مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن
اسم الكاتب: د. سمير شرف، د. عدنان العربيد، ناصر الخطيب
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4057
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 06:32 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (29) العدد (2)2007
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic and Legal Sciences Series Vol. (29) No. (2) 2007

توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن

الدكتور سمير شرف *
الدكتور عدنان العربيد**
ناصر الخطيب***

(تاريخ الإيداع 31 / 1 / 2007. قُبِل للنشر في 2007/4/3)

□ الملخّص □

إن لإدارة الجودة الشاملة العديد من المتطلبات ومن أهمها تحديد وتوثيق الإجراءات والعمليات المتعددة التي تؤثر في جودة المنتج أو الخدمة، لذلك قامت دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن لدى اعتمادها نظام الجودة بتحديد إجراءات كل خدمة من الخدمات المساندة وتوثيقها، مما أدى إلى زيادة كفاءة أدائها وفعاليتها وسرعة إنجازها ودقته باستثناء خدمة الفحص الضريبي التي تشكل النسبة الأكبر والأهم من عمل الدائرة، والذي لا يزال يتم على نحو غير مؤسسي، وغير متجانس في أداء الفاحصين واتساع مساحة اجتهادهم في تقدير الربح الخاضع للضريبة، إضافة لازدياد حالات التهرب الضريبي، الأمر الذي استرعى اهتمام الباحث في محاولةٍ منه لإبراز دور الفحص الضريبي وأهميته من جهة، وتحديد إجراءات عمله وتوثيقها من جهة أخرى، بهدف مساعدة الإدارة الضريبية على إخضاعه لنظام إدارة الجودة الشاملة مستقبلاً.

كلمات مفتاحية: الفحص الضريبي، إدارة الجودة الشاملة، إجراءات الفحص الضريبي.

* أستاذ مساعد في قسم العلوم المالية والمصرفية- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.
** أستاذ مساعد في قسم الاقتصاد والتخطيط- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.
***طالب دكتوراه في قسم الاقتصاد والتخطيط- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (29) العدد (2)2007
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic and Legal Sciences Series Vol. (29) No. (2) 2007

Documentation of the Taxation Checking Procedures from the Perspective of the Comprehensive Total Quality Management: A Practical Study of Income and Sale Department in Ministry of Finance in Jordan

Dr. Samir Sharaf*
Dr. Adnan Al-A'arbeed**
Nasser Al-Khateeb***

(Received 31 / 1 / 2007. Accepted 3/4/2007)

□ ABSTRACT □

There are needs and requirements for the comprehensive quality system: one of these important requirements is to define and document the different procedures and operations which affect product quality and services. So the Income and Sale Department in Jordan accepts quality system in order to define and document procedures for each supplementary service, which lead to increasing effectiveness and efficacy of work and accuracy of doing works except taxation check services which represent the high percent and most important work of the Department's jobs. It is still done without institutional steps for inspector works and the big area to predict and calculate the tax income. This is in addition to the increase of getting away from tax payment. So, the researcher tries to magnify the importance of the role of taxation check from one side and define and document procedures for the other side in order to help the taxation management to make comprehensive quality management in the future.

Keywords: Taxation Check, Total Quality Management, Taxation Check Procedures.

* **Associate Professor, Department of Banking and Finance, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
** **Associate Department of Banking and Finance, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
*** **Postgraduate Student, Department of Economics and Planning, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

مقدمة:

تعد دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن أول دائرة في منطقة الشرق الأوسط والعالم العربي تحصل على شهادة الأيزو 9001 حسب مصادر الهيئة العالمية المانحة لهذه الشهادة " ديت تور سكي فيرتياس" [1]، وقد منحت الدائرة هذه الشهادة بتاريخ 2005/6/1 بهدف زيادة فعالية وكفاءة الخدمات المقدمة للمكلفين ، وتطوير العمل باستمرار انسجاماً مع نظام الجودة المطبق على العمليات والأنشطة المختلفة فيها.

وبعد دراسة نظام الجودة من قبل الباحث تبين اهتمامه بالخدمات الإدارية المقدمة من قبل الدائرة للمكلفين، فتم وضع إجراءات توكيد الجودة أدت إلى نقلة نوعية فيها. أما الإجراءات الفنية المتعلقة بالفحص الضريبي فلم يتم التطرق لها في ذلك النظام بالرغم من أن الفحص يمثل جوهر العمل الضريبي وأهم حلقاته. ويعزو الباحث إهمال النظام لهذا الجانب لحاجته إلى الدراية العلمية والفنية المهنية العالية والخبرة الطويلة التي تحكمها مقاييس وأسس وآليات يصعب على أي شخص التطرق لها، إذا ما علمنا بأن جميع القائمين على تطبيق نظام الجودة من الإداريين في الدائرة لم يسبق لهم ممارسة أعمال الفحص الضريبي، لذلك سنحاول في إطار هذا البحث التطرق إلى النقاط التالية: مفهوم الجودة ومراحل تطورها، وتحديد إجراءات الفحص الضريبي، والنتائج والتوصيات التي أسفر عنها البحث.

مشكلة البحث:

من خلال قراءة واقع عمل نظام إدارة الجودة الشاملة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات يمكن تحديد طبيعة **مشكلة البحث بالآتي:**

– عدم تضمين نظام إدارة الجودة الشاملة أهم متطلباته وهي وضع إجراءات للفحص باعتباره أبرز معالم النظام الضريبي أسوةَ بالإجراءات التي وضعت للخدمات الإدارية المساندة في الدائرة والتي أدت إلى رفع كفاءة عملها وفاعليته.

– عدم استفادة النظام الضريبي من المزايا العديدة الناجمة عن تطبيق إدارة الجودة الشاملة على نحو أمثل نظراَ لغياب الاهتمام بالفحص الضريبي وتحديد إجراءاته .

– عدم قدرة نظام إدارة الجودة الشاملة بحاله الراهنة على معالجة السلبيات التي كانت موجودة في النظام الضريبي من قبل، كغياب المؤسسية في العمل، واتساع مساحة الاجتهاد في تقدير الربح الخاضع للضريبة ، وعدم التماثل في درجة الأداء، وازدياد حالات التهرب الضريبي.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية الموضوع الذي يعالجه ، فتحديد إجراءات الفحص الضريبي وتوثيقها من أهم متطلبات نظام إدارة الجودة الشاملة والتي أغفلها النظام المطبق في دائرة ضريبة الدخل في الأردن ، فالبحث هو المحاولة الأولى التي يتم فيها دراسة هذا النظام وتبيان إهماله للفحص الضريبي ومحاولة وضع إطار منهجي لإجراءات الفحص الضريبي.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى ما يلي :

1)تحديد وجه القصور في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ومتطلباته في دائرة ضريبة الدخل في الأردن.

2)تسليط الضوء على الجانب الفني العملي في النظام الضريبي المتمثل في الفحص الضريبي وإبراز دوره في تحقيق الأهداف العامة التي تضطلع بها ضريبة الدخل .

3)التعريف بمزايا تحديد إجراءات الفحص الضريبي وتوثيقها.

4)تبيان أهمية وضع إجراءات فحص ضريبي كأحد متطلبات إدارة الجودة الشاملة .

فرضيات البحث:

نظراً إلى أن دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن أول دائرة في منطقة الشرق الأوسط والعالم العربي تطبق نظام إدارة الجودة الشاملة، لذا لم يحصل الباحث على دراسات سابقة في هذا الموضوع فجاءت الفروض نابعة من دراسة واقع النظام الضريبي السائد، وانعكاساً لعدم شمول نظام الجودة على أهم متطلباته المتعلقة بإجراءات الفحص الضريبي، فتم صياغة الفروض بالاعتماد على أدبيات إدارة الجودة الشاملة ومزايا تطبيقها كمايلي:

1)إن تطبيق نظام ادراة الجودة الشاملة على نحو صحيح ومتكامل يؤدي إلى زيادة الفاعلية والكفاءة في العمل الضريبي الفني .

2)عدم شمول متطلبات نظام الجودة لإجراءات الفحص الضريبي يقلل من استفادة النظام الضريبي من مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة .

أسلوب البحث:

يعتمد البحث على الأسلوب الوصفي المكتبي بهدف جمع البيانات والدراسات السابقة ذات الصلة في مجال البحث لتكوين خلفية نظرية كافية حول إدارة الجودة الشاملة ،والأسلوب الوصفي القائم على دراسة واقع تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة، بهدف تسليط الضوء على واقع الفحص الضريبي مع وضع تصور منهجي لإجراءات الفحص الضريبي تحقيقاً لمتطلبات الجودة الشاملة .

مفهوم الجودة:

لقد تعددت تعريفات الجودة بتعدد جوانبها إلا أنه يمكن حصرها في وجهات النظر التالية [2] كما جاء بها ديفيد جريفين (David Gravin):

1) الجودة تعني الأداء الأفضل للسلعة أوالخدمة .

2) الجودة تقوم على أساس مطابقتها للمعايير والمواصفات ، وأن يتم إنتاج السلعة أوالخدمة بطريقة صحيحة من المرة الأولى .

3) النظر إلى الجودة على أنها التغير الخاضع للقياس الدقيق .

تطور مفهوم الجودة:

يمكن تتبع تطور مفهوم الجودة عبر أربع مراحل أساسية هي [3] .

1) المعاينة أوالفحص (Inspection) : التركيز على المنتج.
2) مراقبة الجودة (Quality Control):التركيز على العملية .
3) تأكيد أوضمان الجودة (Quality Assurance):التركيز على النظام .
4) إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management): التركيز على الأفراد والعمليات .

مفهوم إدارة الجودة الشاملة:

هي اشتراك كل من الإدارة والأفراد والتزامهم في نشاطات المنشأة التي تهدف إلى تلبية حاجات العميل ورغباته أو تجاوز توقعاته باستمرار [4].

ونتيجة لذلك أصدرت الهيئة العالمية لتوحيد المقاييس نظم المواصفات العالمية المعروفة بنظم 9000 (ISO)، وكلمة الإيزو (ISO) مشتقة من الأحرف الثلاثة الأولى باللغة الانجليزية [5] للمنظمة الدولية للتقييس "International Standardization Organization"

متطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

تتمثل أهم متطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة بالآتي [6]:

1) التزام الإدارة العليا واقتناعها بأهمية مدخل إدارة الجودة الشاملة .
2) وجود أهداف محددة وواضحة تسعى الشركة إلى تحقيقها .
3) توجه الأهداف باحتياجات العملاء وبرغباتهم.
4) ضرورة أن تكون المنظمة مبنية على أساس أحد نظم ضمان الجودة ومنها الإيزو 9001 الذي يقدم الأساس لبرنامج إدارة الجودة الشاملة وذلك بالتركيز على ثلاثة جوانب رئيسية هي:

أ) التطبيق الفعال لمراقبة الجودة .

ب) توثيق الإجراءات والعمليات المتعددة التي تؤثر في جودة المنتج أوالخدمة وهذا منطلقنا في تناول الموضوع بالبحث والدراسة .

ج) التطبيق الفعال لتوكيد الجودة .

ماهية الفحص الضريبي وأهميته:

1) ماهية الفحص الضريبي:

يحاول الباحث وضع تعريف اصطلاحي للفحص الضريبي فيعرفه بأنه "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالنشاط مستندياً وفنياً، والتحليل الانتقادي المنظم، وتقدير الحسابات، والدخل الصافي الفعلي بما يتفق وقانون ضريبة الدخل، بقصد إصدار قرار ضريبي يحدد بموجبه وعاء الضريبة وسعرها وقيمتها".

2) أهمية الفحص الضريبي :

تكمن أهمية الفحص الضريبي في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنباً إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية، ومن خلال ما سبق يمكن الوصول إلى الربح الخاضع للضريبة بإحدى الطريقتين التاليتين [7] :

الأسلوب الأول : الطريقة المباشرة :

فيه يتم البدء برصيد حساب الأرباح والخسائر للمنشأة المراد فحص حساباتها، ثم يتم إضافة البنود المقبولة ضريبياً للربح الصافي وطرح البنود غير الخاضعة ضريبياً ويكون الناتج هو الربح الخاضع للضريبة.

الأسلوب الثاني : الطريقة غير المباشرة :

فيه يتم إعادة بناء قائمة الدخل من جديد بحيث لا يدرج فيها سوى بنود الإيرادات الخاضعة والمصروفات المقبولة ضريبياً ويكون الرصيد هو الربح الخاضع للضريبة.

إلا أن الطريقة المباشرة هي المعتمدة في تحديد الربح الخاضع للضريبة لسهولتها وانسجامها مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

أسس القياس والفحص الضريبي للنشاط التجاري لغايات ضريبة الدخل :

لا تقل أهمية قطاع التجارة عن قطاع الصناعة والبنوك، بل تمثل جزءاً مهماً من النشاط الاقتصادي وان اي توسع في قطاع التجارة ينعكس على تنشيط القطاعات الأخرى، والجدول التالي يبين الأهمية النسبية للقطاع التجاري إلى مجموع القطاعات الأخرى في الاقتصاد الوطني .

جدول رقم (1) نسبة الشركات التجارية إلى مجموع الشركات لكل القطاعات للسنوات 1999-2001(رأس المال بالمليون دينار)

السنة	1999		2000		2001	
النشاط	العدد	رأس المال	العدد	رأس المال	العدد	رأس المال
الشركات التجارية	2716	69.1	2912	80.3	3070	70.6
مجموع الشركات لكل القطاعات	3755	138.6	4351	145.5	4943	193.5
نسبة الشركات التجارية إلى مجموع الشركات	%72	%69	%67	%55	%62	%36

- البنك المركزي الأردني – التقرير السنوي 2004.

جدول رقم (2) نسبة الشركات التجارية إلى مجموع الشركات لكل القطاعات للسنوات 2002-2004(رأس المال بالمليون دينار)

السنة	2002	2003	2004

النشاط	العدد	رأس المال	العدد	رأس المال	العدد	رأس المال
الشركات التجارية	**2283**	**33.1**	**2434**	**75.7**	**2986**	**94.6**
مجموع الشركات لكل القطاعات	**4717**	**128.4**	**5080**	**69.0**	**6532**	**399.5**
نسبة الشركات التجارية إلى مجموع الشركات	**%48**	**%26**	**%47**	**%44**	**%45**	**%23**

●البنك المركزي الأردني – التقرير السنوي 2005 .

وقد حرص المشرع الأردني على تنظيم الأمور المحاسبية والمتعلقة بالشركات، فقانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 وتعديلاته في باب الحديث عن الشركات المساهمة العامة وبالأخص المادة رقم (184/أ) التي تنص على : "يترتب على الشركة المساهمة العامة تنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة". وفي الجانب المحاسبي أيضا أكد المشرع الضريبي في الأردن على أهمية هذا الجانب حيث جاء في المادة رقم (22) من قانون ضريبة الدخل ضرورة إصدار تعليمات مسك حسابات، وصدرت هذه التعليمات تحت رقم (12) لسنة 2002، وأهم ما جاء فيها إلزام معظم المكلفين بالاحتفاظ بدفاتر وحسابات أصولية ومدققة من مدقق حسابات قانوني وفقاً للقوانين المرعية ومبادئ المحاسبة الدولية وقواعدها.

وكذلك المادة رقم (4) من تعليمات رقم (6) لسنة 2003 والخاصة بمسك الدفاتر والفواتير والسجلات الصادرة بموجب أحكام المادة رقم (50) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (6) لسنة 1994 وتعديلاته التي تلزم المسجل لدى الدائرة بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية التالية:

1) سجل المشتريات 2) سجل المبيعات 3) سجل المرتجعات 4) سجل الصادرات .

كما حرص المشرع في قانون التجارة المعمول به رقم (12) لسنة 1966 وبموجبه إلزام كل تاجر بمسك الدفاتر الثلاثة التالية:

1) دفتر اليومية 2) دفتر صور الرسائل 3) دفتر الجرد الميزانية .

ومما سبق نرى أن معظم المكلفين يمسكون حسابات مما يعطي الأهمية القصوى للفحص الضريبي .

وفيما يتعلق باختيار النشاط التجاري ليكون أساساً لدراسة الفحص الضريبي فالسبب يعود إلى:

1)أهمية هذا النشاط في الاقتصاد الوطني، رغم تراجع نسبته من حيث العدد ورأس المال.

2)إعطاؤه للصورة الكافية عن واقع الفحص الضريبي في الأردن.

البند الأول: المرحلة التمهيدية للفحص الضريبي:

تتضمن هذه المرحلة في دائرة ضريبة الدخل ما يلي :

1) دراسة الملف الضريبي للمكلف .

وتعني الاطلاع على مجموعة المرفقات الموجودة بالملف واللازمة لاستخراج البيانات الأساسية عن الممول للاستفادة منها، ويمكن تحديد أهم المرفقات في الملف بما يلي :

– تاريخ بدء النشاط للتأكد من محاسبة المكلف من ذلك التاريخ.

– نوعية نشاط المكلف والكيان القانوني لها من حيث إنها منشأة فردية أو شركة تضامن أو شركة أموال ...الخ.

– محاضر التدقيق وفحص الحسابات .

– أوراق العمل إن وجدت .

– قرار المقدر في السنة السابقة .

2) تجميع البيانات عن المكلف والتي مصدرها الجهات التالية:

أ– الجهات الحكومية المختلفة مثل دائرة الجمارك، ووزارة الصناعة، والتجارة، وأمانة عمان، والبنك المركزي ودائرة الإحصاءات العامة.

ب– شركات القطاع الخاص ومؤسساته حيث يعطي كل منهم معلومات عن الآخر إما بزيارة مقدر مختص من دائرة ضريبة الدخل لتلك الشركات والمؤسسات أو عن طريق تعبئة نموذج خاص تعطيه الدائرة لهم، وتكون جميع هذه المعلومات سواء الواردة من جهات حكومية أو خاصة محفوظة على الحاسب الآلي، يتم طلبها من خلال تقديم نموذج يسمى نموذج طلب قسائم لقسم الحاسب الآلي، فيقوم موظف الحاسب بتزويد المقدر بها.

تكمن أهمية المرحلة التمهيدية في تحقيق الأهداف التالية:

أ– أهداف شكلية منها:

– تحديد طبيعة النشاط وحجمه وبالتالي يتشكل لدى المقدر تصور أولي عنه .

– تحديد الوضع القانوني للمكلف الذي يحدد بموجبه المقدر حجم العينة المدروسة .

– تحديد مصادر دخل المكلف المختلفة لمحاسبته عليها .

ب– أهداف موضوعية منها:

– دراسة نسبة الربح ومقارنتها بالسنوات السابقة، وذلك للتعرف على أسباب تغيرها من سنة إلى أخرى.

– دراسة التطورات المالية لسنة التقدير عما سبقها من سنوات .

– التعرف على نقاط ضعف الحسابات من واقع ملفات السنوات السابقة للمكلف .

– تحديد أسباب اختلاف الربح الخاضع للضريبة عن الربح المحاسبي في السنوات السابقة .

– دراسة أهم البنود التي أدت إلى تعديل الربح المحاسبي .

– التعرف على البنود التي لم يأخذها مقدر السنة السابقة في الحسبان في قراره، ودراستها ولإمكانية الاستفادة منها.

– التأكد من وجود ملاحظات تدقيق على ملف السنة السابقة، وبيان دراستها وكيفية رد المقدر عليها .

– التعرف على نقاط الخلاف بين المقدر والمكلف في السنة السابقة إن وجدت .

البند الثاني:– مرحلة فحص الحسابات:

القضية الجوهرية التي تميز الفحص الضريبي في تدقيق الحسابات هو اعتماد الفاحص الضريبي على علوم إضافية كالمحاسبة الضريبية والتشريع الضريبي، لتكون حصيلة العلوم الرئيسية التي يعتمد عليها هي:

1) علم أصول المحاسبة بفروعه المختلفة ومعايير المحاسبة الدولية.

2) علم أصول التدقيق ومعايير التدقيق الدولية .

3) علم أصول المحاسبة الضريبية .

مما سبق يتضح أن للمحاسبة والتدقيق أصولاً ومعايير دولية. وعدم وجود أصول ومعايير للفحص الضريبي ومن هنا تأتي أهمية هذه الدراسة التي ستقوم بمحاولة سد جزء من هذا الفراغ والفجوة من خلال تحديد إجراءات الفحص الضريبي، بعد الاطلاع على واقع الفحص الضريبي في الأردن، فالفاحص الضريبي يستند في عمله على القوائم المالية الرئيسية مثل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية، حيث تتكون القائمتان الرئيسيتان من البنود التالية:

أ) قائمة الدخل (نتيجة أعمال المشروع) وتشمل:

- حساب المتاجرة الذي يكون رصيده مجمل الربح أو الخسارة، وهو الفرق بين إيرادات المبيعات الصافية وتكلفة البضاعة المباعة، أي أن مجمل الربح (الخسارة) = المبيعات الصافية – تكلفة البضاعة المباعة، وتكلفة البضاعة المباعة = (بضاعة أول المدة + صافي المشتريات) – بضاعة آخر المدة.
- حساب الأرباح والخسائر والذي يكون رصيده صافي ربح عادياً (خسارة) الذي يعادل مجمل الربح – المصاريف المختلفة.
- صافي الربح الشامل يعادل الربح العادي + أرباح غير عادية – خسائر غير عادية .

ب) قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وتتكون الميزانية العمومية من البنود الرئيسية التالي:-

1) الأصول 2) الخصوم

فحص قائمة الدخل:

أولاً: المبيعات

وتشمل المبيعات النقدية والآجلة ومردودات المبيعات

أ) الفحص الحسابي :

1)فحص المجاميع الأفقية والرأسية لعينة من المبيعات أعلاه والتأكد من صحتها .

2)مراجعة عينة من الترحيلات من دفتر يومية المبيعات أعلاه إلى الحسابات الشخصية للعملاء او حسابات النقدية إذا كانت المبيعات نقدية .

3)مطابقة قيود المبيعات الشهرية بأنواعها مع دفتر تحليل المبيعات ومع دفتر الأستاذ العام.

4)اختبار العمليات الحسابية لعينة من فواتير المبيعات من جمع وضرب للتأكد من صحتها حسابياً.

5)فحص مجاميع دفتر مردودات المبيعات والتأكد من صحتها ومطابقة ترحيل العمليات إلى الأستاذ العام.

6)التحقق من إلغاء جميع العمليات التي نشأت عن عملية البيع مثل تخفيض الذمة بقيمة تلك المردودات.

7)دراسة حجم مردودات المبيعات ونسبتها من مجموع المبيعات الكلي، فإذا كانت نسبتها منخفضة جداً لا تزيد على 0.5% فلا يتم دراستها، أما إذا كانت أكثر من ذلك فيتم التوقف عندها كثيراً وتدقيقها بالتفصيل والتحقق من أسباب ردها.

8)التحقق من أن قيمة المبيعات الصافية مطابقة للفرق بين المبيعات الإجمالية ومردودات المبيعات .

9)إجراء التحليل الأفقي للمبيعات بين أكثر من سنة، ومحاولة الوقوف على أسباب الانخفاض وتحديدها إما بسبب انخفاض الأسعار، أو الكمية ، أو غيرها.

ب) الفحص المستندي :

ويشمل نوعين من الفحص :

1) الفحص الشكلي (القانوني) :

التأكد من اكتمال الشروط الشكلية القانونية الواجب توافرها في فاتورة البيع عملاً بإحكام المادة رقم (4/ب) من تعليمات مسك الحسابات رقم (12) لسنة 2002، فالأصل أن تحمل الفاتورة رقماً متسلسلاً لضبط عدد الفواتير الصادرة، مع ضرورة وجود أكثر من نسخة للفاتورة الواحدة. ويرى الباحث بأن يكون الرقم مطبوعاً طباعة، ولا يكتب يدوياً لأن الغاية منه تبطل كما مر مع الباحث أثناء التطبيق العملي، بالإضافة إلى ذكر الجهة التي صدرت إليها ونوع البضاعة وكميتها وذكر قيمة الفاتورة والتاريخ.

2) الفحص الموضوعي :

– إجراء مراجعة اختبارية لبعض القيود المسجلة بدفتر يومية المبيعات الآجلة والنقدية، ومطابقتها مع صور فواتير البيع والتأكد من صحتها.

– مطابقة صور فواتير البيع مع بطاقة الصنف للتأكد من تخفيض كمية كل صنف بمقدار فاتورة البيع.

– دراسة الفواتير الملغاة من حيث أصولية معالجة الإلغاء كأن تكون الفاتورة الأصلية موجودة، ودراسة حجم الفواتير الملغاة وعددها وقيمتها. فإذا كانت القيمة والعدد كبيرين يجب التوقف عندها كثيراً، فأحيانا تكون مؤشراً لوجود تهرب ضريبي.

– التحقق من أن جميع فواتير المبيعات الصادرة مسجلة في دفتر تحليل المبيعات من خلال تتبع تسلسل الفواتير فيه، وإذا وجد أكثر من تسلسل يتم التتبع من خلال تدقيق الفاتورة في الأرومة وتاريخها مع دفتر تحليل المبيعات وتاريخ العملية.

جـ) الفحص الضريبي للمبيعات :

يرى الباحث أن يتم عند إجراء الفحص الضريبي مراعاة ما يلي :

1) التحقق من وجود مبيعات تصدير لاستبعاد نسبتها من الأرباح الصافية بموجب المعادلة التالية:

$$\text{أرباح التصدير المعفاة من ضريبة الدخل} = \frac{\text{صافي مبيعات التصدير}}{\text{مجموع صافي المبيعات}} \times \text{الأرباح الصافية من مصدر الدخل الذي تعلق به التصدير}$$

وفي حالة حقق خسارة من التصدير فإن استبعاد تلك الخسارة من الوعاء الضريبي واقع في محله عملاً بأحكام المادة رقم (10/جـ) من قانون ضريبة الدخل [8] التي تنص على أنه: "لا يجوز تنزيل الخسارة التي لو كانت ربحاً لما خضعت للضريبة" .

كما أن الاجتهاد بتحميل الدخل المعفى من التصدير بحصته من النفقات واستبعادها من المصاريف كما هو الحال بالنسبة لتحميل الدخول المعفاة لمصاريفها وعدم قبولها، يكون الاجتهاد في غير محله من وجهة نظر الباحث والسبب أن الإعفاء لإرباح التصدير جاء من الدخل الصافي أي أن المصاريف مستبعدة أصلاً.

إن الأصل في التصدير الخضوع بموجب المادة رقم (3/جـ) من قانون ضريبة الدخل إلا أنها أجازت إعفاء بعض أنواع الصادرات من الإنتاج المحلي وصلاحية الإعفاء مناطة بمجلس الوزراء، وقد أعفى مجلس الوزراء الصادرات من ضريبة الدخل باستثناء :

– صناعات الأسمدة والفوسفات والبوتاس .

– الصادرات بموجب بروتوكولات تجارية واتفاقيات الدفع والتسديد، وعليه يجب أخذ ما جاء بالملاحظة بعين الاعتبار عند الفحص الضريبي .

2) تدقيق مبيعات التصدير كاملة من واقع البيانات الجمركية ومطابقتها وقيمة مبيعات التصدير الواردة في سجلات المكلف ودفاتره.

3) التحقق من أن مبيعات التصدير من ضمن الصادرات المعفية أي ليست برتوكولات..الخ كما مر معنا.

4) التأكد من وجود أطراف ذات علاقة يتعامل معها المكلف، والغاية من ذلك هي التأكد من أن التعامل مع هذه الأطراف يتم وفقاً لما هو معمول به في السوق، فإذا لاحظ الفاحص أن البيع المحلي لتلك الأطراف يتم بأقل من السوق فيمكن أن يكون هذا التعامل مفضياً إلى التهرب الضريبي كأن تكون تلك الأطراف:

– معفية من الضريبة .

– تحقق خسائر في حساباتها وبالتالي مهما حققت من أرباح فلن يتحقق عليها ضريبة.

– شركات تضامن يتم توزيع الدخل بين الشركاء وبالتالي تفتيت الدخل .

أما إذا كان التصدير يتم لأطراف ذات علاقة، وكان سعر البيع لأصناف التصدير أكبر من سعر البيع المحلي للأصناف نفسها فهذا أيضا يفضي إلى تهرب ضريبي سببه الالتفاف على إعفاء تصدير من خلال إظهاره بأكبر من قيمته الفعلية، وبالتالي يمكن اعتبارها معاملات تصرف عملاً بأحكام المادة رقم (15/هـ) من قانون ضريبة الدخل، وتطبيق نسب أرباح تمت لأطراف غير ذات علاقة بتلك المبيعات أو الصادرات.

5) التأكد من إن جميع المبيعات تخص سنة التقدير من خلال التأكد من تاريخ فواتير المبيعات وتحديد سنة القطع، والسبب قيام بعض المكلفين بتحويل مبيعاتهم إلى سنة لاحقة لغايات التهرب من الضريبة إذا كانت السنة التي حولت إليها المبيعات تحقق خسارة .

6) مطابقة ما يرد إلى الدائرة من معلومات عن المكلف مع ما يقابلها في حساباته .

7) محاولة التدقيق حول الميزانية وقائمة الدخل، من خلال الاهتمام بظواهر ومشاهدات وملاحظات شخصية تعتمد على فراسة الفاحص الضريبي خلال التدقيق، كأن يلاحظ أن الشركة تعلق شهادة على الجدار تخص وكالة معينة والمكلف لم يعلن انه وكيل لهذه الشركة، أو أن يكون لدى الشركة مركز تدريب ولم تعلن عنه كما حصل للباحث أثناء تدقيقه لإحدى الشركات إذ لاحظ وجود غرفة مغلقة طلب فتحها فتبين أنها غرفة تدريب ولم تعلن عن إيراداتها في حساباتها.

ثانياً:– المشتريات :

يمكن أن نميز مصدرين للمشتريات إما من السوق المحلي أو من السوق الخارجي (استيراد)، وفي كلتا الحالتين تعد المشتريات من أهم وسائل التلاعب بالربح الخاضع للضريبة مما يتطلب من الفاحص الضريبي عناية وحرصاً مهنياً كافيين. ولما كان لكل من المشتريات المحلية والمستوردة المستندات المؤيدة لها لذا يرى الباحث أن يتم دراسة كل مصدر من المصادر التالية على حدة وكما يلي:

أ) المشتريات المحلية الآجلة والنقدية ومردودات المشتريات .

1) الفحص الحسابي:

1)فحص المجاميع الأفقية والرأسية لدفتر يومية المشتريات الآجلة والنقدية .

2)إجراء مراجعة اختبارية لترحيل بعض العمليات المثبتة في دفتر اليومية المقابلة لها في دفتر الأستاذ المساعد .

3)مقارنة إجمالي المشتريات الشهرية بالقيود الخاصة بها بدفتر اليومية، وكذلك بترحيلاتها إلى حسابات المشتريات، وحساب إجمالي الدائنين بدفتر الأستاذ العام .

4)اختبار العمليات الحسابية لبعض الفواتير كالجمع والطرح والضرب والتحقق من صحتها.

5)التأكد من أن جميع المشتريات تمت بموجب فواتير معززة ومقبولة شكلاً وموضوعاً.

2) الفحص المستندي :

أ) الفحص الشكلي (القانوني) للمستندات ومدى انسجامها مع ما ورد في المادة رقم (4/ب) من تعليمات مسك الحسابات رقم (12) لسنة 2002

1) التأكد من أن فواتير المشتريات تتضمن اسم الشخص البائع حتى لا تكون المشتريات وهمية الغرض منها زيادة الكلفة، أو إخفاء بائع متهرب من الضريبة، أو إخفاء حالة قانونية تستلزم عدم ذكر اسم البائع وبالتالي عدم قبول تلك المشتريات إذا ما كانت الفاتورة تفتقر لهذا الشرط.

2) التأكد من أن الفاتورة تتضمن تاريخ الشراء وكمية السلعة وقيمتها ونوعها .

3) التأكد من أن الفواتير خالية من الكشط والشطب واستخدام الحبر الأبيض .

ب) الفحص الموضوعي :

1)التأكد من أن الفواتير باسم المكلف (المشروع) المراد فحص حساباته .

2)التأكد من أن تكون فواتير الشراء أصلية وليست صورة لكي لا يكون قد تم التلاعب بمحتوياتها، أو أن تكون قد تم ردها وبقيت في حسابات المشروع .

3)مطابقة عينة من القيود المحاسبية مع الفواتير الخاصة بها للتأكد من إثبات جميع عمليات الشراء.

4)دراسة الضبط الداخلي للمشتريات وذلك بالتأكد من اعتماد عملية الشراء من قبل شخص مسؤول أو من قبل لجنة المشتريات .

5)التأكد من أن البضاعة المشتراة سجلت في بطاقات الصنف بالكمية والمواصفات الصحيحة.

6)ربط فواتير المشتريات بقرارات الشراء وملفات المناقصة إن وجدت .

7)على الفاحص أن يوجه عناية خاصة للمشتريات التي تتم في نهاية العام وللقيود المحاسبية التي تسجل في الدفاتر المحاسبية، فقد يحدث في هذه الفترة عمليات تهرب يذكر الباحث منها ما يلي:

– تسجيل البضاعة الواردة في الدفاتر وعدم إدراجها ضمن قوائم الجرد، وبالتالي زيادة قيمة المشتريات وتخفيض رقم بضاعة آخر المدة لتخفيض مجمل الربح لغايات التهرب الضريبي .

– تحديد فترة القطع لمشتريات هذه السنة وأن تحمَّل السنة بجميع المشتريات المتعلقة بها وعدم تحميل السنة بمشتريات لا تخصها.

– التأكد من أن البضاعة في الطريق قد أضيفت إلى بضاعة آخر المدة في قوائم الجرد، فربما يحاول بعض المكلفين تسجيلها في السنة اللاحقة، والهدف تقليل الكلفة لهذه السنة وزيادتها لسنة لاحقة يحتمل أن تحقق أرباحاً عالية.

– التأكد من أن المشتريات التي تم تسجيلها بدفتر يومية المشتريات هي مشتريات بضاعة وليست مشتريات أصول ثابتة، حتى لا يتم تضخيم المشتريات وبالتالي الكلفة والتي تؤدي إلى تقليل مجمل الربح.

ب) المشتريات المستوردة :

تتشابه المشتريات المحلية والمستوردة في فحصها الحسابي وتختلف في الفحص المستندي الموضوعي حيث يراعى عند فحص المستوردات مستندياً ما يلي :

1)مطابقة قيمة فاتورة المنشأ ومحتوياتها مع قيمة البيان الجمركي ومحتوياته والتأكد من صحة إدخالها إلى بطاقة الصنف.

2)ملاحظة وجود خصومات على فواتير المنشأ، وإن وجدت يتم التأكد من أنها قد أخذت بعين الاعتبار عند تسجيلها .

3)التأكد من شروط التسليم هل هي ميناء المشتري (C.I.F) أم ميناء البائع (F.O.B). ففي حالة شرط التسليم ميناء المشتري لا يجوز قبول مصاريف الشحن من ميناء المصدر إلى ميناء المشتري إذا كانت مضافة إلى الكلفة .

4)فحص صحة تكليف البضاعة :

فكلفة البضاعة المستوردة = قيمة فاتورة المنشأ بالعملة المحلية + جميع المصاريف التي أنفقت على البضاعة حتى وصولها محلات المشتري والتي تنسجم مع شرط التسليم .

أ) التحقق من صحة تسجيل قيمة البضاعة بما يعادلها بالعملة المحلية تاريخ التسديد في نموذج التكليف أو سجل الاعتمادات .

ب) التأكد من اكتمال جميع الشروط الواجب توافرها في فواتير المصاريف شكلاً وموضوعاً كما مر معنا .

جـ) التأكد من المجموع الجبري لكل فاتورة من فواتير المصاريف .

د) التأكد من أن المصاريف تخص البضاعة المشتراة والمكلف نفسه، أي لا تخص أكثر من مشروع (مكلف)، كأن يقوم المشتري بالاشتراك مع أكثر من مكلف لنقل البضاعة مع شخص معين وتحميل الكفلة للمكلف قيد التقدير لتقليل أرباحه.

5) فحص صحة تكليف كل صنف:

فكلفة الوحدة الواحدة = سعر الوحدة من الصنف × كلفة العملة الأجنبية بالدينار الأردني .

كلفة العملة الأجنبية تعادل = قيمة البضاعة بالدينار / قيمة البضاعة بالعملة الأجنبية

ولتوضيح عملية تحديد كلفة الوحدة الواحدة نسوق المثال المبسط التالي:-

قامت شركة (أ) باستيراد بضاعة من الولايات المتحدة C.I.F بقيمة 40000 دولار، وكانت الأصناف المشتراة من واقع فاتورة المنشأ كما يلي :-

الصنف	سعر الوحدة	الكمية	القيمة
س	$2	5000 وحدة	$10000
ص	$15	2000 وحدة	$3000
المجموع		**7000**	**$40000**

وكانت طريقة الشراء عن طريق فتح اعتماد، بلغت العمولة البنكية المدفوعة للبنك مع المصاريف البنكية الأخرى على الاعتماد 600 دينار أردني. وبلغت مصاريف الشحن للمستودعات 600 دينار وقد سدد الاعتماد حسب أسعار البنك على أساس سعر صرف 0.79 دينار / دولار وبناء على ما سبق :-

قيمة البضاعة بالدينار= ثمن البضاعة بالدينار + المصاريف التي أنفقت عليها.

= 31600 + [1200 دينار].

= 32800 دينار

كلفة الدولار الأمريكي = كلفة البضاعة بالدينار

قيمة البضاعة بالدولار

= 32800 دينار = 0.82 دينار / لكل دولار

$40000

كلفة الأصناف بالدينار كما يلي:

كلفة الصنف (س) = $2 × 0.82 = 1.64 دينار

كلفة الصنف (ص) = $15 × 0.82 = 12.300 ديناراً

بعد تكليف بعض الأصناف كما سبق يتم مطابقتها مع بطاقة الصنف وبضاعة أخر المدة من هذه الأصناف.

التأكد من صحة إدخال الكميات على بطاقة الجرد من واقع فاتورة المنشأ.

ربط حركات المشتريات بالحساب الذي يتضمن الطرف الآخر من قيد إثبات المشتريات مثل حساب النقدية وحركة التدفق النقدي الخارج في حال الشراء النقدي، وحساب الذمم الدائنة في حال الشراء الآجل، وحساب أوراق الدفع في حال سداد قيمة المشتريات بموجب الكمبيالات (الأوراق التجارية).

الفحص الضريبي للمشتريات بشقيها المحلي والمستورد :

1)مراعاة أن تسجل قيمة البضاعة وفقاً لقيمة فاتورة المنشأ وليس حسب البيان الجمركي، والسبب أن معظم المستوردين يحاولون تخفيض قيمة البضاعة أو زيادتها حسب الفائدة المرجوة من التغير، فعلى سبيل المثال في حال أن الرسوم الجمركية مرتفعة على هذه البضاعة يقومون بتخفيض قيمتها وإخفاء فاتورة المنشأ وتسجل البضاعة حسب البيان الجمركي، ويكون قد خفض الرسوم تارة وتسجيل قيمة التخمين الجمركي أساس لكفلة البضاعة تارة أخرى، وقد كان لمحكمة التمييز رأي في ذلك في القرار رقم 95/1289 حيث جاء القرار بما يلي " ... ونجد أن رد هذا الفرق للأرباح أصولي وقانوني ، إذ ليس في القانون ما يعفى من يخالف القانون بأن يتملص مما أوجبه عليه قانون ضريبة الدخل وقوانين الجمارك، فالادعاء بأن القيمة المقيدة بالدفاتر هي الصحيحة والتي تفوق كثيراً القيمة الواردة بالفواتير وبيانات الشحن والمقدمة للجمارك... ".

2)مراعاة أحكام المادة (15/هـ) من قانون ضريبة الدخل والمتعلقة بمعاملات التصرف من خلال الاهتمام بوجود تعامل مع أطراف ذات علاقة، ودراسة أسعار الشراء ولاسيما إذا كانت هذه الأطراف تتمتع بإعفاء من ضريبة الدخل، أو لديها حالة تفيدها من أن تتعامل الأطراف ذات العلاقة بخلاف ما يتعامل به السوق، كأن تقوم الأطراف ذات العلاقة

ببيع المكلف قيد التقدير بأسعار مرتفعة تزيد من كلفة بضاعته، كما أن أرباح تلك الأطراف تكون معفية بموجب إعفاء قانوني من ضريبة الدخل، أو أن تكون الأطراف ذات العلاقة تحقق خسائر بالرغم من البيع بهذه الأسعار.

3)في حالة وجود مردودات مشتريات وبنسبة مرتفعة يجب أن تعطى أهمية كبرى أثناء الفحص، فيمكن أن يقوم المكلف بتسجيل بعض المبيعات كمردودات مشتريات، وبالتالي إقصاء جزء من الدخل لذا لابد من التأكد أن المردودات تسجل بسعر التكلفة لا بسعر البيع.

4)التأكد من أن جميع مردودات المشتريات قد تم تسجيلها بالكامل وربط ذلك من خلال فحص ذمم الموردين، وفحص بطاقات الصنف، والتأكد من أن تلك الأصناف التي ردت قد خفضت بها البطاقة بالعدد والقيمة نفسيهما.

5)مطابقة جميع الجهات التي تؤثر فيها عملية رد المشتريات كالذمم الدائنة، وحساب المشتريات، وبطاقة الصنف ...الخ.

ثالثاً:- نفقات العمل:

تعد نفقات العمل من العناصر المهمة التي تميز بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة، لذلك فإن الفاحص يوليها عناية خاصة، ودراسة نفقات العمل تعالج بمرحلتين:

المرحلة الأولى: تحديد نفقات العمل غير المقبولة ضريبياً، وهذا يتم أثناء الفحص الضريبي.

المرحلة الثانية: حاجة بعض نفقات العمل إلى معالجة ضريبية من خلال علم المحاسبة الضريبية، وهذا يتم أثناء كتابة القرار الضريبي. لذلك فإن الباحث سوف يركز على آلية فحص النفقات لتحديد النفقات غير المقبولة ضريبياً في مرحلة الفحص الضريبي التي يركز عليها هذا البحث، ولن يتم التطرق إلى المعالجة الضريبية للنفقات لأن هذا الموضوع أشبع بحثاً ودراسة.

الفحص الضريبي لنفقات العمل :

إن صحة النفقة حسابياً ومحاسبياً ومستندياً لا يعني قبولها ضريبياً، وهذا هو أساس الفرق بين الربح المحاسبي والضريبي. فمن الناحية الضريبية يتم التعامل مع نفقات العمل باتجاهين هما:

أ) نفقة مقبولة ضريبياً.

ب) نفقة غير مقبولة ضريبياً.

أ) النفقة المقبولة ضريبياً :

1) تعريف النفقة المقبولة ضريبياً حسب قانون ضريبة الدخل هي النفقة التي أنفقت او استحقت كلياً وحصراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال السنة. كما أورد المشرع مجموعة من النفقات المقبولة ضريبياً على سبيل المثال لا الحصر في المادة رقم (9) من قانون ضريبة الدخل، والتي يعطيها الفاحص الضريبي اهتماماً بالغاً.

2) الأسس العامة في قبول النفقات والمصاريف ضريبياً:

– أن تكون النفقات قد أنفقت أو استحقت أي أن تكون هذه النفقات فعليه وليست محتملة، ومثال ذلك عدم قبول أية مخصصات باستثناء ما جاء في المادة رقم (11/هـ) من قانون ضريبة الدخل حيث قبل احتياطات شركات التأمين ومخصصات الديون المشكوك فيها، ولم يترك المشرع قبولها على إطلاقها بالاستثناء بل حدد قبولها بتوافر شروط معينة بحيث يقوم الفاحص بدراستها عند اتخاذ القرار الضريبي .

– أن تكون هذه النفقات في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي، ولتوضيح هذا الأساس لابد من معرفة المقصود بالدخل الإجمالي حسب المادة رقم (2) من قانون ضريبة الدخل بأنه " دخل المكلف القائم من كل مصدر دخل خاضع للضريبة ". فالمبدأ الضريبي هو قبول النفقة التي أنفقت لإنتاج الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي كل نفقة ترتبط بدخل معفي غير مقبولة ضريبياً من باب الغنم بالغرم عملاً بإحكام المادة رقم (7/جـ/1) من قانون ضريبة الدخل.

– أن تكون النفقات تمت خلال السنة أي مقابلة الإيراد بالمصروف وبما أن الإيراد يقاس خلال فترة زمنية وهي السنة فالمصروف يجب أن يكون في حدود تلك السنة، وأن تتحمل السنة ما يخصها من تلك المصاريف، وقد استثنى المشرع بعض النفقات من هذا الأساس، وعلى نطاق ضيق، مثل نفقات السنوات السابقة والتي لم تكن محددة ونهائية، وكذلك السهو والخطأ. وشرط لقبول النفقة للسهو والخطأ أن لا يكون مر عليها أكثر من أربع سنوات حسب ما جاء في المادة رقم (9/ع) والمادة رقم (9/ف) من قانون ضريبة الدخل.

فالباحث يرى أن الأصل في النفقة القبول والاستثناء هو عدم القبول. لذلك جاء في المادة رقم (11) من قانون ضريبة الدخل تحديد النفقات غير المقبولة ضريبياً على سبيل الحصر، بحيث يتطلب من الفاحص الضريبي معرفتها وتحديدها في كل عملية فحص ضريبي، ويمكن أن نلخص ما جاء في هذه المادة حول النفقات غير المقبولة ضريبياً بانها تدور حول مبدأين رئيسيين ينطلق منها الفاحص في رد أي نفقة وهما:

1) النفقات غير الإنتاجية .
2) النفقات التي ورد فيها نص صريح بعدم القبول .

وبالتالي نجد أن هذين الشقين يتيحان للمقدر مساحة من الاجتهاد المهني المنهجي في تحديد قيمة النفقة غير المقبولة. كما جاء في المادة (7/جـ) من قانون ضريبة الدخل مبدأ آخر من مبادئ عدم قبول النفقة وهو " تتحمل الدخول المعفاة من الضريبة النفقات المتعلقة بها "وبالتالي فإن مبادئ عدم قبول النفقة هي :

– النفقات غير الإنتاجية .
– النفقات التي تتعلق بالدخول المعفاة .
– النفقات التي ورد فيها نص صريح بعدم القبول.
– عدم التزام المكلف بإحكام القانون باقتطاع مبالغ عن مدفوعات لأشخاص طالب باقتطاعها القانون، كاقتطاع ضريبة دخل عن الدخل الخاضع المدفوع للمستخدمين.

البند الثالث: الإجراءات التحليلية:

يعد التحليل المالي من أدوات الفحص الضريبي الهامة بشقيه التحليل الأفقي والرأسي، حيث يقوم الفاحص مكتبياً بمقارنة التطور الحاصل على العناصر الرئيسية في قائمة الدخل خلال فترات مالية متتالية باستخدام التحليل الأفقي لتلك العناصر[7]. ومن أهم مؤشرات التحليل الأفقي مقارنة نسبة مجمل الربح (الخسارة) بين الفترات المالية، وكذلك مقارنتها بنسبة الربح للصناعة أو النشاط المتعارف عليها فيه، ودراسة حالة الاختلاف الجوهري عن تلك النسبة، وتحديد الظروف التي أدت إلى ذلك خاصة في حالة الاختلاف بالنقص، مع مراعاة آلية البيع وموقع المنشأة في الحلقات ما بين المصنع أو المستورد والمستهلك النهائي، حيث تختلف نسبة الأرباح من حلقة إلى أخرى، فالمصنع يحقق نسب أرباح تختلف عن المستورد وعن تاجر الجملة ونصف الجملة والمفرق، فتاجر الجملة على سبيل المثال يقبل بنسب أرباح متدنية مقابل البيع بكميات كبيرة وبالتالي دوران مرتفع للبضاعة الذي يؤدي إلى ارتفاع قيمة المبيعات، على

عكس تاجر المفرق الذي يبيع بنسبة ربح أعلى وكميات بيع أقل ودوران بضاعة منخفض، وما لذلك من تأثير في حصة الوحدة الواحدة من البضاعة من النفقات التشغيلية في حالة تجارة الجملة أقل منه في حالة تجارة المفرق.

أما التحليل الرأسي فيتم من خلال الربط بين عناصر قائمة الدخل للفترة المالية نفسها وخاصة نسبة مجمل الربح (الخسارة) ومقارنة تلك النسبة وفقاً لما تظهره البيانات المالية في قائمة الدخل بالنسب المتحصلة من الدراسة التي يجريها الفاحص للأصناف الرئيسية من السلع والمؤثرة في تحديد مجمل الربح (الخسارة).

ويرى الباحث ضرورة التنويه بأن دراسة نسبة الربح للأصناف الرئيسية لا يمثل دليلاً أو قرينة على صحة الدفاتر والسجلات المحاسبية وسلامتها، بل هي وسيلة تأكيد إضافية على النتائج التي تم التوصل إليها أثناء عملية الفحص الضريبي، وكذلك لابد من الآخذ بعين الاعتبار عناصر أخرى في التحليل مثل شهرة المحل التي لها دور كبير في وجود أرباح غير عادية يمكن أن يحققها المكلف نتيجة لذلك. ويتم دراسة نسبة الأرباح بإحدى الطرق التالية:

أ) طريقة المتوسط الحسابي البسيط

حيث يتم احتساب نسب الأرباح باستخدام هذه الطريقة كما يلي:

بافتراض أن إحدى المنشآت التجارية تتعامل فقط بثلاثة أصناف وهي أ، ب، ج وقد توافرت البيانات التالية:

الصنف	متوسط تكلفة الوحدة الواحدة خلال الفترة	متوسط سعر بيع الوحدة خلال الفترة	قيمة مبيعات الصنف خلال الفترة	الكمية المباعة خلال الفترة	نسبة الربح
أ	12.00	16.5	33000	2000	%37.5
ب	21.00	32.00	96000	3000	%52
ج	2.5	3.5	3500	1000	%40
المجموع	–	–	132500	6000 وحدة	–

وعندما تكون البيانات التالية متوفرة للفاحص يقوم بإجراءات دراسة نسب الأرباح من خلال استخراج نسبة الربح لكل صنف كما يلي:

$$\text{الصنف (أ) نسبة الربح} = \frac{\text{متوسط سعر البيع} - \text{متوسط الكلفة}}{\text{متوسط الكلفة}} \times 100\%$$

$$= \frac{12 - 16.5}{12} \times 100\%$$

$$= 37.5\%$$

نلاحظ أن متوسط نسبة الربح الإجمالي تكون حوالي 43%* ويعاب على هذا الأسلوب هو إعطاؤه الأصناف الثلاثة الأهمية نفسها إلا أن الواقع يشير إلى عكس ذلك حيث تحتل السلعة (ب) أهمية أكبر من السلع الأخرى من حيث المبيعات. ولعلاج التحيز في النسبة الإجمالية إلى نسبة ربح الصنف المتطرف يمكن استخراج المتوسط الحسابي المرجح.

ب) طريقة المتوسط الحسابي المرجح بالكميات المباعة :

من حسنات هذه الطريقة أنها تعطي كل صنف الأهمية النسبة الحقيقية من المبيعات لذلك تكون نسبة الربح الإجمالية واقعية إلى حد كبير ويتم احتساب هذا المتوسط كما يلي:

الصنف	كلفة الوحدة	سعر بيع الوحدة	نسبة الربح	نسبة الكميات المباعة *	نسبة الربح المرجحة بالكميات المباعة
أ	12.00	16.5	%37.5	%33	%12.37
ب	21.00	32.00	%52	%50	%26.00
ج	2.5	3.5	%40	%17	%6.8
المجموع	–	–	–	%100	%45**

* تم احتساب هذا العمود من خلال قسمة كل كمية على مجموع الكميات المباعة = 2000 = 33% وهكذا
6000

** تم استخراج النسبة من خلال جمع النسب الثلاث (12.37% + 26% + 6.8%) = 45%

ج) طريقة المتوسط الحسابي المرجح بقيمة المبيعات من كل صنف :

الصنف	كلفة الوحدة	سعر بيع الوحدة	نسبة الربح	نسبة مبيعات الصنف *	نسبة ربح مرجحة بنسبة المبيعات
أ	12.2	16.5	%37.5	%25	%9.4
ب	21.00	32.00	%52	%72.4	%37.65
ج	2.5	3.5	%40	%2.6	%1.04
المجموع	–	–	–	%100	%48.09

*تم احتساب النسب بقسمة مبيعات كل صنف على مجموع المبيعات فمثلا الصنف (أ) = 33000 = 25%
132500

باستخدام هذه الطريقة أصبح متوسط نسبة الربح الإجمالي 48.1% حيث حجَّم هذا الأسلوب أثر الصنف (ج) بحدود مشاركته في حجم المبيعات. وبعد أن يستخرج الفاحص نسبة الأرباح لمجموعة من الأصناف، إذا كانت المنشأة تتعامل بكم كبير منها، على أن تكون تلك الأصناف التي أخذت كعينة تشكل النسبة الأكبر من مبيعاتها حتى تكون نسبة الأرباح المحتسبة قريبة من الواقع، ويمكن القياس عليها عند مقارنة نسبة الربح هذه بنسبة الربح المعلنة في حسابات المكلف [1]. فإذا كانت نسبة الربح المعلنة أقل من نسبة الربح المحتسبة يقوم المقدر بمعالجة الفرق في قرار التقدير برد الفرق بينهما إلى الدخل الصافي أي زيادة الدخل الصافي بمقدار النسبة التي تم ردها من الكلفة مثال على ذلك : لنفترض أن مبيعات منشأة ما بلغت 500000 دينار وأن كلفة المبيعات بلغت 350000 دينار، ومجمل الدخل بلغ 150000 ونسبة الربح المعلنة 42%، وبلغ صافي الدخل 100000 دينار وبلغت نسبة الربح المحتسبة من قبل المقدر باستخدام المتوسط الحسابي المرجح بقيمة المبيعات ما نسبته 50% فيكون الفرق بين النسبتين 8% وعليه يقوم الفاحص برد من الكلفة بمقدار 0.08×350000 = 28000 دينار ليصبح الدخل الصافي الضريبي يساوي 100000+28000=128000 دينار.

(1) يتم احتساب نسبة الربح المعلنة في الحسابات بقسمة مجمل الربح على كلفة المبيعات.

إلا أن الفاحص لا يقوم برد نسبة الفرق كاملة كما في المثال بل أقل منها، وتحدد حسب خبرته وعدد الأصناف التي تم دراستها، ومدى تمثيل الأصناف من قيمة المبيعات الإجمالية، وطريقة احتساب نسبة الربح حيث أن أفضل طريقة وقريبة من الواقع هي طريقة المتوسط الحسابي المرجح بقيمة المبيعات.

النتائج:

1) ما زال الفحص الضريبي يتم على تقليدي كما كان عليه قبل أربعة عقود، فكل فاحص ضريبي يجتهد وفقاً لقدراته الذاتية ودافعه للعمل مما أدى إلى :

أ) غياب المؤسسية في العمل بسبب عدم تحديد حد أدنى لإجراءات الفحص الضريبي الواجب على كل مقدر الالتزام بها .

ب) اتساع مساحة الاجتهاد في تقدير الربح الخاضع للضريبة يؤدي إلى إمكانية تعرض المال العام أو مصلحة المكلف (دافع الضريبة) للهدر وسوء التصرف .

ج) ازدياد حالات التهرب الضريبي .

د) غياب المساءلة الفاعلة المستندة على أسس نوعية .

هـ) توفير بيئة مناسبة لإمكانية الفساد المالي والإداري .

2) عدم التماثل في درجة الأداء أدى إلى انخفاض العناية المهنية من قبل بعض المقدرين .

3) غياب المقاييس العلمية النوعية في تحديد كفاءة المقدرين والتمييز بينهم، والاعتماد على المقاييس الكمية.

4) عدم وجود معايير فحص ضريبي أسوة بمعايير تدقيق الحسابات التي تضعها هيئة عالمية ممثلة بمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، أدى إلى اتساع الفجوة بينهما لصالح مدققي الحسابات .

5) عدم وجود تحديد وتوثيق لإجراءات الفحص الضريبي، وعدم وجود معايير فحص ضريبي يجعل نظام إدارة الجودة الشاملة المطبق في دائرة ضريبة الدخل عاجزاً عن تحقيق أهدافه ومزاياه المتمثلة في زيادة كفاءة النظام الضريبي وفاعليته.

6) الإهمال الكبير للفحص الضريبي من قبل الإدارة الضريبية، والتركيز على الخدمات المساندة فقط، ويعزز ذلك ما يلي :

أ) وضع إجراءات عمل لكل خدمة تقدمها الدائرة ، مثل الحصول على براءة ذمة ، تقسيط المبالغ المترتبة على المكلفين ، الحصول على رقم ضريبي ...الخ .

ب) إدخال الحكومة الإلكترونية على جميع الخدمات المساندة .

7) معظم العاملين في نظام إدارة الجودة الشاملة هم من الإداريين غير الممارسين للفحص الضريبي، غير قادرين على القيام به لحاجته إلى درجة عالية من المهنية والخبرة العلمية والعملية.

التوصيات:

1) تعزيز التماثل في درجة الأداء عن طريق تحديد إجراءات الفحص الضريبي وتوثيقها ووضع معايير فنية له تؤدي إلى :

أ) رفع كفاءة الأداء وفاعليته وزيادة الدافعية والعناية المهنية عند المقدرين .

ب) التقليل من حالات التهرب الضريبي .

ج) زيادة التطوع الذاتي عند المكلفين (دافعي الضريبة) في الإعلان عن دخولهم الحقيقية كونه يعلم أن هناك مؤسسية في العمل سوف تنصفه كغيره .

د) الحصول على النتائج المرجوة من المساءلة أو المكافأة القائمة على أسس علمية نوعية تفرزها درجة التماثل سابقة الذكر .

هـ) التقليل من حالات الفساد المالي والإداري إلى أقل مستوى ممكن.

2)إعادة النظر في نظام إدارة الجودة الشاملة والقائمين عليه ، من خلال تعزيز الاهتمام بالنشاط الرئيسي في دائرة ضريبة الدخل المتمثل بالفحص الضريبي ، ومن خلال رفد العاملين عليه بمقدرين (فاحصي حسابات) على درجة عالية من المهنية والخبرة والدراية .

3)استفادة الإدارة الضريبية من محاولة الباحث تحديد إجراءات الفحص الضريبي وتوثيقها كونه من موظفي دائرة ضريبة الدخل ويعمل في هذا المجال.

المراجع:

1) مجلة الوعي الضريبي ، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، العدد الثامن، السنة الثالثة، 2005، ص1.

2) زين الدين ، فريد ، *إدارة الجودة الشاملة والأيزو* ،مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق، العدد 1يناير، 1995 ، ص 25 .

3) احمد ، زياد جمال إبراهيم، *العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق* ،رسالة ماجستير ، جامعة أل البيت ، 2003 ، ص 25.

4) الشبراوي، عادل ، *إدارة الجودة الشاملة* ، الشركة العربية للإعلام شعاع ، القاهرة 1995 ، ص74.

5) السمان، سامر ، *معايير الأيزو الدولية* ، مجلة الاقتصاد المعاصر ، المجلد الثاني،العدد 17، 1999، ص 63 .

6) زاهر، بسام ، *تحسين جودة خدمات النقل الداخلي من منظور مدخل إدارة الجودة الشاملة*، دراسة تطبيقية على الشركات العامة للنقل الداخلي في سورية ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ،المجلد 28 العدد 1، 2006 ، ص 41 .

7) العكشة، وائل ، *تعديل الأرباح المعلنة وتقدير ضريبة الدخل للشركات التجارية والصناعية والبنوك في الأردن* ، رسالة دكتوراه ، جامعة عمّان العربية ،2004 ،ص 47.

8) قانون ضريبة الدخل رقم 571 لسنة 1985 وتعديلاته والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه.