الشركة او المكلف حسب نوع و طبيعة العمل) .

2-الانطلاق من خارطة الحسابات التي يحتفظ بها المكلف لطلب كشوفات حسابات اولية .(ارصدة ومجاميع)

3-يجب أن يناقش المدقق خطة التدقيق مع رئيسه المباشر ويسعى للحصول على الموافقة عليها.

4- النقاشات تكون خلال سير الملف كجلسات نقاشية في حال احتاجت الحالة.

اي إذا وجدت حاجة لتوضيح اي امور متعلقة بالملف ، فيتم بحثها مع رئيس التدقيق.

-محاضر التدقيق، أهميتها ومدى قانونيتها:

اعداد محضر التدقيق :

وهو التسجيل لما يدور في جلسة المناقشة بين المدقق الضريبي والمكلف او المفوض عنه فيما يتعلق بالاقرار الضريبي الخاص بالمكلف وأي امور متعلقة بذلك .

- عناصر المحضر الضريبي :

د.محمد العمري

المقدمة – العرض – الخاتمة – توقيعات الحضور .

-مايجب مراعاته في محضر التدقيق :

- التسلسل المنطقي لاجراءات التدقيق.
- عدم ترك فراغات او سطور لم تستعمل.
- عدم الشطب حتى لايفقد المحضر قانونيته.
- عدم استخدام المزيل (قلم الطمس).
- تفقيط الارقام التي ترد بالمحضر كتابة اذا امكن.
- السماح للمكلف او المفوض قراءة المحضر.
- ترقيم اوراق المحضر.
- الحرص والدقة على مايكتب بالمحضر.
- تسجيل الامور الرئيسية والمهمة فقط .

عن ماذا نسأل في المحضر؟

نشاط الشركة – الوضع القانوني– الفروع – الشركات الشقيقة والتابعة– المخازن –ايرادات من الخارج –العلاقة بين الشركة والفروع– الاعفاء– مصادر التمويل– الخسارة – صلاحية المواد– العملاء – الخبراء الاجانب – مراحل الانتاج – نسبة التالف –نظام العمل – الخلافات والقضايا السابقة –نظام المبيعات والشراء – المصاريف.

يتم اعداد محاضر تدقيق لسرد تفاصيل عملية التدقيق كاملة وماذا يقوم المدقق بعمله اثناء العمل الميداني والمكتبي وبحضور المفوض او صاحب العلاقة مباشرة وبتوقيعه على تلك المحاضر ، وتعتبر المحاضر هي الدليل الوحيد على تفاصيل عملية التدقيق التي تمت من قبل المدقق (يجب عدم الاعتماد على الذاكرة عند سرد الحقائق التي تم التوصل إليها أثناء عملية التدقيق) .

وتعتبر محاضر القرار هي اقوى أسلوب وأفضلها لدعم القضايا الضريبية على اختلاف مراحلها وتعطي كم كبير من الملاحظات الجوهرية التي يتم تدوينها .

اجراءات عملية التدقيق الضريبي :

1-مباشرة عملية التدقيق (دعوة حضور– طباعة قسيمة المعلومات – كشف حسي /زيارة ميدانية).

د.محمد العمري

2-كتابة محاضر التدقيق.

3-عملية التدقيق الميداني (تدقيق القوائم المالية – تدقيق الاقرارات الضريبية)

4-انتهاء عملية التدقيق.

5-القرار.

مباشرة عملية التدقيق:

- مذكرة التدقيق (دعوة الحضور).
- القيام بإبلاغ المكلف هاتفيا واعطاءه فترة مناسبة قبل البدء بعملية التدقيق الميداني.
- طباعة قسيمة المعلومات الواردة عن المكلف .
- القيام بالزيارة الحسية (الجولة الميدانية/ معاينة المكان/ كشف حسي) قبل التدقيق لفهم طبيعة النشاط .
- يجب على المدقق اثناء زيارة الشركة ان يوجه بعض الأسئلة لمعرفة طبيعة نشاط الشركة الرئيسي والانشطة الفرعية التي تمارسها الشركة طبيعة مشتريات الشركة ومبيعاتها طبيعة النظام المحاسبي المتبع في الشركة واذا كان هنالك شركات تابعة للشركة واسماء الموردين الرئيسين.
- ان يكون المدقق على استعداد جيد ويكون أكثر قدرة على الحصول على ما هو ضروري بأسلوب بارع وسريع .

إجراء عملية التدقيق الميداني و المقابلة:

1. تدقيق الوضع الضريبي العام للشركة قبل التوجه الى جلسة التدقيق:

-على المدقق دراسة الوضع الضريبي للشركة عن السنوات السابقة وحتى تاريخه .

– القيام بالدخول الى النظام الضريبي من خلال رمزك وخذ نظرة عامه عن ملف الشركة قبل البدء في عملية التدقيق ، وادرس النقاط التالية قبل ان تتوجه الى موقع التدقيق :

د.محمد العمري

– التأكد من مدى التزام الشركة بتقديم اقرار ضريبه الدخل السنوي (فتح شاشة بيان ضرائب دخل اجمالي)

–التأكد أن الشركة تقوم بتقديم إقراراتها لضريبة المبيعات ضمن المدة القانونية وتقوم بتوريد أمانات ضريبة المبيعات (بيان ضرائب مبيعات (فترة/ اجمالي) .

– هل يوجد تنفيذ جبري (دخل او مبيعات) على الشركة .

– الدخول على شاشة الاقتطاعات الضريبية المتعلقة بضريبة دخل الموظفين وهل يتم توريدها ضمن المهلة القانونية .

– فتح نظام الأرشفة الخاص بالدائرة من رمزك و الاطلاع على آخر تقرير تدقيق صادر عن الدائرة فقد يكون هنالك امور هامة مذكورة طي التقرير تفيدك في عملية التدقيق الميداني وتساعدك في اكتشافها والتحقق منها دون بذل أي جهد اضافي لاكتشافها، وفي حال وجود مخالفات سابقه في التقرير السابق عليك الوقوف على معالجتها في الفترات اللاحقة .

2. التدقيق في الموقع واجراء المقابلة :

يشكل التدقيق في الموقع واجراء المقابلة الأولية جزءاً هاماً من عملية التدقيق ويحتاج الى مهارات وفن يجب على المدقق إجادتها لأن الحقائق والأدلة التي تنتج عن المناقشات وطرح الأسئلة التي تتم اثناء المقابلة ربما لا تكون متوفرة إلا من خلال النقاش مع المكلّف وخاصةاذا كانت شخصية المدقق قادرة على فهم السلوك الوظيفي داخل موقع عمل المكلف ، وقد يحصل المدقق بهذه الطريقة على معلومات تؤثر على النتيجة النهائية لتدقيق الملف جنبا الى جنب مع الأدلة والوثائق الموجودة بشكل مادي و ملموس .

على المدقق أن يقرر هدف وغاية طرح الأسئلة على المكلف وأن يُعد موجزاً خطياً يغطي النقاط التي يتوجب بحثها ويجب وضع هذه النقاط بالترتيب المنطقي الذي سيتم طرحها فيه خلال المقابلة .

حيث يجب طرح الأسئلة الصحيحة و بالأسلوب الصحيح وبالشكل المناسب لكسب ثقة المكلف حيث يجب إجراء المقابلة مع المسؤول الأكثر دراية بالعمليات اليومية والمحاسبية التي تتم في الشركة بوجود

د.محمد العمري

المفوض الضريبي حتى تتاح للمكلف فرصة كاملة لإظهار المصداقية، لذا يجب أن تتمتع المقابلات بالمهنية وأن تكون بعيدة عن التوتر .

تتم عملية المقابلات التي تهدف لجمع المعلومات أحياناً في المراحل الاولى من عملية التدقيق لمساعدة المدقق على فهم عمليات المكلف بصورة أفضل وتوثيق جميع التفاصيل الكافية لشرح طبيعة نشاط المكلف وتاريخه وسيرة الالتزام الضريبي الخاص به وعملياته اليومية ورسم خطة المقابلة للتعامل مع بنود تخص المكلف الخاضع للتدقيق و تفسير كامل لنظام المكلف المحاسبي والممارسات المحاسبة المتبعة و وصف للدفاتر والسجلات المحتفظ بها .

يمكن خلال عملية التدقيق أن تكشف معلومات ضريبية مهمة جديدة تخص مكلفين آخرين تحتاج لمتابعها وتمريرها للمديرية المعنية التي يتبع لها المكلف .

يجب أن تتم عملية تدقيق الدفاتر والسجلات في مكان عمل المكلف عندما يكون ذلك ممكناً ،حيث قد يدعي المكلف بعدم وجود مكان للمدقق في مكان العمل. وعند حصول ذلك ، يجب على المدقق أعلام مسؤوله المباشر و الاقتراح عليه بأن يذهب كلاهما إلى موقع العمل ليقررا فيما إذا كان هذا الموقع مناسباً بوصفه "مكان عمل".

ان عملية التدقيق الميداني و الكشف الحسي تشكل اسلوب رقابي مهم وهي جزء لا يتجزأ من عملية التدقيق، ويجب إجراء الجولات في موقع العمل الفعلي (خطوط الانتاج في المصنع ، موقع البيع في النشاط التجاري ...) بعد المقابلة الأولية وفي وقت مبكر من عملية التدقيق، لأنه يشكل دعم لكل ما تم ذكره خلال المقابلة ولما تم توثيقه و يوفر إطاراً مرجعياً عند الاطلاع على المعلومات الواردة في الدفاتر والسجلات، ويساعد المدقق أيضاً على تحديد نطاق عملية التدقيق وعمقها بوضوح وتجنب خطوات التدقيق غير الضرورية ويجب إجراء الجولات بصحبة أشخاص لديهم معرفة بعمل المكلف. حيث يستطيع المكلفون أو ممثليهم عادة تفسير حقيقة النشاط والممارسات المتبعة التي ربما تبدو غير عادية للمدقق، و يجب توثيق كافة تفاصيل الجولة وكتابة أية ملاحظات أو تعليقات في محاضر القرار.

ان عملية اجراء الجولات في موقع العمل هي اسلوب معاينة مهم وتشكل معاينة مرافق المكلف ومراقبة نشاطات أعماله فرصة لِلمدقق من أجل تكوين صورة عامة أولية عن عملية التدقيق و التأكد من أن الدفاتر والسجلات تعكس واقع عمليات المؤسسة بدقة و تحديد أية قضايا ونقاط أخرى تتعلق بعملية

د.محمد العمري

التدقيق و اكتشاف أية مصادر أخرى محتملة للدخل، والوقوف على سير العمل على أرض الواقع ، و مشاهدة الأفراد العاملين والموظفين المعنيين والفحص الفعلي لوجود الأصول (الموجودات) والتأكيد على وجودها في موقع العمل .

إذا كان التدقيق يتعلق بمصنع أو مبنى كبير، على المدقق تحديد موقع الاحتفاظ بالسجلات وأين تتم العمليات، إذ يمكن لهذا أن يوفر معلومات ضرورية يستفاد منها لاحقاً في صياغة القرارات عند الحاجة.

ويكون الكشف الحسي بعد المقابلة الاولية اذا امكن ذلك، حيث يدعم الكشف الحسي كل ماذكر في المقابلة الاولية ويوفر مرجعاً جيد عند الاطلاع على المعلومات الواردة في الدفاتر والسجلات، ويساعد المدقق ايضا على مايلي :

أ- تحديد نطاق ومراحل عملية التدقيق .

ب- تجنب خطوات التدقيق غير الضرورية .

ج- مشاهدة سير العمل على ارض الواقع .

د- تحديد أي قضايا ونقاط اخرى تتعلق بعملية التدقيق.

هـ- تحديد أي مصادر اخرى محتملة للدخل.

و-تاكيد المعلومات التي تم الحصول عليها اثناء المقابلة الاولية.

ز-التأكد من ان الدفاتر والسجلات تعكس واقع عمليات نشاط المكلف بدقة .

ح- التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية .

ط- الوصول الى قناعة لدى المدقق بأن المظهر الخارجي لنشاط المكلف يعكس واقع المكلف الضريبي.

3. البدء في فحص الدفاتر والسجلات

يقضي المدقق جزءاً كبيراً من وقته في مراجعة دفاتر وسجلات المكلّف، ويمكن أن يؤدي هذا إلى إطالة مدة التدقيق إذا سمح المدقق لهذا أن يحدث وفي هذه الحالة، يتوجب على المدقق التفاعل بسرعة

د.محمد العمري

وبشكل حاسم للتغلب على هذه العقبة. والفكرة هنا هي أن يحصل المدقق على أكبر قدر ممكن من المعلومات من المكلف لاتخاذ القرار المناسب.

في حال وجود ضعف في عملية حفظ الدفاتر والسجلات بشكل عام، يجب اعتبار كل تعامل مع المكلف بمثابة فرصة لتثقيفه حول هذا الأمر.

4. تدقيق الحسابات الرسمية و الدفاتر والسجلات

يتم فحص حسابات المكلف و بشكل متكامل لكل مكونات الدورة المحاسبية . وخلال عملية التدقيق ينبغي دراسة كافه الدفاتر والسجلات، وفي حال عدم وجود سجلات وبيانات مالية أصولية تعتمد نسب الربح القائم حسب التعليمات المعمول بها.

ويبدأ التدقيق باختيار عينة من مستندات المكلف الأصلية، ويمكن أن يتم وضع معيار لطبيعة العينة التي سيتم اختيارها بناءً على القيمة أو العميل أو الفترة أو رقم الفاتورة أو مزيج من ذلك.

ويجب أن تكون العينة المختارة ممثلة لنشاط الشركة الاساسي ، ويجب متابعة وتتبع سير كل من المعاملات المالية المختارة كعينة عبر النظام المحاسبي والتحقق من ورودها بشكل صحيح في حسابات الشركة سواء من ايرادات أو نفقاتها، ويجب توثيق جميع الاختبارات والعينات التي تم تدقيقها في محاضر التدقيق بصرف النظر عن حجمها وبكافه التفاصيل .

حيث يقضي المدقق وقتاً كبيراً في مراجعة دفاتر وسجلات المكلف، و هذا يمكن أن يؤدي إلى إطالة مدة التدقيق إذا سمح المدقق لهذا أن يحدث.

قبل ان تعتمد الحسابات كأساس للتدقيق وكحسابات رسمية مدققه حسب الاصول تأكد من النقاط التالية :

هل البيانات المالية تشمل الآتي :

قائمه المركز المالي ، قائمه الدخل الشامل ، التغير في حقوق الملكية ، قائمه التدفقات النقدية السياسات المحاسبية والايضاحات المتممة كجزء لا يتجزأ من الحسابات وتقرأ معها .

هل تحتوي البيانات المالية المعلومات التالية: اسم ورقم تسجيل والكيان القانوني للشركة والمعلومات المتعلقة ببلد تأسيس الشركة و أهم غايات الشركة وتاريخ اعتماد البيانات المالية للإصدار والجهة التي اعتمدتها وهل البيانات المالية تحتوي على أرقام مقارنة متوافقة مع أرقام البيانات المالية للسنة الحالية و هل تحتوي على بيان أساس القياس المتبع في إعداد البيانات المالية و هل تم الافصاح عن السياسات

د.محمد العمري

المحاسبية المتبعة لكل بند مادي من بنود القوائم المالية و هل تم الافصاح عن المعلومات المتعلقة بكل بند من بنود الأصول و المعدات من رصيد أول المدة للكلفة والاستهلاك المتراكم واية اضافات اوإستبعادات خلال الفترة و رصيد آخر المدة للكلفة و الاستهلاك المتراكم و هل تم الافصاح في الايضاحات عن قيم الأرباح الموزعة او المعلن عنها قبل تاريخ إصدار البيانات المالية وعن كل بنود الموجودات المالية و المطلوبات المالية وادوات الملكية.

وللتأكد من دقة البيانات المالية المقدمة من قبل المكلف وفي حالة وجود شك في مصداقيتها على المدقق ان يطلب من الدائرة ان يقوم مبرمج مختص بفحص البرامج المحاسبية لتأكد من عدم وجود تلاعب من قبل الشركة .

كتابة محاضر التدقيق :

- وابتداء من خلال عمل محاضر التدقيق ومتزامنة مع عملية التدقيق الفعلي ، يتم طلب إضافة بيانات محاسبية على شكل كشوفات حساب إلى الملف .
- يحتاج المدقق لعمل بحث عشوائي بين السجلات الوثائق ، بين الحين والاخر .
- والنتيجة النهائية عادة هي ملف أكثر تنظيماً بكثير.
- قد يحتاج المدقق لعمل إعداد أوراق العمل فرعية تقرأ جنبا الى جنب مع القرار الضريبي و توضح احتساب بعض الارقام او بعض المعالجات التي تمت اثناء التدقيق .

أوراق العمل ونطاقها :

- يختلف الحد الأدنى من متطلبات ادراج كشوفات أو تحليلات محددة في أوراق العمل في كل حالة وفقاً لنوع الإقرار وطبيعة النشاط ومصادر الدخل ... الخ.
- ورغم أن الهدف ليس تحميل المدقق أعباء إضافية تستنزف وقته خلال عملية التدقيق، إلا أن أوراق العمل يجب أن تعكس بدقة الجهود التي بذلت خلال عملية التدقيق.

يجب الانتباه الى الآتي عند تثبيت المحاضر واوراق العمل :

د.محمد العمري

أ–يجب أن تترك أوراق العمل أثراً واضحاً على التدقيق. فيجب أن يكون لكل ورقة عمل ترويسة واضحة تظهر اسم المكلّف والسنة الضريبية قيد التدقيق والقضية التي يجري تدقيقها واسم المدقق أو الأحرف الأولى لاسمه وتاريخ الإعداد والمرجع.

ب. ان الهدف من الدراسة التحضيرية للملف قبل التدقيق الميداني هو اعداد خطة للتأكد مما إذا كانت بنود الإقرار الكبيرة أو غير الاعتيادية أو المثيرة للتساؤل تتطلب تعديلاً، ولذا يحب تسجيل جميع الملاحظات التي دونت أثناء وبعد عملية التدقيق في أوراق العمل وفهرستها.

ج. يجب أن تحتوي أوراق العمل على ملاحظات واضحة وكاملة وموجز للبنود الواجب تقديرها والبيانات المقدرة وسبب وأساس التقدير الذي تم التوصل إليه، كما تشكل أوراق العمل مرجعاً ودليلاً للمدقق وتوفر لكل شخص يراجع القضية تسلسلاً زمنياً واضحاً لعملية التدقيق.

د.–تشتمل أوراق العمل على ملخصات أو نسخ من الحسابات التي تم تحليلها وجدولاً للبنود التي تمت مراجعتها وتسوية للحسابات وتحليلاً للاحتياطات وجميع الملاحظات الأخرى ذات العلاقة بالعمل الذي تم القيام به.

هـ –من الضروري أحياناً التفكير بالنقاط القانونية أثناء وبعد عملية التدقيق، وإذا تم ذلك فيجب أن تحتوي المحاضر واوراق العمل على ملاحظات كافية حول الملف أو الوثائق الأخرى التي تمت دراستها، وتشكل هذه الملاحظات الدليل على أن القضية تمت دراستها وموازنتها والتوصل من خلالها إلى ما يعتبره المدقق نتيجة صحيحة.

وفي الحالات التي يعتقد المدقق أن قراره سوف يُطعَن به من طرف المكلّف(اي صدور قرار بعدم الموافقة) ، فيجب اتخاذ الحيطة الشديدة لضمان أن تكون أوراق العمل التي تدعم النتائج التي توصّل إليها كاملة ومحاضر العمل وقرار التدقيق جاهزة للاستخدام كمراجع ودليل متكامل كبينه يتم عرضها امام القضاء .

و .من الأهمية ان يتم تدوين وكتابة جميع التفاصيل المرتبطة وراء عدم تعديل بند معين، وهذا يعتبر بنفس أهمية تدوين الأسباب الموجبة للتعديل. كما يجب أن يكون كل تعديل محدداً ويجب أن يكون له أساس واقعي وقانوني .

من اين ابدأ:

د.محمد العمري

بداية على المدقق ان يقوم بطلب المعلومات التالية واي معلومات اخرى تجدها ضرورية لإتمام عملية التدقيق:

- ميزان مراجعه بالحركات للفترة المنوي تدقيقها .
- كشف حساب المبيعات ومردوداتها .
- كشف حساب المشتريات ومردوداتها.
- كشف حساب المستوردات .
- كشف جرد بضاعة اول المدة واخر المدة .
- كشف حساب المصاريف الصناعية او أي مصروف منها حسب الأهمية.
- كشف حساب المصاريف الإدارية او أي مصروف منها حسب الأهمية .
- كشف حساب مصاريف البيع والتوزيع او أي مصروف منها حسب الأهمية .
- كشف حساب مصاريف الفوائد.
- كشف حساب الايرادات الاخرى

البداية من نقطة الاطلاع على شجرة الحسابات (خارطة الحسابات) للبدء في عملية تدقيق الحسابات :

يعتبر دليل الحسابات (شجرة الحسابات) اولى خطوات بناء نظام محاسبي متكامل وهو قائمة تضم مجموعة من الحسابات يتم ترتيبها وفق نمط وأسلوب معين وهو ببساطه قائمة تحتفظ بها الشركة من أجل تسجيل القيود وتتبع البنود والمدخلات .

اجراءات تدقيق عناصر الميزانية :

القوائم المالية (أو التقارير المالية) :

عبارة عن سجلات رسمية للأنشطة المالية لشركة معينة ، هذه القوائم تعطي ملخص عن الوضع المالي وربحية هذه الشركة على المدى القصير والمدى البعيد.

حقيقة القوائم المالية:

د.محمد العمري

إن كل القوائم المالية وبغض النظر عن درجة العناية المبذولة في إعدادها هي أساسا مستندات تاريخية بالضرورة ، حيث تخبرنا بما حدث خلال سنة معينة أو سلسلة من السنوات، ولكن المعلومات التي تهم مستخدم هذه القوائم أكثر هي معرفة ما سيحدث في المستقبل ، لذلك فان الهدف من تحليل القوائم المالية هو مساعدة مستخدمي البيانات المالية على التنبؤ بما يحدث في المستقبل عن طريق المقارنة والتقييم وتحليل الاتجاهات.

المعايير المحاسبية :

المعيار المحاسبي :

هو عبارة عن مجموعة مشتركة من المبادئ والمعايير والإجراءات التي تحدد أساس سياسات وممارسات المحاسبة المالية. هذه المعايير المحاسبية تحسّن شفافية التقارير المالية في جميع البلدان. تتبع الشركات الدولية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

(International Financial Reporting Standards) (IFRS) التي تم وضعها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تعمل بدورها كدليل توجيهي للشركات عند إعداد قوائمها المالية.

المعايير المحاسبية :

1- اصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IAS) وخلال عملها من عام 1973 -2000 مجموعة من المعايير باسم معايير المحاسبة الدولية والبالغ عددها 42 معيار منها 17 معيار تم استبدالها أو الغاؤها .(اي ان هناك 25 معيار IAS)

2- قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتغيير اسم المعايير الجديدة لتصبح معايير الابلاغ المالي الدولية (المعايير الدولية للتقارير المالية) (IFRS) والبالغة ختى الآن 17 معيار لتحل بتسميتها الجديدة محل معايير المحاسبة الدولية (IAS)

(25 معيار IAS) (17 معيار IFRS)

المعيار المحاسبي (IAS 1) (عرض القوائم المالية)

الهدف من المعيار:

- تحديد الأساسيات الواجب اتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام.
- التأكيد على توفر خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال.

د.محمد العمري

– حدد المعيار الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية، كما حدد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.

– لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة، بل ترك هذه الأمور للمعايير الأخرى.

الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية وحسب المعيارالمحاسبي(المعيار المحاسبي (1 IAS) :

1–العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والإنجاز المالي (نتيجة الأعمال) والتدفقات النقدية للمنشأة بشكل عادل. يتطلب العرض العادل Fair Presentation للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المنشأة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده. وتعريفه للأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام the Framework المحدد من قبل معايير المحاسبة الدولية.

2– فرض استمرارية المنشاة Going Concern

إن إعداد القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) يتم بموجب فرضية استمرارية المنشأة، وفي حالة وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المنشأة يفيد بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار فيتوجب الإفصاح عن الظروف التي أدت لهذه الحالة.

عند تقدير الإدارة لفرض الاستمرارية، يتوجب على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بمدة لا تقل عن 12 شهر.

3– أساس الاستحقاق المحاسبي Accrual Basis of Accounting

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية.

4– الاتساق في العرض Consistency of Presentation

يتوجب على المنشأة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية.

ويمكن الخروج عن الاتساق في الحالتين الآتيتين:

عن حدوث تغيير في أحد معايير المحاسبة الدولية، مما يتطلب ضرورة التغير أو في عرض أو تصنيف بند معين.

د.محمد العمري

2. عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالمنشأة، مما يتطلب ضرورة تغيير في تصنيف أو عرض البند المعني. كما قد يحث التغيير في العرض أو التصنيف إذا كان هذا التغيير سيؤدي إلى عرض وتقديم بيانات أكثر موثوقية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

5- الأهمية النسبية والتجميع Materiality and Aggregation

يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها اهمية مادية في بنود منفصلة. اما في حالة كون قيمة البند لا تمثل اهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود غير المتشابهة في بند واحد. ويمكن تفصيل عرض البنود المختلفة اما في صلب القوائم المالية او في الملاحظات المرفقة للقوائم المالية.

6- التقاص Offsetting

يتوجب عدم اجراء تقاص بين أي من الاصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات، ما لم يسمح او يطلب ذلك احد معايير المحاسبة الدولية.

7- المعلومات المقارنة Comparative Information

- يتوجب عرض البيانات المالية في القوائم المالية ومن خلال الملاحظات المالية والتفسيرات المالية المرفقة للفترة المالية الحالية وللفترة السابقة، ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك.

- في حالة تغيير الارقام المقارنة او حدوث تغيير في عملية تصنيفها يتوجب الافصاح عن هذا التغيير وبيان اثر التغير.

8- تكرار إعداد التقارير Frequency of reporting

يجب على المنشأة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنوياً على الأقل.

عندما تغير المنشأة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد او تقل عن سنة، فإن على المنشأة الافصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية، والسبب وراء استخدام فترة اطول او اقل من سنة، وحقيقة ان المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

تنقسم القوائم المالية إلى عدة قوائم أساسية وهي:

1- قائمه الدخل :

د.محمد العمري

–ويطلق عليها أيضا قائمة الربح أو الخسارة، وتبين هذه القائمة نتائج عمليات الشركة خلال فترة زمنية.

وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 1 (IAS 1)، تُعرف قائمة الدخل حالياً باسم "قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر". يركز هذا المعيار على عرض الأداء المالي للمنشأة خلال فترة زمنية محددة.

- **تفصيل لمكونات وطريقة عرض قائمة الدخل حسب المعيار:**

1. طرق العرض المسموح بها

أتاح المعيار للمنشآت خيارين لعرض الدخل الشامل:

خيار القائمة الواحدة: عرض جميع بنود الإيرادات والمصروفات (الربح أو الخسارة + الدخل الشامل الآخر) في قائمة واحدة متصلة.

خيار القائمتين: 1. قائمة منفصلة تعرض بنود الربح أو الخسارة (قائمة الدخل التقليدية).

2. قائمة ثانية تبدأ بالربح أو الخسارة وتضيف إليها بنود الدخل الشامل الآخر.

2. المكونات الرئيسية للقائمة:

يجب أن تتضمن القائمة كحد أدنى البنود التالية:

- الإيرادات: المبالغ الناتجة عن الأنشطة التشغيلية الرئيسية.
- تكلفة المبيعات: المصاريف المباشرة المرتبطة بالإيراد.
- تكاليف التمويل: مثل فوائد القروض.
- حصة المنشأة من أرباح أو خسائر الشركات الزميلة: التي تُحاسب بطريقة الملكية.
- مصروف الضريبة: ضرائب الدخل المستحقة.
- الربح أو الخسارة من العمليات المتوقفة: تُعرض بشكل منفصل وصافية من الضريبة.

1-1 تدقيق المبيعات أو الايرادات :

أ-المبيعات النقدية و الآجلة وتدقيق المردودات:

الهدف من تدقيق المبيعات ومردودات المبيعات هو :

1-التأكد من احتساب ضريبة المبيعات عليها بشكل صحيح .

د.محمد العمري

2- دراسة دورة المبيعات .

3- طلب كشف حساب مبيعات للفترة المراد تدقيقها كعينه تدقيق (تتطابق مع فترة الاقرار الضريبي للمكلف) .

4- تأكد من مطابقة رصيد الكشف مع الاقرار الضريبي ومن صحه الارقام الواردة في المبيعات .

5- مطابقة اجمالي المبيعات للفترة مع ميزان المراجعة .

6-فحص حساب المبيعات ومردودات المبيعات في الفترة وتأكد من تسلسل سندات الارجاع (مطابقة مردودات المبيعات مع سجلات المخزون وبطاقات الصنف الجردية للتحقق من إعادة إدخال البضاعة المرتجعة إلى المخزون

7-التحقق من صحه واكتمال الحساب من خلال كشف حساب المبيعات ومردودات المبيعات .

8-التأكد من عينه من الفواتير ، اسم الشركة ، رقمها الضريبي، مكونات الفاتورة من قيمه وتاريخ .

9-التأكد من نسبة الضريبة على الفاتورة ومن صحه احتسابها .

10-التأكد من ترحيل الفاتورة على حساب المبيعات وترحيل قيمة ضريبة المبيعات على حساب الامانات .

11-متابعه ترحيل قيمه الفاتورة الى حساب الصندوق ، البنك ، العملاء (الذمم المدينة في حال المبيعات أجلة).

12-يجب فحص فترات المبيعات الآجلة للتحقق من إعدادها بشكل سليم، ويجب فحص الحساب لضمان تسجيل المبيعات الآجلة في الدفاتر والسجلات بشكل صحيح ، ويمكن أن تكون المبيعات الآجلة المقدمة للعملاء مبالغاً فيها، إذ يجب فحص فترات المبيعات الآجلة للتحقق من إعدادها بشكل سليم، ويجب فحص الحساب لضمان تسجيل المبيعات الآجلة في الدفاتر والسجلات بشكل صحيح.

ب-المبيعات الملغاة :

د.محمد العمري

يتم أحياناً الغاء تسجيل عملية بيع على مستند أصلي و إلغاؤها لأسباب مختلفة ويمكن أن يمثل ذلك أسلوباً آخر لتخفيض الإيرادات أو المبيعات والتلاعب بالقيم الحقيقية .

يجب تفحّص فواتير المبيعات الملغاة بدقة واهتمام للتحقق من أن عملية البيع لم تتم فعلياً ،حيث يتم أحياناً تسجيل عملية بيع على مستند أصلي، ولكن يتم إلغاؤها لأسباب مختلفة، وفي هذه الحالة، يتم إلغاء السند الأصلي أو إيصال البيع، ويمكن أن يمثل ذلك أسلوباً آخر لخفض الإيرادات، حيث يمكن أن يقوم المكلّف بإلغاء المبيعات بشكل عشوائي،ولذا يجب تفحّص فواتير المبيعات الملغاة بعناية ودقة للتحقق من أن عملية البيع لم تتم فعلياً و حلل الإيداعات التي تمت يوم إلغاء عملية البيع.

ج-مبيعات التصدير :

الهدف من تدقيق مبيعات التصدير للتوصل الى صحه مبيعات التصدير والتي تدخل في احتساب اعفاء التصدير من الدخل الخاضع للضريبة في ضريبة الدخل ، وكذلك مبيعات التصدير غير خاضعة لضريبه المبيعات، وللتأكد من صحة مبيعات التصدير قم بالآتي :

-تدقيق فواتير التصدير: أن تكون ارقام فواتيرها متسلسلة فقد يكون لها تسلسل خاص مختلف عن فواتير المبيعات المحلية.

-التحقق من تفاصيل البضاعة المنوي تصديرها .

-تدقيق بيانات الصادر : التأكد من ان يكون بيان الصادر قد تم تسديده .

-تعبئه كافة المعلومات الواردة على فاتورة التصدير .

-تدقيق التواريخ التي تمت خلالها عملية التصدير مع تاريخ الفترة الضريبية التي تم التصريح خلالها عن الصادرات

د-المبيعات المعفاة :

وهي عبارة عن المبيعات المحددة بموجب جدول السلع والخدمات المعفاة رقم (3) الملحق بالقانون والمعفاة بموجب قرارات مجلس الوزراء .

د.محمد العمري

وعلى المدقق ان يقوم بفحص فواتير المبيعات المعفاة (جهات أو سلع) للوقوف على صحة احتساب ضريبة غير قابله للخصم تخص مبيعات معفاة ، حيث انه لا يحق للمسجل خصم الضريبة المدفوعة على مدخلات السلعة المباعة لحساب الجهات او السلع المعفاة.

هـ-المبيعات الخاضعة لنسبة الصفر :

وهي عبارة عن المبيعات المحددة بموجب جدول السلع والخدمات المعفاة رقم (2) الملحق بالقانون والمعفاة بموجب المواد والتعليمات حسب نص المادة (21،22) .

وعلى المدقق ان يقوم بفحص فواتير المبيعات الخاضعة لنسبة الصفر ومن صحه تعزيزها من ختمها ،سندات تسليم البضاعة للجهة ، تعزيز الدفع ،حيث يحق للمسجل خصم الضريبة المدفوعة على مدخلات السلعة او الجهة الخاضعة للضريبة بنسبة الصفر .

و-تدقيق الايرادات الأخرى:

تدقيق حساب ايرادات أخرى في حال وجوده ، حيث يجب الوقوف على طبيعة الايرادات الاخرى وهل تخضع لنفس نسب الضريبة للنشاط الرئيسي للشركة والتحقق من مدى خضوعها لضريبة المبيعات وكذلك التطرق لتدقيق الخدمة المستوردة في حال وجدت والتحقق من صحة معالجتها ضريبياً .

2 . 1 تدقيق المشتريات

أ-المشتريات المحلية

تعد المشتريات واحدة من أكبر البنود في قائمة الدخل ذات الصلة بكلفة البضاعة المباعة.

اما عن إجراءات التدقيق التي تتبع عند تدقيق المشتريات فهي كالآتي :

1. تدقيق حساب المشتريات بشكل مفصل للتأكد من عدم وجود أي عمليات مالية غير اعتيادية ومدفوعات لأطراف تم الدفع لهم دون اتمام عملية توريد للسلع او تزويد خدمة ، و التأكد من صحة حسابات الموردين والاطلاع على عينات واسعه من فواتير الشراء وتتبع القيد المحاسبي بطرفيه .

2. البحث عن بائعين ليس لهم صلة بالمنتجات أو الخدمات التي يتعامل بها المكلف.

د.محمد العمري

3. تدقق بنود حساب المصروفات الشخصية وربطها مع حساب المشتريات ، على سبيل المثال، إذا كان لدى المكلف مؤسسه فردية او محل تجاري يقوم بممارسة نشاط تجاري مرتبط بالشركة ، نتأكد من طبيعة وقيمة المسحوبات الشخصية للمالك .

4.مراجعة قيود الادخال في دفتر الأستاذ العام ، و التحقق من حركات الإدخال الناشئة عن مصادر غير اعتيادية مثل إدخالات دفتر اليومية وأوراق الدفع والخصم.

5. فحص المشتريات من خلال عينة ممثلة لفواتير الموردين والشيكات المصروفة.

6. البحث عن أي قيم او مصروفات مضافه الى الشراء للمبالغة في قيمتها أو فواتير وهمية أو مكررة، أو مردودات مشتريات أو أي مبالغ زائدة.

7. إذا كانت المشتريات قد تمت من شركات او مؤسسات معينة تربطها أي علاقه مع الشركة ، القيام بمراجعه عينة واسعه لعدد من فواتير هذه المعاملات، وإذا كان بإمكان المكلف شراء نفس نوعية البضاعة من السوق بسعر أقل من التكلفة المدفوعة لتلك الأطراف (كأطراف ذات علاقة) ، فيجب الأخذ بعين الاعتبار التحقق من صحه قيمه الشراء من هذه الاطراف .

والاطلاع على عينةمن المشتريات من الفرع الرئيسي و مقارنة الكلفة مع موردين آخرين لتحديد ما إذا كانت هذه المشتريات قد تمت بشكل مستقل بين المشتري والبائع دون وجود علاقة مباشرة بينهما.

ويتوجب على المدقق التحقق من أن المشتريات هي من جهات موجودة على ارض الواقع و شركات قائمه و لها ملف ضريبي وملتزمة ضريبيا وليست (فواتير شحينة/ مستورد للغير) ، والقيام بعمل تدقيق ثنائي الاطراف أي مقارنة المشتريات ومصادرها مع أطراف ثالثة للتحقق من صحة عملية الشراء .

8.البحث في إمكانية قيام المالك بسحب بضاعة للاستخدام الشخصي وللتأكد من ذلك يتم من حساب المسحوبات الشخصية (جاري) و من خلال السؤال في مرحله المقابلة الأولية. (راجع بنود تدقيق الميزانية العمومية حـ/المسحوبات الشخصية) .

ب – المشتريات المستوردة:

إذا كان المكلف يستورد بنفسه يجب أن تكون كمية البضائع المستوردة متوفرة في البيانات الجمركية و يجب مقارنة هذه المبالغ مع بطاقات الصنف والتأكد من صحة وجودها .

د.محمد العمري

-أخذ عينة من فواتير المنشأ للمستوردات والمراسلات و وثائق الشحن .

-أخذ عينة من فواتير المشتريات ووثائق الإصدار.

-أخذ عينات من بوالص التأمين وثائق الشحن وقارنها مع بيانات الاستيراد.

-أخذ عينة من حوالات الدفع و السعر الفعلي المدفوع للبضائع التي تم الحصول عليها، مثلاً المبلغ الفعلي الذي تم تحويله إلى المورد.

- الاطلاع على أي مراسلات على البريد الالكتروني بين الشركة الخارجية والشركة المحلية للتأكد من صحه القيم التخمينية للبضاعة .

3 -1 حساب كلفة البضاعة المباعة

أ- تدقيق كلفة المبيعات (تجاري)

عند تدقيق حساب تكلفة البضاعة المباعة يتطلب التطرق لعدة حسابات للوصول الى صحه حساب التكلفة وحسب المعادلات الآتية :

تكلفة المبيعات = مخزون اول المدة + تكلفه المشتريات – مردودات المشتريات = تكلفه البضاعة المتاحة للبيع – مخزون آخر المدة لينتج تكلفه البضاعة المباعة .

- يظهر حساب كلفة المبيعات في قائمة الدخل ، حيث يتم تحديد مجمل الدخل بحساب قيمة المبيعات مطروح منها تكلفة المبيعات ، وهذين الحسابين هما الحسابين الاساسيين لتحديد مجمل الدخل و يحتفظ المكلف في حساب الكلفة على ببيانات تفصيلية حول الكلفة، حيث يتم تسجيل جميع فواتير المشتريات مباشرة في حساب المشتريات وترحيله الى حساب المخزون.

ب - تدقيق كلفة المبيعات (صناعي)

ان تدقيق حساب كلفة البضاعة المباعة لشركة صناعية يحتاج الى تدقيق بطريقه اكثر تفصيلا للتأكد من الاسلوب المتبع في الشركة لتحديد التكاليف و لضمان تحميل جميع التكاليف على العمليات وبالشكل الصحيح دون اي مبالغة .

حيث ان حساب كلفه المبيعات في الشركات الصناعية يتكون من :

د.محمد العمري

1. تدقيق حساب المبيعات لضمان أن جميع العمليات المنجزة قد تم اخذ اثرها .

2. تدقيق القيم الواردة في حسابات مصاريف الشراء لضمان أن جميع التكاليف المتعلقة بالمشتريات أضيفت على قيمة المشتريات.

3. مراجعة بطاقات الصنف في مخزون نهاية المدة حول اضافه الكلف المتمثلة بالمصاريف المرتبطة بالنسبة للعمليات قيد الإنجاز في نهاية المدة مثلا التأكد من اضافه مصروف النقل من قبل العمال مثلا على قيمه تكاليف البضاعة . فإذا لم يدرج في الحسابات جميع كلف العمالة المباشرة ، فإن حساب تكاليف العمالة ستكون غير صحيحة ، وسوف ينجم عن ذلك كلف غير صحيحة تضاف إلى مخزون نهاية المدة.

4. التحقق من وجود مبيعات تالفة او خردة والتحقق من كيفية الإفصاح عنها وصحة معالجتها في الفواتير لغايات ضريبه الدخل والمبيعات .

5. تدقيق حساب مواد صناعية تالفة نتيجة التصنيع او مواد اولية ، والتأكد من تنزيل قيمها من بطاقات الصنف الجردية بطريقه صحيحة .

6. عمل مطابقات للمبالغ الواردة في بطاقات الصنف مع إجمالي الكلف المحملة على الحسابات و أخذ عينات واسعه لعديد كبير من العمليات الرئيسية خلال فترة التدقيق ، وعمل مقارنات والبحث عن اي فروقات بين بطاقات الصنف والكلفة المحملة على حساب كلفة البضاعة المباعة . والقيام بالتأكد من عدم وجود تكاليف ليست ذات صلة بالعملية الفعلية للإنتاج محملة على الحساب .

7. أخذ عدة عينات لدراسة نسب ارباح اصناف معينه (اختر الاكثر مبيعاً) ودراسة واقع حال نسب ارباح هذه الاصناف وهل تظهر نسبة ربح أو خسارة أقل من نسب الربح أو الخسارة العادية وبالنسبة للأصناف التي تظهر خسارة ، يجب دراستها بشكل مستفيض والحصول على تفسير مبرر ومعقول من المكلف حول سبب هذه الخسارة .

ملاحظة للمدقق عند تدقيق حساب لكلفة المبيعات :

التحقق من وجود تغيير في كلفة المبيعات من سنة لأخرى فمن المنطق انه في حال زادت قيمة المبيعات فإن النسبة المئوية للتغيير في كلفة البضاعة المباعة يجب أن تكون متوافقة مع هذه الزيادة، وخلاف ذلك يعني ان هنالك نقص في قيمة المخزون مقارنة بالواقع .

د.محمد العمري

النسب المالية المفيدة للتدقيق :

– مقارنة مبيعات المكلف من سنه لأخرى.

– مقارنة تكلفه المبيعات من سنه لأخرى .

– مقارنة المصروف من سنة لأخرى

– مقارنة نسبة مجمل الربح من سنة لأخرى .

نسبة مجمل الربح =(صافي مبيعات – تكلفة البضاعة المباعة)/صافي المبيعات .

وهي عباره عن هوامش الربح الإجمالية الايرادات التي تجنيها الشركة في ضوء التكاليف التي تتكبدها لإنتاج السلع او الخدمات .

2– قائمة المركز المالي : وتتضمن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق الملكية كما في تاريخ معين .

– قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية Balance Sheet)

يجب عرض الميزانية بشكل يفصل الاصول والالتزامات الى متداولة وغير متداولة.

الاصول المتداولة Current assets

الاصول المتداولة هي عبارة عن النقدية وما يعادلها والاصول التي تنطبق عليها احد الحالات التالية:

1. عندما تحتفظ بها المنشاة لغايات تحصيلها او بيعها او استخدامها خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشاة. والدورة التشغيلية هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام وتحويلها الى سلعة وبيعها وتحصيل قيمتها نقدا.
2. عندما تحتفظ المنشاة بالأصل لغايات المتاجرة خلال مدة 12 شهر.

اما الاصول التي لا تنطبق عليها الشروط اعلاه، فتصنف اصول غير متداولة.

–الالتزامات المتداولة Current liabilities هي الالتزامات التي تنطبق عليها احد الحالات التالية التالية:

تستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشاة، أو

د.محمد العمري

تستحق السداد خلال فترة 12 شهر، أو
يحتفظ بها لغايات المتاجرة، او
لا تستطيع المنشاة تأجيل سدادها لمدة تتجاوز 12 شهر.
اما بالنسبة للقروض او الالتزامات التي تنوي وتستطيع المنشاة تجديدها فتصنف التزامات طويلة الاجل حتى لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهر.
عندما تخل المنشاة بشرط القرض ويصبح القرض نتيجة ذلك واجب السداد فيجب تصنيف القرض على لانه التزام متداول، حتى في حالة موافقة المقرض بعد اعداد الميزانية وقبل نشرها على عدم مطالبة الشركة بتسديد القرض.
الا ان القرض يصنف التزام غير متداول في حالة موافقة المقرض بتاريخ اعداد الميزانية على اعطاء المنشاة فترة سماح للسداد تتجاوز 12 شهر.

- لم يحد المعيار رقم 1 طريقة او شكل عرض مجموعات الميزانية، فقد يتم عرض الاصول المتداولة ثم الاصول غير المتداولة، كما يجوز عرض الاصول غير المتداولة في البداية ثم الاصول المتداولة. وكذلك الحال بالنسبة للجانب الاخر بالميزانية، فقد تعرض الالتزامات المتداولة ثم الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية، كما يجوز البدء بحقوق الملكية ثم الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة.

هيكل قائمة المركز المالي

يجب على المنشأة الفصل بين ما هو "متداول" وما هو "غير متداول":

البند	التعريف المبسط
أصول متداولة=	يتوقع تحقيقها أو بيعها خلال 12 شهر (مثل النقد، المخزون).
أصول غير متداولة =	أصول طويلة الأجل (مثل العقارات، الآلات، الأصول غير الملموسة).
التزامات متداولة =	ديون يجب سدادها خلال 12 شهر (مثل الموردين، القروض قصيرة الأجل).
التزامات غير متداولة=	ديون طويلة الأجل (مثل السندات، القروض البنكية طويلة الأجل).

1-2 تدقيق الأرصدة الافتتاحية :

عند البدء قم باختيار حسابات معينه واردة في قائمة المركز المالي يتم التحقق من الارصدة الافتتاحية لها والتي هي أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة، حيث تعتمد الأرصدة الافتتاحية

د.محمد العمري

على الأرصدة الختامية للفترة السابقة وتعكس تأثير معاملات وأحداث الفترات السابقة و تأثير السياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة.

وهي تشمل أيضا المسائل المتعلقة بالإفصاح الموجود في بداية الفترة، مثل الأمور الطارئة والالتزامات حيث ينبغي على المدقق اثناء التدقيق ان يحصل على قناعه كافية و أدلة تدقيق مناسبة من عدم احتواء الأرصدة الافتتاحية على أخطاء تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية ، وهل تم ترحيل الأرصدة إلى الفترة الحالية بالشكل الصحيح وهل تم إعادة بيانها بالشكل الصحيح وحسب اليه تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.

2 – 2 تدقيق المخزون (بضاعه أول المدة وآخر المدة) :

في نهاية السنة يتم عمل جرد فعلي للبضاعة وهذا الجرد يجب أن يتم عمله لمقارنة الأرصدة الدفترية بالأرصدة الفعلية سواءً كان ذلك في نظام الجرد المستمر أو نظام الجرد الدوري .

و عند ترصيد المخزون يجب أن يتم تقييم المخزون من ناحية العدد و القيمة وعمل كشف جرد في نهاية الفترة المالية مختوم من الشركة حسب الاصول .

يجب مقارنة كمية المخزون الفعلية الناتجة من الجرد الفعلي مع الكمية المفترض تواجدها طبقاً للدفاتر المحاسبية في نظام الجرد المستخدم والاجراءات التي يتم عملها لتقييد أي كميات في حالة وجود ضياع أو نقص أو سرقة للبضاعة .

و التأكد من عدد مرات الجرد التي تقوم الشركة بهاد للمستودعات في السنة وإعداد محاضر جرد رسمية بذلك.

–طلب كشف تفصيلي برصيد بضاعة آخر المدة يبين تكلفة وكمية كل صنف على حدة، بحيث يكون مجموع الكشف مطابقاً لميزان المراجعة مع مراعاة أن لا تزيد تكلفة أي صنف عن سعر بيعه.

–طلب كشف لحساب البضاعة برسم الأمانة لدى الشركة أو لدى الغير كما في 12/31/..... .

–طلب كشف بالبضاعة التالفة كما في 12/31/..... والتحقق من صحة معالجتها في الحسابات وهل تم اتلافها حسب الاصول .

د.محمد العمري

3 – 2 تدقيق حساب النقدية :

التأكد من وجود سجل تحليلي بدفاتر سندات القبض يبين أرقام الدفاتر المطبوعة مع بيان تاريخ وتوقيع المستلم أمام الدفاتر المستلمة و توقيع الشخص المخول باستلام دفاتر سندات القبض المرتبطة باستلام النقدية .

- الاطلاع على عينات من شهادات ومطابقات جرد الصندوق موقعة من قبل امين الصندوق ولجنة الجرد حسب الأصول.
- الاطلاع على كشف بحسابات الشركة البنكية والتسويات واوراق العمل الخاصة بالحسابات غير المطابقة والتأكد من صحة التجميع وطبيعة الايداعات النقدية .
- التأكد من صحة المبالغ العالقة في التسوية ، و التركيز على المبالغ التي تؤدي الى زيادة الرصيد الدفتري عما هو وارد في كشوفات البنك (ايداعات نقدية في الطريق مثلا) .

– صندوق المصروفات النثرية Petty Cash Fund

أحدى وسائل الرقابة على النقدية أن تكون جميع المصروفات عن طريق الشيكات ولكن في بعض الأحيان هناك مصاريف متفرقة بمبالغ قليلة نسبيا مما يجعل استخدام الشيكات لدفع هذة المصاريف غير عملي ومكلف ، لذلك يتم تكوين مايسمى بصندوق المصروفات النثرية ، فيتم تعيين شخص محدد ليكون مسؤولا عن الصندوق ليتولى الدفع منه على المصاريف المتفرقة.

4 – 2 تدقيق حساب البنك :

من الواجب والضروري مراجعة كشوفات البنك لدى المكلف والتدقيق على حركات البنك حيث يمكن لهذه المراجعة أن تكشف معلومات مختلفة وهامة تتعلق بتحليل الشيكات التي تم صرفها ، والتأكد مما يلي :

1.شيكات الدفع المصروفة لمدراء الشركة ان كانت مصروفه لاستخدامهم الشخصي.

2. فحص الشيكات المصروفة لأطراف ذات علاقه بطريقه دقيقة .

3.التركز على أية مصاريف مقيدة في سجلات البنك و غير مقيدة في سجلات العميل (فوائد وعمولات بنكية مثلا) .

د.محمد العمري

عند إجراء فحص دقيق لكشوف البنك يمكن اكتشاف قيم إيداعات كبيرة أو ايداعات غير اعتيادية قد تمثل إيرادات أو مبيعات مخفية و غير مصرح عنها في الإقرار أو وجود مبيعات غير مودعة أو غير مصرح عنها.

وعند فحص عينة من إيداعات البنك، يجب التحقق من مصدر هذا الإيداع و يجب التحقق من أن الإيداع مسجّل في الدفاتر والسجلات حسب الأصول.

مذكرة تسوية البنك :

مذكرة تسوية البنك " :- هي عبارة عن كشف معد من قبل المنشأة لتحليل وإيجاد الإختلاف بين الرصيد الظاهر في كشف حساب البنك وبين الرصيد الظاهر في سجلات المنشأة متمثل في حـ / البنك للتوصل إلي الرصيد الصحيح في الطرفين .

ومثال ذلك:

شيكات تحت التحصيل يتم اثباتها في الدفاتر على البنك ولا يسجلها البنك الا عندما تحدث عملية التحصيل.

عمولة البنك يقوم البنك بتسجيلها ولايتم تسجيلها في الدفاتر الا بعد الحصول كشف حساب البنك والغرض من مذكرة التسوية الوصول الى مطابقة بين رصيد المنشأة لدى البنك ورصيد البنك في دفاتر المنشأة.

وتشمل الاجراءات التي يقوم بها المدقق عند تدقيق مذكرة تسوية البنك ما يلي:

1- مقارنة الشيكات الملغاة مع سجلات المدفوعات النقدية من ناحية التاريخ والمستفيد والقيمة.

2-فحص الشيكات الملغاة من ناحية التواقيع والتظهير والالغاة.

3- مقارنة الايداعات في البنك مع المقبوضات النقدية المسجلة من ناحية التاريخ والعميل والقيمة.

4-التاكد من تسلسل ارقام الشيكات وفحص الارقام المفقودة.

5- مراجعة التحويلات بين البنوك اخر الشهر من اجل التحقق من ملكيتها وتسجيلها.

6- مقارنة وتسوية الفروقات المبينة في الكشف والدفاترالمحاسبية.

7- متابعة الشيكات الموقوفة وملاحظات التوقف عن الدفع.

يعتبر اعداد مذكرة تسوية حساب البنك باستمرار ودون تاخير من قبل شخص لا يتعامل بالنقد قبضاً او دفعاً او تسجيلاً من الامور المهمة في تحقيق الرقابة على النقدية، وان تدقيق مذكرة تسوية البنك من قبل المدقق الضريبي يعتبر من الاجراءات الهامة في اختبار الرقابة على النقدية.

د.محمد العمري

5 -2 تدقيق المسحوبات الشخصية :

ان المسحوبات الشخصية لا تعتبر إنفاقاً على نشاط المشروع ولا تجلب ربحًا بشكل مباشر؛ لذا فإنها لا تدخل ضمن عمليات احتساب نتيجة أعمال الشركة، لذلك تعالج محاسبيًا بفتح حساب مستقل لهذه المسحوبات يجعل مدينًا بالمبالغ التي يقوم بسحبها.

وقد تأخذ مسحوبات صاحب المنشأة أحد الشكلين الآتيين :

- مسحوبات نقدية : وهذه المسحوبات يستخدمها صاحب المنشأة في أغراضه الشخصية التي لا تتبع نشاط المشروع.

- مسحوبات البضاعة : قد يقوم صاحب المنشأة بسحب جزء من البضاعة التي سبق وأن اشترتها المنشأة وُقيدت بحساب المشتريات، وذلك لاستعماله الشخصي أو للتصرف فيها بمعرفته الشخصية، وحيث إنه من غير المتصور أن يشترى المالك بضاعة لنفسه من خارج منشأته مادام أن منشأته تعمل في نفس النشاط .

6 - 2 تدقيق الذمم المدينة واوراق القبض :

يجب وضع خطه لتدقيق الحركات المدرجة اثناء فحص الذمم المدينة في كل عملية تدقيق ، حيث أن هذا الحساب يرتبط بالمبيعات الآجلة ، ويجب ان يتم التحقق اثناء فحص الحساب من تسجيل اسم الذمة المدينة وتقييدها مع حساب المبيعات وفيما اذا كانت هنالك اي مبالغ مدرجة باسم ذمم بالطرف المدين دون ورودها في الجانب الدائن في حساب المبيعات و تحليل الذمم المدينة من حيث شطبها وعدم تحصيلها وهل اصبحت ديون معدومة ام لا والتأكد من صحه اعدامها من الناحية القانونية والتحقق فيما اذا كان هنالك قائمة معتمدة بالموردين الرئيسين لتزويد الشركة بالبضاعة والسؤال عنهم للبدء في التحقق من صحه فواتير المشتريات.

-طلب كتب مصادقات على صحه الذمم والتحقق من الشركات المزودة حول ارصدة حسابات الذمم المدينة التي تزيد عن مبلغ معين يثير الشك، للتحقق من صحة الذمة و واعداد مطابقات بين الكتب والقيم الواردة في الحسابات ومطابقتها مع قسائم المعلومات و تثبيت كل ذلك في محاضر القرار . وإعداد دراسة حول الذمم المشكوك في تحصيلها عن طريق كشف أعمار الذمم والسبب في تصنيفها ضمن حساب مخصص ديون مشكوك فيها .

د.محمد العمري

7 – 2 تدقيق الذمم الدائنة والشيكات الآجلة وأوراق الدفع :

وضع خطه لتدقيق الحركات المدرجة في حساب الذمم الدائنة اثناء عملية التدقيق ، حيث أن هذا الحساب يرتبط بالمشتريات الآجلة ، ويجب ان يتم التحقق اثناء فحص الحساب من تسجيل اسم الذمة الدائنة وتقييدها مع حساب المشتريات او أي التزامات مثل مصاريف مستحقة و غير مدفوعة وفيما اذا كانت هنالك اي مبالغ مدرجة كذمم دائنة دون ورودها في الجانب المدين في حساب المشتريات مثلا او في تحليل الذمم الدائنة .

–طلب كشف تفصيلي بالذمم الدائنة كما في 12/31/..... بحيث يكون مجموع الكشف مطابقاً لميزان المراجعة.

–طلب كتب مصادقات حول أرصدة حسابات الذمم الدائنة التي تزيد أرصدتها عن مبلغ معين او قيمة تثير الشك ولها اهمية نسبية وإعداد مطابقات لردود تلك الكتب والقيم الواردة في الحسابات ومطابقتها مع قسائم المعلومات و تثبيت كل ذلك في محاضر القرار.

–الاطلاع على كشف تفصيلي لحساب الشيكات الآجلة مصنف حسب تاريخ الاستحقاق ،و كشف تفصيلي لأوراق الدفع مصنفة حسب تاريخ الاستحقاق ، وكشف تفصيلي بالمصاريف المستحقة بحيث يكون مجموع الكشوفات مطابق لما هو وارد في ميزان المراجعة.

–طلب كشف تفصيلي لحساب الايرادات المقبوضة مقدما كونه يمثل التزام، و لان له اثر على حساب الذمم الدائنة ، و التأكد من ان يكون مجموع الكشف مطابقاً لميزان المراجعة.

–طلب كشف ذمم مؤسسة الضمان الاجتماعي المتعلق باشتراكات الشركة في شبكة الضمان الاجتماعي كما في 12/31/..... والقيام بمطابقة الاشتراكات مع مصاريف اشتراكات الضمان الاجتماعي .

– تدقيق حساب المصاريف المستحقة وطلب كشف تفصيلي للحسابات بحيث يكون مجموع الكشف مطابقاً لميزان المراجعة والتأكد من حساب الذمم الدائنة الواردة طرفي القيد .

8 – 2 الاصول الثابتة والآلات والمعدات :

يجب علي المدقق تدقيق حسابات الاصول الثابتة والآلات والمعدات التي تمتلكها الشركة بحيث يتضمن جميع البيانات الأساسية مثل (كلفة الأصل، تاريخ الشراء، تاريخ بدء الاستعمال، نسبة

د.محمد العمري

الاستهلاك، استهلاك السنة، الاستهلاك المتراكم في بداية ونهاية السنة، صافي القيمة الدفترية) .

– التحقق من فاتورة شراء الاصل ، تاريخ شراء الاصل، قيمة الاصل و النسبة المعتمدة لاستهلاك هذا الاصل .

– تدقيق الاضافات التي تمت على الاصول وتاريخ الاضافات والفواتير المعززة لها .

– التحقق من الوجود الفعلي للأصول اذا لزم الأمر ومكان وجود كل أصل في الشركة، وهل يوجد سجل خاص بالأصول يتم تدقيقه بشكل دوري للحفاظ على اصول الشركة بشكل دوري وفيما اذا كانت الشركة تقوم بجرد الممتلكات والآلات والمعدات بشكل دوري .

3–قائمة التدفقات النقدية للفترة المالية: تقدم هذه القائمة تقريرا عن أنشطة التدفقات النقدية للشركة (النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية) .

–المعيار رقم 1 (IAS 1) يحدد أن قائمة التدفقات النقدية هي جزء لا يتجزأ من "المجموعة الكاملة للقوائم المالية"، لكنه لا يشرح تفاصيل إعدادها.القواعد التفصيلية والهيكل الخاص بهذه القائمة نجدها في المعيار الدولي للمحاسبة رقم 7 (IAS 7).

– **الهدف من القائمة** : توضيح التغيرات في النقد وما في حكمه خلال الفترة، وتقسيمها إلى ثلاثة أنشطة رئيسية. هذا يساعد المحللين على معرفة ما إذا كانت الشركة تولد سيولة كافية لسداد ديونها وتوزيع الأرباح دون الحاجة لمصادر تمويل خارجية.

–**أقسام قائمة التدفقات النقدية الثلاثة** :يجب تبويب التدفقات (الداخلة والخارجة) إلى :

أ– الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)وهي الأنشطة الرئيسية المدرة للإيراد للمنشأة.أمثلة: النقد المحصل من العملاء، النقد المدفوع للموردين والموظفين.

- طرق العرض:

–الطريقة المباشرة: عرض إجمالي المقبوضات والمدفوعات النقدية.

–الطريقة غير المباشرة: (الأكثر شيوعاً) تبدأ بصافي الربح أو الخسارة ثم يتم تعديله بالبنود غير النقدية (مثل الاستهلاك) والتغيرات في رأس المال العامل.

ب. الأنشطة الاستثمارية (Investing Activities)تتعلق بشراء وبيع الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى.أمثلة: شراء عقارات أو آلات، بيع معدات، منح قروض للغير وتحصيلها.

ج. الأنشطة التمويلية (Financing Activities)تتعلق بالأنشطة التي تؤدي إلى تغيير في حجم

د.محمد العمري

ومكونات حقوق الملكية والقروض.أمثلة: إصدار أسهم جديدة، الحصول على قروض بنكية، سداد أصل القرض، توزيعات الأرباح النقدية

– **النقد وما في حكمه** (Cash and Cash Equivalents)المعيار يتطلب أن تشمل القائمة ليس فقط "الكاش" الموجود في الصندوق والبنك، بل أيضاً الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة التي:يسهل تحويلها إلى مبالغ نقدية محددة.تاريخ استحقاقها قريب جداً (عادةً 3 أشهر أو أقل) بحيث لا تتأثر قيمتها بتغيرات أسعار الفائدة.

4– قائمة التغييرات في حقوق الملكية للفترة المالية: هذه القائمة توضح حقوق المساهمين التراكمية وتفصيلات ذلك من رأس مال وأرباح محتجزة وغير ذلك من حقوق المساهمين.

تعد قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Statement of Changes in Equity) من القوائم الأساسية التي ركز عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 (IAS 1)، حيث تهدف إلى إظهار حركة جميع بنود حقوق الملكية (الخاصة بالملاك) خلال الفترة المالية.

–الهدف من القائمة :

إظهار إجمالي الدخل الشامل للفترة، مع فصل المبالغ العائدة لملاك الشركة الأم عن الأرباح العائدة للحصص غير المسيطرة (الأقلية)، بالإضافة إلى توضيح أثر التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

–المكونات الأساسية (يجب عرضها في القائمة)

يتطلب المعيار IAS 1 عرض البنود التالية بوضوح:

أ– إجمالي الدخل الشامل للفترة: مع توضيح الحصة الخاصة بملاك الشركة الأم والحصة الخاصة بالحقوق غير المسيطرة.

ب–أثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء: (وفقاً للمعيار IAS 8)، حيث يتم عرض التعديلات لكل بند من بنود حقوق الملكية بشكل تراجعي.

ج– المطابقة بين الرصيد في بداية الفترة والرصيد في نهايتها: لكل بند من بنود حقوق الملكية (رأس المال، الأرباح المبقاة، الاحتياطيات، إلخ) مع الإفصاح المنفصل عن التغيرات الناتجة عن:

د.محمد العمري

- الربح أو الخسارة.
- الدخل الشامل الآخر.
- المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاكاً (مثل إصدار أسهم جديدة، أو توزيعات الأرباح).

– بنود تظهر في القائمة أو في الإيضاحات :

سمح المعيار بعرض المعلومات التالية إما في صلب القائمة أو الإفصاح عنها في الإيضاحات:

–توزيعات الأرباح: مبلغ التوزيعات المعترف بها للملاك خلال الفترة، والقيمة لكل سهم.

– تفاصيل مكونات الدخل الشامل الآخر: الحركة لكل احتياطي (مثل احتياطي إعادة التقييم أو فروق العملات).

5– قائمة الايضاحات : تعتبر الإيضاحات المتممة (Notes) جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية وفقاً للمعيار الدولي IAS 1. حيث، القوائم المالية (الميزانية، الدخل، إلخ) تعطينا "الأرقام النهائية"، بينما الإيضاحات هي التي تمنح هذه الأرقام "السياق والمعنى".وتقوم الإيضاحات بوصف كل بند من بنود القوائم المالية بشكل مفصل.

يجب ان تتضمن الايضاحات ما يلي:

– معلومات عن الاسس المستخدمة في اعداد القوائم المالية.

– السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشاة.

– الافصاح عن أي بيانات او معلومات تتطلبها معايير اعداد التقارير المالية ولا تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

– الافصاح عن أي بيانات او معلومات لم تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، الا ان نشرها ملائم للمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

- **تدقيق المصاريف الادارية والعمومية تصنيف المصروفات (حسب المعيار)**

أعطى المعيار الحرية للمنشأة في تصنيف مصروفاتها بناءً على ما يوفر معلومات أكثر موثوقية، وذلك بإحدى طريقتين:

- طريقة طبيعة المصروف: (مثل: الاستهلاك، شراء المواد، رواتب الموظفين، مصاريف الإعلان)

د.محمد العمري

دون توزيعها على الوظائف.

- طريقة وظيفة المصروف: (مثل: تكلفة المبيعات، مصاريف التوزيع، مصاريف إدارية). إذا استُخدمت هذه الطريقة، يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات في الإيضاحات.

عند البدء بعملية تدقيق حسابات المصاريف الادارية والعمومية يتم طلب بيان تحليلي شامل بمصروفات الفترة محل التدقيق للبدء بتدقيق كل حساب بشكل منفصل عن الآخر وحسب اهميته النسبية ،حيث ان المصاريف تختلف في اهميتها النسبية من شركة الى اخرى حسب طبيعة العمل وحسب قيمه المصروف الذي تم انفاقه خلال السنه المالية قيد التدقيق .

-طلب كشف تحليل المصروفات خلال الفترة وتتبع فيما اذا كان هنالك حركات بها فروقات و بيان السبب في حال وجود أي فروق جوهرية للقيم للفترة محل التدقيق .

-الاطلاع على الفواتير المعززة لتلك المصروفات والتأكد من ان تلك المصروفات تخص الفترة المالية محل التدقيق .

– الاستفسار عن الفروق الجوهرية والانحرافات بين الفترة محل التدقيق والفترة المقارنة لها عن العام السابق ومبررات ذلك.

– اختيار عينة لبعض المصروفات و الاطلاع على كامل المستندات والفواتير المؤيدة لها وصحة التوجيه والترحيل وفق السجلات المالية.

-التأكد من صحة العرض والإفصاح للمصاريف في القوائم المالية أي التأكد من صحه تبويبها ، وخاصه في الشركات الصناعية حيث يتم الخلط بين المصاريف الادارية والمصاريف الصناعية وآلية التحميل على الحسابات.

-التأكد من تحميل الفترة المالية محل الفحص بما يخصها من مصروفات وعدم ترحيل اي مصروفات للفترات المالية التالية.

1 – مصروف الرواتب :

-يجب التأكد من صحة مصروف الرواتب المطالب بها وهل تم تقديم كشف الرواتب السنوي بشكل صحيح و التأكد من صحة توجيه القيد المحاسبي الخاص بالرواتب بشكل دقيق و التأكد من تسجيل

د.محمد العمري

الراتب الأساسي و بدلات العمل الاضافي وأية علاوات أخرى ضمن حسابات منفصلة وصحه معالجة اثرها مع ما يتناسب مع القانون الضريبي المعمول به .

– تدقيق حساب ضريبة الدخل على الرواتب وتأكد فيما اذا كانت الشركة تقوم بتوريد أمانات ضريبة الدخل واقتطاعات الضمان الاجتماعي .

–هل يتم مطابقة كشف الرواتب السنوي مع كشف الرواتب الشهري خلال السنه مدار التدقيق وهل يوجد جهة تقوم بعمل مصادقات على الرواتب بشكل إجمالي و بشكل افرادي و التأكد من وجود تفسير و بيان لأي سبب من اسباب التغيرات في قيمه الرواتب حال حدوثها (زيادة او نقص في قيمه الرواتب) و هل يوجد نظام عمل داخلي مصادق من وزارة العمل متعلق بصرف مزايا او مكافئات.

2 – مصروف الاستهلاك :

– تدقيق القيم الدفترية للأصل وحساب مجمع الاستهلاك والوقوف على صحه احتساب مصروف الاستهلاك حسب النسب المتعارف عليها ، مع مراعاة الاضافات و الاستبعادات التي تمت خلال السنة المالية ان وجدت .

– التحقق من صحة ترحيل صافي الاصول الي قائمة المركز المالي في الجانب المدين.

3 – مصروف الضمان الاجتماعي :

القيام بتدقيق مصروف الضمان الاجتماعي و من قيمه الاشتراكات وربطها مع قيمه الرواتب الاجمالية المعلنة في الكشف السنوي للتأكد من صحه قيمه الرواتب وانها جميعها موردة للمؤسسة العامة للضمان ومن كونها مصروف رواتب حقيقي وفعلي .

–طلب كشف بالاشتراكات المدفوعة للمؤسسة العامة للضمان الاجتماعي يخص الفترة مجال تدقيق للتحقق من صحه الحساب.

4 – مصروف الإيجارات:

القيام بتدقيق مصروف الايجارات المطالب به من قبل الشركة والتأكد من عقود الايجارات انها تخص الشركة والفترة مجال التدقيق و التأكد من كون عقود الايجارات مختومة من قبل جهة مختصه بالتصديق (أمانه عمان) .

د.محمد العمري

1.التحقق من الشروط ذات العلاقة بعقد الإيجار مع المالك.

2.التأكد من مدى منطقيه قيمه الإيجارات المدفوعة، وخاصة إذا كان صاحب المأجور من الأقرباء المباشرين أو غير المباشرين للمكلف .

3.التحقق مما إذا كانت المؤسسة تستأجر عقار زائد عن حاجة النشاط.

4.التحقق من شروط عقد الإيجار. فإذا كان المستأجر يستطيع امتلاك العقار يصبح الإيجار غير مسموح به.

5 – مصاريف أخرى(نثرية ، متنوعة) :

عليك القيام بتدقيق بند المصروفات المتنوعة والمصاريف الاخرى و النثرية تدقيقاً شاملا أي بنسبة (100%) لمعرفة طبيعة تلك المصروفات ومدى صحتها وهل هي مرتبطة بالعمل والنشاط الفعلي وهل انفقت كحاجة لمقتضيات العمل وأهميتها النسبية الى اجمالي المصروفات العمومية المطالب بقبولها و تنزيلها من الدخل الخاضع .

6 – مصاريف الصيانة :

مصروف صيانة الأصل يتم تحميله على قائمة الدخل كمصروف في السنة المالية التي حدث فيها تكبده وهنا يجب التفرقة بين مصروف الإضافة والتحسين للأصل وبين مصروف الصيانة حيث ان التحسينات على الاصل يتم اضافتها الى تكلفة الأصل ويظهر في قائمة المركز المالي.

أما عن كيفية التفرقة بينهما فهي اذا كان ما يتم صرفه يزيد من انتاجية الأصل أو يطيل عمره الإنتاجي أو الاثنين معا فيكون المصروف هنا مصروف رأسمالي يضاف الى التكلفة الموجودة لهذا الأصل ، وفى حالة ان المصروف يتم للمحافظة على الاصل فيكون المصروف إيرادي مكانه قائمة الدخل.

وعند تدقيق مصروف الصيانة عليك التحقق من الاتي :

1.تحقق من طريقة الاستهلاك التي يتبعها المكلف ، فبعض طرق الاستهلاك تؤدي أحياناً لوجود نفقات صيانة مرتفعة.

2.تحقق من طبيعة النفقات ، فإذا كان الإنفاق يطيل من العمر الانتاجي للأصل كما ذكر سابقاً أو

د.محمد العمري

يعزز قيمتها، فإنها لا تعتبر مصروف قابلة للتنزيل من الدخل الضريبي ، بل يجب رسملتها وإهلاكها حسب الأصول.

3.دقق حساب الصيانة بشكل اكثر تفصيلاً وتأكد من عدم وجود أي مصاريف صيانه شخصية للمالكين (صيانه سيارة للاستعمال الشخصي للإدارة).

7 – مصاريف الفوائد البنكية :

تترتب الفوائد البنكية من القروض التي تحصل عليها الشركة تكون فوائدها مصروفات تحمل على قوائم الدخل في حدود المستحق منها عن السنه المالية، وعند تدقيق حساب الفوائد يجب التحقق من الآتي :

1. التأكد من غرض الحصول على القرض وهل يتعلق بنشاط الأعمال تحقق من مصادر مصاريف الفوائد، مثل السندات أو القروض أو الأوراق المالية، .

2. طلب شهادة فوائد بنكية من البنوك المعتمدة للشركة .

إجراءات عملية التدقيق على الحسابات الرسمية				
اسم المكلف وعنوانه **طبيعة النشاط**			**رقم المكلف الضريبي** **السنة الضريبية**	**نوع التدقيق**
المدققون				
بنود التدقيق	**أنجز**	**لم ينجز**	**لا ينطبق**	**ملاحظات**
1.البدء بعملية التدقيق : الاطلاع على شجرة الحسابات (خارطة الحسابات)				
1.1 قائمه الدخل				
أ. المبيعات النقدية و الآجلة و المردودات المبيعات				
ب. المبيعات الملغاة				
ج. مبيعات التصدير				
د. المبيعات المعفاة				
ه. المبيعات الخاضعة لنسبة الصفر				
و. الايرادات الأخرى				

د.محمد العمري

ز. المشتريات المحلية				
ح. المشتريات المستوردة				
ط. تدقيق كلفة المبيعات (تجاري)				
ي. تدقيق كلفة المبيعات (صناعي)				
1.2قائمه المركز المالي				
أ. تدقيق الأرصدة الافتتاحية				
ب. تدقيق المخزون (بضاعه أول المدة وآخر المدة)				
ج. تدقيق حساب النقدية				
د. تدقيق حساب البنك				
ه. تدقيق المسحوبات الشخصية				
و. الذمم المدينة واوراق القبض				
ز. الذمم الدائنة والشيكات الآجلة وأوراق الدفع				
ح. الاصول الثابتة والآلات والمعدات				
1.3 كشف المصاريف الادارية والعمومية				
أ. مصروف الرواتب				
ب. مصروف الاستهلاك				
ج_ مصروف الضمان الاجتماعي				
د- مصروف الإيجارات				
هـ- مصاريف أخرى(نثرية ، متنوعة)				
و- مصاريف الصيانة				
ز- مصاريف الفوائد البنكية				
2.الانتهاء من عملية التدقيق				
أ. تم ترتيب اوراق الملف الضريبي والتجميع النهائية				
ب. تم إجراء دراسة مناسبة				
ج. تم كتابة المحاضر وأوراق العمل				
3.اقفال محضر التدقيق				
أ. توثيق دليل التدقيق				
ب. التوقيع على كل ورقة محضر واوراق عمل				

د.محمد العمري

ج. الترويسة وكتابة كافة المعلومات المتعلقة بالملف				

اتمام عملية التدقيق :

عند الانتهاء من عملية التدقيق :

لا يتبقى لدى المدقق سوى مجموعتان من الوثائق الرسمية والنهائية:

1- تقرير المدقق والمحاضر وأوراق العمل والتي هي أفضل دليل على مسار عملية التدقيق والدقة والاجتهاد في أدائها، وتشكل كذلك حماية للمدقق ضد المسائلة القانونية وتحدد الالتزامات الضريبية المترتبة على المكلف بدقة.

2- كما تستخدم أوراق العمل التي أعدها المدقق كمرجع في حالة اللجوء الى المحاكم حول القرار، وكمصدر تفصيلي للمعلومات التي يمكن للمدقق أن يستخدمها فيما بعد للشهادة في المحكمة.

وعند غياب أوراق العمل، قد تتعرض جودة التدقيق للانتقاد، وهو أمر مبرر، خاصة في الأمور الأساسية لتسوية القضية،ولذا فمن الضروري الحفاظ على وضوح وشمولية الأوراق لتكون مفيدة حتى في غياب المدقق الذي أعدها.

وعلى المدقق أن يراعي عملية الترتيب في الملف الضريبي لأنها تساعده على اصدار القرار دون اغفال أي نقاط جوهرية قد تؤدي الى قرار خاطئ .

الامور القانونية التي يجب مراعاتها عند اقفال محضر التدقيق :

يعتبر إتمام عملية تجميع ملف التدقيق النهائي بعد الانتهاء من عملية التدقيق في الموقع وكتابه كافة المحاضر قبل كتابة التقرير، عملية إدارية لا تنطوي على أداء إجراءات تدقيق جديدة أو التوصل إلى استنتاجات جديدة.

ومع ذلك ، قد تجرى بعض التغييرات الادارية على وثائق التدقيق أثناء عملية التجميع النهائية في حال كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها، منها حذف أو إلغاء وثائق مكررة او مستبدلة، أو لا داعي لوجودها وليس لها اي اثر على قرار التدقيق مثل ترتيب، جمع وتربيط المحاضر و أوراق العمل .

د.محمد العمري

– هناك ضرورة لتوثيق دليل التدقيق الذي حصل المدقق عليه ، وعليه التأكد من النواحي الشكلية والتي تعتبر مهمه وضرورية لقانونية المحاضر ، من حيث الترويسة وكتابه كافه المعلومات المتعلقة بالشركة من رقم ضريبي واسم الشركة والتاريخ والسنه المالية مدار التدقيق ، وأيضا التأكد من التوقيع على كل ورقة محضر واوراق عمل من قبل المدقق والمفوض او المكلف صاحب العلاقة .

اجراءات اصدار القرار:

- تعد المحاضر واوراق العمل الاساس لكتابة القرار النهائي المتضمن الضريبة على المكلف .
- يتم عرض القرار على المكلف وله الحق بالموافقة على نتيجة القرار او عدم الموافقة على نتيجة القرار .
- وبعد ذلك يحول القرار بموجب نموذج تدقيق وبموجب برنامج الدائرة الى لجنة اجازة القرارات.
- يتم تدقيق القرار من قبل لجنة الاجازة وإذا تضمن القرار أي خلل بتطبيق القانون يتم تدوين ملاحظات على القرار واعادته للمدقق ليتم دراستها والإجابة عليها وقد يستدعي ذلك تعديل القرار بناء على ملاحظات لجنة الإجازة.
- يتم اعادة القرار الى لجنة الإجازة ويتم تدوين عبارة دقق ويجاز .
- اذا كان القرار من ضمن عينة تدقيق ديوان المحاسبة يتم تحويله من قبل رئيس قسم الاجازة الى ديوان المحاسبة ليتم تدقيقه من قبلهم .
- وبعد ذلك يتم كتابة عبارة الإشعارات من قبل رئيس قسم التدقيق او الإجازة ليتم طباعة الاشعارات من قبل المدقق.

مهارات التواصل والتفاوض :

هنالك اساليب متعددة للتواصل منها ثلاثة أنواع أساسية للتواصل وبغض النظر عن اسلوب التواصل المستخدم من قبل المدقق حيث ينبغي على كل مدقق ضريبي ان يتقن مهارات التفاوض على اختلاف انواعها وأن يكون ضليعًا بها وهي على سبيل الذكر لا الحصر : التواصل الكتابي واللفظي وغير اللفظي.

د.محمد العمري

-التواصل الكتابي: هو أهم شكل من أشكال التواصل المستخدم في مجالات التدقيق الضريبي كونه يعتد به كدليل قانوني وحجة لدعم القرار واسلوب الاساسي لترجمه محاضر القرار وتدوينها كتابياً .

وتعتبر القدرة على التواصل بشكلٍ فعَّال من خلال الكتابة مهارةً أساسيةً في مجالات العمل حيث أنَّه من الضروري تبادل وتدوين جميع أنواع المعلومات بدءاً من تاريخ المحاضر ومكان التدقيق وجميع تفاصيل عملية التدقيق منذ عملية البدء وانتهاء بأغلاق جلسات التدقيق وانهاء المحاضر، ووصولًا إلى تبادل المعلومات والبينات المثارة اثناء جلسه التدقيق وذكر تفاصيل جميع الارقام الواردة في الحسابات والقوائم المالية المدققة حسب الاصول .

ويعتبر التواصل الكتابي مؤثرًا ومهماً بشكل كبير في عملية التدقيق الضريبي نظرًا إلى أنَّه من الممكن مشاركته بسهولة والرجوع إليه بشكلٍ متكرر كلما دعت الحاجة عن طريق نظام الأرشفة ، وكذلك هو الاساس لكتابه القرار.

ولدى التواصل من خلال الكتابة على المدقق مراعاة التالي :

التخطيط قبل البدء بجلسة التدقيق وهنا يتطلب من المدقق ان يخطِّط بعناية لما يريد أن يدونه في المحاضر للتأكُّد من أن جميع المعلومات دقيقة وذات صلة، ويتجنب الارتباك عن طريق الحرص على كتابة ملاحظاته عن عمليه التدقيق بطريقة واضحة وموجزة قدر الإمكان، وان يحرص دائمًا على تدقيق ومراجعة عمله قبل أن يتم تدوينه بشكل نهائي.

يمكن استخدام التواصل الكتابي في كل من المراسلات الداخلية والخارجية ، ومن الأمثلة على استخدامه في الأمور الداخلية كتابه وارسال بعض الاستفسارات الى اقسام داخليه في الدائرة عبر

د.محمد العمري

نظام تدفق المعلومات – او نظام الـ out look الخاص بالمدقق ، في حين أنَّ الاستخدام الخارجي قد يشتمل بشكلٍ أكبر على أمور عامة مثل مراسلات البريد الإلكتروني والمواقع الإلكترونية للشركة التي يقوم بتدقيقها وارسال بعض المعززات عن طريق هذه الاساليب.

–التواصل اللفظي :التواصل اللفظي هو عبارة عن نقل رسالة و حوار معين ما باستخدام الكلمات المنطوقة ، قد يحدث هذا النوع من التواصل وجهًا لوجه أو عبر الهاتف .

يحدث التواصل اللفظي في عدد من الحالات بدءًا من تحديد موعد جلسة التدقيق و المناقشات المكتبية غير الرسمية وصولًا إلى الاتصالات الرسمية الموثقة طي المحاضر بالتاريخ والتوقيت ، كأسلوب تثبيت قانوني بالتبليغ سواء تبليغ متعلق بمعلومة معينة او موعد او نتيجة قرار تدقيق .

وعند التواصل لفظيًا على المدقق ان يحرص على الاستماع بعناية إلى الشخص الذي يتحدث إليه.، وإن لم يستمع بعناية لحديثه، سوف يكون من الصعب المساهمة بتعليقات قيِّمة في المحادثة أو تقديم أجوبة شافية على الأسئلة التي يمكن طرحها ويمكن ان يؤدي ذلك لحصول مشكله نتيجة عدم اتقان المدقق لهذا النوع من التواصل ، حيث التواصل اللفظي هو من اهم انواع التواصل واكثرها حساسية لأنها يحتاج الى مهارات عالية لفن التحاور و دبلوماسية.

الالتزامات الضريبية للمكلفين :

الالتزامات الضريبية للشركات حسب قانون ضريبة الدخل :

اوجب قانون ضريبة الدخل على المكلفين و نخص هنا بذلك الشركات بانواعها المختلفةبعض الواجبات بمهل قانونية للقيام بها و رتب على من لا يقوم بهذه الواجبات عقوبات مختلفة .

اولا: تقديم الاقرار الضريبي :

–الاقرار الضريبي :

هو تصريح بالدخل والمصاريف والاعفاءات والضريبة المستحقة يقدمه الشخص وفق النموذج المعتمد من الدائرة

د.محمد العمري

و جاء في المادة 17/أ من القانون يلتزم كل شخص له مصدر دخل او اكثر خاضع للضريبة بتقديم الإقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد لدى الدائرة حتى نهاية الشهر الرابع التالي لانتهاء الفترة الضريبية أي اعطى القانون مهلة حتى 4/30 من كل عام كموعد نهائي لتقديم الاقرار الضريبي كما و يلتزم الولي والوصي والقيم والمصفي ووكيل التفليسة بتقديم الإقرار الضريبي عمن يمثله و حددت المادة 26 طرق تقديم الاقرار وهي :

- ان يقدم المكلف الاقرار بشكل شخصي
- ان يقدم الاقرار عن طريق البريد المسجل
- عن طريق البنوك التي تعتمدها الدائرة.
- أي شركة مرخصة للقيام بمهام مشغل البريد الخاص يعتمدها مجلس الوزراء بناء على تنسيب من الوزير.
- الوسائل الالكترونية.

ويعتبر تاريخ تقديم الإقرار الضريبي هو تاريخ تسلمه من الدائرة أو تاريخ ختم البريد أو تاريخ وصل الإيداع لدى البنك أو الشركة المرخصة المعتمدة أيها أسبق، وفي حال إرساله الكترونيا تحدد التعليمات التنفيذية التاريخ المعتمد لتقديمه ، و للمكلف تعديل الإقرار الضريبي إذا تبين له وجود خطأ فيه سواء بالزيادة او بالنقص وسواء كان ذلك بالدخل او بالضريبة وفي هذه الحالة يلزم المكلف بدفع الضريبة وغرامة التأخير المستحقة ان وجدت ولا يعتبر المكلف مرتكبا لمخالفة أو جرم ما لم تكن الدائرة قد سبقته إلى اكتشاف هذا الخطأ أو ما لم يكن المدقق قد أصدر مذكرة تدقيق بشأن ذلك الإقرار، او مالم يكون الاقرار قد تم قبوله ضمن نظام العينات.

- **العينات :**

تختار لجنة الإقرارات الضريبية التي يشكلها الوزير من ستة موظفين من الدائرة بالإضافة إلى المدير الإقرارات الضريبية الخاضعة للتدقيق وفق أسس اختيار عينات سنوية تعتبر الإقرارات الضريبية السنوية للمكلفين الذين لم ترد إقراراتهم ضمن العينات المختارة للتدقيق مقبولة قانونا ويبلغون ذلك كما اعطى القانون للمدير أو الموظف الذي يفوضه خطيا إعادة النظر في الإقرارات الضريبية المقبولة قانونا وإصدار القرار المناسب بشأنها خلال اربع سنوات من تاريخ تقديم الاقرار وفقا لأحكام هذا القانون إذا ثبت تحقق أي من الحالتين التاليتين:

د.محمد العمري

- وجود خطأ في تطبيق القانون.
- إغفال القرار السابق لحقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه.

– العقوبات و الاجراءات المتبعة من الدائرة في حال تخلف المكلف عن تقديم الاقرار او قدمه خارج المدة المحددة :

إذا تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة في هذا القانون ، تقوم الدائرة بإصدار قرار تقدير أولي تحدد فيه قيمة الضريبة المقدرة على المكلف عن الفترة أو الفترات الضريبية المعنية واي غرامات ومبالغ أخرى متحققة عليه ويبلغ المكلف إشعارا خطياً بنتيجة ذلك القرار. و تكون المبالغ المطالب بها بموجب الإشعار واجبة التحصيل بعد مرور ثلاثين يوما من تاريخ تبليغه للمكلف ويعتبر أي مبلغ محصل منها دفعة على حساب الضريبة النهائية المستحقة عليه ولا يعتبر هذا القرار نهائيا لغايات الاعتراض أو الطعن القضائي، و يعتبر قرار التقدير الأولي ملغى حكماً اذا قدم المكلف الإقرار الضريبي عن الفترة أو الفترات الضريبية المعنية ودفع الضريبة وأي غرامات أو مبالغ أخرى مترتبة عليه بموجب ذلك الإقرار على أن يتم ذلك قبل صدور قرار التقدير الإداري.

– نصت المادة 63 من القانون على انه تفرض على المكلف الذي يتأخر عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد المحددة في هذا القانون ضريبة مضافه مقدارها مائة دينار بالنسبة للشخص الطبيعي الملزم بتقديم الإقرار الضريبي ومائتا دينار بالنسبة للشخص الاعتباري من غير الشركات المساهمة العامة والشركات المساهمة الخاصة ، وخمسمائة دينار بالنسبة للشركات المساهمة العامة والشركات المساهمة الخاصة.

– ونصت المادة 66 من القانون على انه يعاقب بغرامة تعويضية تعادل مثل الفرق الضريبي كل من قام بالتهرب الضريبي او حاول التهرب او ساعد او حرض غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى اي فعل من الأفعال التالية :

- قدّم الإقرار الضريبي بالاستناد الى سجلات او مستندات مصطنعة او ضمّنه بيانات تخالف ما هو ثابت في السجلات او المستندات التي أخفاها مع علمه بذلك.
- قدّم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود سجلات او مستندات وضمّنه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من سجلات او مستندات أخفاها .

ثانيا: المعلومات :

د.محمد العمري

على المكلف ان يقوم بتقديم المعلومات الازمة عن نشاطه من خلال الاعلان عن اسماء من يتعامل معهم سواء بالبيع او الشراء و قيم التعامل فنصت المادة 61 انه للمدير أو لأي موظف يفوضه خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي شخص أو جهة كانت ويشترط في ذلك أن لا يلزم موظفو الحكومة والمؤسسات الرسمية العامة والمؤسسات العامة والبلديات بافشاء أي تفاصيل يكونون ملزمين بحكم القانون بالمحافظة عليها وكتمانها كما يشترط عدم المساس بسرية العمليات المصرفية ويعتبر كل من يمتنع عن إعطاء هذه المعلومات أنه ارتكب جرما يعاقب عليه وحسب نص المادة 66 من القانون.

ثالثا: البيانات المالية :

اشترط القانون حسب ما جاء في المادة 23 ان يلتزم المكلف بتنظيم السجلات والمستندات والبيانات المالية اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه شريطة أن تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية ومدققة ومصادقا عليها من محاسب قانوني وبالاحتفاظ بها لمدة أربع سنوات تبدأ من آخر أي من التواريخ التالية:-

- تاريخ انتهاء الفترة الضريبية التي تم تنظيم السجلات والمستندات فيها
- تاريخ تقديم الإقرار الضريبي
- تاريخ تبليغ الإشعار بنتيجة قرار التقدير الإداري

ولزم القانون الشركات المساهمة العامة و الشركات المساهمة الخاصة والشركات ذات المسؤولية المحدودة بتنظيم حسابات مالية اصولية مصادق من محاسب قانوني معتمد معدة وفقا للمعايير المحاسبة الدولية و من لم يلتزم بذلك تفرض عليه غرامة لا تقل عن 200 دينار و لا تزيد عن 500 دينار وفقا للمادة 64 من القانون.

رابعا: اعلام الضريبة عند تغيير اسم الشركة او تغيير صفتها القانونية :

د.محمد العمري

كما اوجب القانون على الشركات التسجيل لدى الدائرة و إعلام الدائرة بأي تغيرات طرأت على البيانات الواردة في طلب التسجيل خلال الموعد المحدد لذلك و رتب على من لم يتزم بذلك بذلك غرامة لا تقل عن 200 دينار و لا تزيد عن 500 دينار وفقا للمادة 64 من القانون.

خامسا: اقتطاع الضريبة و توريدها للدائرة :

الزم القانون الشركات باقتطاع الضريبة و توريدها للدائرة في الحالات التالية:

- 5% من أي مبالغ مدفوعة من شخص اعتباري مقيم كأتعاب أو أجور أو ما ماثل ذلك لأي شخص مقيم من الأطباء والمحامين والمهندسين ومدققي الحسابات والخبراء والمستشارين والمفوضين عن المكلفين ووكلاء ووسطاء التأمين وإعادة التأمين والمحكمين والمخلصين الجمركيين والسماسرة والوكلاء والوسطاء بالعمولة والوسطاء الماليين ووسطاء الشحن بالعمولة وغيرهم من الأشخاص الذين يتم تحديدهم بموجب تعليمات تنفيذية تصدر لهذه الغاية.
- ما يخضع للضريبة من الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة والمدفوع لأي شخص من البنوك والشركات المالية في المملكة بنسبة (5%) على أن تعتبر هذه المبالغ المقتطعة ضريبة قطعية بالنسبة للشخص الطبيعي والشخص الاعتباري غير المقيم، وتستثنى من أحكام هذا البند فوائد وأرباح الودائع والعمولات المترتبة للبنوك لدى البنوك الأخرى والفوائد والأرباح المستحقة لأي جهات أخرى تحددها التعليمات التنفيذية.
- الدخل من أرباح الجوائز واليانصيب الذي يتجاوز مقدار أو قيمة أي منها ألف دينار وبنسبة (15%) ويعتبر المبلغ المقتطع في هذه الحالة ضريبة قطعية.
- الدخل من الوظيفة المتأتي لشخص طبيعي.
- الاقتطاع من دخل غير المقيم غير المعفي بنسبة 10% و على الشركة ان تورد الاقتطاع خلال 30 يوما من تاريخ اقتطاعه والا تحسب غرامة 4 بالاف عن كل اسبوع تاخير حسب ما جاء في المادة 36/أ و في حال لم يتم الاقتطاع تفرض ضريبة مضافة لا تقل عن 200 و لا تزيد عن 500 دينار حسب المادة 64 من القانون.

كما الزم القانون الذي يمارس أنشطة أعمال وتجاوز دخله الإجمالي من هذه الأنشطة في الفترة الضريبية السابقة (1,000,000) مليون دينار بتوريد الدفعات المقدمة على حساب الضريبة المستحقة

د.محمد العمري

على الدخل المتأتي من تلك الأنشطة و تحدد قيمة الدفعات المقدمة بما يعادل (40%) من الضريبة المحتسبة استناداً الى البيانات المالية المقدمة للدائرة عن الفترة المعنية ، وفي حال عدم وجود بيانات مالية لتلك الفترة يتم اعتماد الضريبة الواردة في الإقرار الضريبي للفترة الضريبية السابقة مباشرة و في حال لم يتم الاقتطاع تفرض ضريبة مضافة لا تقل عن 200 و لا تزيد عن 500 دينار حسب المادة 64 من القانون.

المبيعات :

لا يوجد احكاما خاصة بالشركات عموما في ضريبة المبيعات و انما يوجد احكاما عامة للمكلف الملزم بالتسجيل سواء اكان شخص طبيعي او شخص اعتباري.

من هو المكلف بدفع ضريبة المبيعات؟

ان المكلف بدفع الضريبة هو الشخص الذي يتوجب عليه دفع الضريبة أو تحصيلها عند البيع أو الاستيراد وتوريدها للدائرة بموجب أحكام القانون عندما يحقق شروط التكليف وهي القيام باستيراد سلعة أو خدمة خاضعة أو بلوغ حد التسجيل المقرر أو القيام بالتسجيل طوعياً، على أن يكون البيع لأغراض تجارية وأن يكون النشاط نفسه خاضع للضريبة.

المسجل هو الشخص _سواء كان طبيعي ام اعتباري _ الذي تم تسجيله لدى الدائرة وفقاً لأحكام قانون المبيعات لغايات استيفاء الضريبة على مبيعاته وتوريدها للدائرة. و قد حدد القانون حد الزامي للتسجيل بضريبة المبيعات حسب القطاع حيث يتوجب على المكلف التسجيل بشكل إلزامي ضمن الضريبة العامة على المبيعات إذا تجاوزت مبيعاته أو إيراداته من السلع حد التسجيل المقرر خلال اثني عشر شهراً متتالية وحد التسجيل المقرر هو:(10) آلاف دينار للصناعة الخاضعة للضريبة الخاصة.(75) ألف دينار للقطاع الصناعي والتجاري. (30) ألف دينار للقطاع الخدمي.،و ليس هنالك حد تسجيل للمستورد.

وحسب المادة 47 من قانون ضريبة المبيعات انه اذا تبين للدائرة بأن شخصا يقوم ببيع سلع أو خدمات خاضعة للضريبة ولم يقم بالتسجيل وفق احكام هذا القانون وان القيمة المقدرة لمبيعاته قد تتجاوز حد التسجيل فيجوز للمدقق اصدار قرار تقدير اداري يحدد فيه قيمة الضريبة المقدرة عليه عن الفترة او الفترات الضريبية المعنية واي غرامات او مبالغ اخرى متحققة عليه ويبلغ المكلف اشعاراً خطيًا بنتيجة ذلك القرار ويكون هذا القرار قابل للاعتراض لدى هيئة الاعتراض

د.محمد العمري

الاقرار الضريبي :

وفقا للمادة 16 من قانون ضريبة المبيعات عرف الاقرار الضريبي على انه على المسجل الملزم بدفع الضريبة العامة ان يقدم اقرارا للدائرة كل شهرين لقرارا بمبيعاته من السلع و الخدمات تحدد فيها قيمتها و مقدار الضريبة الهامة عليها و تعتبر مدة الشهرين فترة ضريبية واحدة و على المسجل التصريح بالقيم الحقيقية لبيع السلع او الخدمة ليتم احتساب مقدار الضريبة على اساسها و يعتبر الثمن الذي يلتزم المشتري للبائع مقابل السلعة او الخدمة هو القيمة الحقيقية لاي منهما و تضاف قيمة الضريبة الخاصة المستحقة على بيع السلعة او الخدمة الى قيمتها الحقيقية لغايات احتساب الضريبة العامة عليها اما المسجل الملزم بدفع الضريبة الخاصة فعليه ان يقدم للدائرة اقرارا شهريا بقيمة مبيعاته من السلع و الخدمات الخاضعة للضريبة الخاصة ومقدار الضريبة المستحقة عليها و تعتبر مدة الشهر فترة ضريبية واحدة . و تقدم اقرارات الضريبة العامة و الضريبة الخاصة على النموذج المعتمد من الدائرة عن كل فترة ضريبية حتى و ان لم يحقق أي مبيعات خلالها سواء اكان الاقرار خطيا او باستخدام اسلوب معالجة البيانات (الكترونيا)، كما و يلتزم المسجل بدفع الضريبة المستحقة عليه خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية و يلتزم المسجل بان يحرر فاتورة ضريبية عن بيع السلعة او الخدمة الخاضعة للضريبة.

حقوق المكلف :

1- حضور عمليات التدقيق أومن ينيبه .

المادة(70):

أ- للوزير بتنسيب من المدير بناءً على توصية لجنة مشكلة لهذه الغاية من الدائرة وديوان المحاسبة منع أي شخص طبيعي من مراجعة الدائرة في أي قضية أو عمل خلاف قضيته الشخصية اذا ثبت أنه خلال مراجعاته وتعامله مع الدائرة ارتكب ما من شأنه تعطيل سير العمل وفق الأصول أو التحايل على هذا القانون، وله أن يقرر عدم قبول الدائرة للحسابات التي يعدها أو يدققها ذلك الشخص اذا كان محاسباً أو محاسبا قانونيا وذلك لمدة لا تزيد على ثلاث سنوات.

ب- يحظر على المدقق الذي انتهت خدمته في الدائرة مراجعة الدائرة وإبداء رأي أو مشورة في أي قضية سبق له تدقيقها أو تقديرها.

د.محمد العمري

ج-1- على الرغم مما ورد في اي قانون اخر للمكلف أن ينيب عنه شخصا آخر لتمثيله لدى الدائرة في أي إجراء من إجراءات تدقيق الضريبة على دخله وتقديرها وتحصيلها بما فيها تقديم الإقرار الضريبي وإجراءات التبلغ والتبليغ.

2- يصدر الوزير بتنسيب من المدير التعليمات التنفيذية لتحديد أحكام الإنابة والتمثيل لدى الدائرة والشروط والإجراءات الخاصة بذلك.

2- تبلغ نتائج التدقيق.

3- الاطلاع على مضمون المعلومات المستند عليها القرار.

4- الاستفادة من التنزيلات والاعفاءات الضريبية.

5- تعديل الاقرار الضريبي .

6- الطعن بالقرار (الاعتراض والمحكمة) .

7- التعامل معه باحترام وموضوعية.

8- سرية المعلومات التي يصرح بها.

7- الطلب من الموظفين المختصين إبراز بطاقه التعريف.

واجبات المكلف :

1- مسك السجلات والمستندات المحاسبية مع أهمية المصادقة عليها من محاسب قانوني .

مسؤولية المحاسب القانوني .

المادة(67):

أ- يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية عن المصادقة على بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو تخالف أحكام هذا القانون أو معايير المحاسبة الدولية والقوانين والأنظمة النافذة المفعول سواء كان ذلك ناجماً عن خطأ متعمد أو أي عمل جرمي أو عن إهمال جسيم وفي هذه الحالة يعتبر المحاسب القانوني مرتكبا لجرم ويعاقب بالعقوبة المنصوص عليها في المادة (66) من هذا القانون .

ب- يتحمل المسؤولية اي شخص قام عمداً بتصميم او اعداد برنامج او نظام محاسبي لاي مكلف او لاي شخص او مكنه منه بحيث يكون معداً لغرض تنظيم السجلات والدفاتر والبيانات والمعلومات المالية غير المطابقة للواقع بشكل جوهري وفي هذه الحال يعتبر الشخص مرتكباً لجرم ويعاقب بالعقوبة

د.محمد العمري

المنصوص عليها في المادة (66) من هذا القانون ويعاقب كل من ساعد او حرض غيره على ارتكاب هذا الفعل بعقوبة الفاعل الاصلي .

2- تقديم الاقرار ودفع الضريبة ضمن المدة القانونية.

3- تنفيذ طلبات الادارة الضريبية في إطار قيامها بمهامها(المادة 61) .

المادة (61):

أ- للمدير أو لأي موظف يفوضه خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي شخص أو جهة كانت ويشترط في ذلك أن لا يلزم موظفو الحكومة والمؤسسات الرسمية العامة والمؤسسات العامة والبلديات بإفشاء أي تفاصيل يكونون ملزمين بحكم القانون بالمحافظة عليها وكتمانها كما يشترط عدم المساس بسرية العمليات المصرفية ويعتبر كل من يمتنع عن إعطاء هذه المعلومات أنه ارتكب جرما يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (66) من هذا القانون.

ب-1- يعتبر المدير والمدقق وموظفو الدائرة المفوضون خطياً منه بأي من الصلاحيات الواردة في هذا القانون أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضابطة العدلية في حدود اختصاصهم ولهم الحق في الدخول الى أي مكان يجري مزاولة عمل فيه وفحص البضائع المخزونة والنقد والآلات والماكنات والدفاتر والقيود والمستندات الأخرى المتعلقة بذلك العمل كما يجوز لهم في الحالات التي تستدعي ذلك ضبط هذه الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات والاحتفاظ بها لمدة لا تزيد على (180) يوماً من تاريخ ضبطها لتنفيذ أحكام هذا القانون كما يحق لهم أن يقوموا بالكشف على وسائط النقل والبضائع وعلى الدائرة تسليم المكلف بناءً على طلبه خلال مهلة اقصاها (15) يوماً من تاريخ الضبط صورة طبق الاصل عن كافة المضبوطات الورقية ونسخ عن أي برامج على الحاسوب تلزم لتسيير عمله وفي حالة رفض الدائرة تسليم المكلف ما ورد بالبينة اعلاه ، للمكلف اللجوء الى المحكمة بطلب مستعجل لإلزام الدائرة بتسليم الصور والنسخ المطلوبة او تسليم المضبوطات وفق مقتضى الحال.

2- على السلطات الرسمية أن تقدم لموظفي الدائرة المساعدة اللازمة لتمكينهم من القيام بأعمالهم .

ج- لا يجوز تفتيش بيوت السكن الا وفق الإجراءات المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات الجزائية.

د.محمد العمري

د- على الدائرة توكيل محام للدفاع عن أي من موظفيها المكلفين بتنفيذ احكام هذا القانون في الدعاوى التي تقام عليهم بسبب قيامهم بمهامهم على ان يدفع الموظف المبالغ التي تكبدتها الدائرة في حال ادانته.

هـ - مع مراعاة احام الفقرة (ز) من هذه المادة وعلى الرغم مما ورد في هذا القانون او اي تشريع اخر للمدير او من يفوضه خطياً الطلب من اي جهة من القطاعين العام او الخاص تزويد الدائرة بشكل الكتروني او غير الكتروني باي معلومات يتطلبها عمل الدائرة على ان تلتزم هذه الجهات بالربط مع الدائرة على قواعد البيانات الالكترونية التابعة لكل منهما ويشترط في ذلك عدم المساس بسرية العمليات المصرفية .

و- يتم تحديد احكام وشروط واجراءات تبادل المعلومات والافصاح في التقارير المتبادلة تنفيذاً للاتفاقيات الدولية التي صادقت عليها المملكة بمقتضى نظام يصدر لهذه الغاية .

ز- على الرغم مما ورد في هذا القانون او اي تشريع اخر للمدعي العام الضريبي بقرار من المدير ان يطلب من اي جهة كانت اي معلومات ضرورية لتنفيذ احكام هذا القانون اذا توافرت لديه قرائن على وجود تهرب ضريبي او لغايات تنفيذ اتفاقات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب او الاتفاقيات الدولية .

ح- على الرغم مما وردفي الفقرات (هـ) (و) (ز) من هذه المادة تتم المحافظة على السرية المصرفية المنصوص عليها في قانون البنوك ولا يتم المساس بها الا بقرار قضائي .

4- التعاون والتبليغ عن المخالفات الضريبية .

د.محمد العمري

الفصل الرابع : اعداد التقارير والقرارات الضريبية :

تعريف التقرير :

ورد في التعاريف للتقرير ما يلي :

1- هو احدى وسائل الاتصال الفعال المستخدم بين وحدات النشاط في التخصصات المختلفة.
2- هو وسيلة من وسائل الاتصال الكتابي الفعال لنقل المعلومات في مختلف مواقع العمل ايا كان نوع المنشاة تجاري وصحي وثقافي وسياسي وتعليمي، فالتقرير هو الملخص الذي يتم اعداده بالتفصيل سواء كان كتابيا او الكترونيا في عصرنا هذا لتبيان موضع او حدث معين مع توثيق نتائج وتفاصيل وحقائق معينة وتقديم توصيات وافكار تخدم نتائج الحدث وعادة تكون كتابة التقرير بعد الانتهاء من العمل الموكل الى ذلك المكلف لاعلام المكلف المسؤول بالنتائج كتابيا او الكترونيا وهذا يجعله موثقا[2]

وعليه فان التقريرهو وسيلة اتصال بين مجموعة من عدة اطراف تربطهم علاقة مشتركة لتبادل المعلومات والافكار او تلخيصا لنتائج اعمال ، يكون هدفها المساعدة في اتخاذ القرار العلمي .

الاطار العام لاعداد تقارير التدقيق الضريبي:

ان عمليات صياغة واعداد التقارير تستند للترتيبات المنطقية في الشكل القانوني والمفهوم عرض التقارير، حيث ان تقرير التدقيق الضريبي يتضمن ما يلي :

1- المعلومات العامة للمكلف .
2- المعلومات العامة للمدقق .
3- معلومات خاصة بفترة التدقيق.
4- ملخص الاجراءات الواردة في عملية التدقيق.
5- ملخص المشاكل الواردة في عملية التدقيق.
6- حساب الضريبة استنادا لما ورد في عملية التدقيق واستنادا لمواد القانون.

ان عملية اعداد تقارير تدقيق ضريبة الدخل يتطلب فهما مسبقا معمقا لقوانين وتعليمات وانظمة ضريبة الدخل سارية المفعول وحيث ان مرحلة اعداد التقارير تاتي لاحقا لمراحل مر بها .

د.محمد العمري

وتضمنت خضوع المدقق لدورة في المحاسبة والقانون ومروره في مرحلة التحضير للتدقيق وجمعه للمعلومات ودراسة القرارات السابقة، و هذا يعني ان المدقق اصبح قادرا على ترجمة تلك المفاهيم والمراحل على شكل تقارير مبسطة قادرة على ايصال المعلومة الى كافة الجهات المعنية التي سيتم التطرق لها لاحقا.

أنواع تقارير التدقيق الضريبي ومراحله المختلفة:

استنادا لقوانين ضريبة الدخل وضريبة المبيعات، يمكن تلخيص أنواع التقارير حسب التشريعات الناظمة كما يلي:

ضريبة الدخل : التقارير الصادرة عن مواد قانون ضريبة الدخل

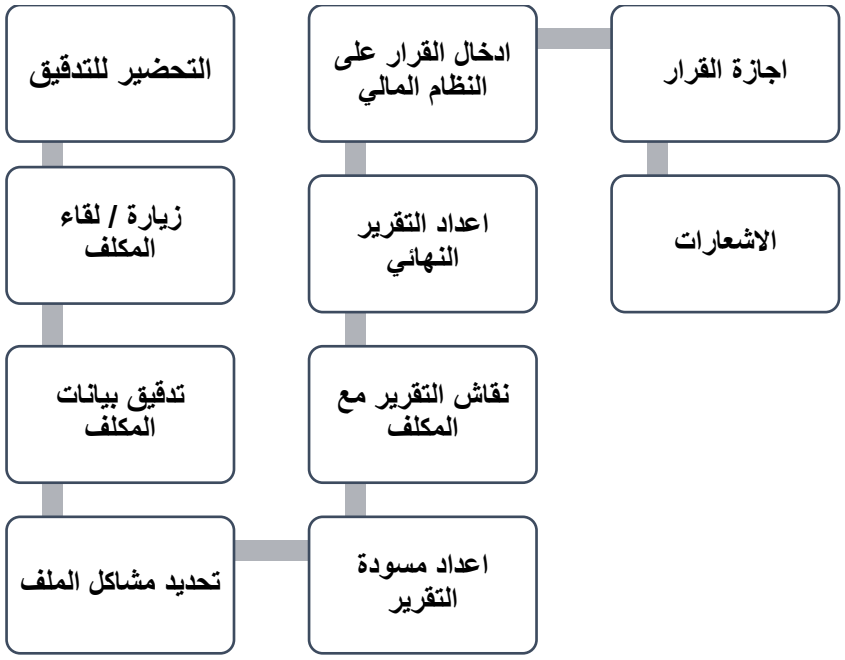
1- المادة 30 اصدار تقارير اولية في حالة التخلف عن تقديم اقرار ضريبة الدخل خلال المدة المحددة في القانون.
2- المادة 31 تقرير اداري صادر بعد مضي 30 يوم على التقرير الاولي.
3- المادة 29 / أ اصدار تقارير في حال تقديم اقرار من المكلف .
4- المادة 33 تقرير مدقق الاعتراض.
5- المادة 34 تقارير الموظف المناب.

ضريبة المبيعات : التقارير الصادرة عن مواد قانون ضريبة المبيعات

1- المادة 44 اصدار تقرير مبيعات خلال فترة معينة.
2- المادة 45 تقرير مبيعات اولي في حال عدم تقديم الاقرارات .
3- المادة 46 تقرير مبيعات اداري.
4- المادة 47 تقرير مبيعات لغير المسجلين.
5- المادة 48 تقرير مبيعات مدقق اعتراض.
6- المادة 49 تقرير مبيعات موظف مناب.

د.محمد العمري

اعداد تقارير تدقيق ضريبة الدخل :



انواع تقارير تدقيق ضريبة الدخل :

قبل الشروع في الحديث عن انواع التقارير المتعلقة بضريبة الدخل لا بد من الاطلاع على بعض التعاريف الضريبية التي قد ترد في التقارير كما وردت في التشريعات ذات العلاقة:

– الاقرار الضريبي هو تصريح بالدخل والمصاريف والاعفاءات والضريبة المستحقة يقدمه المكلف وفق النموذج المعتمد من الدائرة.

–الفترة الضريبية: هي الفترة التي تحتسب الضريبة على اساسها وفق احكام القانون

–السنة المالية هي الفترة المكونة من اثني عشر شهرا متتاليا والتي يغلق المكلف حساباته في نهايتها.

د.محمد العمري

-المكلف: هو المكلف الطبيعي او الاعتباري.

-المدقق هو موظف الدائرة الذي يتولى تدقيق الاقرارات الضريبية وتقدير الضريبة واحتساب اي مبالغ اخرى مترتبة على المكلف والقيام باي مهام وواجبات اخرى منوطة بها وفق احكام القانون.

-هيئة الاعتراض: عرفت في القانون على انها هيئة الاعتراض المشكلة بمقتضى احكام هذا القانون حيث ورد في المادة 33 / أ / 1 من القانون انها تشكل بقرار من المدير هيئة ادارية واحدة او اكثر تسمى (هيئة الاعتراض) للبت في الاعتراضات المقدمة وفق احكام هذا القانون تتالف كل منها من ثلاثة مدققين من ذوي الخبرة والاختصتص ويجوز اذا كان مقدار مبلغ الضريبة المعترض عليه لا يزيد على خمسة الاف دينار الا اذا كان الدخل الصافي المعترض عليه خسارة لا تزيد على خمسين الف دينار تؤلف هيئة الاعتراض من مدقق واحد .

1- اصدار تقارير في حال تقديم اقرار من المكلف :

وعليه فان اول التقارير التي سيتم التطرق اليها التقارير المتعلقة في حال كون المكلف ملتزم باحكام المادة 29 .

وعطفا على ما ورد في احكام المادة اعلاه من القانون يتم اصدار تقرير دخل يعتمد على ما تم اعلانه من قبل دافعي الضرائب ويعتمد على المعلومات التي تم تجميعها في مرحلة ما قبل اصدار التقرير من قسائم معلومات وبيانات مالية مرفقة وتقارير تدقيق سابقة واي معلومات وردت اثناء التدقيق .....الخ

2- اصدار تقارير في حال عدم التزام المكلف بتقديم الاقرار السنوي وحسب نص المادة 30 / أ من القانون النافذ (اولي) :

وعليه يكون التقدير الاولي: هو التقرير الذي يقوم باصداره المدقق في حال تخلف المكلف عن تقديم اقراره الضريبي خلال المدة المحددة في القانون حيث يقوم المدقق باصدار تقدير اولي يحدد فيه الضريبة المقدرة على المكلف عن الفترة او الفترات الضريبية المعنية واية غرامات ومبالغ اخرى متحققة عليه ويبلغ المكلف اشعارا خطيا بنتيجة ذلك القرار .

ويختلف في محتوياته بانه يتميز :

أ- تكون المبالغ المطالب بها بموجب الاشعار من هذه المادة واجبة التحصيل بعد 30 يوم من تاريخ التبليغ .

د.محمد العمري

ب–يعتبر القرار الاولي ملغي حكما اذا قدم المكلف الاقرار الضريبي عن الفترة او الفترات الضريبية المعنية .

ت–في حال مرور المدة القانونية ولم يتم تقديم اقرار ضريبي يصار الى اصدار تقدير اداري وفق احكام المادة 31 من القانون النافذ .

3– اصدار تقارير ادارية استنادا لاحكام المادة 31 / أ :

وعليه يكون التقدير اداري وهو التقرير الذي يصدر لاحقا نتيجة للتقدير الاولي بعد مرور 30 يوم من تاريخ تبليغ الاشعار الخطي للتقدير الاولي ومع جواز اصدار تقدير اداري بناءا على طلب خطي من المكلف (المكلف). وتعتبر نتيجة التقرير الاداري قابلة للطعن وفقا لاحكام المادة 33 من القانون الناقذ. ومع العلم ان محتويات التقدير الاداري بنفس محتويات التقارير السابقة الذكر.

4– اصدار تقارير مدقق الاعتراض استنادا لاحكام المادة 33 من القانون :

وعليه يكون تقرير مدقق الاعتراض هو التقرير الذي تصدره هيئة الاعتراض صاحبة الخبرة والاختصاص في حال تبلغ المكلف لاشعار التقارير السابقة وفقا لاحكام المواد 29 / أ وكذلك 31 وعدم موافقته عليها في المرحلة الاولى. حبث يتم تحديد جلسة للنظر في الاعتراض واعطاء الفرصة الكافية للمكلف لتقديم البينة عن اسباب اعتراضه وتقديم المعلومات والتفاصيل الضرورية وابراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المعترض. تتضمن محتويات التقرير بالاضافة لما سبق نقاط الخلاف في التقرير في المرحلة الاولى وقبولها اوعدم قبولها برد الاعتراض .

5– اصدار تقارير موظف مناب استنادا لاحكام المادة 34 من القانون:

وهو القرار الصادر عن المدقق خلال المدة التي لا تزيد عن اربع سنوات الذي يترتب عليه اعادة النظر في قرارات التدقيق او قرارات التقدير الاداري او القرارات الصادرةعن هيئة الاعتراض او في اي اجراءات تم اتخاذها من المدير او المدقق او هيئة الاعتراض . اسباب اعادة النظر في القرارات :

أ– وجود خطأ في تطبيق قانون

ب–اغفال القرار السابق لحقيقة او واقعة

ت–وجود مصدر دخل لم يعالج في حينه

مراحل تقارير تدقيق ضريبة الدخل :

د.محمد العمري

1- مرحلة تقارير تدقيق اقرارات التقدير الذاتي: وهي المرحلة التي يكون فيها التقرير ناتج عن اجراء التدقيق للملتزم بتقديم اقراراته الضريبية حسب القانون .

2- مرحلة تقارير التقدير الاولي والاداري: وهي المرحلة التي يكون فيها التقرير ناتج عن التقدير الاولي ولغير الملتزم بتقديم اقراراته الضريبية حسب القانون

3- مرحلة تقارير الاعتراض: وهي المرحلة التي يكون فيها التقرير ناتج عن اعتراض المكلف على قرارات التدقيق الذاتية والادارية .

-4

محتويات تقارير تدقيق ضريبة الدخل:

أ. اسم المكلف ورقمه الضريبي .

ب. الفترة او الفترات الضريبية موضوع التقرير

ج. متن التقرير والذي يحتوي الاساس الذي سيتم الاستناد اليه في كتابة التقرير بمعنى ان متن التقرير يحتوي على خلاصة الجهد المبذول سابقا قبل كتابة التقرير حيث انه يحتوي على المعلومات الكاملة المتعلقة بنشاط المكلف وطريقة التدقيق وخلاصة نتائج التدقيق ومطابقة معلومات الدائرة مع المعلن في الاقرار الضريبي المقدم وكما يلي :

1- معلومات خاصة بنشاط المكلف .

2- معلومات خاصة بطريقة التدقيق.

3- نتائج تدقيق قائمة المركز المالي.

4- نتائج تدقيق قائمة الدخل.

5- مطابقة قسائم المعلومات.

6- دراسة تقارير مديرية مكافحة التهرب الضريبي.

7- دراسة الاعفاءات والاقتطاعات الواردة في الاقرار ومطابقتها.

د. نتيجة التقرير.

هـ-تحديد مقدار الضريبة واية مبالغ اخرى مترتبة على المكلف وفق احكام القانون.

و-مدقق التقرير ورقمه الوظيفي.

د.محمد العمري

طرق اعداد تقارير تدقيق ضريبة الدخل:

1- احتساب الضريبة من واقع الدخل الصافي المعلن : حيث انه يتم تدقيق الاقرار المقدم من قبل المكلف ومطابقته مع محاضر التدقيق وقسائم المعلومات واية اجراءات اخرى ليصار بعد ذلك الى :

أ- قبول الاقرار بدون تعديل كما ورد من المكلف ويتم اعلامه بذلك

ب-تعديل الدخل الخاضع للضريبة المعلن بالاقرار وفي هذه الحالة يتم عرض القرار على المكلف لابداء موافقته او عدم موافقته على القرار:

- في حال موافقته يتم تعديل الاقرار وابلاغه بنتيجة التعديل رسميا ليقوم باستكمال اجراءات الدفع الناتج عن التعديل.
- في حال عدم الموافقة يتم ابلاغه بنتيجة التعديل رسميا ويفتح له المجال الطعن بالقرار لدى هيئة الاعتراض ضمن المدد القانونية.

في حالة عدم تمكنك من القيام بذلك، يمكنك احتساب قيمة الضريبة باحدى الطرق غير المباشرة التالية:

1. احتساب الضريبة على اساس الكلفة : اذا لم يكن المكلف ملتزم بتقديم حسابات رسمية معلنا فيها عن الدخل الصافي يتم في هذه الحالة تثبيت كلفة على المكلف من واقع المعلومات الموجودة لدى المدقق واعتمادها ككلفة لنشاط المكلف واحتساب الضريبة على اساسها .
2. احتساب الضريبة على اساس الايرادات: ويقتصر الاحتساب بهذه الطريق على انشطة المقاولات والاسكانات في حالة عدم وجود حسابات رسمية.
3. احتساب الضريبة للمهن الفردية على الاساس النقدي.

اجراءات ما بعد اصدار تقارير تدقيق ضريبة الدخل:

بعد اصدار التقرير من المدقق يتم ارسال التقرير الى قسم اجازة القرارات حيث يتم دراسة القرار من قسم اجازة القرار ويتم التنسيب عليه كما يلي :

1- اعتماد التقرير كما هو وارد من المدقق ويقوم بعدها المدقق باستكمال اجراءات تبليغ القرار للمكلف.

د.محمد العمري

2- عدم اجازة التقرير و وضع ملاحظات على سبيل المثال منح المكلف اعفاءات غير مستحقة او قبول مصروف غير معزز او وجود ايرادات غير معلنة لم تؤخذ بعين الاعتبار ويترتب على ذلك :

أ- الرد على الملاحظات بدون تعديل القرار واستجابة قسم الاجازة لذلك.

ب-الاقتناع بملاحظات قسم الاجازة وفي هذه الحالة يتم تعديل التقرير حسب الملاحظة مع الاشارة الى عدم اتلاف التقرير السابق وابقاءه في الملف ووضع كلمة ملغي عليه وعرض القرار الجديد على المكلف.

معايير اجازة القرار:

- الدراسة التحليلية وتحديد نطاق التدقيق .
- البحث عن دخل او مبيعات غير مصرح عنها.
- عمق التدقيق للسجلات .
- النتائج المعززة بالقانون .
- الغرامات المفروضة بشكل صحيح.
- التوثيق والتعزيزات التي وفرتها اوراق العمل.
- اتباع الاجراءات الصحيحة لكتابة القرارات.
- الفترة الزمنية للتدقيق وادارة الملف بشكل دقيق.

اعداد تقارير تدقيق ضريبة المبيعات :

ان تقارير ضريبة المبيعات الصادرة عن مدقق الدائرة ناتجة عن تدقيق اقرارات ضريبة المبيعات المقدمة او في حالات اخرى على المكلف غير الملتزم بتقديم اقراراته .

لا تختلف الفائدة من تقارير ضريبة المبيعات عن فوائد تقارير ضريبة الدخل كون الفئات المستهدفة والمستفيدة ذات الفئات كما في تقارير ضريبة الدخل .

د.محمد العمري

واما من حيث التفصيل فان تقارير ضريبة المبيعات تحتوي على تفاصيل اكبر بحيث نقوم من خلالها بتوضيح كافة بيانات اقرار ضريبة المبيعات التي خضعت للتدقيق والتي تمثل بنود اقرار ضريبة المبيعات وهي :

1- المشتريات المحلية الخاضعة للضريبة بالنسبة العامة.
2- المستوردات الخاضعة للضريبة بالنسبة العامة.
3- مستوردات مؤجلة توريد الضريبة.
4- مشتريات ومستوردات معفاة.
5- المبيعات المحلية الخاضعة للنسبة العامة.
6- المبيعات المحلية الخاضعة لنسبة الصفر.
7- المبيعات المصدرة.
8- مبيعات غير خاضعة للضريبة.
9- مبيعات محلية معفاة.
10-ضريبة غير قابلة للخصم تخص مبيعات معفاة.

11-حركة تعديل لصالح المسجل.

12-حركة تعديل لصالح الدائرة.

13- وتدقيق الضريبة الخاصة من واقع اقرار الضريبة الخاصة المقدم.

وقبل الشروع في شرح انواع تقارير تدقيق ضريبة المبيعات لا بد من المرور على بعض التعريفات والتي تسهل فهم الانواع لاحقا:

- **الضريبة العامة** : ضريبة المبيعات المفروضة على استيراد او بيع اي سلعة او خدمة وفقا لاحكام الفقرة أ من المادة 6 من قانون ضريبة المبيعات 6 لعام 1994 وتعديلاته.
- **الضريبة الخاصة** : ضريبة المبيعات المفروضة بنسب خاصة او بمقادير محددة على استيراد انواع معينة من السلع والخدمات او بيعها وفقا لاحكام الفقرة ب من المادة 6 من القانون.
- **المسجل** : هو المكلف الذي تم تسجيله لدى الدائرة وفقا لاحكام هذا القانون سواء كان تسجيله الزاميا او اختياريا.

د.محمد العمري

- **المكلف** : اي مكلف يستورد او يبيع سلعة او خدمة خاضعة للضريبة او كلتيهما معا وفقا لاحكام هذا القانون وتم تسجيله او كان ملزما بالتسجيل لدى الدائرة. ويعتبر المستورد مكلفا وان كان الاستيراد لاغراضه الخاصة .
- **السلعة** : هي كل مادة طبيعية او منتج حيواني او زراعي او صناعي بما في ذلك الطاقة الكهربائية .
- **الخدمة** : كل عمل يقوم به المكلف لقاء بدل بما في ذلك تقديم منفقعة الى الغير ولا يشمل هذا العمل تزويد سلعة
- **الاقرار الضريبي** : الاقرار المقدم من المسجل وفق احكام المادة 16 من قانون المبيعات .
- **المدقق** : موظف الدائرة المفوض من المدير بتدقيق الاقرارات الضريبية وتقدير الضريبة واحتساب اي مبالغ اخرى مترتبة على المكلف والقيام باي مهام وواجبات اخرى منوطة به وفقا احكام هذا القانون.
- **الفترة الضريبية** : حيث ورد في المادة 16 من القانون تعتبر مدة الشهرين فترة ضريبية واحدة للضريبة العامة ومدة الشهر الواحد فترة ضريبية للضريبة الخاصة ويجوز للمدير وفي حالات خاصة تمديد الفترة الضريبية للمسجل على ان لا تتجاوز باي حال ستة اشهر.

انواع تقارير تدقيق ضريبة المبيعات :

1- اصدار تقارير في حال تقديم اقرارات ضريبة المبيعات ضمن المدة القانونية سندا لاحكام المادة 44:

وعليه، فان اول التقارير التي سيتم التطرق اليها التقارير المتعلقة في حال كون المكلف ملتزم باحكام المادة 44 حيث ورد في نص المادة: "ان المدقق يلتزم باصدار قرار التدقيق خلال سنتين من تاريخ اصدار مذكرة التدقيق".

وعطفا على ما ورد في احكام المادة اعلاه من القانون يتم اصدار تقرير مبيعات يعتمد على ما تم اعلانه من قبل المكلف ويعتمد على المعلومات التي تم تجميعها في مرحلة ما قبل اصدار التقرير من قسائم معلومات وبيانات مالية مرفقة وتقارير تدقيق سابقة واي معلومات وردت اثناء التدقيق .....الخ .

د.محمد العمري

2- اصدار تقارير في حال عدم التزام المكلف بتقديم الاقرار الضريبي وحسب نص المادة 45 من القانون النافذ (اولي):

وعليه يكون التقرير الاولي : هو التقرير الذي يقوم باصداره المدقق في حال تخلف المكلف عن تقديم اقراره الضريبي خلال المدة المحددة في القانون حيث يقوم المدقق باصدار تقدير اولي يحدد فيه الضريبة المقدرة على المكلف عن الفترة او الفترات الضريبية المعنية واية غرامات ومبالغ اخرى متحققة عليه ويبلغ المكلف اشعارا خطيا بنتيجة ذلك القرار .
ويختلف في محتوياته بانه يتميز :

أ. تكون المبالغ المطالب بها بموجب الاشعار من هذه المادة واجبة التحصيل بعد 30 يوم من تاريخ التبليغ .
ب. يعتبر القرار الاولي ملغي حكما اذا قدم المكلف الاقرار الضريبي عن الفترة او الفترات الضريبية المعنية .
ج. في حال مرور المدة القانونية ولم يتم تقديم اقرار ضريبي يصار الى اصدار تقدير اداري وفق احكام المادة 46 من القانون النافذ .

3- اصدار تقارير ادارية استنادا لاحكام المادة 46:

وعليه يكون التقدير اداري وهو التقرير الذي يصدر لاحقا نتيجة للتقدير الاولي بعد مرور 30 يوم من تاريخ تبليغ الاشعار الخطي للتقدير الاولي. وتعتبر نتيجة التقرير الاداري قابلة للطعن وفقا لاحكام المادة 48 من القانون الناقذ. ومع العلم ان محتويات التقدير الاداري بنفس محتويات التقارير السابقة الذكر

4- اصدار تقارير غير مسجلين استنادا لاحكام المادة 47 :

وتنطبق على من بلغ حد التسجيل ولم يقم بالتسجيل في ضريبة المبيعات فيجوز للمدقق اصدار قرار التقدير الاداري يحدد فيه قيمة الضريبة المقدرة عليه عن الفترة او الفترات الضريبية المعنية واي غرامات او مبالغ اخرى متحققة عليه ويبلغ المكلف اشعارا خطيا بنتيجة ذلك القرار ويكون هذا القرار قابلا للاعتراض لدى هيئة الاعتراض .

د.محمد العمري

5- اصدار تقارير مدقق الاعتراض استنادا لاحكام المادة 48 من القانون :

وعليه يكون تقرير مدقق الاعتراض هو التقرير الذي تصدره هيئة الاعتراض صاحبة الخبرة والاختصاص في حال تبلغ المكلف لاشعار التقارير السابقة وفقا لاحكام المواد 44 وكذلك 46 و 47 وعدم موافقته عليها في المرحلة الاولى.

حبث يتم تحديد جلسة للنظر في الاعتراض واعطاء الفرصة الكافية للمكلف لتقديم البينة عن اسباب اعتراضه وتقديم المعلومات والتفاصيل الضرورية وابراز السجلات والمستندات المتعلقة بدخل المعترض ومحتويات التقرير تتضمن بالاضافة لما سبق نقاط الخلاف في التقرير في المرحلة الاولى وقبولها اوعدم قبولها برد الاعتراض .

6- اصدار تقارير موظف مناب استنادا لاحكام المادة 49 من القانون :

وهو القرار الصادر عن المدقق خلال المدة التي لا تزيد عن اربع سنوات الذي يترتب عليه اعادة النظر في قرارات التدقيق او قرارات التقدير الاداري او القرارات الصادرةعن هيئة الاعتراض او في اي اجراءات تم اتخاذها من المدير او المدقق او هيئة الاعتراض . اسباب اعادة النظر في القرارات :

أ. وجود خطأ في تطبيق قانون

ب. اغفال القرار السابق لحقيقة او واقعة

ج. وجود مصدر دخل لم يعالج في حينه

مراحل تقارير تدقيق ضريبة المبيعات

1- مرحلة تقارير تدقيق اقرارات ضريبة المبيعات : وهي المرحلة التي يكون فيها التقرير ناتج عن اجراء التدقيق للملتزم بتقديم اقراراته الضريبية حسب القانون .

2- مرحلة تقارير التقدير الاولي والاداري : وهي المرحلة التي يكون فيها التقرير ناتج عن التقدير الاولي ولغير الملتزم بتقديم اقراراته الضريبية حسب القانون

3- مرحلة تقارير الاعتراض : وهي المرحلة التي يكون فيها التقرير ناتج عن اعتراض المكلف على قرارات التدقيق الذاتية والادارية .

د.محمد العمري

محتويات تقارير تدقيق ضريبة المبيعات :

أ. اسم المكلف ورقمه الضريبي .

ب. الفترة او الفترات الضريبية موضوع التقرير.

ج. متن التقرير والذي يحتوي الاساس الذي سيتم الاستناد اليه في كتابة التقرير بمعنى ان متن التقرير يحتوي على خلاصة الجهد المبذول سابقا قبل كتابة التقرير، ويحتوي على المعلومات الكاملة المتعلقة بنشاط المكلف وطريقة التدقيق وخلاصة نتائج التدقيق ومطابقة معلومات الدائرة مع المعلن في الاقرار الضريبي المقدم . وكما يلي :

1- معلومات خاصة بنشاط المكلف .

2- معلومات خاصة بطريقة التدقيق.

3- نتائج تدقيق بنود الاقرارات.

4- نتائج تدقيق قائمة الدخل مع ماورد في الاقرارات.

5- مطابقة قسائم المعلومات.

6- دراسة تقارير مديرية مكافحة التهرب الضريبي.

د. نتيجة التقرير.

هـ. تحديد الفروقات الضريبة واية مبالغ اخرى مترتبة على المكلف او للمكلف في حال وجود ارصدة للمكلف وفق احكام القانون.

و. مدقق التقرير ورقمه الوظيفي.

طرق اعداد تقارير تدقيق ضريبة المبيعات :

وهي تختلف بشكل كلي عن طرق اعداد تقارير تدقيق ضريبة الدخل حيث انها طريق واحدة مباشرة يتم فيها مراجعة كافة بنود الاقرار الضريبي ومطابقتها مع المعززات لدى المكلف والمعلومات الواردة على المكلف من خلال قسائم المعلومات لدى الدائرة وتقارير مكافحة التهرب الضريبي.

د.محمد العمري

والتدقيق له وجهان :

1- التدقيق الشامل : ويكون لكافة الفترات الضريبية المراد تدقيقها بحيث يتم اخذ كافة بنود الاقرارات المقدمة وتدقيقها
2- تدقيق الفترات : حيث تشمل عينات من الاقرارات المراد تدقيقها وذلك يستند على المراجعة المكتبية لكافة الاقرارات وتحديد الخطورة في الاقرارات من خلال دراسة نسب القيمة المضافة وتوريد الضريبة ضمن الاقرار.

اجراءات ما بعد اصدار تقارير تدقيق ضريبة المبيعات :

بعد اصدار التقرير من المدقق يتم ارسال التقرير الى قسم اجازة القرارات حيث يتم دراسة القرار من قسم اجازة القرار ويتم التنسيب عليه كما يلي :

1- اعتماد التقرير كما هو وارد من المدقق ويقوم بعدها المدقق باستكمال اجراءات تبليغ القرار للمكلف. واعلامه بحقه في قبول أو عدم الموافقة على القرار.
2- عدم اجازة التقرير ووضع ملاحظات تتضمن فروقات ضريبية ويترتب على ذلك:

أ- الرد على الملاحظات بدون تعديل القرار واستجابة قسم الاجازة لذلك.
ب-الاقتناع بملاحظات قسم الاجازة وفي هذه الحالة يتم تعديل التقرير حسب الملاحظة مع الاشارة الى عدم اتلاف التقرير السابق وابقاءه في الملف ووضع كلمة ملغي عليه وعرض القرار الجديد على المكلف.

بناءا على ما ورد في السابق سيتم تفصيل اعداد وصياغة نماذج تقارير ضريبة الدخل والمبيعات كما يلي :

- تقارير تدقيق ضريبة الدخل :

وتتضمن ثلاثة اجزاء رئيسية للتقارير يتلخص فيها المعلومات العامة ومعلومات التدقيق وقرار المدقق

أ. المعلومات العامة :

- تاريخ التقرير : التاريخ الذي يصدر فيه التقرير.
- اسم المكلف ورقمه الضريبي.

د.محمد العمري

- الفترة الضريبية : وتخص الفترة او الفترات الضريبية التي تم تدقيقها .
- المفوض ورقم التفويض : وهو الشخص الذي ينوب عن الشركة بموجب تفويض خطي معتمد في الدائرة وهو مخول بمناقشة المدقق في اجراءات التدقيق والقرار الصادر والتوقيع على القرار.
- طبيعة النشاط : طبيعة نشاط الشركة .
- العنوان ورقم الهاتف للمكلف.
- اسم المدقق ورقمه الوظيفي والتفويض الصادر حسب القانون في اعطاءه الصلاحية في اجراء التدقق اللازم على المكلف واصدار القرارات المناسبة.
- المادة وحركة التدقيق وهي السند القانوني لاصدار القرارات.

ب. معلومات التدقيق :

وهي المعلومات الخاصة بتدقيق الملف لفترة معينة وتتضمن :

- عرض البيانات المالية المعلنة والطريقة المستخدمة في اجراءات التدقيق واصدار القرار .
- استعراض نتائج التدقيق على البيانات المالية.
- استعراض نتائج مطابقة قسائم المعلومات الواردة على المكلف.
- استعراض تقارير زيارة مديرية مكافحة التهرب الضريبي ومطابقتها مع نتائج التدقيق.
- استعراض الاعفاءات والاقتطاعات الواردة بالملف ومطابقته مع نتائج ما ورد في التدقيق.

ج. القرار :

ويتضمن اتخاذ القرار لاي عملية تدقيق اما :

- قبول الاقرار الضريبي المقدم من المكلف كما هودون تعديل والسبب عدم وجود اية مخالفات مرتكبة او اخطاء لدى المكلف من بيانات مالية مطابقة لنتائج عمليات التدقيق.

د.محمد العمري

- تعديل الاقرار المقدم من المكلف نتيجة وجود اختلافات ما بين المعلن في الاقرار وما بين نتائج اجراءات التدقيق على المكلف.

ويتضمن الجزء الخاص بالقرار طريقة احتساب الفروقات الضريبية استنادا لطرق التدقيق المتبعة.

- تقارير تدقيق ضريبة المبيعات :

وتتضمن اربعة اجزاء رئيسية للتقارير يتلخص فيها المعلومات العامة ومعلومات التدقيق وقرار المدقق وتنسيب للقضايا بالغرامات ان وجدت.

أ. المعلومات العامة :

- تاريخ التقرير : التاريخ الذي يصدر فيه التقرير.
- اسم المكلف ورقمه الضريبي.
- الفترة الضريبية : وتخص الفترة او الفترات الضريبية التي تم تدقيقها .
- المفوض ورقم التفويض : وهو الشخص الذي ينوب عن الشركة بموجب تفويض خطي معتمد في الدائرة وهو مخول بمناقشة المدقق في اجراءات التدقيق والقرار الصادر والتوقيع على القرار.
- طبيعة النشاط : طبيعة نشاط الشركة.
- العنوان ورقم الهاتف للمكلف.
- اسم المدقق ورقمه الوظيفي والتفويض الصادر حسب القانون في اعطاءه الصلاحية في اجراء التدقق اللازم على المكلف واصدار القرارات المناسبة.
- المادة وحركة التدقيق وهي السند القانوني لاصدار القرارات.

ب. معلومات التدقيق :

وهي المعلومات الخاصة بتدقيق الملف لفترة معينة وتتضمن :

- عرض البيانات المالية المعلنة والطريقة المستخدمة في اجراءات التدقيق واصدار القرار .

د.محمد العمري

- استعراض ملخص المطابقة لتدقيق تحليل اقرارات المبيعات مع الاقرارات المقدمة.
- استعراض مطابقة الاقرارات المقدمة مع البيانات المالية.
- استعراض نتائج مطابقة قسائم المعلومات الواردة على المكلف.
- استعراض تقارير زيارة مديرية مكافحة التهرب الضريبي ومطابقتها مع نتائج التدقيق ان وجدت.

ج. القرار :

ويتضمن اتخاذ القرار لاي عملية تدقيق اما :

- قبول الاقرار الضريبي المقدم من المكلف كما هودون تعديل والسبب عدم وجود اية مخالفات مرتكبة او اخطاء لدى المكلف والاقرارات مطابقة لنتائج عمليات التدقيق
- تعديل الاقرار المقدم من المكلف نتيجة وجود اختلافات ما بين المعلن في الاقرار وما بين نتائج اجراءات التدقيق على المكلف.

د. التنسيب لمديرية القضايا بالغرامات المفروضة ان وجدت.

د.محمد العمري

الفصل االخامس :التدقيق على الذين لايمسكون حسابات واصحاب المهن

تعريف اصحاب المهن :

هم الذين يعملون في مهن تحتاج الى خبرات وتخصصات عالية لتقديم خدماتهم بالاعتماد على الجهد الذهني والتخصص والخبرة ومقابل أتعاب يتقاضونها عن ذلك ، ويحكم كل مهنة مجموعة من المعايير تضعها النقابات والهيئات اللممثلة لكل مهنة ويتم الاتفاق عليها ومراعاتها .

خصائص قطاع اصحاب المهن

- يجب ان يتمتع كل من يزاول المهنة ، بمستوى عالي من الكفاءة العلمية والعملية والاستعداد الذهني والخبرة العملية الجيدة التي تتناسب مع أهمية وخطورة المهنة التي سيؤديها للمجتمع .
- عدم حاجة صاحب المهنة الى رأس مال كبير للاستثمار في مهنته حيث يعد رأس المال عنصر ثانوي .
- تقوم العلاقة بين صاحب المهنة والعملاء على أساس الثقة المتبادلة .
- الاستقلالية في مزاولة العمل .

خضوع الدخل لأصحاب المهن :

خضوع دخل اصحاب المهن بموجب احكام :

– المادة (3) بند (1) الدخل المتأتي من نشاط الاعمال والمعرف بالمادة (2) من القانون .

– المادة (3) بند (15) الذي شمل اي دخل اخر لم يتم اعفائه بموجب احكام القانون.

(نشاط الاعمال : النشاط الذي يمارسه الشخص بقصد تحقيق ربح او مكسب بما في ذلك النشاط التجاري او الصناعي او الزراعي او المهني او الخدمي او الحرفي)

النصوص القانونية المنظمه لمحاسبة اصحاب المهن:

نظام رقم (55) لسنة 2015 وتعديلاته(المصاريف والمخصصات والاستهلاك والاعفاء)

المادة 3/ب (تنزل المصاريف المقبولة بما لا يزيد على (50%)من الدخل الاجمالي المحتسب وفقاً لنسب الارباح القائمة التي تصدر بموجب نظام الاقرارات الضريبية والسجلات ونسب الارباح والتعليمات الصادرة بمقتضاه وذلك للمكلفين غير الملتزمين بتنظيم السجلات والمستندات خلافاً لاحكام الفقرتين (أ)و(د) من المادة (23)من القانون).

د.محمد العمري

وتنص المادة (23)

أ- يلتزم المكلف بتنظيم السجلات والمستندات والبيانات المالية اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه شريطة ان تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية ومدققة ومصادقاً عليها من محاسب قانوني (...

د- تستثنى فئات معينه من المكلفين من تنظيم السجلات والمستندات والبيانات المالية المدققة كلياً او جزئياً وفق الشروط والاجراءات المحددة في نظام يصدر لهذه الغاية على ان لا يشمل الاشخاص العاملين في مجال الاستشارات الطبية والهندسية والقانونية .

نظام 59 لسنة 2015

نظام الاقرارات الضريبية والسجلات والمستندات ونسب الارباح :

مادة (7) – مع مراعاة احكام المادتين (8) و(9) من هذا النظام :-

(أ)- يلزم المكلف بتنظيم السجلات والمستندات اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه شريطة ان تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية ومدققة ومصادق عليها من محاسب قانوني مرخص ومزاول لمهنة التدقيق.

(ب)-تستثنى من تنظيم السجلات والمستندات اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة الفئات التالية:-

1- المكلف الذي يقتصر دخله على الوظيفة.

2- المكلف الذي يقتصر دخله على على دخل خاضع للضريبة القطعية.

نظام الاقرارات الضريبية والسجلات والمستندات ونسب الارباح

المادة (8/أ)على الاشخاص الطبيعيين من الفئات المبينه ادناه تنظيم دفتر يومية ودفتر ذمم وتقديم حساب للايرادات والمصروفات السنوية على الاقل على ان تكون هذه الحسابات معززة بالمستندات الثبوتية وبكشف بالذمم المستحقة وبكشف اخر بالاصول المشمولة باحكام الاستهلاك مع احتفاظهم بها للمدة المقررة قانوناً:-

1- الأطباء .

2- المهندسين .

3- المحامين .

4- المحاسبين والمحاسبين القانونيين.

5- الخبراء والمستشارين .

د.محمد العمري

6- المفوضين عن الاشخاص بمراجعة الجهات الحكومية او الجهات الخاصة لاتمام المعاملات .
7- السماسرة والوسطاء.
8- مالكي العقارات الذين يتحقق لهم دخل من الاملاك المؤجرة.
9- الشخص الطبيعي من غير المذكورين اعلاه الذي ينحصر دخله في مهنة او حرفة او ثلاث اليات انشائية فاكثر.

نظام الاقرارات الضريبية والسجلات والمستندات ونسب الارباح

ب- يجوز للاشخاص المحددين في الفقرة (أ) من هذه المادة من غير المحاسبين والمحاسبين القانونيين تنظيم دفاتر بالايرادات والتكاليف والنفقات بدلاً من دفتر اليومية .

ج- لا تسري احكام الفقرة (أ) من هذه المادة على الاشخاص العاملين في مجال الاستشارات الطبية والهندسية والقانونية وعليهم تنظيم السجلات والمستندات وفقاً للمادة (23) من القانون

د- يلزم الاشخاص الطبيعيون الذين يقتصر دخلهم على الاستثمار بتنظيم السجلات والمستندات المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية والاحتفاظ بها للمدة المقررة قانوناً دون الالزام بتدقيقها والمصادقة عليها من محاسب قانوني مرخص ومزاول لمهنة التدقيق.

هـ- في حال عدم التزام الاشخاص الطبيعيين المحددين في الفقرة (أ)و(د) من هذه المادة باحكامهما يسقط حقهم في التمتع بالاستثناء الوارد فيهما وتطبق عليهم احكام المادة (23) من القانون .

المادة (9/أ) مع مراعاة احكام المادة (8) من هذا النظام يلزم الشخص الطبيعي وشركة التضامن وشركة التوصية البسيطة والتي لا تزيد مبيعات اي منهما على (160000) دينار في السنة بتنظيم السجلات التالية على الاقل :-

1- سجل المشتريات ويتضمن بيانات فواتير الشراء للسلع والخدمات ومعاملات الاستيراد الجمركية
2- سجل المبيعات ويتضمن بيانات الفواتير المحررة لمبيعاته .
3- سجل الصادرات واعادة التصدير ويتضمن تفصيلات ارساليات الصادر بما في ذلك رقم بيان الصادر وتاريخه ومركز التصدير وبلد المقصد ونسخه من البيان الجمركي المظهر اصولاً او كتاب التسديد من دائرة الجمارك وارقام الفواتير المتعلقة بالبيان الجمركي الصادر وان يتضمن هذا السجل بياناً بالسلع والخدمات المعاد تصديرها .
4- سجل الذمم يبين الذمم المدينة والدائنة والحركات المدينة والدائنة على كل ذمة من هذه الذمم .
5- كشف جرد المخزون يبين مخزون اخر الفترة الضريبية من حيث القيمة والكمية لكل صنف .

د.محمد العمري

ب) للمدير ان يلزم اي شخص او اي فئة من الاشخاص بتنظيم سجلات ومستندات تبين مقدار مبيعات كل منهم وتراعي طبيعة عمل هذه الجهات ونشاطها وله اعفاؤهم من تدقيقها وتصديقها من محاسب قانوني مرخص ومزاول لمهنة التدقيق .

المادة (10/أ) على كل شخص له مصدر دخل او اكثر خاضع للضريبة من غير الوظيفة سواء كان مشمولاً باحكام هذا النظام او غير مشمول ان يحتفظ بفواتير لمبيعاته من السلع والخدمات وفواتير لمشترياته والمستندات المعززة لنفقاته وان يقدم هذه الفواتير والمستندات عند الطلب لغايات الفحص والتدقيق تحقيقاً لغايات القانون وهذا النظام .
ب) يجب ان تتضمن الفواتير المشار اليها بالفقرة (أ) من هذه المادة المعلومات الاساسية التالية :-
الرقم المتسلسل واسم الجهة التي اصدرتها وعنونها واسم الجهة التي صدرت اليها ومكان .تحريرها ونوع السلعة او الخدمة وكميتها وقيمة الوحدة وقيمة الفاتورة كاملة والتاريخ والتوقيع (تعليمات الفوترة)
المادة (11) في حال عدم تنظيم المكلف للسجلات والمستندات الملزم بها وفق احكام هذا النظام تطبق عليه نسب الارباح القائمة للبضائع او السلع او الخدمات التي تتعامل بها القطاعات التجارية والصناعية والخدمية المحددة في هذا النظام والتعليمات الصادرة بموجبه.
وفي حال كانت نسب الارباح من واقع دراسة فواتير ومستندات المكلف اعلى من النسب المعمول بها بالنظام او التعليمات يتم المحاسبة عن النسبة الاعلى)

تعليمات احتساب الضريبة على الاساس النقدي للشخص الطبيعي رقم (4) لسنة 2019صادرة بالاستناد للفقرة (ب) من المادة (14) من القانون :

المادة (1) تسمى هذه التعليمات (تعليمات احتساب الضريبة على الأساس النقدي للشخص الطبيعي المتأتي دخله من المهنة أو الحرفة لسنة 2019) ويعمل بها اعتباراً من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية.(2019/1/31 العدد 5558)
المادة (2) يحق للشخص الطبيعي المحاسبة عن دخوله المتأتية له من مهنة أو حرفة في الفترة الضريبية على الأساس النقدي بغض النظر عن سنة استحقاقه شريطة التزامه بمسك السجلات والبيانات والكشوفات المحددة في المادة (5) من هذه التعليمات .
المادة (3) تطبق هذه التعليمات على الدخول المتحققة للأشخاص الطبيعيين العاملين لحسابهم من أصحاب المهن والحرف بمن فيهم:

د.محمد العمري

أ. الأطباء والمهندسين والمحامين.
ب. المحاسبين والمحاسبين القانونيين.
ج. الخبراء والمستشارين.
د. المفوضين والمنابين عن الأشخاص لدى الجهات الحكومية أو الجهات الخاصة لإتمام المعاملات.
هـ. السماسرة والوسطاء .
و. الميكانيكيين .
ز. الحدادين والنجارين والبليط والدهان.
المادة (4)إن محاسبة أي من الفئات الواردة في المادة (3) من هذه التعليمات على الأساس النقدي لا يعني حرمانه من الأخذ بأساس الاستحقاق في حال رغبته تطبيق هذا الأساس بشرط الثبات .وإعلام الدائرة خطياً خلال ثلاثين يوماً من بداية فترته الضريبية

المادة (5) يلزم الأشخاص الطبيعيون من الفئات الواردة في المادة (3) من هذه التعليمات بأن يقوموا بما يلي:
أ. تنظيم السجلات والبيانات المالية التالية ورقياً أو باستخدام أجهزة الحاسوب معززة بالمستندات الثبوتية :
1- دفتر اليومية ودفتر الذمم .
2- كشف بالذمم المدينة والدائنة لكل شخص تم التعامل معه ، مبيناً فيه الأسماء الكاملة لهؤلاء الأشخاص وعناوينهم ورصيد أول الفترة الدائن أو المدين لكل شخص، والمبلغ المستحق على الشخص أو له ، والمبالغ التي قبضها أو دفعها هذا الشخص، ورصيد آخر الفترة لكل منهم .
3- كشف بالموجودات غير المتداولة والمستخدمة في النشاط مبيناً وصفها وتاريخ شرائها.
4- قائمة الدخل (قائمة الإيرادات والمصروفات) للفترة الضريبية.
ب. إصدار فاتورة أصولية لقاء تقديم أي خدمة أو بيع سلعة في المملكة وفق أحكام القانون والنظام الصادر لهذه الغاية.
ج. إرفاق البيانات المحددة في البنود (2، 3، 4) من الفقرة (أ) من هذه المادة مع الإقرار الضريبي المقدم في الموعد القانوني.
المادة (6) أ- تعلق الإيرادات غير المقبوضة والمدرجة في كل من دفتر الذمم وكشف الذمم للفئات الواردة في المادة (3) من هذه التعليمات ويتم المحاسبة عنها في الفترة الضريبية التي قبضت فيها .

د.محمد العمري

ب- يسقط حق الفئات الواردة في المادة (3) من هذه التعليمات بالتمتع بالحكم الوارد في الفقرة (أ) من هذه المادة ، إذا لم يلتزموا بتنظيم وتقديم الدفاتر والمستندات والكشوف والقوائم المالية وفق أحكام المادة (5) من هذه التعليمات.

المادة (7) لا تسري هذه التعليمات على الأشخاص العاملين في مجال الاستشارات الطبية والهندسية والقانونية.

المادة (8) تطبق هذه التعليمات على الفترة الضريبية 2019 و ما يتلوها.

التعليمات التنفيذية /تعليمات شؤون الفوترة والرقابة عليها رقم (1) لسنة 2019 وتعديلاتها :

صادرة استناداً لأحكام الفقرة (أ) من المادة (11) والمادة (16) من
نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها رقم (34) لسنة 2019 وتعديلاته

المادة (1) تسمى هذه التعليمات (تعليمات شؤون الفوترة والرقابة عليها لسنة 2019) ويعمل بها اعتباراً من تاريخ 2019/7/1 .

المادة (2) يتوجب على بائع أي سلعة أو خدمة لا تقل قيمتها عن دينار واحد تنظيم فاتورة أصولية وفقاً لأحكام نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها رقم (34) لسنة 2019 وهذه التعليمات ما لم يكن مستثنى بموجب أحكام المادة (11) من نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها أو بموجب أحكام هذه التعليمات .

المادة (3) يتوجب أن تحتوي فاتورة المبيعات النقدية للسلع أو تقديم الخدمات على البيانات التالية:

أ- الرقم المتسلسل للفاتورة.

ب- اسم البائع وعنوانه.

ج- الرقم الضريبي للبائع إذا كان مسجلاً في ضريبة المبيعات ، والرقم الوطني للشخص الأردني والرقم المعتمد من الجهة المختصة للشخص غير الأردني إذا كان غير مسجل في ضريبة المبيعات.

د- تاريخ تنظيم وإصدار الفاتورة.

هـ. بيان نوع السلعة أو الخدمة المبيعة وكميتها وقيمتها والقيمة الإجمالية للفاتورة.

المادة (4) يستثنى من تنظيم وإصدار الفاتورة حسب أحكام نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها والتعليمات الصادرة بموجب الفئات التالية:

د.محمد العمري

المنشآت والأعمال التالية المرخصة التي يقل مبيعات أي منها السنوية عن (75) ألف دينار:
البقالات (ميني ماركت ، أو سوبر ماركت، أو دكان)
- مكتبات بيع الكتب والقرطاسية.
- محلات بيع الخضار والفواكه.
- محلات بيع الأدوات المنزلية .
- المخابز.
- المطاعم الشعبية .
- الأعمال المنزلية .
- محلات بيع الألبان .
- محلات بيع أدوات الخياطة.

ب. الحرف المرخصة في أي من محافظات المملكة حسب التشريعات المعمول بها التي تقل إيراداتها السنوية عن (30) ألف دينار.

ج. المخابز التي تبيع الخبز فقط وتقل مبيعاتها السنوية عن 150000 دينار

المادة (5) تنظيم وإصدار الفاتورة يكون في حالة البيع ، أما في حال وضع السلعة برسم الأمانة لدى الغير لا يتطلب تنظيم وإصدار الفاتورة شريطة أن تكون السلعة صادرة بموجب مستندات تعزز ذلك، وللدائرة طلب ما يثبت أنها بهذه الصفة.

المادة (6) تعتمد الآلية المحددة أدناه لتنظيم شؤون الفوترة على المحامين كما يلي:

أ- يعتمد إيصال المقبوضات أو أي سند قبض لغايات احتساب الضريبة بدلاً عن الفاتورة المنصوص عليها في أحكام المادة (5) من نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها لكل محامي لا تتجاوز إيراداته المقبوضة (50000) خمسين ألف دينار أردني سنوياً وذلك لغايات احتساب الضريبة.

ب- المحامي الذي تزيد إيراداته المقبوضة سنوياً عن (50000) خمسين ألف دينار أردني يصدر فاتورة وفقاً لأحكام المادة (5) من نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها رقم (34) لسنة (2019) وذلك خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ بلوغه هذا الحد.

ج- 1- إذا بلغت الإيرادات المقبوضة سنوياً بمقدار يزيد على (50000) خمسين ألف دينار على المحامي تصويب وضعه وفقاً لهذه التعليمات خلال خمسة وأربعين يوماً من ذلك.

2- إذا انخفضت الإيرادات المقبوضة سنوياً عن (50000) خمسين ألف دينار للمحامي تعديل وضعه وفقاً لهذه التعليمات.

د- إذا لم يلتزم المحامي بتنظيم إيصال المقبوضات أو أي سند قبض أو الفاتورة حسب نظام تنظيم شؤون الفوترة والرقابة عليها وهذه التعليمات تُفرض عليه الغرامات المنصوص عليها في أحكام المادة (64) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة (2014) وتعديلاته.

د.محمد العمري

مدى خضوع خدمات قطاع المهن الحرة لضريبة المبيعات :

1- خدمات قطاع الاطباء:

جميع الخدمات التي يقدمها الطبيب والمتعلقة في صحة الانسان هي خدمات معفاة من الضريبة العامة على المبيعات حسب نص المادة 3 من القانون وجدول الخدمات المعفاة بند 16 (الصحة والعمل الاجتماعي) والبند 28 (التأمين الطبي والتأمين ضد الحوادث) .

2 - خدمات قطاع المحاميين :

جميع الخدمات التي يقدمها قطاع المحاماة تخضع للضريبة العامة على المبيعات استناداً الى نص المادة (4) من القانون حيث الأصل الخضوع مالم يرد نص باعفائها باستثناء الايرادات المتحققة للمحامين لقاء ترافعهم في المحكمة وهي خدمات معفاة استناداً الى جدول الخدمات المعفاة (بند13 خدمات مكاتب المحاماة المتعلقة بمتابعة القضايا لدى المحاكم فقط)

3 - خدمات قطاع المحاسبين والمحاسبين القانونيين:

القطاع باعتبارها خدمات خاضعة للضريبة يخضع للضريبة الايرادات التي تتحقق للمنتسبين لهذا المبيعات ولشريحة 16% في حال بلغت الايرادات حد التسجيل والبالغ 30000 دينار

4- قطاع المهندسين :

يخضع لضريبة المبيعات الايرادات للمهندسين على اختلاف فروعهم (مدنية ، معمارية ، وغيره) باعتبارها خدمات خاضعه للضريبة العامة على المبيعات ولشريحة 16% في حال بلغت الايرادات حد التسجيل والبالغ 30000 دينار.

التعليمات التنفيذية رقم 2 لسنة 2016 (تعليمات نسب الارباح)

المادة (4)

أ- يتم اعتماد نسبة ربح قائم للقطاعات التالية على النحو الآتي :

1- (25%) من الايرادات المستحقة لقطاع المقاولات الانشائية .

2-(25%) من اثمان بيع الشقق والمباني المستحقة لقطاع الاسكان .

3- (36%) من الايرادات المستحقة لقطاع المكاتب والشركات الهندسية .

ب- يلتزم المكلف الذي تنطبق عليه أحكام هذه التعليمات بمايلي:

د.محمد العمري

1- اقتطاع الضريبة وتوريدها وفق أحكام المادة 12 من القانون وتعليمات الاقتطاع رقم 1 لسنة 2015
2- تزويد الدائرة باسماء موردي السلع والخدمات والمتعهدين الفرعيين وفي حال عدم الالتزام بذلك يتم اضافة 5% على نسب الارباح الواردة في تلك المادة .

ابرز التحديات التي تواجه المدقق عند التدقيق على قطاع المهن :

1- عدم توافر قاعدة بيانات ومعلومات عن نشاطات المكلفين من حيث دخلهم ونفقاتهم لكل من الاطباء والمحامين والمهندسين ومدققي الحسابات.
2- عدم مسك السجلات والبيانات التي تبين حجم دخل المكلف وكذلك المصاريف .
3- تقديم اقرارات لا تعكس حجم النشاط الفعلي للمكلف.
4- المبالغة في المصاريف المطالب بها وادراج مصاريف غير انتاجية وشخصية .
5- عدم التعاون الكامل من قبل النقابات والمستشفيات وشركات التأمين والجهات ذات العلاقة مع مع قطاع المهن في تزويد الدائرة عن حجم النشاط لتلك الجهات .

كيفية تجاوز هذه التحديات ما امكن عن طريق ما يلي :

1- الزام النقابات المهنية والمستشفيات وشركات التامين والجهات ذات العلاقة مع قطاع المهن بتزويد الدائرة بالمعلومات الكاملة عن حجم النشاط .
2-زيادة الوعي والثقافة الضريبية لدى قطاع المهن عن خلال النشرات الارشادية والاعلانات بضرورة مسك السجلات والبيانات المطلوبة حسب التعليمات رقم 4 لسنة 2019 المادة 5 لتجنب التقدير الجزافي وفرض الغرامات.
3- دراسة الملف الضريبي للمكلف وتدقيق الاقرار للسنة مدار البحث وبأسرع وقت ممكن وتسجيل اي ملاحظات بعد التحليل وقبل المحضر.
4-اجراء الكشف الحسي على موقع عمل المكلف وتسجيل المشاهدات وذلك يخدم السنة مدار البحث والسنوات اللاحقة.

د.محمد العمري

- **اجراءات التدقيق على الاطباء :**

ايرادات القطاع الطبي :

–الكشفية من المرضى الجدد.

–الكشفية من المرضى المراجعين.

–المبلغ المقبوض من شركات التأمين عن المرضى المؤمنين.

–المبلغ المقبوض من العمليات الصغيرة التي تجري في العيادة.

–ايرادات بيع بعض المستلزمات الطبية من غير الادوية

–الاتعاب المقبوضة من المستشفيات عن الاشراف واجراء العمليات.

–المبالغ المقبوضة من كشفية بعض الاجهزة المملوكة للطبيب في العيادة.

–مصادر دخل الاطباء :

1– الرواتب .

2–الدخل من العيادة.

3– الدخل من الاجراءات والخدمات الطبية خارج العيادة داخل المستشفيات :

4–الدخل من الاستشارات الطبية الداخلية .

5–الدخل من المحاضرات والدورات والتعليم الطبي .

6 –العمولات وهي عبارة عن مبالغ يتقاضها الطبيب من الاطراف ذات العلاقه مثل المختبرات والصيدليات وشركات الادوية وبعض موردين للمستلزمات والأجهزة ومنها ما يكون نقدي ومنها ما يكون عباره عن رحلات ومؤتمرات مدفوعة الاجر .

7– علاقة التعاقد الكامل (الصفقات).

- **اجراءات التدقيق على المحاميين :**

ايرادات قطاع المحاميين :

1– ايرادات من القضايا في المحاكم

2– ايرادات من اتفاقيات الاتعاب المختلفة من الشركات والمؤسسات المختلف

3– ايرادات من الاستشارات القانونية المختلفة.

د.محمد العمري

4-- ايرادات من تفاويض المكلفين لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات

5- الايرادات المقبوضة عن اتعاب تسجيل الشركات المحلية والاجنبية في وزارةالصناعة والتجارة او تسجيل العلامات التجارية.

اجراءات التدقيق على مدققي الحسابات والمناب الضريبي :

الخدمات التي يقدمها قطاع مدققي الحسابات (المحاسبون القانونيون)والمناب الضريبي وتحقق الايرادات :

- الانابة عن المكلفين (العملاء) امام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.
- تقديم خدمات)التدريب عقد دورات.
- تقديم محاضرات في الجامعات والمراكز المتخصصة.
- خدمات تدقيق الحسابات.
- خدمات تنظيم الحسابات اعداد القوائم المالية.

اجراءات التدقيق على مدققي الحسابات والمناب الضريبي.

- تقديم الاستشارات الضريبية والمالية.
- تقديم الخبرة في المحاكم.
- عمل دراسة جدوى اقتصادية.
- اعداد وبيع برامج محاسبية.
- عمل ارشادات وكتب مهنية وعلمية وبيعها.
- تسجيل الشركة المحلية والاجنبية والعلامات التجارية في وزارة الصناعة والتجارة .
- الاتعاب مقابل تصفية الشركات حسب قانون الشركات الساري المفعول .

اجراءات التدقيق على المهندسين (المكاتب الهندسية) :

الخدمات التي يقدمها قطاع المهندسين وتحقق الايرادات:

(التصميم – الاشراف – الاستشارات)

1- اتعاب التصميم والاشراف :

يتم اعتماد تسعيرة نقابة المهندسين والتي حددت الحد الادنى للاتعاب الهندسية.

2- باقي الاتعاب : حسب الاتفاق بين الطرفين .

د.محمد العمري

طرق التقدير باستخدام الاساليب غير المباشرة للتقدير الضريبي :

تقوم الادارة الضريبية وعندما تضطر الى ذلك بالاعتماد على الوسائل غير المباشرة في تقدير الوعاء الضريبي للمكلف، وهذه الوسائل لاتستند الى الدخل نفسه وانما على بعض الدلائل التي تشير اليه ، وهذه الطرق يراد بها تحديد مقدارالوعاء الضريبي بصورة تقريبية اقرب الى العدالة ، مما يقتضي على الادارة الضريبية ان تلتزم الحيطة والحذر عند استخدامها لهذا الاسلوب في التقدير ، لان هذا التقدير يقوم على الافتراض وليس على اليقين .

وهذا التقدير كان يستخدم منذ فترة زمنية بعيدة، حيث في فرنسا ومن عهد الثورة حتى عام 1925 كانت ضريبة الدخل تفرض على اساس مظاهر خارجية معينة مثل عدد الابواب والنوافذ لمنزل المكلف وعلى افتراض ان منزل الشخص الغني اكثر ابواب ونوافذ من منزل الشخص الفقير وكذلك في التشريع المصري القديم حيث كانت تحتسب الضريبة على القيمة الإجارية للمكان الذي تشغله المهنه والقيمة الإجارية للسكن الخاص لصاحب المهنة

الاسباب التي تدعو المدقق لإستخدام الاساليب غير المباشرة في التقدير :

1-عندما لايلتزم المكلف بتقديم الاقرارت الضريبية (دخل اومبيعات او كلاهما).

2-عندما لايكون لدى المكلف دفاتر او سجلات .

3-عندما يكون هناك مخالفات واضحة في دفاتر المكلف وسجلاته.

4- عند وجود تعاملات نقدية بينما يتم التصريح عن دخل محدود او معدوم .

5- عندما تزيد الايداعات البنكية على الدخل المذكور في الاقرار.

6-عندما لايعكس الدخل الوارد في الاقرار الضريبي نشاطات المكلف المالية.

7-عندما تكون المصاريف في الاقرار الضريبي زائدة عن الدخل .

8-عندما لايعكس الدخل المذكور امتلاك الموجودات.

9-عندما يكون نظام الرقابة الداخلية المطبق في نشاط المكلف ضعيف.

طرق التقدير باستخدام الاساليب غير المباشرة للتقدير الضريبي :

1-التقدير بواسطة المظاهر الخارجية :

وحسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة على اساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف او درجة رواج نشاطه وعلى سبيل المثال : مقدار مايدفعه الشخص كأجار

د.محمد العمري

لمسكنه يمكن ان يعير عن حجم دخله وكذلك الامر بالنسبة الى لنوع التجارة التي يمارسها المكلف وعدد الآلات في الورشة وعدد العمال وعدد السيارات التي يملكها.

ويبدو واضحاً ان هذه الطريقة تتصف بالبساطة والسهولة في التطبيق وقلة النفقات ،إلا انها طريقة قديمة لاتتناسب مع المجتمعات الحديثة ولاتحقق مبدأ العدالة في بعض الاحيان، فهي قد تفرض ضرائب على أسس بعيدة عن الواقع وذلك اذا كانت المظاهر الخارجية مخالفة للحقيقة ،فالمكلف قد يحقق خسائر في سنوات متتالية مع بقاء مظاهره الخارجية ثابتة وبالتالي تلزمه الادارة الضريبية بدفع الضريبة على أساس هذه المظاهر، كما قد يتعمد بعض المكلفين الى التقليل من المظاهر الخارجية وذلك بأن يتم تسجيل املاكهم باسماء اولادهم او زوجاتهم بغرض التهرب من دفع الضرائب، ومن الاهميه هنا ان نطبق هذه الطريقة احيانا بصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.

(ويجدر الإشارة هنا ان هذه الطريقة يمكن استخدامها في بعض الاحيان بطريقة التقدير باستخدام الاسلوب المباشر للتقدير وكطريقة مساندة).

2- طريقة التقدير الجزافي (الغيابي) :

وحسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد الى بعض القرائن والادلة التي لها علاقة بالنشاط كأن تحتسب نسبة الربح بناء على نوع النشاط وحسب التعليمات في القانون او ان يتم تقدير الدخل بالمقارنة مع نشاطات مماثلة ، وهذه الطريقة تستخدم عند عدم قدرة الادارة الضريبية بالتواصل مع المكلف، واحيانا إذا تم التواصل مع هذا المكلف فانه يرفض تقديم الالتزام بتقديم الاقرارات الضريبية المستحقه عليه، وبالتالي تضطر الادارة الضريبية الى التقدير عليه باستخدام هذه الطريقة، وإذا توفرت الامكانية للمدقق الضريبي بالوصول الى موقع المكلف فقد يستعين ايضا بطريقة المظاهر الخارجية.

وإذا تم استخدام الطريقتين السابقتين يجب على المدقق بالاستعانة بالتصريح المقدم من الغير اذا توفر ذلك ، حيث تقوم الادارة الضريبية بإلزام اي مكلف يقوم بتقديم كشف التقدير الذاتي ،بان يقوم بتقديم معلومات يصرح بها عن الجهات التي قام بالشراء منها او البيع لها وغيرها من المعلومات التي تكون ذات قيمة كبيرة للادارة الضريبية يمكن الاستعانة بها بطريقة التقدير باستخدام الاسلوب غير المباشر.

د.محمد العمري

اساليب وطرق التقدير غير المباشر :

1- تحليل الايداعات البنكية :

اذا استطاع المدقق الوصول الى كشف الحساب البنكي للمكلف يجب عليه فحص الايداعات البنكية والتحقق منهذه الايداعات وعلاقتها مع الايرادات الناتجة عن مبيعات المكلف ، والتأكد من قيمة السحوبات وعلاقتها مع مشتريات او مصاريف المكلف، وعلى سبيل المثال قد يجد المدقق ان قيمة الايداعات البنكية في حساب المكلف ولشهرما بقيمة 30000 دينار وان قيمة المبيعات النقدية من واقع حسابات المكلف ولنفس الشهر بقيمة 25000 دينار وهنا على المكلف ان يقدم تفسيره المقنع عن قيمة 5000 دينار (30000 دينار -25000 دينار) والتي هي تمثل للمدقق (إذا لم يستطع المكلف تبريرها)مبيعات غير مصرح عنها ضريبيا .

2- تحليل المعاملات النقدية:

حيث يقوم المدقق بدراسة الطرق المختلفة التي يحصل بها المكلف على امواله وكيفية انفاق تلك الاموال فمن المحتمل ان يكون هناك تعاملات نقدية واسعة للمكلف بينما يتم التصريح عن دخل قليل اومعدوم، وعلى سبيل المثال قد يحصل المدقق على معلومات عن طريق الزيارة المفاجئة لمديرية مكافحة التهرب الضريبي ان متوسط مبيعات المكلف اليومية بواقع 700 دينار وان المكلف يصرح في دفاتره عن قيمة مبيعات يوميه بواقع 400 دينار يومي وهنا على المكلف ان يقدم تفسيره عن قيمة 300دينار(700 دينار -400 دينار) والتي هي تمثل للمدقق(إذا لم يستطع المكلف تبريرها)مبيعات غير مصرح عنها ضريبيا.وايضا على المدقق هنا الانتباه على قيمه المصاريف الشهرية ،فإذا كانت متوسط المصاريف الشهرية للمكلف 2000 دينار ومتوسط المبيعات الشهرية حسب إفادة المكلف 1500 دينار (1500-2000=500دينار خسارة شهريا) وهذا المكلف له فترة زمنية طويلة في السوق ، فمن غير المنطقي ان هذا المكلف قادرعلى ان يتحمل هذه الخسائر وهنا على المدقق البحث عن احتماليةوجود تهرب ضريبي.

3- اسلوب صافي الثروة:

ويقصد بصافي الثروه هو القيمة المالية لكل مايملك المكلف مطروحا منه كل الديون المستحقة عليه، وهنا على المدقق المقارنة بين صافي ثروة المكلف وبين مايلتزم به من مستحقات ضريبية ،فقد يملك المكلف فيلا بقيمة 700000 دينار وسيارة بقيمة 30000 دينار واراضي تقدر بقيمة 100000 دينار

د.محمد العمري

وان الالتزامات على هذا المكلف (الديون) بواقع 500000 دينار وعليه تكون صافي الثروه للمكلف هو (700000دينار +30000دينار +100000دينار −500000دينار=330000 دينار) وعند مقارنة صافي الثروة للمكلف مع متوسط الضريبة التي يدفعها المكلف سنويا والتي هي بواقع 200 دينار نجد ان الضريبة المدفوعة من المكلف غير منطقية بالمقارنة مع صافي الثروة للمكلف ،وخصوصا ان هذا المكلف ثروته نشأت من ممارسة نشاطه الضريبي ولايوجد له اي مصدر مالي آخر غير نشاطه الذي يمارسه.

4- اسلوب نسبة القيمة المضافة :

ويقصد بهذا الاسلوب بان يكون المدقق قادراً على تحديد نسبة القيمة الحقيقية التي تم اضافتها على كلفة المشتريات للمكلف وبالتالي الوصول الى نسبة الربح لنشاط المكلف وللوصول الى الدخل الصافي للمكلف مع الاخذ بعين الاعتبار جميع المصاريف الاخرى الخاصة بالمكلف ، وعلى سبيل المثال فقد تكون مبيعات المكلف بواقع 60000 دينار وكلفة المشتريات بواقع 50000 دينار وعليه (60000 دينار −50000دينار=10000دينار) اي ان مبلغ 10000 دينار هو يمثل الربح الاجمالي للمكلف وهو يمثل ايضا القيمة المضافة على كلفة هذه المشتريات .وايضا هنا نسبه القيمة المضافة بواقع 20%(50000/10000) وهذه النسبة تعتبر وسيلة جيدة للوصول الى الدخل الحقيقي الخاضع للمكلف وخصوصا اذا كان هذا المكلف يصرح عن نسبة قيمة مضافة أقل بكثير عن ماتم التوصل إليه.

اساليب التقدير الغير مباشر وحسب طبيعة النشاط :

(النشاط التجاري – الصناعي – الخدمي)

1- الموقع الجغرافي:

حيث يلعب الموقع الجغرافي دوراً مهما في تحديد قناعة المدقق الضريبي بالدخل الضريبي المستحق على المكلف ، وعلى سبيل المثال : موقع المحل التجاري الذي يكون على الشارع الرئيسي تختلف مبيعاته عن موقع المحل التجاري الذي يكون بالشوارع الفرعية .

2- حجم المحل :

حيث حجم المحل وعدد الابواب والطوابق يعبر بصورة واضحة عن نشاط المكلف.

3- العمر الزمني للنشاط :

د.محمد العمري

حيث النشاط الذي تأسس من فترة زمنية بعيدة يختلف عن النشاط الذي تأسس من فترة زمنية قريبة ، فالذي مضى على تأسيسه فترة من الزمن يكون قد اسس سمعة وشهرة جيدة وزبائن دائمين وبالتالي مبيعات مرتفعة مقارنة مع النشاط المؤسس حديثاً.

4- حجم المصاريف لهذا النشاط :

- قيمة عقد الاجار.
- عدد الموظفين ورواتبهم وقيمه الضمان المدفوع عنهم.
- قيمة فاتورة الكهرباء .
- قيمه فاتوره الصيانة.
- قيمة الديكورات داخل المحل.

5- حجم المشتريات للمكلف سواء كانت مشتريات محلية او استيراد .

6- حجم المبيعات للمكلف وهل هناك مبيعات محلية او صادرات.

7- الالتزام الضريبي للمكلف :

فهل هذا المكلف ملتزم كلي او جزئي مع دائرة الضريبة في تقديم اقرارات ضريبة الدخل ،وهل هذا المكلف مسجل في ضريبة المبيعات إذا كان يصل الى حد التسجيل في ضريبة المبيعات.

نصائح عملية للمدقق عند القيام بالتقدير باستخدام الاساليب الغير المباشرة :

1- دراسة الملف الضريبي للمكلف من خلال الاطلاع على كافة المعلومات المتوفرة بالدائرة لهذا المكلف .

2- اختيار الوقت المناسب لزيارة المكلف ،اذاتم التعرف على عنوان هذا المكلف.

3- تسجيل محاضر وموثقة عند زيارة المكلف .

4-التمتع بالعقلانية والمسؤولية تجاه الادارة الضريبية والمكلف.حيث على المدقق عدم الانسياق الى اي مؤثر خارجي يؤثر على قراره وتصرفاته واستخدام الاسلوب الواقعي والمدعم بالحجة والمنطق في حكمه على الامورواليصل في النهاية الى القرار العادل للمكلف وبما يحقق للادارة الضريبية من تحصيلات ضريبية جيده وفي فترة زمنية قليلة.

5- عدم التسرع في إصدار القرار.

6- معرفة المدقق بكافة التشريعات والقوانين الضريبية ومدى انطباقها على الاجراءات التي يقوم بها

د.محمد العمري

7- وضع المسؤول المباشر بكافة التطورات على مسار التدقيق على المكلف .
8- محاولة الوصول الى علاقة جيدة مع المكلف ،وذلك من خلال تثقيف المكلف بكافة الامور الضريبية الخاصة به وحثه على التعاون مع الادارة الضريبية .
9- اتباع المدقق السلوك المهني بالتدقيق، وذلك من خلال اتباع كافة أنظمة الادارة الضريبية والابتعاد عن كافة السلوكيات السيئة بمافيها: قبول الهدايا من المكلف او ممثليه ، اوتخفيض الضريبية على المكلف دون وجه حق .
10- يتوجب على المدقق احترام سرية المعلومات التي يحصل عليها اثناء عملية التدقيق و وعدم التصريح عن اي معلومات تخص المكلف خارج إطار ونطاق عمله الضريبي

التقدير الضريبي الغير المباشر وملائمته مع القوانين والتشريعات :

1- رتب القانون الضريبي للادارة الضريبة الاساليب والحقوق للوصول الى المادة الخاضعة للضريبة ولتقرير مقدار دين الضريبة بطريقة دقيقة كما فرض التزامات تكفل للادارة الحفاظ على حقوقها واستيفائها لدينها منها: اعطاء حق الاطلاع عليه من دفاتر وسجلات ووثائق ومستندات تمكننا من تحديد وعاء الضريبة ومقدارها بطريقة دقيقة دون الاحتجاج بسريتها لان الادارة الضريبة امينة على ما تطلع عليه من اسرار.

2- وضع القانون العقوبات على كل من يعرقل استخدام الادارة لهذا الحق سواء بالامتناع عن ابراز المستندات او رفض اطلاع الموظفين المعنيين بهذا العمل على الاوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم.
3- اعطى القانون للادارة الضريبية سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة سواء بطريقة جزافية او عن طريق المظاهر الخارجية، واعطاها حرية واسعة في جمع الادلة والمعلومات والبيانات ومناقشة المكلف للكشف عن مقدار وعاء الضريبة، وللادارة الحق في اللجوء الى هذا الاسلوب كجزاء لامتناع المكلف عن تقديم اقراراته الضريبية عن عمد او اهمال، ولا تعني هذه الحرية التحكم في المكلف بل السعي للوصول الى حقيقة وعاء الضريبة بأكبر قدر ممكن من الواقعية المدعمة بالادلة والبراهين.

د.محمد العمري