

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

التدقيق للأغراض الضريبية

إعداد

محمد محمود ذيب حوسو

إشراف

الدكتور حسن فلاح الحاج موسى

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2005



التدقيق للأغراض الضريبية

إعداد

محمد محمود ذيب حوسو

نوقشت هذه الاطروحة بتاريخ 2005/11/22 وأجيزت.

اعضاء اللجنة

د. حسن فلاح الحاج موسى (رئيسا)

د. نائل طه (ممتحنا داخليا)

د. مفيد أبو زنت (ممتحنا خارجيا)

التوقيع

د. محمد محمود ذيب حوسو

د. محمد محمود ذيب حوسو

اهداء

إلى زوجتي وأولادي الذين كان لصبرهم وتحملهم عناء
بعدي عنهم عظيم الاثر في انجاز هذا البحث

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي هدانا لنعمة العلم، وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله.

يتقدم الباحث بأسمى آيات الشكر والعرفان للأستاذ الفاضل الدكتور حسن فلاح الحاج موسى (السفاريني) لما لحضرته من فضل بالإصرار على الباحث بالصبر والكتابة في هذا الموضوع، وما بذله من جهد، وما أوصى به من توجيهات أخويه، وإرشادات علمية كان لها أبلغ الأثر بتشجيع الباحث في الاستمرار والصبر للاعداد لهذه الرسالة.

كما يتقدم الباحث بالشكر الجزيل إلى كل من الدكتور رئيس الجامعة المحترم والأستاذ الدكتور خليل عودة (عميد الدراسات العليا) والأستاذ الدكتور احمد حامد رئيس قسم الدراسات العليا للكلية الإنسانية، ومجلس العمداء المحترم لما كان لهما من فضل في المساعدة في إنشاء لجنة المناقشة من السادة أفاضل التالية أسمائهم:

1- الدكتور حسن السفاريني مشرفا رئيسيا

2- الدكتور نائل طه ممتحنا داخليا

3- الدكتور مفيد أبو زنت ممتحنا خارجيا

ويتقدم الباحث إلى كل الأخوة في الإدارة الضريبية، سواء على مستوى الإدارة العامة أو الإدارات الإقليمية على تعاونهم معي بالإجابة على كل الاستفسارات أو تزويدي بالمعلومات الضريبية اللازمة.

فإلى هؤلاء جميعا وإلى غيرهم ممن ساعدوني في كتابة هذا البحث وطباعته وتنقيحه، أقدم عظيم تقديري وخالص مودتي، وأسأل المولى عز وجل أن يوفقنا وكل المخلصين لبناء هذا الوطن، انه سميع مجيب.

المحتويات

الموضوع	صفحة
إهداء	ج
شكر وتقدير	د
قائمة الاختصارات والتعاريف	هـ
جدول المحتويات	ز
الملخص بالعربية	ف
المقدمة	1
الفصل الأول: المبادئ والمفاهيم الرئيسية للتدقيق والضرائب والفحص الضريبي	10
المبحث الأول	11
مفهوم التدقيق ومجالاته	11
تمهيد	11
المطلب الأول: الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات الخارجي	11
المطلب الثاني: خدمات التدقيق وفقا للغرض	14
1- التدقيق المالي	15
2-تدقيق الالتزام	17
3- تدقيق الأداء	17
4- التدقيق لغرض معين	21
المطلب الثالث: الفحص الضريبي	22
أولاً: الأهداف التي يحققها الفحص الضريبي	22
ثانياً: الحاجة لدائرة الفحص الضريبي	24
ثالثاً: آلية الفحص الضريبي	25
رابعاً:دواعي الفحص الضريبي	25
المبحث الثاني	27
مفهوم الضرائب المباشرة وغير المباشرة	27
المطلب الأول: الضرائب المباشرة وغير المباشرة	28
1-1 : مبدأ شرعية الضريبة	28
1-2 : الضرائب المباشرة	28
1-3 : الضريبة غير المباشرة	29
1- تعريف الضريبة غير المباشرة	29

30	2-أهمية بيان القيمة المضافة	
30	3- مفاهيم القيمة المضافة	
30	أ- المفهوم العام	
31	ب- مفهوم طريقة الجمع	
31	ج- مفهوم طريق الطرح	
31	د- مفهوم طريقة الرصيد الدائن	
32	هـ: طريقة الفاتورة	
33	المطلب الثاني: العناصر الرئيسية للضريبة	
34	المطلب الثالث: قواعد فرض الضريبة	
36	المطلب الرابع: المفاهيم العامة للضريبة	
36	تمهيد	
36	أولاً: المفاهيم الضريبية	
36	1- المفهوم العام	
36	2- مبدأ القدرة على الدفع	
37	3- مبدأ الملائمة الإدارية	
37	4- مبدأ التفاوض	
37	5- مبدأ الدفع حسب توفر الدخل	
38	ثانياً: المفاهيم المحاسبية	
39	المطلب الخامس: الفروض الضريبية	
40	المطلب السادس: ألهدف من تحديد الدخل الخاضع للضريبة	
41	الفصل الثاني: الفحص الضريبي وعلاقته بخدمات التدقيق الأخرى	
42	مفهوم الفحص الضريبي	المبحث الأول
42	تمهيد	
44	المطلب الأول: الافتراضات الأساسية للتدقيق الضريبي	
46	المطلب الثاني: دور العنصر البشري في التدقيق الضريبي	
46	تمهيد	
48	أولاً: الصفات الواجب توافرها في الفاحص الضريبي	
48	1: المؤهلات	
48	2: الاستقلالية والموضوعية والنزاهة	

50	3: الاستقلالية التنظيمية	
50	4: العناية والمهارة والكفاءة اللازمة	
51	ثانيا: حالات الإخلال الشخصي والإخلال الخارجي	
54	المعايير المحاسبية والمعايير الضريبية وأساليب إستخدامها	المبحث الثاني
54	المطلب الأول : أسلوب الفحص الضريبي	
55	1- الفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية	
56	2- محاور التشريع الضريبي	
56	3- هيكل النظام الضريبي	
57	4- الحاجة إلى وجود معايير ضرائبية	
58	5- أهمية توافر معايير ضرائبية	
58	1-5: أهمية وجود إطار فكري محاسبي	
60	6- دواعي وجود معايير ضرائبية	
61	7- الاطار المقترح للمعايير الضرائبية	
62	8- العلاقة بين مكونات معايير الضرائب ومكونات المعايير المحاسبية	
65	المطلب الثاني : مفهوم العملية الضريبية	
65	أولا: العناصر الرئيسية للعملية الضريبية	
66	ثانيا: خصائص العملية الضريبية	
67	المطلب الثالث : التركيبة البنوية لعملية التدقيق	
68	1- خطوات تحقيق العملية التدقيقية	
70	2- المخاطر التي تكتنف العملية التدقيقية	
70	3- خطوات اتخاذ القرار السليم في العملية التدقيقية	
72	التدخلات في العلاقات الرئيسية بين الفحص الضريبي وخدمات التدقيق	المبحث الثالث
72	تمهيد	
73	1-3: التدخلات مع الرقابة الداخلية	
73	1- تعريف الرقابة الداخلية	
74	2- مكونات الرقابة الداخلية	
76	3- كيفية فهم الرقابة الداخلية وتحديد أخطار الرقابة	

77	2-3: التداخلات بين الفحص الضريبي وخدمات التدقيق	
77	أولاً: العلاقة بين الرقابة الداخلية وعملية الفحص الضريبي	
77	ثانياً: لماذا الاهتمام بالرقابة الداخلية	
78	ثالثاً: موقف الفاحص الضريبي من الرقابة الداخلية	
79	3-3: تداخلات الفحص الضريبي بالتدقيق المالي في القطاع الخاص	
80	3-4: متطلبات منهج التدقيق الضريبي	
80	1.: مجال التدقيق الضريبي	
82	2.: إجراءات أداء التدقيق الضريبي	
85	3.: أنواع التدقيق الضريبي	
85	1-3: الكشف الدوري	
85	2-3: التدقيق الأولي	
85	3-3: التدقيق الموسع	
86	4-3: تدقيق الإنعاش	
86	5-3: تدقيق الالتزام	
86	6-3: تدقيق لأغراض معينة	
86	7-3: التدقيق الوقائي	
87	4.: أشكال (حالات) عدم الانتماء الضريبي	
87	1-4: الاحتيال الضريبي	
87	2-4: التقرير بأقل من الواقع	
87	3-4: تجنب الضريبة	
87	5.: خصائص التدقيق الضريبي	
88	6.: خطوات التدقيق الضريبي	
88	7: تفسير خطوات التدقيق الضريبي	
88	1-7: عملية التحضير	
89	2-7: تمثيل المكلفين أمام القضاء الضريبي	
89	3-7: التخطيط	
90	4-7: التحقق	
91	5-7: التقييم	

91	6-7: التسجيل	
91	7-7: الإنشاء	
92	8.: أهداف التدقيق الضريبي	
92	9.: تنظيم عملية التدقيق الضريبي	
93	أولاً: وحدة التدقيق على مستوى المكاتب الإقليمية	
93	ثانياً: وحدة التدقيق على مستوى المديريات	
94	ثالثاً: وحدة التدقيق على مستوى الإدارة المركزية	
95	الفصل الثالث: الإطار القانوني للتدقيق والتدقيق الضريبي	
96	متطلبات القوانين الخاصة بالتدقيق	المبحث الأول
96	تمهيد	
96	المطلب الأول: القوانين الخاصة بالتدقيق	
96	1- قواعد التدقيق المتعارف عليها	
98	2- أنواع التقارير التي يمكن إصدارها بناء على قواعد التدقيق	
99	المطلب الثاني: متطلبات القوانين الخاصة بالتدقيق المحلية	
101	مسؤولية المدققين والإدارة الخاصة باكتشاف الغش والخطأ	المبحث الثاني
101	المطلب الأول: مسؤولية الإدارة والمدققين عن الغش والخطأ	
101	أولاً: مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية	
101	ثانياً: مسؤولية المدققين عن البيانات المالية	
101	ثالثاً: تلخيص مسؤولية المدققين القانونية والمدنية	
107	المطلب الثاني: الجريمة الضريبية	
107	أولاً: مفهوم الجريمة الضريبية	
110	ثانياً : الوسائل التي تبناها المشرع الفلسطيني لمكافحة التهرب الضريبي	
112	المطلب الثالث: موقف مدقق الحسابات من النصوص الجنائية	
115	الفصل الرابع: برنامج التدقيق الضريبي الفعال	
116	تمهيد	
118	تحضير عملية التدقيق الضريبي	المبحث الأول
118	المطلب الأول: ضرورة التسجيل في الدوائر الضريبية وتنظيم	

	الدفاتر المحاسبية	
118	1-1: واجب التسجيل في الدوائر الضريبية	
118	1-2: أهمية التسجيل للفاحص الضريبي	
119	1-3: الأسباب التي تدعو الفاحص إلى رفض الدفاتر	
119	أولاً: من حيث الشكل	
120	ثانياً: من حيث الموضوع	
123	1-4: فئات المكلفين الواجب إخضاعهم للتدقيق	
123	أولاً: فئات المكلفين	
124	ثانياً: الأسباب الرئيسية التي تدعو إلى اهتمام خاص لكبار المشتغلين	
127	مرحلة تخطيط عملية التدقيق الضريبي	المبحث الثاني
127	المطلب الأول: خطة التدقيق الضريبي	
127	تمهيد	
129	المرحلة الأولى: المرحلة التحضيرية	
129	المرحلة الثانية: المرحلة الميدانية	
131	المرحلة الثالثة: المرحلة الختامية	
132	المطلب الثاني: أنواع وطرائق التدقيق الواجب إجرائها	
132	1: مجالات تطبيق الطرق غير المباشرة	
133	2: أنواع الطرق غير المباشرة	
133	1-2: طريقة المطابقة النقدية	
133	2.2: طريقة الودائع المصرفية	
133	3-2: طريقة هامش الربح	
133	4-2: طريقة مصادر الأموال	
133	تحليل المعلومات المالية من الإقرارات الضريبية ومن البيانات المستقاة من أجهزة المعلومات الضريبية	المبحث الثالث
133	1-: من المصادر الداخلية	
134	2-: من المصادر الخارجية	
135	3-: أهمية جمع المعلومات من المصادر	
137	الاختبارات التي يمكن القيام بها في مراحل الخطة التنظيمية	المبحث الرابع

137	تمهيد	
137	أولاً: الاختبارات التتابعية	
138	ثانياً: طريقة الـ Mark-Up	
138	ثالثاً: طريقة التسويات البنكية	
139	رابعاً: المصاريف المتعلقة بالمصاريف الأساسية	
139	خامساً: مفاتيح الاختبارات	
140	سادساً: طرق التحليل المالي	
141	سابعاً: طريقة المقارنات	
142	ثامناً: الفحص التحليلي	
143	إنشاء الإطار الفكري للفحص الضريبي	المبحث الخامس
143	المطلب الأول: إجراءات الفحص اللازمة خلال هذه المرحلة	
144	المطلب الثاني: تحديد الأخطار المتعلقة بالضرائب	
144	1- تعريف خطر التدقيق	
145	2- معادلة خطر التدقيق	
145	3- أنواع الأخطار	
146	أولاً: مخاطر الاكتشاف	
1146	ثانياً: الخطر المترامن	
1148	ثالثاً: خطر الرقابة	
148	رابعاً: الخطر المقدر المسموح به	
149	4- طرق تحديد المواقع المحتملة للأخطار	
150	المطلب الثالث: تحديد الأهمية النسبية ومفهومها للمدققين	
150	تمهيد	
151	1- تعريف الأهمية النسبية	
151	2- العوامل التي تؤثر على قرار المدقق لتقرير الأهمية النسبية	
154	3- العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع التقرير اللازم	
155	4- طرق تحديد الأهمية النسبية	
157	التدقيق في الحياة العملية	الفصل الخامس
158	إجراءات تدقيق دورة الإيرادات والحسابات المتعلقة بها	المبحث الأول

158	المطلب الأول: مفهوم الإيرادات	
159	أولاً: المفهوم المحاسبي للدخل	
162	ثانياً: المفهوم القانوني للدخل	
162	ثالثاً: مفهوم الدخل في علم المالية العامة	
162	1- نظرية المصدر	
163	2- نظرية الإثراء	
164	رابعاً: مفهوم الدخل في المجال الضريبي	
165	خامساً: مفهوم الربح المحاسبي والربح الضريبي	
165	أولاً: الربح المحاسبي	
167	ثانياً: الربح الضريبي	
167	المطلب الثاني: موقف الفاحص الضريبي من عملية تحقق الإيراد	
169	المطلب الثالث: طبيعة دورة الإيرادات وأهدافها	
169	أولاً: تقسيم حياة المشروع إلى دورات تدقيقية	
170	ثانياً: أهداف تدقيق دورة الإيرادات	
171	الخطوة الأولى : تحقيق عناصر الرقابة الداخلية	
171	الخطوة الثانية : تأسيس خطر الرقابة الداخلية	
172	الخطوة الثالثة: كيفية تحديد خطر الرقابة على عناصر دورة الإيرادات	
174	الخطوة الرابعة: كيفية القيام بالإجراءات الرقابية	
176	المطلب الرابع: آلية عمل قسم التدقيق في أحد الدوائر الإقليمية	
178	المطلب الخامس: التهرب الضريبي وأنواعه	
178	تمهيد	
179	1- تعريف التهرب الضريبي	
179	2- أنواع التهرب الضريبي	
181	3- حدود مسؤولية المدقق الضريبي	
184	الرقابة على قرارات الإدارة الضريبية	المبحث الثاني
184	تمهيد	
184	المطلب الأول: أنواع قرارات التقدير	

185	المطلب الثاني: الأحكام القانونية لقرارات التقدير	
185	أولاً: في ضريبة الدخل	
185	ثانياً: في ضريبة القيمة المضافة	
185	المطلب الثالث: السلطة الإدارية لموظفي التقديرات الضرائبية	
186	المطلب الرابع: واجبات المقدر	
186	أولاً: تعريف الموظف	
186	ثانياً: تعريف الوظيفة	
186	ثالثاً: واجبات المقدر وسوكة الوظيفي باعتباره موظفاً عاماً	
187	المطلب الخامس: التزام الإدارة الضريبية بالشرعية القانونية	
191	المطلب السادس: تدقيق قرارات التقدير	
193	المطلب السابع: موقف مراقب الحسابات من الشرعية الضريبية	
194	أولاً: مسؤولية المدقق بعدم الالتزام بالقوانين الضريبية	
195	ثانياً: تخطيط وتنظيم التدقيق بشأن عدم الالتزام	
197	ثالثاً: آثار عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة على تقرير المدقق	
199	الفصل السادس النتائج والتوصيات	
200	المطلب الأول: النتائج	
201	المطلب الثاني: التوصيات	
201	أولاً: التوصيات المتعلقة بمهنة تدقيق الحسابات	
202	ثانياً: التوصيات المتعلقة بالإدارة الضريبية	
204	ثالثاً: التوصيات المتعلقة بالتشريع الضريبي	
206	المطلب الثالث: الخاتمة	
209	المراجع	
212	القوانين	
215	الملاحق	
215	ملحق رقم (1) : نشرات معايير الضرائب وتفسيراتها	
224	ملحق رقم (2) : نموذج لاستمارة في ضريبة القيمة المضافة	
b	الملخص باللغة الانجليزية	

قائمة الاختصارات والتعاريف

AICPA	American Institute Certified Public Accountants معهد جمعية المحاسبين القانونيين الامريكية
COSO	Committee of Sponsoring Organization
DCAA	Defense Contract Audit Agency
FASB	Financial Accounting Standards Board مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles معايير المحاسبة المتعارف عليها
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards معايير التدقيق المتعارف عليها
GAGAS	Generally Accepted Government Auditing Standards قواعد التدقيق الحكومية المتعارف عليها
GAO	Governmental Auditing Organization مكتب المحاسب العام
IRS	Internal Revenue Services خدمات مكاتب ضريبة الدخل الفيدرالية (مديرية ضريبة الدخل)
IFAC	International Federation of Accountants الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين
IIA	International Internal Auditing المعايير الدولية للرقابة الداخلية
PATACS	Palestinian Authority Tax Administration Computer Services السلطة الفلسطينية ، الادارة الضريبية ، خدمات الحاسوب
SEC	Security Exchange Commission الهيئة الاميركية لتنظيم تداول الاوراق المالية في السوق المالي بنينبورك
SASS	Statement on Auditing Standards نشرات معايير التدقيق
SRTPS	Statement on Responsibilities in Tax Practice

	نشرات المسؤولية الضريبية للمهنيين
SSARS	Statements on Standard for Accounting and Revenue Services نشرات المعايير المحاسبية والإيرادات الضريبية
SSAES	Statements on Standards for Attestation Engagements معايير خدمات التصديق المتعارف عليها
VAT	Value Added Tax ضريبة القيمة المضافة

التدقيق للأغراض الضريبية

اعداد

محمد محمود حوسو

اشراف

د. حسن فلاح الحاج موسى

الملخص

هدفت دراسة الباحث الى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال ايجاد نظام رقابي ضريبي فعال. وذلك عن طريق دراسة العلاقات البنوية بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق لمختلف اوجه أنشطة التدقيق الممارسه حاليا في الوحدات الاقتصادية في فلسطين أو الدول التي تعتبر الضرائب أحد مصادرها.

وقام الباحث بمراجعة أدبية موسعة لهذا الموضوع وخاصة ما تعلق منها بعلم التدقيق، والمحاسبة، والضرائب، لتحقيق غرضه باتشاء نظام تدقيق ضريبي فعال، قائم على اسس علمية ومنهجية للوصول إلى تحقيق الضريبة من الاشخاص المكلفين بها في الوقت المناسب والمكان المناسب بأسلوب علمي حضاري قائم على الاخلاق والعدل.

ولغرض الوصول الى النتائج المتوخاة، استخدم الباحث اسلوب القراءة التحليلي للدراسات النظرية المرتبطة بموضوع التدقيق سواء في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية او الدول المجاورة، بالاضافة الى منهج تحليل المضمون مستخدما بذلك خبرته بالتحليل والاستنتاج، من خلال مواقع العمل كمدقق حسابات قانوني مجاز في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينيين، وكذلك من خلال عمله كمدير لأكثر من دائرة ضريبية في وزارة المالية في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينيين.

وقد اظهرت نتائج الدراسة أن إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي، والتحايل في الحسابات، لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية، او قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية في فلسطين او الخارج، وانما أيضا في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة، وخاصة مواردها

البشرية، وتعاونها بشكل علمي ومدرّس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء كانت على مستوى الصعيد العملي أو الأكاديمي.

وكان من أبرز التوصيات التي أوصى بها الباحث ما يلي:

ان يتم التنسيق بين التشريعات الضرائبية ودستور المهنة لجمعية المحاسبين القانونيين بايجاد مواد قانونيه متشددة بحق المخالفين والمتهربين من مسك حسابات رسميه حسب القانون.

1- ان تراعي التشريعات الضرائبية مبدأ الفصل بين السلطات لموظفي الإدارة الضريبية لضمان الحيادية والنزاهة بالعمل. كما يجب تبني مبدأ المساءلة القانونية لموظفي الإدارة الضريبية، وربطها بأعلى مستويات الرقابة في الدولة.

2- ضرورة تبني الإدارة الضريبية مبدأ التصالح التاريخي بين المكلف الفلسطيني وولائه الضريبي لازالة مخلفات الاحتلال.

3- يجب حماية المدققين بشكل كاف من الضغوطات السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، لضمان قيامهم بعملية التدقيق بشكل موضوعي، ولضمان قدرتهم على الاقرار بالنتائج والآراء والخلاصات بموضوعيه، ودون خوف من انعكاساتها السياسية والادارية. ويجب ان يكون الفاحصين بقدر الامكان خاضعين لنظام خاص تكون فيه للحوافز، والتدريب، والالتزام الوظيفي، والتقدم الوظيفي، أسس مبنية على أساس من الجدارة والاستحقاق.

بسم الله الرحمن الرحيم

المقدمة

الحمد لله رب العالمين، وصلى الله على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

صحيح أن علمي المحاسبة وتدقيق الحسابات هما علمين من العلوم الاجتماعية، إلا أنهما أيضا علمين مجردين من الخيال لأنهما علوما واقعية قائمة على الاطلاع والتأمل، وسماع الدعوى، ورؤية الحجة، وقراءة البرهان. وأن من الحيف الحكم المسبق على الشيء قبل تصويره وذوقه وشمه، بل إن من ظلم المعرفة إصدار فتوى مسبقة، ومخاصمة المنهج، ورفض الدليل قبل الاطلاع والدراسة والتمحيص. فالواقع الضريبي هو ما يتحقق للأشخاص سواء أكانوا أفرادا أو مشروعات معنوية من إيرادات خلال الفترة المالية التي تظهرها قوائمهم وتقاريرهم المالية، والتي بناء عليها يتم تحقيق الضريبة بعد سلسلة من العمليات الإجرائية. والواقع المحاسبي - أي الواقع المالي - سواء للأشخاص أو الوحدات الاقتصادية - هو الواقع الحقيقي للبيان المالي في نهاية الفترة المالية الذي تم استحداثه من مجموعة الأحداث المالية المتحققة سواء من الأفراد على مستوى المشروع الفردي، أو من الإدارة على مستوى المشروع الاقتصادي. واستقراء هذا الواقع المالي لا يتحقق بالعواطف والدعاء في أن تكون النتائج سليمة ومربحة، وإنما يتحقق أولا بممارسة الإدارة لمسؤولياتها بأمانة ونزاهة خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأحداث المالية، وثانيا بمراقبة نتائج هذه الأحداث من قبل شخص عالم ومتعلم بالشؤون المالية، حيادي، ومستقل، يطلق عليه مراقب الحسابات القانوني.

فعلم التدقيق يهدف إلى التأكد من عدالة القوائم المالية، وهي جوهر وأساس عملية التدقيق الخارجي، ويرى الدكتور خليل⁽¹⁾ أن مدقق الحسابات الخارجي يباشر مجموعه من الإجراءات الفنية يطلق عليها المراجعة المحاسبية للسجلات والقوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني والمحايد عن عدالة تلك البيانات، ويستند المدقق في ذلك على ما يرد في حسابات وسجلات المنشأة من عمليات مالية تنعكس نتائجها على القوائم المالية".

(1) خليل، احمد محمد: المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، القاهرة، 1973، صفحة 122-123.

ومفهوم الباحث للتدقيق الضريبي من خلال الممارسة العملية أنها عملية إجرائية، مركبة تتكون من عدة أعمال متعاقبة زمنياً، ويعتبر كل عمل من الأعمال نتيجة للعمل السابق عليه ومقدمه قانونيه للقيام للعمل الذي يليه. فمزام الإدارة في إثبات البيانات المالية خلال الفترة المحاسبية تعتبر مقدمه لإعداد التقارير المالية التي تعتبر نتيجة لتقديم الإقرار الضريبي وبالتالي فإن الفاحص الضريبي يهدف إلى التحقق أيضاً من عدالة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي مستخدماً أساليب التدقيق الضريبي المستمدة قواعدها من قواعد التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى قواعد ومعايير أخرى وذلك للتأكد من:

1- تحقق الواقعة المنشأة للضريبة.

2- تحديد التاريخ الذي تحققت فيه الواقعة المنشأة للضريبة.

3- تحديد القانون الواجب التطبيق للواقعة المنشأة للضريبة.

4- تحديد مقدار الالتزام من حيث تحديد السعر والمقدار.

أي أن الفحص الضريبي والتدقيق المالي يقومان على قواعد قانونيه أو مهنية تصدرها مؤسسات قانونيه أو مهنية متعارف عليها بقصد الحكم على عدالة القوائم المالية المقدمة من الأفراد أو الشركات إلى الجهات المطلوبة، وبالتالي فإن هدف التدقيق الضريبي لا يختلف كثيراً عن هدف التدقيق المالي والمتمثل بإبداء الرأي الفني والمحاييد عن صحة وعدالة القوائم المالية. ولكن الاختلاف بينهما ينشأ في تطبيق القواعد والمعايير فعلم التدقيق المالي Assurance Services يخضع لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAAS في حين أن التدقيق الضريبي Nonassurance Services يتلخص في التقرير عن مدى التزام المنشأة المحلية أو الأجنبية بالمتطلبات القانونية الواردة في قوانين الضرائب. ومن هنا ينشأ الاختلاف في مفهوم الربح المحاسبي والربح الضريبي.

يستنتج الباحث مما سبق أن مجالات عمل الفاحص الضريبي والتي هدفها التحقق من صحة صافي الدخل عن الفترة موضوع التدقيق التي أعدتها الإدارة وفقاً للأصول المحاسبية

وقواعد التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى مراعاة القوانين الضريبية السائدة، هي تقريبا نفس مجالات اهتمامات المدقق المالي باختلاف الهدف لكل منهما. وحتى يحقق الفاحص الضريبي أهدافه فإنه يستخدم نفس الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق المالي، فضلا عن استخدام بعض الأساليب الأخرى التي تتفق وطبيعة أهداف التدقيق الضريبي. وهذا ما جاء في مذكرات اللجنة الدولية لممارسة التدقيق، حيث أجازت اللجنة إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية متى كان ذلك ملائما على الخدمات الأخرى التي يقدمها المدققون للعملاء، حيث نصت الوثيقة الدولية للتدقيق رقم (120) " على أنه يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية، كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند تدقيق المعلومات والخدمات الأخرى ذات العلاقة ".

فالتدقيق الضريبي لا يعدو أن يكون عملية منظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن التي تساعد في التحقق من أن ما تم إدخاله في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية، ومعقولة، ومقبولة ضرائبيا، تم إحداثها وفقا لقواعد المحاسبة، ثم تم تكييفها بخطوة لاحقة لتتماشى مع القانون الضريبي، وهناك أساليب يستخدمها الفاحص الضريبي لتحقيق أغراضه الضريبية وفقا للتشريع الضريبي ومنها:

1- الفحص الفني والميداني

2- الفحص الحسابي والمستندي

3- نظام المصادقات والاستفسارات

4- الجرد الفعلي لمواقع مخازن المكلفين

وتشكل الضرائب المباشرة وغير المباشرة حجر الزاوية في سياسة الإيرادات العامة لكثير من الدول، وبشكل خاص للسلطة الفلسطينية، حيث بلغت نسبة تمثيلها من الإيرادات العامة للسلطة الفلسطينية كما يلي ⁽¹⁾:

(1) دائرة الإحصاءات المركزية الفلسطينية: فلسطين، رام الله. 1999. تقرير الموازنة العامة للسنة المالية 1999.

نسبة الجمارك والمكوس (ضرائب غير مباشرة): 86 %

نسبة ضريبة الدخل (ضرائب مباشرة): 10 %

نسبة الإيرادات الأخرى: 4 %

وحيث أن الضريبة هي فريضة نقدية تلجأ إليها الدولة لتحقيق أغراضها العامة والخاصة سواء في أوقات الكساد أو الرخاء، فهي غير محببة إلي المكلفين بها، وبالتالي فهم يلجئون إلى التهرب منها سواء بطرق قانونية أو غير قانونية. وإنه لمن المفهوم ضمنا أن للمكلف كل الحق من الناحية الأخلاقية المحضة أن يفتش عن أية طريقة قانونية للتهرب من الضريبة، وخصوصا إذا ما عرفنا أن الإدارة الضريبية ليست شريكا في إدارة المنشآت التجارية، وإنما يقتصر دورها على مراقبة حساباتها من خلال تقاريرها المالية بقصد منعها من التهرب من الضريبة إلى حدود الإمكان عن طريق خلق أجهزة الرقابة الضريبية. وبالتالي فإن الضريبة لا يمكن تحقيقها بعصا السلطان وقهر الحكام كما كان في الماضي، بل بتحقيق الثقة والوعي الضريبي والعدالة والمساواة، والحفاظ على حقوق المواطن وأمواله. فالضريبة هي القانون الذي يلتقي فيه التشريع بالأخلاق، وهي التكلفة المدفوعة لبناء حضارة الأمم، ونقلها من عصر التخلف إلى عصر الحضارة، فإذا ما التحمت الأخلاق بالتشريع أصبح التنفيذ واجبا لا مخافة من الحاكم أو القانون، وإنما لأنها تشريع عادل يحقق أحلام ورغبات المكلفين بها. وقصة الحكيم الصيني كونفوشيوس مع المرأة التي أكلت الوحوش المفترسة زوجها وأولادها ولم تترك المكان، فقد أجابت حين سألها، لماذا لا تتركي المكان، فقالت، "لأنها لا توجد حكومة مستبدة" فالتفت كونفوشيوس إلى تلاميذه وقال لهم " تذكروا يا أبنائي واحفظوا أن الحكومات المستبدة أكثر شرا من الوحوش المفترسة (1) "

ولما كان العنصر البشري هو أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الضريبية، فقد قام الباحث بالتركيز على الفاحص الضريبي بغرض مساعدته باستخدام المعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والتدقيق للوصول إلى هدفه الضريبي عن طريق جمع الأدلة والبراهين سواء من الشخص الفرد (المكلف)، أو من إدارة المشروعات التجارية، للتحقق من

(1) الشوبكي، عمر محمد: القضاء الإداري، مكتبة دار الثقافة والنشر والتوزيع عمان، صفحة 10

مزاعمهم (أعمالهم) من خلال البيانات المالية المقدمة منهم بشكل إقرارات ضريبية أو قوائم مالية قانونية Statutory Statements وإبداء رأيه الفني والمحايد عن عدالة البيانات المالية، لتقليل خطر المعلومات المقدمة إلى المستفيدين.

وقد جاءت الرقابة الضريبية كنتيجة، فربط الضريبة وهي المرحلة الأولى من العملية الضريبية لا يمكن أن تكون سليمة وصحيحة إلا إذا بنيت على المبادئ الرئيسية لعلم المحاسبة، ولا تكون عادلة إلا إذا تم مراقبتها من خلال جهاز إداري كفؤ وقضائي عادل. وبالتالي فإن ممارسة تحقيق الرقابة الضريبية تشترط فهم المحاور العلمية والمبادئ والمعايير التي يقوم عليها علمي الضرائب وتدقيق الحسابات. ومن المعروف أن التشريع الضريبي يقوم على ثلاثة محاور تماما كما يقوم عليها علم تدقيق الحسابات وهي:

أولاً: المحور التشريعي

ثانياً : المحور التنظيمي (المؤسساتي)

ثالثاً: المحور الفني

فالتشريع، والتنظيم والتطبيق عناصر متكاملة وغياب أحد العناصر سوف يؤثر وبلا شك على فاعلية العناصر الأخرى. وبالتالي فإن أية دراسة للعملية الضريبية لا تقوم على الربط بين علمي المحاسبة وتدقيق الحسابات ودراسة مجريات النشاط الاقتصادي للوحدات الاقتصادية تعتبر دراسة ذهنية غير متكاملة، بل أنها تعتبر دراسة بدائية عزلاء، ضئيلة الدلالة من وجهة النظر الواقعية، نظراً لأهمية الدور الذي تقوم فيه الضريبة كأداة من أدوات السياسات المالية والاقتصادية والاجتماعية. وهذا ما أكده الباحث في عرضه لبرنامج التدقيق الضريبي الفعال ضمن هذه الدراسة ليؤكد العلاقة الترابطية والتكاملية بين التشريع، والتنظيم، والتطبيق. فالعملية الضريبية هي عبارة عن عملية متعاقبة تمثل كل حلقة من حلقاتها مقدمة قانونية للحلقات التابعة، وبالتالي فإن فهم الأساس القانوني للتشريع الضريبي وتطبيقاته من خلال قانونه الإجرائي، أو من خلال الإجراءات التطبيقية المتعارف عليها في كل حلقة من الحلقات هي ضرورة من ضروريات دراسة التدقيق الضريبي، لأنه:

1- يؤدي إلى تحقيق أهداف الضريبة.

2- يخاطب عقول الفاحصين وضمائرهم مبينا أن ضياع الضريبة هي جريمة اقتصادية تمس سيادة الدولة ضمن المساس بالمحاور التي تقوم عليها الضريبة والمشار إليها في هذا البحث.

وحتى يحقق الباحث أهدافه في البحث فقد قسمه إلى ستة فصول، عالج في الفصل الأول مفهوم التدقيق وأنواعه المختلفة، بالإضافة إلى مفاهيم الضريبة المباشرة وغير المباشرة. أما الفصل الثاني فقد عالج الباحث الأساليب المستخدمة في الفحص الضريبي وفقا للمعايير المحاسبية والضريبية وكيفية إرتباط هذه الأساليب مع بعض خدمات التدقيق. أما الفصل الثالث فقد عالج الإطار القانوني للتدقيق الضريبي من حيث التشريعات التي أقرته سواء على مستوى القوانين الضريبية، والمعايير المخصصة للضرائب، أو على مستوى القواعد المهنية المتعارف عليها من قبل المؤسسات المهنية المحلية أو الدولية. ثم إنتقل الباحث إلى الفصلين الرابع والخامس حيث عالج كيفية مراقبة قرارات مأمور التقدير وعمل خطة وبرنامج التدقيق الضريبي بغرض ممارسة التدقيق الضريبي من خلال إيجاد نظام رقابي ضريبي فعال قائم على قواعد علمي المحاسبة وتدقيق الحسابات، وأنه بدون فهم هذه العلاقة البنوية يصبح التدقيق الضريبي مجرد عملية تحاسب ضريبي تنتهي نتائجها بجلسة تفاوضية مع مأموري التقدير، بعكس الفهم الذي يسعى الباحث لتبينه خلال بحثه، وهو أن التدقيق الضريبي عبارة عن مجموعه من الحلقات الاستكشافية، وأن ضعف أي حلقة من هذه الحلقات (سلسلة أعمال التدقيق) سوف يؤثر بشكل مباشر على الغرض من التدقيق الضريبي. وبالتالي فقد قام الباحث مستغلا خبرته العملية والنظرية بتحليل دورة المبيعات وكيفية تدقيقها حسب الاصول العلمية والعملية لتحقيق أهداف التدقيق وأهداف الضريبة معا. ثم أنهى الباحث في الفصل السادس والأخير موضوع رسالته بالخلاصة والتوصيات.

مشكلة البحث وأهميته:

تكمّن مشكلة البحث في:

- 1- عدم حيادية وعدالة قرارات مأموري التقدير في القطاع العام وكذلك عدم حيادية قرارات المدققين في القطاع الخاص.
- 2- عدم توفر جهاز من المدققين في الإدارة الضريبية قادر على التعامل مع منهجية التدقيق الضريبي بسبب حداثة الإدارة الضريبية.
- 3- عدم وجود انتماء ضريبي عالي لدى المكلفين والمشتغلين الفلسطينيين.
- 4- انخفاض مستوى التعاون والتنسيق بين الإدارة الضريبية من جهة وبين المؤسسات المهنية المهتمة بشؤون التدقيق في فلسطين من جهة أخرى.

أما أهمية البحث فتكمّن في النقاط التالية:

1. أن طرحه يعالج موضوع منهجية التدقيق الضريبي بشكل علمي بحيث يمكن تفادي مشكلة البحث.
2. انه يجمع بين التطبيق العلمي والعملية للقواعد والأصول المتعارف عليها في علمي التدقيق والضرائب.
3. أنه يعطي الدوائر الضريبية إمكانية أفضل للحيلولة دون:
أ - تقويض نظام التقدير الذاتي للضريبة.
ب - تقويض سيادة الدولة بعدم احترام شرائعها الضريبية.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى خلق وتعزيز الامتثال الطوعي للمكلفين وتحسين الجباية الضريبية عن

طريق:

- 1- خلق نظام فعال للالتزامات الضريبية للمكلفين.
- 2- إنشاء برنامج شامل لتوعية المكلفين.
- 3- إنشاء نظام بسيط وسهل لتقديم الإقرارات وتنفيذ المدفوعات.
- 4- إنشاء نظام لتنفيذ تحصيل الضرائب بفعالية وكفاءة.
- 5 - إنشاء نظام قانوني يضمن فيه العدالة وتحقيق مبدأ الثواب والعقاب للمكلفين.

فرضيات البحث

- 1.- ضرورة وجود علاقة بين أصول المحاسبة الدولية (IASs) وأساليب الفحص الضريبي.
- 2.- أن تحقيق نظام ضريبي فعال معناه مراعاة تحقيق كل العناصر الرئيسية المرتبطة بتحقيق فعالية النظام الضريبي والمتمثلة في:
 - أ. - الإصلاحات الواجبة في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات.
 - ب.- الإصلاحات الواجبة في تنظيم أعمال مستشاري الضرائب.
 - ج.- الإصلاحات الواجبة في قوانين الضرائب.
 - د.- الإصلاحات الواجبة في الإدارة الضريبية.
- 3.- عدم وجود نظام تدقيق ضريبي فعال معناه عدم قدرة الإدارة الضريبية على:
 - أ.- تحسين الجباية الضريبية والامتثال الطوعي.

ب.- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

ج.- زيادة الترهل الوظيفي والشطط الإداري.

منهجية البحث ومحدداته

1- نظرا لقلة المراجع المتخصصة بموضوع هذا البحث فقد عمد الباحث إلى أسلوب القراءة التحليلية لكثير من الدراسات والمؤلفات في علمي التدقيق والضرائب لتكوين أفكار واضحة للتدقيق الضريبي، ووضع تصورات مقبولة تتناسب وخصوصية الاقتصاد الفلسطيني في هذه المرحلة التاريخية الحساسة.

2- يستخدم الباحث أكثر من منهج لجمع المعلومات والبيانات الكافية والمتمثلة في المنهج الاستقرائي بالإضافة إلى منهج تحليل المضمون ومنهج دراسة الحالة.

محددات الدراسة

1- صعوبة الحصول على المعلومات الكافية لأغراض الدراسة بسبب:

أ- عدم وجود الانتماء الطوعي للمكلفين باختلاف توجهاتهم السياسية وبالتالي عدم التعاون مع الدوائر الضريبية في إعطاء المعلومات الصحيحة.

ب- النظرة العدائية المتأصلة في العوامل النفسية للمكلف الفلسطيني إبان الاحتلال.

الفصل الاول

المبادئ والمفاهيم الرئيسية للتدقيق والضرائب والفحص الضريبي

المبحث الاول: مفهوم التدقيق ومجالاته

المبحث الثاني: مفهوم الضرائب المباشرة وغير المباشرة

المبحث الاول: مفهوم التدقيق ومجالاته

تمهيد

تناول هذا الفصل دراسة نظريه لمفاهيم التدقيق المالي وأنواع التدقيق والخدمات التي يقدمها المدقق وفقا لطبيعة الغرض وبناء على المهمات الموكلة إليه.

المطلب الاول: الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات الخارجي

يفهم من عملية التدقيق أنها نشاط من اوجه نشاطات المجتمع المختلفة، وتستخدم لأكثر من غرض ويقوم به أكثر من نوع معين من الأفراد. أما استخدامات لفظ التدقيق في النواحي المالية وخاصة في الشركات والمؤسسات المالية والمؤسسات الغير هادفة للربح وغيرها من المؤسسات فهو محدد وعالمي، فقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) والمتعارف عليه دوليا بأنه⁽¹⁾:

"Auditing is a systematic process of objectively obtained and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users".

وقد عرفه Alvin A. Arens⁽²⁾ كما يلي:

"Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence

¹⁾ American Accounting Association, **Committee on Basic Concepts**, Sarasota, FL, AAA, 1973, in: Messier, William F. Jr. (2000), **Auditing and Assurance Services**, 2nd Ed. Boston, P.11

- William C., Boynton and others, **Modern Auditing**, 5th. Ed. 1996. Jhon Willy & Sons, Inc., P. 4

²⁾ Arens Alvin A and others, **Auditing and Assurance Services**, Person Education, Inc., 9 Ed. 2003 .P.9

between the information and established criteria, and should be done by a competent, independent person."

أي أن التدقيق عبارة عن عملية منهجية ومنظمة يقوم بها نوع معين من المحاسبين يطلق عليهم المراجعين (CPA) وينصب عملهم على فحص وتدقيق التقارير المالية بشكل حيادي عن طريق جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث المالية لتحديد مدى الاتفاق والتوافق بين هذ النتائج المتمثلة بالتقارير المالية مع المبادئ والمعايير المقررة والمقبولة قبولاً عاماً على مستوى مهنة المراجعة، وتبليغ الجهات المعنية بنتائج أعمال المراجعة ضمن وقت مناسب لمساعدتهم في توجيه قراراتهم الاستثمارية بشكل مناسب وفي الوقت المناسب عن طريق تقرير المراجعة.

من التعاريف السابقة يمكن تلخيص عناصر المراجعة كما يلي:

1. هي عملية منهجية ومنظمة Systematic Process
2. يقوم بها نوع معين من المحاسبين ذوي مؤهلات علمية وعملية متعارف عليها
3. فحص وتدقيق التقارير المالية بشكل حيادي
4. جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي عن نتائج ألا نشطه والأحداث المالية التي قامت بها إدارة الوحدة الاقتصادية
5. تحديد مدى الاتفاق والموائمة للتقارير المالية مع معايير ال GAAP المتعارف عليها دولياً
6. تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة عن طريق تقرير المراجعة
7. المساعدة في توجيه القرارات الاقتصادية والاستثمارية بالشكل المناسب والوقت المناسب
8. ان التدقيق هو القيمة المضافة التي يضيفها المدقق على البيانات الامالية وبالتالي فان على المدقق ان يمتلك روح التدقيق عند قيامه بواجبه.

Spirit of auditing means: It is unnecessary to follow the standards blindly, the auditor is justified in following an alternative course of action so, the burden of justifying departures from the standards fall on the auditor.

ويمكن توضيح الأهداف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية من خلال المعيار رقم 200 من المعايير الدولية المتعارف عليها⁽¹⁾ كما يلي:

1- "أن الهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لاطار تقارير مالية محددة. ومن العبارات المستعملة لبيان رأي المراجع هي "تعبّر بصورة حقيقية وعادلة " أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية " لها نفس المعنى.

2- بالرغم من أن رأي المراجع يعزز مصداقية البيانات المالية إلا أن مستخدم هذه البيانات لا يستطيع الافتراض بأن هذا الرأي هو تأكيد للنمو المستقبلي للمنشأة أو أن هذا الرأي يبين أن الإدارة قد قامت بتسيير أمور المنشأة بشكل كفاء وفعال".

⁽¹⁾ المعايير الدولية للتدقيق، النسخة العربية المعمول بها في فلسطين، ط1، أيلول 2001. المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998، صفحة 57.

المطلب الثاني: خدمات التدقيق وفقا للغرض

يقوم مدقق الحسابات باداء خدمات مهنية مختلفة لمجتمع الاعمال، ويمكن تمثيل الخدمات

التي يقوم بها مدققي الحسابات على النحو التالي⁽¹⁾:

أولا : Assurance Services

Assurance Services		
Attestation Services		Certain Management Consulting
Audits	Review	
Other Attestation Services (e.g.,) Web Trust,Sys Trust)		

ثانيا : None Assurance services

Other Management Consulting
Certain Management Consulting
Accounting and Bookkeeping
Tax Services

ثالثا : Other Assurance Service⁽²⁾

Other Assurance Services Example	
Other assurance services	Service activities
Controls over and risk related to investments, including policies related to derivatives	Asses the process in a company's investment practices to identify risks and to determine the effectiveness of those process
Mystery shopping	Perform anonymous shooing to assess sales personnel dealings with customers and procedures they follow
Asses risk of accumulation, distribution, and storage of digital information	Assess security risks and related controls over electronics data, including the adequacy of backup and off-site storage
Fraud and illegal acts risk	Develop fraud risk profiles and

⁽¹⁾ Arens.Alvin A and others, **Auditing and Assurance Services**, Person Education, Inc., 9 Ed. 2003 .P.9

⁽²⁾ Ibid, Arens Alvin A and others, P.9

assessment	assess the adequacy of company systems and policies in preventing and detecting fraud and illegal acts
Compliance with trading policies and procedures	Examine transactions between trading partners to ensure that transactions comply with agreements; identify risks in the agreement

وقد بين Boynton⁽¹⁾ أنواع التدقيق كما يلي:

1- التدقيق المالي Financial Statement Audit

2- تدقيق الالتزام Compliance Audit

3- تدقيق الاداء Operational, Performance or Management Audit

4- التدقيق لغرض معين Forensic Audit or Investigation

واضاف Boynton أنواع الخدمات التي يقوم بها مدققي الحسابات القانونيين كما يلي:

1-خدمات التصديق Attestation Services

2- خدمات التدقيق المالي Financial Audit

3- خدمات الفحص أو الامتحانات Examination

5- خدمت المراجعة Review

6- الخدمات المتفق عليها Agreed –Upon Procedures

7- خدمات عدم التوثيق Non-attestation Services

8- خدمات المحاسبة Accounting Services

9- خدمات الفحص الضريبي Taxation

10- الخدمات الاستشارية Consulting Services

وقد بين كل من Messier و Boynton أنواع المدققين كما يلي:

⁽¹⁾ Boynton, Williams and others, **Modern Auditing**. 6th.Ed. 1996. Jhon Willy& Sons, Inc.Canada, P. 4

1- مدقي الحسابات القانونيين Independent Auditors

2- المدققين الداخليين Internal Auditors

3- مدقي الوحدات الحكومية Government Auditors

والملاحظ أن معظم كتب التدقيق المحلية والأجنبية⁽¹⁾ قد حصرت أنواع التدقيق من حيث الغرض على الأنواع التالية:

1- التدقيق المالي Financial Statement Audit

2- تدقيق الالتزام Compliance Audit

3- تدقيق الاداء (الاداري) Operational Audit

4- التدقيق لغرض معين⁽²⁾ Forensic Audit or Investigation

1- **التدقيق المالي:** يشمل التدقيق المالي تدقيق القوائم المالية والتدقيق المتعلق بالامور المالية ويقصد به اعطاء تأكيد معقول حول ما اذا كانت القوائم المالية للوحده الخاضعة للتدقيق تمثل بعدالة المركز المالي للوحده ونتائج اعمالها وتدفقاتها النقدية بشكل يتناسب مع معايير المحاسبه المتعارف عليها GAAP، كما يشمل التدقيق المالي التدقيق الذي يتم تمشيا مع أسس محاسبية اخرى تمت مناقشتها في معايير التدقيق الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA.

ويقسم هذا النوع من التدقيق إلى:

⁽¹⁾ Messier, William, Ibid, P, 13.

عبد الله، خالد أمين، من منشورات جامعة القدس المفتوحة، تدقيق الحسابات، عمان، الأردن، 2000 صفحة 17

⁽²⁾ Forensic Audits means: A forensic audits purpose is the detection or deterrence of a wide variety of fraudulent activities and include: * Business or employee fraud; * Criminal investigation; * Shareholder and partnership disputes; * Business economic losses; * Matrimonial disputes

أ- **التدقيق الأولي: pre-audits** وهو عبارة عن الفحوصات التي يقوم بها المدقق للعمليات المالية قبل استكمال الدورة المحاسبية وغالباً ما يقوم بهذا النوع المدققين الداخليين بهدف تدقيق النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية للمستندات المؤيدة للعمليات.

ب- **التدقيق النهائي: post-audits** واحياناً يطلق عليه التدقيق ألفني حيث يقوم المدققين بفحص القوائم المالية والعمليات المالية بعد انتهاء دوراتها المحاسبية وهدفه تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتحقق من عدالة نسب الإهلاك وعمل المخصصات والاحتياطات. ويقوم بهذا النوع من التدقيق المدققين الداخليين للمشروع او مدققي الحسابات القانونيين CPA.

2- **تدقيق الالتزام: Compliance Audits** ويقصد بتدقيق الالتزام معرفة مدى تقيّد الإدارات الإقليمية بالاتفاقات العقدية بينها وبين الإدارات المركزية. فمثلاً في حالة زيادة المخصصات المالية من الحكومة المركزية إلى المؤسسات والوزارات التابعة لها جعلها تطور هذا النوع من التدقيق لتحقيق الرقابة المركزية. وقد عرف الاستاذ القبيلات الرقابة بما يلي: " هي عملية التحقق والتأكد من إلتزام الإدارة بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أداءها لعملها لتحقيق الاهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفاعليه والوقوف على نواحي القصور والخطأ ومن ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها "(1).

3 **تدقيق الأداء: Performance Audit** " واحياناً يسمى هذا النوع من التدقيق Operational Audit وهو عبارة عن فحص موضوعي ونمطي للبراهين بهدف اعطاء تقييم مستقل لاداء المؤسسة المدقق لها، او برنامجها، او نشاطها، او عملها من اجل تقديم معلومات لتحسين المساءلة العامة وتسهيل عملية اتخاذ القرار من قبل المسؤولين عن

(1) حمدي سليمان سحيمات القبيلات: الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 1998، صفحة 23.

مراقبة او بدء العمل التصحيحي، ويتضمن كلا من التدقيق الاقتصادي وتدقيق الكفاءة وتدقيق البرامج " (1).

وهو يهدف إلى:

- أ) تحقيق الكفاية والكفاءة لعمليات المشروع من خلال الفحص المنتظم لأدلة الإثبات.
 - ب) إدارة الأموال والموارد بصورة فعالة واقتصادية وبناءة.
 - ج) التأكد من ان الأهداف المرسومة قد تم تحقيقها وان القوانين والالتزام بخطط البرامج الموضوعية قد تم العمل بها وفقا للمطلوب.
 - د) تحسين مبدأ المساءلة العامة.
- ويطلق عليها أحيانا الرقابة على المهام المحددة (Task Control) وتشير الى الرقابات التفصيلية التي تحوي الجوانب الاجرائية للرقابة على كل نشاط محدد. ولهذا فهي تركز على الرقابة على الانشطة المعنية وليس على الاداء الاداري. ومن مجالات الرقابة على العمليات:

- كيف يمكن العمل على تخفيض معدل استخدام الخامات في أحد العمليات ؟
- كيف يمكن تحسين انتاجية العاملين في ادارة المخازن ؟
- كيف يمكن جدولة اوقات تشغيل المعدات ؟
- من هم العملاء الذين لا يجب منحهم مهلة اضافية للسداد ؟

وقد عرفه (Messier صفحة 12) بما يلي:

"An operational audit involves a systematic review of organization activities or a part of them, in relation to the efficient and effective use of resources".

أما عن دور هذا النوع من التدقيق في الوحدات الاقتصادية غير الحكومية، فهو يشمل عملية مراجعة منهجية لوجه النشاط المختلفة في المشروع، أو بعضا من أوجه النشاط للتحقق

(1) معايير التدقيق الحكومي (الكتاب الأصفر)، غزة ط1، ترجمة جمعية المحاسبين الفلسطينيين، الضفة الغربية، غزة،

من حسن استخدام الموارد المختلفة. والهدف من هذا النوع من التدقيق هو تقييم الاداء وتطوير التوصيات عن عمل أوجه النشاطات المختلفة و احيانا يطلق عليه:

Performance Audit or Management Audit

ويمكن تبيان الفرق بين التدقيق المالي وتدقيق الاداء مجدولا على النحو التالي:

Operational or management or performance auditing تدقيق الاداء	Financial auditig التدقيق المالي
---	-------------------------------------

أولاً: من حيث الغرض من التدقيق

تدقيق الاداء أن البيانات المالية سجلت بكفاءة وفاعلية سواء في الماضي او المستقبل. ومثال ذلك شراء بضاعة أو أصل من الاصول بسعر منخفض لتوفير إرتفاع الاسعار المستقبلية Efficiency and effectiveness	التدقيق المالي أن البيانات المالية التاريخية قد سجلت تسجيلا صحيحا
---	--

ثانياً: من حيث توزيع التقارير

تدقيق الاداء التقرير معد للإدارة ويختلف في كل مرة حسب طبيعة عملية التدقيق	التدقيق المالي التقرير يوزع على جهات داخلية و جهات خارجية مثل الدائنون البنوك ، الضرائب
--	--

ثالثاً: من حيث تعلقة بأوجه نشاط المشروع Inclusion of Nonfinancial Areas

تدقيق الاداء تشمل عدة وجوه من اوجه نشاط المشروع، مثل قسم الاعلانات، قسم المستخدمين، قسم الانتاج الصناعي..الخ	التدقيق المالي نشاط التدقيق محدود للقضايا التي تؤثر على صحة وعدالة القوائم المالية وعرضها
---	--

رابعاً: من حيث هدف الرقابة الداخلية

التدقيق المالي الهدف من الرقابة الداخلية هو تحديد الاختبارات الجوهرية Substantive audit testing	تدقيق الاداء الهدف من الرقابة الداخلية هو تحديد الكفاءة والفاعلية في أي قسم من اقسام ووحدات المشروع Efficiency and Effectiveness
---	--

والجدول التالي يمثل أمثلة للثلاث أنواع الاولى من أنواع التدقيق ⁽¹⁾

جدول رقم 1-1. أمثلة للثلاث أنواع الاولى من أنواع التدقيق.

Examples of the three Types of Audits				
Type of audit	Example	Information	Established Criteria	Available Evidence
Operational audit تدقيق الأداء	Evaluate whether the computerized payroll processing for subsidiary records is operating effectively	Number of payroll records processed in a month, cost of the department, and number of errors	Company standards for efficiency and effectiveness in payroll department	Error reports, payroll records and payroll processing costs
أمثلة على Operational audit				
1. تقييم كفاءة ودقة نظام الرواتب المستخدم في نظام الكمبيوتر				
2. تقييم كفاءة ودقة عملية توزيع الوارد والصادر				
Compliance audit تدقيق الالتزام	Determine whether bank requirements for loan continuation have been met	Company records	Loan agreement provisions	Financial statements and calculations by the auditor
Financial statement audit التدقيق المالي	Annual audit of Boeing's financial statements	Boeing's financial statements	Generally accepted accounting principles	Documents, records, and outside sources of evidence

ملاحظة: Boeing اسم شركة تجارية للطيران.

⁽¹⁾ Ibid , Arens, Alvin A. and others .P.15

4- التدقيق لغرض معين

ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقاً عادياً بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال. ومن الأمثلة على " الفحص لغرض معين " فحص السجلات والدفاتر بهدف اكتشاف غش ما، أو التعرف على أسباب اختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج شريك أو انضمام شريك آخر، أو لأغراض خدمات التدقيق الضريبي.

ولكن لأهمية دور الضرائب في حياة الدول الصناعية المتقدمة وكذلك في الدول النامية وخاصة مناطق السلطة الفلسطينية، والتي تعتمد في معظم إيراداتها على إيرادات الضريبة الإضافية (ضريبة غير مباشرة) بالإضافة إلى أنواع الإيرادات الأخرى، فإن الباحث لم يركز على الأنواع السابقة من أنواع التدقيق باستثناء التدقيق الخاص بالتدقيق الضريبي والذي يمكن أن يقع ضمن التدقيق لأغراض خاصة أو تدقيق الالتزام، وهذا ما يراه Avens، حيث يرى أن التدقيق الضريبي هو نوع من الـ Compliance Audit إلا أن البعض يرى أنه لما كانت المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية لا تقتصر على تلك المشاكل التي تتعلق بالقياس المحاسبي للربح فقط، ولكنها تمتد لتشمل عدة مجالات أخرى في نطاق الهيكل المحاسبي مثل المحاسبة الضريبية والإدارية ومحاسبة التكاليف بالإضافة إلى تدقيق الحسابات⁽¹⁾، ولما كانت خدمات التدقيق الضريبي من الخدمات الخاصة وهي خدمات ذات طبيعة تحليلية Analytical، وانتقادية Critical، واستكشافية Investigation، يقوم بها الفاحص الضريبي في إطار مجموعة من المعايير التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين، وهذه مقسمة إلى ثلاث مجموعات أسوة بالمعايير العامة للتدقيق GAAS، فإنه يمكن القول إن هناك مجالات أخرى للتدقيق لأغراض خاصة ومنها الفحص الضريبي والتي تحكمه القوانين المحلية لكل دولة حسب مبدأ الإقليمية، والذي يساعد في حل المشاكل المحاسبية الضريبية للشركات متعددة

⁽¹⁾ من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، عمان، 2001، صفحة 295-297

الجنسيات وذات الطابع الدولي والتي من الممكن أن تباشر أعمالها في مناطق السلطة الفلسطينية.

وبما أن موقف الفاحص الضريبي يتلخص في التقرير عن مدى التزام المنشأة المحلية أو الاجنبية، بالمتطلبات القانونية الواردة في قانون ضريبة الدخل او الضريبة الموحدة ⁽¹⁾ أو قانون ضريبة القيمة المضافة، أو أية متطلبات أخرى حسب التشريعات الضريبية السائدة، فإن الباحث يرجح القول الذي يعتبر التدقيق الضريبي نوع من أنواع ال Compliance audit، لما له من أهمية وتجانس بين الانواع المذكورة، وخصوصيته بالضرائب. وعليه فإنه يمكن القول أن:

التدقيق الضريبي هو عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة وقرائن الإثبات التي تمكن الفاحص الضريبي من إبداء رأيه الفني والمحاييد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين (أشخاص، شركات، مؤسسات....الخ) بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات المكلف وتماشيها مع متطلبات التشريع الضريبي الوطني وأية قوانين ضرائبية أخرى لها علاقة بالتشريعات الضرائبية، بالإضافة الى معايير التدقيق المتفق عليها.

المطلب الثالث: الفحص الضريبي

تعريف الفحص الضريبي: "وهو نوع من أنواع تعيينات إبداء الرأي الذي يعطي أعلى درجات التأكيد المعقول للبيانات المالية المتعلقة بتحديد الدخل الضريبي⁽²⁾

أولاً: الاهداف التي يحققها الفحص الضريبي

(1) تحقيق أهداف السياسة الضريبية والمتمثلة بما يلي:

أ. الهدف المالي: تحقيق الوفرة المالية.

(1) مرجع سابق، مفاهيم التدقيق المتقدمة، صفحة 34

(2) دليل المحاسب للقواعد الأخلاقية، وفقاً لقواعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، بموافقة رسمية من مكتب المحاسب العام، (الوحدة 7-2)، سنة 2002.

ب. الهدف الاقتصادي والذي يمكن تلخيصه بما يلي:

1- تشجيع الاستثمار عن طريق الإعفاءات والحوافز.

2- ضبط استهلاك السلع والخدمات.

3- ضبط الإنتاج القومي.

ج. الهدف الاجتماعي: عن طريق إعادة توزيع الدخل.

د. الهدف السياسي: من خلال تثبيت المواطن على أرضه عن طريق تحقيق تقديم

التسهيلات والإغراءات الضريبية.

هـ. الهدف الإداري: عن طريق بناء الإدارة الضريبية المختصة والقادرة على قيادة النظام

الضريبي بشكل يخلق التآلف بين الإدارة الضريبية وجمهور المكلفين وبالتالي خلق

الانتماء والولاء للوطن.

(2) تعزيز الامتثال الطوعي للمكلفين عن طريق:

أ- تقديم إقرارات ضريبية صحيحة وعادلة.

ب- تعزيز صدق الأداء الاجتماعي للإدارة باعتبارها مكلفة بالمشاركة في تحقيق

خدمة الصالح العام عن طريق تقديم بيانات مالية صادقة وواضحة وعادلة.

(3) تقليل الثغرة الضريبية بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يجب أن يدفعه.

(4) تقليل ظاهرة التهرب الضريبي.

(5) زيادة الكفاءة الإنتاجية في الوحدات الضريبية مما يساعد بتلافي ظاهرة الازدواج

الضريبي بين دوائر الضرائب المباشرة ودوائر الضريبة الغير مباشرة.

(6) تحقيق العدالة الضريبية عن طريق خلق المنافسة العادلة والشفافية بين الذين يدفعون

نصيبهم من العبء الضريبي والذين لا يدفعون.

(7) تحقيق السيادة الوطنية باعتبار الضرائب من أهم مظاهر السيادة.

(8) تحديد مدى كفاءة الإدارة في تنفيذ عملياتها وفقاً للأنظمة والقوانين،

(9) خلق الكفاءات والفعاليات والمهارات الضريبية والمسماة **The three E's**

1. Effectively
2. Efficiently
3. Economically

(10) ويرى الباحث في هذا الخصوص أنه إذا كان الاحتلال قد خلق نفسه معاديه للضرائب بشكل عام في فلسطين، فقد أوجد على الجانب الآخر فئة المنتفعين والطامعين في أموال الدولة، ومن البديهي أن هؤلاء يخضعون للنص الذي يقول⁽¹⁾:

"أن الموظفين الرسميين والعاديين الذي يديرون الأموال خاضعون لمساءلة الجمهور " ذلك أن الجمهور في النهاية هو دافع الضريبة وبالتالي يجب عليه مساءلة القائمين على الضرائب عن طريق التدقيق الضريبي. فهدف التدقيق الضريبي لا يقتصر على إصدار بيان حيادي عن صحة وعدالة المركز المالي الضريبي وإنما أيضاً في المحافظة على حقوق المواطن من تعسف الإدارة وشططها، وردها إلى جادة القانون عند مخالفة الشرعية وضمان المحافظة على حقوق المواطن".

ثانياً: الحاجة لدائرة الفحص الضريبي

لتحقيق الاهداف السابقة لا بد من إيجاد قسم في الدوائر الاقليمية يتخصص في فحص الاقرارات الضريبية للوصول إلى صحة هذه الاقرارات وتمثيلها الحقيقي لوجه نشاط المكلف أو المشتغل خلال الفترة المالية. وتأتي تغذية هذا القسم من مختلف الاقسام في داخل الوحدة الاقليمية او في بعض الاحيان مباشرة من الاداره العامه وفيما يلي آلية الفحص الضريبي كما يراها الباحث:

المعلومات	
الكشف الدوري المقدم من المكلف	القوانين الضريبية السائدة
*تقييم الادلة والبراهين	* قسم الفحص الضريبي
*تقييم هذه الادلة	* موظف كفئ وغير متحيز وقادر على
* عمل الاختبارات اللازمة	تطبيق القانون الضريبي بعدالة

(1) مرجع سابق، مفاهيم التدقيق المتقدمة. صفحة 444.

الاتصال مع المكلف أو المشتغل لتقييم نتائج الفحص الضريبي
المرحلة النهائية
إعداد التقرير النهائي والتقدير بعد ملاحظة ما يلي: 1- عدم الاقتناع بالكشف الدوري والمطالبة بمزيد من الضريبة المستحقة 2- الاقتناع بان المكلف له مخصصات يجب إعادتها Refund is due 3- الموافقة على الكشف الدوري وقبوله

ثالثا : آلية الفحص الضريبي

- 1- التركيز على فحص المشتغلين غير المسجلين فحصا شاملا من خلال المتابعه الميدانية.
- 2- التركيز على فحص قطاعات معينه حسب قناعات الاداره الاقليميه بالتعاون مع قسم التدقيق وتوصيات الاداره العامه للمشتغلين الذين يقومون بشراء بضاعه او تلقي خدمات من داخل الخط الأخضر، بحيث يتم فحص كافة مستندات المشتغلين ودفاترهم ومطابقة البضاعه التي يحتويها المحل مع الكشوفات ومن ثم العمل على معرفة الموردين لهذا المشتغل واجراء الفحص الدقيق.
- 3- التركيز على بعض المشتغلين حسب دواعي الفحص اذا ارتأى المدير بأن الظروف تقتضي فحص مشتغل معين.
- 4- التركيز على فحص المشاريع الكبيره والنشطه خلال الفترات القادمه ضمن خطة التدقيق.

رابعا : دواعي الفحص الضريبي

ويمكن تبيان دواعي الفحص الضريبي على سبيل المثال وليس الحصر كما يلي:

- 1- تقديم المشتغل كشف طلب اعاده او خصم من اعاده لاكثر من فتره سنه ماليه، أو انحسار هذه المطالبات بالمواسم السنويه.
- 2- طلب تقديم كشف مؤقت او بديل او تعديل لاكثر من مره وبصوره مستمره.
- 3- طلب اغلاق ملف او تجميد ملف او تحويل فرد الى شركه او شراكه او العكس.

- 4- طلب ادخال سياره ضمن حسابات المشتغل واعتبار ادخالاتها واجبة الخصم كمدخلات.
- 5- طلب اصدار فاتوره ضريبيه بقيمة صفر.
- 6- طلب فواتير مقاصه بكميات كبيره وعدم احضار فواتير مقاصه من الجانب الاخر بنفس النسبه.
- 7- الملاحظه اثناء التفتيش المفاجئ للمشتغل لما يلي:
- ا- عدم تسجيل المبيعات في ماكنة الصندوق.
- ب- عدم اصدار فواتير ضريبيه.
- ج- عدم وجود سجلات محاسبية
- 8- ضبط بضائع مباعه من غير فواتير ضريبيه او شهادات ارسال او الحصول على بضاعه من غير فواتير
- 9- الانقطاع عن تقديم كشوفات دوريه.
- 10- ظهور مبالغ دين كبيره مسجله على المشتغل بالكمبيوتر.

المبحث الثاني: مفهوم الضرائب المباشرة وغير المباشرة

المطلب الاول: الضرائب المباشرة وغير مباشرة

1-1 : مبدأ شرعية الضريبة

1-2 : الضرائب المباشرة

1-3 : الضريبة غير المباشرة

المطلب الثاني: العناصر الرئيسية للضريبة

المطلب الثالث: قواعد فرض الضريبة

المطلب الرابع: المفاهيم العامة للضريبة

المطلب الخامس : الهدف من تحديد الدخل الخاضع للضريبة

المطلب الاول: الضرائب المباشرة وغير المباشرة

1-1 : مبدأ شرعية الضريبة

المبدأ المقرر ان الضريبة لا تفرض إلا بقانون وهو ما يعرف بمبدأ شرعية الضريبة. ولذلك تنص تشريعات معظم الدول ومنها الاردني والفلسطيني على ان يكون فرض الضريبة بقانون. غير ان مبدأ شرعية الضريبة لا يمنع السلطة التنفيذية باستعمال حقها الدستوري في اصدار اللوائح التنفيذية للقوانين الضريبية، أو في اصدار اللوائح في حدود ما يفوضها فيه المشرع. ويرى الباحث أن عدم وجود لوائح تنفيذية لقانون الضريبة الاضافية ساهم الى حد كبير في المغالاة والشطط الاداري لموظفي الضريبة وخاصة المتعلق منها في تقدير الضرائب. وقد عرف القانون الاردني رقم 25 لسنة 1964 وهو المعمول به حالياً في أراضي السلطة الفلسطينية ضريبة الدخل بما يلي: "ضريبة الدخل المفروضة بمقتضى هذا القانون".

1-2 : الضريبة المباشرة

The internal Revenue Services (IRS) defined a tax “an enforced contribution, exacted pursuant to legislative authority in the exercise of the taxing power, and imposed and collecting for the purposes of raising revenue to be based for public or governmental purposes. Taxes are not payments for some special privilege granted or service rendered and are, therefore, distinguishable from various other charges imposed for particular purposes under particular powers or functions of government .”⁽¹⁾

ويفهم من تعريف (IRS) بأنها فريضة مالية إجبارية تفرض وتحصل بصفة نهائية وبدون مقابل معين ولغرض معين. وأنها مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبراً ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل وفق قانون أو تشريع محدد. وهي أيضاً ليست مدفوعات لغرض معين أو الحصول على منفعة معينة، ويكون الهدف من فرضها المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة الى الوصول إليها.

⁽¹⁾ Murphy, Kevin E. **Concept in Federal Taxation**. West Publishing Company, U.S.A, Ed.8, 1994. P.4

Characteristics of tax

- 1- The payment to the government authority is required by law.
- 2- The payment is required pursuant to the legislative power to tax.
- 3- The purpose of requiring the payment is to provide revenue to be used for public or governmental purposes.
- 4- Special benefits, services, or privileges are not received as a result of making the payment. The payment is not a fine or penalty that is imposed under other powers of government ⁽¹⁾.

خصائص الضريبة المباشرة

- 1- أنها فريضة مالية، وتجبى ماليا وليس عينيا
- 2- تمتاز بسهولة التحصيل وسهولة الصرف وسهولت قيدها في الدفاتر
- 3- تفرض من قبل الدولة ومن خلال تشريع ينظم فرضها وتقديرها وجبايتها
- 4- تفرض وتجبى بصورة إلزامية
- 5- توفر الاموال اللازمة لتغطية إحتياجات الدولة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

3-1: الضريبة غير المباشرة

1- تعريف الضريبة غير المباشرة

عرف Tait الضريبة غير المباشرة (VAT) بأنها:

"هي القيمة المضافة الى التكلفة"⁽²⁾. أي هي القيمة التي يضيفها مؤدي الخدمة، سواء أكان منتجا، أو تاجر جملة، أو تجزئة، أو وكيل خدمات، أو مؤدي خدمة... الخ. على تكلفة الصفقة، سواء أكانت مواد خام مشتراة بقصد التصنيع، أو إعادة البيع، زائدا تكاليف الاجور والخدمات التي ساهمت بشكل مباشر أو غير مباشر في جعل السلعة، سلعة نهائية قابلة للبيع.

⁽¹⁾ Ibid ,Murphy, Kevin E.P.5

⁽²⁾ مرجع سابق، مفاهيم التدقيق المتقدمة، صفحة 328

وعرفها شوب أيضا بأنها:

"هي عبارة عن ضريبه على القيمة التي تضيفها المؤسسة من خلال نشاطاتها الى السلع والخدمات التي تشتريها من المؤسسات الاخرى"⁽¹⁾ والحقيقة انه يمكن توصيف ضريبة القيمة المضافة حسب نظرة المشرع اليها واختياره للمفهوم الذي يتفق وفلسفته الاقتصادية. وقبل أن أبين المفاهيم لضريبة القيمة المضافة يجدر تبيان أهمية بيان القيمة المضافة.

2 : أهمية بيان القيمة المضافة⁽²⁾:

1- توصيل انجازات الشركة الى الاطراف المعنية بشكل فعال.

2- تعتبر القيمة المضافة مقياسا مفيدا للمخرجات عند حساب انتاجية رأس المال والعمل.

3- تساعد بيانات القيمة المضافة كأساس لدفع الحوافز.

4- تساعد بيانات القيمة المضافة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

3: مفاهيم القيمة المضافة

أ- المفهوم العام للقيمة المضافة:

القيمة المضافة هي الفرق بين تكلفة المدخلات (مشتريات المواد أو الخدمات) وقيمة المخرجات نتيجة العمليات التشغيلية التي قامت بها المنشأة على هذه المدخلات. وقد تعرف القيمة المضافة بشكل اخر على أنها الفرق بين القيمة السوقية للسلع والخدمات التي استخدمتها المنشأة، والسلع والخدمات التي نتجت بسبب النشاط، وبمعنى آخر الفرق بين قيمة المدخلات وقيمة المخرجات والزيادة في القيمة السوقية لمخرجات المنشأة تنتج بسبب مساهمة كل من:

1- مجهودات العاملين في المنشأة.

2- الاشخاص الممولين لرأس المال.

⁽¹⁾ Shoup, C. and Others, (1985). **Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission.** General head quarters, Kassoumi Publishing Co. Tokyo P 1

⁽²⁾ مرجع سابق، مفاهيم التدقيق المتقدمة، صفحة 329.

3- الحكومة والتي عليها مسؤولية المحافظة على البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تعمل فيها المنشأة.

ب- مفهوم طريقة الجمع: ويقوم هذا المفهوم على جمع مبالغ المدفوعات الى عناصر الانتاج التي قامت بها المؤسسة خلال فتره معينه بما في ذلك الارباح، ولا تستخدم هذه الطريقة الا في حساب ضريبة القيمة المضافة على الدخل ومعادلتها هي:

The Additive side [wages + profits]

ج- مفهوم طريقة الطرح: ويقوم هذا المفهوم على طرح اجمالي المشتريات من مبيعات المؤسسة المعنية. عندئذ يخضع الناتج وهو القيمة المضافة من قبل المؤسسة لنسبة ضريبة القيمة المضافة المقررة. وهذه الطريقة الاكثر بساطه وهي تبدو للوهلة الاولى انها شبيهه تماما بطريقة الرصيد الدائن الا ان هناك فروقات حقيقية بينهما ومعادلتها هي:

The Subtractive – Direct method [Out Puts – Inputs] * Rate

د- طريقة الرصيد الدائن

وهي عبارة عن مجموع ضريبة القيمة المضافة المجمعة من فواتير الشراء والمرحلة لحساب ضريبة القيمة المضافة في الاستاذ العام. حيث انه من المفروض أن تبين فواتير الموردين كل فاتورة بشكل منفصل السعر وضريبة البائع الاجمالية على ذلك السعر. ويجب أن تمثل ضريبة القيمة المضافة الاجمالية التي تظهر على فاتورة المورد مجموع ضرائب القيمة المضافة من قبل المورد، وفي كافة المراحل السابقة للمشتريات الا اذا حصل انقطاع في سلسلة الرصيد الدائن⁽¹⁾، حيث من الممكن ان يكون في حالات معينة أن تعمل طريقة الرصيد الدائن على رفع ضريبة القيمة المضافة التراكمية بشكل مفرط بحيث تزيد على ضريبة القيمة المضافة الاجمالية على البيع النهائي للمستهلك. ويحصل ذلك كلما كان هناك انقطاع في سلسلة الارصدة الضريبية الدائنة بسبب اعفاء مؤسسة وسيطة، أو تغيير بنسبة الضريبة المفروضة. وكمثال

(1) Ibid, Shoup , C. and others P 14

واقعي، فقد أصدرت السلطة الوطنية الفلسطينية قراراً بتعديل نسبة الضريبة من 17% إلى 16% اعتباراً من صباح يوم 2005/9/7، وبالتالي فإن الرصيد المتراكم قبل تغيير النسبة هو 17%، ولكن بعد التغيير يصبح 16%. فإذا كانت الطريقة المحاسبية المتبعة في دفاتر التاجر هو الأخذ بمبلغ ضريبي معين من رصيد الحساب الضريبة الإضافية المتراكم وفقاً لطريقة ال FIFO (أحد طرق تقدير بضاعة آخر المدة) وقد أصبحت طريقة الرصيد الدائن والتي تسمى أحياناً "طريقة الفاتورة" هي الوسيلة الأكثر تفضيلاً في العالم كله تقريباً.

وأهم الفروقات بين طريقة الطرح وطريق الرصيد الدائن هي:

- 1- أن طريقة الطرح بالإضافة إلى الطرق الأخرى لا تحتاج إلى تحديد الربح مقدماً.
- 2- أن طريقة الطرح لا تراعي التقلبات في الأسعار خلال فترات التقارير الدورية.
- 3- أن طريقة الرصيد الدائن تأخذ بالاعتبار تغيرات الأسعار في المخزون المشتري في المواسم الانتاجية، وذلك عن طريق تحميل التكلفة الانتاجية بالضريبة المناسبة حسب سعرها في تاريخ الحصول عليها، حيث أن فواتير الموردين تصل إلى الشركة مبيناً فيها بالتفصيل سعر الضريبة حسب تاريخ الحصول عليها، وكذلك الصفقات المتعلقة بالمبيعات تحمل بسعر الضريبة المناسب دون الانتظار إلى عمل التقارير الشهرية أو الدورية.
- 4- أن طريقة الرصيد الدائن أسهل بالتعامل خلال الفترة المالية.
- 5- طريقة الفاتورة أو طريقة الفرق بين المدخلات والمخرجات غير المباشرة ومعادلتها هي:

The Subtractive – Indirect method

Rate x Outputs - Rate x Inputs

والملاحظ أن الدول تلجأ إلى اختيار الطريقة التي تتفق ومفاهيمها ومبادئها الاقتصادية علماً أن غالبية الدول الأوروبية تطبق مفهوم طريقة الفرق بين المدخلات والمخرجات والمسماة

The Subtractive – Indirect method

ويرى (Alan A Tiat في كتابه V.A.T صفحة 5)⁽¹⁾ ان اختيار طريقة الفاتورة هو اختيار جيد للأسباب التالية:

- 1- سهولة تطبيقها بأي فترة محاسبية سواء اسبوعية او شهرية او سنوية.
- 2- سهولة تطبيقها بنسبه معينه واحده او اكثر من نسبه مئوية واحده في التطبيق المحاسبي وخصوصا عندما تلجأ الدولة الى تغيير النسبة اكثر من مره خلال السنه المالية.
- 3- انها تربط الالتزام الضريبي Tax Liability بالحدث المالي Transaction والمقصود هنا بالحدث المالي الصفقة المعقودة او الصفقة المالية من قبل المشتغل.
- 4- انها تساعد في عملية التدقيق المستقبلية لاغراض الفحص والمراقبة من قبل الفاحص الضريبي.
- 5- انها لا تتطلب تحديد الارباح مسبقا كما في طريقة الجمع.
- 6- انها تساعد في ان تكون التقديرات الضريبية أقرب الى الواقع.
- 7- ساعد استعمالها كثيرا في التخفيف من نظام الازدواج الضريبي "The Cascade Tax" ومن الجدير بالذكر ان الطريقة المستخدمة في مناطق السلطه الفلسطينيه هي طريقة الفاتورة حيث انها اخذت عن النظام المتبع في الخط الأخضر بموجب اتفاقية باريس الاقتصادية وتسمى:

The Original EC او The Invoice or Credit method.

المطلب الثاني: العناصر الرئيسية للضريبة

- 1- انها فريضة مالية واجبارية.
- 2- انها تفرض وتحصل بصفة نهائية.
- 3- انها تفرض وتحصل بدون مقابل معين.

⁽¹⁾ Ibid, Tiat, P 5

4- أنها تهدف بصفة أساسية لتمويل الانفاق العام وتحديد أهداف معينه.

5- ان الجهة المخولة بفرض الضريبة هي الدولة او احد هيئاتها الرسمية.

وإذا توافرت العناصر اعلاه في الفريضة المالية اعتبرت هذه الفريضة ضريبه وبصرف النظر عما اذا كانت تفرض على الدخل او على الانفاق او على رأس المال او اذا كانت ضريبه مباشرة او غير مباشرة. ويترتب على ذلك ان المنازعات المتعلقة بها تعتبر منازعه ضريبية تختص بالنظر والفصل بها الهيئات التي حددها القانون الضريبي وباتباع الاجراءات التي نظمها لذلك⁽¹⁾.

المطلب الثالث: قواعد فرض الضريبة وهي^(2,3)

إقترح آدم سميث في كتابه ثروة الأمم أربع قواعد أساسية لنظام الضريبة الجيد وهي:

1- قاعدة المساواة او العدالة.

2- قاعدة اليقين أو الوضوح.

3- قاعدة الملائمة.

4- قاعدة الاقتصاد في تحصيل النفقات.

ولقد تابع كثير من الباحثين أمثال استيوارت ميل، وريكاردو، ودالتون، وبيجو، وباستيل، وسموندي، وأضافوا قواعد أخرى مكمله تعرض منها ما يلي:

أ- يرى البعض أن مبادئ سميث الاربعة تمثل شروطا يجب توافرها في كل ضريبة صالحة، وأضافوا إليها مبدا خامسا هو الاستقرار.

(1) عبد الرؤوف، محمد احمد: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، صفحة 52.

(2) - خصاونة، جهاد سعيد: المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل، عمان، صفحة 101.

(3) - تكللا، شريف رمسيس: الأسس الحديثة لعلم المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، صفحة 139

ب. يرى البعض الآخر أنه يمكن القول بوجود سبع قواعد هامة للضريبة وهي:

- 1- قاعدة كفاية الحصيلة (أي كفاية لتمويل الانفاق العام)
- 2- قاعدة المرونة (أي القدرة على تغيير الحصيلة بالزيادة أو النقص)
- 3- قاعدة العدالة والمساواة
- 4- قاعدة اليقين أو الملائمة
- 5- القاعدة الاقتصادية (نفقات الجباية أقل ما يمكن)
- 6- قاعدة الحياد الضريبي (الاثار غير المقصودة للضرائب أقل ما يمكن)
- 7- قاعدة الرفاهية

ج- إعتبر فريق ثالث قواعد سميث من وجهة نظر الممول، أما من وجهة نظر الخزينة العامة فينبغي مراعاة ما يلي:

- 1- وفرة الحصيلة
- 2- مرونة الضريبة
- 3- اقتصادية الضريبة
- 4- القدرة الرقابية (أي هي عملية يمكن تحصيلها وتحقيقها أم من السهل التهرب منها)
- 5- مدى الصعوبة الدولية التي تواجهها
- 6- الاهداف التي تحققها بخلاف كفاية الموارد المالية

المطلب الرابع: المفاهيم العامة للضريبة⁽¹⁾ (General Cooncept)

تمهيد

عرف كوهلر المفهوم بأنه " اية فكره تخدم وظيفة نظامية" ، وبعبارة اخرى فان كل لفظ متعارف عليه ومقبول في مجال البحث يعتبر مفهوماً. وحتى يتسنى لاي باحث او طالب علم فهم النظام الضريبي، ومن ثم العملية الضريبية لا بد له من فهم المبادئ العامة للضريبة (General Concept) بشكل عام حتى يستطيع فهم النظام الضريبي الذي يحاول الباحث من خلال هذه الرسالة ربطه بالنظام المحاسبي واستخدام قواعد المحاسبة المتعارف عليها GAAP وكذلك قواعد التدقيق المتعارف عليها GAAS كأساس منطقي للوصول إلى اهدافه في وضع منهجية التدقيق الضريبي للوصول إلى الضريبة المستحقة في الوقت المناسب وبالمبلغ المناسب ومن خلال تطبيقات القانون الضريبي السائد.

أولاً: المفاهيم الضريبية وتتمثل بما يلي:

1- General Concept

المفهوم العام

"General concepts provide guidance on the overall operation and implementation of the income tax system. As such, these concepts apply to almost every aspect of the system, be it an accounting issue, an income issue, or a deduction issue".

وهو المفهوم الذي يعتبر مرشداً للتطبيقات الضريبية في النظام الضريبي السائد ومن امثلتها :

- 1- الوعاء الضريبي 2- الدخل الضريبي 3- الواقعة المنشئة للضريبة 4- الخصومة الشخصية 5- ربط الضريبة 6- نقل العبئ الضريبي

2- Ability-To-Pay Concept

مبدأ القدرة على الدفع

⁽¹⁾ Ibid, Murphy, Keven E. ,P.4

ويقوم هذا المبدأ على أن الضريبة المفروضة على المكلف يجب بنائها على المبلغ الذي يمكن أن يتحمله المكلف ويكون وقادرا على دفعه، والمتمثل في صافي الدخل.

3- Administrative Convenience Concept

مبدأ الملائمة الادارية

ويقوم هذا المبدأ على أن العناصر الخاضعة للضريبة يمكن التنازل عنها أو حذفها من الوعاء الضريبي عندما تكون تكلفة تطبيق هذا المفهوم أكثر من الفائدة المتحققة من تطبيقه. ومن الامثلة على ذلك مصاريف الضيافة المقدمة من الشركة لموظفيها، الذي يصعب تقديرها في بعض الاحيان نتيجة قيام بعض الموظفين باستهلاك كمية أكبر من المخصصة للموظف في اليوم أو الفترة.

4- Arm's –Length Transaction Concept

مبدأ التفاوض

"An arm's- length transaction is one in which all parties to the transaction have bargained in good faith and for their individual benefit, not for the benefit of the transaction group ⁽¹⁾".

بمعنى أن صاحب الشركة إذا كان يملك الحصة الاكبر في الشركة، وهو صاحب القرار النهائي في عملية القرار، فإنه والحالة هذه كانه يتفاوض مع نفسه، وبالتالي لا تكون الصفقة مبنية على مفهوم التفاوض.

5- Pay- As- You- Go Concept

مبدأ الدفع حسب توفر الدخل

وهذا المبدأ يقرر أن المكلف يستطيع دفع جزء من الضريبة في الوقت الذي يحقق فيه الايراد حتى يستطيع في نهاية الفترة المالية دفع الضريبة المستحقة عليه. وهذا المبدأ يقابله في القانون الفلسطيني مبدأ السلف الضريبية والاستقطاع في المنبع.

⁽¹⁾ Ibid, Murphy, Keven. E.P.6

ثانيا : المفاهيم المحاسبية⁽¹⁾

وهي المفاهيم المقررة في قواعد المحاسبة المتعارف عليها، والتي سيستخدمها الباحث في هذه الرسالة للوصول الى تحقيق أهدافه في بناء منهجية ضريبية، وتتمثل بما يلي:

- | | |
|-------------------------------------|-------------------------------|
| 1- Entity concept | الوحدة المحاسبية |
| 2- Annual Accounting Period Concept | الدورية |
| 3- All- Inclusive Income Concept | مفهوم الدخل الشامل |
| 4- Legislative Grace Concept | المفهوم القانوني للدخل |
| 5- Capital Recovery Concept | مفهوم إعادة (إحياء) رأس المال |
| 6- Realization Concept | مفهوم تحقق الإيراد |
| 7- Constructive Receipt Doctrone | المفهوم المهني للإيراد |
| 8- Wherewithal- to- pay Concept | مفهوم القدرة على الدفع |

من قراءة هذه المفاهيم السابقة يتبين لنا أهمية الترابط بالمفاهيم بين المحاسبة والضرائب، باعتبار أن المحاسبة هي الأساس للنظام الضريبي الذي بواسطته وباستخدام آليات برنامج التدقيق الضريبي الفعال يمكن تحقيق الضريبة من الشخص المناسب وفي المكان المناسب وبالمبلغ المناسب.

(1) Ibid, Murphy, Keven. E.P.7

المطلب الخامس: الفروض الضريبية Postulates of Taxation

عرف الفرض بأنه⁽¹⁾ "قاعدة تحظى بقبول عام وتعتبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشيد السلوك على وضع معين". وعرفه متولي عامر " بأنه مفهوم معين أو أكثر تربطه بالفروض الأخرى علاقة معينة تضيف على هذه المفاهيم معنى منطقياً يستفيد منه القارئ أو الباحث لتحقيق غرض معين".

ويمكن تصور الفروض التالية في مجال الضرائب كالتالي⁽²⁾:

1- فرض العدالة Fairness ويشق منه المبادئ التالية:

أ- مبدأ وقانونية الضريبة

ب- مبدأ عدم رجعية قانونية الضريبة

ت- مبدأ المساواة

2- فرض الانتاجية التمويلية Financial Productivity ويشق منه المبادئ التالية:

أ- مبدأ العمومية

ب- مبدأ الوضوح

ت- مبدأ الاقتصاد

ث- مبدأ الملائمة

3- فرض الاستقرار ويشق منه المبادئ التالية:

أ- مبدأ التوازن

ب- مبدأ التخطيط

ت- مبدأ المرونة

ث- مبدأ السنوية

⁽¹⁾ Eric, Kholer, **A dictionary for accounting**, 4th Ed. Prentice Hall, Inc., 1970, P.100

- متولي عامر: إطار المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، 1969، صفحة 11.

⁽²⁾ مرجع سابق، الناغي، محمد السيد، منهج المحاسبة عن الضريبة الموحدة، صفحة 24.

المطلب السادس: الهدف من تحديد الدخل الخاضع للضريبة

يتطلب المعيار الاول من معايير التدقيق GAAS ان يكون المدقق متسلحا بالخبره العلمية والعملية وهذا لا يمكن تحقيقه الا بالمعرفة والمتابعة العلمية. ومدقق الحسابات الضريبي يتطلب منه ليس فقط الالمام بالمتطلبات الضريبية وانما التعمق باجراءاتها القانونية لانه يقوم بخدمتين في نفس الوقت، فهو يخدم الدولة بتحقيق الضريبة المستحقة، في الوقت المناسب، ويخدم المواطن بعدم تحصيل ضريبه لم يشرعها القانون. وبالتالي يجب على المدقق الضريبي معرفة مصادر الدخل التي نص عليها القانون الضريبي وكذلك المصادر المعفاة بنص القانون لغرض منع التهرب الضريبي من جهه، ومن جهة اخرى تقييد سلطات (الضرائب) الادارات الاقليمية باخضاع دخول لم ينص عليها القانون.

والمتعارف عليه أن مطرح (وعاء) الضريبة هو الموضوع الذي تطرح عليه أو تفرض عليه الضريبة، ويعتبر الدخل مطرحا للضريبة على الدخل، ولكن هناك أنواعا معينة من الدخل هي التي يصح ان تفرض الضريبة عليها دون غيرها. ولا بد من تحديدها من حيث الموضوع ومن حيث الاشخاص الذين تخضع دخولهم للضريبة اينما وجدوا وفي اي وقت من الاوقات، لان هدف الضريبة تحقيق الضريبة المناسبة من الشخص المناسب وفي الكم المناسب وفي الوقت المناسب.

الفصل الثاني

الفحص الضريبي وعلاقته بخدمات التدقيق الأخرى

المبحث الأول: مفهوم الفحص الضريبي

المطلب الأول: الافتراضات الأساسية للتدقيق الضريبي

المطلب الثاني: دور العنصر البشري في التدقيق الضريبي

المبحث الثاني : المعايير المحاسبية والمعايير الضريبية وأساليب إستخدامها

المطلب الأول: أسلوب الفحص الضريبي

المطلب الثاني : مفهوم العملية الضريبية

المطلب الثالث : التركيبة البنوية لعملية التدقيق الضريبي

المبحث الثالث : التداخلات في العلاقات الرئيسية بين الفحص الضريبي

وخدمات التدقيق

المبحث الأول: مفهوم الفحص الضريبي

تمهيد

لأدراك المقصود بعملية الفحص بشكل عام، لا بد من فهم المعنى اللغوي لكلمة الفحص وكلمة الرقابة ثم استثمار هذا المعنى اللغوي في أوجه النشاط المراد استخدامه فيها. فقد بين قاموس لسان العرب للمؤلف أبو الفضل جمال الدين محمد بن مكرم ابن منظور الإفريقي المصري أن معنى الفحص: شدة الطلب خلال كل شيء ، فحص عنه فحصاً: بحث وكذلك فحص وافتحص ونقول: فحصت عن فلان وفحصت عن أمره لأعلم كنه حاله، وتعنى الرقابة لغة: المراقبة والملاحظة والحراسة، وهى مشتقة من الفعل راقب، ورقبه أي حرسه ولاحظه، (المعجم الوسيط- الجزء الاول-ص 36). وتعني كلمة التدقيق، اثبات المسألة بالدليل، فالتدقيق لغة مشتقة من الدقة، وتعني الضبط والاحكام (المنجد في اللغة والاعلام، 1998).

وبالتالي فان النظرة العملية للفحص والمراقبة تختلف بحسب الأشخاص وحسب وجه النشاط المراد تحقيق أهدافه. وبسبب التداخل الكبير والخلط الشائع بين معاني الفحص، والمراجعة، والتدقيق في الكتب العربية، فقد راعى الباحث المدلول الفني لهذه الكلمات حين استخدم مصطلح (فحص أو تدقيق) مرادفاً لكلمة AUDIT في اللغة الانجليزية هادفاً المدلول الفني لهذه المصطلحات خلال هذا البحث. والفحص كلمة يفهمها المختصون من خلال نظرتهم الى تحقيق اهدافهم. فيلجأ للفحص أو الرقابة رجال القضاء وأجهزة الشرطة كأسلوب للتحري والتقصي للظواهر المادية المتعلقة بالعمليات الحقيقية للأحداث المتحققة من قبل الأشخاص العاديين أو المجرمين. ويستخدمه أيضاً المحاسبون، والمهنيون، والمدققون على مختلف انواعهم كأسلوب بحث وتقصي عن حقائق معينة من خلال البحث في المستندات والأدلة الثبوتية المتوفرة وذلك لإبداء رأي فني عن تلك الوقائع والأحداث.

وما يهمننا حقيقة هو الفحص المتعلق بالأحداث المالية في المنشآت التجارية والصناعية وخلافها، وذلك للتأكد من صحة هذه الأحداث المالية، وقياس درجة موثوقيتها (درجة الاعتماد عليها) **Credibility**، ذلك أن الأحداث المالية هي من صنع إدارة المشروع، وباعتبار ان الإدارة وكيل عن المساهمين في تحقيق نجاح استثماراتهم، فيجب عليها ان تقدم لهم بيانات مالية

صحيحة وعادلة وإلا تم مقاضاتها بسوء الإدارة والتقصير في أعمالها بناء على تجاوز حدود الوكالة⁽¹⁾، بل ربما تلجأ الدولة إلى مقاضاة الإدارة إذا ما ثبت أنها قدمت بيانات مضللة في القرارات الضريبية المقدمة إلى دوائر الضريبة، لما للضريبة من أهمية في رسم السياسة المالية للدولة⁽²⁾. وبالتالي يصبح المقصود بالفحص في هذه المرحلة هو التأكد من صحة قياس العمليات المالية والتأكد من سلامتها ضمن معايير يحددها الفاحص للتأكد من صحة القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع عن فترة مالية معينة⁽³⁾. ومما سبق نصل إلى أن المقصود بالفحص:

"الفحص: وهو نوع من انواع تعيينات ابداء الرأي الذي يعطي اعلى درجات التأكيد - التأكيد المعقول- حول الموضوع تحت البحث.

إن المصطلح "فحص" يتضمن التعيينات لفحص:

* بيانات مالية بنظرة مستقبلية - التقديرات والتنبؤات.

* تصميم وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية على التقارير المالية او قطاع منها.

* مدى ملائمة تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للتقارير المالية.

* المتطلبات المحددة لالتزام الشركات بالقواعد والقوانين.

* تحليلات ومناقشة الإدارة.

* المعلومات المالية الأخرى.

(1) سنهوري، عبد الرزاق: الوسيط في شرح القانون المدني، مجلد رقم 7، دار إحياء التراث العربي، القاهرة، 1964، صفحة (371) وبالإضافة إلى نص المادة 3/26 من قانون المحامين النظاميين رقم (3) لسنة 1999.

(2) سرور، أحمد فتحي: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، جامعة بيروت، بيروت 1990، صفحة (67).

(3) دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية، وفقاً لقواعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، بموافقة رسمية من John Willy & Sons, Inc، 2001، صفحة (الوحدة 7 - 2).

* أي كتاب يتضمن تأكيدات معينة أصدرته الإدارة حول موضوع معين⁽¹⁾.

والمعروف في فلسطين أنها تأخذ بنظام الضريبة الموحدة أي بنظام الضريبة على الدخل العام الذي يعتمد أسلوب الكشف الذاتي في تقديم الإقرارات. وبالتالي فإن على الفاحص في هذه المرحلة التأكد من صحة القياس المحاسبي للعمليات المالية المقدمة بشكل إقرارات ضريبية للتأكد من درجة موثوقيتها وإظهارها للضريبة الصحيحة. ذلك أن جمهور المكلفين مخاطبين بحكم القوانين الضريبية تقديم إقرارات إما دوريه أو شهريه أو إقرارات سنويه. فقد نصت المادة 76 (أ) من قانون رقم 16 لسنة 1963 " على المشتغل أن يقدم كشفا الى المسؤول لكل مدة أمدها شهر واحد كما نصت المادة 35 (1) من قانون رقم 25 لسنة 1964 ".

المطلب الاول: الافتراضات الاساسيه للتدقيق الضريبي

يهدف الباحث من هذه الافتراضات الى تأصيل فكرة التدقيق الضريبي في ذهن الفاحص الضريبي بأنها عملية لها قواعدها ومعاييرها وتستمد اصولها من بعض مجموعة المعايير والقواعد المختلفة لوجه أنشطة التدقيق المختلفة حسبما أشار اليها الكتاب الأصفر⁽²⁾. وأنه بدون مراعاة هذه الافتراضات اثناء عملية الفحص فإنه لا يمكن تحقيق برنامج التدقيق الفعال المطروح من قبل الباحث والمسمى **Systematic Audit Approach** والذي يهدف الى تحقيق اهداف الفحص الضريبي وتشمل هذه الافتراضات ما يلي:

1- "يشمل تعبير التدقيق مراعاة معايير التدقيق المتفق عليها.

2- يعتبر الفاحص الضريبي من المؤتمنين على الموارد العامة وتحصيلها بالطريقة القانونية، اي ملتزما بتطبيق القوانين والقواعد السارية المفعول في فلسطين.

3- يعتبر الفاحص الضريبي مسؤولا امام المكلفين وأمام المنظمات المهنية التي تعمل بتدقيق الحسابات من حيث التزامه بتقديم تقريره بحيادية ونزاهة.

(1) مرجع سابق، دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية، صفحة 7

(2) من منشورات جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية (الكتاب الأصفر)، فلسطين، 2002، صفحة 3

4- تقارير الفاحص الضريبي خاضعة للرقابة العامة والمسائلة.

5- يساهم الفحص الضريبي بتوفير تقارير محايدة ومستقلة حول مزاعم الادارة فيما اذا كانت المعلومات المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية قد راعت المتطلبات القانونية الواردة في القوانين الضريبية علما أن جمعية المحاسبين القانونيين الفلسطينيين قد تبنت معايير التدقيق الصادرة عن جمعية المحاسبين الامريكيين، وبالتالي يصبح هدف الفاحص الضريبي متفقا مع أهداف التدقيق المالي لاغراض الافصاح كما يلي:

0 على الفاحص الضريبي تصميم عملية التدقيق بشكل يوفر تأكيدا معقولا باكتشاف التزوير الجوهري بالنسبة للقوائم المالية، واكتشاف الاخطاء في الاقرارات الناتجة عن الاعمال غير القانونية المباشرة والجوهريّة الضريبية.

0 على الفاحص الضريبي ان يستخدم العناية المهنية الواجبة عند الفحص حتى لا يتعرض لاجراءات قانونيه مستقبلية في حالة التحيز او تقديم تقارير غير حقيقية.

0 على الفاحص الضريبي ان يخصص وقتا معقولا لدراسة الرقابة الداخلية الخاصة بالالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية.

0 على الفاحص ان يشير في تقريره ان عملية الفحص قد تمت وفقا للخطة الموضوعة.

6- أن الفاحص لا يعترف بصحة الحقائق أو قيمتها قبل أن يخضعها للفحص الدقيق والبحث عن دليل صحتها، ووزن وتقييم الجوانب المؤيدة والمعارضة لها.

7- أن الفاحص يشبه بعمله رجال الشرطة وعملهما في التحري عن الجريمة، فكما يقوم المخبر والمحامي لمواجهة المشاكل بوضع مفاتيح الغاز الجريمة مع بعضها البعض في إطار منطقي لتقديم الدليل أمام المحكمة بطريقة منطقية ومنظمة، وكوسيلة لتحديد الجريمة وتقديم مرتكبها للعدالة عن طريق إكتشاف الحقيقة، فإن الفاحص يواجه مشاكل وقواعد إجرائية ذات طبيعة متشابهة، وذلك لمواجهة صحة البيانات المالية وأنها مبنية على الدليل الواضح المستمد من المصادر الموثوقة والصحيحة.

المطلب الثاني: دور العنصر البشري في التدقيق الضريبي ويشمل:

أولاً:- الصفات الواجب توافرها في الفاحص الضريبي

1: المؤهلات

2: الاستقلالية والموضوعية والنزاهة

3: الاستقلالية التنظيمية

4: العناية والمهارة والكفاءة اللازمة

ثانياً: حالات الاخلال الشخصي والاخلال الخارجي

تمهيد -

تعتبر اخلاقيات مدققي الحسابات على انها مجموعة من القيم والمبادئ يمكن تلخيص

على النحو التالي وكما يراها Arens.

"Ethics can be defined broadly as a set of moral ptinciples or values." ⁽¹⁾

Illustrative Prescribed Ethical Principles

المبادئ والصفات الاخلاقية الواجب العمل بها اثناء عملية التدقيق المالي والضريبي

The following are the six core ethical values that the Josephson Institute associates with ethical behavior.

- 1- Trustworthiness: (معمدية) الجدير بالثقة includes honesty, integrity, reliability, and loyalty.
- 2- Respect: الاحترام includes notions such as civility, courtesy, dignity, tolerance, and acceptance.
- 3- Responsibility: المسؤولية means being accountable for one's and exercising restraint.

⁽¹⁾ Ibid, Arens, Alvin A , P.74

- 4- Fairness: and justice العادلة والنزاهة includes issues of equality, impartiality, proportionality, openness, and due process. Fair treatment means that similar situations are handled consistently.
- 5- Caring: أهتمام بالواجب means being genuinely concerned for the welfare of others and includes acting altruistically and showing benevolence
- 6- Citizenship: التمتع بالاخلاق الحضارية includes obeying laws and performing one's fair share to make society work, including such activities as voting, serving on juries, and conserving resources " .

يمثل **العنصر البشري** القلب النابض لمختلف مراحل التدقيق، سواء في تحقيق العملية المالية او العملية الضريبية. فالمدقق هو الذي يقوم بالتخطيط، والتنظيم، والتنفيذ بغرض الوصول الى تحقيق الاهداف. ولهذه الاسباب يجب ان تتوافر في المدقق صفات محددة بدونها لا يمكن انجاز الهدف الحقيقي والمطلوب. وهذه الصفات وإن كان من المفروض أن يتحلى بها كل إنسان، إلا أن موظف الضرائب الحكومي، وكذلك الفاحص الضريبي المستقل يجب أن تكون هذه الصفات هي مكونات شخصياتهم، والا سوف تفقد العملية الضريبية احترامها من جمهور المكلفين وفقدان الالتزام الطوعي من المواطن، وتزيد الفجوة الضريبية بين المواطن والسلطة الضريبية باعتبارها أحد مؤسسات الدولة. أليست حياتنا قائمة على المؤسسات، فيها نلد، ومن خلالها نتعلم ونعلم الاجيال، فيها نمارس حياتنا الاجتماعية والاقتصادية، وهي في النهاية موضوع بحثنا، أي كيف يمكن المحافظة عليها من خلال تدقيقها لرفع كفاءتها الانتاجية وتحصيل الضرائب منها، لإعادة صرفها على هذه المؤسسات والعمل على استقرارها، وإعادة دعمها إقتصاديا، أو بالصرف على المؤسسات الاجتماعية المساهمة في تقديم الخدمات العامة للمجتمع لتحقيق الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي في الدولة.

وينص المعيار الدولي رقم (910) في الفقرة الرابعة على ما يلي:

يجب ان يلتزم المدقق " بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين " الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتتضمن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق على ما يلي: أ- الاستقلالية ب- الامانة ج- الموضوعية د- الكفاءة والعناية المهنية هـ- السرية و- السلوك المهني ز- المعايير الفنية.

اولا: الصفات الواجب توفرها في الفاحص الضريبي

ويمكن تلخيصها بما يلي:

1: المؤهلات:

يجب ان يمتلك المدققون المخصصون لاعمال التدقيق الضريبي الكفاءات المهنية الملائمة والمتمثلة فيما يلي:

- 1- معرفة الطرق واساليب التدقيق الضريبي.
- 2- معرفة الشكل القانوني للوحده الاقتصادية موضوع التدقيق.
- 3- مهارات الاتصال مع كل اطراف العملية التدقيقية.
- 4- معرفة المبادئ الاساسيه المتعارف عليها في علم المحاسبه، التدقيق الخاص، التدقيق الحكومي، واية مبادئ اخرى لها علاقة بنشاط التدقيق.

2-: الاستقلالية، والموضوعيه، والنزاهة Independence, Integrity & Objectivity

تعتبر استقلالية المحاسب عن عميله بمثابة حجر الزاوية في ممارسة المهنة، بل تعتبر هي الأساس التي قامت عليها مهنة التدقيق. وتتناول استقلالية المدقق جانبين مهمين وهما:

الجانب الأول: ويمثل استقلالية المدقق العقلي الحقيقي النابع من شخصية المدقق باعتباره انساناً. أي استقلالية الاراده.

الجانب الثاني: الاستقلالية المهنية.

والسؤال الآن، كيف يمكن تحقيق الاستقلالية ؟

والإجابة باختصار هو الفصل بين السلطات، فطالما ان الإدارة ومعظم أفرادها من حملة الاسهم الذين لهم حق التصويت في تعيين وعزل المدقق هي السلطة التنفيذية القادرة على التحكم بحق التعيين، والعزل، وتحديد الأتعاب، فطالما كانت الاستقلالية مشكوكا فيها. وبالتالي يجب ربط عوامل التحكم بالمدقق بيد لجنة رقابية مشكله من المساهمين لا يكون فيها اعضاء مجلس الادارة مشاركين بانتخاب مدقق الحسابات، أو من خلال لجنة التدقيق في الشركات. ويرى الباحث ان ينص في قانون الشركات الفلسطيني على تشكيل لجان التدقيق في كل الشركات المساهمة العامة، وان تراقب هذا التصرف هيئة الرقابة العامة الفلسطينية.

ويجب الإشارة الى ان جمعية المحاسبين القانونيين الفلسطينيين قد تبنت قواعد السلوك المهني الخاص بالمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين، وقامت بترجمة كتاب دليل المحاسب المهني للقواعد الاخلاقية الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين، ونظرا لأهمية موضوع الاستقلالية والنزاهة والموضوعية، سيتم إيضاح كيفية معالجة المعهد الامريكي لهذا الموضوع بعد ان يتم التعرف على اراء الفقهاء في هذا الموضوع.

فقد عرف هندركسون⁽¹⁾ الموضوعية على انها الاعتماد على قياس البيانات المالية بشكل يمكن التثبت منه بواسطة خبراء مؤهلين، والتوصل الى نفس النتائج في جميع الحالات، اي عدم تلون النتائج بالتحيز الشخصي. والموضوعية هي المقدمة الضرورية لكل قياس كمي، اذ بدونها لا يمكن الاعتماد على نتائج القياس المالي في انجاز القرارات المختلفة من الفئات المستفيدة سواء أكانوا من المستفيدين من داخل المشروع Insiders او المستفيدين من خارج المشروع Outsiders. ويرى الباحث ان الموضوعية في الضرائب هي جزء من الشرعية الضريبية التي بدونها لا يمكن ان تتحقق العدالة الضريبية الا بتوافر الرقابة الضريبية على مستوى المكاتب الاقليمية ومستوى الادارة المركزية من خلال اوراق العمل المنظمة في إطار عملية تدقيق منهجية لتكون دليلا ثبوتيا على صحة اجراءات الفاحص، ودليلا ثبوتيا امام القضاء ضد

(1) Hendrickson, E.S. **Accounting Theory**, 3 rd Ed., Homewood III .R.D Irwin,U.S.A,1977, P.1

منقول عن: المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2001، صفحة 30.

المكلف اذا ما اقتضت الحاجة الى ذلك. ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في قياس البيانات المالية بطريقتين:

1- قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي للتأكد من الوصول الى نفس النتائج (اي الموضوعية)

2- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.

3-: الاستقلالية التنظيمية:

تتأثر استقلالية المدققين بالإدارة الضريبية بموقعهم الاداري عند تصميم الهيكل الاداري التنظيمي بالإدارة الضريبية. فكلما كان مدققوا الإدارة الضريبية تابعين لادارتهم المباشرة كلما قلت حياديتهم، وكلما كانوا تابعين في ادارتهم الى مستوى اداري أعلى كالتدقيق المركزي كلما زادت حياديتهم وفعاليتهم في الاداء.

وقد جاء بالفقرة (3-18) من الكتاب الاصفر⁽¹⁾ " قد تتأثر استقلالية المدققين الحكوميين بموقعهم ضمن الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية الحكومية التي يعملون بها وتتأثر ايضا فيما اذا كانوا يقومون بتدقيق داخلي أو بتدقيق وحدات اقتصادية اخرى ".

4-: العناية والمهارة والكفاءة اللازمة

من المفروض أن يكون المدقق خبيراً في شؤون التدقيق والأغراض الموظف لها، وقد تم تعريف الخبير بأنه الشخص الذي يمتلك مهارات وخبرة في مجالات معينه وبالإضافة إلى مجاله الأصلي. فالكفاءة هي القدرة على إتمام العمل بالشكل الذي يقتنع به الغير ويتقبله بشكل حسن، فالطبيب المتخصص بأمراض القلب عليه معرفة كل الأمراض المتعلقة بالمريض والتي تؤثر بشكل مباشر على صحة مريضه قبل إجراء عملية القلب المفتوح، وإلا فإن أي خطأ غير مدروس سوف يؤدي إلى الوفاة. ومهارته هنا تظهر في عملية الجراحة واستعمال أشكال

⁽¹⁾ مرجع سابق، معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية (الكتاب الأصفر)، صفحة 17.

الأدوات الجراحية المناسبة، وعنايته تظهر أيضا في عملية المتابعة المستمرة لمريضه ودراسة كل المتغيرات التي تحصل على المريض بعد عملية الجراحة من خلال تقرير المريض اليومي.

وهذا ما ينطبق على المدقق فيجب عليه ليس فقط الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، وإنما عليه التخطيط والإشراف وفقا لمعايير العمل الميداني، وأن يكون ملما بكل جوانبها وإلا فإنه سوف لا يصل إلى الحقائق المطلوبة، وسيكون رأيه قابلا للطعن يستطيع أي شخص غير تنطبق عليه مواصفات المدقق الكفاء أن يثبت تقصيره وعدم قدرته إذا ما استخدم لنفس الغرض.

ثانيا: حالات الاخلال الشخصي وحالات الاخلال الخارجي

أي على المسؤولين في وحدات التدقيق المركزي أن يكونوا متيقظين في حالات الاخلال الشخصي بموظفيهم من حيث علاقاتهم، وارتباطاتهم الاسرية، وتصرفاتهم الشخصية من حيث دراسة مدى تحيزهم أو تمسكهم بقراراتهم سواء للإدارة الاقليمية أو لصالح المكلفين أو المشتغلين موضوع التدقيق. أما المقصود بحالات الاخلال الخارجي فهو التأكد من عدم وجود تدخلات أو مؤثرات خارجية تحد وبشكل غير مقبول وغير ملائم من نطاق عملية التدقيق أو تؤدي الى تعديلات في برنامج التدقيق نتيجة للضغوطات الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية على الفاحص الضريبي. والشكل التالي يمثل تلخيص مركزا للصفات والقواعد اللازم توافرها في مدقق الحسابات المستقل⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Ibid, Arens, Alvin A, P.97

الشكل رقم 1-2 . Summary of rules of conduct

Topic	All Members	Member in Public Practice	Summary of Rules
Independence الاستقلالية		X	A member in public practice shall be independent in the performance of professional services as required by standards promulgated by bodies designated by council
Integrity and objectivity الموضوعية والنزاهة	x		In performing any professional services, a member shall maintain objectivity and integrity, shall be free of conflicts of interest, and shall not knowingly misrepresent facts or subordinate his judgment to others
General standards الكفاءة، والجدارة ، وعناية الرجل الخبير	x		For all services, a member shall comply with the following professional standards and interpretations thereof by bodies designated by council: (1) undertake only those professional services that the member can reasonably expect to complete with professional competence,(2) exercise due professional care.(3)adequately plan and supervise all engagements, and(4) obtain sufficient relevant data to afford a reasonable basis for all conclusions or recommendations.
Compliance with standards الالتزام بالقواعد المهنية والقانونية	x		A member who performs auditing, review, compilation, management consulting, tax, or other professional services shall comply with standards promulgated by bodies designated by council
Accounting principles- الالتزام بقواعد المحاسبة المتعارف عليها	x		A member shall follow the professional audit reporting standards promulgated by bodies designated by council in issuing reports about entities, compliance with generally accepted accounting principles
Confidential client information		x	A member in public practice shall not disclose any confidential client

الالتزام بالسرية المهنية			information without the specific consent of the client.
Contingent fees عدم ربط أتعابه بمقدار تخليصه القضايا الضريبية أي ربط أتعابه بنسب مئوية		x	A member in public practice shall not perform for a contingent fee any professional service if the member also performs for the client an audit, review, or certain compilations of financial statements, or an examination of prospective financial statements. A member in public practice should also not prepare an original or amended tax return or claim for a tax refund for a contingent fee for any client
Act discreditable عدم القيام بأعمال تتعارض وأصول المهنة	x		A member shall not commit an act discreditable to the profession
Advertising and others form of solicitation عدم الاعلان عن نفسه في وسائل الاعلام لاستقطاب العملاء		X	A member in public practice shall not seek to obtain clients by advertising or other forms of solicitation in a manner that is false, misleading, or deceptive. Solicitation by the use of coercion, overreaching, or harassing conduct is prohibited
Commission and referral fees عدم ربطه عملية التدقيق بالحصول على عمولات غير أتعابه		X	A member in public practice shall not receive or pay a commission or referral fee for any client if the member also performs for the client an audit, review, or certain compilations of financial statements, or an examination of prospective financial statements. For nonprohibited commissions or referral fees, a member must disclose the existence of such fees to the client
Form of organization and name أن يكون حاصلا على الاجازة القانونية التي تؤهله فتح مكتب تدقيق		x	A member may practice public accounting only in a form of organization permitted by state law or regulation whose characteristics conform to resolutions of council and shall not practice public accounting under a firm name that is misleading

المبحث الثاني : المعايير المحاسبية والمعايير الضريبية وأساليب إستخدامها

المطلب الاول: أسلوب الفحص الضريبي

المطلب الثاني: مفهوم العملية الضريبية

المطلب الثالث : التركيب البنوي لعملية التدقيق

المطلب الاول : أسلوب الفحص الضريبي:

إن الاسلوب الذي ينتهجه الفاحص الضريبي هو نفس الاسلوب الذي يتبعه المدقق المالي (CPA) وهو الالتزام بقواعد ال GAAS ضمن برتامج التدقيق الفعال ومعايير نشرات الضرائب الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الاميركية، مع مراعاة إختلاف الهدف لكل منهما في التقرير الصادر إلى الجهات المستفيدة سواء أكان مستقلا (أي صاحب مهنة مستقلة) او موظفا في احد الدوائر الاقليمية الضريبية. أما الفاحص الضريبي الموظف ضمن ملاك مديريات الضرائب فهو موظف مرتبط بتعليمات مشرعة، ولديه الوقت الكافي للبحث والتتقيب للوصول الى تحقيق أهدافه بعكس المدقق المستقل المرتبط مع الوحدة الاقتصادية بعقد معين Engagement letter الذي عليه أن ينهي فحصه خلال فترة معينة، والا تعرض لمساءلات قانونية. وتجدر الإشارة هنا الى أنه وعلى الرغم من أن التشريع الضريبي قد أخذ ببعض من معايير وقواعد المحاسبة المتعارف عليها مثل أساس الاستحقاق،والاساس النقدي،ومبدأ الثبات، وقاعدة استقلال السنوات المالية، ومبدأ المقابلة، إلا أن هناك امورا أخرى رفضها مع أنها من ضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومنها على سبيل المثال:

• رفض المخصصات والاحتياطات أيأ كان تسميتها المحاسبية

• مبادئ أو سياسة الحيلة والحذر

• مفهوم الشخصية المعنوية

أي أنه اخذ في نواحي معينة باسس المحاسبة، واختط لنفسه اسسا وقواعد خاصة مما جعل مفهوم العدالة المحاسبية تختلف تمام الاختلاف عن العدالة الضريبية. وعليه يمكن التمييز بين المحاسبة الضريبية والمالية كما يلي:

1- : الفرق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية (1)

المحاسبة المالية	المحاسبة الضريبية
المحاسبة المالية: نشاط خدمي، وظيفتها تزويد المعلومات الكمية، ذات الطبيعة المالية أساساً، بالنسبة لمنشأة معينة، والتي يقصد منها ان تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.	المحاسبة الضريبية: هي تحديد الدخل الخاضع للمعلومات الكمية، ذات الطبيعة المالية أساساً، بالنسبة للضريبة لغاية تحديد مقدار ضريبة الدخل الواجب لمنشأة معينة، والتي يقصد منها ان تكون مفيدة لذوي دفعها.
يتم قياس وعرض وافصاح البيانات والمعلومات المالية لاستخراج الدخل الصافي وفق معايير معينة الدخل ساري المفعول.	يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفق قانون ضريبة او المبادئ المحاسبية الدولية.
مبدأ الاعتراف بالايراد:	مبدأ الاعتراف بالايراد:
اساس الاستحقاق	1- اساس الاستحقاق واحيانا الاساس النقدي.
	2- كونه خاضعاً او غير خاضع للقانون
مبدأ الحيطة والحذر:	مبدأ الحيطة والحذر:
تعترف المحاسبة بوجود وجود مخصصات واحتياطات حسب ظروف حالة الشركة	لا تعترف المحاسبة الضريبية باية مخصصات او احتياطات.
مبدأ الاقليمية:	مبدأ الاقليمية:
يتم الوصول الى صافي الربح بكامل الفروع سواء كانت داخل حدود الدولة او خارجها.	يتم الوصول الى الدخل الخاضع داخل حدود الدولة وخارجها مستنداً لمعيار الجنسية والاقامة.

بناءً على ما سبق فإن المشرع الضريبي بالرغم من أنه أخذ ببعض نواحي أسس القياس المالي المتعارف عليه، ألا أنه احتفظ لنفسه أساساً وقواعد خاصه، مما جعله له ذاتية خاصه متميزة عن القوانين الأخرى، فلا هو فرع من فروع علم المحاسبة المالية، ولا هو مجرد اصطلاح تحاسب ضريبي، وإنما هو نظام متكامل يقوم على ثلاث محاور وهي (2):

(1) رامي مجدي السمان وآخرون: دليل ضريبة الدخل 1996، مديرية المكتبات والوثائق الوطنية، عمان، الأردن، صفحة 224. بالإضافة إلى - أبو نصار وآخرون: الضرائب ومحاسبتها، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الأولى، عمان، 1996، صفحة 34.

(2) سعد، محمد محيي: الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني، الإسكندرية، 1998، صفحة 11.

2- : محاور التشريع الضريبي

المحور الأول: علمي نظري، ويتمثل في الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها محليا وعالميا.

المحور الثاني: (المحور المهني) فني تطبيقي أي يعتمد على الخبرة الفنية والعلمية والعملية بالأحكام التشريعية للضرائب والالتزام بضوابط ممارسة المهنة، والتفديد بمعايير الترخيص.

المحور الثالث: المحور التشريعي المتمثل في التشريعات القانونية السارية المفعول.

والدليل في هذا التقسيم هو الانظمة المشتقة من قانون ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين والمأخوذ عن الجانب الإسرائيلي ضمن اتفاقية باريس الاقتصادية والمسمى بنظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 حيث أنه مكون من كتابين:

الكتاب الأول: وهو القانون الخاص بضريبة القيمة المضافة (رقم 72).

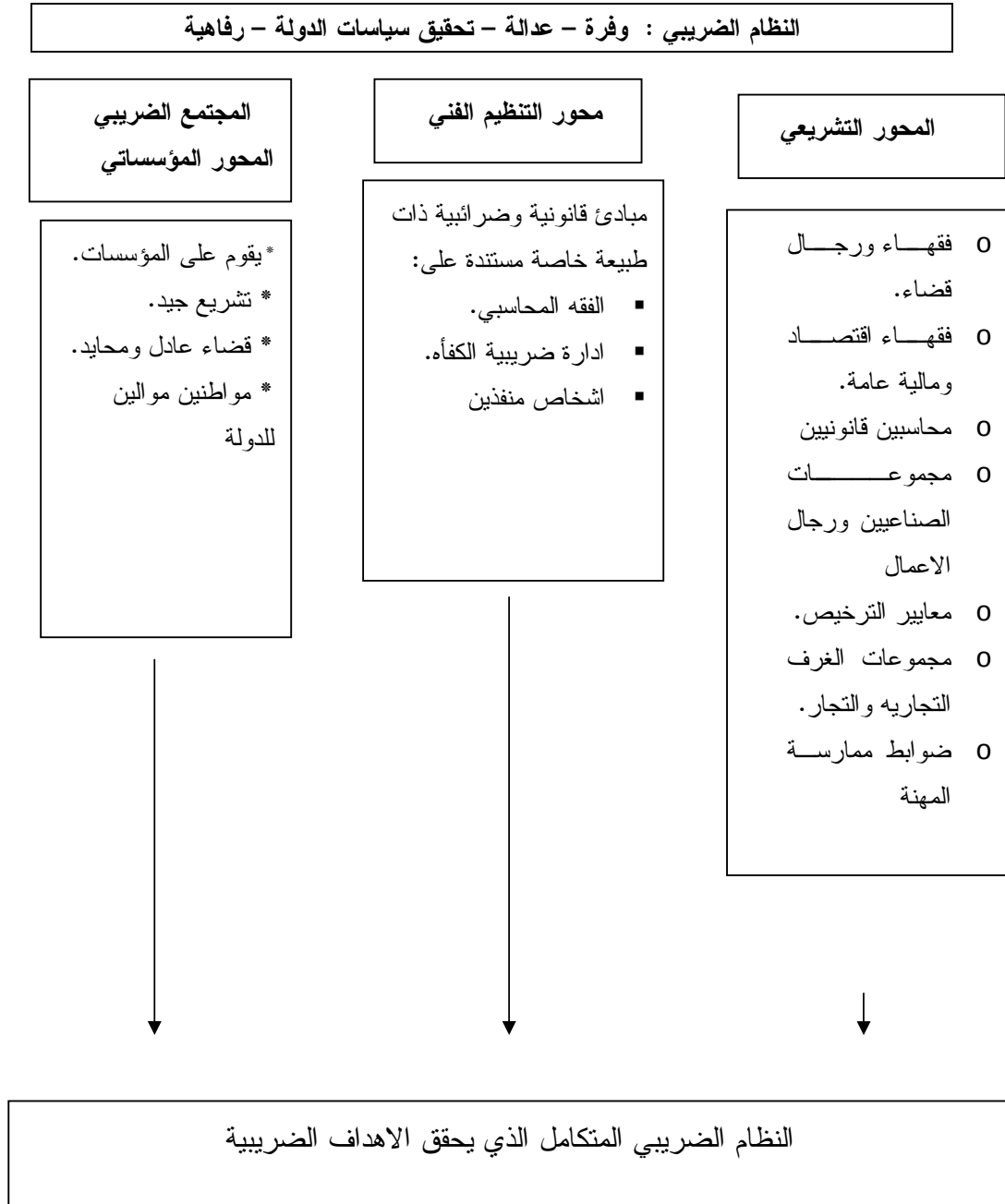
الكتاب الثاني: وهو النظام الخاص بمسك الحسابات لغايات ضريبة القيمة المضافة رقم (73).

وفيما يلي شرحا مفصلا عن ماهية وعناصر التدقيق الضريبي ومفهوم العملية التدقيقية ومفهوم العملية الضريبية.

3- هيكل النظام الضريبي ومحاوره:

وهو عبارة عن مجموع التشريعات والسياسات والاجهزة الضريبية التي تنظم، وتخطط، وتؤسس، وتضع استراتيجية عمل تعبئة وجباية الاستقطاعات المالية التي يؤديها الاشخاص الطبيعيون والمعنويون للدولة بصورة جبرية ونهائية بدون مقابل خاص ومباشر، ويقرها المجلس التشريعي ضمن مبدأ لا ضريبة الا بنص ولا اعفاء الا بنص والشكل رقم 2-2 يبين هيكل النظام الضريبي من وجهة نظر الباحث.

الشكل رقم 2-2. الهيكل النظام الضريبي



4-: الحاجة الى معايير ضرائبية

طالما اعترفنا بان التدقيق الضريبي هو من ضمن أنواع التدقيق Noneassurance Services، فان المطلوب من المشرعين في الاكاديميات المهنية، ومن الفقهاء في الجامعات المختلفة، ومن الممارسين للمهنة والاعضاء في الجمعيات المهنية ان يتبنوا القواعد والمعايير

التي تخدم المحاسبين القانونيين أولاً، والفئات المستفيدة من البيانات المالية ومن أهمها الإدارات الضريبية.

وباعتبار أن الضريبة هي جزء من حياتنا اليومية وتؤثر بشكل مباشر على قراراتنا الاستثمارية، بالإضافة إلى أنها الإيراد الأول في فلسطين حالياً، وبالتالي فإن الضريبة هي المبالغ المدفوعة لنقل المجتمع من عصر التخلف إلى عصر الحضارة والتكنولوجيا والمؤسسات. وبناء على ذلك يظهر السؤال المهم، أي المعايير والأنظمة يمكن أن يستند عليها المستفيدون من البيانات المالية المدققة ؟ وقد أجاب الباحث على بعض هذه التساؤلات في مواقع كثيرة من هذه الرسالة حين أشار أن أهم المواصفات للبيانات المالية هي:

*العرض العادل، الوضوح، والدقة والعدالة في اظهار البيانات المالية من شخص مؤهل علمياً وعملياً وتتحقق فيه المواصفات التالية:

الامانة والصدق والنزاهة والموضوعية والكفاءة وبعد النظر والقدرة على الحكم على الامور بعقلانية وتقدير الامور. وفي نفس الوقت أن تكون هناك ادارة ضريبية تطبق القانون وفقاً لمواده الواضحة، بعدالة وأمانة وموضوعية، ويكون هدفها هو تحقيق الشرعية الضريبية لتحقيق اهداف الضريبة وهي تحقيق:

The Right Tax at the Right Time from the Right person.

(أنظر في الملحق رقم 1 . نشرات معايير الضرائب وتطبيقاتها العملية)

5- : أهمية توافر معايير ضريبية

قبل توضيح أهمية وجود معايير ضريبية لا بد من توضيح أهمية الاطار الفكري للمحاسبة لربطه بالاطار الفكري للضريبة والمتمثلة بما يلي (1) :

5-1 أهمية وجود إطار فكري محاسبي

1-5: أهمية وجود إطار فكري محاسبي

Main reasons why a conceptual framework of accounting is important.

1- تحديد الاطار المفاهيمي لحدود المحاسبة والتقارير الناتجة عنها

⁽¹⁾ Kieso, Donald E , **Intermediate Accounting**, Join Willy & sons, Inc. U.S.A, 10.Ed. P.34

- 1- Prescribes the boundaries of accounting and financial reporting
- provides definitions of basic objectives
- Provides key terms of the financial statements
- Provides fundamental concepts

2- يرسخ القواعد والمعايير الموجودة ويجعلها نقطة إنطلاق للتطوير المستقبلي

- 2- Assists the standards- setting body in developing new standards and revising previously issued accounting and reporting standards.

3- يساعد مستخدمي البيانات المالية في فهم محتويات التقارير المالية

- 3- Helps users of financial statements to understand the purpose and contents of information provided.

4- يساعد المحاسبين والمهنيين في إختبار الاسلوب الامثل للوصول للمركز المالي الصحيح

- 4- Assists accountants in selecting from among alternatives the most appropriate method that most accurately reflect the results of operations and the financial position of the entity.

Major components of conceptual frame work of accounting

* objectives	الاهداف
* concepts	المفاهيم
* guidelines	الارشادات
* traditional assumptions	القروض المحاسبية

مما سبق أعلاه تنشأ حقيقة أساسية مؤداها انه لو استخدمنا الاطار الفكري لعلم المحاسبة وتدقيق الحسابات في تطبيق القوانين الضريبية لتيسر لنا تحقيق الأهداف الضريبية من خلال صياغتها بقالب محاسبي وذلك للعلاقة الوثيقة بين المحاسبة وعلم الضرائب، حيث أنهما حلقات في سلسلة متصلة من الحلقات. فبينما تؤثر المحاسبة وتحدد حجم الدخل (الربح الحقيقي والواجب لوزيعه) خلال فترة مالية، تؤثر الضرائب على المحاسبة بالقوانين التي يفرضها المشرع الضريبي لتنظيم مهنة المحاسبة. وهذا واضح بتطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة في فلسطين إثر اتفاقية باريس الاقتصادية التي أجبرت مشغلينا بمسك حسابات منظمة حسب متطلبات التشريع الضريبي.

6- : دواعي وجود معايير ضريبية (إطار فكري ضريبي)

1- تعتبر المعايير بما تتضمنه من المبادئ العلمية، الأساس الذي يعتمد عليه في الاختيار بين الأنظمة والطرق البديلة التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي

2- طالما ساعدت المعايير المحاسبية المتبعة حالياً على مستوى دولي بتطبيق الاجراءات المحاسبية التي تقتضيها هذه المعايير للوصول الى تحديد المراكز المالية الصحيحة، فان وجود معايير بمجال المحاسبة عن الضرائب سوف تساعد على وجود قواعد واجراءات ضريبية، تصبح مع التطبيق متعارف عليها، وبالتالي يمكن خلق فرص المقارنة والاستقرار في التطبيقات الضريبية على مستوى دولي وليس محلي فقط. بل أن الباحث يرى أن عدم وجود قواعد وإجراءات ضريبية مقننة سوف يربك التطبيق العملي للضرائب. ومن هنا فإننا نوصي المشرع الفلسطيني أن يرفق بقانونه الجديد القواعد القانونية الإجرائية لقانون الضرائب

3- تساهم المعايير في تحقيق ركن الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تطلبها قواعد المحاسبة وتدقيق الحسابات وكذلك القواعد الضريبية حسبما أظهرتها نشرات ومعايير التطبيق الضريبية الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية والظاهرة في الملحق رقم (1) بهذه الرسالة.

4- أن توافر هذه المعايير بما تتضمنه من فروض ومبادئ علمية يؤدي إلى تكوين كيان فكري للمحاسبة الضريبية، ويجبر المحاسبين القانونيين بإظهار البيانات المالية حسب مقتضيات المعايير خوفاً من تعرضهم للعقاب حسب متطلبات القانون الضريبي، وبالتالي يضعهم في المكانة اللائقة بهم سواء أمام القانون أو أمام عملائهم.

5- تساعد المعايير بتحديد مدلولات المفاهيم المحاسبية والضريبية كما سبق إيضاحه في المقدمة

6- تساهم المعايير في تلخيص النتائج التي تسفر عنها البحوث العلمية والتوفيق بينها، وربط هذه النتائج ببعضها البعض من ناحية، والفروض التي بنيت عليها من جهة أخرى، وبدراسة ما سبق، يتبين لنا أن الاهداف متقاربة بشكل كبير بين أهمية وجود إطار محاسبي وإطار ضريبي نظرا للعلاقة الترابطية بين العلمين.

وخلاصة القول أن الضرائب كعلم له ذاتية مستقلة، يجب أن يكون له إطار فكري كغيره من العلوم ومحاولة ربط هذا الإطار بالإطار الفكري للمحاسبة وتدقيق الحسابات حتى يتم تحقيق أهداف الضريبة. وهذا ما ارادة وحاوله الباحث في هذه الرسالة، بإثبات أن التدقيق الضريبي وإن كان هو نوع من خدمات التدقيق يقع ضمن الـ **Compliance Audit**، إلا أنه علم قائم بذاته له اصوله وقواعده ومعايير، وبدونه فإن تحقيق الضريبة يصبح امرا إجتهاديا.

7-: الاطار المقترح للمعايير الضريبية (1).

يمثل الشكل (2-3) الاطار العام للمعايير الضريبية.

الشكل رقم 2-3. الاطار العام للمعايير الضريبية

المفاهيم الضريبية	الفروض الضريبية
تحديد الواقعة المنشئة للضريبة	فرض وجود قانون ضريبي منسجم مع الظروف الاقتصادية
تحديد الوعاء الضريبي	فرضية العدالة والمساواة ضمن أحكام القانون
انتظام عملية الربط والتحصيل	فرضية الإنتاجية وتحقيق الوفرة
تحديد مفهوم نقل العبء الضريبي	فرضية الاستقرار الاقتصادي

ويمثل الشكل رقم 2-4 المبادئ الضريبية.

الشكل رقم 2-4. المبادئ الضريبية.

المبادئ الضريبية		
مبدأ قانونية الضريبة	مبدأ الوضوح	مبدأ الملائمة
مبدأ العمومية	مبدأ التخطيط (وجود برنامج ضريبي فعال)	مبدأ المرونة
مبدأ التوازن	مبدأ المساواة	مبدأ السنوية
مبدأ عدم الرجعية	مبدأ الاقتصاد	مبدأ الإقليمية

(1) الناغي، محمد السيد، منهج المحاسبة عن الضريبة الموحدة والضريبة على شركات الأموال، المكتبة العصرية،

8-: العلاقة بين مكونات معايير الضرائب ومكونات المعايير المحاسبية

بين الباحث تماثل الاهداف في وجود إطار فكري محاسبي واطار فكري ضريبي، وأشار الباحث أن الفروض الضريبية تمثل حولا مقترحة لمشاكل معينة، وتتكون من عناصر صيغت كنظام منها ما تم التعارف عليه من جمهور المحاسبين والمهنيين عن طريق إثبات الحقائق التي تم إثباتها، ومنها من ينتظر الاثبات بتعاون المحاسبين ورجال العلم والاكاديميين. ولما كانت العملية المحاسبية والعملية الضريبية والعملية التدقيقية هي عمليات تمر ضمن سلسلة من الحلقات الفنية والقانونية لتحقيق اهدافها، وتعتبر كل حلقة مكملة للحلقات التي تليها، بل ومقدمة منطقية وقانونية للحلقات التابعة، أصبح من الضروري إستخدام الاطار الفكري لعلم المحاسبة وتدقيق الحسابات لتطبيق القوانين الضريبية، ليس بقصد التشريع فقط، وإنما بقصد تحقيق أهداف المحاسبة والضريبة، وهي التوصل إلي نتائج صحيحة، وموثوقة من خلال دراسة البيانات المالية المعدة من إدارة الوحدات الاقتصادية. فالمحاسبة هي (الثيرمومتر) الذي يقيس معاملات النشاط الاقتصادي، والتدقيق هو العنصر الموثق بل والمرسخ لمصادقية هذه البيانات المالية، عن طريق الشهادة على صحتها وعدالتها الى جمهور المستفيدين سواء داخل المشروع أو خارج المشروع. ثم تاتي بعد ذلك دور العملية الضرائبية لفرض الضريبة على الدخل المتحقق والمعتمد من العملية التدقيقية على مختلف الاشخاص لتحقيق اهداف الضريبة بشكل عام. ويفترض الباحث أن تكون العلاقة ممثلة على النحو التالي:

إطار معايير الضرائب	طبيعة	مكونات المعايير المحاسبية
الفروض والمبادئ الضريبية	العلاقة	الفروض والمبادئ المحاسبية
مبدأ قانونية الضريبة	فروض المحاسبة	
مبدأ عدم رجعية الضريبة	فرض الوحدة المحاسبية	
فرض العدالة		
مبدأ الإقليمية	فرض الاستمرار	
مبدأ المساواة	فرض الدورية	
	مبادئ المحاسبة	
مبدأ الوضوح	مبدأ الأهمية النسبية	

مبدأ الموضوعية	مبدأ الاقتصاد	فرض الإنتاجية
مبدأ التحفظ	مبدأ الملائمة	
مبدأ الإفصاح	مبدأ عمومية الضريبة	
مبدأ الثبات		
مبدأ المقابلة بين الإيرادات والنفقات	مبدأ التوازن	
	مبدأ المرونة	فرض الاستقرار
	مبدأ التخطيط	
	مبدأ السنوية	

وحتى تكتمل عملية الربط بين الاطار الفكري الضرائبي والاطار الفكري المحاسبي، يرى الباحث وصف هذه العلاقة كما هو مبين ادناه. حتى تتحقق الفائدة من عملية الربط وتكييف المبادئ والمفاهيم لتحقيق غرض الباحث من تطوير مبادئ علمي المحاسبة وتدقيق الحسابات لاغراض الضرائب.

الاطار العام للمحاسبة : يشمل الاطار العام للمحاسبة تحديد كل من الاهداف المحاسبية، والاجراءات المحاسبية، والسياسات الادارية والمحاسبية، والسياسات الخاصة، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ودليل الحسابات، ومخرجات النظام المحاسبي ومتطلباته البشرية والمستندية والالية كما هو موضح في الشكل التالي:

عناصر الاطار العام للمحاسبة	البنود الرئيسية
الاجراءات المحاسبية	الدورة المستندية، قيود الافتتاح المحاسبية، تسجيل وتوثيق القيود المالية في دفاتر اليومية، تصنيف وترحيل القيود الى دفاتر الاستاذ العام، تلخيص ارصدة ومجاميع الحسابات في ميزان المراجعة الشهري، عمل التسويات الجردية، عمل ميزان المراجعة المعدل، اعداد القوائم المالية المطلوبة.
السياسات الخاصة	السياسات الادارية، والمالية، والمحاسبية الخاصة بالمنشأة، واية سياسات تنشئها ادارة المنشأة .

المبادئ المحاسبية	وحدة المشروع، ثبات وحدة النقود، التكلفة التاريخية،
المتعارف عليها	الفترة المالية، الاستمرارية.
دليل الحسابات	تصنيف وترميز الحسابات، دليل حسابات الاصول، دليل حسابات الخصوم ورأس المال، دليل حسابات الايرادات، دليل حسابات التكلفة والمصروفات.
مخرجات النظام المحاسبي	حساب التشغيل وتكلفة البضاعة المباعة، حساب الارباح الخسائر، حساب توزيع الارباح، الميزانية العمومية، قائمة التدفق النقدي، التقارير الادارية المختلفة
متطلبات النظام المحاسبي	المتطلبات البشرية (الافراد والمهارات) المستندات والسجلات والدفاتر وبرامج الحاسب الالي أجهزة ومعدات مكتبية واثاث وموارد مختلفة

المطلب الثاني : مفهوم العملية الضريبية وتشمل:

أولاً: العناصر الرئيسية للعملية الضريبية

ثانياً: خصائص العملية الضريبية

أولاً: عناصر العملية الضريبية وتشمل ما يلي:

1- هدف تسعى الادارة الضريبية الى تحقيقه، ويتمثل في ربط الضرائب وتحصيلها، وهو من اعمال السلطة العامة اي من اعمال السيادة. أي يتولى القانون الضريبي تحديد الاجراءات التي تباشرها تحديدا دقيقا (الطابع الاجرائي)، ويساهم في العملية الضريبية كل من المكلفين والادارة الضريبية، ممن يفرض عليهم القانون التزامات معينة كالاطلاع أو تقديم بيانات أو اقرارات أو غيرها.

2- وسائل تحقيق الهدف: وتشمل هذه الوسائل جميع القرارات الادارية الصادرة عن مأموري التقدير بهدف تحقيق الضريبة سواء كانت بموجب حسابات رسمية او بطريق الفطنة والدراية.

3- الارتباط بين الهدف والوسيلة.

و وسيلة الادارة الضريبية في تحقيق اهدافها هو التدقيق الضريبي للعملية الضريبية في حالة غياب الالتزام بالتشريعات الضريبية او في حالة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي. والتدقيق الضريبي كما سيشار اليه لاحقا هو عبارة عن عملية اجرائية Systematic Process، ومركبة من عدة مراحل متعاقبة زمنيا، وتعتبر كل مرحلة من المراحل متممة للمرحلة السابقة، بل ومقدمة قانونية للقيام بالمرحلة التي تليها. فاثبات ان المكلف غير ملتزم قانونا ويجب تقديره وفقا للدراية والفطنة يحتاج اولا الى اثبات عدم انتظامية سجلاته او عدم قيام المكلف بتقديمها حسب الاصول وفي الوقت المناسب. وكذلك اثبات صحة مزاعم الادارة او المكلف بالبيانات المالية المقدمة للضريبة بشكل اقرارات ضريبية تعتبر نتيجة لتقديم الاقرارات الضريبية للدوائر في الوقت المناسب. وفيما يلي خطوات تحقيق العملية الضريبية من وجهة نظر الباحث.

تقديم الاقرار الضريبي	←	من المكلف
أجراءات الفحص والتفتيش	←	من الادارة الضريبية
ألتحصيل الطوعي أو الجبري	←	من الادارة الضريبية
المنازعة الادارية	←	من المكلف
المنازعة القضائية	←	من المكلف والادارة الضريبية

ثانيا: خصائص العملية الضريبية

1- لها جانبان أساسين:

الجانب الأول ويمثله الجانب القانوني، ووظيفته تنظيم الحقوق والالتزامات الضريبية المتبادلة بين المكلف والادارة الضريبية حسب نصوص القانون الضريبي. ويجب أن يراعي المشرع عند تحديد القواعد المنظمة للمنازعات الضريبية الاسس المقررة والخاصة بتنظيم الدعاوي الموضوعية، وتحقيق العدالة، حتى تتوفر الثقة المتبادلة بين الادارة الضريبية والمكلف ما دام يؤدي الالتزامات التي فرضها القانون الضريبي.

أما الجانب الثاني، فهو عبارة عن جانب شخصي بين المكلف وموظفي الادارة الضريبية. ويتمثل هذا الجانب بضرورة قيام علاقة على اساس من الثقة المتبادلة، وافترض حسن النية، والامانة من جانب المكلف. أي ان العلاقة هنا ليست علاقة خصومة، لان مأمور التقدير ينفذ ارادة المشرع الضريبي من خلال قرار التقدير الذي يصدره لتحقيق الضريبة. فحقوق المكلف وضمناته وامتيازاته والتزاماته يحددها القانون الضريبي والقرارات الصادرة تنفيذا له. ولا تستمد هذه الحقوق والضمانات والالتزامات قانونيتها من الاتفاق بين المكلف والادارة الضريبية، بل على العكس يقع اي اتفاق باطلا في حالة مخالفته للنصوص القانونية للقانون الضريبي. وبالتالي يجب على المكلف ان يلتزم بدفع مبلغ دين الضريبة في حالة اعتباره ديناً نهائياً، واستنفذ كل مراحل العملية الضريبية من حيث الربط والتقدير وانتهاء فترات الاعتراض والاستئناف والتميز، لان هذا الدين اصبح حقا من حقوق الدولة، ولا يستطيع المكلف المناورة على الدفع وفقا للنص التشريعي - لا اعفاء ولا تعديل ولا الغاء الا بنص قانوني-.

2- تخضع العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية لمبدأ الواقعية، والتي تعني أن القانون الضريبي لا يعتد في حدود العلاقة الضريبية الا بواقع الحال وبغض النظر عن الشروط أو التكييف القانوني المقرر في الفروع الاخرى لغير القانون الضريبي.

3- أنها تنصب حول تحديد الالتزام الضريبي والمتمثل في:

أ- تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة

ب- تحديد التاريخ الذي تتحدد فيه الواقعة المنشئة للضريبة

ج- تحديد القانون الواجب التطبيق للواقعة المنشئة للضريبة

د- تحديد مقدار الالتزام من حيث المقدار وتحديد السعر

هـ- تحديد محل الالتزام الضريبي، وهو الوفاء بفريضة الضريبة.

4- أنها تتم وفقاً لاجراءات محددة نص عليها القانون، وهي ما تعرف بإجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

المطلب الثالث : التركيبة البنوية لعملية التدقيق⁽¹⁾

"An audit process is a well-defined methodology for organizing an audit to ensure that the evidence gathered is both sufficient and competent and that all appropriate audit objectives are both specified and met."

فهي عملية منهجية، هدفها التأكيد على أن أدلة الإثبات التي حققها المدقق أثناء عملية التدقيق، كافية ومناسبة، وكفئة، وبها حقق المدقق أهدافه من عملية التدقيق ومن إصدار رايه المهني القائم على المصادقية والعدالة في صحة الارقام المنشورة في القوائم المالية. والجدول

⁽¹⁾ Ibid, Arens, Alvin A, P.357

التالي يبين الخطوات المتبعة في تحقيق العملية التدقيقية من وجهة نظر الباحث موضحة في الخطوات التالية اما من وجهة نظر Arens⁽¹⁾ فهي موضحة في الشكل 2-5:

خطوات تحقيق العملية التدقيقية

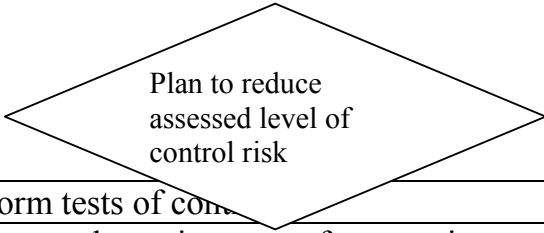
الخطوة رقم 1	التخطيط لعملية التدقيق ورسم البرنامج التطبيقي، وتنفيذ ضمن المرحلة رقم (1) من البيانات الاصلية .
الخطوة رقم 2	تحقيق اختبارات الرقابة واختبارات الادعان للاحداث المالية المتحققة في المشروع بواسطة الادارة للتأكد من عدم وجود إنحرافات جوهرية. وتنفيذ ضمن المرحلة رقم (2) من خلال تحديد البيانات، إعادة التصنيف، إعادة تقييم البيانات
الخطوة رقم 3	تحقيق الاجراءات التحليلية والاختبارات المناسبة للتأكد من صحة الارصدة الظاهرة في القوائم المالية عن طريق دراسة أخطار التدقيق المتعلقة بالمشروع تحت التدقيق. وتنفيذ ضمن المرحلة رقم (3) من خلال تبويب الحسابات ضمن الهيكل المحاسبي وعرضها بالشكل المطلوب .
الخطوة رقم 4	إصدار التقرير النهائي للمدقق بعد الانتهاء من عملية التدقيق في مراحلها المختلفة

وقد جاء بالنشرة المحاسبية رقم 22 ما يلي:

- 1- على المدقق الاخذ في الاعتبار أن كل الاحداث المالية المتعلقة بالمشروع قد تم إثباتها في السجلات المحاسبية ضمن فترة التدقيق حسب سعر التبادل الحقيقي الذي تم وقت التعاقد.
- 2- أن تسجيل البيانات المالية، وترحيلها، وتصنيفها، وتلخيصها (أي تحقيق العملية المحاسبية) قد تم بصورة صحيحة ضمن الحسابات المخصصة لها ضمن الهيكل المحاسبي وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها GAAP
- 3- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

⁽¹⁾ Ibid, Arens, Alvin A, P.357

الشكل رقم 2-5. خطوات تحقيق العملية التدقيقية

Phase 1	Plan and design an audit approach
المرحلة الاولى	Accept client and perform initial planning
	Understand the client's business and industry
	Assess client business risk
	Perform preliminary analytical procedures
	Set materiality and assess acceptable audit risk and inherent risk
	Understand internal control and assess control risk
	Develop overall audit plan and audit program
Phase 2	Perform tests of controls and substantive tests of transactions
المرحلة الثانية	
المرحلة الثالثة	Perform tests of controls
	Perform substantive tests of transactions
	Assess likelihood of misstatements in financial statements
Phase 3	Perform analytical procedures and tests of details of balances
المرحلة الرابعة	Low Medium High or unknown
	Perform analytical procedures
	Perform tests of key terms
	Perform additional tests of details of balance
Phase 4	Complete the audit and issue an audit report
المرحلة الرابعة	Review for contingent liabilities
	Review for subsequent events
	Accumulate final evidence
	Evaluate results
	Issue audit report
	Communicate with audit committee and management

2- : المخاطر التي تكتنف عملية التدقيق او الفحص

1- تكوين نتائج اولية غير ناضجة Premature Conclusion

2- تجاهل الادلة المضادة او غير المتفقة مع النتائج التي وصل اليها الفاحص

3- الافتقار الى الموضوعية والمنهجية في العملية التدقيقية

4- عدم القدرة على الحصول على تجميع الحقائق المتعلقة بالاحاطة الكامنة

5- عدم الدقة في الملاحظة

6- الخطأ في مطابقة او توفيق علاقات السبب والاثر Cause and Effect

7- التأثير بالاحكام الشخصية والتحيزات للادارة او اية هيئات سياسية او امنية لها سيطرة مباشرة على المشروع التجاري موضوع الفحص.

3- : ويرى الباحث ان خطوات اتخاذ القرار السليم في العملية التدقيقية هي في اتباع المنهجية التالية:

تحديد المشكلة: أي ان المدقق لديه شيئاً محدداً في ذهنه وهو الشك المهني في الحسابات المعدة من الادارة. وهدفه هو اثبات مصداقيتها عن طريق عملية الفحص لابداء الرأي عن طريق التحري وجمع الادلة والبراهين.

تجميع البيانات: عن طريق استخدام النظام المحاسبي المتبع في المشروع سواء كان يدويا او آليا بادواته المختلفة مثل:

* وسيلة الملاحظة والقياس * وسيلة تقييم الاداء * وسيلة تعديل السلوك * وسائل أخرى
وضع الفرضية: * ان التقارير المالية سليمة، وبالتالي الحكم على انتظامية الدفاتر من خلال ابداء رأي/ تقرير نظيف * ان التقارير المالية غير سليمة، وهنا على الفاحص ان يقوم بالتحريات والفحوصات اللازمة لاثبات ذلك لابداء الرأي.

اختبار الفرضية: عن طريق الاختبارات

النتيجة: اي اذا ما اثبتت نتائج الفحص من خلال الاختبارات التي قام بها الفاحص ان الدفاتر سليمة او غير سليمة، وبالتالي الحكم على مزاعم الادارة سواء بتقرير نظيف او بتقرير غير نظيف.

والان وبعد أن تم تبين التركيبة البنوية للعملية الضريبية، والتركيب البنوية للعملية التدقيقية، نلاحظ ان لكل منهما هدف تسعى اليه، ووسيلة لتحقيق الهدف، وارتباط الوسيلة بالهدف، وقد تم التيقن ان وسيلة التدقيق المالي هي استخدام أساليب واجراءات العملية التدقيقية كما جاءت في معايير التدقيق المتعارف عليها. ووسيلة الفحص الضريبي هي باستخدام أساليب واجراءات ومعايير بعض أوجه النشاطات التدقيقية، ومعايير الضرائب. ولما كانت عملية التدقيق للاغراض الضريبية هي من نوع التدقيق لاغراض خاصة، والمعالجة ضمن آل Forensic Audit كما يرى مجموعة من المختصين، في حين ترى مجموعة أخرى⁽¹⁾ معالجته ضمن آل Compliance Audit. قام الباحث بدراسة كل العلاقات البنوية لوجه نشاطات التدقيق المختلفة، ليبين أن الفحص الضريبي وان كان يقع ضمن نشاطات ال Forensic Audit، أو آل Compliance Audit الا أن له قواعد خاصة⁽²⁾ سواء في العملية التدقيقية أو في العملية الضريبية مما دعى معهد المحاسبين الامريكيين ICPA الى افراد قواعد خاصة للتدقيق الضريبي ضمن النشرة المسماة، (أنظر الملحق رقم 1).

Statement on Responsibility in Tax Practice

يمكن تعريف التدقيق لأغراض خاصة "بأنه عملية فحص في المستندات والحسابات والتقارير المالية الخاصة بوحدة معينة عن سنة أو سنوات سابقة، بهدف الوصول إلى حقائق عينة عن المركز المالي لها أو لاكتشاف الغش وتحديد التلاعب والاختلاسات أو لشراء قائمة أو للحصول على قرض من أحد البنوك وذلك بناء على طلب العميل و أحيانا قد يكون الزاميا "⁽³⁾.

⁽¹⁾ Avens, Alvin A and others, Ibid, P.13

⁽²⁾ دليل المحاسب المهني، من إصدارات جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، طبعة 2001، الوحدة 34.

⁽³⁾ مرجع سابق، مفاهيم التدقيق المتقدمة، صفحة، 263

المبحث الثالث: التداخلات في العلاقات الرئيسية بين الفحص الضريبي وخدمات التدقيق

تمهيد

إن مفتاح التعامل مع العملية التدقيقية هي الرقابة الداخلية. فالرقابة الداخلية هي من تصميم الإدارة بقصد حماية مواردها ورفع الكفاءة الانتاجية لجميع أوجه نشاط المشروع، من خلال عمل كل الاجراءات اللازمة لمنع أو تقليل الاخطار من خلال دراسة كل العوامل التي تزيد من أخطار التدقيق والمتمثلة بما يلي:

1- نوعية الموظفين المعيّنين في مختلف أقسام الهيكل الإداري

2- التوزيع الجغرافي لمواقع العمل الانتاجية التابعة للشركة

3- درجة تعقيدات النظم المحاسبية والإدارية المتبعة

4- متابعة التطورات العلمية المتبعة

5- الدخول في المضمرات، أو ظهور منافسين جدد

فكلما كانت الرقابة الداخلية فعالة ومصممة بشكل يضمن حماية الموارد والممتلكات، كلما إطمأنت الإدارة إلى صحة المخرجات وأنه لا يوجد فيها إنحرافات تستدعي للقلق، باستثناء الانحرافات المخطط لها بشكل منظم سواء من قبل الموظفين أو الإدارة أو الفاحصين. أما بالنسبة **للفاحصين** فإن هدفهم من دراسة الرقابة الداخلية هو تحديد حجم أدلة الإثبات اللازمة لاقتناع المدقق بصحة المدخلات والمخرجات وذلك لإبداء رأي فني ومحايد عن صحة البيانات المالية بعد أطمئنانهم من خلال عملية التدقيق أن البيانات المالية لا يوجد فيها انحرافات جوهرية، علماً أن الفاحصين ليسوا ضامنين ولا كافلين لعدم وجود انحرافات جوهرية، لأن عملهم المنهجي يجب أن يضمن اكتشاف الانحرافات إذا خطط لعملية التدقيق بشكل فعال. ولهذه الأسباب فإن الباحث يولي أهمية خاصة لدراسة الرقابة الداخلية وكيفية التخطيط من خلالها للوصول إلى تحقيق أهداف البحث أولاً، وحتى لا يقع المدقق تحت المساءلة القانونية ثانياً

في حالة عدم قيامه بواجبه بالحصافة والمهارة اللازمة Due Care والمفروضة عليه في قواعد التقيق المتعارف عليها.

معنى ومفهوم الرجل الحصيف⁽¹⁾

Prudent Person Concept or Standards of due care

1- أن مدقق الحسابات ليس ضامنا ولا كافلا لجمهور المستفيدين، بأن البيانات المالية المدققة خالية من وجود إنحرافات جوهرية.

2- هو يشبه المتعهد بعمله بأنه يقوم بإنجاز الاعمال الموكولة إليه بكل إخلاص، وصدق، وحسن نية، وأنه في النهاية إنسان وغير معصوم من الخطأ، وليس عرافا ولا ضامنا ولا مؤمنا.

3- أنه مسؤول أمام الادارة وامام القضاء على الاخطاء العادية والفادحة المتعمدة، ولكنه غير مسؤول عن الاخطاء والانحرافات المخطط لها بعناية، أو الاخطاء والانحرافات المشتركة فيها الادارة.

He is liable to his employer for negligence, bad faith, or dishonesty, but not for losses consequent upon pure errors of judgment.

3-1 : التداخلات مع الرقابة الداخلية

1- تعريف الرقابة الداخلية:

أوردت التعليمات الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين SAS 94 وكذلك النشرة الصادرة عن (COSO)⁽²⁾ وصفا مركزا لمفهوم الرقابة الداخلية وعرفتها كما يلي:

“ Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

⁽¹⁾ Ibid. Arens, Alvin A. P. 282

⁽²⁾ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

- Reliability of financial reporting
- Compliance with applicable laws and regulations
- Effectiveness and efficiency of operation "

ويمكن تلخيص طبيعة التدقيق الداخلي في آلائي:

- 1- أنها نشاط داخلي مستقل في المنشأة
- 2- أنها أداة رقابية بغرض إنتقاد وتقييم جميع الرقابات الأخرى
- 3- أنها وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية
- 4- يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية بما فيها الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي
- 5- تعمل عل تقييم الرقابة المحاسبية
- 6- أنها تلزم المدقق الداخلي أن لا يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ

2- مكونات الرقابة الداخلية⁽¹⁾

يمثل الشكل 2-6 مكونات الرقابة الداخلية كما يراها Arens.

شكل 2-6. مكونات الرقابة الداخلية كما يراها Arens

Components of Internal control		
مكونات الرقابة الداخلية		
Internal control		
Components	Description of components	Further subdivision(if applicable)
Control environment مراقبة البيئة الداخلية والخارجية	Actions, policies, and procedures that reflect the overall attitude of top management, directors, and owners of an entity about internal control and its importance	Subcomponents of the control environment: • Integrity and ethical values • Commitment to competence • Board of directors or audit committee participation • Management

⁽¹⁾ Ibid. Arens, Alvin A. P. 282

		philosophy and operating style • Organizational structure • Assignment of authority and responsibility • Human resource policies and practices
Risk assessment تقدير أنواع الخطر	Management's identification and analysis of risks relevant to the preparation of financial statement in accordance with GAAP	Risk assessment processes : *Identify factors affecting risks *Assess significance of risks and likelihood of occurrence *Determine actions necessary to manage risk Management assertions that must be satisfied: *Existence or occurrence *Completeness *Valuation or allocation *Rights and obligations *Presentation and disclosure
Control activities مراقبة أوجه نشاطات المشروع من خلال الانظمة الداخلية المصممة من الادارة	Policies and procedures that management has established to meet its objectives for financial reporting	Types of specific control activities: • adequate separation of duties • Proper authorization of transactions and activities • Adequate document and records • Physical control over assets and records • Independent checks on performance
Information and communication مراقبة الطرق	Methods used to initiate, record, process, and report an entity's transaction and	Transaction-related audit objectives that must be satisfied:

والاجراءات المتبعة في تسجيل الاحداث المالية لتحقيق المسؤولية	to maintain accountability for related assets	*Existence *Completeness *Accuracy *Classification *Timing *Posting and summarization
Monitoring المتابعة والمراقبة	Management's on going and periodic assessment of the quality of internal control performance to determine whether controls are operating as intended and modified when needed	Not applicable

3- كيفية فهم الرقابة الداخلية وتحديد أخطار الرقابة

يبين الشكل التالي الية عمل المدقق في وتحديد أخطار الرقابة الداخلية.

الشكل 2-7. آلية عمل المدقق في وتحديد أخطار الرقابة الداخلية.

Obtain understanding of internal control. Design and operation تفحص نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميم إجراءات العمليات المالية	Assess control risk قدر الاخطار الاولى ثم تابع تقدير الاخطار وتعديلها حسب ظروف الحال	Test controls إبدأ بعمل إختبارات الاذعان ، وإذا لزم الامر إعمل بعضا من الاختبارات الجوهرية	Decide planned detection risk and substantive tests قدر كمية وحجم مخاطر الاكتشاف، والاختبارات الجوهرية اللازمة بناء على تقدير المخاطر
---	---	---	---

المبحث الثاني : التداخلات في العلاقات الرئيسية بين الفحص الضريبي وخدمات التدقيق
أولاً: العلاقة بين الرقابة الداخلية وعملية الفحص الضريبي
على الفاحص أن يأخذ في إعتباره الآلية التالية لفهم الرقابة الداخلية:

***تحديد أهداف ارقابة الداخلية عن طريق:**

*** تفهم أوجه نشاط المشروع**

*** متابعة وتفهم تدقيق العمليات المالية من قسم التدقيق الداخلي بالمتابعة والملاحظة**

1- هل يتضمن نظام الرقابة الداخلية على أساليب سليمة

2- هل يمكن الاعتماد على إجراءات المراقبة الداخلية

إذا كانت الاجابة بنعم

إعمل الاختبارات الاساسية وهي إختبارات الالتزام بالسياسات

إسأل : هل تشير إختبارات الالتزام بالاجراءات إلى وجود رقابة جيدة وفعاله

إذا كانت الاجابة بنعم

إعمل إختبارائك الاساسية حسب خطتك التدقيقية معتمدا على التقارير الخاصة من الرقابة

الداخلية، وقرر مدى إمكانية الاعتماد على التقارير الداخلية

إذا كانت الاجابة بلا

طبق خطتك التدقيقية حسب الأصول العلمية، وإذا كانت النتائج الأولية تشير إلى عدم إمكانية

متابعة التدقيق نتيجة للاخطار الكبيرة من ضعف الرقابة الداخلية، إعتذر عن عملية التدقيق معللا

الاسباب إلى الجهات والمستويات الادارية المسؤولة

ثانياً:- لماذا الاهتمام بالرقابة الداخلية من قبل المدققين

1- لمقابلة وتنفيذ تعليمات المعيار الثاني من معايير التدقيق المتعارف عليه GAAS

2- لتحديد الرقابات المطلوبة في البيانات المالية المنشورة ومدى ملاءمتها مع مزاعم

الإدارة خلال الفترة المالية

3- لتحديد الرقابات لمجموعات الحسابات وتصنيفاتها في القوائم المالية المنشورة

Controls over classes of transactions

فكلما كانت مدخلات البيانات المالية صحيحة ، فإن مخرجاتها ستكون صحيحة،

وبالتالي فإن الرقابة الفعالة هي التي تضمن صحة وموثوقية معالجة البيانات سواء من الموظفين

أو الإدارة.

4- لتحقيق أهداف التدقيق واهداف الإدارة لا بد من اتباع الاجراءات اللازمة لتقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلي كما هو مبين بالشكل التالي⁽¹⁾ :

الشكل 2-8. الإجراءات اللازمة من الاختبارات لتقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلي.

Procedures to obtain an understanding of internal control; الإجراءات اللازمة من الاختبارات لتقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلي لبناء عملية تدقيق فعالة وكفئة من خلال دراسة مكونات الرقابة الداخلية						
Types of audit Tests and the Audit Risk Model						
Audit Risk Model	$AAR/IR \times CR = PDR =$ PDR= Planned detection risk AAR= Acceptable audit risk IR= inherent risk CR= control risk					
Type of audit Tests	1- Procedures to obtain an understand of internal control	2- Tests of control	3- Substantive tests of transactions	4- Analytical procedures	5- Test of details balances	6- Sufficient competent evidence per GAAS
	1 +	2+	3 +	4 +	5+	= 6

ثالثاً: موقف الفاحص الضريبي من الرقابة الداخلية

إن هدف الفاحص الضريبي هو تحقيق الضريبية الصحيحة في الوقت والحجم المناسب، ووفقاً للقانون السائد. وهذا لا يمكن تحقيقه إلا عن طريق التنظيم المالي والمحاسبي في المشروع، وهو الواجب الاساسي لعملية الرقابة الداخلية. وبالتالي فإن غياب نظام الرقابة الداخلية في المشروع موضوع الفحص يجعل نظرة الفاحص الضريبي الى الحسابات موضع شك مما يضطره الى التوسع في عملية الفحص وعمل الاختبارات اللازمة عن طريق:

⁽¹⁾ Ibid, Arens, Alvin A. P.338

1- التوسع في فحص مواقع الخطر المحتمل فيها التهرب الضريبي، مثل عدم ادراج فواتير المقاصة، عدم اصدار فواتير ضريبية اصلية، التلاعب في الكميات الخ.

2- عدم وجود التنظيم والرقابة الداخلية يعطي الفرصة للفاحص الضريبي بتقدير الضريبة وفقا لطرق اجتهادية مما يسبب الضرر للمكلف احيانا او للخزينة في احيان اخرى.

3- عدم وجود نظام رقابة داخلية يعطي الحق للفاحص الضريبي حجة برفض الحسابات حسب ما جاء في المادة 85 من نظام بشأن المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963.

3-3 : تداخلات الفحص الضريبي بالتدقيق المالي في القطاع الخاص

إن الغرض من عملية الفحص الضريبي هو التأكد من صحة وعدالة القوائم المالية المقدمة من الادارة الى الجهات الضريبية وفقا للتشريعات الضريبية السائدة. ومن المعروف أنه يتم الحكم على عدالة القوائم المالية من خلال التأكد من أن الادارة قامت بالالتزام بتطبيق قواعد ال GAAP في اعدادها للقوائم المالية. وهنا يأتي دور الفاحص الضريبي بتطبيق قواعد ال GAAS، ومعايير الضرائب اثناء عملية الفحص الضريبي للوصول الى تحقيق أهدافه التدقيقية. وهذا ما اشار اليه F. Jr Messier⁽¹⁾ انه على المدقق او الخبير عند ممارسته لوجه نشاط العملية التدقيقية ان يتبع القواعد الواردة في ال GAAS، وأشار أيضا بشكل واضح انه حيثما وردت اوجه النشاط التدقيقية Audit Activities في عملية التدقيق للاغراض الخاصة، فان المقصود فيها هي نفس اوجه النشاط الخاصة بعملية التدقيق Auditing. وبالتالي فإن على المدقق الضريبي أن يقوم بما يلي:

1- تدقيق البيانات المالية بعد الحصول على الأدلة والبراهين والقرائن التي تثبت صحة مزاعم الادارة.

2- عمل الإختبارات اللازمة وفقا لمعايير ال GAAS للحكم على مدى إعداد البيانات المالية وفقا لقواعد ال GAAP والقوانين الضرائبية المتعلقة.

⁽¹⁾Ibid, Messier, F. Jr P.752-755

3- تقديم بيانات مالية ذات نوعية متفقة مع التشريعات الضريبية المحلية.

3-4 : متطلبات منهج التدقيق الضريبي

يتطلب تحديد منهج التدقيق الضريبي النواحي التالية:

1-: مجال التدقيق الضريبي

فهو يشمل الأنشطة والأقسام والإدارات التي تساهم في تحقيق الإيراد عن طريق دراسة وتحليل دورة المبيعات، وكذلك دراسة وتحليل دورة تكلفة المبيعات والمصاريف المتعلقة بها. والتساؤلات التي يمكن أن تثار بخصوص هذا المجال هي ما يلي:

* هل المصاريف التي استخدمت في تحقيق الإيراد هي المصاريف التي نص عليها القانون الضريبي؟ فقد نصت المواد رقم (9) من قانون رقم 25 لسنة 1964 و رقم (8) من قانون رقم 17 لسنة 2004 على مايلي:

"للتوصل الى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص، تنزل المصاريف والنفقات التي تكبدها ذلك الشخص كلياً وحسراً في سبيل انتاج الدخل خلال السنة السابقة لسنة التقدير"، وقد عدد أنواع المصاريف، وعلى الفاحص ان يعرف أنه لا يمكن السماح باستئزال نفقة أو مصروف لم يساهم في تحقيق الإيراد.

* هل المصاريف هي مصاريف إيرادية أم مصاريف رأسمالية ؟

* هل مصاريف الموارد البشرية هي مصاريف حقيقية، كما يلاحظ أهميتها في بند الرواتب بشركات المقاولات، وشركات المؤسسات المالية، باعتبار ان بند الرواتب بالشركات المالية تخضع للضريبة بنسبة 17% من قيمة مجموع الرواتب والأجور المدفوعة بناء على نص قانون ضريبة القيمة المضافة رقم 16 لسنة 1963، ويتم تنزيلها كنفقة لغايات الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة.

وللاهمية نورد هنا المعيار المحاسبي الثاني عشر (ضرائب الدخل)⁽¹⁾

"اعتبر هذا المعيار بديلا عن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الذي كان قد اقر من قبل اللجنة الدولية في عام 1994، والذي اجريت عليه تعديلات جوهرية متعددة. وهدف هذا المعيار الى وصف المعالجات المحاسبية لضرائب الدخل والتبعات الجارية والمستقبلية لهذه الضرائب، كما يعالج المعيار الاعتراف بالاصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، ويبين كذلك عرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والافصاح عن المعلومات المتعلقة بها. هذا ومن أهم التعديلات الجوهرية التي طرأت على المعيار الجديد هي:

1- منع المنشآت من المحاسبة عن الضريبة المؤجلة باستخدام طريقة التاجيل، والطلب باستخدام طريقة جديدة هي طريقة الميزانية العمومية للالتزام.

2- يطلب المعيار من المنشآت الاعتراف بالاصول الضريبية المؤجلة عندما يكون من المحتمل توفر الارباح الضريبية لاستخدام الاصل الضريبي المؤجل ضدها، أما عندما يكون للمنشأة تاريخ في تحقيق الخسائر الضريبية، فإنه يجب الاعتراف باصل ضريبي مؤجل فقط الى الحد الذي يكون للمنشأة فروق ضريبية مؤقتة كافية، او يكون هناك اثبات مقنع اخر ان ربحا ضريبيا كافيا سوف يتوفر.

3- منع الاعتراف بالضرائب المستحقة على الارباح غير الموزعة للمنشآت التابعة والزميلة، هذا ويشمل المعيار جميع الضرائب المحلية والاجنبية المفروضة على الارباح الخاضعة للضريبة، كما يشمل ضرائب الدخل مثل الضرائب المستقطعة والواجب سددها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الارباح للمنشأة معدة التقرير، وتم تطبيق هذا المعيار على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 1 يناير 1998 أو بعد ذلك. وإذا ما تم تطبيق هذا المعيار على القوائم المعدة قبل 1 يناير

⁽¹⁾ من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، مطابع الشمس، عمان، 2001، صفحة 114.

1998 فان على المنشآت الافصاح عن حقيقة تطبيق المعيار المعدل بدلا من المعيار الاصلي". وقد نص المعيار عند تقديم التقارير عن التدفقات النقدية بخصوص الضرائب على ما يلي⁽¹⁾:

الضرائب على الدخل:

1- "يجب الافصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب المدفوعة من الدخل، ويجب تصنيفها كتدفقات من النشاطات التشغيلية ما لم يتم التعرف عليها بشكل محدد على أنها نشاطات استثمارية أو تمويلية.

2- تنشأ الضرائب على الدخل عن عمليات ينجم عنها تدفقات نقدية تصنف على انها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية في قائمة التدفقات النقدية، وبينما يمكن تحديد مصروف الضريبة وربطه بالنشاطات الاستثمارية أو النشاطات التمويلية، فان التدفق النقدي المرتبط بالضريبة غالبا ما يكون من الصعب عمليا تحديده، ويمكن أن ينشأ في فترة اخرى مختلفة عن فترة حدوث التدفقات النقدية للعملية الاساسية، وعليه فان الضرائب المدفوعة عادة ما تصنف على أنها تدفقات من العمليات التشغيلية، ولكن عندما يكون من الممكن عمليا تحديد التدفق النقدي للضريبة وربطه مع عملية معينة افرادية ينجم عنها تدفقات نقدية تصنف على انها من نشاطات استثمارية أو تمويلية فان التدفق النقدي من الضرائب في هذه الحالة يصنف على انه نشاط استثماري أو تمويلي حسب ما هو مناسب، وعندما توزع التدفقات النقدية من الضرائب على أكثر من نوع واحد من النشاطات فانه يجب الافصاح عن المبلغ الكلي للضريبة المدفوعة⁽²⁾.

2-: اجراءات أداء التدقيق الضريبي

1- التخطيط لعملية التدقيق الضريبي Planning the Tax Audit

2- تجميع الادلة والبراهين Gathering Evidence of Performance

⁽¹⁾ مرجع سابق، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، صفحة 322، وأيضا صفحة 114.

⁽²⁾ من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات، 2001، صفحة 12.

3- تحليل وفحص الانحرافات Analysis and Investigation of Deviation

4- تحديد الاجراءات التصحيحية Determining Corrective Action

5- التقرير عن نتائج التدقيق Reporting the Results of an Audit Tax

وسيعتمد الباحث إلى تناول موسع لهذه الإجراءات في الفصل الخامس من هذه الدراسة، في حين سيتناول هذا الجزء من الدراسة هذه الاجراءات بصورة موجزة.

اولا: - بخصوص البند رقم (2) تجميع الادلة والبراهين:

بعد أن انهي الفاحص عملية التخطيط والمسح الاولي في عملية التخطيط الضريبي، عليه القيام بمقابلة معايير الاداء بالادلة الثبوتية بالمنشأة موضع الفحص والمبينة على النحو التالي:

معايير الاداء	الدليل الثبوتي
1- مدى استقلالية الفاحص الضريبي	اي على الادارة الاقليمية التأكد من عدم ارتباطات الفاحص الضريبي بأية علاقات تؤثر على عملية الفحص الضريبي من خلال الاستفسار والتحري والملاحظة.
2- تقارير التدقيق الداخلي وتقرير المراجع الخارجي عن مواقع القوة والضعف في الانظمة المطبقة	الاطلاع والملاحظة لتلك التقارير
3- التحري عن التصحيحات	اعادة عمل بعض اختبارات الادعان والاختبارات الجوهرية
4- استخدامات الكمبيوتر	التأكد من صحة التطبيق من قبل الموظفين القائمين على الادخالات والاخراجات
5- معايير الرقابة لدورتي الايرادات والمشتريات	مراجعة اجراءات الضبط الداخلي الموضوعه من قبل الادارة، والتأكد من قيام الموظفين بالالتزام بالقواعد الموضوعه

ثانيا: بخصوص بند رقم (4) والمتعلق بتحديد الاجراءات التصحيحية.

على الفاحص الضريبي التأكد من قيام الادارة بالتركيز على الامور التالية:

1- هل قامت الادارة بالاعمال التصحيحية المطلوبة منها في الاقسام المختلفة بناء على طلب أقسام التدقيق الداخلية والخارجية ؟

2- هل التزمت اقسام العمل المختلفة بتعليمات الادارة وقامت بالتصحيحات ؟

مثال من الواقع: * انعدام الامن في قسم الادخالات والاخراجات والتسجيل في دائرة الكمبيوتر.

3- التأكد من عدم السماح لغير الاشخاص الرسميين للتعامل مع الكمبيوتر.

4- هل تتم مراقبة الادخالات من اشخاص اخرين من الادارة بالوقت المناسب ؟

5- هل تم التأكد من حيادية وكفاءة مدخل البيانات من خلال عمليات المتابعة والفحص من قبل الادارة ؟

6- هل تم التأكد من عدم استعمال الكمبيوتر من قبل الموظفين في اوقات غير الدوام الرسمي، عن طريق وجود حراسة مستمرة لغرفة الكمبيوتر ؟

ثالثا: بخصوص البند رقم (5) والخاص بتقرير نتائج التدقيق الضريبي.

يمكن تقسيم خطوات هذا البند الى الى قسمين رئيسيين هما:

* التقرير الاولي. * التقرير النهائي.

بالنسبة للتقرير الاولي:

على الفاحص الضريبي ان لا ينتظر الى نهاية عملية التدقيق لكتابة التقرير النهائي، وانما يجب عليه تزويد الادارة الضريبية او ادارة المشروع على المخالفات الجوهرية في السجلات والدفاتر والتي تحمل بين ثناياها عمليات تهريب ضريبي، والطلب من الادارة الضريبية اشراك بعض الاقسام الاخرى بمساعدة الفاحص الضريبي كدائرة التحقيقات الضريبية والشؤون القانونية، وخصوصا اذا كان هناك احتمال ارتكاب جرائم ضريبية.

بالنسبة للتقرير النهائي:

فهو عبارة عن التقرير الرسمي للادارة المقدم من الفاحص الضريبي سواء للادارة العليا (المركزي) في الادارة الضريبية، او المقدم الى ادارة المشروع موضع الفحص والتدقيق.

3- أنواع التدقيق الضريبي: Types of Tax Audits

3-1: ألكشف الدوري: Credit Returns

وهي عبارة عن الاقرارات الدورية الشهرية التي يقدمها المشتغلون مبينا فيها الضريبة الواجبة الدفع. وقد أظهرت الدراسات ان الانضباط في تقديم مثل هذه الاقرارات الضريبية يشكل موقع من مواقع الخطر الذي يجب على الفاحص الاهتمام به.

A frequent source of fraud and error

وهدف الفاحص في هذا النوع من التدقيق هو حماية الضريبة الواجبة الدفع عن طريق تدقيق مثل هذا النوع من الاقرارات، وغالبا ما تتم عملية التحقق Verification هنا عن طريق برنامج الكمبيوتر.

3-2: التدقيق الاول: First Audits

يتم هذا النوع من التدقيق بعد السنة الاولى من التسجيل في الدوائر الضريبية. والهدف منه هو التأكد من مدى الالتزام القانوني والطوعي للمشتغلين عن طريق تقديم اقرارات مستمرة ومنظمة وخالية من التلاعب. ويعطي هذا النوع من التدقيق انطباعا اوليا عن سلوك المشتغل ومدى التزامه بالقانون والتعليمات الصادرة عن الادارات الضريبية، بالاضافة الى سرعة اكتشاف الاخطاء ومعالجتها في الكمبيوتر اولا بأول.

3-3: ألتدقيق الموسع لبعض المشتغلين Large vender audits

يعتبر هذا النوع من التدقيق مخصص للمشتغلين الذين تزيد دوراتهم السنوية عن مبلغ معين، ومن المعلوم ان الادارة الضريبية في فلسطين تقسم المشتغلين حسب صفقاتهم السنوية الى الاتي:

أ- مشغل معفى لاتزيد حجم مبيعاته عن \$12000 او حوالي 50000- 55000 شيكل

ب- مشغل صغير، والذي لاتزيد مبيعاته عن 225000 شيكل

ج- مشغل كبير، والذي تزيد مبيعاته عن 225000 شيكل

د- مشغل مؤسسات مالية وليس له حدود دنيا أو قصوى

ه- مشغلين منصوص عليهم في القانون بمسك حسابات رسمية مهما بلغت مبيعاتهم

3-4: تدقيق الانعاش Revenue recovery audit

ان هذا النوع من التدقيق مخصص لحماية الإيرادات واسترجاع الضرائب المستحقة عليها من خلال تدقيق الاقرارات الدورية للمشتغلين المحتمل منهم اخفاء إيراداتهم.

3-5: تدقيق الإلتزام Compliance audits

ان هذا النوع من التدقيق يقوم على دراسات احصائية لبعض القطاعات الاقتصادية لدراسة مدى التزامها بدفع الضرائب المستحقة عليها وفق نسب متعارف عليها محليا وعالميا.

3-6: تدقيق لأغراض معينة Finals / Others

هذا النوع من التدقيق مخصص لأغراض معينة والتي تحتاج الى تدقيق فوري Immediate Audit، وتشمل هذه الحالات، حالة الإفلاس، حالات اغلاق الملفات، حالات المنازعات بين الشركاء، وأية اسباب اخرى تحتاج الى تدقيق سريع للتحقق من الإيرادات.

3-7: التدقيق الوقائي Deterrence Audits

هذا النوع من التدقيق مخصص للمشتغلين الذين لا تزيد حجم دوراتهم المالية عن مبلغ معين ولكنهم في الحقيقة غير ذلك، وذلك للتأكد من مدى التزامهم الطوعي. وقد يكون نطاق التدقيق هنا كلي أو جزئي، أي يمكن الاقتصار على تدقيق المدخلات او المخرجات أو دورة المخزون، او حركة النقدية خلال فترة مالية واحدة أو أكثر.

4-: اشكال (حالات) عدم الانتماء الضريبي⁽¹⁾

4-1: الاحتيال الضريبي (Tax Fraud)

وهو ذلك النوع الذي يلجأ اليه دافع الضريبة عن طريق التلاعب في المستندات الاصلية بالزياده او النقصان بهدف تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، او التشويه المتعمد للقوائم الماليه بما يجعلها لا تعرض بعداله صحة المركز المالي للمنشأ موضوع التدقيق. ومثال ذلك التلاعبات في اظهار أو عدم اظهار فواتير المقاصة⁽²⁾.

4-2: التقرير باقل من الواقع (Underreporting)

وهو النوع الذي يلجأ اليه دافع الضرائب ليس بقصد الاحتيال الضريبي واما بقصد التلاعب بقيمة الضريبة المستحقة. وهدف التدقيق الضريبي هنا هو افناع دافع الضريبة التوقف عن مثل هذه التصرفات حتى لا يدخل في مجال الجريمة المنظمه ويتعرض للعقوبات القانونيه.

4-3: تجنب الضريبة (Avoidance)

وهو ذلك النوع الذي يلجأ اليه دافع الضريبة للتهرب من دفع الضرائب عن طريق الثغرات القانونيه Loopholes in Tax Laws ويسميه البعض بالتخطيط الضريبي.

5: خصائص التدقيق الضريبي

انتقاء حالات التدقيق يقوم على مبدأ احتمالية التهرب الضريبي.

1- تكرارية الفحص الضريبي في الضريبة غير المباشرة (التدقيق) هو اكثر بكثير من المتعارف عليه في التدقيق المالي او المخصص لاغراض الضريبة المباشرة. بمعنى أن التدقيق في الضرائب المباشرة يبدأ بعد قيام المكلف بتقديم الاقرارات الدورية وهي حسب القانون الضريبي مدتها سنة مالية. أما في الضرائب غير المباشرة أو الضرائب على

⁽¹⁾ Ibid, Alan A Tait, P.67 .

⁽²⁾ يقصد بفواتير المقاصة بأنها تلك الفواتير التي تم الاتفاق عليها ضمن مواصفات معينة بين الجانب الفلسطيني والجانب الإسرائيلي بموجب اتفاقية باريس الاقتصادية.

الاستهلاك فمدتها اقل من سنة مالية، فهي في ضريبة القيمة المضافة شهرية، وبالتالي فان تكرارية الفحص متكررة حسب الاقرارات الدورية أو حسب ظروف اخري يراها الفاحص الضريبي لتقليل حجم الاخطار المتوقعة في اخفاء الايرادات.

2- نطاق الفحص الضريبي يقوم على الفحوصات القصيره الممتده من يوم الى يومين فقط.

3- التدقيق الضريبي الخاص باكتشاف الغش والاحتيال الضريبي يحتاج الى مهارات علميه وخبرات علميه كبيره.

6-خطوات التدقيق الضريبي

1- التحضير preparation

2- التخطيط Planning

3- التحقيق Verification

4- التقييم Evaluation

5- التقرير Reporting

6- التسجيل Record

7- الانشاء Establish

7-تفسير عوامل نجاح التدقيق الضريبي

1-7: عملية التحضير

ويقصد بعملية التحضير لعملية الفحص الضريبي ان يقوم الفاحص بتحضير الموارد اللازمة سواء كانت البشرية منها او المادية، وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وهي:

أ- المعايير العامة ب- معايير العمل الميداني ج- معايير التقرير

وتلجأ مكاتب التدقيق الكبيرة الى توظيف خبراء ضرائب في مكاتبهم للأسباب التالية:

1- مساعدة عملائهم المكلفين بدفع الضريبة في عمل الاقرارات الضريبية بالاضافة الى القوائم المالية المقررة حسب القانون وقواعد التدقيق.

7-2: تمثيل المكلفين امام القضاء الضريبي

"The CPA may serve as an expert witness in behalf of the Taxpayer. He may also develop an opinion as to whether transactions have been interpreted and recorded in conformity with GAAP" ⁽¹⁾.

2- تمثيل المكلفين في تقييم ثرواتهم الخاضعة للضريبة حسب القوانين المطبقة والسائدة والتي قد تفرض ضريبة على الثروات كما في الولايات المتحدة واليابان.

"In attempting to prove tax evasion , the government may rely on evidence that the Taxpayer net worth has increased during the year by an amount greater than the reported income ⁽²⁾ ."

7-3: التخطيط Panning

إن التخطيط الجيد لعملية التدقيق الضريبي او حتى التدقيق المالي هي اهم عناصر النجاح لانها تساعد الفاحص الضريبي في تحديد افضلياته Priorities، وتحقيق اهدافه، وتأمين حسن استخدام موارده المتاحة Efficient use of resources. وتقسم عملية التخطيط للاغراض الضريبية الى ثلاثة مراحل هي:

المرحلة الاولى: وتسمى Pre- visit

وهي ما يطلق عليها أحيانا التدقيق المكتبي، حيث يقوم الفاحص الضريبي بالاطلاع على ملف العميل للسنوات السابقة وملاحظات قسم المعلومات الضريبية على هذا المكلف، بالاضافة

⁽¹⁾ Walter B. Meigs and others, **Principles of Auditing**, 5th Ed 1973 Homewood, Illinois, 5th. Ed. P. No.105.

⁽²⁾ Ibid, Walter B.Meigs and others.P.105

الى دراسة القوائم المالية المدققة من قبل ال CPA. والملاحظ في الادارة الضريبية الفلسطينية انها تركز معظم وقت الفاحصين بالفحص المكتبي، ويرى الباحث أن الفحص المكتبي لا يفي بشمولية التدقيق، لان الفحص الضريبي يحتاج الى معاشية في مواقع العمل لاستكمال فهم البيئة العملية لمراحل الانتاج والى فهم التركيبة البنوية للنظام المحاسبي.

المرحلة الثانية: During the visit

وهذه المرحلة تأتي بعد الزيارة الاولى لمقر المكلف، لبناء فكرة عامة عن البيئة الخارجية والداخلية للمشروع موضوع التدقيق، والتعرف على المسؤولين، ودراسة النظام المحاسبي المتبع.

المرحلة الثالثة: Post visit

وهي مرحلة بناء الثقة Assurance Credibility في البيانات المالية التي تكون لدى الفاحص فكرة جيدة عنها خلال المراحل السابقة.

7-4: التحقق Verification

وهي تطبيق مبدأ التحقق من الاحداث المالية للمشروع من حيث:

- * ان الاحداث المالية هي من طبيعة أعمال المشروع
 - * ان الاحداث المالية معتمدة من مسؤول وموافق عليها من اقسام الرقابة الداخلية
 - * ان الاحداث المالية تخص الفترة المالية موضوع التدقيق
- ولتحقيق الاهداف اعلاه لا بد للفاحص من قيام بعمل الاختبارات اللازمة والضرورية لتأكيد صحة ادعاءات المكلف والتي يمكن تصنيفها بما يلي:

* اختبارات الاذعان Compliance Testing

* الاختبارات الجوهرية Substantive Testing

7-5: التقييم Evaluation

وفي هذه المرحلة يقوم الفاحص بتقييم المعلومات التي حصل عليها من المراحل السابقة من خلال ما يسمى Walkthrough التي تمكن الفاحص من بناء الثقة في النظام المحاسبي عن طريق الاختبارات القصيرة التي يقررها الفاحص حسب ظروف حال الواقعة المدققة.

"At this stage you will have gathered considerable information in relation to the accounting system you are auditing and the need now is to evaluate the findings to determine what they tell you about the inherent strengths and weaknesses of the system" ⁽¹⁾.

7-6: التسجيل Recording

وهي المرحلة التي يتأكد فيها الفاحص من صحة تسجيل المكلف بالدوائر الضريبية حسب شروط القانون الخاص بالتسجيل، لان عملية التسجيل ترتب التزامات قانونية على المشتغل منصوص عليها في القانون رقم 16 لسنة 1963 (قانون الرسوم على المنتجات المحلية). أي ان هذه المرحلة من الاهمية بمكان حيث يتم تحقيق هدف الضريبة المتمثل في

The Right Tax at the Right time from the Right Person.

7-7 : الانشاء Establishment

وهي المرحلة المتعلقة ببناء الثقة ليس فقط في اقرارات المكلف من خلال القوائم المالية المقدمة الى الدوائر الضريبية، وانما التأكد من انتمائته الطوعي من خلال دراسة انتمائته الضريبي عن طريق التأكد من تسديد التزاماته الضريبية، وتقديم الاقرارات في مواعيدها، ودفع السلف الضريبية في مواعيدها..الخ، عدم اللجوء الى الطرق التحايلية في التهرب من دفع الضرائب المستحقة أي

⁽¹⁾ Ernst & Young, **Enhanced Accountancy & Audit training**. 1999. p.5

To carry out tax assurance duties effectively and maximise traders compliance.

وحتى يتحقق هذا الهدف للفاحص الضريبي لا بد من ملاحظة الاتي:

1- دراسة البناء الهيكلي التنظيمي للمنشأة

2- دراسة كيف تمارس الادارة أعمالها، ومن هم الاشخاص المؤثرين في القرارات المالية والادارية، وما هي سمعتهم المالية، وهل لهم ماضي غير طبيعي في ادارة الاموال، كما حصل عندما تمت الدراسة في شركة التأمين العربية وغيرها من الشركات.

3- من المسؤول عن اعداد الاقرارات الضريبية، وكيف يتم اعدادها ومراجعتها بل وتصديقها من المسؤولين في ادارة الوحدة الاقتصادية، لانه حسب القانون الضريبي لا يمكن اتهام المحاسب القانوني بأعمال الغش قبل التأكد من المشاركة الفعلية في التضليل الضريبي مع الادارة باعتبارها المسؤولة اولا وأخيرا عن اعداد البيانات المالية.

8-: اهداف التدقيق الضريبي:

1- تحقيق الفعالية: اي قدرة تحقيق الاقسام الرقابية في الادارة الضريبية لاهدافها المخططة لها ضمن معايير الالتزام بالسياسات والاجراءات المرسومة من ادارة التدقيق المركزي.

2- تحقيق الكفاءة: اي قدرة الادارة المركزية في استخدام العنصر البشري في تقييم ودراسة ملفات العملاء (دراسة البيانات المالية المقدمة عن طريق الاقرارات) بشكل يحقق اهداف

الضريبة ضمن الشرعية الضريبية

3- تحقيق مورد مالي منتظم ومتوازن من المكلفين

4- خلق الانتماء الطوعي للمكلفين والمشتغلين

9 -: تنظيم عملية التدقيق الضريبي

يرى الباحث من خبرته العملية ان يكون تنظيم التدقيق في الادارة الضريبية في فلسطين

على الشكل التالي:

أولاً: وحدة التدقيق على مستوى المكاتب الإقليمية

وتكون وظيفة هذه الوحدة ما يلي:

- * الفحوصات المتعلقة بالاقراءات الدورية للمبيعات من حيث الانتظام، من حيث الملائمة، من حيث توفير المتطلبات الأساسية بتحقيق أهداف الفحص الضريبي.
- * الفحوصات المتعلقة بالاعادات الضريبية للمشاريع الجديدة، والتوصية الى الادارة المركزية للتدقيق بسرعة اعادة مثل هذه الاعادات لخلق الالتزام الطوعي للمشتغلين، وتشجيعهم على احضار فواتير المقاصة.
- * التوعية الضريبية للمشتغلين عن طريق تزويدهم بكل المعلومات والاستفسارات والنماذج المطلوبة.

ثانياً: وحدة التدقيق على مستوى المديريات

وتكون وظيفة هذه الوحدة ما يلي:

- الفحوصات المتعلقة بالملفات التي يوجد فيها احتمالية التهرب الضريبي، وخاصة ما تعلق منها بفواتير المقاصة. ويرى الباحث ان يكون لمنسقي المديريات⁽¹⁾ على مستوى الادارة الضريبية دور في المتابعة والاشراف قبل ان يتم الانتهاء من عملية التدقيق والتوصل الى نتائج مع المكلف (المرحلة الادارية) بهدف تحقيق الرقابة على أعمال الفاحصين من ناحية اكتمال الاجراءات الرقابية المتبعة حسب القانون، وانه ليس هناك صفقات ضريبية تمت دون فحص ضريبي. اي يجب ان يكون لمنسقي المديريات في الوسط، والشمال، والجنوب دور في معالجة القضايا الضريبية وحلها من الناحية الادارية قبل تحويلها الى الناحية القضائية.

(1) أنشأت مديرية الضرائب في فلسطين وظيفة مستحدثة في الإدارة الضريبية في فلسطين، ووظيفتها متابعة أعمال المكاتب حسب المناطق الجغرافية، وقد تم تقسيم الدوائر الإقليمية الضريبية إلى ثلاثة مناطق جغرافية هي: الجنوب، والوسط، والشمال.

- ان يتم تشكيل لجنة مكونة من ثلاثة موظفين احدهم من مكاتب التنسيق بالاضافة الى مدير الدائرة والفاحص الضريبي لحل القضايا الضريبية من الناحية الادارية قبل اصدار قرار التكليف بالرسوم، وان تكون المبالغ التي يمكن للجنة حلها محددة مسبقا من الادارة الضريبية. ويرى الباحث ان لا تزيد مبالغ الضريبة عن 20000 الى 30000 شيكل بناء على الملاحظات العملية في الدوائر الضريبية.

ثالثا: وحدة التدقيق على مستوى الادارة المركزية

وتكون وظيفة هذه الوحدة ما يلي:

- * دراسة ملفات التدقيق المتعلقة بالمعارضات من قبل لجنة المعارضات المشكلة من الادارة الضريبية ⁽¹⁾، وأن تفوض لجنة المعارضات بصلاحيات البت القانونية وأن يكون لرأيها قوة قانونية، وتكون قراراتها قابلة للاعتراض من الناحية القضائية، وهذا من حقوق المكلف.
- * دراسة الملفات ذات الانحرافات الضريبية الكبيرة والتي لها طابع جنائي.
- * دراسة الملفات المتخصصة والملفات الكبيرة مثل المؤسسات المالية، شركات التأمين، البنوك.....الخ.
- * ان تخصص بحل القضايا الضريبية ذات المبالغ الكبيرة والتي تزيد عن ثلاثون الف شيكل.

(1) المعارضة هي من حقوق المشتغل، وقد نص عليها قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، بالمادة رقم 87.

الفصل الثالث

الإطار القانوني للتدقيق الضريبي

المبحث الأول: متطلبات القوانين الخاصة بالتدقيق

المبحث الثاني: مسؤولية المدققين والإدارة عن اكتشاف الغش والاختفاء

المبحث الاول: متطلبات القوانين الخاصة بالتدقيق

تمهيد

المطلب الاول: القوانين الخاصة بالتدقيق

1- قواعد التدقيق المتعارف عليها

2- أنواع التقارير التي يمكن إصدارها بناء على قواعد التدقيق

تمهيد

القاعدة العامة في العملية التدقيقية هو الامتثال إلى قواعد التدقيق المتعارف عليها GAAS ولكن وبعد إنتشار العولمة Globalization of business and capital markets أصبح من الضروري على كل دولة أن تطور معاييرها لتتوافق مع المعايير الدولية

International standards on Auditing (ISAs)

التي صدرت عن اللجنة الدولية لتطبيقات قواعد التدقيق العالمية والمسماة

Internayional Auditing Practice Committee (IAPC)

والمأخوذة عن المنظمة العالمية للمحاسبة (IFAC)

International Federation of Accountants (IFAC)

1. قواعد التدقيق المتعارف عليها (GAAS)

يمثل الشكل 3-1 قواعد التدقيق حسب جمعية المحاسبين القانونيين الامريكية.

الشكل 3-1. قواعد التدقيق حسب جمعية المحاسبين القانونيين الامريكية.

Summary of Generally Accepted Auditing Standards		
Generally Accepted Auditing Standards		
General qualifications and conduct (General Standards (المعايير العامة)	Field work performance of the audit (Standards of field works) معايير العمل الميداني	Reporting results (Standards of Reporting) معايير التقرير
1- Adequate training and proficiency	1- Proper planning and supervision	1- Whether statements were prepared in accordance with GAAP
2- Independence in mental attitude	2- Sufficient understanding of internal control	2- Circumstances when GAAP not consistently followed
3- Due professional care	3- Sufficient competent evidence	3- Adequacy of informative disclosures
		4- Expression of opinion of financial statements

ولما كان الهدف العام والاساسي لعملية التدقيق هو إصدار تقرير عن عملية التدقيق للشركة تحت التدقيق، وإبداء الرأي الفني والمحاييد عن صحة الاحداث المالية خلال الفترة المالية وفقا لقواعد ال GAAS حسب نص النشرة رقم (AU 110) SAS1، أصبح على المدققين أن يتقيدوا بنوع التقرير اللازم وفقا للاصول المرعية وخوفا من مقاضاتهم في حالة إصدار تقرير غير مناسب.

SAS 1 (AU 110) states

The objective of the ordinary audit of financial statements by the independent auditor is the expression of an opinion on the fairness with which they present fairly in all material respects, financial positions, results

of operations, and its cash flow in conformity with generally accepted accounting principles.

2- أنواع التقارير التي يمكن إصدارها من المدققين⁽¹⁾

- | | |
|--|---|
| <p>- Standard unqualified
التقرير النظيف</p> | <p>1-All statements- balance sheet, income statement of retained earnings,and statement of cash flows- are included in the financial statements
2- Sufficient evidence has been accumulated
3- F.S are presented according to GAAS
4- Adequate disclosure have been included in the footnotes</p> |
| <p>- Unqualified with explanayory paragraph of modified wording
تقرير نظيف مع فقرة إيضاحية</p> | <p>A complete audit took place with satisfactory results and financial statements that are fairly presented,but the auditor believes that it is important or is required to provide additional information</p> |
| <p>Qualified
تقرير غير نظيف</p> | <p>The auditor concludes that the overall financial statements are fairly presented, but the scope of the audit has been materially restricted or generally accepted accounting principles were not followed in preparing the financial statements.</p> |
| <p>Adverse or disclaimer
تقرير عكسي أو الامتناع عن أبداء الرأي</p> | <p>The auditor concludes that the financial statements are not fairly presented (adverse), he is unable to form an opinion as to whether the financial statements are fairly presented (disclaimer), he is not independent (disclaimer)</p> |

⁽¹⁾ Ibid, Arens, Alvins A. P.49

المطلب الثاني : متطلبات القوانين الخاصة بالتدقيق ⁽¹⁾ المحلية.

بالاطلاع على نصوص القوانين المتعلقة بالتدقيق والتي نظمت حقوق المدققين وواجباتهم والتزاماتهم، (قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (10) لسنة 1961، وقانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم 2004/9، تبين إهتمام التشريعات الوطنية بالتدقيق بشكل عام والتدقيق الضريبي بشكل خاص للأسباب التي تم الإشارة إليها عند تبين أهمية الحاجة الى وجود الفحص الضريبي في الفصل الاول، وتختلف المعايير الوطنية للتدقيق من دولة الى أخرى في الشكل والمضمون بما يتناسب والظروف المحلية والاقتصادي لكل دولة. ففي المملكة الاردنيه الهاشميه لم يكن حتى مطلع الستينات أي قوانين لتنظيم مهنة المحاسبه والتدقيق الا في سنة 1961 حين صدر قرار رقم (10) لسنة 1961. ظل هذا القانون ساريا على أراضي السلطه الفلسطينيه مع كل العيوب التي احتواها هذا القانون الذي اهتم بالتدقيق وعلى مستوى القطاع الخاص فقط. ثم تطور الوضع في الاردن مع التطور الاقتصادي والتغيرات في قوانين الضرائب حيث صدر قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004 ونظام جمعية مدقي الحسابات القانونيين الاردنيه رقم (42) لسنة 1987.

وفي النهايه نجد ان متطلبات القوانين الخاصه بالتدقيق في دولة فلسطين (الضفة الغربية وقطاع غزة) تطورت باطراد مع تطور التشريعات الوطنيه المتعلقه بالضرائب بشكل خاص، وتطور الظروف الاقتصاديه ومتطلبات المجتمع الفلسطيني ومدى تأثره بتطور المجتمعات المحيطه به. وانطلاقا من هذا الشعور وهذا الفهم لخصوصية الاقتصاد الفلسطيني فقد قامت جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيه بتطوير مهنة تدقيق الحسابات عن طريق تبنيها معايير التدقيق الدولي. ولانجاز هذا المشروع شكلت الجمعيه لجنة لمعايير التدقيق اوكلت اليها

(1) للتوسع التفصيلي في مواد القانون التي عالجت الالتزام بمسك الحسابات يرجع إلى:

1- الفصل السادس من قانون رقم 16 لسنة 1963 الخاص بضريبة القيمة المضافة.

2- المواد 34, 35، من قانون رقم 25 لسنة 1964 لضريبة الدخل الأردني.

3- تعليمات رقم (7) لسنة 1996، الصادرة بالاستناد إلى أحكام المادة (22) فقره (أ) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته.

4- قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1967 الخاصة بالتدقيق.

مهمة ترجمة ونشر وتعميم معايير التدقيق الدولي الصادره عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وفعلًا صدرت الطبعة الاولى لمعايير التدقيق الدولي المعمول به في فلسطين تحتوى على جميع المعايير الدولي للتدقيق بالاضافه الى البيانات الدولي لمهنة التدقيق الصادره عن الاتحاد الدولي للمحاسبين حتى نهاية عام 1999⁽¹⁾. ثم تبنت قواعد السلوك المهني لكل من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين، مؤسسة الاوراق الماليه، مجلس معايير الاستقلاليه، مكتب العمل، الكتاب الاصفر لمعايير التدقيق الحكوميه، وجمعيات ومجالس المحاسبه في الولايات المتحده، وذلك من خلال اصدارها كتابها المترجم والمسمى دليل المحاسب المهني للقواعد الاخلاقيه بدعم من الوكالة الامريكيه للتنميه الدولي USAID في سنة 2001.

ويجب الاشاره هنا الى ان تبنى جمعية المحاسبين القانونيين في فلسطين للمعايير الدولي لا يلغى التشريعات المحليه والوطنيه فقد جاء في الفقره (16) من الوثيقه الدولي للتدقيق رقم (100) ما يلي:

" ان المعايير الدولي للتدقيق لا تلغي التعليمات المحليه التي قد تكون ذات طبعه تشريعيه او على شكل بيانات صادره عن الهيئات النظاميه او المهنيه في الدول المعنيه والتي تتحكم بتدقيق المعلومات الماليه او المعلومات الاخرى في بلد معين، وفي حالة مطابقة المعايير الدولي للتدقيق مع التعليمات المحليه في موضوع معين فان تدقيق المعلومات الماليه او المعلومات الاخرى في ذلك القطر وفقا للتعليمات المحليه سوف يتطابق تلقائيا مع المعايير الدولي للتدقيق بما يتعلق بذلك الموضوع. اما في حالة اختلاف التعليمات المحليه او تعارضها مع المعايير الدولي للتدقيق في موضوع معين فان على الهيئات الاعضاء الالتزام بمسؤوليات العضويه المبينه في النظام الاساسي للاتحاد الدولي للمحاسبه والمتعلق بتلك المعايير الدولي للتدقيق⁽²⁾.

(1) جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيه، المعايير الدولي للتدقيق (النسخه المعمول بها في فلسطين)، الطبعة الأولى، أيلول، 2001.

(2) مرجع سابق، المعايير الوليه للتدقيق، صفحه 9

المبحث الثاني: مسؤولية المدققين والإدارة عن اكتشاف الغش والاختفاء

المطلب الأول: مسؤولية الإدارة و المدققين عن الغش والخطأ.

المطلب الثاني: الوسائل التي تبناها المشرع الفلسطيني لمكافحة التهرب الضريبي

المطلب الأول: مسؤولية الإدارة والمدققين عن الغش والخطأ

أولاً: مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية

تنص المقدمة الإيضاحية للمعيار الدولي للتدقيق⁽¹⁾ رقم 240 (الفقرات من 8-12) على ما يلي: "تقع مسؤولية منع حدوث المخالفات والغش والكشف عنها على عاتق الإدارة لأنها بمقدورها الحصول على تأكيد معقول باخلاء هذه المسؤولية عن طريق وضع نظام مناسب للرقابة الداخلية. وليس المدقق مطالباً بالبحث عن الغش خصيصاً ما لم يطلب منه ذلك أما بحكم القانون أو بحكم شروط معينة ومحددة في خطاب التعيين. لكن وعموماً يجب على المدقق أن يكون على علم بإمكانية حدوث مخالفات جوهرية وغش، والتي ما لم يتم الإفصاح عنها بصورة مناسبة ستطمس الصورة الصادقة والعادلة التي يجب أن تظهرها القوائم المالية للمركز المالي ولنتيجة الأعمال. بناءً عليه يجب على المدقق أن يخطط لمهمته في التدقيق وذلك بحيث يتوفر لديه إمكانية معقولة للكشف عن أية تحريفات جوهرية تحدث في القوائم المالية بسبب المخالفات والغش."

ثانياً: مسؤولية المدققين عن البيانات المالية

تنص الفقرة (6) من المعيار الدولي رقم 240: "لا يعتبر المدقق ولا يمكن أن يعتبر مسؤولاً عن منع الاحتيال أو الخطأ. وأن إجراءات التدقيق السنوية مع ذلك قد تكون رادعة." والمتعارف عليه أن استقلال المدقق ونزاهته وموضوعيته هما حجر الزاوية والأساس الذي قامت عليه عملية التدقيق، وأن الهدف من التدقيق هو إبداء رأي فني ومحايد عن صحة القوائم المالية المعروضة (مزاعم الإدارة)، وأن واجب الإدارة وليس المدقق هو إنشاء هذه القوائم من

⁽¹⁾ مرجع سابق، المعايير الدولية للتدقيق، صفحة 87

البيانات المالية ضمن نظام محاسبي متماسك. لذلك فإن إخلال المدقق بواجباته المهنية المتعارف عليها يجعله مسؤولاً عن النتائج والأضرار التي يسببها للأطراف ذات العلاقة.

وتنص نشرة معايير التدقيق رقم (AU110) SAS 1 الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الاميركية (AICPA) على ما يلي:

The auditor has a responsibility to plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free of material misstatements, whether caused by error or fraud. Because of the nature of audit evidence and the characteristics of fraud, the auditor is able to obtain reasonable, but not absolute, assurance that material misstatements are detected. The auditor has no responsibility to plan and perform the audit to obtain reasonable assurance that misstatements, whether caused by error or fraud, that are not material to the financial statements are detected.

ونظرا للدور الهام الذي يؤديه المحاسب القانوني بمزاولة مهنة التدقيق فقد حرصت معظم التشريعات على عدم مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق للأشخاص الذين صدرت ضدهم احكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف. وتتكون سمعة المدقق أو الفاحص الضريبي بصفات من أهمها الامانة، والصدق، والشرف، والحياد، والاستقلالية، والدقة والموضوعية. فسمعة المدقق أو الفاحص هي محصلة لامور عدة، وهي في حقيقتها مسائل ذهنية أو فكرية أو سلوك شخصي اعمق من أن يوضع له مقاييس محددة أو معايير واضحة، ولذلك فإن المنظمات والهيئات المهنية لم تحاول من جانبها أن تضع معايير أو مقاييس تحكم مسألة السمعة، بل كانت نظرتها أن السمعة هي سلوك مهني متعارف عليه، وأن على المحاسب القانوني الالتزام بالجوانب المتعلقة بالسمعة فيما بينه وبين نفسه في كل تصرف أو خطوة يخطوها خلال أدائه للمهنة الوكالة اليه. والفاحص الضريبي الموظف بالاضافة الى انه موكل اليه من الدولة بالقيام بالفحوصات التي تحقق المبلغ الصحيح وفي الوقت الصحيح، فانه مطالب ايضا ان يتصف بكل

الصفات المشار إليها، لأنه يستقطع ضريبة من اموال المكلفين، فإذا كانت هذه الاستقطاعات غير عادلة ومبنية على اسس غير قانونية، فهو بذلك يهدم العدالة الاجتماعية التي تعتبر مبدأ هاماً من مبادئ الضريبة، ولذلك فالتدقيق الضريبي سواء للموظف أو مدقق الحسابات المستقل موضوعه، ونزاهة، وصدق، ومنهجية، يقوم بها شخص مهني، محايد، موثوق اجازة القانون أو الجمعيات المهنية لهذا الغرض. وقد تناول الفصل الخامس من قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القواعد الاخلاقية التي يجب على الفاحص الضريبي المستقل، الذي يعمل بتكليف من موكله، الالتزام بها عند تقديم خدمات ضريبية للعملاء، وذلك في الفقرة الثامنة حيث تنص⁽¹⁾:

" عند اكتشاف الفاحص لاية اخطاء مادية أو حالات أخرى من العائدات الخاضعة للضريبة والمتعلقة بسنوات سابقة، أو عند الفشل في تصنيف وتبويب الايرادات الخاضعة للضريبة، فإن المحاسب في هذه الحالة يتحمل مسؤولية الامور التالية:

- 1- أن يقوم على الفور بابلاغ العميل أو رب العمل عن الخطأ أو الحذف، والفاحص في هذه الحالة غير ملزم بتبليغ دائرة الضريبة الا في حالة موافقة العميل على ذلك التبليغ.
- 2- في حالة عدم تصحيح الخطأ أو الحذف من قبل العميل أو رب العمل يتوجب على المحاسب أن:

- أ- يبلغ رب العمل بعدم تمكنه من الاستمرار في تقديم خدماته في مثل تلك الظروف.
- ب- يلتزم باخلاق المهنة اذا ما قرر الاستمرار في تقديم خدماته للعميل.
- 3- اذا قرر المحاسب الاستمرار في تقديم خدماته المهنية لعميله، فإن عليه قبل ذلك التأكد من أن تلك الاخطاء التي حدثت من قبل لن تتكرر خلال السنوات التالية.
- 4- تتطلب بعض القوانين والاعراف والانظمة المهنية في بعض الدول ان على الفاحص في حالة اكتشافه بعض الاخطاء او حذف بعض البيانات أن يبلغ دائرة الضريبة. علما انه لا يوجد ارتباط أو علاقة بين تقدير الضريبة المحددة، وبين المعلومات المقدمة من العميل او رب العمل،

(1) مرجع سابق، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، صفحة 65.

وفي هذه الحالة يجب على الفاحص أن يقدم النصيحة لصاحب العمل قبل ابلاغ دائرة الضريبة، ولا يجب عليه اعطاء معلومات اضافية لدائرة الضريبة الا اذا كانت تلك المعلومات لها صلة وثيقة لعملية الحذف أو كان ملتزم بتقديمها بموجب القانون".

ومن هنا نلاحظ أهمية الفاحص الضريبي ومدى تشابك الارتباطات والمسؤوليات الواقعة عليه، فهو في عمله لا يهتمه أنواع الضغوط الواقعة عليه سواء الداخلية أو الخارجية، وإنما ما يهتمه هو الكشف عن حقيقة البيانات ومزاعم الاداره باعتباره مكلفا بالفحص من قبل موكله. أما الفاحص الموظف فهو بالاضافة إلى أنه أمين على موارد الدولة العامة، فيجب عليه أن يتمتع بالحيادية والامانة بشكل يحقق العدل والمساواة امام المكلفين.

ثالثاً: وبالتالي يمكن تلخيص مسؤولية مدقق الحسابات القانوني المستقل بالشكل التالي⁽¹⁾:

تتلخص مسؤولية مدقق الحسابات القانوني المستقل بالشكل 2-3:

⁽¹⁾ Ibid, Arens ,Alvin A. P.111

الشكل 3-2. مسؤولية مدقق الحسابات القانوني المستقل.

Legal term	Description
Terms Related to Negligence and Fraud	
Ordinary negligence الاهمال العادي	Absence of reasonable care that can be expected of person in a set of circumstances for auditors, it is in terms of what other competent auditors would have done in the same situation
Gross negligence الاهمال غير العادي /الاهمال الفادح	Lack of even slight care, tantamount to reckless behavior, that can be expected of a person. أي عدم مراعاة الحد الأدنى لدرجة العناية المقبولة، وقد يؤدي هذا الاهمال الى اتهام المراجع بالغش والتلاعب الضمني
Constructive fraud اللامبالاه في القيام بأعمال التدقيق، مع عدم وجود النية في الاحتيال	Existence of extreme or unusual negligence even though there was no intent to deceive or do harm. Constructive fraud is also termed recklessness. Recklessness in the case of an audit would be present if the auditor knew an adequate audit was not done but still issued an opinion, even though there was no intention of deceiving statement users
Fraud الاحتيال المقصود	Occurs when a misstatement is made and there is both the knowledge of its falsity and the intent to deceive ويتطلب لإثبات غش المراجع أنه كان متعمدا لإلحاق الأذى بممتلكات الآخرين توفر الشروط التالية: 1- إثبات أن إقتراف الفعل كان متعمدا وبقصد تضليل مستخدمي البيانات المالية 2- وجود مزاعم كاذبة أو تستر عن حقائق معينة 3- إثبات المدعي غتماده على القوائم المالية غير الصحيحة 4- إثبات إصابة المدعي بأضرار نتيجة إعتماده على القوائم المالية
Terms Related to Contract Law	
Breach of contract عدم الامتثال لشروط العقد	Failure of one or both parties in a contract to fulfill the requirements of the contract. An example is the failure of a CPA firm to deliver a tax return on the agreed-upon date. Parties have a relationship that is established by a contract are said to have privity of contract

Third- party beneficiary الفئات الاخرى المستفيدة من التقرير	A third party who does not have privity of contract but is known to the contracting parties and is intended to have certain rights and benefits under the contract. A common example is a bank that has a large loan outstanding at the balance sheet date and requires an audit as a part of its loan agreement.
Others Terms	
Common law القانون العام	Laws that have been developed through court decisions rather than through government statutes
Statutory law	Laws that have been passed other governmental units
Joint and several liability المسؤولية المشتركة	The assessment against a defendant of the full loss suffered by a plaintiff, regardless of the extent to which other parties shared in the wrongdoing. For example, if management intentionally misstates financial statements, an auditor can be assessed the entire loss to shareholders if the company is bankrupt and management is unable to pay
Separate and proportionate liability المسؤولية النسبية	The assessment against a defendant of that portion of the damage caused by the defendant's negligence. For example, if the courts determine that an auditor's negligence in conducting an audit was the cause of 30% of a loss to a defendant, only 30% of the aggregate damage would be assessed to the CPA firm

وبالخلاصة، أن مسؤولية مدقق الحسابات القانوني تحددها ليس فقط الاعراف المهنية والنقابات والجمعيات المهنية المحلية والدولية، وإنما أيضا القانون المدني والقانون الجنائي، وقرارات المحاكم بناء على حيثيات كل حالة ومواصفاتها⁽¹⁾.

⁽¹⁾ للتوسع في هذا الموضوع، يرجع على رسالة الباحث صفحة 114

المطلب الثاني: الجريمة الضريبية

أولاً: مفهوم الجريمة الضريبية

يعرف الأستاذ إبراهيم المنجني جريمة التهرب الضريبي أنها "كل نشاط إيجابي أو سلبي من شأنه الإخلال بالالتزامات الضريبية ويؤدي إلى تقويت حق الخزنة العامة والإضرار بها ويرتب لها القانون عقاباً والمقصود بالعقاب هنا العقاب بالمعنى الذي حدده قانون العقوبات العام، وقانون الضريبة الموحدة على وجه الخصوص"⁽¹⁾.

ولما كانت الضريبة تعتبر من الأدوات القهرية بيد الدولة تستعملها في انتزاع ملكية الأفراد بشكل جبري لتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية، واستخدام حصيلتها لتمويل النفقات العامة، جعل بعض الأفراد ينظرون إليها بأنها عبء يجب التخلص منه، وليس فقط من أجل المحافظة على أموالهم وإنما لنظرتهم العدائية للدولة وخاصة إذا ما كان هناك عدم توافق بين السلطة الحاكمة وتوجهات الأفراد.

وقد وجه علماء الاجتماع والأخلاق اهتمامهم منذ زمن طويل لبحث ظاهره التهرب الضريبي الذي تفشى بين مختلف طبقات الشعب، وحتى قيل بأن الغش الضريبي هو جريمة الشرفاء بدعوى أن الأشخاص ذوي الضمائر الحية لا يقبلون على شيء تافهاً، ولكنهم لا يترددون بمخالفه قانون الضريبة ليس لأنه غير عادل من وجهه نظرهم، بل لاعتقادهم أنهم ليسوا إلا مجرد ضحايا لأفكار السياسيين الذين يجمعون أموال الشعب لتحقيق أغراضهم ومصالحهم عن طريق فرض الضرائب بمختلف مسمياتها.

والواقع أن ظاهره التحايل الضريبي هي ظاهره عامه بين مختلف الشعوب ولكن وقعها لدى الشعب الفلسطيني له خصوصية وشفافية تختلف تمام الاختلاف عن نظره الشعوب الأخرى للأسباب التالية:

أولاً: أن الامانه الضريبية برأى الباحث لا تتميز عن الامانه بوجه عام، وبالتالي فإن الالتزام برد الحقوق إلى أصحابها لا يتجزأ ولا يتغير مفهومه عندما يكون الدائن هو الدولة،

(1) المنجني، إبراهيم: المحامي بالنقص - جرائم التهرب الضريبي، دار المعارف بالاسكندرية، طبعه 2000، ص21.

ولكن السؤال أي دوله؟. فقد تأثر الشعب الفلسطيني بفترة احتلال تزيد عن ثلاثون عاما كانت كافيته لتغيير المفاهيم النفسية لمعنى الامانه، لان رد الحقوق يجب ان تكون لدوله امينه على شعبها، ترد عليه أمواله بشكل خدمات ومشاريع تنموية، بعكس دوله الاحتلال التي قامت خلال ثلاثون عاما بسلب ثروات الشعب الفلسطيني ليست فقط بطريق القهر والقوه، وانما بطريق الإذلال للنفس الفلسطينية، مما جعله ينظر إلى التحايل الضريبي بأنه ضرورة وواجب قومي، حيث كانت دوله الاحتلال بسلبها لثروات الشعب بطريق القهر كافيته لتغيير مفهوم الانتماء الضريبي وزيادة التهرب الضريبي.

ثانيا: ان التهرب الضريبي كان مطلبا وطنيا في وقت من الأوقات ينظر إلى فاعله بأنه بطل قومي استطاع ان يخدع الاحتلال ويحافظ علي ثروته القومية، وانه استجاب للنداءات الوطنية.

ثالثا: ان التهرب الضريبي كان واجبا قوميا للإخلال في السياسة المالية لدوله الاحتلال وحرمانها من أهم مصادرها المالية.

لهذه الأسباب قيل بفترة من الفترات بان الغش الضريبي هو جريمة الشرفاء، ولكن أي شرفاء هؤلاء الناس الذين استمروا في خداع أنفسهم وخداع دولتهم بعد التحرر الوطني ودخول السلطه الاراضي الفلسطينيه. إن الضريبة بقدر ما هي فريضة، هي ضرورة من ضروريات قيام الدولة والاستمرار في تطور المجتمع، ولهذه الضرورة تدخل المشرع لينظم القانون الجنائي الضريبي، ويضع أحكامه وفق منهج متميز وخاص يتناسب ومبدأ تحقيق المصلحة المالية، وتحقيق العدالة الضريبية، بل والعدالة الاجتماعية في حدود الإمكانيات. ويرى الباحث ان يقوم المشرع الفلسطيني بوضع قانون الاجراءات الضريبية لقانون ضريبة القيمة المضافة بجانب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

وباستقراء التطور التاريخي للعقاب على الغش الضريبي نلاحظ أن الوظيفة الاساسيه في الماضي للجزاء الجنائي الضريبي هي تعويض الخسائر التي لحقت بالخرانة بسبب الغش الضريبي، وبالتالي كان ينصب الجزاء على الناحية المالية للمكلف اكثر من وقوعه علي شخص مرتكب الغش نفسه.

والملاحظ ان المشرع الفلسطيني في القانون الفلسطيني الجديد رقم 17 لسنة 2004 لضريبة الدخل قد أخذ مسلكاً وسطاً بين النفعية والعدالة فتراه يلجأ إلى العقوبات المادية بالحبس وفقاً لدرجه الجسامة المادية للجريمة مع درجه إثم الجاني، وتراه في حالة أخري يلجأ إلى التعويض عن طريق الغرامات والتعويض بمثلي الضريبة المتهرب منها.

"أن الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة".

والسؤال الذي يطرح نفسه الآن...!

هل يتم تطبيق قواعد قانون العقوبات العام، أم قانون العقوبات الضريبي باعتباره قانون خاص له ذاتية وقواعد مميزه عن قانون العقوبات العام؟.

وللاجابة على ذلك يمكن القول ان قانون العقوبات العام يهدف إلى حماية مصالح المجتمع كافة في حين أن قانون العقوبات الضريبي يختص بمصلحه معينه وهي حماية المصالح المالية للخزانة العامة أي حماية مصلحه الخزانة الضريبية.

وإذا ما لوحظ :

أولاً (أ) أن إيرادات الخزانة العامة التي يحميها القانون الضريبي لبند الإيرادات في موازنة عام 2000 للسلطة الوطنية.

المبلغ	البيان	النسب المئوية %
80	ضرائب دخل	8
326	جمارك	34
440	ض.ق.م	45
1	ضرائب أخرى	1
117	إيرادات غير ضريبية	
964	مجموع الإيرادات	12

(ب) تستند الموازنة إلى الضرائب كمصدر لإيرادات الدولة مما يتعين معه تحصيل الضرائب لضبط تقدير هذه الإيرادات وفقاً لما جاء في الميزانية، وعدم الالتجاء إلى المقاصة.

ثانياً: إن أهمية الضرائب وردت مباشرة في اتفاقية باريس الاقتصادية المنعقدة بين منظمه التحرير الفلسطينية وإسرائيل حيث نصت المادة (6)، فقره (5) من الاتفاقية المذكورة:

" يحق للسلطة الفلسطينية في سن الضرائب المباشرة على الإنتاج المحلي وفقاً للمتطلبات الاقتصادية والمالية، وحق السلطة الفلسطينية في حصيله جميع الضرائب حتى المدفوعة منها في إسرائيل من قبل المؤسسات والشركات الفلسطينية على مستويات الأعمال التجارية ".

ثالثاً: ان البروتوكول الاقتصادي الموقع بين إسرائيل ومنظمه التحرير الفلسطينية في باريس في 29 نيسان 1994 نص في المادة 3 بند 15 على ما يلي:

"سيتم مقاصة كافة عائد ضرائب المستوردات والرسوم عليها بين إسرائيل وفلسطين على أساس مبدأ مكان التوجه النهائي للسلع، أي أن العوائد المدفوعة على الواردات التي يتم استهلاكها في فلسطين سوف تذهب للطرف الفلسطيني، سواء تم استيراد هذه السلع عبر الموانئ والمطارات الاسرائيلية او تم استيرادها من قبل وكلاء إسرائيليين طالما كان واضحاً في وثائق الاستيراد ان المكان النهائي للبضائع المستوردة هو أراضي السلطة الفلسطينية ".

أن تحقيق المصالح المالية للخرانه والتي تمثل الإيرادات الضريبية الجزء الأكبر منها، وبالإضافة إلى الأخذ بمعيار المصلحة النفعية للقانون الضريبي، تجعلنا نؤمن قطعاً بان التهرب من الضريبة يمثل اعتداء صارخاً على النظام الاقتصادي للدولة. ويشكل جريمة، ضريبية، جنائية، اقتصادية ذات طبيعة خاصة. ولهذه الاسباب يرى الباحث أهمية تفعيل دور التدقيق الضريبي سواء على مستوى الوحدات الإقليمية او المعابر الحدودية.

ثانياً : الوسائل التي تبناها المشرع الفلسطيني لمكافحة التهرب الضريبي:

1- التوسع في الإعفاءات وخاصة الشخصية والعائلية كما وردت في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المقرر من المجلس التشريعي الفلسطيني⁽¹⁾.

⁽¹⁾ السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة المالية ، ضريبة الدخل، قانون ضريبة الدخل رقم(17) لسنة 2004 رام الله، فلسطين

- 2- فرض عقوبات مادية واخرى مالية على المكلفين المتهربين من الضريبة وخاصة في الضرائب الغير مباشرة وخاصة ضريبة القيمة المضافة حيث تم تحويل اكثر من قضيه على أنها تمس أمن الدولة الاقتصادي وبالتالي تم معالجتها كأنها جريمة اقتصادية.
- 3- إلزام المكلفين بتقديم كشوفات تقدير ذاتية ضمن فترات محدد و تحمیل المتأخرين أو المتهربين بعقوبات الحبس والغرامة.
- 4- إلزام فئات معينة بمسك حسابات أصولية مقننه ومنظمه وخاصة كما جاء في قانون ضريبة القيمة المضافة رقم 16 لسنة 1963 في الكتاب الخاص بمسك الحسابات الرسمية رقم (73) وتخصيص أنواع الحسابات والسجلات والمستندات اللازمه لكل الفئات الخاضعة للقانون.
- 5- تبسيط اجراءات تحصيل الضريبة عن طريق السماح بالدفع في البنوك المختلفة في مكان عمل المكلف أو المشتغل أو في البريد حتى لا يشعر بعبء الضريبة.بالاضافه إلى الأخذ بمبدأ التقسيط للضريبة والدين الضريبي على فترات مريحة حسب اللوائح والقوانين.
- 6- حرص المشرع ان يكون موعد التحصيل متلائماً مع موعد اقفال حسابات المكلف حتى لا يشعر بعبء الضريبة.
- 7- ترتيب غرامات تأخيره وفروقات ضريبية وغرامات جزائية عن التأخر في تقديم الإقرارات الضريبية في مواعيدها المقررة في القانون كما منح خصما تشجيعيا للمكلفين الملتزمين بالدفع المبكر كما هو واضح في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني. ويرى الباحث ان ينظر المشرع نظرة موضوعية الى الظروف التي يمر بها الشعب الفلسطيني في هذه المرحلة التاريخية من تقطيع الطرق، والاعلاقات المستمرة، عند فرضه للغرامات التأخيرية والفروقات الضريبية حتى يخلق الانتماء الطوعي في جمهور المكلفين الفلسطينيين.
- 8- أجاز المشرع التقدير على الأشخاص الذين هم على وشك المغادرة من ارض الوطن وتصفيه أعمالهم بحيث أجاز للمدير أو المسؤول الطلب من السلطات المختصة بعدم السماح بالمغادرة إلى أن يتم تسويه القضايا الضريبية.

9- تبني المشرع فكره اقتطاع الضريبة من المنيع للرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والمخصصات غير المعفاة من الضريبة.

10- أورد نصوصاً قانونية كثيرة تلزم المكلفين الوكلاء للأشخاص غير المقيمين بخصم نسبة معينة من الدخل كضريبة تحت الحساب أو إلزام الوكلاء والمفوضين بتعهدات بتحمل النتائج القانونية على تصرفات المكلف الأصلي.

11- التوسع في الزيارات الميدانية لمواقع عمل المكلف والوقوف على الحواجز لمنع إدخال البضائع المهربة أو إخراجها دون مستندات رسميه.

12- خلق إدارات داخلية كقسم التدقيق وأقسام المتابعة في مختلف الدوائر الضريبية لمتابعة المتهربين والمطالبين بإعادة ضريبة وخاصة في ضريبة القيمة المضافة.

13- عمل دورات ضريبية مكثفة للمدراء ورؤساء الأقسام لمتابعة القوانين الضريبية سواء المحلية منها أو العالمية.

14- التعاون مع الجامعات والمعاهد المختلفة بعمل برامج ضريبية متخصصة والسماح للموظفين بمتابعة تحصيلهم العلمي ضمن هذه البرامج في مختلف الجامعات مع دعمهم في الأقساط والتكاليف. حيث قام وكيل وزارة المالية بدعم طلاب برنامج المنازعات الضريبية من خلال السيد رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية.

المطلب الثالث: موقف مدقق الحسابات من النصوص الجنائية في مخالفة احكام القوانين الضريبية²

ظهرت أهمية الجرائم الضريبية لما لهذه الجرائم من خصوصية متميزة عن الجرائم العادية نتيجة صلتها بالسياسة الاقتصادية. ولذلك فقد تشدد الفقه الغربي وخاصة في فرنسا بوضع النصوص الجزائية التي تسهر على تطبيق احكام قوانين الضرائب. وبناء على هذا التشدد فقد اعتبرت جريمة مدققي الحسابات الذين يقومون بدور هام في عملية التهرب الضريبي أنها تشكل بحد ذاتها جريمة مستقلة وقائمة بذاتها. ان المسؤولية الجزائية لهؤلاء المدققين في

² صالح، نائل عبد الرحمن: ضريبة الدخل وأحكامها والجرائم الواقعة عليها، الجامعة الأردنية، عمان، ص107.

ارتكاب جريمة التهرب الضريبي تقام بمجرد قيامهم بالتصرف الذي يغير حقيقة الوضع المالي لعملائهم بهدف دفع ضرائب اقل مما يجب، بشرط ادراك المدقق بارادته الحرة بان ما يفعله سوف يؤثر على الاستحقاقات الضريبية للدولة.

اما فيما يتعلق بالاتجاه الذي اخذ به المشرع الضريبي الاردني بشأن نشاط مدقق الحسابات الذي يساعد او يحرض احد المكلفين بدفع الضريبة او التهرب منها، فهو لم يعتبر هذه التصرفات افعالا جرمية مستقلة عن تصرف الفاعل الاصلي، بحيث ان معاقبة الفاعل الاصلي تعني معاقبتهم والا فلا عقوبة على المدقق اذا لم تتم معاقبة الفاعل الاصلي. وهكذا يجب علينا التمييز بين دور المدقق كمساهم او محرض او كمتدخل في ارتكاب (جثة) التهرب الضريبي. والقواعد العامة للاشتراك الجرمي في قانون العقوبات الاردني تقوم على المبادئ التالية:

1- " تطبيق القواعد الخاصة بالاشتراك الجرمي على الجرائم الجنائية والجرائم الجنحية فقط. وحيث ان جريمة التهرب الضريبي هي جثة فهي بالتالي تخضع لاحكام هذه القواعد.

2- المساواة بين الفاعل والشريك من ناحية، وتمييزها عن المحرض من ناحية ثانية، وكما نعلم فان مدقق الحسابات قد يكون شريكا او متدخلا او محرضا، وبالتالي فهو خاضع لهذه النصوص.

3- التمييز بين المحرض والمتدخل من حيث تحديد الاساليب التي يتم من خلالها التحريض او التدخل على سبيل الحصر وليس على سبيل المثال ".

والنتيجة ان ادارة المشروع هي المسؤولة اولا واخيرا عن اعداد البيانات المالية، وان على المدقق البرهنة على ان هذه البيانات المالية صحيحة وصادقة وتعبر عن المركز المالي الحقيقي لاعمال المكلفين والشركات. فاذا ما قام التاجر او المسؤول عن ادارة الشركة بتزويد المدقق بمعلومات غير صحيحة عن بياناته المالية، وقام المدقق بعناية الرجل الخبير في اعماله ولم يكتشف مواقع التضليل، فان المدقق لا يسأل من الناحية الجزائية، لان التصرف الذي قام به هو تدقيق البيانات المالية المقدمة له. لذلك لا يمكن اعتباره شريكا في ارتكاب الجريمة التي اقدم عليها عميله. وقد اخذت بهذا الاتجاه محكمة النقض الفرنسية اذ رفضت القرار الذي اصدرته محكمة استئناف باريس والذي ادانت فيه مدقق الحسابات باعتباره شريكا في جريمة التهرب

الضريبي. حيث لم تعتبر محكمة النقض الفرنسية الإهمال البسيط من قبل المدقق أساساً لتحمله المسؤولية الجزائية، بل اشترطت أن تكون الإدانة مبنية على الدور الاختياري لإرادة المدقق ووعيه لطبيعة التصرف الذي أقدم عليه حتى يعتبر شريكاً في ارتكاب الجريمة⁽¹⁾.

(1) مرجع سابق، صالح، نائل عبد الرحمن، صفحة 107

الفصل الرابع

برنامج التدقيق الضريبي الفعال

Systematic Tax Audit Approach

المبحث الأول: مرحلة التحضير لعملية التدقيق الضريبي

المبحث الثاني: مرحلة التخطيط لعملية التدقيق الضريبي

المبحث الثالث : تحليل المعلومات المالية من الاقرارات الضريبية ومن البيانات المستقاة من
اجهزة المعلومات الضريبية

المبحث الرابع : الاختبارات التي يمكن القيام بها

المبحث الخامس: انشاء الاطار الفكري للفحص الضريبي

برنامج التدقيق الضريبي الفعال

Systematic Audit Approach

تمهيد

هدفت دراسة الباحث الى تحقيق الفحص الضريبي على اعمال المشتغلين والمكلفين من خلال ايجاد نظام رقابه ضريبي فعال يكون قادرا على تحقيق هدف الادارة الضريبية والمتمثل في:

1 - تحقيق الضريبة المناسبة من الشخص المناسب وفي الكم والوقت المناسب

The Right Tax at the Right time.

2 - تحقيق الامتثال الطوعي عن طريق:

أ - نظام رقابة ضريبي فعال

ب - نظام بسيط لتقديم الاقرارات وتنفيذ المدفوعات

ج - نظام فعال لتنفيذ تحصيل الضرائب والكشف عن المتأخرين والمتوقفين عن الدفع

د - نظام جزائي عادل يحقق مبدأ الثواب والعقاب عن طريق معالجة الفجوات التالية:

1- متابعة تسجيل المكلفين والمشتغلين

2- معالجة حالات التوقف عن تقديم الاقرارات الضريبية

3- معالجة حالات التأخير في تقديم الاقرارات

4- معالجة حالات التهرب الضريبي

تتلخص منهجية الفحص الضريبي بسلسلة من عمليات الفحص الضريبي يجب على الفاحص القيام بها بكفاءة ومهارة عاليه لتحقيق هدفه. ويجب عدم النظر الى سلسلة عمليات الفحص على انها وحدات منفصلة عن بعضها البعض، وانما يجب النظر اليها على انها وحدات متكاملة و مترابطة بشكل أن الضعف في أحد حلقاتها سوف يؤثر وبشكل مباشر على قوة الحلقات الاخرى في النظام المحاسبي، وبالتالي تشويه النظام بأكمله. ومن هنا يجب ان تكون منهجية للفحص الضريبي مرنة Flexible، ومنطقية Logical، عملية Practical، ومتماسكة وقائمة

على مبدأ الثبات Consistent and functionally useful الواضح في ذهن الفاحص
الضريبي وهو تحقيق الضريبة المناسبة من الشخص المناسب وفي الوقت المناسب، أي تحقيق
مبدأ الملائمة The Right Tax at the Right Time from the Right Person

وقيام الفاحص بتوظيف نفسه ومساعدته لهذا الغرض هو العنصر الفاعل في نجاح برنامج
التدقيق الضريبي، لأنه وكما يرى الباحث ان العبرة ليس بوضع النظم وتشديد الاجراءات وانما
بحسن استخدام الموارد واهمها المورد البشري بالإضافة الى تطبيق مبادئ المحاسبه والتدقيق
المتعارف عليها والالتزام بالتشريعات الضريبية الوطنية من حيث:

1- وضع الرجل المناسب في المكان المناسب

2- تأهيل الفاحصين بعقد دورات تدريبية متخصصة

3- المتابعة المستمرة بالتشريعات والقوانين الضريبية

.

المبحث الاول: تحضير عملية التدقيق الضريبي

المطلب الاول : ضرورة التسجيل في الدوائر الضريبية وتنظيم الدفاتر المحاسبية

1-1: واجب التسجيل في الدوائر الضريبية

1-2: أهمية التسجيل للفاحص الضريبي

1-3: الأسباب التي تدعو الفاحص على رفض الدفاتر

أولاً: من حيث الشكل

ثانياً: من حيث الموضوع

1-4: فئات المكلفين الواجب إخضاعهم للتدقيق الضريبي

أولاً: فئات المكلفين

ثانياً: الأسباب الرئيسية التي تدعو على إعطاء إهتمام خاص لكبار المكلفين

1-1 : واجب التسجيل في الدوائر الضريبية

عالج قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 والمطبق حالياً في أراضي السلطة الفلسطينية موضوع التسجيل للمشتغل في الفصل العاشر من العدد رقم 72 والخاص بالقانون في المواد من رقم (55 وحتى 67). وكذلك عالج في العدد رقم 73 من نفس القانون النظام الخاص بمسك الحسابات لكل مشتغل.

1-2 : أهمية التسجيل بالنسبة للفاحص الضريبي

1- انه يمثل مصدر الالتزام بالنسبة للمشتغل للتقيد بتعليمات القانون الضريبي والتعليمات والتفسيرات الصادرة من السلطة التنفيذية.

2- أنه يمثل بداية التقادم للسجلات والدفاتر المحاسبية

3- أنه يبين طبيعة الوحدة القانونية والالتزامات المفروضة عليها من حيث طبيعة السجلات المحاسبية الواجب الاحتفاظ بها، موعد تقيم الكشوفات، نوع الكشوفات المطلوبة...ألخ.

وقد حدد قانون الجمارك والمكوس بإصدار فاتورة ضريبية عن كل صفقة يقوم بها المشتغل وإلا اعتبر مخالفا لتعليمات القانون. وبالتالي فإن واجب إصدار فاتورة ضريبية تقع على كل من يسجل لأغراض الضريبة. ولكن المشتغل الصغير والتي لا تزيد حجم صفقاته عن 225000 يعتبر في حكم القانون مشتغل صغير، وبالتالي عليه إصدار فاتورة صفقه بدلا من فاتوره ضريبه اصلية، والحكمة في ذلك ان المشتغل الصغير يبيع للمستهلك النهائي الذي هو ليس بحاجة الى اعادة استخدام الفواتير. اما المشتغلين الآخرين فيلزمهم القانون بإصدار فاتورة ضريبية أصلية مصممة حسب الأصول. وهذا لايعني ايضا انهم لا يستطيعون إصدار فاتورة صفقه بل يستطيعون وهم ملزمون من حيث الاصل بإصدار فاتورة ضريبية عن كل عملية بيع، فاذا ما كان طالب الفاتوره مشتغلا مرخصا فالواجب هنا إصدار فاتوره ضريبية، ام اذا كان المشتري مستهلك نهائي فلا مانع في هذه الحالة من إصدار فاتورة صفقه، المهم ان يتم التصريح في نهاية الدورة الماليه عن جميع الفواتير سواء اكانت فاتورة صفقه او فاتورة ضريبية. وموقف الفاحص الضريبي هنا التأكد من أن المشتغل المرخص لم يقدّم فواتير الصفقة من مجموع الصفقات، ومعاملتها معاملة الفواتير الضريبية، أي تحقيق هدف التمام Completeness والتي هي من اهداف التدقيق العامة وهي الوجود، التمام، الدقة، التصنيف، الحقوق والالتزامات، والعرض والافصاح. والهدف من التسجيل هو التقيد بتعليمات القانون ومسك الحسابات الضرورية واللازمة لتسيير أعمال المشتغل.

3-1: الاسباب التي تدعو الفاحص الى رفض الدفاتر

أولاً: من حيث الشكل:

1- اعتياد المكلف على تقديم الكشف الذاتي الى الدوائر الضريبية بشكل يوحي ان المكلف لا يمسك اية نوع من انواع الحسابات سوى الدفع بالمقطوع لدائرة القيمة المضافة، اي عدم اظهار قيمة الصفقات الداخلة او الخارجة في التقرير الدوري والإكتفاء بالضريبة المقطوعة⁽¹⁾.

(1) ملاحظات ومشاهدات الباحث أثناء عمله كمدير لدائرة ضريبة القيمة المضافة، 1999.

- 2- التأخر في تقديم الكشف الذاتي الى الدوائر الضريبية مع انه تم الطلب من المكلف تقديمه اكثر من مرة. بالاضافة الى التأخير بتقديم الكشوفات الدورية لضريبة القيمة المضافة، واذ تم تقديمها يتم تقديمها بالدفع بشكل مقطوع ودون توافق الدفع مع واقع حال المشتغل.
- 3- عدم وجود قسم محاسبة في المنشأة وقيام اصحابها بالتسجيل دونما استناد الى واقع مالي حقيقي.
- 4- وجود أخطاء وكشط ومسح وتمزيق للسجلات المحاسبية في حالة وجودها، مع عدم احتفاظها في مكان أمين.
- 5- عدم وجود حسابات بنكية تطابق المدفوعات الكبيرة والصغيرة في المنشأة واعتماد المنشاه على المشتريات النقدية والمبيعات النقدية دون وجود ماكينة كاش لهذا الغرض.
- 6- عدم وجود جرد للبضاعة، مع عدم حفظها بشكل يسهل حصرها وعدها.
- 7- القيد بأسلوب بدائي ويتسم بالغموض والسرية.

ثانيا: من حيث الموضوع

- 1- انعدام وسائل الرقابة الداخلية والضبط الداخلي، وعدم اتباع الاساليب الفعالة للمحافظة على سلامة عمليات المنشاه وحقوقها وممتلكاتها.
- 2- عدم التطبيق السليم لمبدأ الاستحقاق واستقلال السنوات المالية والضريبية.
- 3- اسقاط بعض عمليات المنشأة وخاصة التي ترتبط بالنشاط التجاري وذلك بعدم اثباتها في الدفاتر مما يؤثر على نتائج النشاط التجاري ومنها:
 - أ- عدم اثبات فواتير المقاصة الواردة من اسرائيل وتمزيقها، او اصدارها باسماء وهمية.
 - ب- اعادة تصديرها الى الجانب الاسرائيلي وكأنها مباعه من اراضي السلطة الفلسطينية مما يشكل خسارة ليس فقط في الوعاء الضريبي وانما خسارة قومية بالدفع الى الجانب الاسرائيلي اكثر من القبض منه، علما ان وارداتنا من اسرائيل تفوق صادراتنا بمئات المرات، وقد أصدرت الادارة الضريبية الفلسطينية تعميما الى دوائرها الاقليمية بعدم

إصدار فاتورة مقاصة فلسطينية الى الجانب الاسرائيلي بخصوص المشتريات المستوردة (المشتراة) من الجانب الاسرائيلي مثل مشتريات البترول ومشتريات الغنم.

4- عدم وجود المستندات اللازمة المعززة للعمليات المالية.

5- عدم سلامة جرد البضاعة اخر المدة، وعدم التحقق من وجود كل اصناف البضاعة.

6- عدم تسجيل المبيعات الصادرة من المنشأة والاعتماد على التعامل بالقومسيون من تاجر الى اخر.

والخلاصة أن قبول الدفاتر أو رفضها يتوقف عليها كيفية معاملة المكلف ضريبيا، فإما أن يتم معاملته على حسب المصرح بدفاتره بحالة قبول الفاحص للدفاتر واما رفض الدفاتر ومعاملة المكلف وتقديره حسب الفطنة والدراية في حالة رفض الدفاتر. وتسفر عادة نتيجة الفحص عن إحدى الحالات التالية:

* أن الدفاتر منتظمة وأمانة في بياناتها المالية.

* أن الدفاتر غير منتظمة ولكنها أمانة في بياناتها.

* أن الدفاتر منتظمة وغير أمانة في بياناتها.

* أن الدفاتر غير منتظمة وغير أمانة.

بالنسبة للحالة الأولى: يثبت المأمور الفاحص أن الدفاتر منتظمة. أي أنها مستوفاة لجميع الشروط الشكلية والموضوعية، وان القيود الواردة بها متفقة مع المستندات المحفوظة المقابلة لها وأنها أمانة أي تتضمن جميع الإيرادات التي حصل عليها المكلف خلال السنة المالية موضوع الفحص، وان كافة المصاريف اللازمة لمقابلة الإيرادات قد أخذت في الحسبان، وبهذه الحالة تعتمد الدفاتر ويتم ربط الضريبية وفقا للاقرار المعد من واقع الدفاتر.

اما بالنسبة للحالة الثانية: يثبت الفاحص أن الدفاتر أمانة ولا ينقصها سوى النظامية، فيتعين على الفاحص الأخذ بها والطلب من المكلف أو إدارة المشروع إجراء التعديلات اللازمة والضرورية للوصول إلى الأرقام الصحيحة للربح الذي يتخذ كوعاء للضريبة. فان امتثل

المكلف أو إدارة المشروع بتعليمات الفاحص فيتعين الأخذ بها وعدم رفضها. ويرى الباحث من خلال تجربته التدريسية والعملية ما يلي:

1- عدم رفض الدفاتر في حالة مخالفة الدفاتر للأعراف المحاسبية بالنسبة لكل نشاط على حدة، إذا توفر فيها كوحدة واحدة في النهاية الأمانة والانتظام.

2- عدم رفض الدفاتر إذا اخذ المكلف أو إدارة المشروع بالتعديلات التي أشار إليها الفاحص في تقريره.

3- لا يجوز الاستناد في رفض الدفاتر إلى وجود أخطاء في بعض القيود المحاسبية في سنة ما لرفض الدفاتر في سنة أخرى.

4- لا يجوز التعويل على أية أقوال أو أوراق لدى مكلفين آخرين لرفض دفاتر مكلف آخر إلا إذا اثبت الفاحص أنها تخص فعلا المكلف المقصود ضمن أدوات إثبات مقنعة كالتوقيع من المسؤولين عن إدارة المشروع.

5- يجب الاثبات دونما اي شك ان العيب في الدفاتر يمس بصورة مباشرة عمليات التحقق من دورة الإيرادات ودورة تكلفة البضاعة المباعة.

6- يجب عدم الغاء الدفاتر قبل فحصها فعليا.

7- يجب فحص الدفاتر فحصا فعليا في كل سنة مالية قبل اتخاذ قرار رفضها، ورفضها في فترة مالية لا يعطي الحق للفاحص برفضها للفترات اللاحقة.

8- فرق صغير في حركات المخزون لا يشكل انحرافا جوهريا لالغاء الدفاتر، بل يجب أن يكون الانحراف جوهري لغرض الغاء الدفاتر.

9- عدم الالتزام بحرفية نظام مسك الدفاتر كما في النظام رقم (73) من قانون رقم 16 لسنة 1963، لا يكون كافيا لالغاء الدفاتر، وخصوصا اذا أثبت المشتغل ان البديل للتسجيل ملائم ويتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP).

10- يجب عدم الاكتفاء بشهادات الاشخاص لرفض الدفاتر، وانما على المأمور الفاحص ان يثبت:

أ- عرض الفواتير الغير مسجلة في الدفاتر بناء على شهادات المورد او المزود بها.

ب- اثبات تكرارية عدم التسجيل وعدم الاكتفاء بحالة مفردة.

ج- اثبات ان الفواتير الغير مسجلة في الدفاتر أنها دفعت من قبل المشتغل الى المزود بأي طريق من طرق السداد.

وبالنسبة للحالة الثالثة والرابعة:

بما ان الدفاتر تقتصر إلى الأمانة فان انتظامها لا يعتد به مما يتعين معه إهدارها وعدم الأخذ بها والالتجاء إلى التقدير على حسب الفطنة والدراسة. أما بالنسبة للفاحص الخارجي فعليه الاعتذار عن عملية التدقيق والكتابة إلى إدارة المشروع عن أسباب الانسحاب وإلا عرض نفسه للمسائلة القانونية.

4-1: فئات المكلفين الواجب إخضاعهم للتدقيق الضريبي

اولا: فئات المكلفين

يمكن تقسيم المكلفين الى ثلاثة أقسام⁽¹⁾.

(1) صغار المكلفين. المشتغلين الذين لا تزيد حجم صفقاتهم عن ما قيمته 13000 \$ أو 50000 شيكل.

(2) الفئة المتوسطة من المكلفين. المشتغلين الذين تتراوح صفقاتهم المالية خلال الفترة المالية من 50000 - 225000 شيكل.

⁽¹⁾International Monetary Fund (F.A.D), **Recommendation for further improvement of fiscal administration**, Ministry of Finance, Ramalla, Palestine. 1999. P. 40-41.

- البعثة المرسلة من صندوق النقد الدولي إلى فلسطين لدراسة وتحسين الإدارة الضريبية. نفس المصدر أعلاه.

- قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، نظام بشأن تنظيم الدفاتر الحسابية رقم (73)

3) كبار المكلفين. ما زاد عن الأرقام أعلاه والمؤسسات المالية. ويعتبر المكلف مكلفاً كبيراً كما يلي:

أ) في قطاع غزة، إذا بلغت مبيعاته خلال السنة، 4 مليون شيكل.

ب) في الضفة الغربية، إذا بلغت مبيعاته خلال السنة 3 مليون شيكل.

ومن الضروري أن تحدد خطط التدقيق أهدافاً معينة لمختلف أنواع المكلفين، وذلك لتأمين تغطيته عريضة لاعداد المكلفين في برنامج التدقيق. ولأن المكلفين ذوي الخصائص المتشابهة يميلون إلى إظهار أشكال متشابهة من عدم الامتثال.

والسؤال المطروح: هل ينبغي إعطاء اهتمام خاص لنوع معين من المكلفين مثل كبار المكلفين أو إعطاء الاهتمام لجميع المكلفين بالتساوي؟

وقد اختلف الفكر الضريبي في المعاملة، فمنهم من يريد إعطاء كبار المكلفين الاهتمام الأول ومنهم من يعطى الفئة المتوسطة، أما الجميع فقد رأي أن صغار المكلفين يجب عدم إعطائهم الاهتمام الزائد مع عدم إغفال متابعتهم من حين لآخر.

ثانياً: - الأسباب الرئيسية التي تدعو الى إعطاء اهتمام خاص لكبار المكلفين

1) أن كبار المكلفين يحتجزون عند المنبع مبالغ ضخمة من ضرائب العاملين لديهم (لأغراض ضريبة الدخل).

2) ان المكلفين الكبار يحصلون على مبالغ ضخمة مقابل ضريبة القيمة المضافة من مبيعاتهم

3) أن المكلفين الكبار غالباً ما يحتفظون بحسابات منتظمة.

4) أن المكلفين الكبار عادة ما يتعاملون مع عدد قليل من الموردين وبالتالي فإن متابعتهم تكون أكثر سهوله.

5) إن الاكتشاف المبكر للمتهربين الكبار من المكلفين يساعد في ضبط الفئة المتوسطة عن طريق التدقيق التقاطعي.

وتبين التجربة في أكثر من دولة في العالم ان معظم التقديرات الاضافيه جاءت نتيجة للتدقيقات التي أجريت على كبار المكلفين، وكمثال على ذلك⁽¹⁾، في هنغاريا وفي عام 1992 شكل ما نسبته 1 % من التدقيقات حوالي 20 % من التقديرات الاضافيه. وفي فرنسا شكل 2% من التدقيقات ما نسبته 40% من التقديرات الضريبية الاضافيه. ولهذا السبب تولي بلدان كثيره اهتماما خاصاً بتدقيق كبار المكلفين. وعلى سبيل المثال في عام 1994 أجرت إدارة الضرائب الفيدرالية في الولايات المتحدة تدقيقات لنسبه تتجاوز 3.5 % من المكلفين الذين يزيد دخلهم عن 100.000 دولار أمريكي وأقل من 1% من المكلفين الذين يقل دخلهم عن ذلك.

وفي فرنسا تجري تدقيقات للشركات الكبيرة مره كل أربع او خمس سنوات بينما تجرى تدقيقات متباعدة على الشركات الصغيرة مره كل 20 - 40 عاماً. وفي عام 1997، اضطرت ادارة الضرائب الأسترالية الى تركيز اهتمامها على الشركات الكبيرة بعد ان أنهت حملته مكثفة لمدته سنتين على الافراد⁽²⁾. وفي فلسطين فإن الادارة الضريبية تقوم بالتركيز على الشركات والمكلفين الكبار للحصول على فواتير المقاصة والتي تشكل إيرادا كبيرا للسلطة والتي لا تقل عن نسبة 70% من الإيراد الكلي لإيرادات الضرائب الغير مباشرة.

أما بالنسبه للفئة المتوسطة من المشتغلين والذين تقدر دوره مبيعاتهم السنوية من 250000 شيكل الى واحد مليون شيكل فإن التركيز على هذه الفئة في التدقيق سوف يساعد وبلا شك في زيادة الحصيلة الضريبية للأسباب التالية:

(1) أن هذه الفئة هي حلقة الوسط بين المكلفين الكبار والمكلفين الصغار، فإذا انتظمت هذه الفئة في عمليه الاخراجات والإدخالات بالنسبة للفواتير الضريبية، فإن هذا سيساعد كثيراً في عدم التهرب الضريبي من الفئة الكبيرة او الصغيرة.

(2) أن القانون ألزم أيضا هذه الفئة بمسك حسابات تتناسب وطبيعة أعمالهم وبالتالي فإن متابعتهم ليس بالشىء الصعب ومفروض بحكم القانون.

⁽¹⁾ Ibid, Alan Tait p.67.

⁽²⁾ كريستوف، ر، جراند كلاس: إعداد برنامج التدقيق الضريبي وتحسين إجراءات التدقيق للمؤسسات الكبيرة، وزارة المالية الفلسطينية، ندوة عن النظام الضريبي للمسؤولين الفلسطينيين، رام الله، 1997، صفحة 6، 7.

3) أن هذه الفئة هي الجهة المنافسة للشركات والمكلفين الكبار، فإذا استطاعت الحصول على مشتريات بدون فواتير ضريبية، فإنها سوف تزيد من مشكلات الادارة الضريبية زيادة علي مشاكلها مع صغار المكلفين نظرا لضخامة أعدادهم، وميلهم الى عدم استعمال النظم المحاسبية، وميلهم الى التعامل نقداً وبقصد التهرب وعدم مسك حسابات رسميه.

لذلك يرى الباحث أن خطه التدقيق يجب ان تولي اهتماما خاصاً للفئة المتوسطة من المكلفين وخاصة فئة عدم الملتزمين لمساعدتهم في الالتزام أولاً، وثانياً عدم اعطاءهم فرصة خلق أجواء تنافسيه للتهرب الضريبي مع الفئة الكبيرة.

وفي الولايات المتحدة، يشكل صغار المكلفين في مجموعهم نسبة تقدر بحوالي 35% من الفجوة الضريبية الكلية لانه وجد أن الشكل الرئيسي لعدم الامتثال هو عدم تسجيل مبالغ ضخمة من الدخل في الإقرارات الضريبية. وقد استطاعت بعض بلدان أمريكا الجنوبية أن تحسن كثيراً من درجة الامتثال الضريبي عن طريق تحويل استراتيجية التدقيق الضريبي لتغطي المكلفين من الفئة المتوسطة. ففي شيلي مثلاً، زاد فيها تحصيل ضريبة القيمة المضافة بأكثر من 55% من سنة 1979 الى سنة 1982 اثر تركيزها على المكلفين من الفئة المتوسطة.⁽¹⁾

(1) مرجع سابق، كريستوف، ر، جراند كولاس، صفحة 11 و 12.

المبحث الثاني: مرحلة التخطيط لعملية التدقيق الضريبي

المطلب الأول: خطة التدقيق الضريبي

المطلب الثاني: أنواع وطرائق التدقيق الواجب اجرائها

المطلب الأول: خطة التدقيق الضريبي

تمهيد:

يتناول هذا المبحث موضوع خطة التدقيق الضريبي والتي تعتبر العمود الفقري في موضوع هذه الرسالة بما لها من اهمية، ليس فقط لمواضيعها المتميزة، وانما لما للتخطيط من اهمية بصوره عامه، وفي التدقيق الضريبي بصوره خاصه، ويقول Milka Casanegra، إذا كانت خطه التدقيق الضريبية غير فعاله، فمعنى ذلك أن الاداره الضريبية نفسها غير فاعله، واضاف القول:

Tax administration may be thought of as a series of links making up a chain. The strength of the weakest link determines the strength of the chain as a whole, when tax administration is weak, tax administration will also be weak.⁽¹⁾

وقد تم تعريف خطة التدقيق الضريبي كما جاء في المحاضره التي أُلقيت عن " اعداد برنامج التدقيق الضريبي وتحسين اجراءات التدقيق " بواسطة قسم العلاقات الخارجيه لصندوق النقد الدولي كما يلي:

Engagement planing involves all the issues the auditor should consider in" developing an overall strategy for conducting the audit ⁽²⁾."

⁽¹⁾ Ibid, Alan Tait, P. 67.

⁽²⁾ Ibid ,Ernest .Young, P.2

والشكل 4-1 يبين منهجية خطة التدقيق للمدقق كما يراها Ernest Young:

الشكل 4-1 . منهجية خطة التدقيق للمدقق كما يراها Ernest Young

Planning an Audit and Designing an Audit Approach
Accept client and perform initial audit planning عمل خطة التدقيق الابتدائية
Understand the client's business and industry تفهم طبيعة أعمال العميل
Assess client business risk قدر اخطار التدقيق
Perform preliminary analytical procedures صمم كل إجراءات التدقيق اللازمة
Set materiality and assess acceptable audit risk and inherent risk حدد الاهمية النسبية ومعدل الخطر المسموح به
Understand internal control and assess control risk تفهم نظام الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع
Develop overall audit plan and audit program كون خطة التدقيق العامة وصمم برنامج التدقيق

ومفهوم الباحث **لخطة التدقيق الضريبي** أنها إطار ممنهج للعمل، تحدد فيه الأهداف فيما يتعلق بالعدد الكلي لعمليات التدقيق التي يجب أن تتولاها مكاتب الضرائب على مستوى المحافظات في الوطن. ويمكن تقسيمها الى أربعة مراحل أساسية تطبق في كل مرحلة طرق وأساليب تدقيقية مختلفة تعتمد على تقديرات الفاحص ومدى حصوله على بيانات مالية وأدلة إثبات مناسبة من الاداره تساعد للانتقال الى المرحلة اللاحقة، وهكذا. وقبل البدء في شرح مفهوم استراتيجية التخطيط الضريبي لعملية التدقيق، لا بد من التفرقة بين التخطيط الضريبي والمقصود به تجنب الضريبة او التخطيط المشروع، وبين التخطيط لعملية التدقيق الضريبي كروياً وبناء استراتيجيه علميه ممنهجه، والمسمى **Systematic audit approach**. فالتخطيط الضريبي بمعنى التجنب الضريبي هو عبارته عن جميع الاعمال المشروعه التي يلجأ اليها المكلف للتخلص من عبء الضريبة بطريق مشروع.

مراحل خطة التدقيق الضريبي

المرحلة الاولى : المرحلة التحضيرية

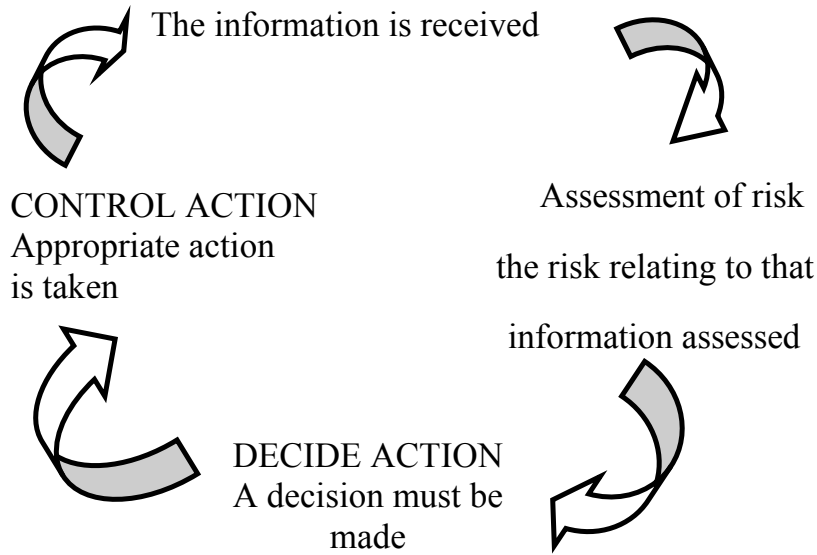
إن الهدف من خطة التدقيق هو بناء إطار فكري عن الشركة تحت التدقيق من أجل جمع الأدلة والبراهين عن صحة الاحداث المالية، ليستطيع المدقق من خلال هذه الدراسة تحديد الاخطار ورسم برنامج التدقيق اللازم والاجراءات التدقيقية لمساعدته في إبداء رأيه المهني وهو الهدف من عملية التدقيق. وبالتالي فإن **المرحلة الاولى** وهي مرحلة تحديد مواطن الأخطار Audit risk، ثم بناء اجرائيه معينه تعتمد على استراتيجية معينه للبدء في عمل الاختبارات سواء كانت اختبارات الإذعان الخاصه بالضوابط الداخلية أو الاختبارات الخاصه بأغراض التدقيق وذلك عن طريق جمع المعلومات من ألسان المصادر المختلفة في المشروع التجاري.

المرحلة الثانية : المرحلة الميدانية

والشكل 2-4⁽¹⁾، يبين استراتيجية الفاحص الضريبي خلال المرحلة الثانية:

شكل 2-4. استراتيجية الفاحص الضريبي خلال المرحلة الثانية.

INFORMATION



⁽¹⁾ Ibid, Ernst & Young P.6.

وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل الفحص، والتحقق من ان السجلات والاشخاص القائمين عليها يقومون بتحقيق الضريبة VAT Assurance، أي أن هذه الزيارة والزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات Specific credibility checks تأسيسيه للاختبارات القادمة التي تم اختيارها من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي تم الحصول عليها في المرحلة السابقة. وتشتمل هذه المرحلة على الخطوات التالية:

أ) اختبار سلامة النظام المحاسبي

ب) اختبار حسابات محددة.

ج) إجراء اختبارات التحقق من أي مبيعات أو إيرادات غير معلنة.

د) اختبار كشف ممارسات الغش والتحايل.

وهنا تجدر الإشارة من خلال التجربة العملية إلى تحديد المشاكل العملية التي قد تواجه مسؤول التدقيق من خلال عمل المساعدين في أماكن تواجههم عند العمل وهي:

1- أن بعض المدققين ليس لهم الاستعداد للتحري والتدقيق بشكل حقيقي ومنهجي ويكتفون بالتحقيق والتدقيق الروتيني والمكتبي من خلال دفاتر وسجلات الشركة. وهؤلاء لن يساعدوا أبداً في عملية التدقيق الضريبي ويجب إعادة تأهيلهم أو نقلهم إلى وظائف تتناسب وقدراتهم الذهنية.

2- أن بعض المدققين لهم الاستعداد والإفراط في فحص المستندات. وهؤلاء أيضا يمكن تضبيب وقتهم في فحص مستندات ووظائف غير مهمة، وبالتالي لا يعطون نتائج مرضية للفحص الضريبي، وهؤلاء يمكن الاستفادة منهم وتوجيههم التوجيه السليم عن طريق تدريبهم على أساليب العينات وأساليب الفحص الجزئية، وعلى خطة التدقيق المركزية المعتمدة من الاداره الضريبية.

3- أن بعض المدققين لا يهتمون في الوصول الى المبيعات غير المعلنة ويحصرن تدقيقهم في الدخل المعلن عن طريق مراجعة المستندات الخاصة به من خلال السجلات والدفاتر المحاسبية

المقدمة لهم. والمعروف أن الدخل غير المعلن لا يظهر في دفاتر المكلف أو في إقراراته الضريبية. وبالتالي تصبح هناك حاجة إلى طرق غير مباشرة وأساليب تدقيقية يجب استخدامها من قبل المدقق للوصول إلى الإيرادات الغير معلنة. وهذا ما يسمى بتوظيف الكفاءة الفنية والمهارة العلمية في كشف الحقائق وراء الدفاتر، أو استخدام الحس التدقيقي عن طريق عمل الاختبارات السريعة.

المرحلة الثالثة: مرحلة اختتام التدقيق وعمل التقرير النهائي.

1- قرار إنهاء التدقيق: من المهم أن يتخذ قرار إنهاء التدقيق من قبل رئيس قسم التدقيق في المكاتب الإقليمية أو من مدير التدقيق في الوحدات المركزية.

2- إعداد تقرير التدقيق النهائي: ويعتبر هذا خلاصة العمل خلال الزيارات المتكررة لمحل العميل والملخص بأوراق عمل موثقة من قبل مسؤول التدقيق الاقليمي او من قبل مدير التدقيق المركزي. والملاحظ أن تقرير العمل النهائي يعتبره بعض الفاحصين أو بعض مدراء المكاتب بأنه سر لا يمكن للعميل الاطلاع عليه، وبالتالي يمتنعون اطلاع العميل على مثل هذا التقرير ويطالبونه في نفس الوقت بفروقات ضريبية بناء على النتائج التي تم التوصل اليها الفاحص من خلال اوراق العمل. والحقيقة التي يجب ان يعرفها كل الفاحصين ان هذا التقرير يجب ان يعطى للمكلف اذا ما طلبه للاطلاع عليه لانه الوثيقة المكتوبة والدليل الثبوتي على صحة ادعاءات الفاحص الضريبي بالانحرافات التي ارتكبها المكلف اثناء قيامه باثبات الاحداث المالية خلال سنة الفحص. فعند مواجهة المكلف بهذه الحقائق ومطالبته بالضريبة المستحقة بخلاف الضريبة المصرح عنها، فانه يصبح من حقوق المكلف ان يطلع على هذه البيانات ليستطيع عمل الرد القانوني المناسب سواء بالدفع او المعارضة.

3- الاحتفاظ بأوراق العمل النموذجية.

تكون هذه الأوراق سجلاً تفصيلياً للأنشطة الرئيسية للتدقيق ونتائجه و جزء من الملف الدائم للممول وكما ذكر آنفا فان هذه المعلومات في أوراق العمل تقيد بوجه خاص بما يلي:

- 1- بينه ثبوته عند الطعن في التقديرات من قبل المكلف.
- 2- تكون دليل على عبء الإثبات لان عبء الإثبات يقع على الفاحص الضريبي في حالة المطالبة بفروقات ضريبية.
- 3- تساعد في عمليات التدقيق اللاحقة.
- 4- تعتبر وسيلة إعلامية وتعليمية للمدققين اللاحقين.

المطلب الثاني: أنواع وطرائق التدقيق الواجب إجرائها

1: مجالات تطبيق الطرق غير المباشرة

- يتناول هذا البند بعض من الحالات التي قد تواجه الفاحص الضريبي والتي تستلزم اللجوء للطرق غير المباشرة في تحديد الدخل الضريبي، وهي على النحو التالي:
- أ- نقص مستندات المكلف وإساءة استعمال الدفاتر المحاسبية أو عدم وجودها على الإطلاق.
 - ب- عدم التوافق بين المبيعات المعلنة ومستوى معيشة المكلف.
 - ج- عدم التوافق بين المبيعات المعلنة و أنشطة الشركة.
 - د- قيام المكلف بالإعلان عن خسائر أو أرباح ضئيلة بصفة مستمرة خلال فترات زمنية مستمرة.
 - هـ- قيام المكلف بالمطالبة باسترداد المدخلات أثناء الأزمات.
 - ذ- ارتفاع نسبة الضريبة المدفوعة في المواسم الاقتصادية.
 - و- معظم عمليات الشركة تتم نقداً.

هذه حالات تثير انتباه قسم الفحص والتدقيق في الدوائر الضريبية وعلى الفاحص الضريبي أن يستعمل خبرته وحنكته واستخدام هذه الأساليب للوصول إلى الدخل الحقيقي

The Right Tax at the Right time.

2: أنواع الطرق غير المباشرة لتحديد الدخل الضريبي⁽¹⁾

2-1: طريقة المطابقة النقدية

2-2: طريقة الودائع المصرفية

2-3: طريقة هامش الربح

2-4: طريقة مصادر الأموال واستخدامها

المبحث الثالث: تحليل المعلومات المالية من الإقرارات الضريبية ومن البيانات المستقاة من أجهزه المعلومات الضريبية.

يتم تجميع المعلومات الاساسيه للتدقيق من المصادر التالية:

1: المصادر الداخلية.

2: المصادر الخارجية.

3: أهمية جمع المعلومات من المصادر

1 -:- المصادر الداخلية:

(1) الملف الدائم للمكلف الموجود في الوحدة الاقليمي

(2) من الأقسام المختلفة في الوحدة الاقليمي والمكونة من:

أ) دائرة المشتغلين.

ب) دائرة المقاصة المحلية.

ج) دائرة السيارات.

د) دائرة التدقيق.

هـ) دائرة المعلومات الضريبية.

⁽¹⁾ لم يقد الباحث بشرح تفصيلي لهذه الطرق رغم أهميته للرسالة بسبب عدم الرغبة في الخروج عن عدد الصفحات المقررة.

و) من الموظفين المحليين او اجهزه الاستعلامات الضريبية.

ي) دائرة الكمبيوتر.

ز) دائرة الجمارك.

ح) من الإقرارات والكشوفات الدورية المقدمة من المكلف.

ويتمنى الباحث على الادارة الضريبية في فلسطين أن تنشأ دائرة مستقلة تسمى دائرة البحث والتحري عن المخالفات من خلال دائرة المقاصة المركزية.

2-:- المصادر الخارجية:

(1) من المحاسبين القانونيين عن طريق الميزانيات المقدمة سنوياً، والتقارير الداخلية المقدمة الى ادارات الوحدات الاقتصادية موضوع التدقيق.

(2) من الاداره العامة وخاصة قسم المقاصة المركزية، حيث يمثل هذا القسم مصدر حيوي للمعلومات عن المكلف. فقسم المقاصة المركزية يشبه الى حد كبير غرف المقاصة الموجودة في البنوك. حيث يتم تبادل الفواتير الصادرة عن مكلفين فلسطينيين مع الفواتير الصادرة عن مكلفين إسرائيليين بناءً علي اتفاقيه باريس الاقتصادية.

(3) من المكتبات العامة للإستفادة من المصادر العلمية والدوريات المتعلقة بالضرائب.

(4) من الغرف التجارية للإطلاع مباشرة على التجار والتصريحات المتعلقة برؤوس أموالهم.

(5) من مؤسسات ووزارات الدولة المختلفة مثل وزاره التجارة والصناعة، الاقتصاد والتموين.

(6) من دائرة الإحصاءات المركزية.

(7) من الصحف المحلية.

(8) من الموردين، والوكلاء، وتجار الجملة، والمصانع.

حيث يمكن من خلال البيانات المالية المتجمعة من هذه الفئة عمل الفحوصات المتقاطعة Checking- Cross بين مختلف المشتغلين، صغير، متوسط، كبير.

(9) من الدوائر الامنيه الحدودية.

(10) من الضابطة الجمركية.

3 - أهمية جمع المعلومات من المصادر الداخلية والخارجية

- 1- خلق قاعدة معلومات أساسية تعطى صوراً واضحة عن التزام المكلف مع الدوائر الضريبية.
- 2- خلق خطوط توجيه للفاحصين بطبيعة أوجه النشاط والصناعة، والظروف الاقتصادية، ومعدلات الربح الخاصة بمختلف الصناعات.
- 3- خلق نظام معرفي عن سلوك المكلفين ومظاهرهم الخارجية.
- 4- خلق نظام معرفي عن ميل المواطن للاستهلاك.

بعد أن تم للفاحص جمع المعلومات عن المشتغلين أو المكلفين المراد فحصهم، يبدأ الفاحص في تحليل المعلومات ومقارنتها مع تصرفات المشتغلين من خلال الكشوفات الدورية المقدمة وهنا سوف يواجه الفاحص الاحتمالات التالية:

* أن المشتغل ملتزم ويمسك حسابات نظاميه واميئه.

* أن المشتغل ملتزم ولا يمسك حسابات نظاميه واميئه.

* أن المشتغل لا يمسك حسابات نظاميه، وغير ملتزم.

وقد حدد القانون رقم 16 لسنة 1963 المعمول به في دولة فلسطين ماهية دفاتر الحسابات التي يجب على المكلف أن يديرها فقد صدر في سنة 1985 نظام إداره دفاتر الحسابات والذي يحدد لكل مكلف الدفاتر والسجلات والمستندات والكشوفات التي يجب عليه الاحتفاظ بها والتسجيل فيها وفقاً لثلاث أسس رئيسية⁽¹⁾ هي:

1- طبيعة عمل المكلف (إنتاج، تجارة جملة، مقاولات بناء .. الخ).

2- قيمة الدورة المالية السنوية للمكلف (مبيعاته، أو إيراداته شاملة للضريبة المضافة)

3- عدد العمال الذين يشغلهم المكلف لديه.

⁽¹⁾ قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، النظام الخاص بإدارة الدفاتر المحاسبية رقم (73).

من خلال تحليلات الفاحص الضريبي لسجلات المكلف او المشتغل و من خلال النقاش معه, يصل الفاحص الى تقرير في أي فئة يقع التزام المكلف لتبدأ بعدها العملية الضريبية المكونة من عملية الربط, وعملية التحصيل بمشاكلها المختلفة كما حددها القانون الضريبي.

والحقيقة أنه في عملية تحقيق الضريبة تواجهنا أيضا احتمالات معينة من قبل المأمورين الفاحصين سواء في ضريبة القيمة المضافة أو في ضريبة الدخل كما يلي⁽¹⁾:

- مأمور فاحص يريد أن يطبق القانون كما هو منصوص عليه.
 - مأمور فاحص يريد أن يطبق روح القانون و بشكل لا يتعارض مع القانون.
 - مأمور فاحص يريد أن يخالف القانون ويلزم المكلف بدفع ضريبة باعتباره يمثل السلطة العامة.
 - مأمور فاحص يريد أن يطبق القانون بشكل يتماشى مع مصلحة المكلف و ليس مع المصلحة الضريبية لأغراض تتفق وأهوائه.
 - مأمور فاحص يريد أن يطبق القانون وفق روح القانون وقواعده بشكل لا يتعارض والنصوص القانونية، وهذا ما يتبناه الباحث.
- ومن هنا تقتضي قانونية الضريبة، أن القانون الضريبي لا يراعي فقط مصلحة الدولة او المصلحة الضريبية وانما أيضا يراعي مصلحة المكلف عن طريق خلق الحقوق، والضمانات، ومراقبه مشروعيه الاداره في تنفيذ قراراتها الاداريه. وبالتالي يرى الباحث انه لا يجوز للاداره الضريبية ان تأتي عملا ماديا او قانونيا الا اذا كانت مجرد تنفيذ او تطبيق لقاعده تشريعيه عامه قبل مباشرة التصرف، ومثال ذلك التقديرات الوهميه التي أعدها بعض الفاحصين اثناء عملية حملة التفتيش التي قامت بها وزارة الماليه الفلسطينيه على قطاع الحجر في منطقة الخليل- فلسطين⁽²⁾ ومن هنا ولأهمية موضوع قانونية الضريبة للفاحص الضريبي سوف نخصص لها في هذه الرسالة موضوعا خاصا.

(1) مشاهدات الباحث من خلال موقعه الوظيفي كمساعد مدير عام لشؤون الإدارات الإقليمية، وزارة المالية الفلسطينية.

(2) مشاهدات الباحث من خلال عمله كرئيس لجنة المعارضة للإدارات الضريبية الإقليمية في الإدارة الضريبية، وزارة المالية الفلسطينية ، فلسطين)

المبحث الرابع : الاختبارات التي يمكن القيام بها في مراحل الخطة التنظيمية - الاختبارات السريعة-

تمهيد

يتميز التدقيق الضريبي في الضرائب غير المباشرة بأنه عبارة عن عمليات تدقيق قصيرة بخلاف التدقيق الضريبي في الضرائب المباشرة حيث يحتاج الى وقت كافي للمتابعة.

أولاً:- الاختبارات المتتالية (او طريقه اقتفاء أثر العملية المستندية)

وتسمى **Audit trail** وهي طريقه مرئية يمكن بواسطتها تتبع الحدث المالي من وقت حدوثه من المستند الأصلي الخاص به الى المنتج النهائي الذي يستقر فيه الحدث المالي سواء تمثل في قوائم مالية او تقارير مالية او سجلات محاسبية.

Audit trail is: a means for verifying the completeness of accounts by the tracing forward or backward, through the system of data. It is the route by which a transaction has been processed through the system, and can be traced using documents such as reports, orders, invoices⁽¹⁾.

والهدف من آل Audit trail هو :

(1 Assurance): وهي تأكيد أن الأحداث المالية في النظام المحاسبي المستعمل قد حدثت فعلاً وسجلت ضمن الدفاتر مما سيؤدي حتماً الى تحقيق الضريبة الصحيحة وفي الوقت الصحيح.

(2 Detection and Correction): وهي القدرة على اكتشاف الخطأ في المصدر الأساسي ثم متابعة هذا المصدر الى المنتج النهائي في النظام المحاسبي.

(3 Deterrent): أي أن هناك وسيلة وقائية في متابعة الخطأ من نقطة البداية. وقد سماه أحد الباحثين مسار المراجعة المنطقي وعرفه كما يلي: " أسلوب يسمح للمراجع بالحصول على أدلة

⁽¹⁾ Ibid, Ernest & Young, unit 4.

الإثبات اللازمه لإبداء رأيه الفني وذلك من خلال تتبع المعاملات المالية التي تمت في نظام إعداد المعلومات، إما بدءا بالمستندات الاصلية (او بالأفراد الذي يبدأ عندهم إدخال البيانات للحاسب) الى أن ينتهي بالتقارير والقوائم المالية، او بدءا بالتقارير النهائية ورجوعا الى المصادر الاصلية للمعاملات، وذلك للتأكد من صحة وجدية بيانات المدخلات وسلامة المعالجة ودقة المخرجات النهائية⁽¹⁾.

ثانياً: - طريقه أل Up – Mark

وطريقه أل Up- Mark هي طريقه سريعه لمعرفة النسبة التي يضعها أصحاب المشروع على التكلفة ويجب ان تكون اكثر من واحد صحيح. وفي الضريبة فإن الاختبار السريع هو بقسمه المبيعات المتحققة على المشتريات المتحققة، فإذا كانت النسبة $I < 1$ فمعني ذلك أن المشروع يحقق هامشاً معيناً يستعمله في تغطيه مصاريفه ونفقاته، إما إذا كانت النسبة أقل من $I > 1$ فهذا مؤشر خطر حيث يشير أن المشروع يبيع بخسارة او هناك تهريب للمبيعات، او أن المشروع يقوم بتخزين البضاعة باعتباره مشروعاً جديداً حيث تظهر مبيعاته حجماً أقل من مشترياته. ولكن أيضاً في هذه الحالة يجب مراجعته السجلات الخاصة بالمخزون والتأكد من صحة وجود البضاعة، بالاضافه إلى التأكد من الكشف الدوري الضريبي الذي يطالب به المشروع بطلب إعادة نقديه من الدائرة الضريبية وطلب ختمها وتسجيلها له كرسيد للفترات اللاحقة.

ثالثاً- Bank Reconciliation او طريقة التسويات البنكية

وهي عبارة عن تسويات حسابات النقديه والبنك للتأكد من صحة النقد المتدفق للمنشأة عن طريق مقارنته مع المبيعات وتسديدات المدينين من خلال مقارنة تسجيلات دفتر الصندوق وكشوفات البنك.

(1) سيد، علي إبراهيم طلبة: المحاسبة " نموذج مقترح لتتبع مسار المراجعة في ظل النظم المتقدمة للمعلومات " رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في، جامعة عين شمس، كلية التجارة، القاهرة، 1989، صفحة 18.

رابعاً:- المصاريف المتعلقة بالمصاريف الاساسيه (المصاريف ذات العلاقة)

Parts to total

يمكن من دراسة مصاريف النقل والحزم معرفة حجم البضاعة المباعة او من مصاريف السيارات معرفة عدد السيارات العاملة في المشروع.

خامساً:- Key Control

تعريف الاختبارات السريعه (مفاتيح الاختبارات) Key Controls

وهي عبارة عن الاختبارات التي يستخدمها الفاحص الضريبي لقياس صحة الإجراءات المحاسبية المستخدمة في النظام المحاسبي.

Key controls: is a manual or systems control specifically in place to ensure the correctness of the accounting procedures.

أمثله على الاختبارات السريعة:

- 1- ملاحظة عدم ختم فواتير المشتريات بخاتم خاص يبين تاريخ الادخال ويؤكد عدم الاستعمال لأكثر من فترة.
- 2- عدم ختم الفواتير بخاتم دقتت للتأكد من الصحة المحاسبية وخاصة النسب الضريبية.
- 3- عدم وجود برامج رقابية على الكمبيوتر تؤكد عدم ازدواجية الادخال لنفس الارقام او التاريخ او حتى لمبالغ معينة.
- 4- ملاحظة أن الفاتورة هي فاتورة ضريبية موجود عليها كلمة "الاصل".

ومثال ذلك:

* عدم وجود ختم لفواتير المشتريات بأنها سجلت بتاريخ معين خوفا من تكرار استعمالها. وهذا يمكن ملاحظته فوراً عند الاطلاع على فواتير المشتريات.

* عدم وجود ختم على الفواتير يشير صراحة الى الترحيل (رحلت) الى الدفاتر، وهذا أيضا يمكن ملاحظته فوراً.

* عدم وجود اشاره تحذير في الكمبيوتر عند إدخال الفواتير بأن هناك أخطاء في احتساب ضريبة المدخلات او المخرجات.

* عدم وجود اشاره تحذير في الكمبيوتر تبين ازدواجية الإدخال ورفض الفاتورة عند استعمالها اكثر من مره.

* عدم وجود نظام في الكمبيوتر لا يسمح بإصدار اكثر من فاتورة اصلية.

سادساً:- طرق التحليل المالي والاستفادة من النسب /التدقيق التحليلي⁽¹⁾

Analytical audit

يمكن تعريف عملية التحليل المالي بأنها عملية دراسة وتفسير محتويات القوائم المالية، لذلك فإن نتائج التحليل رهينة بمحتويات القوائم المالية التي تم تحليلها ولا شك أنها تتأثر بشكل اساسي بالمبادئ المحاسبية التي تم على أساسها إعداد القوائم المالية.

أما بالنسبة للفاحص الضريبي فإنه يلجأ الى التحليل المالي لقياس الربحية ومدى انتظامها في ظل الظروف العادية للتأكد من أن اداره المنشأة ملتزمة بدفع المستحقات الضريبية المتحققة عليها بالمبلغ الصحيح وفي الوقت المناسب. ذلك ان قياس الربح بالمفهوم الضريبي يختلف الى حد ما عنه في النظام المحاسبي، ولذلك فإن أساليب التحليل المالي تتوقف على الغرض من عملية التحليل،بمعني ما هو الغرض من عملية التحليل ؟ هل الغرض هو تقييم ربحيه المشروع، هل الغرض تقييم السيولة...الخ.

وحيث أن هدف الفاحص الضريبي هو التأكد من صحة وحقيقة الأرباح الظاهرة في قائمه الدخل فإنه يلجأ الى تحليل عناصر قائمه الدخل (حساب الأرباح والخسائر) لان هذه القائمة تحتوي على عناصر الإيرادات والمصروفات ذات الأثر المباشر على صافي الربح. وبالتالي

⁽¹⁾ Ibid, Kieso & others . P. 215

-Ibid, Arens, Alvin A .P. 208

فإن التدقيق التحليلي هو عبارة عن خطوات تحليلية هدفها التوصل الى تنبؤات بقيم متوقعه لعناصر من النفقات والإيرادات، وملاحظة مدى اتفاقها مع ما تتضمنه المستندات الرسمية. ويغطي التدقيق التحليلي دراسة الاتجاهات والنسب المئوية للتغيرات وتحليل النسب، كمقارنه مستويات الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة الحالية بتلك التي تخص الفترة السابقة، او الخاصه بمتوسطات الصناعة او النشاط، وكذلك بالمستويات المتوقعة التي تم التعبير عنها في الموازنات او ربطها بمصاريف خاصة كربط مصاريف السيارات مثلاً بعدد السيارات العاملة في المشروع او ربط مصاريف الدعاية بعدد الوحدات المباعة وهكذا...الخ. لذلك فعند استخدام نسب الربحية مثلاً يمكن للمدقق أن يدرس أسباب تغيير ربحية المشروع ومدي صحة الرقم المعلن عنه للربح الصافي. وهكذا بالنسبة لمختلف النسب الذي يختارها المدقق لمساعدته في الحكم على فاعليه اجراءات الرقابة الداخلية وكذلك قياس كفاءه الاداره في المحافظة علي مستواها في اداره المشروع.

سابعاً: طريقة المقارنات (صمام الامان) Cross Chacing

من المعروف ان الطريقة المستخدمة في ضريبة القيمة المضافة هي طريقة الرصيد الدائن والتي تسمى احيانا بطريقة الفاتورة وهي تشبه الى حد ما طريقة الطرح. ومن مساوئ هذه الطريقة انها تعطي سواء للبائع او المشتري فرصة لارتكاب غشا عن طريق التصريح بشكل غير صحيح عن مبلغ الفاتورة. فبالنسبة للمشتري يكون من صالحه ان تزيد قيمة مشترياته لاكثر من سبب، سواء في التأثير على تكلفة المبيعات او على الربح الاجمالي وخصوصا اذا ما عرفنا ان بعض المؤسسات المالية تحاسب على الربح كما في البنوك، حيث نصت المادة رقم 4 من نظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 على ما يلي: "تفرض مكوس اجور وارباح على النشاطات التي تمارسها في المنطقة كل مؤسسه مالية وذلك بنسبة 17% من الاجور التي تدفعها والارباح التي تحققها واذا لحقها خسارة في سنة ضريبية أمكن تقاصها من الاجور التي دفعتها في تلك السنه." اما البائع فيكون من صالحه ايضا تقليل قيمة الفاتورة (المشتريات) حتى يخفض من قيمة الضريبة الإضافية المدفوعة وكذلك تخفيض وعاء الدخل الخاضع للضريبة. وهكذا نجد التناقض الواضح بين غاية كل من المشتري والبائع. والفاحص

الضريبي الفطن هو الذي يستطيع استغلال هذا التناقض واكتشاف اعمال التهريب الضريبي عن طريقة استخدام اسلوب التدقيق التقاطعي، وخاصة انه يملك الامكانيات القانونية بالحصول على المعلومات من الموردين بطريقه قانونيه. وهذا النوع من التدقيق يصلح استخدامه في حالات تدقيق ملفات المهربين أو الشركات الكبيرة الملزمة بمسك حسابات رسميه حسب الاصول. ولكن لصعوبة تطبيق مثل هذا الاسلوب لكل الحالات لكبر حجم المسجلين في ضريبة القيمة المضافة فان الاسلوب الناجع هنا هو الفحص العشوائي، ثم التوسع اذا اظهرت النتائج مخالفات جوهرية من قبل البائع او المشتري.

ثامنا: الفحص التحليلي

وهو عبارة عن دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المالية المسجلة في السنة موضوع التدقيق مع البيانات المالية لسنوات سابقة في نفس المنشأة، او مع منشآت تمارس نفس طبيعة العمل او مع البيانات الاحصائية المنشورة من جهات معتمدة في السوق المحلي كما هو موضح ادناه.

بيانات مالية 98	بيانات مالية 99- ميزانيات او قوائم الارباح
بيانات مالية 98	بيانات مالية 99 - موازنات تقديرية.
بيانات مالية 98	بيانات مالية 99 - متوسطات الصناعة

المبحث الخامس : انشاء الاطار الفكري للفحص الضريبي وتوظيف مهارات وواجبات الفاحص الضريبي.

ان هدف اعمال الفحص في هذه المرحلة من مراحل التدقيق الضريبي هو بناء مصداقية المشتغل في التعامل مع الضريبيه وخلق الانتماء الطوعي لدى المشتغلين عن طريق الفحص العادل والهادف.

ويقسم هذا المبحث الى ما يلي:

المطلب الاول: تحديد اجراءات الفحص اللازمه خلال هذه المرحلة

المطلب الثاني: تحديد الاخطار المتعلقة بالضريبيه

المطلب الثالث: تحديد الاهميه النسبيه ومفهومها

المطلب الاول: اجراءات الفحص اللازمه خلال هذه المرحلة (1).

يبين الشكل 3-4 خطوات العمل اللازمه لتحقيق الفحص:

الشكل 3-4 . خطوات العمل اللازمه لتحقيق الفحص.

مرحلة المصدقية والثقة في المعلومات	*دراسة ملف المشتغل وبناء المصدقية *الخبرة السابقة عن المشتغل *المقابلته مع اصحاب المشروع *دراسة انظمة المحاسبه المتبعه والحسابات الختامية والقوائم المالية سواء الالية او اليدوية عن طريق: 1- الدراسه المستفيضة لملف العمل سواء المؤقت او الدائم. 2- مقابلات مع اصحاب المشروع او المسؤولين في الادارة. 3- عمل جوله ميدانيه في مواقع العمل وممتلكات المشروع. 4- دراسة الانظمه المحاسبية المتبعه وكذلك انظمة الرقابه. 5- دراسة التقارير الماليه المعده من الاداره او من مراقبي الحسابات الداخلية والخارجية.
---	--

(1)Ibid, Ernst &Young, Unit 2, P.4

- دورة في التدقيق الضريبي عقدت للفاحصين الضريبيين في وزارة المالية الفلسطينية، رام الله، 1999.

المطلب الثاني: تحديد الأخطار المتعلقة بالضريبة

تعتبر دراسة أخطار التدقيق من الدراسات المهمة لمدقق الحسابات لأنها ذات علاقة وثيقة مع دراسة الأهمية النسبية. وتأتي أهمية هذه الدراسة للمخاطر عند بدء التخطيط لعملية التدقيق، لتقدير حجم ونوع دليل الإثبات اللازم الحصول عليه لتدعيم رأي المدقق على البيانات المالية الظاهرة في القوائم المالية. ويجب التفرقة بين أنواع الأخطار التالية قبل البدء في شرح خطر التدقيق وهي:

1- الفشل الإداري Business failure

إن فشل المشروع التجاري يتحقق عندما لا يقدر المشروع كوحدة معنوية بدفع المستحقات المترتبة عليه لكل الفئات الدائنة، أو مقابلة طلبات المستثمرين، أو حدوث ظروف إقتصادية كبيرة تؤثر على قدرة المشروع بالاستمرار، مثل الركود الاقتصادي Recession، وكذلك لضعف الإدارة، وشدة المنافسة.

2- أَلْفَشْل التَّدْقِيقِي Audit failure

وهو عندما يصدر المدقق تقريراً خاطئاً Erroneous audit opinion عن صحة وعدالة الحسابات الختامية، وليس وفقاً للاصول العلمية لتدقيق الحسابات GAAS. وهو ما يسمى Breach of duty of care، معتمداً على المساعدين دون متابعة شخصية من المدقق الرئيسي.

3- أَلْ أَوْدِيت رِيسك Audit Risk

وهو عدم قدرة المدقق إكتشاف الأخطار في البيانات المالية، ومع ذلك يصدر المدقق تقريراً نظيفاً عن صحة وعدالة البيانات المالية، وذلك لأن المدقق لم يقم بمهمة الرجل الخبير والعناية المطلوبة Due care

1- تعريف خطر التدقيق ومكوناته

خطر التدقيق: Audit Risk، وقد عرفه Walter \ Booynton؛ كما يلي:

Audit Risk: "is the risk that the auditor may unknowingly fail to appropriately modify the opinion on Financial Statement that are materially misstated ⁽¹⁾".

وهو عبارة عن الخطر الموجود في بيانات القوائم المالية والذي لم يستطيع المدقق اكتشافه علما انه قام بكل الاجراءات المعقولة Reasonable Assurance في الوقت الذي اصدر المدقق فيه تقريراً نظيفاً Unqualified (غير متحفظ)، في الوقت الذي يجب إصدار تقرير غير نظيف Qualified، أو أي تقرير آخر من انواع التقارير.

2- ومعادلة خطر التدقيق هي كما يلي ⁽¹⁾:

PDR	AAR / IR X CR
PDR	Planned detection risk
AAR	Acceptable audit risk
IR	Inherent risk
CR	Control risk

وكمثال بالأرقام المفترضة لدورة البضاعة مثلاً (تكلفة البضاعة المباعة)

IR	100%
CR	100%
AAR	5%
PDR	$,05/1.0 \times 1.0 = ,05$ or 5%

إن عدم قيام المدقق بالاهتمام بتحديد الإخطار والأهمية النسبية سوف يؤثر على تطبيقات قواعد الـ GAAS، ويجب التعامل مع الأهمية النسبية وأخطار التدقيق معاً لتحديد حجم وكمية ووقت الحصول على أدلة الإثبات اللازمة لتقييم الإجراءات اللازمة.

3- أنواع الأخطار Types of risk

Planned detection risk	أولاً: مخاطر الاكتشاف
Inherent risk	ثانياً: الخطر المتلازم
Control risk	ثالثاً: خطر الرقابة

⁽¹⁾ Walter B. Kell and others, **Modern Auditing**, 6th. Ed. U.S.A, 1996 .P231

⁽¹⁾ Ibid , Arens ,Alvin A. P.241

رابعاً: الخطر المقدر والمسموح به Acceptable audit risk

أولاً: مخاطر الاكتشاف

وهو عبارة عن أداة قياس مخاطر الاكتشاف المخطط لها والمسماة بالخطر المسموح به Tolerable amount، وذلك لقياس الأخطار المتوقع حدوثها في تصنيف الحسابات، ومفتاح التعامل مع هذا النوع من المخاطر هو كما يلي:

1- أنه يعتمد على عناصر معادلة خطر التدقيق ويتأثر بها، وبالتالي فإن مقدار هذا الخطر يعتمد على تقدير المدقق للمخاطر الأولية المكونة لمعادلة مخاطر التدقيق.

2- أنه يحدد نوع دليل الإثبات الجوهرية اللازم الحصول عليه لتحقيق هدف المدقق Substantive evidence.

3- أنه يتناسب عكسياً مع حجم المخاطر، فإذا تم تقليل حجم خطر الاكتشاف فإن على المدقق أن يقوم بجمع كمية أكبر من دلائل الإثبات.

ثانياً: الخطر المتزامن Inherent Risk

وهو عبارة عن أداة قياس المدقق عن احتمالية وجود أخطاء جوهرية أو انحرافات errors or fraud في تصنيف الحسابات Segments قبل الأخذ في الاعتبار فعالية الرقابة الداخلية Effectiveness of internal control، أي هو أداة قياس مدى حساسية أو شفافية الأرقام الظاهرة في الميزانية Susceptibility of the financial statement للاخطار الجوهرية. فإذا ما اعتقد المدقق أن هناك احتمالية في وجود أخطاء جوهرية في أرقام الميزانية، فإنه والحالة هذه يقدر أن خطر الاكتشاف خطر عالي High inherent risk. وأكثر مناطق احتمالية لهذا الخطر هو في دورة البضاعة والمخزون. والعلاقة بين خطر الاكتشاف مع الخطر المخطط له، والدليل المطلوب هي علاقة عكسية، في حين أنها علاقة مباشرة مع الدليل الثبوتي. أي المطلوب من المدقق البحث عن حجم أكبر من دلائل الإثبات في المواقع المشكوك فيها في حالة غياب الرقابة الداخلية. وبالتالي ففي مثل هذا النوع من المخاطر يحتاج إلى

مدققين يتمتعون بكفاءات عالية في التدقيق وخصوصا عند تدقيق مخزون البضاعة في البنود التي يكون فيها احتمالية تقادم Obsolescence inventory. ومن أمثلة الخطر المتزامن:

1- الاحتمالات المعقدة، كما في إحتساب التعويضات للعمال أو للحوادث أو التأمينات، فهذه أصعب وأخطر من إحتساب صحة فواتير المبيعات من حيث الجمع والتضريب وغيره.

2- الاحتمالية في سرقة عناصر النقدية باعتبارها اسهل الأصول للسرقة.

3- المبالغة في التقديرات لبعض الحسابات كالمخصصات، والاحتياطات والكفالات Warranty obligation.

4- العوامل الخارجية مثل التطورات الصناعية Technological developments التي يمكن أن تؤثر على نوعية المخزون وإعتباره قديما.

العوامل التي تؤثر في تقدير الخطر المتزامن

- *Nature of the client's business
- *Results of previous audits
- *Initial versus repeat engagement
- *Related parties
- *Nonroutine transactions
- *Judgment required to correctly record account balances and transactions
- *Makeup of the population
- *None Compliance with Tax Law

ونركز هنا على العامل المتعلق بعدم الامتثال للقوانين الضريبية باعتبارها أحد محاور إهتمامات الفاحص None Compliance with Tax Law، بالإضافة على إهتماماته الأخرى.

إن عدم وجود سيوله نقديه لدى المنشأة سوف يدفع الاداره الى تاخير دفع الضريبة المستحقة وتأجيلها الى فترات لاحقه دون اعلام الدوائر الضريبية مما سيرتب عليها فوائد وغرامات، بل ربما يدفع الاداره الى التفكير بالتهرب من دفع التزاماتها الضرائبيه مما يشكل خطرا كبيرا وزيادة التزامات المنشأة. وهنا يجب على قسم التدقيق الداخلي في الإدارة الضريبية ان يتابع هذا الموضوع بصورة مستمرة واعلام الاداره عن استحقاق التزاماتها الضريبية أولا بأول. وقد عالج قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 في

المادة (80) كيفية تقديم الكشف المؤقت. ويرى الباحث أن تقديم الكشف المؤقت قد يستعمل وسيلة لتأجيل عملية الدفع المستحقة على المشتغلين في حالة عدم توفر السيولة النقدية. وقد اشترط القانون المذكور عدم امكانية تقديم كشف مؤقت خلال السنة الحالية اذا سبق ان قدم خلال السنة السابقة كشفان مؤقتان على الاقل. ويرى الباحث ان مثل هذه التصرفات قد يكون ورائها نوع من التهرب الضريبي بتقديم فواتير مقاصة منتهية تاريخها أو مزورة، ولذلك فاذا تبين للفاحص ان المشتغل ينتهج مثل هذه السياسة فعليه ان يحول المشتغل الى قسم التدقيق لدراسة الاسباب والمسببات.

ثالثا: خطر الرقابة

وهو عبارة عن قياس احتمالية وجود أخطار تزيد في مبالغها في تصنيفات الحسابات عن المتوقع لها وفقا لنظام الرقابة الداخلية. فإذا ما قدر المدقق أن نظام الرقابة الداخلي فعال effective فإن خطر الاكتشاف المخطط له يتم زيادته، والدليل يمكن إنقاظه، لأن المدقق هنا يعتمد على فعالية الرقابة الداخلية.

رابعا: الخطر المقدر المسموح به

وهو عبارة عن أداة القياس اللازمة من المدقق لقبول وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية بعد صدور تقرير المدقق النظيف Unqualified . وعادة يشار في خطاب التعاقد انه لا يمكن ضمان عدم وجود أخطاء جوهرية او عادية بعد إنتهاء عملية التدقيق

The auditor cannot guarantee the complete absence of material misstatements.

فمثلا، إذا قدر المدقق أن خطر التدقيق المقبول هو 2%، فكأنه يقرر أن Audit Assurance هو 98%.

والمعادلة هي: مخاطر الاكتشاف المخططة = الخطر المقبول (AAR)

الخطر المتاصل (IR X خطر الرقابة CR)

The auditor cannot guarantee the complete absence of material misstatements .

فمثلا، إذا قدر المدقق أن خطر التدقيق المقبول هو 2%، فكأنه يقرر أن ال Audit Assurance هو 98%.

5- طرق تحديد المواقع المحتملة للاخطار⁽¹⁾

يبين الشكل رقم 3-4 طرق تحديد المواقع المحتملة للاخطار كما يراها Arens.

شكل رقم 3-4. طرق تحديد المواقع المحتملة للاخطار كما يراها Arens.

Methods Practitioners Use to Asses Acceptable Audit Risk طرق تقدير الخطر المسموح به	
Factors	Methods Used to Assess Acceptable Audit Risk
External users reliance on financial statements مدى اعتماد المستفيدين الخارجيين على القوائم المالية المنشورة	*Examine the financial statements, including footnotes *Read minutes of board of directors meeting to determine future plans. *Discuss financing plans with management
Likelihood of financial difficulties إحتمالية وجود صعوبات فنية في إعداد القوائم المالية	• Analyze the financial statement for financial difficulties using ratios and other analytical procedures. • Examine historical and projected cash flow statements for the nature of cash inflows and outflows
Management integrity نزاهة وأمانة الادارة	• Accept client and perform initial planning • Understand the client's business and industry • Assess client business risk • Perform preliminary analytical procedures

ويتمثل عمل الفاحص الضريبي في هذا الجزء من العمل التدقيقي بدراسة مسار عملية الايراد من المستند الاساسي وحتى القوائم المالية، لتحديد أكثر المناطق خطورة عن طريق ما

⁽¹⁾ Ibid , Arens, Alvin A. P.245

يسمى Conducting Tax Assurance Work، وغالباً ما يلجأ الفاحصون الى تقسيم حياة المشروع إلى دورات تدقيقية Approach Cycle للتسهيل عليهم وعلى مساعدتهم في الوصول الى تحقيق أغراضهم التدقيقية، ويمثل الشكل 4-4 مثال لدورة المبيعات والتحصيلات المتعلقة بها والتقديرات اللازمة من الفاحص لتحديد الاخطار بالدورة.

شكل 4-4. دورة المبيعات والتحصيلات المتعلقة بها والتقديرات اللازمة من الفاحص لتحديد الاخطار المتعلقة بالدورة.

Sales and collection cycle	
Auditors assesment of material misstatement before considering internal control	Expect some misstatement Medium
Auditor's assessment of effectiveness of internal controls to prevent or detect material misstatements (control risk)	Medium effectiveness
Auditor's willingness to permit material misstatements to exist after completing the audit (Acceptable audit risk)	Low Willingness (Low)
Extent of evidence the auditor plans to accumulate (Planned detection risk)	Medium level (Medium)

المطلب الثالث: تحديد الاهمية النسبية ومفهومها Materiality

تمهيد

يجب على المدققين وبصورة عامة أن يكون لهم إحاطة تامة بمفهوم الأهمية النسبية وماذا تعني لهم في القوائم المالية، لانهم بتقدير الأهمية النسبية سواء في التقدير الأولى أو المعدل أثناء عملية التدقيق يستطيعون تقدير نوع وحجم وأهمية دليل الإثبات اللازم لتدعيم رأيهم عن صحة وعدالة القوائم المالية. فالمعروف أن مسؤولية المدقق هي تحديد مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات التي يمكن أن تضلل المستثمر العادي في اتخاذ قراراته الاقتصادية عند إطلاعه على البيانات المالية المنشورة والموقعة من المدقق والتي يشهد فيها المدقق بخلو البيانات المالية المعدة من الإدارة من الانحرافات الجوهرية.

1- وقد عرفت أل FASB 2 الأهمية النسبية كما يلي⁽¹⁾ :

"The magnitude of an omission or misstatement of accounting information that, in the light of surrounding circumstances, makes it probable that the judgment of the reasonable person relying on the information would have been changed or influenced by the omission or misstatement".

وهي عبارة عن حجم البيانات المحذوفة أو المضللة الموجودة في البيانات المالية أو المحذوفة من البيانات المالية والتي يمكن إعتبارها جوهرية وتؤثر على مستخدمي القرارات عند إعتمادهم على هذه البيانات.

ومستويات الأهمية النسبية هي:

- 1- مبالغ يمكن أن لا تشكل إنحرافا جوهريا immaterial amounts ، ومثالها، قيام الادارة باعتبار المصروفات المقدمة انها مصروفات مستهلكة وعدم إظهارها ضمن الاصول.
- 2- مبالغ ذو أهمية نسبية مع أنها لا تشكل خطرا كبيرا على مجمل البيانات المالية، ومثالها، عندما لا يستطيع المدقق التقرير بأن الجرد الفعلي صحيح إلى درجة يمكن الاعتماد عليه، أو أن هناك شكوك حول هذا الموضوع. وهنا على المدقق الاخذ في الاعتبار الاثر الناتج عن هذا الغموض على الحسابات الاخرى وهي:
- أصول، رأس المال العامل، الدخل الخاضع للضريبة، الخصوم المتداولة، التكلفة. وفي هذه الحالة يصدر المدقق تقريراً متحفظا Qualified مستعملا كلمة (Except for).

2- العوامل التي تؤثر على قرار المدقق بتقدير الأهمية النسبية

حددت النشرة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأميركية رقم SAS 47 AU 312 العوامل كما يلي:

1- أن الأهمية النسبية هي تقديرات نسبية وليست مطلقة

Materiality is a relative than an absolute concept

⁽¹⁾ Ibid ,Arens, Alvin A. P. 232

بمعنى أن التقدير هو نسبي وليس مطلق، ويعتمد على حجم المبالغ الظاهرة في القوائم المالية. ففي شركة كبيرة جدا مثل IBM يختلف فيها التقدير عن شركة عادية، فالأولى تقدر ميزانيتها بالبلايين والثانية ربما بالآلاف من الدولارات.

2- يجب أن يكون هناك أساس يمكن القياس عليه.

Bases are needed for evaluating materiality

وكأمثلة :

أ- صافي الدخل قبل الضرائب

ب- صافي المبيعات، أو مجمل الربح، أو صافي الأصول

3- العوامل الكمية والنوعية يجب أخذها في الاعتبار

Qualitative factors also affect materiality

ومن الأمثلة:

الأخطاء غير المقصودة في تقدير البضاعة، أكثر أهمية من الأخطاء المرتكبة من الموظفين العاديين في تقييم البضاعة وحتى لو كانت المبالغ متقاربة.

ت- التقديرات الخاطئة في التصنيفات، كما في مبلغ رأس المال العامل، فإذا كان التقدير أكثر من التقدير الواجب ببضع دولارات، فإن هذا لا يؤثر كثيرا على القوائم المالية، ولكن إذا كان مبلغ رأس المال العامل أقل من المبلغ الواجب أن يكون لمقابلة الالتزامات الطارئة، فإن على المدقق أن يعتبر أن تصنيف الأصول المتداولة والخصوم المتداولة قد خالفت مبدأ الأهمية النسبية.

ث- التغير في اتجاه تحقيق الإيرادات، فمثلا، إذا كانت الإيرادات تزداد سنويا بمعدل 3% لمدة خمسة سنوات سابقة على التوالي، وإن هناك انخفاض بنسبة 1% في السنة تحت التدقيق، فإن على المدقق أن ينظر إلى هذا التغير بمنظور الأهمية النسبية للتغيير. والشكل المرفق يبين كيفية اهتمامات المدقق بالأهمية النسبية والتعليمات الصادرة لمساعديه عند التخطيط لعملية التدقيق.

والشكل 4-5 يبين خطوات تطبيق الأهمية النسبية.

شكل رقم 4-5. خطوات تحقيق الضريبة من الفاحص .

Steps in applying materiality	
Planning extent of tests (step 1+ step 2)	
Set preliminary judgment	Step 1
Allocate preliminary judgment about materiality to segments	Step 2
Evaluating results (step 3+4+5)	
Estimate total misstatement in segments	Step 3
Estimate the combined misstatement	Step 4
Compare combined estimate with preliminary or revised judgment about materiality	Step 5

5- اعتبارات أخرى مثل الظروف المحيطة بالمشروع، نوعية البيانات المطلوب تقديمها إلى مستخدمي البيانات المالية. وقد لاحظ "توم لي" بأنه يوجد 126 إشارة خاصة بالاهمية النسبية في أدلة المحاسبة والتدقيق الصادر في إنجلترا⁽¹⁾ ومنها ما يلي:

أ- عملية التقرير: القرارات التي يتم اتخاذها بناء على البيانات المالية، تتخذ هذه القرارات على ضوء كمية وشكل الايضاح أو الافصاح المتوفر فيها. وهذا بدوره يعتمد على مدى خبرة الادارة في تقدير مدى ملائمة البيانات التي يحتويها التقرير.

ب- مستخدموا البيانات المالية، أي ان يراعى في البيانات التي يحويها التقرير المالي أن تكون قابلة للفهم من قبل مستخدميها، وأن تكون أيضا ملائمة لاحتياجاتهم.

ج - التقرير عن التحريفات. قد تحتوي التقارير المالية أحيانا على أخطاء، وعلى المدقق والمحاسب تقدير ما اذا كانت هذه الاخطاء هامة أو جوهريّة.

د- المشاركون في اعداد التقرير. يقوم باعداد القوائم المالية ثم تدقيقها عدة اشخاص يختلفون في نظرتهن للاهمية النسبية.

هـ - المحاسبة والتدقيق. يهتم المحاسبون بمستوى الخطأ المحتمل. لكن المدقق يهتم بالمخاطرة الناجمة عن عدم اكتشاف الاخطاء الجوهرية أو الجسيمة.

⁽¹⁾ من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أصول التدقيق، كلية الدراسات التجارية، الكويت، 1989، صفحة

و- الوحدات المحاسبية. الاهمية النسبية أمر يجب مراعاته في جميع التقارير المالية بغض النظر عن حجم أو طبيعة المنشأة التي يصدر عنها التقرير.

والفاحص الضريبي ينظر الى الاهمية النسبيه باهتمام خاص، ذلك ان حذف عنصرا أو مجموعه من العناصر من القوائم الماليه سوف يؤثر على النتائج النهائيه على الارباح مما سيؤثر على الضريبيه المستحقه. فمثلا عند تحقيق بضاعة اخر المده يجب على الفاحص التأكد من صحة ادراج مجموع عناصر البضاعه وهي: البضاعه الخام، والبضاعه تحت التشغيل، والبضاعه نصف مصنعه، والبضاعه المصنعه فأى حذف لاي عنصر من العناصر السابقه سيكون له اثر على الارباح والقولم الماليه

4- العلاقة بين الاهمية النسبية ونوع التقرير اللازم⁽¹⁾

يبين الشكل 4-6 العلاقة بين الاهمية النسبية ونوع التقرير اللازم كما يراها Arens.

شكل 4-6. العلاقة بين الاهمية النسبية ونوع التقرير اللازم.

Type of Opinion أنواع التقارير	Significance in terms of reasonable users' decisions الاهمية من قبل المستخدمين	Materiality level مستوى الاهمية
Unqualified تقرير نظيف	Users, decisions are unlikely to be affected	Immaterial غير مهم
Qualified تقرير غير نظيف	Users, decisions are likely to be affected only if the information in question is important to the specific decision being made. The overall financial statements are presented fairly	Material مهم
Disclaimer or Adverse تقرير عكسي	Most or all users, decisions based on the financial statements are likely to be significantly	High material مهم جدا

⁽¹⁾ Ibid, Arens, Alvin a. P.55

5- طرق تحديد الأهمية النسبية⁽¹⁾.

لم تقدم المحاسبة ولا قواعد التدقيق المتعارف عليها حتى الآن إرشادات رسمية
Official guidelines on quantitative measures of materiality ولكن التقديرات
التالية هي من استنتاجات المدققين في الحياة العملية.
1-5% -10% من صافي الدخل قبل الضرائب (10% للمؤسسات الصغيرة، 5% للمؤسسات
الكبيرة.

2- 0.5%-1% من مجموع الأصول

3- 1% من حقوق أصحاب المشروع

4- 0.5% - 1% من مجمل الدخل

5- نسبة مئوية من مجموع الأصول أو مجموع الإيرادات أيهما أكبر

وفيما يلي بعض الارشادات في تحديد الأهمية النسبية الصادرة عن أحد مكاتب التدقيق

الامريكية Berger and Anthony CPAs⁽²⁾.

Materiality Guidelines

القواعد الإرشادية في تحديد الأهمية النسبية

Professional judgement is to be used at all times in setting and applying
materiality guidelines. As a general guidelines.the following polices are to
be applied :

- 1- The combined total of misstatements in the financial statements exceeding 10 percent is normally considered material. A combined total of less than 5 percent is presumed to be immaterial in the absence of qualitative factors. Combined misstatements between 5 percent and 10 percent require the greatest amount of professional judgement to determine their materiality.
- 2- The 5 percent to 10 percent must be measured in relation to the appropriate base. Many times there is more than one bases to which misstatements should be combined. The following guides are recommended in selecting the appropriate bases:

⁽¹⁾ Ibid, William C.Boynton.P.226

⁽²⁾ Ibid, Arens, Alvin A .P.235

- a. Income statement. Combined misstatements in the income statement should ordinarily be measured at 5 percent to 10 percent of operating income before taxes. A guideline of 5 percent to 10 percent may be inappropriate in a year in which income is unusually large or small. When operating income in a given year is not considered representative, it is desirable to substitute as a base a more representative income measure. For example, average operating income for a 3-year period may be used as the base.
- b. Balance sheet. Combined misstatements in the balance sheet should originally be evaluated for current assets, current liabilities, and total assets. For current assets and current liabilities, the guidelines should be between 5 percent and 10 percent, applied in the same way as for the income statement. For total assets, the guidelines should be between 3 percent and 6 percent, applied in the same way as for the income statement.

3- Qualitative factors should be carefully evaluated on all audits. In many instances, they are more important than the guidelines applied to the income statement and balance sheet. The intended users of the financial statements and the nature of the information in the statements, including footnotes, must be carefully evaluated.

الفصل الخامس

التدقيق في الممارسة العملية

المبحث الاول : إجراء تدقيق دورة الإيرادات والحسابات المتعلقة بها

المبحث الثاني : الرقابة على القرارات الإدارية

المبحث الاول : إجراءات تدقيق دورة الإيرادات والحسابات المتعلقة بها حسب برنامج التدقيق الضريبي الفعال

المطلب الاول: مفهوم الإيرادات Revenue recognition

تعرف الإيرادات بأنها عبارة عن التدفقات الواردة الى المنشأة والمؤدية الى زيادة اصولها النقدية او الثابتة نظير بيع بضاعة او تقديم خدمة من اوجة النشاطات الرئيسية في المشروع. وقد عرفت نشرة المحاسبة FASB رقم 6 والمسماة Elements of Financial Statements (CON 6) " الإيرادات بما يلي:

Inflows or other enhancements of assets of an entity or settlements of its liabilities (or a combination of both) from delivery or producing goods, rendering services, or other activities that constitute the entities major or control operation (para. 78).

ويتم تحقق الإيرادات في المشروع في الحالات التالية ايهما اسبق:

* في حالة تسليم البضاعة او الخدمة للمشتري.

* في حالة اصدار فاتورة بقيمة البضاعة.

* في حالة تسليم المنشأة قيمة البضاعة نقدا، او اية وسيلة من وسائل الدفع.

وتعطى الإيرادات عادة اوصافا مختلفة في القوائم المالية، ففي المشروع الصناعي او محلات بيع التجزئة تسمى العمليات الإيرادية بالمبيعات، وفي المنشآت الخدمية تسمى أتعاب، عمولات، إيرادات خدمات،..الخ. وبالتالي فان مفهوم الدخل يختلف باختلاف حقول المعرفة القانونية أو المحاسبية أو الاقتصادية أو الضريبية.

والمهم هنا هو تحديد معنى الدخل في المفهوم الضريبي بقصد تكليفه او تحميله بالاعباء المالية وفقا للتشريع الضريبي السائد في الدولة. وللوصول الى هذه النتيجة لا بد من تحديد

مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية ومن الناحية الاقتصادية، لتحديد أين وجد المشرع الضريبي نفسه بين هذه المفاهيم.

أولاً: المفهوم المحاسبي للدخل

القاعدة المتعارف عليها محاسبيا وضريبيا هي أن الإيراد يتحقق بعملية البيع Sales Basis. كما جاءت في تعليمات ال FASB في نشرته رقم 5 على الشكل التالي:

أن الإيراد يتحقق أو يكون قابلاً للتحقق عندما تتوافر الشروط التالية:

1- وجود أدلة ثبوتية فعلية أن عملية التبادل حقيقية وفعلية

Persuasive evidence of an arrangements exists.

2- أن عملية نقل البضاعة أو الخدمة قد تمت فعلاً

3- أن تحديد السعر التبادلي بين البائع والمشتري قد تم الاتفاق عليه أو أنه لا يوجد خلاف في تحديده

4- أن عملية تحصيل البضاعة أو الخدمة مؤكدة الحدوث

Collectability is reasonably assured

ولكن هناك استثناءات لهذه القاعدة تقتضيها العملية المحاسبية وظروف حال السوق الاقتصادي، كما في قطاع المقاولات، والبيع بالتقسيط، مما حدا بالفكر المحاسبي أن يبتدع طرقاً ووسائل محاسبية لا تتعارض والقواعد المحاسبية، ولكنها تستجيب لمثل هذه التطورات بالابتعاد عن مبدأ نقطة البيع Departure from the sale basis وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

1- الرغبة في تحقيق الإيراد مبكراً وعدم الانتظار حتى يتم تقديم الخدمة بالكامل كما في قطاع المقاولات والبيع بالتقسيط، ولكن بشرط أن تصل درجة الفناعة واليقين عند البائع أن

الإيراد سوف يتحقق في النهاية، أي تحقيق ال High degree of certainty

2- الرغبة في تأخير عملية تحقق الإيراد بعد نقطة البيع إذا وصلت درجة التأكد سواء للإيراد أو التكلفة درجة عالية، بأن عملية البيع أو تقديم الخدمة لا تمثل بصورة جوهرية الانتهاء من تقديم الخدمة

Does not represent substantial completion of the earning process.

والسؤال الآن ؟ متى يتحقق الإيراد ؟

عرفت SFAC. No.3, Par 83 عملية تحقق الإيراد كما يلي:

Recognition is “the process of formally recording or incorporating an item in the accounts and financial statements of any entity “

وكذلك أضافت SFAC.No.5, Par6 ما يلي:

“Recognition includes depiction of an item in both words and numbers with the amount included in the totals of the financial statements, for an assets or liability, recognition involves recording not only acquisition or incurrence of the item, but also later change in it, including removal from the financial statement, previously recognized.

والمعنى المقصود من ذلك، أن عملية تحقيق الإيراد، هو إدخاله ضمن القوائم المالية ومجموعة الحسابات ضمن النظام المحاسبي من وقت الحصول عليه (سواء كان أصلاً أو التزاماً) إلى الوقت الذي يمكن التخلص منه في دفاتر المنشأة. وحتى نفهم معنى تحقق الإيراد بالمفهوم المحاسبي، لا بد لنا من التمييز بين الكلمتين التاليتين:

1-Recognition

2-Realization

والمقصود بكلمة Realization كما جاءت في (SFAC No.3,Par.83) هو

“Realization is the process of converting noncash resources and rights into money and is most precisely used in accounting and financial reporting to refer to sales of assets for cash or claims to cash.”

أي هي عملية تحويل الأصول غير النقدية إلى أصول نقدية. وأكثر تطبيقاتها في المحاسبة المالية هو عندما يتم بيع بعض الأصول الثابتة بالنقد أو ما يشابه النقد من الالتزامات (Securities)، ومن هنا فإن مبدأ تحقق الإيراد (Revenue recognition) يعترف بأن الإيراد تحقق إذا توافر ما يلي:

1- أن الإيراد فعلا قد تحقق أو أنه قابل للتحقق

2- أنه تم تحقيقه دفتريا وواقعا (It is earned)

أما المقصود بكلمة Realized أي تحقق الإيراد، فهي عندما تتم عملية التبادل بين البائع والمشتري في نقل السلعة أو تقديم الخدمة مقابل دفع ثمنها نقدا أو بأي التزامات أخرى. أما المقصود بكلمة Realizable، فمعناها أنه عندما يتم قبض أو استلام ثمن الخدمة أو البيع، فإنه يمكن تحويلها إلى نقدية مباشرة بقيمة محددة ومعروفة. أما كلمة (Earned)، أي عندما تقوم المنشأة بواجبها بنقل ملكية السلعة أو الخدمة إلى المشتري خلال الفترة المالية.

Revenue are earned when entity has substantially accomplished what is must do to be entitled to the benefits represented by the revenue, that is, when the earning process is complete or virtually complete .

والشكل 1-5 يبين نقطة تحقق الإيراد أو كما يسمى في المفهوم الضريبي الواقعة المنشأة

للضريبة ⁽¹⁾ Revenue recognition Classified by Nature of Transactions.

شكل 1-5. نقطة تحقق الإيراد أو كما يسمى في المفهوم الضريبي الواقعة المنشأة للضريبة.

Type of transaction			
Sale of asset other than inventory	Permitting use of an asset	Rendering a service	Sale of production from inventory
Description of revenue			
Gain or loss on disposition	Revenue from interest,rents,and royalties	Revenue from fees or services	Revenue from sale
Timing of revenue recognition			
Date of sale or trade-in	At time passes or assets are used	Services performed and billable	Date of sale (date of delivery)

⁽¹⁾ Ibid, Kieso, D. E .P.1002

ثانيا: المفهوم القانوني للدخل

والنص التشريعي في قانون ضريبة الدخل هو أحسن وسيلة لتحديد المفهوم القانوني للدخل، فقد عرف قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 في المادة (2) الدخل الخاضع للضريبة بأنه "ما يتبقى من مجموع مبلغ الدخل الذي يجنيه أي شخص من المواد المشار إليها في المادة الخامسة بعد إجراء ما ينطبق عليه من التزيلات والاعفاءات بمقتضى هذا القانون " كما عرفه قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 ما يلي:

"مجموع الدخول الصافية بعد حسم الاعفاءات بموجب أحكام هذا القانون "

مفهوم الدخل في علم المالية العامة.

يتجه علم المالية العامة لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة ضمن نظريتين موضوعيتين وهما:

أولاً: نظرية المصدر

ثانياً: نظرية الاثراء

أولاً: نظرية المصدر

تعرف نظرية المصدر الدخل بأنه كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة، وبحيث يمكن استهلاكها دون المساس بمصدرها (رأس المال)⁽¹⁾. وبذلك يمكن تحديد الخصائص الأساسية للدخل وفقاً لهذه النظرية كما يلي:

الدورية. 2- بقاء للمصدر. 3- الزمن. 4- القابلية للتقييم نقداً. 5- قوة شرائية جديدة. والملاحظ أن المشرع الأردني لم يأخذ بهذه النظرية بشكل مطلق، حيث أنه لم يراعي أحكامها كاملة والدليل على ذلك عدم اشتراطه توافر عنصر الدورية في الدخل حتى يخضع للضريبة بدليل ما يلي:

(1) البطريق، يونس: النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 1983، صفحة 109 وما بعدها.

1- اعتبار الدخل المتأتي من أي معاملة أو صفقة واحدة منفصلة اذا كانت بمثابة عمل أو تجارة خاضعة للضريبة⁽¹⁾.

2- فرض الضريبة على الدخل الخاضع الذي جناه اي شخص أو تأتي عن أي سنة بعد انتهائها ولو انقطع مصدر الدخل خلالها⁽²⁾.

ثانيا: نظرية الاثراء

توسعت هذه النظرية في تفسير الدخل بحيث اصبح عبارة عن القيمة النقدية للزيادة الصافية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين (او خلال فترة زمنية معينة)، فيعتبر من قبيل الدخل كل زيادة في قيمة رأس المال تحققت ولو مرة واحدة بطريقة عرضية دون امل في تكرارها. وبذلك لا يقتصر مفهوم الدخل طبقا لهذه النظرية " والتي تتشابه ونظرية الميزانية في علم المحاسبة" على كل ما يتصف بالدورية او القابلية للتقييم نقدا، وتتوافر فيه خاصية الانفصال فحسب، بل يتسع مداها بحيث تشتمل ايضا على المكاسب الرأسمالية. وطبقا لهذه النظرية ايضا لم يأخذ المشرع الاردني بهذه النظرية بالشكل المطلق حيث أنه لم يراعي احكامها كاملة، والدليل على ذلك ما يلي:

1- أنه لم يخضع الارباح الرأسمالية لضريبة الدخل بشكل عام باعتبارها معفاة من ضريبة الدخل، بل أخضعها بشروط كما نصت المادة رقم (7) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 بالمقابل نص صراحة على عدم جواز تنزيل أية خسارة أو مصروفات رأسمالية من الدخل الخاضع للضريبة إلا بشروط معينة (مادة 9).

2- اخضاعه الارباح العرضية للضريبة على الدخل استنادا للقاعدة العامة التي تقضي بأخضاع أرباح أو مكاسب أي مصدر آخر ما لم يمنح أعفاء بشأنها بمقتضى قانون ضريبة الدخل أو أي قانون آخر⁽³⁾ وتعتبر الارباح التالية من الارباح العرضية الخاضعة لضريبة الدخل.

(1) الفقرة (أ/1) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته.

(2) الفقرة (أ) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته.

(3) الفقرة (11/أ) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته.

أ- بدل الخلو وبدل المفتاحية (1)

ب- المبالغ المقبوضة مقابل بيع أو تأجير أو منح حق الامتياز لاستعمال أو استغلال أي علامة تجارية أو تصميم أو براءة أو اختراع.

رابعاً : مفهوم الدخل في المجال الضريبي

يختلف مفهوم الدخل الخاضع للضريبة من دولة الى اخرى ومن وقت الى اخر تبعاً لتفاعل عوامل كثيرة سواء اكانت اجتماعية او مالية او فنية او حتى سياسية، وهذا ما يفسر لنا الاسباب الرئيسية للتعديلات الكثيرة التي قد تصيب القوانين الضريبية. والمشرع الاردني لم يأخذ بأحكام اي من النظريتين، وانما اخذ بما يتناسب وظروفه واعتبراته الاجتماعية، ونص في المادة (3) من القانون رقم 57 لسنة 1985 على مصادر الدخل الخاضعة وفقاً للتشريع الاردني، واعفى الارباح الرأسمالية من الضريبة كما جاء في المادة (11/أ/7)، الا اننا نجد ان المشرع قد اخضع ارباحاً تعد من قبل ارباح الرأسمالية كالدخل من الخلو والمفتاحية والمبالغ المقبوضة من بيع حق الامتياز او براءة الاختراع مع ان هذه الدخول لا تتصف بالدورية او القابلية للتكرار. الا اننا نجد ان التشريع الضريبي الاردني عموماً يميل الى الاخذ بنظرية المصدر في تحديد مفهوم الدخل وذلك استناداً الى ما يلي:

1- اخضع للضريبة دخولا لا تتصف بالدورية مثل الخلو والمفتاحية والدخول المتحققة من براءات الاختراع. كما نصت المادة (5) من القانون رقم 57 لسنة 1985 (تفرض الضريبة على الدخل الذي جناه اي شخص او تأتى عن اية سنة بعد انتهائها ولو انقطع الدخل خلالها).

2- المحافظة على مصادر الدخل حيث يخضع للضريبة الدخل بعد اجراء التنزيلات والاعفاءات المنصوص عليها بالقانون.

3- اخضع القانون للضريبة الدخول التي تتدفق خلال فترة التقدير وهي السنة التي يجري تقدير الضريبة عليها، وهذا واضح من نص المادة (5) من نص القانون.

(1) (2)، (3)، الفقرتين (7/أ)، (8/أ)، من المادة رقم (3) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته.

4- قابلية الدخول التي تخضع للضريبة للتقييم نقدا. حيث ان القانون في المادة (3) فقرة (أ/2) قد اخضع للضريبة كافة الامتيازات الوظيفية التي يتقاضاها الموظف والقابلة للتقييم نقدا، بينما لم يخضع كثيرا من الامتيازات التي يحصل عليها الموظف لعدم قابليتها للتقييم، ومثال ذلك التأمين الصحي للموظفين كما نصت المادة (9) من القانون حيث اعتبرت هذه المصاريف نفقات لصاحب العمل بينما لم يتطرق القانون لاختصاصها للضريبة.

رابعا : مفهوم الربح المحاسبي والربح الضريبي

أولاً: - الربح المحاسبي

يتحقق الربح المحاسبي بمبدأ مقابلة الإيرادات المتحققه مخصوما منها المصروفات المتحققه اي الدخل الصافي = الدخل الاجمالي - المصروفات.

ويعتبر من أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي بتطبيقها يحصل المستخدمون على نتائج الاعمال والدخل الدوري للمنشأة المعنية، ويتم من خلال هذا المبدأ عملية مقارنة بين الحسابات الاسمية السالبة والموجبة، اي مقابلة الإيرادات بالمصروفات عن فترة مالية واحدة. وأهم ما يوفره هذا المبدأ هو التفاصيل التي يتم عرضها من خلال القائه الضوء على مصادر الدخول المختلفة ومكوناتها وكذلك الحال بالنسبة لأوجه الانفاق ومكوناتها. ويتم ايجاد علاقة سببية بين مصادر الإيراد وأوجه الانفاق بشكل منظم ومنطقي، هذا ويطلق على هذه المقابلة بين المصروفات والإيرادات مدخل العمليات Transactions Approach⁽¹⁾.

وتمثل قائمة الدخل اهتمامات المستخدمون بمختلف فئاتهم. حيث يتم من خلالها قياس نتائج الاعمال والقدرة الكسبية للمنشأة والتي تحدد بمقدار صافي الربح او صافي الخسارة المتحققة. ولا تقف اهمية قائمة الدخل لمجرد احتساب نتائج الاعمال، بل تمتد الى الاهمية في توضيح مصادر تلك النتائج والاحداث التي أفضت اليها، حيث ان المقابلة ما هي الا عملية مقارنة بين الانجازات المتحققة خلال فترة زمنية بالمجهودات المبذولة، وهذا ما يتطلع اليه

(1) مرجع سابق، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، صفحة 106.

الفاحص الضريبي عند فحص الإيرادات والنفقات. ويبين الشكل رقم 5-2 هيكل التكلفة الضريبي كما يقترحها الباحث حسب معطيات قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004.

شكل رقم 5-2 . هيكل التكلفة الضريبي حسب معطيات قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004.

All income and gains from whatever source derived مصادر دخل المكلف الخاضع للضريبة التي نص عليها القانون	Total Income
	Mines (-)
Income excluded by law from taxation مصادر دخل غير خاضعة بموجب القانون	Exclusion
Income subject to taxation(before deduction and exemptions) الدخل الاجمالي	Gross Income
	mines(-)
Generally business-related expense and losses according to Tax Law نفقات العمل التي نص عليها القانون	Deductions to arrive at Adjusted gross Income
	Equals(=)
Significant because several subsequently deductible items are computed as or limited by some percentage of it الدخل أجمالي المعدل	Adjusted Gross Income
	Mines(-)
The standard deduction or, in lieu thereof, itemized deductions allowed by law التنزيلات التي نص عليها القانون	Deductions from Adjusted Gross Income
	mines(-)
A deduction allowed by law الاعفاءات التي نص عليها القانون	Personal Exemptions
	Equals(=)
Amounts to which appropriate tax are applied الدخل الخاضع للضريبة	Taxable Income

ثانيا : كيفية عمل قائمة الربح (الدخل) الضريبي

يمكن باستخدام المعادلة التالية حساب صافي الدخل الخاضع للضريبة وذلك بالاعتماد على نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004.

XXX	الوعاء الإجمالي، ومجموع الدخول التي قررها المشرع
	يخصم منها
XXX	التكاليف الواجبة الخصم بموجب التشريع الضريبي
XXX	الإعفاءات المقررة بموجب التشريع
XXX	صافي الدخل الخاضع للضريبة (أي الدخل الفعلي الذي يمكن للمكلف التصرف به)

ولا بد من الإشارة الى الملاحظات التالية حول المعادلة السابقة:

- * القاعدة العامة تقضي بفرض الضريبة على الدخل الصافي وليس على الدخل الإجمالي.
- * عملية تحويل الدخل الإجمالي إلى دخل صافي مجرد مسألة حسابية فنية.
- * الديمقراطية الاجتماعية تستوجب إلغاء الامتيازات المالية، وعدم إيجاد طائفة من الممولين يتمتعون بمبدأ المساواة أمام الضريبة، فالمساواة هي بالمراكز المالية وليست بالمراكز الشخصية.
- * إن موضوع تحديد وعاء الضريبة الحقيقي موضوع يتعلق بكفاية الجهاز التنفيذي أكثر مما يتعلق بجوهر الضريبة وصلاحياتها.

المطلب الثاني : موقف الفاحص الضريبي من عملية تحقق الإيراد

على الفاحص الضريبي أن يتأكد من العمليات المالية التي قامت بها المنشأة، وأنها التزمت بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها عند إثباتها للإيرادات الناتجة من هذه العمليات المالية في دفاتر المنشأة وهي:

- 1- عمليات بيع السلع المنتجة في المنشأة
- 2- عمليات تقديم الخدمات من قبل المنشأة
- 3- العمليات التي تسمح للغير باستعمال أصول المنشأة
- 4- العمليات المتعلقة بالتخلص من بعض أصول المنشأة غير السلع

ويمكن وصف العمليات السابقة والتي تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالجدول التالي⁽¹⁾:

شكل رقم 5-3. الواقعة المنشأة للضريبة.

After delivery		Before delivery			At date of delivery (point of sale)
After costs are recovered	As cash is collected	At completion of production	During production	Before production	The general rule

Special sales	
Consignments	Franchises

إن هدف التدقيق في دورة الإيرادات لمصدق الحسابات القانوني CPA هو صحة التحقق من أرصدة الحسابات المتعلقة بهذه الدورة، وإن أرصدها النهائية تمثل الأرصدة الحقيقية الواجب ظهورها في القوائم المالية حسب ما جاء في النشرة المحاسبية رقم 1 كآلاتي:

SAS 1 (AU 110) states

The objective of the ordinary audit of financial statements by the independent auditor is the expression of an opinion on the fairness with which they present fairly in all material respects, financial positions, results of operations, and its cash flow in conformity with generally accepted accounting principles.

أما هدفها للفاحص الضريبي الخارجي **Practitioner** فهو التحقق من أن كل الإيرادات الضريبية قد أدخلت ضمن القوائم المالية وفقا للتشريع الضريبي السائد لتحقيق الضريبة الصحيحة في الوقت المناسب. أما هدف الفاحص الضريبي الموظف لدى الإدارة الضريبية، فلا يختلف كثيرا عن هدف الفاحص الضريبي الخارجي، وإنما الفرق بينهما هو عامل الوقت، فبينما الفاحص المستقل متقيد بتاريخ معين، نرى أن الفاحص الضريبي الموظف غير متقيد بوقت معين بالإضافة إلى السلطة التقديرية التي منحها إياها المشرع الضريبي.

⁽¹⁾ Ibid, Kieso, D. E. P.1002

المطلب الثالث : طبيعة دورة الإيرادات واهداف تدقيقها

أولاً: تقسيم حياة المشروع إلى دورات تدقيقية Cycle Approach

عادة ما يلجأ المدققون لتحقيق أهدافهم بتصنيف العمليات إلى عدد من الدورات ذات

الأنشطة المتداخلة كما في الشكل 4-5.

شكل 4-5 . الدورات التدقيقية للمشروع.

Cycles Approach Applied to XYZ Co.			
Income statement	Balance Sheet	Journals Included in the cycle	Cycles
Sales	Cash in bank	Sales Journal	(1) Sales and collection
Sales returns and allowances	Trade accounts receivable	Cash receipts journal	دورة الإيرادات
Bad dept expense	Other accounts receivable	General journal	
	Allowance for uncollectable accounts		
Income statement accounts taken from General Ledger	Balance sheet accounts taken from General Ledger	Acquisition journal	(2)Acquisition and payment
		Cash disbursement journal	دورة المشتريات
		General journal	
Salaries and commissions	Cash in bank	Payroll journal	(3) Payroll and personnel
Sales payroll taxes	Accrued payroll	General journal	دورة الرواتب والأجور
Executive and office salaries	Accrued payroll taxes		
Administrative payroll taxes			

Cost of goods sold	Inventories	Acquisition journal	(4) Inventory and warehousing
		Sales journal	دورة الإنتاج
		General journal	
Interest expense	Balance sheet accounts taken from General Ledger	Acquisition journal	(5) Capital acquisition and repayment
		Cash disbursement journal	دورة حياة الأصول والاستثمارات طويلة الأجل وقصيرة الأجل
		General journal	

وما يهمنا في هذا التقسيم هو دورة المبيعات باعتبارها الدورة التي يتحقق من خلالها الإيراد، وبالتالي نحقق هدف الرقابة المالية والرقابة الضريبية معا.

ثانياً: أهداف تدقيق دورة الإيرادات

1- تحقيق أهداف التدقيق من خلال دراسة الأحداث المالية المتحققة في دورة المبيعات

والمتمثلة بما يلي:

أ- الكمال والتمام

ب- الدقة

ت- الوجود/الحدوث

ث- قطع الحسابات

ج- التقويم

ح- الحقوق والالتزامات

خ- العرض والإفصاح

2- تحقيق الضريبة المستحقة باعتبار أن المبيعات هي المرادف لكلمة الإيرادات في

المشروعات التجارية.

الخطوة الأولى: تحقيق عناصر الرقابة الداخلية على أعمال الإدارة لدورة المبيعات والحسابات المتعلقة بها.

يمثل الشكل 5-5 كيفية تحقيق عناصر الرقابة كما يراها الباحث بالاعتماد على قواعد التدقيق النمطية العالمية.

شكل 5-5. الاجراءات الفنية لتحقيق عناصر الرقابة.

المستندات والسجلات المتعلقة بها	أعمال الإدارة	الحسابات المتعلقة بها	تصنيفات الأحداث المالية
أمر الشراء أوامر البيع فاتورة الشحن فاتورة المبيعات ملف المبيعات سجل المبيعات حسابات الذمم المدينة الكشوفات الشهرية	تجهيز أوامر الشراء الموافقة الائتمانية الشحن الفوترة	المبيعات الذمم المدينة	المبيعات
سند القبض كشوفات المقبوضات ملف سندات القبض سجل استاذ مساعد المقبوضات	تجهيز سندات القبض وتسجيلها	حسابات البنوك الذمم المدينة	المقبوضات
إشعارات دائنة سجل المردودات والخصومات	تسجيل الحسابات في السجلات الخاصة بها	مردودات المبيعات الخصم المسموح به	مردودات المبيعات والخصومات
الحسابات المشكوك فيها الاستاذ العام	التسجيل على الحسابات المعنية	الذمم المدينة مخصص د.م	الديون المشكوك في تحصيلها
الاستاذ العام	التعامل مع هذه الحسابات	حساب د.م حساب مخصص د.م	الديون المعدومة

الخطوة الثانية: تأسيس خطر الرقابة الداخلية

يمكن تأسيس خطر الرقابة الداخلية وذلك من خلال دراسة دورة المبيعات في المؤسسة وذلك من خلال التسلسل الاجرائي التالي:

1. دراسة خطر الرقابة الداخلية / دورة المبيعات
 2. تقدير خطر الرقابة ضمن هذه المرحلة
 3. قدر التكلفة والمنفعة من الاختبارات المطلوبة في هذه المرحلة
 4. تقدير اختبارات الرقابة والاختبارات الجوهرية لدورة المبيعات لتحقيق أهداف التدقيق
- عن طريق:

* إجراءات التدقيق

* حجم العينة

* العناصر المنتقاء

* الوقت اللازم

الخطوة رقم 3 - كيفية تحديد خطر الرقابة لدورة المبيعات من خلال الرقابة الداخلية على عناصر دورة الإيرادات الموجودة

يبين الشكل 5-6 آلية تحديد خطر التدقيق لدورة المبيعات من خلال تطبيق عناصر

الرقابة الداخلية.

شكل 5-6 . آلية تحديد خطر التدقيق لدورة المبيعات من خلال تطبيق عناصر الرقابة الداخلية.

نظام الرقابة الداخلية	
مبيعات معدة للشحن غير وهمية	(1) الوجود Existence
التأكد من تسجيل عملية المبيعات	(2) التمام Completeness
التأكد من أن البضاعة المباعة مطابقة لفواتير الشحن وفاتورة المبيعات	(3) الدقة Accuracy
المبيعات صنف الت تصنيف الملائم حسب دليل الحسابات	(4) التصنيف Classification
المبيعات سجلت حسب التواريخ الفعلية	(5) التوقيت Timing
أن العملية سجلت في حسابات الذمم المدينة	(6) الترحيل والتلخيص Posting and summarization

لقد تم تطوير الجدول السابق من خلال قائمة أسئلة الاستفسارات Internal control

questionnaire وخريطة تدفق العمليات وكذلك من الاستفسارات التي حققها المدقق أثناء

جولاته في الشركة تحت التدقيق. والارقام الواردة في الجدول من 1-6 تبين أن كل خطوة

حققت هدفا أو أكثر من اهداف التدقيق، مثلا رقم 6 يبين تحقيق هدف ال Posting and summarizing وهكذا.

والشكل 5-7 يبين آليات تحقيق عناصر الرقابة الداخلية حسب البنود الواردة اعلاه.

شكل 5-7. آليات تحقيق عناصر الرقابة الداخلية حسب البنود الواردة في الشكل 5-6.

					6	الموافقة الائتمانية اعتمدت بواسطة نظام الكمبيوتر والاشخاص المعتمدين
			4		6	فاتورة المبيعات مطابقة لفاتورة الشحن وأمر المشتريات
1				5	6	افصل في الواجبات والمسؤوليات موجود
	2				6	فواتير الشحن ترسل إلى قسم المحاسبة يوميا وتصدر فاتورة المبيعات في اليوم التالي
	2			5		فواتير الشحن مرقمة بالتسلسل ويتم مراقبتها أسبوعيا
			4	5	6	يتم مطابقة الكميات المشحونة مع الكميات الظاهرة في فواتير المبيعات
			4			يتم مراقبة الأسعار من قوائم الأسعار المعتمدة
		3				تصنيفات الحسابات يتم مراقبتها من قسم التدقيق الداخلي
1			4		6	كشوفات الحسابات ترسل شهريا إلى الزبائن
1						نظام المحاسبة في الكمبيوتر مصمم لترحيل الفواتير إلى كل الحسابات المتعلقة بعملية البيع
1						ملف حسابات الذمم المدينة يتم مراجعته مع الأستاذ العام شهريا
					6	لا يتم مراجعة النواحي المحاسبية في فواتير المبيعات إلا مرة واحدة
	2					هناك نقص بالتوقيت بعمليات المتابعة للأحداث المتحققة
low	high	low	low	low	medium	تقدير خطر الرقابة

نلاحظ من الشكل السابق كيف حقق المدقق هدفة بتقدير خطر الرقابة وبالتالي تحديد

عوامل خطر الانحرافات وتخطيط إختبارات تدقيق وفحص مناسبة كما هو في الخطوة رقم 4.

الخطوة رقم 4 كيفية القيام بالإجراءات الرقابية من خلال برنامج التدقيق المصمم من المدقق

Analytical procedures defined by SAS 56 (Au 329) as evaluation of financial information made by a study of plausible relationships among financial and non informitional data, involving comparisions of recommended amounts to expectation developed by the auditor

يبين الشكل 5-7 آلية الإجراءات الرقابية من خلال برنامج التدقيق المصمم من المدقق.

شكل 5-7 . آلية الإجراءات الرقابية من خلال برنامج التدقيق المصمم من قبل المدقق.

الاختبارات الجوهرية للأحداث المالية	أوجه الضعف في الرقابة	اختبارات الرقابة	مفاتيح الاختبارات الموجودة	الأحداث المالية وعلاقتها بأهداف التدقيق
1- راجع استاذ المبيعات وملف العمليات المالية الغير عادية 2- تابع القيد في سجل المبيعات مع كل المعززات الثبوتية	تتم مراجعة فواتير المبيعات مرة واحدة فقط	1- تأكد من إمضاء العميل على طلب الشراء 2- إفحص تطابق فواتير المبيعات والشحن 3- راقب تسلسل فواتير المبيعات 4- تأكد من إرسال الكشوفات الشهرية الى الزبائن	1- الموافقة الائتمانية تتم مباشرة من الكمبيوتر 2- ترفق فاتورة المبيعات ووثائق الشحن وأمر الشراء 3- تطابق الكميات مع فاتورة المبيعات ووثائق الشحن 4- الحسابات ترسل شهريا	الوجودexistence تجهز فاتورة المبيعات مع وثائق الشحن
افحص فواتير الشحن مع فواتير المبيعات للتأكد أن كل عملية شحن قابلها فاتورة مبيعات		1- راقب تسلسل فواتير الشحن	1- فواتير الشحن مرقم بالتسلسل ويتم المحاسبة عنها اسبوعيا 2- يتم مقارنة الكميات بفواتير الشحن والمبيعات	التمام Existing فواتير المبيعات قد تم تسجيلها
1- طابق سجل المبيعات مع الفواتير		1- افحص مع الفواتير المرفقة	1- فواتير المبيعات مرفق	الدقة Accuracy قارن المبالغ في فواتير

الصادرة	2-أعد عملية المراجعة الحسابية عل فواتير المبيعات 3-طابق تفصيلات البضاعة مع التفصيلات الواردة في فواتير الشحن اوامر البيع والشراء	2-افحص الاسعار الموافق عليها من المفوضين بالتوقيع 3-تأكد من صحة ارسال الكشوفات الشهرية للعملاء	معها طلب أمر الشراء ونموذج موافقة الشحن 2- الاسعار مقارنة مع قوائم الاسعار المعتمدة 3- الكشوفات ترسل شهريا الى الزبائن	الشحن وفواتير المبيعات
افحص النسخ الثانية من المبيعات للتأكد من صحة التصنيف	تأكد من صحة حفظ المستندات ومراقبتها من المراقب الداخلي	تأكد من صحة تصنيف الحسابات من المراقب الداخلي	التصنيف classification	
قارت تاريخ فواتير المبيعات وفواتير الشحن وصور فواتير المبيعات	هناك تأخير في الوقت لمراقبة التسجيل	تأكد من صحة تسلسل ارقام فواتير الشحن	فواتير الشحن مرقمة تسلسليا ويتم المحاسبة عنها أسبوعيا	التوقيت Timing
1-خذ عينة حسابات من أستاذ مساعد المبيعات وتابع ترحيلها إلى حسابات الذمم المدينة، وتأكد أيضا من صحة المبالغ المرحلة 2- استخدم برامج الكمبيوتر للتأكد من صحة العمليات الحسابية في الفواتير المسجلة في يومية المبيعات مع ترحيلها إلى الأستاذ العام	1- تأكد من أنه يتم عمل تسوية حسابية بين حسابات المراقبة للذمم والأستاذ العام 2- افحص ولاحظ التسويات الشهرية المرسلة إلى الزبائن	1-الكمبيوتر يرحل أوتوماتيكيا كل عمليات البيع إلى حسابات الذمم المدينة والأستاذ العام 2- يتم مقارنة بين حسابات مراقبة الذمم والأستاذ العام شهريا	الترحيل والتلخيص Posting and summarization تأكد من أن كل المرفقات والمعززات الثبوتية قد حفظت في ملف حسابات الذمم المدينة	

المطلب الرابع: آلية عمل قسم التدقيق في الدوائر الاقليمية

ان الاجراءات المستخدمة هنا هي من واقع التجربة العملية المشاهدة من خلال عمل موظفي الكمبيوتر في إحدى الدوائر الاقليمية التابعة لوزارة المالية الفلسطينية. حيث لوحظ ان مبالغ الدين المسجله على المشتغلين والتي ظهرت ضمن كشوفات الاخرجات والمسماه ⁽¹⁾ BESNA، تحتوي على بعض الاخطاء سواء بالزياده او النقص، ويرجع ذلك الى الاسباب التالية:

- 1- اعتماد السلطة الفلسطينية هي على النظم الرئيسي في نظام شاعام الاسرائيلي⁽²⁾ وبالتالي لا يوجد مجال لمراقبه صحة هذه البرامج وصدق تشغيلها.
 - 2- ان وحدات المعالجة الرئيسية ومراقبة البرامج بصوره فعاله لا يمكن تحقيقها وذلك لعدم توفرها في مناطق السلطة.
 - 3- ان كفاءة الافراد المستخدمين للكمبيوتر في الدوائر الضريبية محدوده، مما يؤثر على قدرتهم بالتصرف في حالة وجود أي خلل فني في البرامج وان عدم الكفاءه قد يؤدي في بعض الاحيان الى سوء الامانة الوظيفية.
- مما سبق فانه يتطلب من الادارات الفرعيه خلق اجراءات رقابيه لتحد من اخطاء الادخالات ويرى الباحث ان تكون كما يلي:
- 1- الطلب من موظفي دائرة الكمبيوتر المركزيه فحص نظم التشغيل و باستمرار للتأكد من ان البرامج سوف تعمل وبشكل جيد على اجهزة حواسيب الادارات الاقليميه.
 - 2- التأكد من تدقيق ملفات الادخالات بصوره مستمره من قبل طاقم يحقق الفصل بين الواجبات والمسؤوليات عن طريق تدقيق المخرجات ضمن كل اداره من الادارات الاقليميه.

⁽¹⁾ كلمة BESNA كلمه عبريه وهي عبارة عن احد مخرجات الكمبيوتر الاسرائيلي المستخدم حاليا في أراضي السلطة الفلسطينية.

⁽²⁾ نظام شاعام هو نظام الكمبيوتر الإسرائيلي المستخدم حاليا في مناطق السلطة الفلسطينية، بسبب عدم قدرة الإدارة الضريبية على تصميم برنامج بنفس الكفاءة، وذلك لارتفاع تكاليف البرنامج، وعدم وجود خبراء متخصصون لهذا الغرض.

3- وضع تدابير امن مناسبة للوقايه ضد التلاعب بملفات المشتغلين، مثل استعمال الارقام السريه لموظفي الادخال، وعدم السماح لغير الموظفين المصرح لهم بالادخال باستعمال الكمبيوتر.

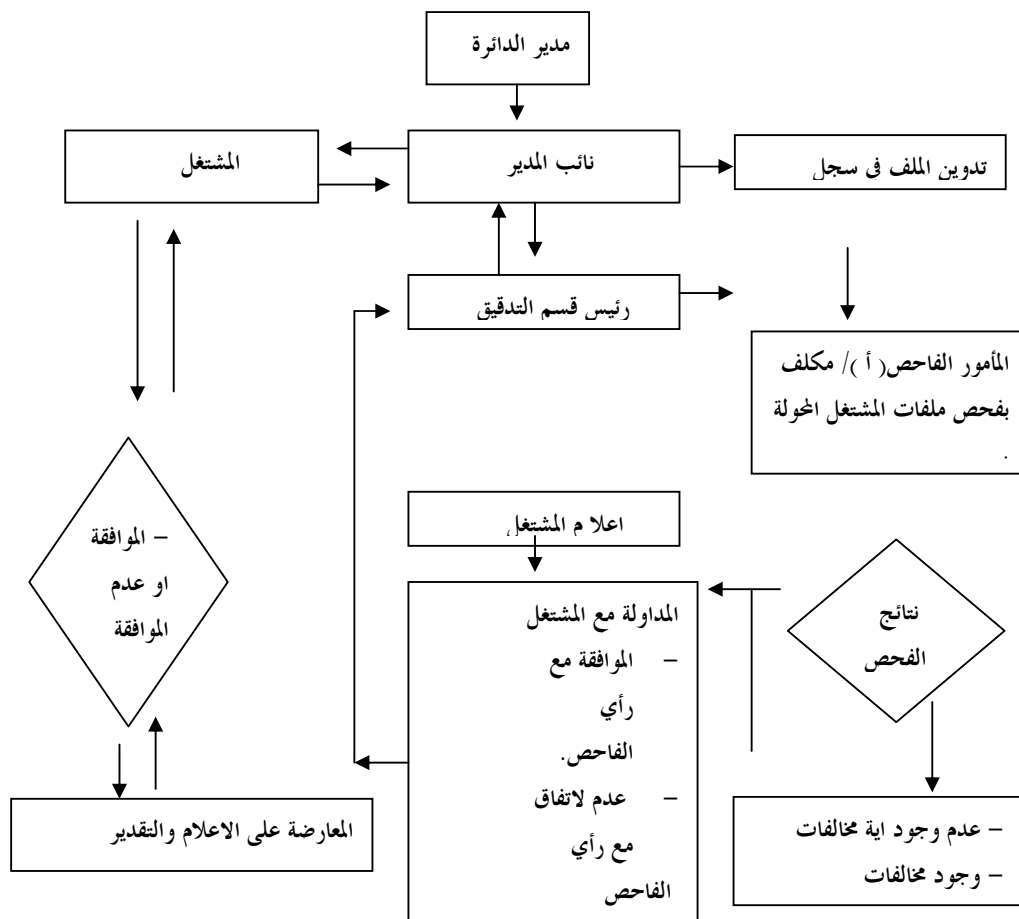
4- عدم السماح بدخول غرفة الكمبيوتر الا من الاشخاص المعتمدين والذين لهم صفه رقابيه.

5- عمل المقارنات اليومية بين بيانات الادخال بواسطة موظفي قسم الادخال ورؤساء الاقسام المعدين للمستندات عن طريق جهاز رقابي اخر في الدائرة تشكله ادارة الوحدة الإقليمية.

والعاده ان شعبة الكمبيوتر في كل دائره من الدوائر الاقليمية هي التي تقوم بتغذية بيانات نماذج العمل اليومي الصادره من الاقسام الاخرى. ويتكون كل نموذج من نسختين النسخه الاصليه تحفظ في الارشيف الخاص بوحدة الكمبيوتر مرتبه حسب التاريخ والرقم المتسلسل، بحيث يسهل الرجوع اليها لاغراض المراقبه في أي وقت. واما النسخه الثانيه فتترفق مع المعاملات الاصليه وتعاد للقسم المعني بعد التأشير عايتها بالموافقه والاطلاع من قبل شخص مسؤول. والشكل 5-8 يبين كيفية عمل الية فحص احد المشتغلين في احد الدوائر الاقليمية المتوسطة الحجم. ويرى الباحث انه مهما كانت خطة الادارة في الفحص، فيجب أن يتم عمل الاعلام والتقدير وتبليغ المكلف بذلك، بغض النظر عن المبالغ المطلوبة من المشتغل سواء في مرحلة التقدير الاولى (بعد انتهاء الفاحص من عملية الفحص الضريبي للمشتغل)، او في مرحلة المنازعة الادارية (تقديم المشتغل معارضته لادارة الدائرة التي يجب ان تقوم بتبليغ لجنة المعارضات لعمل اللازم)، وبهذا التصرف نستطيع ان نحد من السلطة المركزية والمغالاة لقرارات مدراء الدوائر الاقليمية، ونعطي الفاحص كامل حريته في عمل الفحوصات والتقدير اللازمه وتقديمها للادارة. وهنا ينتهي دور الفاحص من حيث مسؤوليته عن اجراءات اعمال التدقيق ومدى قيامه بها حسب الاصول، اما بعد ذلك فتنقل المسؤولية الى ادارة الوحدة الإقليمية بكيفية التعامل مع الملف الضريبي ويرجع الحكم في ذلك الى ادارة الرقابة المركزية الخاصة بمتابعة الدوائر الاقليمية. اما في حالة المنازعة الضريبية الاولى فيجب ان لا تتدخل الادارة الاقليمية في هذه المرحلة حفاظا على الحيادية.

شكل 5-8. آلية عمل قسم التدقيق في دائره كبيره في ض. ق. م في أحد المكاتب الإقليمية

مصادر داخلية	المشتغلين	المقاصة	التدقيق	السيارات
مصادر خارجية	التحقيقات	المعايير	المقاصة المركزية	الضابطة الجمركية



المطلب الخامس : التهرب الضريبي وأنواعه

تمهيد

إن الخبرة في تدقيق الحسابات تشير إلى أنه يتوجب على المدققين أن يدركوا من خلال التحليلات والاختبارات الاحتمالات المقصودة وتحديد مواقعها، هل هي من الموظفين، أو هي من الادارة ولم تسطع الرقابة الداخلية إكتشاف هذه الانحرافات، كما في حالة تضخيم الارباح عن طريق مبيعات وهمية، أو تقليل الارباح للتهرب من الضرائب والالتزامات الأخرى. وهذا ما يستدعي دراسة التهرب الضريبي.

1 - تعريف التهرب الضريبي

اختلفت التعريفات حول مفهوم التهرب الضريبي فقد عرفه خصاونة⁽¹⁾ بأنه قيام الممول الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة بعدم دفعها كليا او جزئيا متبعا بذلك عدة طرق واساليب مخالفه للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش لنوع الضريبة موضوع التهرب ". وعرفه بشور " بأنه التخلص جزئيا او كليا من دفع الضريبة ويمكن ان يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام الوسائل التي تحقق التزامات على المكلف او بعد تحقق الضريبة بعدم اداءها الى الخزينة."

ولم يعرف المشرع الضريبي الفلسطيني التهرب الضريبي وانما اكتفى بتعدد صورته من خلال الماده (39) من القانون الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، وفي الماده (67) من قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 والمطبق حاليا في اراضي السلطه الفلسطينيه حتى نهاية سنة 2004. وحتى يعتبر المكلف او المشتغل متهربا من الضريبة لا بد من توافر الشروط التالية:

- 1- التخلص من العبء الضريبي.
- 2- ان يخالف قواعد واحكام القانون.
- 3- ان يستخدم احدى الطرق الاحتياليه التي نص عليها القانون⁽¹⁾.

2 - انواع التهرب الضريبي:

1- Tax avoidance: is the process of controlling your actions so as to avoid undesirable tax consrquences. It is a legal activity

⁽¹⁾ خصاونة، جهاد سعيد، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1999، صفحة 136.

وللاستزادة حول هذا الموضوع يرجع إلى:

- عصام بشور: **المالية العامة والتشريع المالي**، دمشق، مطبعة أروضة، 1999.

- فوزت فرحات: **المالية العامة - التشريع الضريبي العام**، الطبعة الأولى، مؤسسة بيروت، 1997.

- مورييس صادق: **موسوعة التهرب الضريبي**، القاهرة، دار الكتاب الذهبي، 1999.

⁽²⁾ قاسم، محمد توفيق صلاح: **التهرب الضريبي من ضريبة الدخل في فلسطين**، رسالة مقدمة على جامعة النجاح الوطنية،

فلسطين، نابلس، 2003، صفحة 75

2- Tax evasion : is the illegal process of not complying with applicable provisions of the law once the transactions already exist

3- Tax planning: is the process of detecting the theoretical flaws in current tax authority in order to device transactions to make advantage of those flows⁽¹⁾ .

1- التهرب المشروع او (تجنب الضريبة) 2- التهرب غير المشروع

والتهرب المشروع هو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بها او دفعها (د. عصام بشور). حيث ان التهرب المشروع امر لا يحاسب عليه القانون طبقا للقاعدة القانونية القائلة " لا جريمة ولا عقوبة الا بنص". ولهذا يلجأ المكلفين والمشتغلين الى المختصين في الضرائب والتدقيق والخبراء المهنيين للتخلص من الضرائب بطريق مشروع، وهذا ما يسميه بعض الأساتذة بالتخطيط الضريبي. وما على الدولة حتى تنفادى هذا التصرف الا ان تقوم بتوظيف كفاءات عالية في الفحص الضريبي او تعديل الثغرات القانونية في قوانينها السائدة. ويرى الباحث ان الادارة الضريبية فقدت الملايين من الشواكل نتيجة عدم فهم موظفيها لروح القانون، وخاصة قانون ضريبة القيمة المضافة، ولذلك فيرى الباحث ان من اكثر المسائل احراجا للإدارة الضريبية وموظفيها هو عدم ادراكهم لروح القانون الخاص بـضريبة القيمة المضافة، مما يسبب هدر اموال السلطة وتضييع حقوقها، وبالتالي فان سرعة تغييره كما حصل في قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 سيساعد بلا شك في تحقيق الالتزام الضريبي. اما التهرب غير المشروع فهو التهرب المقصود به المخالفة الصريحة للقوانين الضريبية ويطلق عليه الغش الضريبي كما جاء في تعريف بيومي. ويأخذ الغش الضريبي الصور التالية:

أ- الاخفاء المادي ب- الاخفاء المحاسبي ج- التكييف الخاطى د- قرينة الغش.

⁽¹⁾ Steven J. Rice, **Introduction to Taxation**, South-Western Publishing Co. Cincinnati, Ohio.U.S.A.P.5

فأذا ما اتضح بالتحقيق ان المكلف او المشتغل قد تخلص من اداء الضريبة المستحقة بأحدى وسائل الغش الضريبي، فانه والحاله هذه يكون قد وقع في جريمة التهرب الضريبي، وهذا ما يؤيده الاستاذ الشواربي⁽¹⁾ حيث يقول: "لا تقوم هذه الجريمة ما لم يترتب على الاحتيال التخلص من اداء الضريبة الواجبه قانونا، وهي نتيجة لا بد من وقوعها لقيام الجريمة ولا بد ان ترجع هذه النتيجة الى الاحتيال، وتؤدي الى ضرر الافلات من الضريبة. وهذا الضرر يتحقق اذا ما افلحت الطرق الاحتيالية في ادخال الغش على الادارة الضريبية وربط الضريبة او تقرير الاعفاء منها. ولا يؤثر في تمام الجريمة ان تكشف الاداره هذا الخطأ قبل ان يؤدي الممول الضريبة وفقا لهذا الربط فتقرر اجراء ربط اضافي." وقد عالج المعيار الدولي للتدقيق رقم (240) الاحتيال والخطأ ومسؤولية المدقق عنه.

3- حدود مسؤولية المدقق او الفاحص او دائرة التدقيق في الادارة الضريبية من الاقرارات الضريبية الناقصة

تشير الدراسة للمواضيع السابقة مدى اهمية تفعيل دائرة التدقيق الضريبي في المحافظه على اموال الدوله، من خلال عملية الفحص المنظمه والممنهجه على اسس علميه وعمليه وخبره كامله في القوانين الضرائبيه، وهذا ما يؤيد الرأي بأهمية التدقيق الضريبي واعتباره علما قائما بذاته له معايير، ويستمد احكامه من قوانين الضرائب السائده ومن المعايير المهنيه الاخرى. اما بالنسبه للخبير الضرائبي او الفاحص الضريبي فان عدم معرفته بتفاصيل القانون واعداده البيانات الماليه دون كفاءة علميه معتمدا على المعايير التي تم الاشارة اليها عند دراسة الفحص الضريبي فانه سيوقعه بمشاكل جنائيه قد تصل الى حد الشراكه الفعليه في حالة ابداء رأيه الفني على صحة القوائم الماليه لان هدفه النهائي هو تحقيق الضريبة المناسبه وفي الوقت المناسب The Right Tax at the Right time.

(1) الشواربي، عبد الحميد: الجرائم المالية والتجارية، الاسكندريه، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الرابعة، 1996. صفحة 524.

ولو أمعنا النظر في نصوص القانون الضريبي رقم 25 لسنة 1964 في المواد 67 68 69 لوجدنا انها اشترطت توافر عنصرين لكي يكون الكشف المقدم من المكلف او وكيله المحاسب القانوني كشفا غير صحيح وبالتالي يمثل جنحة ضريبية⁽¹⁾ وهما:

1- اغفال ذكر دخل او جزء منه او انقاص او حذف اي من البيانات المالية التي تؤثر على صحة احتساب الضريبة المستحقة.

2- أن يؤثر هذا الحذف او الاغفال او الانقاص بشكل ملموس على مقدار الضريبة.

3- الجرائم التي يرتكبها مدقق الحسابات أو الفاحص الضريبي⁽²⁾

4- علينا التمييز بشأن نشاط مدقق الحسابات الذي يساعد او يحرض احد المكلفين بدفع الضريبة او التهرب منها وفقا لما أخذ به المشرع الاردني سواء بالقانون الضريبي او قانون العقوبات. فالقانون لم يعتبر مثل هذه التصرفات افعالا جرمية مستقلة عن تصرف الفاعل الاصلي وهو هنا الملتزم بالضريبة. حيث ان معاقبة الفاعل الاصلي تعني معاقبة مدقق الحسابات، فاذا لم يتم معاقبة الفاعل الاصلي فان معاقبة مدقق الحسابات تصبح غير موضوعية. وهكذا علينا التمييز بين دور المدقق الحسابات كمساهم او كمحرض او كمتدخل في ارتكاب جريمة (جنحة) التهرب الضريبي وفقا لقانون العقوبات الاردني وهي:

1- تطبيق القواعد الخاصة بالاشتراك الجرمي على الجرائم الجنائية والجرائم الجنحية فقط وحيث ان جريمة التهرب الضريبي هي جنحة فهي بالتالي تخضع لاحكام هذه القوانين.

2- المساواة بين الفاعل والشريك من ناحية وتمييزها عن المحرض من ناحية اخرى، وعن المتدخل من ناحية ثانية. وكما نعلم فان مدقق الحسابات قد يكون شريكا او مت دخلا او محرضا لذلك فهو خاضع لهذه النصوص.

(1) أي أن قانون العقوبات الضريبي يتميز بأن معظم جرائمه لها طبيعة المخالفات، أي من نوع المخالفات المجنحة، ولا يشترط فيها توافر القصد الجنائي لدى الجاني، بل يكفي مجرد تحقيق الخطأ غير العمدى لمسائلته عن النتيجة.

(2) مرجع سابق، صالح نائل عبد الرحمن، صفحة 107

3- التمييز بين المحرض والمتدخل من حيث تحديد الاساليب التي يتم من خلالها التحريض او التدخل على سبيل الحصر وليس على سبيل المثال.

ولذلك حتى يسأل مدقق الحسابات عن اشتراكه في جريمة التهرب الضريبي لابد من توافر عناصر محددة وهي⁽¹⁾:

1- وجود جريمة اصلية وهي جنحة التهرب الضريبي ارتكبها احد الاشخاص المكلفين بدفع الضريبة.

2- قيام المدقق باحد الافعال المحددة في القانون رقم 25 لسنة 1964 والخاصة بالجرائم والعقوبات وكذلك في نص المادة 39 من قانون رقم 17 لسنة 2004.

3- توافر العلم لدى المدقق بطبيعة التصرفات التي اقدم عليها واتجاه ارادته الى تحقيقها على الرغم من علمه بان ذلك يشكل تصرفا جرميا معاقبا عليه وهذا هو القصد العام. كذلك يجب ان تكون لدى المدقق في التصرف دافع او باعث وهي مساعدة المكلف على التهرب من دفع الضريبة وهذا هو القصد الخاص.

(1) مرجع سابق، صالح، نائل عبد الرحمن، صفحة 108 .

المبحث الثاني: الرقابة على قرارات الادارة الضريبية

المطلب الاول : أنواع قرارات التقدير.

المطلب الثاني : الأحكام القانونية لقرارات التقدير.

المطلب الثالث : السلطة الإدارية لموظفي التقديرات الضرائبية .

المطلب الرابع : واجبات المقدر (مأمور التقدير) أو المأمور الفاحص .

المطلب الخامس : التزام الإدارة الضريبية بالشرعية الضريبية .

المطلب السادس : تدقيق قرارات التقدير .

المطلب السابع : موقف مراقب الحسابات من الشرعية الضريبية .

تمهيد

تبين أن التدقيق الضريبي الذي يقوم به الفاحص الضريبي للمكلفين أو المشتغلين يقع ضمن آل Compliance Audit وهو مزيج من اوجه نشاط التدقيق المختلفة بقصد جمع الأدلة والبراهين للتأكد من صحة تمثيل الإقرارات الضريبية المقدمة من الخاضعين للضريبة. وبناء على هذه الإقرارات الضريبية يقوم المقدر أو المأمور الفاحص بالتقدير حسب ما شرعه له قانون الضريبة ضمن مفهوم أن المقدر ليس بخصم للمكلف، بل هو مرجع إداري أعطاه القانون سلطة تقدير الدخل وفرض الضريبة بالطريقة التي رسمها القانون (تميز 84/600).

المطلب الأول : أنواع قرارات التقدير

1- القرار بموجب الكشوفات الذاتية المقدمة وتتمثل بما يلي:

أ- قبول كشف التقدير.

ب- تعديل الكشف بالموافقة.

ج- تعديل الكشف مع عدم الموافقة.

2- القرارات بموجب التقدير الإداري (الفتنة والدراية).

- 3- القرار بعد الاعتراض أو المعارضة.
- 4- قرار الموظف المناب في حالة الاستئناف الإداري، كما في ضريبة الدخل.
- 5- قرار لجنة المعارضة في حالة المعارضة، كما في ضريبة القيمة المضافة.
- 6- قرار لجنة الاعتراضات في حالة الاعتراض على قرار لجنة المعارضة.

المطلب الثاني : الأحكام القانونية لقرارات التقدير أولا : في ضريبة الدخل

- عالج القانون رقم 25 لسنة 1964 التقديرات في الفصل الثاني عشر وكذلك القانون الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004، عالج إجراءات التقدير بموجب المادة (10) من حيث:-
- 1- قبول كشف التقدير الذاتي والتقدير على أساسه . م 53 (2) .
 - 2- قبول الكشف الذاتي والشك في محتوياته . م 53 (2) .

ثانيا : في ضريبة القيمة المضافة .

عالج قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 بالكتاب الخاص بالنظام بشأن المكوس على المنتجات المحلية (الكتاب رقم 72)، التقديرات والتحديدات في الفصل الثاني عشر في المواد (86،87).

المطلب الثالث : السلطة الإدارية لموظفي التقدير⁽¹⁾.

أولا : تعريف المقدر (مأمور التقدير). عرف قانون رقم 25 لسنة 1964 مأمور التقدير بأنه الموظف الذي يفوض خطيا من قبل المدير العام، أو لجنة من الموظفين يفوضهم المدير العام خطيا باجرا التقدير . وقد جاء أيضا بنص المادة رقم (1) من القانون رقم 17 لسنة 2004 تعريف مأمور التقدير كما يلي: "أي موظف أو أي هيئة من الموظفين مفوض أو مفوضة خطيا من المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى هذا القانون " .

ثانيا : يجوز للمدير (مدير الدائرة) أن يمارس جميع الصلاحيات المخولة لمأمور التقدير بمقتضى هذا القانون .

⁽¹⁾ قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964.

ثالثا : لم يعرف النظام الخاص بشأن الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 من هو المأمور الفاحص⁽¹⁾، وإنما هناك تعميم صادر من مدير عام الجمارك والمكوس يحدد فيه مواصفات وواجبات الوظيفة لكل من رئيس فاحصي الحسابات، وفاحص الحسابات. ويرى الباحث بتسمية الفاحص الضريبي بالمأمور الفاحص أسوة بالمعمول به في ضريبة الدخل، تمييزا له عن موظفي قسم التدقيق إذا ما تم إنشائه مستقبلا في الدوائر الإقليمية أو المديرية العامة.

المطلب الرابع : واجبات المقدر (مأمور التقدير) أو المأمور الفاحص باعتبارهم موظفين عامين.

أولا : تعريف الموظف: وهو الشخص المعين بقرار من جهة مختصة لشغل وظيفة بدرجة معينة في نظام تشكلات الوظائف المدنية على موازنة إحدى الدوائر الحكومية أيا كانت تلك الوظيفة أو مسماها.

ثانيا : تعريف الوظيفة: مجموعة المهام التي توكلها جهة مختصة الى الموظف للقيام بها بمقتضى هذا القانون أو أي تشريع آخر أو تعليمات أو قرارات ادارية وما يتعلق بها من صلاحيات وما يترتب على تلك المهام من مسؤوليات.

ثالثا : واجبات المقدر وسلوكه الوظيفي باعتباره موظفا عاما

الوظائف العامة هي تكليف للقائمين بها، هدفها خدمة المواطنين تحقيقا للمصلحة العامة طبقا للقوانين واللوائح. وعلى الموظف مراعاة احكام هذا القانون⁽¹⁾، واللوائح وتنفيذها وان يلتزم بما يلي :-

1- تأدية العمل المنوط به بنفسه وبدقة وأمانة، وأن يخصص وقت العمل الرسمي لاداء واجبات وظيفته، وان يلتزم بالعمل في أوقات العمل الرسمية بناء على تكليف من الجهة المختصة إذا اقتضت مصلحة العمل بذلك.

(2) المأمور الفاحص، هو الشخص المكلف من قبل مدير عام الجمارك والمكوس للقيام بأعمال الفحص والتقدير، والتسمية الرسمية هي الفاحص الضريبي.

⁽¹⁾ قانون رقم (4) لسنة 1998 بإصدار قانون الخدمة المدنية، المجلس التشريعي الفلسطيني.

- 2- أن يحسن معاملة الجمهور وان ينجز معاملاتهم في الوقت المحدد.
- 3- احترام مواعيد العمل.
- 4- المحافظة على الأموال والممتلكات العامة.
- 5- احترام التسلسل الإداري في اتصالاته الوظيفية، وتنفيذ ما يصدر إليه من أوامر وتعليمات في حدود القوانين واللوائح النافذة، ويتحمل كل مسؤول مسؤولية الأوامر التي تصدر منه كما يكون مسؤولاً عن حسن سير العمل في حدود اختصاصاته.
- 6- أن يعمل على تنمية قدراته وكفاءته العلمية والعملية والاطلاع على القوانين واللوائح والتعليمات المتعلقة بعمله والإحاطة بها وتقديم الاقتراحات التي يراها مفيدة لتحسين طرق العمل في الدائرة ورفع مستوى الأداء فيها.

المطلب الخامس : التزام الإدارة الضريبية بالشرعية الضريبية

يقصد بالشرعية بشكل عام سيادة حكم القانون ⁽¹⁾ أو مبدأ الخضوع للقانون. وترتبط على هذا التعريف فانه يتعين على الهيئات العامة بما فيها الإدارة الضريبية أن تكون قراراتها النهائية صحيحة وصادرة بناء على قانون وطبقاً له. أما مخالفة أعمال الإدارة لأحكام القانون بمعناه الضيق أو الواسع يجعل منها أعمالاً غير مشروعة، ويكون لكل ذي شأن الحق في طلب إلغائها ووقف تنفيذها فضلاً عن حق تعويض الأضرار التي تسببها ⁽²⁾.

والشرعية الضريبية بشكل خاص هي التزام الإدارة الضريبية بشقيها، الضريبية المباشرة والضريبية الغير مباشرة بالقانون الضريبي، أي لا يجوز للإدارة الضريبية أن تأتي عملاً مادياً أو قانونياً إلا إذا كانت مجرد تنفيذ أو تطبيق لقاعدة تشريعية عامة قبل مباشرة التصرف. فلا يكفي أن يكون عمل الإدارة أو تصرفها غير مخالف للقانون وإنما يجب أن يكون مستنداً ومبنياً على قاعدة قانونية قائمة تجيزه حتى يكون مشروعاً ⁽³⁾ ويؤكد شراح القانون العام أن مبدأ

(1) الطماوي، سليمان محمد: النظرية العامة للقرارات الإدارية، القاهرة، دار الفكر العربي، الطبعة الرابعة، 1976، صفحة 14.

(2) الجرف، طعيمة: مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الإدارة العامة للقانون، القاهرة، دار النهضة العربية، الطبعة الثالث، 1976، صفحة 3.

(3) الحكيم، سعيد عبد المنعم: الرقابة على أعمال الإدارة في الشريعة الإسلامية والنظم المعاصرة، القاهرة، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، صفحة 9.

الشرعية لا يعني مجرد خضوع الدولة للقانون بمعناه الضيق، ولكنه يعني خضوعها لكل قاعدة قانونية ملزمة ايا كان مصدرها⁽¹⁾. ولذلك فإن القضاء والفقه كلاهما مستقر على انه يوجد بجانب مصادر التشريع قانون آخر غير مكتوب مصدره المبادئ العامة للقانون وقواعد العدالة، وهذا يلزم السلطات العامة (بما فيها الإدارة الضريبية) العمل به طالما لم يرد في القانون الوضعي ما يلغيه أو يعطل نفاذه⁽²⁾. ومن أمثلة المبادئ القانونية العامة مبدأ المساواة، أي أن يوجد قواعد مشرعة أو لوائح تنفيذية أو تعليمات إدارية بشكل يوجد تطبيقا لهذه المبادئ حتى ولو لم ينص عليها المشرع الضريبي، بمعنى أن يستطيع المكلف المساواة أمام الضرائب لأغراض القانون، ومبدأ حق الدفاع وضمنان حقوق المكلفين، ويتمنى الباحث أن يستطيع المكلف أو المشتغل أن يعلن عن فحوى شكواه واحتجائه على الضرائب المفروضة دونما استناد إلى نص قانوني. وأن لا يكون مأمور التقدير خصما للمكلف بمجرد عدم الاتفاق على التقديرات، وأن تتاح للمكلف الفرصة لتقديم بياناته واعتراضاته لجهات موجودة وفاعلة. وجميع هذه المبادئ تملئها قواعد العدالة الضريبية والعدالة القانونية. إلا كيف نفسر موافقة المكلف نتيجة لجهله بالمبادئ القانونية وتوقيعه على محضر التقدير الذي أنشأه المقدّر وأبلغه للمكلف أن هذا التقدير في صالحه، علما أن دافع المقدّر هنا رغبته في زيادة الحصيلة النقدية للدولة، أو قبول المكلف المغالاة في التقدير من قبل المقدّر مع انه يعرف انه مظلوم سوى أن هناك إیرادات أخرى مخفاة ولم يستطع المقدّر الوصول إليها، فالغبين هنا حاصل سواء للدولة أو المكلف وبالتالي ما هو الحل بالنسبة لمثل هذه الحالات ؟

والحل برأى الباحث في إيجاد جهات قانونية ينشئها المشرع سواء بالقانون أو بلوائح تفسيرية تضعها الإدارة الضريبية تحقيقا للشرعية الضريبية. السؤال الآخر، ما هي الضوابط التي يمكن أن تحد من المغالاة في قرارات التقدير في حالات الفطنة والدراية ؟

إن القانون أجاز للمقدّر/ أو المأمور الفاحص أن يستعمل فطنته ودرايته في التقدير في حالة عدم الاقتناع بدفاتر المكلف أو في حالة عدم قيام المكلف بالالتزام وتقديم كشوفات حسب

(1) مصادر القانون هي: القوانين العادية، القوانين المؤقتة، المعاهدات، الأنظمة المستقلة والأنظمة التنفيذية، العرف، والمبادئ العامة للقانون.

(2) مرجع سابق، الجرف، طعيمة، صفحة 4.

الأصول. ولكن لم يبين القانون الضريبي ولا اللوائح والتعليمات الإدارية مدى السلطة الممنوحة للمقدر بالتقدير بطريق الفطنة والدراية، مما أنشأ مشكلة ضريبية في الواقع العملي ليس فقط للمكلف وإنما أيضا للإدارة الضريبية. فالمكلف الذي شعر أن التقديرات المفروضة عليه مغالى فيها، رفض هذه التقديرات ولجأ إلى مختلف الطرق القانونية والإدارية والقضائية في الاعتراض على قرارات المقدر، مما زاد في اتساع الفجوة الضريبية الموجودة أصلا بين المكلف والإدارة الضريبية، وخفض حصيلة الدولة من تحصيلات الضرائب باللجوء إلى المحاكم أو إلى أية طرق أخرى تتناسب وفهمه لعدم دفع المستحقات الضريبية. أما المكلف الذي أعجبته التقديرات ولو أنه مبالغ فيها، ولكنها تتفق واهوائه، وافق عليها خوفا من فتح باب الاستفسار والمتابعة والبحث عن المصادر الأخرى، وخير مثال عملي على مثل هذه الحالات قيام بعض مدراء الدوائر بإلغاء الاعادات الضريبية مقابل ما يسموه بتنظيف الملف الضريبي، ويرى الباحث أن هذا التصرف لا يلم عن خبرة ضريبية، بالإضافة أنه يخلق الشكوك حول هذه التصرفات من قبل المقدر الضريبي، وكذلك دفع المشتغلين إلى التهريب الضريبي والحصول على فوائد ضريبية (مقاصة) فقط بقصد تجميعها وتقديمها لإعادة في الأوقات التي يحتاج فيه المكلف منفعة ضريبية. ومن ناحية أخرى فإن المغالاة في التقديرات أربكت الإدارة الضريبية في متابعة هذه التقديرات لأسباب كثيرة أسوق منها على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي:

1- عدم وجود محاكم ضريبية أصلا في أراضي السلطة الفلسطينية لمتابعة مثل هذا النوع من التنازع الضريبي باستثناء محكمة إستئناف الضريبة ماده رقم 28 من قانون رقم 17 لسنة 2004.

2- عدم فعالية اللجان الضريبية الإدارية المكلفة بمتابعة المعارضات والاعتراضات كما في ضريبة القيمة المضافة.

3- المغالاة الغير مدروسة في عمل التقديرات كما في الحملة التي تمت لمناشير الحجر في مدينة الخليل.

4- غياب الرقابة المركزية، بل تهيمش دورها في الرقابة على عمل المكاتب الإقليمية.

لكل هذه الأسباب وغيرها ضاعت الشرعية الضريبية ليس فقط لعدم وجود نصوص تشريعية تعالج ما سبق أن أشرت إليه في التقدير وانما لسوء الإدارة الضريبية وعدم الالتزام ليس فقط بالنسبة للمكلف الضريبي وانما أيضا للمقدر الضريبي، والنتيجة هي ضياع حق الدولة في المطالبة بالمبالغ المستحقة للقضايا القائمة والتي يمكن أن تربحها الإدارة الضريبية فيما لو تم دراستها الدراسات الضريبية اللازمة⁽¹⁾. والسبب برأي الباحث أن المقدر اعتمادا منه على دعم الإدارة الضريبية له بأنه يمتلك السلطة التقديرية الواسعة التي هي من ضمن نظريات الامتياز الممنوحة للإدارة الضريبية وخصوصا في ضريبة القيمة المضافة قد ساعدت سواء بحسن نية أو بسوء نية إلى المغالاة والشطط.

ولما كانت السلطة المقيدة هي النظام أو الأسلوب التشريعي المثالي الملائم لحماية حقوق الأفراد وحرياتهم لأنه يحدد دائرة وحدود اختصاصات الإدارة الضريبية تحديدا دقيقا يحول بينها وبين التعسف أو التحكم، أصبحت السلطة التقديرية أداة تعسف وتحكم بالتقديرات من قبل المقدرين. وفي نفس الوقت لا يمكن أن يكون المقدر آلة صماء يطبق القواعد القانونية من غير حرية ومرونة، وبالتالي فإن الاقتصار على السلطة المقيدة هو أيضا أمرا غير مرغوب فيه، ويرى الباحث أن المزج بين السلطتين التقديرية والمقيدة هو الحل الأمثل مع مراعاة ما يلي:

1- الالتزام بنصوص القانون الضريبي في حالة وضوح النص، مع التزام المقدر بالنصوص القانونية كما هي دونما اجتهاد، لان الاجتهاد والتوسع في التفسير ليس مطلوبا من المقدر وانما مطلوب من المشرع فقط وفقا للمبدأ القائل لا ضريبة الا بنص ولا عقوبة الا بنص.

2- إعطاء المقدر فرصة القدرة على الاختيار بين البدائل من خلال استعمال أساليب الفحص الضريبي التي تم طرحها في هذا البحث، والتوصل إلى الحقائق الموضوعية والابتعاد عن طريق المماحكة بكل الوسائل.

3- عدم إعطاء المقدر حق الامتناع عن قبول أو رفض الكشف الا بمادة قانونية مشرعة وبعد القيام بمراحل الفحص الحقيقي، ومواجهة المكلف بمواطن الخطأ أو الانحراف، والتوجيه إن أمكن في المراحل الأولى من النزاع مادة 19 من قانون رقم 17 لسنة 2004.

⁽¹⁾ ملاحظات الباحث باعتباره رئيس لجنة المعارضة في مديرية الجمارك والمكوس في قضايا المعارضة التي انتهت فترتها القانونية نظرا لعد البت فيها من الإدارة الضريبية.

4- التعامل مع المكلفين أو المشتغلين بقاعدة حسن النية وليس العكس، وان الأصل في الضريبة هو براءة الذمة وليس المديونية عملاً بالمبدأ الدستوري " لا ضريبة الا بنص ولا إعفاء الا بنص ".
بنص .

5- منع المقدرين أو الفاحصين من عمل التسويات الضريبية، وانما اللجوء إلى أسلوب التصالح الضريبي وفقاً للإجراءات القانونية المقررة في مرحلة التقدير الأولي، وقبل التحول إلى المرحلة القضائية.

6- التقيد والالتزام بالنتائج التي رتبها وجود ذاتية مستقلة للقانون الضريبي

المطلب السادس : تدقيق قرارات التقدير

بعد قيام المقدر بإصدار القرار يتم تحويل الملف إلى الموظف المختص في قسم التدقيق وذلك استناداً لأحكام المادة 48 من القانون رقم 57 لسنة 1985، حيث تخضع قرارات المقدرين بموجب القانون المذكور للتدقيق من قبل مدير عام الدخل أو من يعينه لهذا الغرض. وعليه لا تكون قرارات التقدير قانونية وملزمة ما لم تدقق. وقد أصاب المشرع في القانون رقم 57 لسنة 1985، حينما شرع بضرورة التدقيق لقرارات مأمور التقدير خلافاً للقانون رقم 25 لسنة 1964 الذي حدد بالمادة 54 (1) الشروط الواجب التقيد به للتدقيق سواء من الوزير أو الموظف المفوض من قبله والمنحصرة بما يلي:

1- لغايات تصحيح الأخطاء الحسابية.

2- لغايات تعديل الإعفاءات الشخصية والعائلية المنصوص عليها بالقانون رقم 25 لسنة 1964.

3- في الأحوال التي لا تزيد فيها الضريبة المستحقة بموجب المادة (53) أو المادة (56) على (50) ديناراً قبل إجراء أي تقاص. وقد عالجتها المادة 22 من قانون رقم 17 لسنة 2004، كيفية إجراء الفحص الضريبي ومراجعة سجلات المكلفين.

والعيب الذي يراه الباحث من خلال الممارسة العملية أن قسم التدقيق الموجود في الدوائر الإقليمية يقوم بتدقيق قرارات مأمور التدقيق من وجهة نظر الدائرة، وذلك بالتقصي عن عدم إدراج أي أنواع من الدخول سقطت سهواً أو تم التغافل عنها لأي سبب من الأسباب. أما

التدقيق في قرار مأمور التقدير انه مغالى فيه سواء بالتخيير من قبل المقدر أو بالجهل من المكلف فهذا غير موجود، والدليل على ذلك الملفات القائمة منذ سنوات بعيدة دونما وجود حل لها نظرا لعدم اقتناع المكلف بالتقديرات أو ادعائه انه تم التخيير به بالتوقيع على محضر الجرد. هذا في ضريبة الدخل، أما في ضريبة القيمة المضافة فالحال أسوأ بكثير حيث يتمثل حال التدقيق فيها كما يلي:

1- انه لا يوجد أي قسم لتدقيق قرارات المأمورين الفاحصين من ناحية موضوعية وخصوصا في دوائر ضريبة القيمة المضافة، وانما الأمر متروكا لرئيس الفاحصين المكلف من قبل مدير الدائرة وليس من المدير العام، وبالتالي فان قناعة المدير هي المعيار القانوني في صحة أو عدم صحة قرارات الفاحص.

2- أن المدير العام نفسه قد فوض لنفسه صلاحيات لم ينص عليها في القانون، بل وقام بتفويضها لمدراء الدوائر، وإعطاءهم حرية التقدير باعتبارهم ملوك المواقف، وكل مدير دائرة اعرف بالظروف المحيطة به، وهذا طبعا ما يتنافى والقانون الضريبي.

3- إن بعض مدراء الدوائر الإقليمية يقومون بالتقدير بطريقة الفحص المكتبي، وعمل التسويات الضريبية دونما استناد إلى أي فحص، معتمدين على موافقة المشتغل على التسوية المعروضة من المدير، فان اتفقت وأهوائه وافق عليها وان لم تتفق وهواه حولت إلى قسم التدقيق للبحث والتقصي.

4- غياب التدقيق المركزي على التقديرات الصادرة من المكاتب الإقليمية، بل وغياب وتهميش دور أجهزة الرقابة المركزية المعينة لهذا الغرض والمتابعة.

وبالتالي وللأسباب أعلاه فان الرقابة الضريبية بالمعنى الفعلي والموضوعي غير موجودة في مكاتب ضريبة القيمة المضافة على الإطلاق ولكنها موجودة، ولكن ليس كما يجب في دوائر ضريبة الدخل، والحل بنظر الباحث هو تفعيل دور الرقابة الضريبية، فالرقابة الضريبية من وجهة نظر الباحث هي:

فن مراجعة الامتيازات والصلاحيات التي أعطاها القانون للإدارة الضريبية كوحدة متكاملة من خلال نتائج أعمال وحداتها الإقليمية، وتقويم أداء هذه الوحدات من خلال أجهزة

الرقابة المركزية Functional Level، التي تتعامل مع مشكلات التطبيق التفصيلية لاستراتيجيات الإدارة الضريبية. أي هي قدرة الإدارة الضريبية على تصحيح الأخطاء وكشف الانحرافات الداخلية والخارجية بين المكلف والإدارة الضريبية في الوقت والمكان المناسب.

وال تفعيل برأي الباحث يأتي بالأسلوب التالي :

1- خلق جهاز رقابي مركزي يكون تابع للمدير العام أو أية سلطة أعلى بحيث يتم متابعة قرارات التدقيق في الإدارات الإقليمية.

2- تزويد الفاحص الضريبي بكل المقومات العلمية والعملية ليكون قادرا على اتخاذ القرار المناسب ضمن مبدأ الشرعية الضريبية.

3- إلغاء عمل التسويات الضريبية على مستوى المكاتب الإقليمية، واستبدالها بمبدأ التصالح الضريبي المنصوص عليها في القوانين الضريبية، على أن يكون أحد أعضاء الرقابة المركزية عضوا في لجنة التصالح الضريبي.

4- فصل تبعية أقسام التدقيق في الدوائر الإقليمية من الناحية الفنية من إشراف مدراء الدوائر الإقليمية إلى الوحدات الرقابية المركزية في المديريات العامة.

إن تحقيق أهداف الرقابة الضريبية لا تتمثل فقط بالوظيفة الحمائية Protective وإنما بالوظيفة الإنشائية Constructive، أي إنشاء النظام الضريبي الذي فيه من المقومات والآليات ما يجعل المكلف يتقبله وهو راض عنه، وإن يتم تنفيذه من قبل أشخاص مؤهلين بالعلوم المحاسبية والضريبية، وأن يتم مراقبة أعمال التنفيذ من قبل هيئة مركزية لها من القدرات الإدارية والعلمية ما يؤهلها للمتابعة، وإدارة ضريبية واعية تؤمن أن الأمانة حمل ثقل. وبهذا فقط يتحقق الانتماء الطوعي عند المكلفين وبالتالي تحقيق أهداف الضريبة.

المطلب السابع : موقف مراقب الحسابات من الشرعية الضريبية⁽¹⁾ .

بينت أن الشرعية الضريبية هي منهج وطريق عمل، وتمثل مدى التزام القائمين على الإدارة الضريبية بالتقيد بالنصوص القانونية والخضوع لها. والالتزام بالقانون يجب أن يكون لغة متبادلة بين كل أطراف العملية الضريبية لتوافق الهدف بين جميع الأطراف وهم:-

⁽¹⁾ تطلق عليه بعض كتب التدقيق " التدقيق للتأكد من الامتثال للقوانين والأنظمة. من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، 2001، صفحة 319 .

الطرف الأول: المكلف أو الملتزم بالضريبة ويسمى الطرف السالب.

الطرف الثاني: الإدارة الضريبية باعتبارها الطرف الموجب.

الطرف الثالث: الفاحص الضريبي الداخلي، وهو الشخص الموظف في الإدارة الضريبية.

الطرف الرابع: الفاحص الضريبي المستقل، وهو الشخص المكلف بتدقيق حسابات المكلفين

والأشخاص الخاضعين للضريبة والمسمى مدقق الحسابات Auditor

الطرف الخامس: وهم المستفيدين من البيانات المالية سواء أكانوا من داخل المشروع أو من

خارج المشروع، وأهمهم السلطات الضريبية.

وقد بينت بالفصول السابقة حقوق وواجبات الإدارة الضريبية قبل المكلف، وكذلك حقوق

وواجبات المكلف قبل القانون الضريبي والإدارة الضريبية. وسوف أبين هنا مسؤولية مراقب

الحسابات الخارجي من الشرعية الضريبية في ثلاثة بنود.

أولا :- مسؤولية المدقق بعدم الالتزام بالقوانين الضريبية .

أولاً: يشير المعيار الدولي رقم 250 إلى انه يجب على المدقق تدقيق مدى إذعان المنشأة للقوانين والأنظمة السارية المفعول. وقد سبق ان بينت ان التدقيق الضريبي هو تدقيق لغرض خاص له قواعده وأصوله المستمدة من قواعد ومعايير اوجه نشاط التدقيق المختلفة، وبالتالي فان المدقق الخارجي Auditor عليه واجب التقيد بالمعايير المهنية المنصوص عليها في قواعد التدقيق وإلا اعتبر مقصرا بواجبه المهني، ولما كان مدى الامتثال للقوانين والأنظمة يعد خارج نطاق الكفاءة المهنية الا أن المدقق يجب أن يحصل من الإدارة على ما يثبت امتثالها للقوانين والأنظمة. وعدم الالتزام من قبل المدقق بالتقيد بالقوانين الضريبية في إعداد القوائم المالية معناه أن القوائم المالية تحتوي على بيانات غير موثقة ولربما ليست صادقة، وبالتالي فان الاعتماد عليها ربما يكون مضللا مما يعرضه للمسائلة المهنية بل ولربما المساعدة في تقديم بيانات مضللة إلى السلطات الضريبية مما يشكل جريمة ضريبية قد تؤدي بالمدقق إلى فقدان رخصته أو إحالته إلى المحاكمة باعتباره شريكا أو مساهما في الجريمة الضريبية. وكمثال لاحظته الباحث من خلال حياته العملية في الدوائر الضريبية هو عدم اهتمام إدارة المشروع بالتسجيل في دوائر ضريبة القيمة المضافة قبل مباشرة الأعمال مما يعرضها للغرامات وعدم الاعتراف

بالمدخلات عند احتساب ضريبة القيمة المضافة، وهذا يترتب عليها استحقاقات ضريبية كبيرة قد يصعب على الشركة تسديدها. وعموماً يمكن القول أن تقرير ما إذا كان عمل معين يعتبر عدم التزام بالقوانين والأنظمة يحدد بواسطة المحكمة.

ثانياً : تخطيط وتنظيم التدقيق بشأن عدم الالتزام⁽¹⁾

يتمثل تخطيط وتنظيم المدقق بشأن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة في القيام بما يلي:-

1- يترتب على المدقق عند تقييم نتائج البيانات المالية أن يتحقق من عدم التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة والتي ربما لها اثر مادي على القوائم المالية ويتضح ذلك من النص التالي:

“ The auditor should recognize that noncompliance by the entity with laws and regulation may materially affect the financial statements “.

2- عند التخطيط لعملية التدقيق يجب على المدقق الحصول على فهم لإطار التشريعات والأنظمة المطبقة في المنشأة والصناعة وكيفية إذعان المنشأة لهذا الإطار، وبالتالي عليه القيام بما يلي :-

- الاستفسار عن السياسات والإجراءات بالنسبة للاذعان للقوانين الضرائبية .
 - دراسة القوانين والأنظمة المتوقع أن يكون لها تأثير على التشغيل أو العمليات المالية.
 - الاستفسار عن السياسات أو الإجراءات المتبعة من إدارة المشروع لتقييم المحاسبة عن الدعاوي القضائية وتقديرها.
 - الاستفسار من الإدارة حول التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة الضرائبية والمالية السارية المفعول.
 - الاطلاع على المراسلات الخاصة بالترخيص بالنشاط من السلطات التنفيذية.
- 3- يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية عن التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة عموماً للتحقق بواسطة هذه الأدلة عن الأثر المادي المحدد للمبالغ والإفصاح عنها في القوائم المالية.

(1) مرجع سابق، مفاهيم التدقيق المتقدمة، صفحة 320.

4- يجب على المدقق الحصول من الإدارة على إقرارات مكتوبة Written Representations يفيد بأنها أفصحت للمدقق عن كل الحقائق المعروفة أو إمكانية عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير والتي سوف تؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية، وفي حالة غياب أدلة تخالف ما تقدم فإن للمدقق الحق في افتراض أن المنشأة تلتزم بالقوانين وذلك كما يتضح من النص التالي:

“In the absence of evidence to the Contrary, the auditor is entitled to assume the entity is in compliance with these laws and regulations “.

وهناك رأي آخر يقول انه ليس من الضروري أن يؤدي المدقق إجراءات حول التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة لان ذلك يعتبر خارج نطاق تدقيق القوائم المالية يتضح ذلك من النص التالي:

“The auditor does not test or perform at her procedures on the entity is compliance with laws and regulations since this would be out side the scope of an audit of financial statements”⁽¹⁾.

والحقيقة أن الباحث لا يتفق وهذا الرأي وخصوصا أن الفحص الضريبي من أولى أهم أعماله هو التأكد من التزام المنشأة بالقوانين الضريبية السائدة حتى يحقق هدفه من عملية الفحص الضريبي، لانه أصلا قد كلف لهذا الغرض ولربما هذا هو أحد الاختلافات بين عملية الفحص الضريبي والفحص المالي (التدقيق المالي).

5- يجب على المدقق عندما يعتقد في احتمال وجود عدم التزام بالقوانين والأنظمة أن يوثق هذه النتيجة ويناقش ذلك مع الإدارة، مع محامي الشركة، مع المستشار الضريبي إن وجد ، وفي حالة عدم اقتناعه بالإجابات أو التفسيرات أن يستشير المحامين المتخصصين بالقضايا الضريبية للاحتياط للآثار القانونية المحتملة.

6- يجب على المدقق إعلام جهة التدقيق أو مجلس الإدارة أو الإدارة العليا بأسرع ما يمكن لتفسير عدم الالتزام الذي جلب انتباهه، وعلى المدقق ذا اشتبه بوجود صفقات ضريبية مع أحد أعضاء الإدارة أن يبلغ ذلك إلى المستوى الأعلى في المنشأة مثل، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة،

⁽¹⁾ مرجع سابق، مفاهيم التدقيق المتقدمة ، صفحة 321

وفي حالة التأكد من إصرار الإدارة على مخالفة التشريعات والأنظمة ان ينسحب من عملية التدقيق وإبلاغ الأسباب إلى الجهات الضريبية لمعالجة الأمور وذلك تحقيقا للمصلحة العامة.

ثالثا : آثار عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة على تقرير المدقق

يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار آثار نقص أدلة التدقيق على تقريره كما يلي:

- 1- إذا توصل المدقق أن عدم الالتزام له تأثير مادي على القوائم المالية، ولم يتم معالجته بصورة صحيحة من الإدارة أن يصدر تقريراً متحفظاً أو عكسي.
- 3- إذا منع المدقق من الحصول على أدلة تدقيق واثبات كافية للحد التي تقنعه، فعليه الانسحاب من عملية التدقيق كما تنص قواعد التدقيق المتعارف عليها.
- 4- إذا لم يتمكن المدقق من تحديد عدم الالتزام الذي حدث بسبب القيود المفروضة بواسطة ظروف خارجية وليست المنشأة أن يمتنع عن إصدار التقرير مبينا ذلك إلى أعلى سلطة إدارية في المنشأة.

وخلاصة القول أن على المدقق أن يحمي نفسه من الوقوع في جريمة الاشتراك بتمكين المكلف أو المشتغل من أداء الضريبة، وهي المسماة بالاشتراك بالمساعدة بتمكين المكلف بطريق الاحتيال من التهرب من الضرائب المستحقة عليه، كما في حالة إخفاء الوقائع التي علمها المدقق أثناء تأديته مهمته ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التي تشهد بصحتها متى كان هذا الكشف عن هذه الوقائع ضرورياً. وكذلك إذا أخفى المدقق الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته عن أي تعديل في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يقلل من حجم الأرباح أو زيادة الخسائر وقد اصطلح على تسميتها في قانون العقوبات بالمساهمة الجنائية. وقد عرف المستشار البشري الشوريجي جريمة التحريض أو الاتفاق أو المساعدة على التهرب من أداء الضريبة، بأنها تتناول فعل الاشتراك في جريمة الإخفاء الضريبي بالتحريض أو الاتفاق أو المساعدة، ووسيلة ارتكابها هي استعمال طرق احتيالية بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، مما يشكل اشتراكاً من جانب غير الممول، ذلك أن الممول قد لا ينفرد بنشاطه الشخصي في ارتكابها، وإنما قد يسهم معه شخص ليست له صفة الممول ولا يخضع قانوناً للضريبة أو

الالتزام بأدائها من ماله الخاص. وهذا الإسهام في ارتكاب جريمة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة بطريقة الاحتيال والذي جاء تخصيصا للقواعد العامة في الاشتراك في مجال جرائم الضرائب⁽¹⁾.

⁽¹⁾ المستشار البشري الشريجي: جرائم الضرائب والرسوم، الطبعة الأولى، 1972، صفحة 264.

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

المطلب الاول: النتائج

المطلب الثاني: التوصيات

المطلب الثالث: الخاتمة

المطلب الاول: النتائج

1- ان التدقيق الضريبي عبارة عن مزيج من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقواعد التدقيق لاجه نشاط التدقيق المختلفة. فالتدقيق الضريبي اصبح من الاهمية بمكان بحيث اصبح يقال في ادبيات الضرائب انه يمثل الوجه الحضاري للإدارة الضريبية في ممارساتها لواجباتها وتحقيق اهدافها. فلم يعد يقتصر دوره على التحاسب الضريبي كما يفهمه البعض وانما المساهمة الفعالة في ترشيد الادارات المختلفة في الوحدات الاقتصادية بحيث يمكنها من تحقيق رقابة الممكن ورقابة الواجب معا.

2- انه وان كان الاصل هو مشروعية اعمال الإدارة الضريبية الا ان مخالفة الشرعية يؤدي الى بطلان التصرف المخالف للقانون الضريبي باعتبار ان قرار مأمور التقدير قرار اداري⁽¹⁾.

3- انه لا استقرار لسلطه دون قانون، ولا وجود لقانون بدون سلطه، وانه لا يجوز للإدارة الضريبية ان تاتي عملا ماديا او قانونيا الا اذا كانت مجرد تنفيذ او تطبيق لقاعدة تشريعية عامه قبل مباشرة التصرف⁽²⁾. ودليلي في ذلك هو عدم الالتزام الحاصل في الالتزام الضريبي في السلطة الفلسطينية من المكلف او الإدارة الضريبية نفسها. وهذا ما يؤيد اهمية بحثي هذا في التدقيق الضريبي عله ايضا يعوض النقص الحاصل في عدم حيادية المدقق الخارجي وعدم وجود رقابه داخلية فعالة في شركاتنا ومؤسساتنا الفلسطينية سواء منها الخاصة او العامة⁽³⁾.

4- ان التدقيق لاغراض الضرائب يشتمل على المحاور التالية:

1- المحور العلمي للمحاسبه والتدقيق.

(1) موسى، حسن فلاح الحاج: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه قضائيا، نقابة المحامين، عمان، 1988، صفحة 194.

(2) سعيد عبد المنعم الحكيم: الرقابة على أعمال الإدارة في التشريع الإسلامي والنظم المعاصرة، القاهرة، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، 1976، ص 9.

- مصطفى كيرة: نظرية الاعتداء المادي في القانون الإداري، القاهرة، دار النهضة العربية، 1964، ص 27.

(3) القبيح، نائل، رسالة ماجستير: أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، صفحة 168.

2- المحور التشريعي للضرائب.

3- المحور التنظيمي والاداري للإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: التوصيات

اولا: التوصيات المتعلقة بمهنة تدقيق الحسابات

1- ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين الفلسطينيين بتضمين نظامها الداخلي بنودا تحدد فيها بدقه المفاهيم المتعلقة بنشاط الخدمات التدقيقية بصوره عامه ولاغراض الضرائب تُب بصوره خاصه، حتى تحقق بذلك ازالة سوء الفهم والخلط السائد بين الممارسين لهذه الخدمات في السوق الفلسطينيه.

2- الاسراع باقرار قانون مهنة تدقيق الحسابات وتفعيل جميع فصوله، وخاصة المتعلق منها بالمسلكيات، وتشكيل جهاز مهني من داخل الجمعيه قادر على مراقبة ومتابعة المخالفات المهنيه سواء على مستوى الاعضاء الممارسين للمهنه، او على مستوى الادارات الضريبية واتخاذ الاجراءات القانونية لمعالجة الظواهر الغير طبيعيه¹ ويوصي الباحث أن توقف عضوية أعضاء الجمعية تلقائيا اذا تم ادانتهم بما يلي:

- o جريمة يعاقب عليها القانون بالسجن لأكثر من سنة.
- o عدم قيام العضو بتقديم كشف التقدير الذاتي لمصلحة الضرائب عن قصد علما أنه ملزم بتقديم الكشف كأى مكلف قانونا.
- o تقديم تقارير دورية للضرائب فيها معلومات مغلوطة ومزورة لصالح أحد العملاء أو لصالح العضو نفسه.

o تعاون في تحضير وتقديم كشف تقدير ذاتي مغلوط ومزور نيابة عن أحد عملائه عن علم.

3- التوصية الى المشرع الضريبي والى المسؤولين في قانون الشركات ومفوضي هيئة الأوراق المالية واعضاء مجلس ادارة السوق المالي الفلسطيني بان ينص في تشريعاتهم بانشاء **لجنه تدقيق** لكل شركه مساهمة تتداول اسهمها في السوق المالي. على ان تشكل هذه اللجنة من

¹ صدر قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 9 لسنة 2004.

بعض اعضاء مجلس الادارة الخارجيين الذين ليست لهم مراكز تنفيذية في ادارة الشركة، وعلى غرار ما هو معمول به في المملكة الأردنية الهاشمية حيث اصدرت تعليمات الافصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق بموجب المادة (25) على ضرورة تشكيل لجان التدقيق لما لها من اهمية في تحقيق الحيادية والنزاهة لمدقق الحسابات.

ثانيا: التوصيات المتعلقة بالادارة الضريبية

1 - يوصي الباحث بفصل المهام في الإدارة الضريبية للعملية الضريبية عل غرار فصل السلطات في الدولة. وضرورة تبني التخصص الضريبي الوظيفي والعضوي في نفس الوقت على مستوى العملية الضريبية لتحقيق ما يلي:

أ - عدم التعسف والشطط الاداري عن طريق عدم الجمع بين وظائف العملية الضريبية بيد شخص واحد.

ب - خلق الاطر المتخصصة في فن الممارسة الضريبية.

2 - اعتبار التدقيق الضريبي جزءا من السياسة المالية العامة للادارة الضريبية، وربطها بأعلى المستويات الادارية في وزارة المالية، اي بمكتب الوزير مباشرة وليس بالادارة الإقليمية كما هو متبع حاليا.

3 - ان يكون هناك نوع من التأثير الهام أي سلطة المشاركة الفعلية باتخاذ القرارات للوحدات الوظيفية في قرارات الإدارة العامة الضريبية قبل اصدارها ووضعها موضع التنفيذ للوحدات التنفيذية في الادارات الإقليمية.

4 - انشاء اداره عامه للعلاقات العامة بوزارة المالية يكون هدفها:

أ - تقديم الاستشارات الفنيه والقانونية للمكلفين.

أ- حل المشاكل بقانونيه على مستوى المكاتب الاقليمية، لمنع ظاهرة التحايل على القانون والحد من ظاهرة الشطط الاداري وأقترح ان يكون أعضائها مكونة من:

- مستشار قانوني من وزارة المالية.
 - مدقق حسابات قانوني يتمتع بالجنسية الفلسطينية
 - موظف من الادارة الضريبية برتبة A
- 5 - ضرورة توجيه اذار اولي للمكلف او المشتغل بتصحيح موقفه وتنفيذ التزامه الضريبي في جميع الحالات التي تتبع فيها اجراءات الربط غير الحضوريه، وان يكون تحديد الحالات التي لا تلتزم بها الادارة الضريبية بتوجيه الانذار هو على سبيل الاستثناء.
- 6 - لا يجوز للادارة الضريبية ربط الضريبة بطريقة التقدير الا بعد اذار المكلف او المشتغل بتقديم الاقرار ومنحه مهله مدتها ثلاثون يوما لتقديم الاقرار خلالها.
- 7 - اعطاء المكلفين او المشتغلين الذين من الصعب ان يكون لهم ادارة حسابات الحق بطلب تكليفه على اساس نسبة ربح من مجموع الصفقات او وفقا لدفاتر محاسبية منتظمة او التقدير على اساس التقدير الحكمي على ان يتم تقدير حجم الاعمال السنوية لمثل هذه الفئات بواسطة لجنة رسميه مختصة واقترح ان تكون مكونه من:
- 1- مندوب من الضرائب يمثل وزارة المالية يختاره وزير المالية
 - 2- مندوب من وزارة الاقتصاد والتجارة يختاره وزير الاقتصاد
 - 3- مندوب عن اتحاد الغرف التجارية يختاره رئيس الاتحاد
 - 4- خبير محاسبي مجاز لهذا الغرض
 - 5- خبير يمثل مجموعات التجاريين والصناعيين
- 8 - يرى الباحث ان على الفاحص الضريبي سواء كان خارجيا او موظفا لدى احدى الدوائر الرسمية وخاصة الضرائب، ان يحصل على الفهم الكافي والمناسب لانظمة الضبط الداخلي والرقابة الداخلية لتحديد الدرجة التي سيعتمد عليها في عمله من حيث مدى وتوقيت عملية الفحص وتحديد الاجراءات والاختبارات اللازمة.
- 9 - عدم قبول تمثيل المكلفين او المشتغلين امام الدوائر الضريبية الا للمرخصين والمجازين لهذا الغرض من الجمعيات المحاسبية المتعارف عليها في اراضي السلطة الفلسطينية.

10 - تفعيل دور دائرة التدقيق المركزي في الادارة العامة وكذلك دور دوائر التدقيق في الادارات الإقليمية، عن طريق اعطائهم الصلاحيات وتحويل تبعيتهم الفنية الى الادارة المركزية بدلا من الادارة المباشرة.

11 - تطوير برامج خاصة لتصميم نظام الوظيفة الانتقائية التي تساعد في كشف الاقرارات الضريبية التي يحتمل أن تتطوي على ابلاغات غير كاملة بدلا من مزاجية الانتقاء المتبعة حاليا في الدوائر الاقليمية، والتي تؤدي في كثير من الاحيان الى زيادة الثغرة الضريبية بين المشتغلين والادارة الضريبية.

12 - بالنسبة لضريبة القيمة المضافة المتعلقة بالمؤسسات المالية:

يوصي الباحث اعادة الدراسة الفعلية المتخصصة لضريبة القيمة المضافة المفروضة على الرواتب والاجور في قطاع المؤسسات المالية للخروج من مشكلة التذمر التي تعاني منها المؤسسات المالية للأسباب التالية:

- أن معظم البنوك الممارسة لاعمالها في أراضي السلطة الفلسطينية هي امتداد للشركات المساهمة العامة المؤسسة في الخارج.
- أن ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والاجور غير مفروضة على القطاعات الاقتصادية الاخرى.
- أنه لا توجد مثل هذه الضريبة المفروضة على الرواتب والاجور في الدول العربية الشقيقة والمجاورة والتي يمكن أن تؤثر على عملية الاستثمار في أراضي السلطة الفلسطينية.

ثالثا: التوصيات المتعلقة بالتشريع الضريبي

1 - تطبيق قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 بنصه وروحه. وكذلك سرعة انجاز قانون ضريبة القيمة المضافة بشكل يتماشى وطبيعة المرحلة الاقتصادية التي يمر بها الشعب الفلسطيني. وكذلك المسارعة في التحضير لانجاز قانون الاجراءات الضريبية للضريبة

غير المباشرة لانه من غير المعقول تطبيق القواعد القانونية الضريبية من غير وجود قانون للاجراءات الضريبية.

2 - الزام الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وفئات المشتغلين الذين تزيد دورة اعمالهم عن مليون شيكل في السنة بمسك حسابات رسميه بما يتفق وطبيعة اعمالهم وظروفهم الاقتصادية، ومحاسبتهم بناء على نتائج هذه البيانات.

3 - ضرورة اتخاذ المشرع الفلسطيني مواقف متشددة بحق غير الملتزمين بتقديم الكشوفات الدورية او السنوية، وتحديد غرامه بنسبه مئوية من الضريبة المستحقة تتضاعف اوتوماتيكيا في حالة عدم تقديم الكشوف الدورية او السنوية كما جاء بنص المادة 38 من قانون رقم 17 لسنة 2004.

4 - ان يلزم المشرع الضريبي الفلسطيني الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة بان تقدم بيانات مالية منفصلة لاغراض الضريبة، وان تكون موقعه من الاشخاص الذين اهلهم القانون للتعامل مع الضرائب، كما جاء بنص المادة 18 من قانون رقم 17 لسنة 2004.

5 - النص صراحة على عقوبات مشددة بحق المتهربين من دفع الضرائب وكذلك بحق المحاسبين المخالفين لاصول مهنتهم والقانون الضريبي، كما جاء بنص المادة 38 من القانون رقم 17 لسنة 2004.

6 - الاسراع في تطبيق نظام الكمبيوتر الفلسطيني PATACS.

7 - التعميم على ادارات الوحدات الإقليمية بعدم عمل التسويات الضريبية والمصالحات الضريبية الا بناء على قانون ومن خلال لجان اداريه مشكله من الادارة العامة لهذا الغرض

8 - ضرورة تفعيل دور لجان المعارضة والاعتراض بالشكل القانوني لحل المنازعات القائمة واية منازعات اخرى حسب اصول تشكيل اللجان الإدارية القضائية واعتبار قراراتها لها قوة الشيء المقضي به.

9 - تفعيل دور التوعية الضريبية بكل وسائل الاعلام المتاحة واشراك المؤسسات المهنية والغرف التجارية والمحاسبين القانونيين وكل من لهم علاقة بهذا الموضوع والطلب من الموظفين في الدوائر الضريبية بالتعامل بشكل حضاري مع المكلفين وعمل صندوق للشكاوي من قبل الجمهور يفتح بواسطة دوائر الرقابة العامة.

10 - تفعيل دور اجهزة الرقابة الخارجية والحدوديه عن طريق زيادة عملية التنسيق بين الدوائر الحكومية والادارات الضريبية الاقليمية وخاصة دوائر الاستيراد والتصدير وذلك لتحقيق:

1- الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

2- اجبار المستوردين بالتصريح عن بيانات الاستيراد

المطلب الثالث: الخاتمة

إن نجاح المدققين في دولة فلسطين لا يتوقف فقط على تبني جمعية المحاسبين القانونيين الفلسطينية لمعايير التدقيق الدولية وفرضها عقوبات وغرامات زجرية بحق اعضائها المخالفين لقواعد السلوك المهني، وانما يتوقف على حسن استخدام اعضائها للمعايير الأخلاقية في مزاوله اعمالهم وفقا لعقد الوكالة بينهم وبين الادارة من جهة وبينهم وبين المجتمع الاقتصادي من جهة ثانية. فالمدقق الخارجي هو انسان اولا يضبطه ضميره وتحمله المسؤولية في ممارساته لعمله بارادة مستقلة، فهو الحارس الامين على المجتمع يمارس اعماله كما يجب ان تمارس وفقا لقوله تعالى " وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنين ". وكذلك الحال في النظام الضريبي فان نجاح النظام الضريبي في اي بلد يتوقف على كفاءة وحيوية تفاعل جميع محاور النظام المشار اليه. فالتشريع، والتنفيذ، وادارة الجهاز الضريبي، كلها عناصر متكاملة اذا اشتكى منها عنصر من العناصر لاي سبب من الاسباب تداعت العناصر الاخرى واشتكت، بل وربما ذهبت للشطط والانحراف، فالعملية التدقيقية هي سلسلة من العمليات يجب ان لا ينظر الى كل عملية على انفراد وانما يجب ان ينظر اليها على انها سلسلة متصلة من الحلقات، اذا ما حدث خلل في احد الحلقات سوف يؤدي وبالتأكيد الى خلل في الحلقات الاخرى، وبالتالي في المراحل الاخرى من العملية التدقيقية. فالوسيلة الفعالة في محاربة اعمال الغش والتهرب الضريبي لا

تكن في الوسيلة التجريه والتجريبيه بقدر ما تكن في انضباط الادارة واجهزتها⁽¹⁾ وحسن استخدام الموارد المتاحة واهمها الانسان وقد خلص الباحث الى التوصيات التالية لتحقيق نجاح عملية التدقيق او الفحص استخلصها من خلال حياته العلمية والعملية وهي:

1- على الفاحص او المدقق حشد الموارد وعناصر البيانات المالية وتحويلها الى مخرجات ذات قيمة، من خلال التخطيط، التوجيه، التنظيم، التشكيل، الرقابة، وحسن اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب من أجل انجاح برنامج التدقيق الفعال.

2- على الفاحص او المدقق ان يتميز بالتفكير الموضوعي المتبصر والذي ينطلق من صياغة نظرة شاملة لتحقيق الهدف الضريبي دون التحسب لمراكز القوى المختلفة، او المصالح الشخصية، وانما خلق الانتماء الطوعي للمكلفين والمشتغلين عن طريق تطبيق العدالة الضريبية.

3- على الفاحص او المدقق، التعرف وبدقة قبل البدء في مرحلة الفحص الضريبي على ما يلي: الهدف، اساليب الرقابة، المعايير، المجتمع المراد فحصه، حتى يبدأ عمله وهو عارف حدود الهدف المقصود وهو، تحقيق الضريبة المناسبة، من الشخص المناسب، وفي الوقت المناسب، وفي المكان المناسب.

4- على الفاحص او المدقق التعرف اثناء وخلال عملية الفحص على: الحقائق، الاسباب والنتائج وأثرها على المجتمع والاشخاص، طرق الاتصال مع الادارة والمسؤولين من اصحاب القرار.

5- خلال عملية التقرير: على الفاحصين أن يكتبوا الحقائق كما هي دون تزيف او تحريف، مع وضوح في النص الى ابعد الحدود. فالغرض من التقرير هو الحصول على أساس حقيقي في تقييم معايير الاداء ليس فقط للادارة وانما للمشتغلين.

6- استثمار الوقت: على الفاحصين التركيز على الامور الجوهرية وترك الامور البسيطة الى المساعدين، فأهم مورد في عملية التدقيق هو الانسان.

(1) جمامه عبد الرحمن: الاداره الاقليميه لوزارة المالية، "رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام". الرباط،

7- المحافظة على العلاقة التوازنية مع ادارة المشروع، فالعلاقة بين الادارة والمدقق هي علاقة تحقيق الاهداف كل بطريقته الخاصة، وعلى الفاحص ان يتذكر انه ليس في معركة أو خصومة.

8- تناسي صراع الارادات، والتعامل بحوار الادارات الهادف، والمجادلة بالتتي هي احسن لتحقيق الاهداف المرجوة وهي:

9- The Right Tax at the Right Time

10- حاول ان لا يسرقك الوقت، او تدع الاخرين يأخذون وقتك، فالوقت من ذهب وللتدقيق حدود زمنية يجب مراعاتها.

11- تبني المنهجية في العمل فهي الوسيلة الفعالة لتحقيق الاستراتيجية اي تبني منهج التدقيق الفعال The Systematic Audit Approach.

قائمة المراجع

اولا: الكتب

- ابو جباره هاني (1978). **ضريبة الدخل في الاردن وتطبيقاتها**، عمان، الاردن.
- ابو غزاله طلال (1998). **المعايير الدولية للمراجعة الصادره عن الاتحاد الدولي للمحاسبين**، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- ابو غزاله طلال (2001). **المبادئ الاساسيه للتدقيق**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- ابو غزاله طلال (2001). **مفاهيم التدقيق المتقدمه**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- ابو نصار محمد واخرون (1986). **الضرائب ومحاسبتها**، دائرة المكتبة الوطنيه عمان الاردن.
- ابو غزاله طلال (1989) **اصول التدقيق**. من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- اليومي زكريا محمد (1990). **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة**، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة.
- الحكيم سعيد عبد المنعم (1976). **الرقابه على اعمال الاداره في الشريعة الاسلاميه والنظم المعاصره**، القاهرة، دار الفكر العربي، ط1.
- خليل احمد محمد (1985). **المراجعة والرقابه المحاسبية**، دار الجامعات المصريه.
- دليل المحاسب المهني للقواعد الاخلاقيه (2001)**. من منشورات جمعية المحاسبين القانونيين الفلسطينيين، ط1.
- الرؤوف محمد احمد عبد (1998). **المنازعه الضريبية في التشريع المصريالمقارن**، دار النهضة العربية، ط1، مصر.
- رمضان زياد (1995). **اساسيات التحليل المالي في المنشآت التجارية والصناعيه والخدماتية**، مديرية المكتبات والوثائق الوطنيه، ط3.
- سرور أحمد فتحي (1990). **الجرائم الضريبية**، دار النهضة العربية.

- السمان رامي مجدي واخرون (1996). دليل ضريبة الدخل، دائرة المكتبة الوطنية عمان.
- السنهوري عبد الرزاق (1964). الوسيط في شرح القانون المدني، مج 7/1 دار احياء التراث العربي.
- الشافعي جلال (1992). الفحص الضريبي، مكتبة المدينة الزقازيق -مصر.
- الشافعي جلال (2000). أساليب الفحص الضريبي، مكتبة المدينة، جامعة الزقازيق.
- الشريف عليان (1991). المحاسبه الضريبه وتطبيقاتها في الاردن، ط1، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- الشواربي عبد الحكيم (1991). التجريم والعقاب في الضريبه على الاستهلاك، المكتب العربي الحديث مصر.
- الشواربي عبد الحميد (1989). الجرائم الماليه والتجاريه، منشأة المعارف الاسكندريه.
- صبري رشيد واخرون (1998). محاسبه ضريبة الدخل، ط 1، عمان، جامعة القدس المفتوحه.
- المعايير الدوليہ للتدقيق (2001). من منشورات جمعية المحاسبين القانونيين منشورات الفلسطينيين، ط 1، رام الله - فلسطين، الصادره عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- المنجني ابراهيم (2000). جرائم التهرب الضريبي، دار المعارف الاسكندريه.
- عطيه قدرى نقولا (1960). ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، جامعة الاسكندريه مطبعة معهد دون بوسكو.
- علاونه عاطف كمال (1992). شرعية الضرائب في الاراضي الفلسطينية المحتلة، رام الله، مؤسسة الجيل، مركز استطلاع الرأي العام الفلسطيني.
- القبيلات حمدي سليمان سحيمات (1998). الرقابه الاداريه والماليه على الاجهزه الحكوميه، عمان، الاردن.
- كيره مصطفى (1964). الاعتداء المادي في القانون الاداري، القاهره، دار النهضة العربيه.

المحامي يعقوب قسطل، **ضريبة القيمة المضافة**، مكتب فراس للتأمين والمحاسبة، القدس، شارع الاصفهاني 1984.

محمد سعد محيي (1998). **الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والاداره الضريبية** الاسكندرية، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنيه.

محمود السيد الناعي، **منهج المحاسبة عن الضريبة الموحدة والضريبة على شركات الاموال**، المكتبة العصرية، نالمنصورة، طبعة 3، سنة 2000،

مرزاق محمد واخرون (1996). **النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب**، الطبعة الاولى، مطبعة الامينية، الرباط.

معايير التدقيق الحكومي(الكتاب الاصفر، 2003). من منشورات جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، غزة، فلسطين.

موسى حسن فلاح الحاج (1988). **تقدير ضريبة الدخل في الاردن والطنع فيه اداريا وقضائيا**، نقابة المحامين الاردنية، عمان.

وليم توماس وأمرسون هنسكي (1998). **المراجع بين النظرية والتطبيق**، تعريب وترجمة د. احمد حامد حجاج، كمال الدين سعد، جامعة الملك سعود، دار المريخ للنشر الرياض.

ثانيا: الدوريات

■ صندوق النقد الدولي، الاداره الخارجيه (1999)، منشورات التوعيه الضريبية والندوات المتعلقة بها.

■ دائرة الاحصاءات المركزيه الفلسطينيه، (1999)، **قسم المعلومات - خشارمه حسين** (1997). **ظاهرة التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحره في الاردن**، ورقة عمل مقدمه الى مؤتمر المحاسبه في عصر العولمه الاقتصاديه، عمان، الاردن.

■ **جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيه** (1997). **ورشة عمل لسبل واجراءات تطبيق معايير التدقيق والمحاسبه الدوليه**، بالتعاون مع الوكاله الاميركيه للتنميه الاداريه.

- جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيين (2000). ورشة عمل عن معايير التدقيق الدولي في القاهرة.
- المركز العربي للتطوير الإداري (تيم)، دوريات مختلفه، للدكتور أمين السيد، أحمد لطفي وهي: 1- طبيعة المحاسبه عن الضرائب كعلم مستقل او كفرع من علم المحاسبه. 2- المحاسبه والمراجع كمصدر معلومات للنظام الضريبي.
- علاونه عاطف كمال، جبريل عوده: السياسات الضريبية الفلسطينية، تقييم اولي.
- مركز التجاره الفلسطيني- بال تريد (2000). جدول اعمال القطاع الخاص الفلسطيني، (توصيات القطاع الخاص)، رام الله، فلسطين.

ثالثاً: رسائل ماجستير ودكتوراه

- الحديثي، عماد صالح نعمه (1993). تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تستخدم الحاسوب، دراسة ميدانية على المؤسسات المالية والمصرفية في المملكة الأردنية الهاشمية. عمان، الاردن.
- القبج، نائل (2002). أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين، نابلس، فلسطين.
- سنان ندى نوري (1994). أثر ادخال الحاسوب على معايير المراجعة مع التطبيق العملي في شركة شل، سوريا، دمشق.
- سيد علي ابراهيم طلبه (1989). نموذج مقترح لتتبع مسار المراجعة في ظل النظم المتقدمه للمعلومات، (رساله دكتوراه غير منشوره)، جامعة عين شمس، القاهرة.
- عبد الرحمن جمجامة (1990). الاداره الاقليميه لوزارة المالية، (رساله دكتوراه غير منشوره)، الرباط.
- علاونه سعيد فرح (1999). مدى التزام المدققين الخارجيين العاملين في الضفه الغربيه بمعايير التدقيق الدولي، (رساله ماجستير غير منشوره) جامعة القدس، فلسطين.

قاسم صلاح محمد توفيق (2003). التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، (رساله ماجستير غير منشوره) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

القوانين

- 1- الدستور الاردني.
- 2- القانون الاساسي المؤقت للسلطة الفلسطينية.
- 3- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (25) لسنة 1964.
- 4- قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.
- 5- قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (57) لسنة 1985.
- 6- قانون الرسوم على المنتجات المحليه رقم (16) لسنة 1963.
- 7- قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (10) لسنة 1961.
- 8- قانون هيئة الرقابه العامه رقم (17) لسنة 1995.
- 9- قانون ديوان المحاسبه الاردني رقم (28) لسنة 1952.
- 10- قانون الشركات الاردني رقم (22) لسنة 1997.
- 11- اتفاقية باريس الاقتصاديه بين الجانب الفلسطيني والجانب الاسرائيلي.

المراجع باللغة الإنجليزية

- Alan A. Tait (1991). **Value Added Tax: Administration and Policy**. International Monetary Fund, Washington DC.
- Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. (2003) **Auditing and Assurance Services**. Person Education Inc., U.S.A
- Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield (2001). **Intermediate Accounting**, John Wiley & Sons, Inc. U.S.A
- Eric. A. (1977). **Techniques of Financial Analysis**, forth Ed. Richard D. Irwin, INC.
- Ernest & Young (1999). **Enhanced Accountancy & Audit training**.
- John F. Nash and Martin B. Roberts, (1984). **Accounting Information Systems**, Macmillan Publishing Company. N Y.
- Messier William F. Jr (2000). **Auditing & Assurance services**, 2nd Edition. Boston.
- Municipal Finance Officers Association, (1980). **Governmental Accounting Auditing and Financial Reporting**, first Ed, by Municipal Finance Officers Association of the United States and Canada, Illinois.
- Murphy, Keven E Concept in Federal **Taxation** (1994). West Publishing Company. U.S.A
- National Tax Administration, (1994). Text Book for **International Seminar on Taxation**, Japan, International Cooperation Agency.
- Walter B. Kel, William C. Boynton, Richard E. Ziegler, (1996). **Modern Auditing**-6th edition. John Wiley & Sons Inc.
- Walter B. Meigs, E. John Larson, Robert F. Meigs (1976). **Principles of Auditing**, Richard D. Irwin, INC, Fifth Ed.

Arens, Alvin A. Loebbecke, J. K.: Auditing: An–Integrated Approach, 8th
Edition, New Jersey, 2000.

الملاحق

الملحق الاول : نشرات معايير الخدمات الضريبية وتفسيراتها

ما هي نشرات معايير الخدمات الضريبية ؟

لحقت نشرات معايير الخدمات الضريبية وحلت محل نشرات المسؤوليات في ممارسة عمل الضرائب. فهي عبارة عن قواعد السلوك المهني الملزمة في ممارسة عمل الضرائب في ظل قواعد السلوك المهني.

وهي عبارة عن ترجمة لكتاب دليل المحاسب المهني للقواعد الاخلاقية بموافقة رسمية من

John Wiley & Sons, Inc

The CPA'S Gide to Professional Ethics was translateed according to an official permission obtained from John Wilry & Sons, Inc.

Copyright of this translated version is reserved to the United States Agency for International Development – West Bank/ Gaza Mission.

مدى تطبيقها

تنطبق هذه المعايير على كل الاعضاء عندما :

0 يوصون بوضع معين لاقارات الضرائب.

0 يحضرون ويوقعون اقرارات الضرائب بما في ذلك طلبات الارجاع.

تاريخ بدء التطبيق

لقد صادقت اللجنة التنفيذية للضرائب على هذه المعايير و نشرتها في تشرين اول في

مجلة المحاسبة و اصبحت ملزمة للاعضاء ابتداء من 31 تشرين الاول.

أنظر الجزء	في هذه الوحدة	المعلومات حول
أ	البيان رقم 1: مواقف معينة في إقرار الضرائب	
ب	التفسير 1-1: معيار الاحتمال المنطقي	
ج	البيان رقم 2: الأجابة على إستفسارات حول الأقرار	
د	البيان رقم 3: بعض الجوانب الإجرائية لتحضير إقرارات الضرائب	
هـ	البيان رقم 4: إستخدام التقديرات	
و	البيان رقم 5: الخروج عن موقف تم التوصل إليها بقرار محكمة	
ز	البيان رقم 6: المعرفة بالخطأ: إعداد الأقرار	
ح	البيان رقم 7: المعرفة بالخطأ: إجراءات إدارية	
ط	البيان رقم 8: شكل وفحوى النصيحة على المكلف	

أجزاء أ: معيار الخدمات الضريبية رقم 1 : أوضاع معينة في إقرار الضرائب

القاعدة الأساسية : النصح بموقف ضريبي ، تحضير وتوقيع الاقرار يمنع المعيار الاول الاعضاء من :

1- التوصية بموقف ضرائبي معين الا اذا كان العضو مقتنعا ان هذا الموقف يتمتع باحتمالية معقولة للصمود في حالة معارضته اداريا او قضائيا.

ملاحظة : يشار الى ذلك باسم معيار الاحتمال المعقول - انظر التفسير رقم 1-1

2- تحضير وتوقيع اقرار الضريبة على علم بأنه يأخذ موقفا لا يستطيع العضو ان يوصي به حسب البند رقم 1، اعلاه.

ملاحظة : المكلف هو المسؤول عن المواقف المبينة في اقرار الضرائب.

في بعض الحالات: قد يصل العضو الى قناعة بان الموقف لا يتوافق مع المعيار رقم 1. اما المكلف فيصر على اخذ هذا الموقف. فاذا توصل العضو الى ان الموقف لا يتم عن عناية مسؤولة فيمكن للعضو ان:

- 0 يوصي بهذا الموقف شريطة ان ينصح المكلف بالافصاح عن هذا الموقف، او،
- 0 يحضر ويوقع الاقرار الذي يعكس هذا الموقف طالما كان الاقرار يفصح عنه.

القاعدة الأساسية : اطلاع المكلف على الغرامات

عند التوصية بموقف ضرائبي معين وتحضير وتوقيع الاقرار على العضو ان يعلم

المكلف ب:

- الغرامات المحتملة لمثل هذا الموقف، و
 - امكانية تجنب الغرامات عن طريق الافصاح .
- ملاحظة : يمكن اعطاء هذه المعلومات شفويا. فعلى الرغم من ضرورة قيام العضو باعلام المكلف حول اهمية الافصاح يبقى المكلف مسؤولا عن اتخاذ قرار الافصاح او عدمه.

القاعدة الأساسية : المواقف غير المسموحة :

اذا كان الموقف:

- 0 مصمما لاستغلال احتمالية التدقيق والفحص، او
 - 0 موقفا جدليا من اجل التفاوض مع السلطة الضريبية.
- على العضو الا يوصي بمثل هذا الموقف والا يحضر او يوقع اقرارا بأخذ مثل هذا الموقف.
- القاعدة الأساسية : مدى ملائمة ان يكون العضو مدافعا عن المكلف .**

على العضو ان يكون محاميا مدافعا عن المكلف عند التوصية بموقف ضرائبي معين

مقبول حسب المعيار رقم 1.

الافصاح الملائم : يتم تحديد الافصاح الملائم مع اخذ ما يلي بعين الاعتبار

▪ الحقائق والظروف المحيطة بالحالة المعنية.

▪ السلطات المتعلقة بالافصاح في المنطقة الضرائبية ذات الاختصاص.

تعريف المكلف: يعرف المكلف على انه العميل، موظف العضو (بكسر الظاء) او اي شخص اخر يستلم الخدمات الضريبية.

اقرار الضريبة يتضمن اقرارات معلومات خاصة بالاقرار

ان اقرار الضرائب هو مبدئيا عرض للحقائق يقوم به المكلف، وهو يتضمن اقرارات المعلومات المرفقة حسب معايير الخدمات الضريبية.

تعريف الموقف الضرائبي:

الموقف الضرائبي هو:

▪ موقف ظهر في اقرار الضرائب والذي قدم العضو نصيحة بخصوصه الى المكلف.

▪ هو موقف يعلم عنه العضو عن معلومات وحقائق جوهرية، وبالا اعتماد عليها يتوصل الى ما اذا كان هذا الموقف مناسباً ام لا.

تعريف الموقف غير المسؤول: هو ذلك الموقف الذي يتم عن سوء نية وغير صحيح في نفس الوقت .

الجزء ب: التفسير رقم 1-1: معيار الاحتمال المنطقي

القاعدة الاساسية : من اجل ملائمة الموقف مع معيار الاحتمال المنطقي، على العضو ان يعتقد، وبالا اعتماد على التفسيرات المقبولة لقانون الضرائب، ان هذا الموقف:

▪ مبررا حسب القانون الحالي، او

▪ يمكن دعمه بحسن نية وبحجج مقنعة من اجل احداث تغييرات في القانون الحالي في المحاكم.

▪ يجب على العضو الا ياخذ في الحسبان احتمالية التدقيق او الاكتشاف عندما يقرر ما اذا تحقق هذا المعيار .

علاقته مع القوانين الاخرى لمصلحة الضرائب

الاقل		الاكثر تقييدا	
السلطة المطلقة	الاساس المعقول	الاحتمال المنطقي	أحتمال عالي

ان معيار الاحتمال المنطقي هو:

▪ اقل صرامة من السلطة المطلقة في قانون الضرائب ومن الاحتمال العالي الذي ينطبق على التصيير الجوهري في دفع الالتزامات الضرائبية.

- أكثر صرامة من معيار الأساس المعقول المستخدم في قانون الضرائب.
- السلطات المرجعية هي لتحديد معيار الاحتمال المنطقي .

عند الحكم فيما اذا كان اقرار الضرائب يتناسب مع معيار الاحتمال المنطقي، لا ينحصر تفكير العضو في السلطات التي عادة ما يفكر بها عند الحكم حول سلطة قانون الضرائب المطلقة. حيث يستطيع العضو الاعتماد على:

- المقالات التي تسرد الاسباب بشكل جيد.
- المقالات المنشورة في مجلات الضرائب المهنية.
- المراجع الاخرى التي عادة ما تستخدم لاغراض التحليل الضرائبي.

الحكم في مدى توفر الاحتمال المنطقي

من أجل الحكم في مدى توافر الاحتمال المنطقي، على العضو أن :

يحدد الحقائق ذات العلاقة
يحدد التساؤلات بالاعتماد على الحقائق
البحث في المراجع عن إجابات
تقييم المراجع وتحديد الاجابات مع الاخذ بعين الاعتبار:
▪ ما إذا كانت الحقائق المذكورة مميزة عن تلك للمكلف ▪ ما إذا كانت المصادر تتضمن تحليلاً للمسألة بدلاً من ذكر الخلاصات ▪ نوع المصدر ودرجة إقناعه، ملائمته ومصدره
الوصول إلى خلاصة مدعومة من هذه المصادر

الجزء ج: معيار الخدمات الضريبية رقم 2 : الأجابة على إستفسارات حول الأقرار

القاعدة الأساسية : ينص المعيار رقم 2 على انه على العضو وقبل التوقيع على الاقرار المعد له ان يبذل جهداً معقولاً في الحصول على المعلومات اللازمة من المكلف للأجابة على التساؤلات عن الاقرار.

التبرير : على المكلف ان يحاول الحصول على اجابات للأسباب التالية:

- ان السؤال والجواب قد يكونا مهمين في تحديد الدخل الخاضع للضريبة او الالتزام الضريبي.
- كمعد للكشف، عادة ما يجب على العضو ان يوقع على اقرار ان الاقرار صحيح وخال من الاخطاء ومكتمل.

تعريف الاسئلة : يتضمن التعبير " اسئلة " اي طلب للحصول على معلومات. فليس من الضروري ان يكون الطلب على شكل سؤال حيث يمكن ان يكون:

- في التعليمات، او
- في القوانين والاحكام.

حذف احدى الاجابات : الاسس المنطقية لحذف اجابة قد تتضمن:

- صعوبة الحصول على المعلومة كما وان الاجابة لن تؤثر بشكل كبير على الدخل (او الخسارة) الخاضع للضريبة او على الالتزام الضريبي.
 - غموض في معنى السؤال فيما يخص هذا الاقرار.
 - الاجابة مطولة جدا . ففي هذه الحالة على العضو ان يكتب على الاقرار ملاحظة يقول فيها ان المعلومات متوفرة وستقدم عند الفحص يجب عدم حذف الاجابة فقط لانها لا تصب في مصلحة المكلف.
- اذا كان لدى المكلف اسباب جيدة لحذف اجابة معينة، ليس مطلوبا منه ان يبين في الاقرار هذه الاسباب. ولكن على المكلف دوما ان يفكر فيما اذا كانت الاجابة المحذوفة تجعل الاقرار غير مكتمل.

الجزء د: معيار الخدمات الضريبية رقم 3: بعض الجوانب الاجرائية لتحضير إقرار الضرائب

القاعدة الاساسية : الاعتماد على المعلومات من المكلف :

ينص المعيار رقم 3 على انه على الرغم من ان العضو يستطيع الاعتماد بدون فحص، على المعلومات المقدمة من المكلف او طرف ثالث، على العضو ان يتحقق من هذه المعلومات اذا ظهرت بانها غير صحيحة، غير مكتملة او غير متناسقة.

مثال :

قدم مكلف الى العضو قائمة بايرادات اسهم وفوائد دوم مستندات مؤيدة . يستطيع العضو الاعتماد على هذه القائمة طالما لم تظهر انها غير صحيحة او غير مكتملة او غير متناسقة.

ملاحظه: على الرغم من ان العضو غير ملزم بفحص المستندات المؤيدة ، فانه على العضو ان يشجع المكلف دوما ان يرفق المعلومات المؤيدة.

مثال

يجب ان يشجع العضو المكلف ان يقدم المستندات المؤيدة للسماح للعضو ان يحدد الدخل والتزيلات من صفقات الاسهم والسندات او من مصادر الدخل التي تنتقل بنفس صفاتها الى المكلف مثل الدخل من الارث او الشركات المساهمة الصغيرة.

القاعدة الاساسية : مسؤولية تحديد شروط التنزيل

إذا كان على المكلف ان يحقق شروطا معينة من اجل الحصول على معالجة ضرائبية معينة، على العضو ان يسأل ويتأكد من ان الشروط قد تحققت.

مثال

قد يتطلب التزليل ان يحتفظ المكلف بدفاتر وسجلات سليمة او ان تتوفر المستندات المؤيدة. على العضو ان يسأل المكلف حول هذه السجلات وان يحدد ما اذا كانت الشروط قد توفرت من اجل الحصول على التزليل.

القاعدة الاساسية : اقرارات العام السابق والمعلومات الاخرى ذات العلاقة.

على العضو ان:

- يراجع اقرارات الضرائب من السنوات السابقة كلما امكن
- يأخذ بعين الاعتبار معلومات لها علاقة تم الحصول عليها من اقرارات لمكلفين اخرين وكانت ضرورية لتحضير اقرار المكلف الاصلي. هنا يجب على العضو ان يلتزم بقواعد وقوانين السرية في المعلومات التي قد تنطبق في مثل هذه الحالات.

الجزء ٥: معيار الخدمات الضريبية رقم 4: استخدام التقديرات

القاعدة الاساسية : ينص المعيار رقم 4 ، انه وباستثناء في الحالات التي لا يسمح بها القانون او القاعدة ، يستطيع العضو ان يستخدم تقديرات المكلف اذا كان:

- الحصول على المعلومات الدقيقة يعتبر امرا غير عملي.
 - العضو يرى ان هذه التقديرات معقولة بالاعتماد على الحقائق والظروف المعروفة له.
- ومع ذلك تنص القاعدة رقم 4 ايضا على ضرورة الا تعرض هذه التقديرات بشكل يوحي بدقة أكثر مما هو موجود فعلا.
- التخمين والتقييم : ان التخمين والتقييم لا يعتبر تقديرا لاجراض هذه القاعدة.**

الافصاح عن التقديرات

ليس من الضروري عادة الافصاح عن استخدام التقديرات ولكن في بعض الاحيان يتم الافصاح عن استخدام التقديرات لعدم تضليل السلطات الضريبية حول درجة الدقة المستخدمة. تكون هذه الظروف متوفرة عندما يكون المكلف:

- قد توفي او كان مريضا في تاريخ تقديم الاقرار.
- لم يستلم اقرار الذي يبين عناصر الدخل والمصروف المنقولة له من منشآت اخرى في تاريخ الاقرار.
- يمر في قضايا معلقة قد يكون لها تأثير على الاقرار (اعلان افلاس).
- قد فقد سجلات ذات علاقة بسبب حريق او فشل في الحاسوب.

الجزء و: معيار الخدمات الضريبية رقم 5: الخروج عن موقف تم التوصل إليه بقرار محكمة أو إجراءات إدارية

القاعدة الأساسية: يسمح المعيار رقم 5 للعضو ان يوصي بموقف ، او يوقع او يحضر اقرار الضرائب الذي يتضمن موقفا مختلفا عن الموقف الذي تم تحديده في اجراءات ادارية او قرار محكمة في اقرارات سابقة.

ملاحظة : يحدث استثناء عن هذه القاعدة عندما يكون المكلف ملزما بمعالجة معينة في السنوات القادمة وكان قد وقع على اتفاق بهذا الخصوص.

تعريف الاجراءات الادارية : تتضمن الاجراءات الادارية فحصا من قبل سلطة ضرائبية او مداولات الاستئناف حول اقرار ضرائب او مطالبات استرجاع.

تعريف قرار المحكمة :

قرار المحكمة يشير الى قرار صادر عن اي محكمة ذات صلاحية على الامور الضرائبية .

امثلة على الحالات التي يمكن فيها التوصية بمعالجة ضريبية مختلفة في الاعوام اللاحقة. اذا تم تحديد طريقة معالجة ضرائبية محددة باجراءات ادارية او بقرار محكمة فيما يخص اقرار العام السابق ، عادة ما ينصح العضو باستخدام نفس المعالجة الضرائبية في العام الحالي. لكن هناك حالات تسمح بمعالجة اخرى كما في الامثلة التالية:

- على الرغم من ان سلطات الضرائب تحاول دائما معالجة البنود المغطاة سابقا باجراءات ادارية بنفس طرق المعالجة بشكل مستمر الا انها غير ملزمة بذلك. وكذلك الامر بالنسبة الى المكلف فهو غير ملزم باستخدام نفس طرق المعالجة المتفق عليها سابقا في اجراءات ادارية.
- من الممكن ان اقرار العام السابق قد اخذ لعدم توفر مستندات مؤيدة والتي اصبحت متوفرة هذا العام.
- قد يكون المكلف وافق على قرار محكمة او لم يستأنف هذا القرار على الرغم من موافقة الموقف لمعيار الخدمات الضريبية رقم 1 ،موقف معين من اقرار الضرائب.
- اصبحت قرارات المحاكم واحكام ومصادر اخرى والتي تدعم موقف المكلف متوفرة هذا العام والتي لم تكن متوفرة في العام السابق.

الجزء ز: معيار الخدمات الضريبية رقم 6 : العلم بالخطأ : إعداد الاقرار

القاعدة الأساسية : الافعال عند معرفة وجود أخطاء .

ينص المعيار رقم 6 انه اذا علم العضو بوجود خطأ في اقرار ضريبي تم تقديمه سابقا او ان اقرارا لم يتم تقديمه، على العضو ان:

يعلم المكلف مباشرة .

ملاحظة: انها مسؤولية المكلف ان يقرر ما اذا اراد تصحيح الخطأ

* يوصي باتخاذ الاجراءات التصحيحية.

ملاحظة: يمكن اعطاء هذه التوصيات شفويا.

تصحيح الخطأ واعلام سلطة الضريبة :

لا يستطيع العضو اعلام مصلحة الضرائب بدون الحصول على موافقة المكلف الا اذا طلب القانون ذلك .

ملاحظة : انها مسؤولية المكلف وليس العضو ان يقرر ما اذا اراد تصحيح الخطأ

اذا فشل المكلف في تصحيح خطأ العام السابق، وطلب من العضو ان يحضر له اقرار الضرائب للعام الحالي، على العضو ان يدرس ما اذا اراد الاستمرار في الارتباط مع هذا المكلف في العام الحالي. واذا عمل العضو على تحضير اقرار العام الحالي عليه ان يقوم بالخطوات المناسبة لتجنب تكرار هذا الخطأ.

ملاحظة : على العضو ان يراجع مستشاره القانوني قبل اتخاذ قرار الاستمرار في العلاقة مع المكلف. فاذا كان هناك احتمال ان توجه الى المكلف تهمة التزوير او اي تهمة جنائية، يجب ان ينصح المكلف بمراجعة مستشار قانوني قبل اتخاذ اي اجراء.

تعريف الخطأ : يتضمن الخط:

- اي نوقف، حذف او معالجة محاسبية لا تتناسب مع معيار الخدمات الضريبية رقم عند تقديم اقرار الضرائب.
- موقف في اقرارات العام السابق الذي لم يعد يتناسب مع معيار الخدمات الضريبية رقم 1 . بسبب تطبيق القوانين، او قرارات المحاكم او الاصدارات الادارية باثر رجعي.
- لا يشمل الخطأ ذلك البند الذي ليس له اثر هام على الالتزامات الضريبية.
- التطبيق :** ينطبق معيار الخدمات الضريبية رقم 6 بغض النظر عما اذا قام العضو بتحضير او توقيع اقرار الضريبة الذي تضمن الخطأ ام لا.

الجزء ح: معيار الخدمات الضريبية رقم 7: العلم بالخطأ : إجراءات إدارية

القاعدة الاساسية : الردود عند معرفة وجود خطأ .

ينص المعيار رقم 7 انه اذا كان العضو يمثل المكلف في اجراءات ادارية عندما علم بوجود خطأ في الاقرار المقدم ، على العضو ان:

- يبلغ المكلف دون تأخير .
- يوصي بخطوات تصحيحية.

ملاحظة : يمكن اعطاء هذه التوصيات شفويا .

القاعدة الاساسية : ابلاغ سلطة الضريبة بهذا الخطأ .

يستطيع العضو ابلاغ سلطة الضريبة بهذا الخطأ فقط بعد الحصول على موافقة المكلف ، التي يسعى العضو للحصول عليها، الا اذا لزم العضو قانونيا بغير ذلك. فاذا رفض المكلف المكلف منح الموافقة الى العضو ، على العضو التفكير بالانسحاب وانهاء العلاقة مع المكلف. ملاحظة: على العضو ان يراجع مستشاره القانوني قبل اتخاذ قرار الاستمرار في العلاقة مع هذا المكلف. فاذا كان هناك احتمال بان توجه الى المكلف تهمة التزوير او اية تهمة جنائية اخرى، يجب ان ينصح المكلف بمراجعة مستشار قانوني قبل اتخاذ اي اجراء.

تعريف الاجراءات الادارية : تتضمن الاجراءات الادارية فحصا من قبل سلطة ضرائبية او مداولات الاستئناف ولكنها لا تتضمن الاجراءات الجنائية.

التطبيق : ينطبق هذا المعيار بغض النظر عما اذا قام العضو بتحضير او توقيع اقرار الضريبة الذي تضمن الخطأ ام لا. قد يكون هناك اعتبارات خاصة تطبق عندما يكون العضو معينا من قبل مستشار قانوني للمساعدة في امور تخص عمل المستشار.

الجزء ط: معيار الخدمات الضريبية رقم 8 : شكل وفحوى النصيحة على المكلف

القاعدة الاساسية : على العضو ان :

- يستخدم حكمه المهني للتأكد من ان النصيحة الضريبية تعكس كفاءة العضو المهنية وتخدم حاجات المكلف.
 - يفترض ان النصيحة المقدمة الى المكلف ستؤثر على البنود الواردة في اقرار الضريبة الخاص به وعليه يجب ان يتبع معيار الخدمات الضريبية رقم 1 عند اعطاء النصيحة.
- العضو غير ملزم بأن:
- يتبع شكلا محددا او وجهات معينة عند اعطاء النصيحة الى المكلف سواء كانت شفوية او كتابية.

يتصل مع المكلف عند حدوث تطورات لاحقة تؤثر على النصيحة المقدمة سابقا الا اذا:

1- كان العضو يساعد المكلف في تطبيق اجراءات او خطط مرتبطة بالنصيحة المقدمة سابقا.

2- رغب العضو بان يتحمل هذه المسؤولية تحديدا.

ملاحظة : يجب اعلام المكلف ان النصائح الضريبية المقدمة تعكس حكما مهنيا ومبنية على اساس الظروف الحالية، وان اي تطورات مستقبلية قد تؤثر على النصائح السابقة. ولا يقع على العضو اي واجب ان يستمر في اعلام المكلف عن اثر التطورات اللاحقة على هذه النصائح. اما اذا استمر العضو في التعامل مع المكلف وعلم بتطورات أثرت على النصائح السابقة، ينصح المؤلفون أن يقوم العضو بإعلام المكلف بها.

التطبيق : لا يغطي هذا المعيار مسؤوليات العضو عندما يتوقع ان هناك طرف ثالث قد يعتمد على النصيحة.

السرية : على العضو ان يهتم بقواعد سرية المعلومات عند تقديم النصيحة الضريبية .

شكل النصيحة الى المكلف :

عند اتخاذ قرار حول شكل النصيحة المقدمة الى المكلف على العضو ان ياخذ ما يلي

بعين الاعتبار :

- ما درجة أهمية المعاملة ؟ وما حجم المبالغ ؟
- هل السؤال محدد أو عام بطبيعته ؟
- كم من الوقت المتوفر لتوفير النصيحة وتقديم التوصيات؟
- ما هي التعقيدات الفنية المقدمة ؟
- ما هي المصادر المتوفرة حول هذا الموضوع ؟
- ما مدى معرفة المكلف بالأمر الضريبية ؟
- هل هناك حاجة لاستشارة محامين ؟

ملحق رقم (2) نموذج لاستمارة ضريبة القيمة المضافة:

ولتبيان أهمية برنامج التدقيق أرفق نمودجا لاستمارة فحص ضريبة القيمة المضافة⁽¹⁾

لاختبار مدى فاعلية نظام الضبط الداخلي

⁽¹⁾ من منشورات محاضرات التوعية الضريبية لصندوق النقد الدولي في وزارة المالية، رام الله، وزارة المالية في فلسطين.

شكل رقم (1-2) استمارة مراجعه ضريبة القيمة المضافة

دائرة:	إسم المراجع:
--------	--------------

أولاً: معلومات عامه عن المؤسسة الخاضعة للتدقيق:

ألاسـم التجاري:
رقـم الملف:
العنوان:
أسماء عناوين كبار المسؤولين:

الحسابات المصرفية:

البنك :
العنوان :
رقـم الحساب :
إسم المحايـب المسؤـول :

ثانياً: تقديم الاقرارات الضريبية:

(1) هل تقدم المؤسسة اقراراتها الضريبية بانتظام في التواريخ المقررة ؟

لا	نعم	الضريبة على الارباح التجارية
لا	نعم	ضريبة القيمة المضافة

(2) اية اقرارات تخلف عنها المشتغل في العام الحالي او العام السابق.

ثالثاً: الالتزام بالشروط المحاسبية:

- (1) هل يحصل المشتغل على فواتير مشتريات: 1 - محليا 2- خارجيا.
- (2) هل فواتير المشتريات مستوفيه للشروط القانونية.
- (3) هل يصدر المشتغل فواتير ضريبية.
- (4) هل يمسك المشتغل حسابات كما نص عليها الذيل الخاص بطبيعة حساباته.
- (5) هل نسبة ال Mark- Up تزيد عن قيمة واحد صحيح واذا كانت الاجابة بلا فحدد ما هي الاسباب.

رابعاً: مراجعة حسابات المخازن: -

- (1) حدد نوع المنتج الخاضع للمراجعة.
- (2) حدد الكمية المخزونه في تاريخ المراجعة.

- (3) حدد الكميه المسجله في اخر جرد اجرته المؤسسه بتاريخ 19.
- (4) حدد الكميه المشتراه في الفتره البينييه مدعمه بالمستندات.
- (5) حدد الكميه المباعه خلال نفس الفتره.
- (6) حدد المخزون النظري المفروض وجوده في تاريخ المراجع.
- (7) حدد الفروقات واعمل حسابات الفروقات الضريبيه.

خامسا: مراجعة هوامش الربح:

- أ - حدد الربح الاجمالي عن طريق استخدام معادلة تكلفه البضاعه المباعه.
 - ب - قارن نسبة الربح الحالي مع نسب الارباح السابقه والمثبته في اوراق العمل.
 - ج - اذا كان الاختلاف كبيرا ادرس الاسباب المحيطه بالمشروع او الظروف السياسيه.
 - د - حدد الربح الصافي وقارن واستنتج الاسباب.
- سادسا: قم بعمل الاختبارات اللازمه وخاصه الاختبارات الجوهريه واختبارات الاذعان.
- سابعا: قم بعمل مراجعه جوهريه لنظام الخصومات المكتسبه والخصومات الممنوحه وكيفيه معالجه الخصومات دفتريا.
- ثامنا ؛ قم بعمل التقارير اللازمه وناقشها مع المكلف وابلغه بالفروقات ان وجدت.

أ- اذا تجاوب المكلف مع تقديراتك اعمل المطالبات اللازمه حسب النماذج المتوفره بالمكتب.

ب- اذا لم يتجاوب المكلف مع تقديراتك اعمل نموذج الاعلام والتقدير واعلم المشغل بحقوقه في الطعن في التقديرات.

تاسعا: قم في كل مرحله من مراحل الفحص بالاتصال بمدير التدقيق ونسق معه في الامور الفنيه وناقش نتائج اعمالك مع الاداره الاقليميه.

عاشرا: اذا كانت طبيعه الفحص لها نواحي فنيه غير عاديه نسق مع الاداره المركزيه للتدقيق والشؤون القانونيه قبل اصدار الاعلام والتقدير.

ملاحظه: هذه الاستماره اعدت من التجربه العمليه والمحاضرات التي اعطيت من قبل قسم الشؤون الخارجيه - لصندوق النقد الدولي في المحاضرات الخاصه بالتوعيه الضريبيه لموظفي السلطه الفلسطينيه بوزارة الماليه الفلسطينيه واشترك الباحث في هذه المحاضرات.

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

Audit for Tax Purposes

**Prepared by
Mohammad Mahmoud Theeb Husu**

**Supervised by
Dr. Hassan Falah Alhaj Mosa**

**Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of
Master in Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, at An-
Najah National University, Nablus, Palestine**

2005

Audit for Tax Purposes
Prepared by
Mohammad Mahmoud Theeb Husu
Supervised by
Dr. Hassan Falah Alhaj Mosa

Abstract

This research has been conducted to assure the importance of achieving Systematic Audit Approach. This can be achieved through studying the structural relationship between the Tax Systems and the Standards of different audit activities practiced currently in the economic units in Palestine.

The researcher has studied many literary writings related to audit and tax sciences in order to achieve his goal in establishing an active auditing system. He used the analytical reading approach in addition to analyzing system, making good use of his practical experience as an auditor in one hand and manager for more than one in Tax Departments in the Ministry of Finance in Palestine on the other hand.

The study results have shown that the success in managing Tax Units, stopping evasion and the falsification of accounts, do not lie only in punishing means written in Tax Laws or Professional Standards Institutions, but it lies in the well organized Tax Administration.

The study recommends the following:

- 1) The necessity of hastening the endorsement of suggested Palestine Income Tax and the serious thinking in changing the V.A.T law in a way that suits the specialties of Palestinian economic condition .
- 2) Harmonization between Tax Legislation and PSCPA in order to find lawful articles to punish those who work illegally.

- 3) The Tax Legislation should take care into accounts the principle of segregation of duties in tax process to ensure the neutrality and cleanliness in work, and applying the principle of accountability.
- 4) The Tax Administration should adopt the principle of historical reconciliation between the Palestinian traders and the tax responsables in order to remove the bad effects of the occupation.