

مجلس التعاون لدول الخليج العربية
الامانة العامة

سلسلة الأدلة المشتركة (4)



دليل

الرقابة على إيرادات الزكاة والضرائب للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

الإدارة العامة لشؤون دواوين المحاسبة والرقابة المالية

2012م

أت / أب

4 در

مجلس التعاون لدول الخليج العربية . الأمانة العامة.

**دليل الرقابة على إيرادات الزكاة والضرائب . . الرياض : مجلس التعاون لدول الخليج العربية ،
الأمانة العامة ؛ 2012.**

64 ص ؛ 24 سم .

الرقم الموحد لمطبوعات المجلس : 0432 . 091 / ح / ك / 2012.

تدقيق الحسابات // المحاسبة // الزكاة // الضرائب // الرقابة // الضبط // الأدلة // دول مجلس
التعاون لدول الخليج العربية/ .



مقدمة الأمانة العامة لمجلس التعاون

حرصت الأمانة العامة - الإدارة العامة لشؤون دواوين المحاسبة والرقابة المالية - إلى المساهمة في تطوير العمل الرقابي الذي تقوم به الأجهزة العليا للرقابة بدول المجلس . وتنفيذاً للقرارات الصادرة في اجتماع أصحاب المعالي رؤساء دواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية السادسة الذي عقد عام 2007م، والمتضمنة الموافقة على إصدار أدلة مراجعة مشتركة يمكن تطبيقها لدى كافة الأجهزة العليا للدول الأعضاء ، وتكليف فريق عمل قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بهذه المهمة في إطار قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وذلك وفقاً للمعايير الصادرة عن المنظمات الدولية لهيئات الرقابة المالية العليا (الانتوساي) والمرجعيات المهنية الدولية، وبما لا يتعارض مع القوانين والتشريعات لدول المجلس ، وتم توزيع مهمة إعداد سلسلة هذه الأدلة على الأجهزة بالدول الأعضاء .

يسر الإدارة العامة لشؤون دواوين المحاسبة والرقابة المالية بالأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية تقديم الدليل الرابع (دليل الرقابة على إيرادات الزكاة والضرائب للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية) ، ضمن سلسلة الأدلة المشتركة للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون .

الإدارة العامة لشؤون دواوين المحاسبة والرقابة المالية

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
7	المقدمة
9	الفصل الأول
9	1. مفهوم الإيرادات العامة
10	1/1/1 مفهوم الزكاة
10	1/1/2 مفهوم الضريبة
12	2. الرقابة على إيرادات الزكاة والضريبة
17	الفصل الثاني
17	1. دراسة وتقييم الرقابة الداخلية على إيرادات الزكاة والضريبة
21	2. تقييم إدارة المراجعة الداخلية
25	3. الغش والتهرب (التجنب) الضريبي
27	4. الضريبة وغسيل الأموال
29	الفصل الثالث: رقابة الأداء على أنشطة مصلحة الضرائب والزكاة
35	الفصل الرابع: الزكاة وضريبة الدخل
35	القسم الأول (الزكاة)
38	القسم الثاني (ضريبة الدخل)
40	القسم الثالث (الأدوات النظامية وإجراءات المراجعة)
61	الخاتمة

المقدمة

قررت لجنة وكلاء دواوين المحاسبة والمراقبة بدول مجلس التعاون في اجتماعها الثامن الذي عقد في مقر الأمانة العامة للمجلس بمدينة الرياض يوم الأربعاء الموافق 2009/5/20م اعتماد محضر الاجتماع السادس لفريق عمل قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون، والمتضمن قيام ديوان الرقابة العامة بالمملكة العربية السعودية بإعداد مسودة " دليل الرقابة على إيرادات الزكاة والدخل (الضرائب)".

ونظراً لتطور النظم السياسية والاقتصادية لدول المجلس، كان له الأثر في تطوير دور الضريبة، لتصبح أداة رئيسية من أدوات السياسة الاقتصادية، لتحقيق الأهداف التنموية، فعلى سبيل المثال عند فرض ضريبة أو زيادتها على سلع ثبت ضررها على البيئة فإن الضريبة تستخدم كأداة لتقليل استهلاك مثل هذه السلع والحفاظ على البيئة، والإعفاء من الضرائب بدأ يستخدم حالياً كأداة تشجيعية للاستثمارات الخارجية، فالخصم من الضرائب والاستثناء من إخضاع الدخل للضرائب أو إعطاء نسب ضريبية منخفضة يشجع الشركات على الاستثمار وزيادة رؤوس الأموال الموظفة في المجالات المعنية من الضرائب.

أما الزكاة فهي تعد أحد أركان الإسلام الخمسة، وهي حق مفروض، وهي تنظيم اجتماعي تشرف عليه الدولة، وتقوم بأعمال الجباية ممن تجب عليهم والصرف على المستحقين لها في وجوهها الشرعية.

وبناءً على ما سبق فإن هدف الأمانة العامة لدول المجلس يتمثل في إعداد دليل إرشادي لإقامة رقابة فعالة ومهنية على متابعة تنفيذ الأنظمة والقوانين الضريبية والزكوية، والاستفادة من تبادل خبرات الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في دول مجلس التعاون في هذا المجال، وترسيخ مفهوم مشترك للرقابة على أساس مهني بين الأجهزة العليا للرقابة.

وختاماً فإن هذا الدليل يتضمن إرشادات عامة، ولا تقدم هذه الإرشادات سياسات أو إجراءات أو ممارسات تفصيلية لتطبيق الرقابة على إيرادات الزكاة والضريبة، ولكنها تقدم بالأحرى إطاراً واسعاً يمكن للأجهزة العليا للرقابة من خلاله وضع الضوابط التفصيلية، وقد روعي في إعداد هذا الدليل اختلاف الأنظمة والقوانين الضريبية والزكوية في دول المجلس كما تم عرض تجربة ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية في مجال الرقابة على إيرادات الزكاة والدخل من خلال الدليل الإرشادي الصادر عن الديوان.

هيكل الدليل:

تم تقسيم الدليل إلى أربعة فصول، يناقش الفصل الأول مفاهيم الزكاة والضريبة والإيرادات العامة للدولة، وكيف يتم قياسها ومعالجتها في النظام المحاسبي الحكومي، بالإضافة إلى توضيح إجراءات الرقابة والضبط الداخلي على إيرادات الزكاة والضريبة في الجهات والمصالح المعنية بحماية هذه الأموال.

ويناقش الفصل الثاني من الدليل كيفية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على إيرادات الزكاة والضريبة مع وضع برامج مراجعة استرشادية، وتوضيح مفهوم الغش والتهرب الضريبي وعلاقتها بعملية غسيل الأموال.

أما الفصل الثالث فيناقش موضوع رقابة لأداء على أنشطة وأعمال الجهات والمصالح المعنية بحماية أموال الزكاة والضريبة، وتحديد المجالات الرقابية الممكن تنفيذ مهام رقابية عليها.

والفصل الرابع يتطرق إلى مفهوم الزكاة والأدوات النظامية وإجراءات المراجعة المرتبطة بالمكلفين.

الفصل الأول

الإيرادات العامة للدولة

(الزكاة والضريبة)

تعتبر إيرادات الزكاة والضرائب من الإيرادات العامة للدولة، وعادةً يتولى أعمال التحصيل جهاز إداري منظم، يقوم بجميع أعمال الفحص الضريبي والذكوي، وأعمال التحصيل وإيداع الإيرادات في الحساب البنكي المختص، ويتم معاملة الزكاة معاملة استثنائية من الإيرادات العامة حيث يتم تخصيصها حسب مصارف الزكاة المشروعة، لذا يكون دور الدولة بمثابة منظم لجباية الزكاة وصرفها على مستحقيها في أوجهها الشرعية، حيث يتم إيداعها في حساب خاص للصرف على المستحقين لها وفق المصارف الشرعية.

ومن خلال هذا الفصل، سوف يتم التطرق إلى كيفية الرقابة على الأجهزة الإدارية المختصة بتحصيل الضرائب والزكاة بصفحتها إيرادات عامة للدولة، لذلك من الضروري أن نفهم طبيعة هذا النوع من الإيرادات وكيف يتم تقديرها وتبويبها والمحاسبة عنها وتحصيلها.

1. مفهوم الإيرادات العامة

1/1 تعريف

يقصد بالإيرادات العامة مجموعة الموارد المالية التي تحصلها الدولة من مختلف المصادر لتمويل النفقات العامة وأوجه نشاطات الدولة المختلفة، ومنها على سبيل المثال ما تحصل عليه الدولة من ضرائب وزكاة.

وفي دول مجلس التعاون تعتبر الإيرادات النفطية المصدر الرئيس للدخل لتمويل النفقات العامة، وتخضع تلك الإيرادات لعوامل يصعب التأثير عليها إن لم يستحيل، الأمر الذي يتطلب حتمية زيادة الموارد غير النفطية والتي تتمثل في الضرائب ورسوم الخدمات والإيرادات المتنوعة، خاصة وأن الضرائب من المصادر الهامة للإيرادات في معظم الدول لأنها توفر الحجم الأكبر من الموارد اللازمة لتوفير الحجم الأكبر من الموارد اللازمة لتمويل النفقات العامة.

أما بالنسبة للزكاة كمورد مالي فهي تستخدم في تغطية مصاريفها الشرعية، وقد تستخدمها بعض الدول في تمويل بعض الخدمات العامة.

1/1/1 مفهوم الزكاة

تعرف الزكاة بأنها حصة مقدرة من المال الذي بلغ قدراً محدداً (النصاب) يجب صرفه للفئات المحددة شرعاً، وذلك وفقاً لشروط وتوضيحات محددة، ومن شروط وجوب الزكاة أن يحول على المال. ويقصد بحلول الحول انقضاء اثني عشر شهراً قمرياً على المال في ملك صاحبه (سواء أكان شخصية عادية أو اعتبارية)، ويشترط توفر النصاب في آخر الحول فلا تجب الزكاة حتى لو اكتمل النصاب في أول الحول.

1/1/2 مفهوم الضريبة

تعرف الضريبة بأنها اقتطاع مالي يلزم الأشخاص -الطبيعيين والمعنويين- بأدائه للدولة بصفة نهائية وبلا مقابل معين، بغرض تحقيق نفع عام وتمكيناً للدولة من القيام بوظائفها الاقتصادية والاجتماعية والأمنية والسياسية.

2/1 تبويب وتصنيف الزكاة والضريبة في الموازنة العامة للدولة

تبويب وتصنيف الزكاة والضرائب ضمن الإيرادات، والتي يتبع تصنيفها وتبويبها لعدة طرق، كالتبويب الإداري والتبويب حسب مصدر الإيراد والتبويب الموضوعي أو النوعي.

وعموماً يجب إعداد دليل منظم وواضح لجميع أنواع الإيرادات بحسب آلية التبويب المعتمدة، بحيث يمكن استخدامه بمعرفة كل التنظيمات والوحدات الحكومية.

وتجدر الإشارة هنا أنه ينبغي الاسترشاد بالقوانين والتعليمات السائدة في الدولة عند اختيار الأسس الملائمة لتبويب وتصنيف إيرادات الزكاة والضريبة، خاصة وأن هذه المصادر قد تختلف من دولة إلى أخرى وفق الظروف الاجتماعية والاقتصادية.

3/1 القياس المحاسبي لإيرادات الزكاة والضريبة في النظام الحكومي

يعترف بإيراد الزكاة والضريبة وفقاً لأساس الاستحقاق أو الأساس النقدي بحسب كل دولة.

وقد تنص بعض القوانين في بعض الدول على تطبيق الأساس النقدي عند القياس المحاسبي للضرائب أو الزكاة، وعموماً يستجيب النظام المحاسبي للقانون بدلاً من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

والجدير بالذكر أن إعداد وتنفيذ الموازنات وفقاً للأساس النقدي لا زال منتشراً على نطاق واسع في القطاع العام، إلا أنه لا يوفر ضماناً كافياً لسلامة القياس المحاسبي للإيرادات العامة.

4/1 أساليب تقدير إيرادات الزكاة والضريبة في الموازنة العامة للدولة

هناك عدة طرق لتقدير الإيرادات العامة ومنها الزكاة والضريبة، والطريقة المثلى هي التقدير المباشر، حيث يقدر الإيراد وفقاً لكل نوع على حدة وعلى ضوء الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية المتوقعة، ومن الأفضل أن تتم التقديرات على أساس دوري حتى تكون قابلة للمقارنة، وفي بعض الدول يتم تقدير الإيرادات على أساس متوسط ثلاث سنوات سابقة، وهذه الطريقة قد تكون مضللة إلى حد ما، إلا أنه عند تقدير الإيرادات يجب أن يكون التقدير على أسس علمية ومراعاة بعض العوامل المؤثرة أثناء تقديرها كالتوقعات المستقبلية لنموها أو انخفاضها (كفرض رسوم وضرائب إضافية أو غير ذلك والعكس كإلغاء وتخفيض بعض الرسوم) كما يجب الاسترشاد بالبيانات الإحصائية التاريخية للسنوات السابقة فيما يختص بتحصيل الضرائب والرسوم، مع الأخذ بالاعتبار ما يمكن تحصيله من الإيرادات غير المحصلة عن سنوات مالية سابقة والواجب تحصيلها.

2. الرقابة على إيرادات الزكاة والضريبة.

وتعتبر هذه الرقابة ضرورية وهامة وتتولاها جهات فنية وأجهزة مختلفة.

وفيما يلي بعض الإرشادات للرقابة على إيرادات الزكاة والضرائب.

1/2 أهمية الرقابة

تظهر أهمية الرقابة على إيرادات الضرائب في أنها تمثل إضافة إلى الإيرادات العامة للدولة، بالإضافة إلى أنها أداة فعالة من أدوات السياسات المالية والاقتصادية للدولة حيث تشكل مورداً حقيقياً يمكن أن يساهم في تغيير ملامح النشاط الاقتصادي، فضلاً عن اتسامها بالمرونة الكافية، والقصور في عمليات التحصيل خلال العام قد يؤثر على تحقيق بعض أهداف الدولة المخطط لها سواء أكانت مالية أو اجتماعية، نتيجة نقص السيولة

اللازمة، وعدم تحقيق الأهداف الاقتصادية المخطط لها، وكذلك بالنسبة للزكاة والذي قد يؤدي إلى وجود عجز والتأخير في إعطاء مستحقيها.

وفيما يلي بعض الإرشادات الرقابية على إيرادات الزكاة والدخل:

2/2 أهداف الرقابة والضبط الداخلي

يجب أن تفرض إجراءات رقابية على إيرادات الزكاة والضريبة بما يضمن تحقيق بعض الأهداف الأساسية منها ما يلي:

- ضمان محاسبة سليمة وتدقيق كافٍ.
- ضماناً يحصل إيرادات الزكاة والضريبة في أوقاتها المحددة.
- حماية مستحقات الدولة من إيرادات الضريبة والزكاة.
- الحد من حالات التهرب الضريبي.

3/2 مقومات الرقابة الداخلية على إيرادات الزكاة والضريبة

تتطلب إجراءات الرقابة الداخلية على إيرادات الزكاة والضريبة مجموعة من المقومات وهي:

- اشتراك الأجهزة الإدارية المنوط بها أمر جباية الضرائب والزكاة في متابعة تحصيل مستحقات الخزنة العامة المقررة قانوناً من ضرائب وزكاة.
- وجود هيكل تنظيمي مناسب وتحديد الاختصاصات والمسئوليات للأجهزة المختصة، وموظفين مؤهلين (الفاحص أو المفتش الضريبي)، وعلى دراية بالأنظمة والقوانين التي تكفل تحصيل حقوق الخزنة العامة لدى الأفراد والشركات.

- وجود نظام محاسبي سليم ومجموعة مستندية متكاملة.
- تقدير مخاطر تقلب الإيرادات، والتهرب الضريبي والزكوي.
- إعداد تقارير دورية عن الإيرادات المستحقة والغير مسددة ورفعها إلى المستويات التنظيمية المسؤولة.
- وجود آليات مناسبة للمطالبة بإيرادات الزكاة والضريبة بما في ذلك اتخاذ كافة الإجراءات القانونية.
- وجود هيكل تنظيمي مناسب، ووصف وظيفي يحدد المسؤوليات والاختصاصات.
- ضرورة وجود قواعد محددة وواضحة لعدة مسائل تتعلق بالتنظيم الفني للضريبة (ضرائب الدخل والزكاة).
- تحديد واضح للواقعة المنشأة للضريبة.
- إجراءات الاعتراض والطعن.
- قواعد وضمانات التحصيل للضريبة والزكاة.
- تحديد واضح لنطاق الضريبة أو وعائها.

4/2 الرقابة الداخلية على المتحصلات المرتبطة بإيرادات الزكاة والضريبة

المتحصلات هي المبالغ الواجب سدادها من الزكاة والضرائب، وهي تحصيل لقيم الإيرادات المستحقة، والجدير بالذكر أن النظام المحاسبي الذي يعتمد على الأساس النقدي، يعترف بالإيرادات عند سدادها فقط، بعكس أساس الاستحقاق.

وتهدف الرقابة الداخلية على تلك المتحصلات إلى ما يلي:

- التحقق من أن الأجهزة الإدارية المنوط بها أمر الجباية قد قامت بتحصيل إيرادات الضرائب والزكاة المقررة قانوناً وتوريدها للخزائن العامة وإضافتها إلى أنواعها في الحسابات الخاصة بها.

- التحقق من أن القرارات واللوائح والأنظمة والتعليمات جاري تطبيقها للاستيثاق من كفايتها لضبط أساس الضرائب والزكاة لضمان تحصيلها طبقاً للقوانين وأنه لم يحدث إعفاء من الضريبة.

- التثبت من أن البيانات المقدمة من الأجهزة المختصة بجباية الضرائب والزكاة تدل على أن ما تم تحصيله من مستحقات ضريبية، مضافاً إليه المبالغ المتأخر تحصيلها هو كل ما يستحق للدولة بمقتضى القرارات واللوائح والأنظمة والتعليمات والقوانين وأنه لم يدخر جهد في سبيل تحصيل تلك المتأخرات.

وقد يتقاعس عدد كبير من المكلفين بسداد الضريبة أو الزكاة عن سداد المبالغ المستحقة في مواعيدها لسبب أو لآخر، وقد لجأت بعض التنظيمات الحكومية إلى أسلوب يتم بمقتضاه تحميل المكلفين عند الاستحقاق بمبالغ الضريبة أو الزكاة، ولكن مع تأجيل الاعتراف بالإيراد حتى يتم تحصيله فعلاً، وبالرغم من أن هذا الأسلوب يلتزم بالأساس النقدي إلا أنه يفرض رقابة على حساب المكلفين، وفي كل الأحوال لابد من أن يكون هناك متابعة لحقوق الدولة.

والمتحصلات من إيرادات الزكاة وضرائب الدخل تستلزم إحكام الرقابة عليها منعاً من العبث ولضمان تحصيلها في مواعيدها المحددة طبقاً للتشريعات القائمة.

وفي بعض الأحيان يتم توريد المتحصلات من إيرادات الزكاة والضريبة عن طريق البنوك المحلية المتعاقدة مع الحكومة بهذا الشأن، لذلك فإن الإجراءات الرقابية تتمثل في

مراجعة الكشوفات البنكية للمتحصلات اليومية ومقارنتها مع بيانات الإقرارات الزكوية والضريبية، والتأكد من توريد المتحصلات الحساب المختص للدولة حسب شروط التعاقد، والتأكد كذلك من إصدار ربط ضريبي أو مخالصة أو شهادة بخصوص الضريبة أو الزكاة مع وجود الإيصال البنكي (ليس بالضرورة في حالة الخسائر وخاصة في الضريبة)، أو ما يفيد السداد من خلال نظام الحاسب الآلي مع الأخذ في الاعتبار وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على تقنية المعلومات، خاصة ما يتعلق بفصل الوظائف التي يقوم بها الموظفين بحيث لا يقوم الفاحص الضريبي على سبيل المثال بمنح مخالصة أو تسجيل أو إدخال المقبوضات.

الفصل الثاني

دراسة وتقييم نظام الرقابة

الداخلية على إيرادات الزكاة والضريبة

تنص القاعدة الأولى من قواعد العمل الميداني لقواعد الرقابة الصادرة عن الأمانة

العامة لدول المجلس على ما يلي:

” يجب دراسة الأنظمة واللوائح العامة والداخلية لتحديد مدى الالتزام بها وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالجهة الخاضعة لرقابة الجهاز الأعلى للرقابة لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات اللازمة لأعمال الرقابة الخارجية“ .

ومن خلال هذه القاعدة، يقدم هذا الفصل إرشادات عامة لكيفية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بإيرادات الزكاة والضريبة من قبل الأجهزة العليا للرقابة.

1. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على إيرادات الزكاة والضريبة

دراسة نظام الرقابة الداخلية هي عملية الغرض منها أساساً الحصول على معلومات عن الجهة وعن الإجراءات الرقابية الموضوعية، وهذه الدراسة تعتبر أساساً لاختبارات مدى تنفيذ الأنظمة الرقابية وتقييم النظام.

ويمكن تلخيص دراسة وتقييم النظام بشكل عام في الخطوات التالية:

□ جمع معلومات عن النظام.

□ تقييم مبدئي.

□ عمل اختبارات تنفيذ النظام.

□ تقييم نهائي.

والجدير بالذكر أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية على إيرادات الزكاة والضريبة تهدف لتحقيق هدفين رئيسيين يتمثلان في: الهدف الأول هو التأكد من دقة وسلامة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها بالنسبة لتحصيل وتسجيل إيرادات الزكاة والضريبة بشكل عام، وتشمل أنظمة الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية (رقابة محاسبية).

والهدف الثاني من التقييم هو التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية والأنظمة والقوانين الضريبية والزكوية للدولة، وتحقيق الكفاءة والفعالية في أداء الجهة (ورقابة إدارية).

وفيما يلي شرح مختصر لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي على إيرادات الزكاة والضريبة من خلال قواعد الرقابة الصادرة عن الأمانة العامة للمجلس:

المرحلة الأولى / جمع المعلومات

نصت الفقرة 1/2 من قواعد العمل الميداني (الفصل الأول - الباب الثالث) على أنه يجب أن يقوم المراقب بجمع المعلومات الكافية عن مكونات الرقابة الداخلية للحصول على الفهم المناسب عن طبيعة هذه المكونات ومحتوياتها وأسلوب عملها، ويلجأ العضو الفني عادة إلى الأساليب الشائعة لجمع المعلومات مثل الاستفسارات، التقصي، الاستقصاء، خرائط التدفق والكتيبات والملخصات.

وبناءً على هذه الفقرة يجب على المراجع (المراقب) على سبيل المثال أن يحصل على الخريطة التنظيمية والوصف الوظيفي والدليل التنظيمي للجهة الحكومية الموكل إليها تحصيل إيرادات الزكاة والضريبة، ويحدد الوظائف الإدارية فيها، ويجهز خريطة لأعمال هذه الإدارات، مثل الإدارة المالية والإدارات التنفيذية الأخرى، ويحصل كذلك على التعليمات المالية لتحصيل الإيرادات، والحصول كذلك على الأنظمة والقوانين الضريبية والزكوية، هذا بالإضافة إلى تقارير وأوراق وبرامج المراجعة الخاصة بالمراجعين الداخليين.

ولتسهيل عملية جمع المعلومات عن النظام يمكن اللجوء إلى قوائم الاستقصاء والتي تتكون من عدد من الأسئلة تتعلق بالإجراءات الرقابية التي يجب أن تكون موجودة عادة لمنع حدوث الأخطاء والغش بالنسبة لكل نوع من العمليات.

ومن الوسائل الأخرى لجمع المعلومات وسيلة خرائط التدفق، وهي عبارة عن رسم بياني يمثل بالرموز النظام المستخدم أو مجموعة من الإجراءات مع بيان كل إجراء من هذه الإجراءات بالتتابع، وهناك وسيلة أخرى كذلك وهي أخذ مذكرات مكتوبة عن النظام.

ولتأكيد فهم المراجع للمعلومات التي تم الحصول عليها من نظام الرقابة الداخلية من المصادر المختلفة، يقوم المراجع بمتابعة عملية واحدة من كل نوع من العمليات خلال النظام من البداية إلى النهاية، فعلى سبيل المثال تحصيل وتسجيل إيرادات الزكاة والضريبة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، يقوم المراجع باختيار عملية تسجيل إيداع مبالغ الضريبة من قبل المكلفين بالضريبة ويأخذ العملية من البداية إلى النهاية، والغرض من ذلك فهم المراجع لتدفق البيانات خلال نظام الرقابة الداخلية، ويمكن تطبيق هذه العملية كذلك على عملية واحدة للفحص الضريبي في جميع مراحل الفحص من بداية تقديم الإقرار الضريبي، ولحين صدور الشهادة، وحتى عملية الربط النهائي إذا كان من العينة.

المرحلة الثانية / التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

بعد استكمال دراسة الرقابة الداخلية على إيرادات الزكاة والضريبة أو دراسة نظام الرقابة الداخلية على الفحص الضريبي والركوي، يقوم المراجع عادةً بتقييم مبدئي للنظام بإفترض أن الإجراءات الرقابية يتم تنفيذها كما هي موضوعة حسب الأنظمة والقوانين والتعليمات المالية، وإذا أظهر التقييم المبدئي للنظام أنه لا يمكن الاعتماد عليه فلا حاجة لعمل اختبارات الالتزام بالنظام.

ويكتفي فقط بالاختبارات الأساسية، ويصبح التقييم المبدئي هو التقييم النهائي للنظام.

المرحلة الثالثة / اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية

نصت الفقرة 1/3 من قواعد العمل الميداني على أنه يجدر بالعضو الفني إلا يقتصر عمله على عملية جمع المعلومات عن مكونات الرقابة الداخلية، بل عليه أن يفحص مدة تطبيق الأنشطة الرقابية ومدى فعالية المكونات الرقابية الأخرى للتأكد من التزامات العاملين بالقواعد والأنشطة والسياسات والتعليمات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية عند التطبيق.

إن الغرض من اختبارات تنفيذ نظام الرقابة الداخلية هو التأكد بطريقة معقولة وليست مطلقة أن الإجراءات الرقابية تستخدم فعلاً، فالإجراءات التي تحتوي عليها الأنظمة والقوانين والتعليمات المالية قد لا يتم تنفيذها فعلاً من قبل الموظفين، واختبارات تنفيذ النظام تركز على أداء الإجراءات الرقابية ويتم القيام بها عادةً خلال السنة المالية.

على سبيل المثال من الإجراءات الرقابية التي نصت عليها الأنظمة والتعليمات أن يتم مراجعة الفحص الضريبي للملفات المكلفين من قبل موظف مستقل عن إدارة الفحص الضريبي كرقابة سابقة قبل اعتماد الفحص النهائي، وقد تبين للمراجع أن الفاحص الضريبي هو نفسه الذي يقوم بالمراجعة في نفس الوقت وهذه الممارسة تبين وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية على ملفات المكلفين، وبالتالي فهناك مخاطر عالية للأخطاء المحاسبية وكذلك مخاطر لاحتمالات التلاعب، وبناءً عليه يقوم المراجع بفحص نطاق واسع من ملفات المكلفين للتأكد من سلامة الربط الضريبي وعدم وجود أخطاء أو تلاعب نتيجةً لهذه الممارسة.

وعلى سبيل المثال كذلك، قد تنص التعليمات المالية على عمل مقارنة يومية ومراجعة كشف الحساب البنكي للمبالغ المودعة من قبل المكلفين بالضريبة أو الزكاة، وإذا اكتشف المراجع أن هذا الإجراء لا يتم، يقوم بتوسيع نطاق الفحص للتأكد من سلامة وعدالة أرصدة الإيرادات في التقارير المالية.

المرحلة الرابعة / التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بعد دراسة نظام الرقابة الداخلية واختبار تنفيذه يقوم المراجع بتحديد درجة الاعتماد عليه وبما أن فاعلية نظام الرقابة الداخلية تؤثر على حجم عينات الفحص التي يقوم بها المراجع وتحديد نطاق مراجعته، فإذا كانت الأنظمة الرقابية فعالة ويتم تطبيقها بكفاءة فإن المراجع سيخفض حجم العينة وذلك من خلال تضييق نطاق الفحص، أما إذا اكتشف المراجع ضعف النظام وكثرة نقاط الضعف ووجد ثغرات في النظام أو الإجراءات التطبيقية فإن ذلك سوف يؤدي به إلى توسيع نطاق المراجعة وزيادة اختبارات العينة.

ويقتضي تقييم المراجع لأنظمة الرقابة الداخلية أخذ الخطوات التالية في الاعتبار:

1. بحث أنواع الغش والأخطاء المحتمل حدوثها.
2. تحديد الإجراءات الرقابية التي يجب أن تمنع أو تكشف مثل هذه الأنواع من الغش والأخطاء.
3. تحديد ما إذا كانت هذه الإجراءات الرقابية الضرورية موجودة ومنصوص عليها في تعليمات المنشأة أم لا، وما إذا كانت هذه الإجراءات يتم تنفيذها بطريقة مرضية أم لا.
4. تقييم أي نقاط ضعف، ويقصد بذلك أي أنواع محتملة من الأخطاء أو الغش لا تغطيها الإجراءات الرقابية الموجودة، لتحديد آثارها على طبيعة وتوقيت مدى إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها ولتحديد الاقتراحات التي سيتم تقديمها بغرض تحسين نظام الرقابة الداخلية المستخدم وتلافي العيوب الموجودة فيه.

وفيما يلي مثال توضيحي مبسط لكيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية على إيرادات الزكاة والضريبة من خلال برنامج مراجعة مفترض:

هدف المراجعة : التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية على إيرادات الزكاة والضريبة.

خطوات المراجعة :

1. إعداد وصف لنظام الرقابة الداخلية على إيرادات الزكاة والضريبة عن طريق وصف تفصيلي أو خريطة تتبع أو قائمة استقصاء.
2. تحليل الخريطة التنظيمية للإدارة المسؤولة عن الإيرادات.
3. فحص عينة شاملة للعمليات الرئيسية، وتخضع هذه العينة لاختبارات مدى تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية، ويتم اختيار العينة وفقاً للأساليب الإحصائية.
4. فحص الإجراءات الرقابية على العمليات المشتركة ذات العلاقة.
5. إجراء عمليات المقارنة اللازمة.
6. إجراء المعاينات الفعلية والزيارات الميدانية اللازمة.
7. تقييم نظام الرقابة الداخلية.

2. تقييم إدارة المراجعة الداخلية

نصت قواعد العمل الميداني من قواعد الرقابة بخصوص تقييم إدارة المراجعة الداخلية على ما يلي:

2/7 يجب على العضو الفني التوسع في فحص إجراءات الرقابة الداخلية وعمل وحدة الرقابة الداخلية بصورة أكثر تفصيلاً وذلك في حال ضعف نظام الرقابة الداخلية.

2/8 مراجعة سجلات وحدة الرقابة الداخلية لتقييم أدائها وتقديم المقترحات والإرشادات اللازمة لتحسين نظامها ورفع كفاءتها.

2/9 التحقق من دعم وظيفة وحدة الرقابة الداخلية في الوحدات الخاضعة للرقابة والتأكد من ارتباطها بأعلى سلطة على الوجه الذي يكفل لتلك الوحدة حرية العمل والاستقلال وسلامة الأسلوب.

2/10 تحقيق التنسيق والتكامل في العمل الرقابي بين الجهاز الأعلى للرقابة ووحدات الرقابة الداخلية وذلك لتجنب الازدواج في الرقابة والتعارض في النتائج فضلاً عن توفير الوقت والجهد.

وقبل أن نتحدث عن الوسائل التي يتبعها المرجع الخارجي في تقييمه لوحدة المراجعة الداخلية لابد أن نستعرض الشروط التي يجب توافرها لوجود نظام فعال للمراجعة الداخلية.

1. يجب أن يكون لدى المراجع الداخلي ومندوبيه المؤهلات والخبرة الكافية للقيام بعملهم.

2. تبعية وحدة المراجعة الداخلية لأعلى سلطة في المنشأة.

3. عدم قيام إدارة المراجعة الداخلية بأي عمل تنفيذي يتعلق بالعمليات التي تقوم بمراجعتها.

4. برامج المراجعة الداخلية يجب تخطيطها وتنفيذها بعناية.

5. تقارير المراجعين الداخليين يجب أن تكون واضحة وحاسمة، والانتقادات والملاحظات التي تحتوي عليها هذه التقارير يجب أن يعقبها اتخاذ الإجراءات اللازمة فوراً من جانب إدارة المنشأة لتصحيح الأوضاع التي تم التنويه عنها في التقرير.

لذلك فإن المراجع الخارجي يجب أن يلجأ إلى الإجراءات التالية عند تقييمه للمراجعة الداخلية:

1. أن يقوم المراجع الخارجي أولاً بتقييم مؤهلات وخبرة العاملين بوحدة المراجعة الداخلية.

2. أن يقوم المراجع الخارجي بفحص برامج المراجعة الداخلية فحصاً تفصيلياً مستفيضاً للحكم على درجة شمولها وكفايتها.

3. أن يطلع المراجع الخارجي على أحدث تقارير المراجع الداخلي وبصفة خاصة التقارير التي تخص الفترة موضوع الفحص.

4. معرفة الصلاحيات والمسئوليات المخولة للمراجع الداخلي والمستوى الإداري الذي تتبع له وحدة المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري للمنشأة.

5. اختبار بعض أعمال المراجعين الداخليين ويتوقف مدى هذه الاختبارات على ظروف الحال ويدخل في ذلك نوع العمليات ودرجة أهميتها.

وفيما يلي مثال توضيحي لكيفية تقييم إدارة المراجعة الداخلية بخصوص إيرادات الزكاة والضريبة، وذلك من خلال برنامج مراجعة مبسط:

فحص وتقييم إدارة المراجعة الداخلية لكونها جزء من نظام الرقابة الداخلية

هدف المراجعة: هل تقومون إدارة المراجعة الداخلية بمصلحة الضرائب بمهامها على الوجه المطلوب؟

خطوات المراجعة:

1. احصر المهام الرقابية الخاصة بالبنود ذات الأهمية النسبية العالية.

2. احصل على التقارير الخاصة بالمهام في الخطوة السابقة.

3. قم بتحليل ودراسة تقارير الإدارة ووثق النتائج واقترح التوصيات واختبرها.

3. الغش والتهرب (التجنب) الضريبي

من القضايا الهامة التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة هي قضية الغش والتهرب الضريبي المخالف للقانون والمقصود بالغش الضريبي هو لجوء المكلف إلى وسائل احتيالية غير مشروعة تهدف إلى التملص من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً.

أما التهرب (التجنب) الضريبي المشروع فيقصد به التمتع من دفع الضرائب من خلال استغلال ثغرات القانون الضريبي، والتي يراها البعض أنها نوع من المرونة في القانون، ولا يوقع على المكلف أية عقوبة على غرار الغش، حيث يستفيد المكلف من ثغرات قانون الضريبة للتخلص منها على أساس عدم توافر شروط الواقعة المسببة للضريبة أو الانتفاع بما رتبته القانون من إعفاءات.

وقد أصبحت الرقابة الضريبية لمكافحة التهرب من الضريبة ضرورة اجتماعية لتحقيق العدالة والمساواة بين دافعي الضرائب.

1/3 وسائل مكافحة التهرب الضريبي:

- دقة صياغة التشريع الضريبي ووضوحه.
- تفعيل الحصر الضريبي.
- تطوير الإدارة الضريبية على المستوى العلمي والفني بما يهيئ المناخ الجيد لتدعيم أواصر الثقة بين المكلفين بدفع الضريبة والإدارة الضريبية.
- تبادل المعلومات بين الدول عن الخاضعين للضرائب من خلال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي.

- الاستناد إلى معايير محددة واستقرار تقديرات النسب المستخدمة عند تحديد وعاء ضريبة الدخل بإتباع أساس التقدير وفقاً لطبيعة النشاط تحقيقاً للعدالة الضريبية.

2/3: أثر اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي على ضريبة الدخل:

- تسعى الدول وبشكل عام إلى توسيع شبكة اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع الدول الأخرى نظراً لأهميتها في تعزيز وتطوير العلاقات الاقتصادية والسياسية بين دول العالم، كما أنها تساهم في تخفيف العبء الضريبي الذي يمكن أن تعاني منه المشروعات والاستثمارات في الخارج.
- ولكل دولة أهداف خاصة ترمي إليها من خلال هذه الاتفاقيات وتعمل على تحقيق التوازن المناسب بين المكاسب التي تحصل عليها والتضحيات التي تتنازل عنها للدولة المتعاقدة الأخرى.
- يتطلب الأمر ضرورة وجود آلية محددة لبيان قيمة الوفورات المحققة بموجب هذه الاتفاقيات أو قيمة الإعفاءات الضريبية الممنوحة للشركات الخاضعة للضريبة والعاملة بالبلاد.
- من غير المقبول أن يتم التفاوض مع الدول المختلفة وإعطائها مميزات تؤثر على حصيلة الخزنة العامة من الضرائب دون أن يكون هناك قياس للعائد المالي المكتسب بحيث يتجاوز أو يغطي الامتيازات الممنوحة.

وبناءً على ما سبق يتعين على إدارة مصلحة الضرائب والزكاة تقدير مخاطر الغش والتهرب بصفة مستمرة ومسايرة للتغير، وعملية تقدير المخاطر تنطوي على تحديد الظروف التي طرأ عليها تغيير وليس الغرض من ذلك هو بالضرورة تحاشي هذه المخاطر ولكن بالأحرى احتوائها مع الأخذ في الاعتبار أن هذه المهمة هي في الأساس من اختصاص

الضرائب نفسها بما يتعلق بأنظمة الرقابة الداخلية لديها، ويتعين على الأجهزة العليا للرقابة تقييم طرق تقدير المخاطر لدى المصلحة.

وفيما يلي أمثلة على أشكال الغش والتهرب الضريبي:

تخفيض الأرباح من خلال زيادة التكاليف والمصروفات عن طريق عمل قيود محاسبية وهمية في السجلات والدفاتر.

القيام بمخالفات نظامية منها على سبيل المثال استيراد مواد خام بكميات كبيرة تزيد عن الحاجة، لبيعها في السوق السوداء في حال وجود إعفاء جمركي، ومن ثم إظهار تكاليف هذه المواد في قائمة الدخل، وإخفاء الإيرادات.

توزيع الشركات للأرباح على المساهمين أو موظفين وهميين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

بيع أو التخلص من أصول ثابتة بمبالغ عالية، وإبقاء أرصدها في الميزانية للاستفادة من خصم الوعاء الزكوي أو الضريبي.

مزاولة أكثر من نشاط تجاري، فيكون إقراره بمزاولة نشاط واحد.

تجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانوناً.

4. الضريبة وغسيل الأموال

تضمنت الفقرة 1/5/2 من قواعد الرقابة الصادرة عن الأمانة العامة على أن الرقابة على عمليات غسيل الأموال بمكافحة تلك العمليات عن طريق مراقبة الجهات الخاضعة لرقابته وذات الصلة بمكافحة غسيل الأموال، وذلك بهدف التأكد من قيامها بتطبيق القوانين والقرارات والتعليمات المتعلقة بمكافحة غسيل الأموال وكشف أي ملاحظات أو انحرافات أو

عدم كفاية نظم الرقابة الداخلية أو الإجراءات المتبعة في تلك الجهات، وتحسين مستوى الأداء من خلال تقييم الأداء.

ويعرف مفهوم غسيل الأموال على أنه مجموع العمليات المالية المتداخلة لإخفاء المصدر غير المشروع للأموال وإظهارها في صورة أموال متحصلة من مصدر مشروع، ويتم إيداع الأموال الغير مشروعة في البنوك، ومن ثم يتم إخفاء هذه الأموال عن طريق تشكيلة مختلفة من العمليات المالية، وبعد ذلك إضفاء الشرعية على هذه الأموال من خلال دمجها في مشاريع تجارية.

ومن الأموال الغير مشروعة تلك الأموال الناتجة عن الغش الضريبي، حيث تعد من أكثر المصادر التي يمكن أن تؤدي إلى جني أرباح كثيرة تكون هدفاً لعملية غسيل الأموال، لذا يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة إعطاء أهمية لعمليات الغش الضريبي وكيفية إخفاء مثل الأرباح والدخول.

الفصل الثالث

رقابة الأداء على أنشطة

مصلحة الضرائب والزكاة

يوضح هذا الفصل بعض الإرشادات الرقابية حول رقابة الأداء على أنشطة مصلحة الضرائب والزكاة، مع الأخذ في الاعتبار اختلاف الأنظمة والقوانين الضريبية والزكوية من بلد على آخر، لذلك سوف يتم اختيار أنشطة افتراضية لبعض القوانين الشائعة في دول العالم، وذلك للتوضيح فقط.

1. مفهوم رقابة الأداء

رقابة الأداء مصطلح واسع الاستعمال، ويمكن الاعتماد هنا على تعريف ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية لمراجعة الأداء، حيث أن هذا التعريف لم يخرج عن مفهوم منظمة الانتوساي، والذي ينص على الآتي:

”هي تقييم أداء البرامج أو الأنشطة للجهات الخاضعة للمراجعة من خلال تقييم مدى كفاءتها في استخدام مواردها وتشغيلها بفعالية واقتصاد ومدى تحقيقها لأهدافها وتحديد أسباب الانحرافات في حالة وجودها، وتقديم التوصيات لمعالجتها“.

وبناءً على المفهوم السابق فإن رقابة الأداء تهدف إلى فحص أحد أو جميع العناصر الثلاثة

التالية:

1. الرقابة على الاقتصاد: المحافظة على انخفاض التكلفة.

2. الرقابة على الكفاءة: الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة.

3. الرقابة على الفعالية: تحقيق الغايات أو الأهداف المعلنة.

2. مراحل رقابة الأداء

عند القيام بمهام رقابة لأداء فإنها تمر بمراحل عديدة وذلك على النحو التالي:

● أعمال المسح الميداني.

- مرحلة الاقتراح.
- مرحلة تحديد النطاق.
- مرحلة التخطيط.

● تنفيذ المهمة

- العمل الميداني في التنفيذ.
- التقرير.
- إنهاء المهمة.

3. اختيار مهام رقابة الأداء

يتم اختيار مجالات لتدقيق الأداء بعد دراسة أولية للجهة أو البرنامج محل التدقيق،

ويعتمد اختيار مهمة تدقيق الأداء على العوامل التالية:

- الأهمية النسبية.
- القابلية.
- الحساسية.
- الخبرة التدقيقية.
- احتمال التغيير.

وبناءً على ما سبق نفترض أنه تم اختيار مهمة لتقييم أداء نشاط إدارة الفحص الضريبي والزكوي بمصلحة الضرائب والزكاة وذلك بناءً على المعايير السابقة.

يعتبر الفحص الضريبي أو الزكوي فحصاً خاصاً بهدف التحقق من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي أو الزكوي، وإن كل ما نص التشريع على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات والعمليات المختلفة قد خضع بالفعل للضريبة التي يجب أن يخضع لها، وأنه لا توجد مبالغ أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة وأغفلها الممول أو المكلف إما عمداً أو من غير عمد، وإن كل ما نص التشريع على اعتباره من التكاليف واجبة الخصم من أنواع التكاليف والمصروفات المختلفة قد تم خصمه بالفعل دون غيره من أنواع التكاليف.

ومن هذا المنطلق فإن رقابة الأداء تبحث في مجالات عديدة بخصوص الفحص الضريبي والزكوي وذلك على النحو التالي:

يقوم الفاحص الضريبي أو الزكوي بمراحل عديدة للفحص، تتضمن كل مرحلة مجموعة من الخطوات محددة حسب التشريعات والقوانين، وهي في الغالب تكون على النحو التالي:

1. مرحلة جمع البيانات.

2. مرحلة اختبارات المصادقية الأساسية.

3. مرحلة تقييم المخاطر والقيام بالاختبارات.

4. مرحلة الفحص المتعمق.

وبناءً على ما سبق يقوم مراجع الأداء بتقييم خطوات كل مرحلة على حده، للتأكد من الالتزام بالقوانين والتشريعات من قبل الفاحص الضريبي أو الزكوي، بالإضافة إلى الإجراءات الإدارية المقررة من قبل مصلحة الضرائب والزكاة.

وفي حالة عدم الالتزام يحدد مراجع الأداء أسباب ذلك، والآثار المترتبة على عدم الالتزام، والمخاطر المحتملة لذلك، مع تقديم التوصيات المناسبة.

إن النظام الضريبي أو الزكوي يحتاج إلى ركائز ومقومات تساعده في تحقيق أهدافه ومن أهمها على سبيل المثال تبسيط نموذج الإقرار الضريبي أو الزكوي، حيث أن دقة الإقرارات تمكن الإدارة من الوصول إلى نتائج جيدة مع توفير الجهد والوقت والتكلفة، كما أن بساطة الإقرار ووضوحه يساعد المكلف أو الممول على التغيير عن حقيقة وعائه الضريبي أو الزكوي، وكذلك التقليل من نسبة الخطأ.

ومن هذا المنطلق يقوم مراجع الأداء بتقييم نماذج الإقرارات، مع الأخذ في الاعتبار العوامل السابقة، مع تحديد الآثار المترتبة في حالة تعقد وعدم وضوح النموذج، وذلك من خلال أدلة الإثبات التي حصل عليها من مراجعته لعينة إحصائية من إقرارات المكلفين، والتي أوضحت وجود أخطاء نتيجة لتفسيرات بنود الإقرار.

تعتبر التقارير الإدارية من المخرجات الرئيسية لنظام المعلومات الإداري في مصلحة الضرائب والزكاة وعادةً تتضمن هذه التقارير، إحصائيات ومؤشرات هامة منها على سبيل المثال نسبة التهرب الضريبي، نسبة التأخر في تقديم الإقرارات الضريبية في المواعيد المحددة قانوناً، نسب الشركات العاملة في قطاع معين من الصناعات... الخ، وبناءً عليه يتعين على المراجع إجراء التحليلات وإجراء المقارنات اللازمة لهذه البيانات، وبناءً على نتائج هذا التحليل يحدد مراجع الأداء الإجراءات الحالية والتي تم اتخاذها من قبل إدارة مصلحة الضرائب والزكاة.

فعلى سبيل المثال اكتشف المراجع أثناء التحليل أن نسبة التأخر في تقديم الإقرارات الضريبية في تزايد وبنسب عالية، لذلك يتعين على المراجع تحديد أسباب هذه الزيادة والآثار المترتبة عليها، والإجراءات المتخذة من قبل المصلحة لمعالجة هذه المشكلة.

إن الفحص الضريبي أو الزكوي يحتاج إلى مؤهلات وكفاءات عالية تستطيع فهم طبيعة الحسابات ومعايير المحاسبة ومبادئها، والإلمام الكافي للنظريات الضريبية والزكاة لذلك يستعين على مراجع الأداء تقييم أداء الموظفين ومؤهلاتهم وتقييم الدورات التدريبية التي حصلوا عليها بهدف تحديد كفاءة الفاحصين في تأدية أعمالهم.

تختلف أنواع وطرق الفحص الضريبي والزكوي فمنها على سبيل المثال نظام الفحص الشامل والذي يهدف إلى فحص جميع الأنشطة دون استثناء، والطريقة الأخرى الفحص باستخدام العينة الإحصائية، وهو نظام يتم من خلاله استخدام مدخل العينة الإحصائية في اختيار إقرارات المكلفين أو الممولين بحيث يكون مجتمع العينة هو المكلفين للتأكد من مدى سلامة الضريبة أو الزكاة من واقع الإقرارات المختارة كعينة وهذا الأسلوب مطبق في الدول المتقدمة.

وفي جميع الأحوال يتعين على مراجع الأداء تقييم كافة طرق الفحص، فعلى سبيل المثال إذا كان الأسلوب المتبع هو استخدام العينة، فمن الضروري تقييم طريقة اختيار العينة واختيار مجتمع العينة والافتراضات المحددة لها وتحديد مدى تمثيل العينة للمجتمع وتحديد مخاطرها.

على مراجع الأداء أن يقوم بتقييم الخطط الموضوعية وتحديد كيفية تنفيذها من قبل إدارة الفحص وتحديد نتائجها ومقارنتها.

على مراجع الأداء تقييم إجراءات ومراحل تقديم الإقرارات الضريبية والزكوية من البداية وحتى الحصول على الشهادة أو المخالصة أو الربط الضريبي، والتأكد من أن هذه الإجراءات تعمل على سرعة المحاسبة الضريبية أو الزكوية بكفاءة.

إن ما سبق استعراضه من مجالات رقابة الأداء على أحد أنشطة مصلحة الضرائب والزكاة هي مجرد أمثلة توضيحية يمكن الاسترشاد بها، وهناك مجالات واسعة لرقابة

الأداء منها على سبيل المثال تقييم السياسات الضريبية للدولة ذات أهداف معينة، فمن طريق رقابة الأداء تستطيع تحديد مدى جدوى هذه السياسات وتحديد التغيرات المطلوبة ومدى تحقيق أهدافها.

الفصل الرابع

الزكاة وضريبة الدخل

القسم الأول: (الزكاة)

تعريف الزكاة:

الزكاة لغة: النماء والزيادة، وفي الشرع حق واجب في مال مخصوص لطائفة مخصوصة في وقت مخصوص.

وقد عرّف الفكر الاقتصادي الإسلامي الزكاة بأنها فريضة مالية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من الأشخاص العامين أو الأفراد قسراً دون أن يقابلها نفع معين ”سوى الأجر والثواب من الله“ وتحصل طبقاً للقدر التكاليفية للمكلف شرعاً، وتستخدم نفقات المصارف الثمانية المحددة في القرآن الكريم.

مصارف الزكاة:

وردت مصارف الزكاة على وجه التحديد في قول الله تعالى: (إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسْكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ)

وتصدر تعليمات من قبل الدولة لإيداع الزكاة في حساب خاص للصرف منه على مصارف الزكاة المختلفة.

الأوعية التي تجب فيها الزكاة:

- 1- بهيمة الأنعام.
- 2- الحبوب والثمار.
- 3- النقدين (الذهب والفضة) وما يقوم مقامها.
- 4- عروض التجارة.

المكلفون بالزكاة :

إن فريضة الزكاة تفرض في حال تحققت شروطه الشرعية من حيث النصاب وحلول الحول وغيرها، وعلى من تجب عليه الزكاة (شخصية عادية، أو اعتبارية) سواء أكانوا ذكوراً أو إناثاً، بالغين أو قاصرين أو محجوراً عليهم في ختام كل عام وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية، كما أنه من الممكن أن تصدر كل دولة نظام يحدد الأشخاص المكلفين بدفع فريضة الزكاة كرعايا الدول الأخرى.

تقدير وعاء الزكاة :

تعتبر رؤوس الأموال وغلاتها وكل الواردات والأرباح والمكاسب التي تدخل على الأفراد والشركات وعاء للزكاة بمقتضى نصوص الأحكام الشرعية. ويمكن تقدير الأوعية الزكوية كما يأتي:

- 1 . تقدر رؤوس الأموال وغلاتها وكل الواردات والأرباح والمكاسب التي تدخل على المكلفين السعوديين من مزاولة تجارة أو صناعة بالنسبة للممتلكات والمقتنيات النقدية مهما كان نوعها وصفتها بما في ذلك الصفقات المالية والتجارية وربع السهوم، وبصورة إجمالية كل دخل نصت الشريعة السمحة بوجوب الزكاة عليه.
- 2 . تقدير الزكاة على العروض التجارية والممتلكات والمقتنيات النقدية بموجب أقيامها التي تقوم بها في نهاية السنة طبقاً للنصوص الشرعية الواردة فيها.
- 3 . تقدر زكاة المواشي والأنعام والزرع وفقاً للتعليمات الصادرة بكيفية تحقيقها وتحصيلها طبقاً لمقتضى الأحكام الشرعية.

أسلوب ربط الزكاة:

هناك أسلوبان لربط الزكاة هما الأسلوب الحقيقي، والأسلوب التقديري.

أولاً: الأسلوب الحقيقي:

يطبق هذا الأسلوب على كل من يمسك دفاتر حسابية منتظمة، ويعتبر هذا الأسلوب هو الأصل حيث تصدر كل دولة تعليمات تلزم جميع الأفراد والشركات الذين يزاولون أعمالاً تجارية أو صناعية مسك دفاتر حسابية منتظمة يبين فيها رأس المال وما دخل عليها أو خرج منها في كل ما يتعلق بالأعمال التي يمارسونها كل عام لتكون مرجعاً لتحقيق الزكاة المفروضة عليهم شرعاً ويشترط أن تكون هذه الدفاتر مصدقة من محاسب قانوني.

ثانياً: الأسلوب التقديري:

يطبق هذا الأسلوب على كل من لا يمسك دفاتر حسابية منتظمة، ويعتبر هذا الأسلوب هو الاستثناء الذي تطبقه مصلحة الزكاة والدخل حين لا تتوافر شروط الأسلوب الحقيقي، ويمكن أن تقدر الزكاة الشرعية على الذين لا يوجد لديهم حسابات منتظمة يعتمد عليها وذلك عن طريق تحديد أقيام البضائع والآلات والأدوات والمقتنيات والممتلكات الخاضعة للزكاة استنتاجاً من الموجودات بكاملها في نهاية العام أو بصورة تقديرية لمن ليس لهم موجودات ظاهرة.

القسم الثاني (ضريبة الدخل)

تعريف الضريبة :

هي التزام مالي يتحمله المكلفون بصفة نهائية ودون مقابل كوسيلة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها.

الخاضعون للضريبة هم:

- أ- شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركات غير المواطنين.
- ب - الشخص الطبيعي المقيم غير المواطن الذي يمارس النشاط في الدولة.
- ج - الشخص غير المقيم الذي يمارس النشاط في الدولة من خلال منشأة دائمة.
- د - الشخص غير المقيم الذي لديه دخل آخر خاضع للضريبة من مصادر في الدولة.
- هـ - أي شخص أو نشاط ترى الدولة إخضاعه للضريبة.

الوعاء الضريبي:

مصدر أو مجموع مصادر الدخل والتي تخضع لأحكام قانون أو نظام ضريبة الدخل، ويشتمل على ما يأتي:

أ- الوعاء الضريبي لشركة الأموال المقيمة هو حصص الشركات غير المواطنين من دخلها الخاضع للضريبة من أي نشاط أو مصدر للدخل في الدولة محسوماً منه المصاريف المقبولة ضريبياً بموجب قانون ضريبة الدخل.

ب - الوعاء الضريبي للشخص الطبيعي المقيم غير المواطن هو دخله الخاضع للضريبة من أي مصدر أو نشاط في الدولة محسوماً منه المصاريف المقبولة ضريبياً بمقتضى قانون أو نظام ضريبة الدخل.

ج- الوعاء الضريبي لغير المقيم الذي يمارس النشاط في الدولة من خلال منشأة دائمة هو دخله الخاضع للضريبة الناتج عن نشاط تلك المنشأة أو المرتبط بها محسوماً منه المصاريف المقبولة ضريبياً بمقتضى قانون أو نظام ضريبة الدخل.

د- يحتسب الوعاء الضريبي للشخص الطبيعي الواحد بشكل مستقل عن غيره.

هـ- يحتسب الوعاء الضريبي لشركة الأموال بشكل مستقل عن المساهمين أو الشركاء فيها.

أسعار الضريبة :

تحدد شرائح ضريبة الدخل وفق ما يرد في قانون أو نظام ضريبة الدخل، ومن الممكن أن تكون شرائح أو نسب تصاعدية أو أن تكون نسبة ثابتة حسب النشاط، ومن الممكن أن تكون الضريبة مبلغ مالي مقطوع على بعض الأنشطة وهذه يحددها وينظمها القانون أو النظام وبحسب ما تراه الدولة.

القسم الثالث

(الأدوات النظامية وإجراءات المراجعة)

أولاً: الأدوات النظامية ذات العلاقة:

هي الأنظمة التي يجب دراستها من قبل المراجع والتي تساعد على فهم مجال عمله وتكوين الخلفية الضريبية والزكوية لديه وكذلك التعرف على حدود العلاقة بينها طبقاً للنظام أو القانون وهي:

1- قانون أو فريضة الزكاة أو ضريبة الدخل الصادر من السلطات التشريعية والتعديلات التي طرأت عليه ولأئحته التنفيذية.

2- المنشورات والتعاميم الصادرة عن الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل.

3- محددات أو نظام استثمار رأس المال الأجنبي.

4- نظام أو قانون جباية وتحصيل أموال الدولة.

5- قرارات مجلس الوزراء والتي تتعلق بالزكاة أو الضرائب.

6- قرارات وزارة المالية المتعلقة بالزكاة أو الضريبة.

7- اتفاقيات منح الازدواج الضريبي الموقعة مع الدول الأخرى.

8- أي تشريعات أو قرارات لها علاقة بالدخل أو المصاريف المقبولة ضريبياً مثل الهبات والتبرعات والوقف وغيرها.

9- النماذج المعتمدة في مصلحة الضريبة أو الزكاة.

والأدوات النظامية السابقة هي المعنية بتنظيم عمل الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل، والتي تقوم إدارة مراجعة إيرادات فيها بالتأكد من تطبيقها.

ثانياً: إجراءات مراجعة ملفات المكلفين:

لمراجعة ملفات المكلفين يتم تقسيمها تبعاً لحالة الملف وما يخضع له المكلف من زكاة أو ضريبة أو الاثنين معاً (الشركات المختلطة) وربطها بالإجراءات التي تتم على الملف طبقاً للتسلسل منذ فتحه وحتى حالات التوقف العرض أو إنهاء النشاط وإقفال الملف، مع توضيح اختلاف الإجراءات بين الزكاة والضريبة والشركات المختلطة في النقاط التي تستدعي ذلك.

وهناك نقاط أساسية يجب على المراجع أخذها في الاعتبار لدى مراجعة الملف الضريبي أو الزكوي للتأكد من التطبيق السليم للأنظمة والتعليمات المتعلقة بالزكاة أو الضريبة، وهذه النقاط هي:

- 1- أن الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل قد اتخذت كافة الإجراءات القانونية و النظامية المتعلقة بتحقيق الضريبة أو تحصيل الزكاة المستحقة على المكلف.
- 2- صحة العمليات الحسابية لإقرارات المكلفين وحساباتهم الختامية ومرفقاتها والربط الذي تجربة المصلحة عليها.
- 3- صحة المعالجة الحسابية ومدى تطبيق الأسس والمبادئ المحاسبية المعمول بها ومدى تأثير الوعاء الضريبي أو الزكوي بتلك المعالجات.
- 4- تطبيق القانون أو النظام الضريبي والأنظمة المرتبطة به على البنود غير المسموح بها قانوناً نظاماً.

وفيما يلي شرحاً مفصلاً لإجراءات مراجعة ملفات المكلفين.

النقطة الأولى: مراجعة الإجراءات النظامية التي تتم على ملف المكلف:

أهم النقاط الواجب مراجعتها	الإجراءات التي تتم على ملف المكلف
<p>يجب على المراجع فحص المستندات المقدمة م المكلف والتركيز على بعض المستندات التي تختلف أهميتها حسب ما يخضع له المكلف (زكاة أو ضريبة) فعند فحص ملفات الزكاة يتم التركيز على السجل التجاري وتاريخه لتحديد بدء الخضوع للزكاة خاصة في المنشآت الفردية، أما بالنسبة للشركات الخاضعة للزكاة أو الشركات المختلطة فعلى المراجع أن يراعي النقاط الآتية:</p> <p>أ- تاريخ إيداع رأى المال وهو تاريخ بدء الالتزام بتسديد الزكاة.</p> <p>ب- تنسبة توزيع الأرباح وخاصة في الشركات المختلطة والتأكد من تطبيقها لدى تحديد الوعاء الزكوي والضريبي.</p>	<p>1- فتح الملف:</p> <p>ويتم بطلب من المكلف أو بالإخطار من الجهات الرسمية أو من بعض الشركات أو من ملف مكلف آخر. ويتم إرسال استمارة استعلام للمكلف ليقيم بتمبئتها وإعادتها للجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل من صور المستندات التي تطلبها هذه الجهة مثل: السجل التجاري، ترخيص مزاولة النشاط، عقد الشركة (إن وجد)، قرار الاستثمار (إن وجد).... الخ.</p>
<p>ج- اشتغال عقود تأسيس الشركات على حصول أحد أو بعض الشركات المتضامنين على رواتب، وخاصة في الشركات المختلطة ومعرفة تلك الرواتب من خلال كشوف الأجور ومعالجتها ضريبياً وزكويًا بإضافتها لوعاء الشريك.</p>	
<p>وعلى المراجع إعطاء أهمية أكبر للإقرار الضريبي من حيث تاريخ تقديمه خلال المهلة المحددة قانوناً أو نظاماً ومدى خضوعه لغرامة التأخير.</p>	<p>2- الإقرار الضريبي أو الزكوي:</p> <p>ويقوم المكلف بتقديم إقراره الضريبي أو الزكوي بعد انتهاء سنته المالية وخلال مدة يحددها القانون أو النظام وتختلف هذه المدة باختلاف نوع الضريبة واختلاف الكيان القانوني (فرد أو شركة).</p>

أهم النقاط الواجب مراجعتها	الإجراءات التي تتم على ملف المكلف
<p>على المراجع التأكد من سداد المكلف للضريبة و (أو) الزكاة من واقع الإقرار وكذلك الوفاء بالتزاماته كاملة عن الأعوام السابقة بالإضافة إلى التأكد من تاريخ صلاحية هذه الشهادة طبقاً لتعليمات الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل.</p>	<p>3- الشهادة: تقوم الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل بإصدار شهادة إبراء ذمة للمكلف بعد سداد الزكاة و (أو) الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في أي مرحلة من المراحل السابقة وبعد أن يقوم بالوفاء بكافة التزاماته قبلها عن السنوات السابقة.</p>
<p>على المراجع التأكد من تاريخ صلاحية الشهادة وأن المكلف قدم الإقرار وسدد ما عليه من ضريبة أو زكاة، والتأكد من قيام المكلف بأداء كافة التزاماته عن السنوات السابقة.</p>	<p>4- الشهادة المقيدة: وتعطى للمكلف في حالة وجود ملاحظات سابقة عليه أو وجود بنود جار مناقشتها معه وهي غير صالحة لصرف الأقساط النهائية.</p>
<p>على المراجع في حالة المحاسبة التقديرية التأكد من أن الربط الذي أجرته الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل قد اشتمل على كافة البيانات المتعلقة بتحديد الزكاة والضريبة المرفقة بملف المكلف عن سنة المحاسبة. فإذا تبين أن المكلف الذي يحاسب تقديراً كان يحاسب طبقاً لحسابات نظامية قبل تلك السنة فعلى المراجع التأكد من أن نسبة الربح التي حوسب عنها تقديراً عن تلك السنة لا تقل عن نسبة الربح التي حوسب عنه طبقاً لدفاتره.</p>	<p>5- كيفية المحاسبة: أ- المحاسبة التقديرية: يتم الربط مباشرة بناءً على بيانات الملف (الإقرار- بيان متابعة العقود (إن وجد) الإخطارات- بيان الاستيراد- محاسبة السنوات السابقة... الخ)، وقد يتطلب الأمر في بعض الأحيان (وخاصة في الزكاة) عمل فحص ميداني للوقوف على حجم نشاط المكلف ورأس ماله قبل الربط.</p>
<p>وفي هذه الحالة على المراجع تطبيق النقاط الأساسية من إجراءات مراجعة ملفات المكلفين السابق الإشارة إليها.</p>	<p>ب- المحاسبة النظامية: وهناك بعض الخطوات التي تتخذها الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل قبل الربط، حيث تقوم بفحص الميزانية والحسابات الختامية المقدمة من المكلف ومناقشة بعض البنود التي ترى ضرورة مناقشتها وذلك من خلال خطاب ترسله للمكلف ويتم الربط طبقاً لما يسفر عنه الفحص وخطاب المناقشة والرد عليه.</p>

أهم النقاط الواجب مراجعتها	الإجراءات التي تتم على ملف المكلف
<p>على المراجع التأكد من سداد المكلف للضريبة والغرامة أو الزكاة المستحقة طبقاً للربط والإجراءات التي اتخذتها الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل لتحصيل تلك الضريبة وأوجه القصور في إجراءات التحصيل.</p>	<p>6- موقف المكلف من الربط: قبول الربط: في هذه الحالة تكون الضريبة واجبة الأداء ونهائية ويتم قبول الربط بخطاب من المكلف والذي يرفق به عادة شيك بفروق الضريبة والغرامة أو فروق الزكاة (إن وجدت).</p>
<p>يسري عليها ما يسري على حالة قبول الربط.</p>	<p>ب- عدم الاعتراض على الربط خلال المهلة المحددة نظاماً: حكم هذه الحالة حكم قبول المكلف للربط وبالتالي تكون الضريبة والغرامة واجبة الأداء ونهائية.</p>
<p>على المراجع التأكد من تاريخ تقديم الاعتراض خلال المهلة المحددة قانوناً، وهل اليوم الأخير من المهلة يوافق عطلة رسمية أم لا؟ فإن وافق آخر يوم عطلة رسمية تمدد المهلة لأول يوم عمل رسمي.</p>	<p>ج- الاعتراض على الربط خلال المهلة النظامية: في هذه الحالة يتم دراسة أوجه اعتراض المكلف من قبل الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل.</p>
<p>في حالة صدور قرار لجنة الاعتراض الابتدائية، فيتوقف إجراء المراجعة على قبول الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل للقرار أو استئنافه. وفي كل الأحوال يجب دراسة قرار لجنة الاعتراض الابتدائية جيداً، فإذا أيد القرار الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل فلا مجال لأي إجراء، أما إذا قررت اللجنة تعديل الوعاء فعلى المراجع دراسة البنود التي تم تعديلها ومدى سلامة القرار من الناحيتين القانونية والمحاسبية، فإذا اقتنع المراجع بالقرار فلا مجال لأي إجراء، وإذا لم يقتنع لوجود بعض المآخذ القانونية أو المحاسبية أو الاثنين معاً ولم تستأنف المصلحة القرار فعلى المراجع توجيه المصلحة لذلك إذا لم تقض المهلة القانونية للاستئناف، وإذا انتقض فعليه مساءلة الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل عن أسباب عدم استئنافها.</p>	<p>7- إحالة الخلاف للجنة الاعتراض: في حالة اعتراض المكلف على الربط وعدم اتفاهه مع الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل على النقاط مثار الاعتراض تتم إحالة الموضوع للجنة الاعتراض وتصدر اللجنة قرارها إما بقبول الاعتراض من الناحية الشكلية والموضوعية، وفي هذه الحالة يتم تعديل الربط طبقاً لما تقرره اللجنة أو تأييد ربط الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل.</p>

أهم النقاط الواجب مراجعتها	الإجراءات التي تتم على ملف المكلف
<p>على المراجع التأكد من سداد المكلف للضريبة المستحقة عليه من واقع الربط طبقاً لقرار لجنة الاعتراض الابتدائية أو تقديم ضمان بنكي (في حالة كون الاستئناف مقدم من المكلف) وفقاً للقانون أو النظام الضريبي المعمول به.</p>	<p>8- إحالة الخلاف للجنة الاستئناف: يتم ذلك في حالة استئناف أي من الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل أو المكلف أو كلاهما خلال المهلة المحددة نظاماً وتصدر اللجنة قرارها إما بتأييد القرار المستأنف أو تعديل الربط وتصبح الضريبة واجبة الأداء ونهائية.</p>
<p>على المراجع التأكد من أن العقد أو العقود الواردة بالشهادة محددة تحديداً دقيقاً وكذلك سداد المكلف لكامل الضريبة والغرامة و (أو) الزكاة المستحقة عن تلك العقود وخاصة إذا كانت شهادة الإفراج عن عقود انتهت خلال السنة التي لم يتم الربط عليها بعد.</p>	<p>9- شهادة إفراج عن عقد: هي شهادة تعطى للمكلف للإفراج عن القسط الأخير لعقد محدد أو عدد من العقود بعينها ويمكن إعطاء هذه الشهادة قبل انتهاء السنة الضريبية للمكلف بعد أن يسدد الزكاة و (أو) الضريبة جزافياً عن العقد أو العقود لحين تقديم الإفراج عن تلك السنة.</p>
<p>على المراجع التأكد من تطبيق الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل للإجراءات اللازمة لتحصيل المبالغ المتأخرة.</p>	<p>10- إجراءات تحصيل الضريبة والغرامة والزكاة: تقوم الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل بإجراءات متعددة لتحصيل الضريبة والغرامة والزكاة في حالة تأخر المكلف أو امتناعه عن الدفع ومنها: أ- عدم منح المكلف الشهادة المشار إليها في الفقرة الثالثة من هذه الإجراءات وإيقاف منحه أي تسهيلات أخرى. ب- الكتابة للمكلف وحثه على السداد. ج- الكتابة للجهات الرسمية لحث المكلف على السداد. د- مطالبة الجهات المتعاقدة مع المكلف (الملزمة بحجز القسط الأخير) بتوريد مستحقاته طرفها لصالحها. هـ- في حالة مغادرة الشركة أو الشركات</p>

أهم النقاط الواجب مراجعتها	الإجراءات التي تتم على ملف المكلف
	<p>الأجنبية للدولة دون سداد الضريبة والغرامة المستحقة عليهم تقوم الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل بمطالبتهم عبر القنوات الدبلوماسية.</p> <p>و- مطالبة المتنازل له بالضريبة المستحقة على المتنازل حال توفر شروط المسؤولية التضامنية.</p> <p>ز- تطبيق إجراءات الحجز والتحصيل الإلزامي وفقاً للقانون أو النظام المطبق.</p>
<p>على المراجع إخطار الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل عن أهم المبالغ التي يقوم المكلف بدفعها لمكلفين آخرين تراجع ملفاتهم من بعض الفروع أو القطاعات في حالة عدم قيامها بذلك والتأكد من محاسبته عنها.</p>	<p>11- الإخطارات:</p> <p>يتم إخطار الفروع والقطاعات المختصة بالمبالغ التي دفعها المكلف (محل الفحص) لمكلفين تدقق ملفاتهم من تلك الفروع والقطاعات.</p>
<p>هناك نقطتان هامتان يجب على المراجع التركيز عليهما في حالة الضريبة:</p> <p>1- في حالة عدم إخطار المكلف عن التوقف خلال المهلة القانونية تفرض على المكلف غرامة عدم تقديم الإقرار، المنصوص عليها بالقانون أو النظام المطبق</p> <p>2- التأكد من استحقاق أرباح رأسمالية على الشريك الأجنبي نتيجة التنازل عن النشاط، وإذا لم تتم المحاسبة عنها، يطالب المراجع بذلك.</p> <p>أما في حالة الزكاة فيجب التركيز على الآتي:</p> <p>أ- إذا تم توقف النشاط خلال العام وقامت الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل بإخطار المكلف بعدم استحقاق الزكاة لعدم حوّلان الحول فعلى المراجع الرجوع إلى أول سنة محاسبية، فإذا</p>	<p>12- توقف النشاط:</p> <p>يجب على المكلف إخطار الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل عن التوقف خلال المهلة القانونية وتقديم البيانات والمستندات اللازمة لتصفية الضريبة. بالإضافة إلى محاسبة الشريك الأجنبي عن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التنازل أو التصفية (إن وجدت).</p>

أهم النقاط الواجب مراجعتها	الإجراءات التي تتم على ملف المكلف
<p>كانت جزء من سنة ولم يحاسب عنها لعدم حولان الحول فيتم جمع جزئي السنة أول وآخر النشاط فإذا كان المجموع حولاً كاملاً أو أكثر فتطلب المصلحة بمحاسبة المكلف عن حول كامل لم يتم المحاسبة عنه.</p> <p>ب- إذا كان المكلف يقدم إقراراته عن سنة ميلادية وتم التوقف قبل نهاية السنة الميلادية بعد انتهاء سنة هجرية كاملة، فإن على المراجع المطالبة بمحاسبة المكلف عن حول كامل حيث أن الزكاة فريضة شرعية على المسلمين تستحق بحولان الحول فيجب أن يكون الحول هجرياً وليس ميلادياً.</p>	
<p>على المراجع مراجعة عدة نقاط:</p> <p>1- سداد المكلف كافة التزاماته الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل عن جميع السنوات.</p> <p>2- عدم وجود أية إخطارات بتعاملات للمكلف بعد تاريخ توقفه فإذا وجدت أية إخطارات بعد تاريخ التوقف ولم تقم المصلحة بمحاسبته عنها فعلى المراجع توجيه نظر المصلحة بذلك.</p> <p>3- إذا قدمت شركة ما آخر ميزانية لها وظهر بحساب المتاجرة (أو المقاولات) بند بضاعة أو مواد أو أعمال تحت التنفيذ آخر المدة فعلى المصلحة محاسبتها عنها في الفترة التالية وعلى المراجع توجيه نظر المصلحة لذلك إذا لم تقم بمحاسبته (وهو ما يحدث غالباً).</p>	<p>13- إغلاق الملف واعتباره عديم الحركة:</p> <p>يتم ذلك عندما تتيقن الجهة المخولة بتحصيل الزكاة والدخل أن المكلف توقف فعلاً عن أداء النشاط وأنه قد تمت محاسبته حتى تاريخ التوقف وأن المكلف سدد كافة التزاماته الضريبية و (أو) الزكوية ويتم تحرير بيانات النموذج الخاص بذلك وحفظ الملف.</p>

النقطة الثانية : التأكد من صحة العمليات الحسابية :

تعني مراجعة العمليات الحسابية التي تؤثر على الوعاء الضريبي والذكوي وبالتالي على مقدار الضريبة أو الزكاة.

وتتخصص المراجعة الحسابية في حالة التقدير الجزائي في عملية حصر الإيرادات والتأكد من صحة حساب الأرباح جزافاً وحساب الضريبة والغرامة والذكاة من الناحية الحسابية. أما بالنسبة للحسابات النظامية فإن المراجعة الحسابية لها أكثر من مرحلة وهي كما يأتي:

1- المراجعة الحسابية للحسابات المقدمة من المكلف وإقراره الضريبي والبيانات التحليلية المقدمة مع كل منهما.

2- مراجعة الربط من حيث العمليات الحسابية التي تتم على صافي الربح الدفترية من خصم وإضافة وكذلك مراجعة العمليات الحسابية للتأكد من قيم بعض بنود المصروفات والتي حددها القانون أو النظام بنسبة محددة وكذلك المراجعة الحسابية لحساب الضريبة والغرامة خاصة في حساب الفترة الطويلة والقصيرة وكذلك مراجعة حساب الزكاة.

النقطة الثالثة : التأكد من صحة المعالجات المحاسبية والتطبيق السليم للمبادئ المحاسبية :

تتم في حالة الحسابات النظامية وتهدف إلى التحقق من أن الميزانية المقدمة من المكلف توضح حقيقة المركز المالي في التاريخ المقدمة فيه وأن حسابات النتيجة توضح حقيقة أرباح وخصائر المكلف عن الفترة المقدمة عنها وحقيقة النشاط.

ويختلف مجال الفحص المحاسبي تبعاً لما يخضع له المكلف من ضريبة أو ذكاة ففي حين يتم التركيز على حسابات النتيجة لدى فحص ملفات مكلفي الضريبة، يجب التركيز لدى فحص ملفات مكلفي الزكاة على كل من الميزانية وحسابات النتيجة معاً، لأن وعاء الزكاة

يتضمن صافي الربح المعدل بالإضافة إلى بعض بنود الميزانية (رأس المال- الاحتياطات- المخصصات- الأرباح المدورة - جاري الشركات- قروض الشركاء - القروض- الأصول الثابتة - الاستثمارات - السندات الحكومية... إلخ).

أهم البنود التي يجب مراجعتها في حسابات النتيجة ما يأتي:

1- الإيرادات:

لفحص هذا البند يجب إتباع الخطوات الآتية:

أ- مطابقة الإيراد الوارد بحساب المتأخر (أو المقاولات) مع كل من بيان متابعة العقود وبيان تحليل الإيرادات.

ب- متابعة بيان العقود المقدم من المكلف عن السنوات المتتالية والتأكد من إفصاح المكلف بحساباته عن كامل الإيرادات المتحققة عن الفترة من تلك العقود، وفي حالة وجود عقود تم تنفيذها بالكامل فيتم التأكد من أن المكلف قد أفصح عن كامل قيمتها.

ج- في حالة إرفاق صور لكل العقود أو بعضها بملف المكلف فيجب التأكد من إدراج تلك العقود بحسابات المكلف والإفصاح عنها بإيراداته.

د- في حالة وجود إيرادات حصل عليها المكلف من مكلفين آخرين يتم التأكد من تلك المبالغ كمصرف بملفات هؤلاء المكلفين الآخرين (إن أمكن ذلك) أو من خلال الإخطارات المرفقة بالملفات (إن وجدت).

هـ- مطابقة المستخلصات (إن وجدت) مع الإيرادات المصرح عنها.

2- الإيرادات الأخرى (المتنوعة - أو العرضية):

يجب فحص تحليلها الوارد بمرفقات الميزانية وفي حالة عدم وجود بند إيرادات أخرى وكان من ضمن أصول المنشأة أو بعض أو كل البنود التالية (ودائع - استثمارات- أوراق مالية) وكذلك في حالة بيع بعض الأصول الثابتة وعدم تضمين حسابات النتيجة أرباح أو خسائر بيع تلك الأصول فيجب الاستفسار عن أسباب عدم تضمين حسابات النتيجة

عائدات تلك البنود، مع مراعاة أن بعض المنشآت تقوم بإدراج هذه الإيرادات خصماً من أحد أو بعض بنود المصروفات، وإن كان هناك بعض المآخذ محاسبياً على تلك المعالجة فإنها لا تؤثر في النهاية على الوعاء الضريبي وبالتالي لا مجال لمناقشتها ضريبياً في هذه الحالة.

3- الأعمال تحت التنفيذ:

هذا البند غالباً ما يكون في منشآت المقاولات، وهناك عدة نقاط يجب التركيز عليها، وهي:

أ- متابعة أقيام الأعمال تحت التنفيذ أول وآخر المدة والتأكد من أن ما تم إدراجه كأعمال تحت التنفيذ آخر المدة هو نفس المبلغ الذي تم إدراجه في العام التالي كأعمال تحت التنفيذ أول المدة وهكذا.

ب- تقوم بعض المنشآت باتخاذ سياسة المقابلة المنتهية ومفادها ألا تقوم المنشأة بإدراج إيرادات ومصروفات هذه المقاولات بحسابات النتيجة إلا بعد نهايتها بالرغم من أن تلك المقاولات تمتد لأكثر من فترة محاسبية، وهذا مخالف لمبدأ تحميل كل سنة مالية بما يخصها إيراداً ومصروفاً.

ج- مطابقة الأعمال تحت التنفيذ الواردة بجانب الأصول بالميزانية مع الأعمال تحت التنفيذ آخر المدة بحساب المقاولات، وفي حالة اختلافهما يتم الاستفسار عن أسباب ذلك.

د- في حالة نهاية النشاط إذا تبين للمدقق أن الحسابات الختامية التي قدمها المكلف عن السنة الأخيرة تتضمن أعمالاً تحت التنفيذ ولم تقم المصلحة بمحاسبة المكلف عنها في السنة التالية جزافياً فيطلب من المصلحة محاسبة المكلف عن ذلك.

4- بضاعة آخر المدة:

يتم التحقق من الآتي:

أ- أن بضاعة آخر المدة مقومة بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل (إذا تيسر ذلك من خلال بيانات الملف) ويسري ما سبق إيضاحه في إدراج الأعمال تحت التنفيذ آخر الفترة بالتكلفة.

ب- في حالة وجود بضاعة بالطرق وإثباتها ضمن المشتريات فيجب التأكد من إضافة قيمتها ضمن بضاعة آخره المدة.

ج- عند فحص ملفات الزكاة يجب التأكد من خصم مخصص البضاعة الراكدة من قيمة بضاعة آخر المدة حيث لن يظهر رصيد المخصص ضمن خصوم الميزانية، وفي حالة عدم معالجة المصلحة لذلك يتم توجيه نظرها إلى إضافة رصيد هذا المخصص والذي يحول عليه الحول إلى وعاء الزكاة.

د- مطابقة رصيد بضاعة آخر المدة الواردة بحساب المتاجرة مع رصيد البضاعة الوارد بالميزانية وفي حالة عدم التطابق يتم التأكد من مدى وجود بضاعة بالطريق يمكن تضمينها للبضاعة الواردة بالميزانية.

مع مراعاة عدم تطابق رصيد بضاعة آخر المدة بحساب المتاجرة غالباً مع رصيد البضاعة الوارد بالميزانية في المنشآت الصناعية. وذلك أن رصيد البضاعة الوارد بالميزانية في المنشآت الصناعية لا يظهر الرصيد المقابل له في حساب المتاجرة فقط وإنما يظهر جزءاً منه والخاص بالمواد والبضاعة غير تامة الصنع في حساب تكاليف التشغيل (أو تكلفة الإنتاج) وفي الغالب لا يتم إرفاق هذا الحساب أو تحليله ضمن المرفقات.

5- المواد:

تختلف نسبة المواد إلى إجمالي التكاليف أو إلى إجمالي الإيرادات من نشاط لآخر فنسبة بند المواد في النشاط الصناعي تزيد عنها في نشاط الاستشارات وفي النشاط المهني ومن منشأة لأخرى داخل نفس النشاط، ففي مجال المقاولات تقوم بعض المنشآت بالمقاولات المتكاملة (تسليم مفتاح) وقد تتضمن شروط العقد تسليم المبنى مجهزاً بالمعدات والأدوات كاملة، وفي هذه الحالة ترتفع نسبة المواد عنها في منشآت المقاولات الأخرى.

ويجب عند مراجعة بند المواد مراعاة الآتي:

أ- ضرورة إيضاح المواد المشتراة من الخارج وتلك المشتراة محلياً ومطابقة المواد المشتراة

من الخارج مع بيانات الاستيراد ومطابقة المواد المشتراة محلياً مع الفواتير (إذا تيسر ذلك).

- ب- متابعة نسبة المواد لإجمالي التكاليف أو الإيرادات من سنة لأخرى، فإن زادت بنسبة كبيرة في إحدى أو بعض السنوات فيتم بحث أسباب ذلك.
- ج- إذا كانت هناك مواد مستوردة من المركز الرئيسي فيجب أن تكون هناك شهادة من مراقب الحسابات الخارجي بأن سعرها هو السعر السائد عالمياً.

6- الأجور:

يكتسب بند الأجور أهمية خاصة في منشآت الخدمات للأعمال المتخصصة حيث تقوم هذه المنشآت بمد الجهات العاملة بمجال تخصصها بالعمالة المدربة الماهرة ذات الخبرات الفنية العالمية والنادرة- خاصة في مجال البترول- ويمثل بند الأجور في تلك المنشآت نسبة عالية جداً من التكاليف ويجب التركيز على مراجعة هذا البند في تلك المنشآت مع مراعاة ما يأتي:

- أ- مطابقة الأجور المحملة على حسابات النتيجة مع شهادة التأمينات الاجتماعية (الأجور الخاضعة وغير الخاضعة) ورد الفرق للوعاء في حالة عجز المنشأة عن إثباتها.
- ب- التأكد من أن الرواتب والأجور لا تتضمن مكافآت ترك الخدمة أو تأمينات اجتماعية مدفوعة بالخارج أو مزايا ممنوحة للعاملين لا تتضمنها عقود العمل ولا يتطلبها النشاط.
- ج- التأكد من أن الرواتب والأجور مدفوعة للعاملين بفرع الشركة بالدولة ولا تتضمن أي رواتب للعاملين بالمركز الرئيسي للشركة خارج الدولة.
- د- التحقق من أن الرواتب لا تتضمن رواتب لأي من الشركاء وفي حالة تضمينها لذلك تضاف لحصص هؤلاء الشركاء.

7-المقاولون من الباطن:

لمراجعة هذا البند يراعي ما يأتي:

- أ- إذا كانت ملفات مقاولي الباطن في متناول المراجع فعليه التحقق من إدراج هؤلاء المكلفين للمبالغ التي حصلوا عليها ضمن إيراداتهم.
- ب- إذا لم تكن تلك الملفات في متناول المراجع فيتم الإخطار عن أهم تلك المبالغ إذا لم تتم المصلحة بذلك.
- ج- إذا كان المكلف الذي يحاسب يخضع للضريبة وكان مقاول الباطن مواطناً فيجب التأكد من موافقة صاحب العمل على ذلك.

8- إهلاك الأصول الثابتة:

- أ- التأكد من ملكية المنشأة للأصل.
 - ب- مراجعة إهلاك الأصول المشتراة خلال العام والتأكد من احتساب الإهلاك عن فترة وليس عن سنة كاملة وكذلك في حالة الاستبعاد.
 - ج- يجب أن لا يتضمن الإهلاك أصول سبق إهلاك قيمتها بالكامل وتم عمل إعادة تقييم لها.
- أما بالنسبة لمراجعة بنود الميزانية فيتم التركيز على البنود التي تؤثر في الوعاء الزكوي وهي:

1- رأس المال:

يتم التركيز على زيادة رأس المال وتاريخه وتاريخ بدء خضوعه للزكاة وما يتم رسملته من أي عنصر من عناصر حقوق الملكية التي حال عليها الحول.

2- الاحتياطات:

تضاف كافة أرصدة الاحتياطات الواردة بقائمة المركز المالي والتي حال عليها الحول إلى وعاء الزكاة.

3-المخصصات:

مع التركيز على تلك المخصصات التي تقوم بعض المنشآت بعدم إظهارها ضمن خصومها، وتقوم بخصمها من رصيد الظاهر بالميزانية كأن يظهر رصيد البضاعة مخصوماً منه مخصص البضاعة الراكدة وأن يتم خصم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من رصيد العملاء حيث يجب إضافة الرصيد الذي يحول عليه الحول لوعاء الزكاة بالإضافة المحمّل على حساب الأرباح والخسائر لأرباح المنشأة.

4-القروض:

تضاف إلى وعاء الزكاة جميع القروض سواء كانت من صناديق حكومية أو خلافه والمستخدمة في تمويل شراء ما يعد عرضاً من عروض التقنية (أصول ثابتة أو استثمارات)، كما يتم إضافة القروض المستخدمة في تمويل أصول متداولة متى حال عليها الحول.

5-الحساب الجاري:

يجب في الشركات المختلطة إضافة الرصيد الدائن الذي يحول عليه الحول للشركات المواطنين لوعاء الزكاة.

6-الأصول الثابتة:

لا يجوز خصم الأصول الثابتة المسجلة بأسماء الشركاء، ويجوز خصم المسجل باسم الشركة فقط.

7-الاستثمارات:

تخصم الاستثمارات من الوعاء، ويجب الإخطار عنها ومتابعتها للتأكد من محاسبتها زكويًا في الاستثمارات في الداخل، أما بالنسبة للاستثمارات في الخارج فيجب التأكد من إضافة عوائدها للإيرادات.

8- الخسائر المدورة:

يجب التأكد من أن الخسائر المدورة التي تم خصمها من الوعاء هي الخسائر المدورة المعدلة وليست الدفترية.

النقطة الرابعة: التأكد من تطبيق الأنظمة الضريبية أو الزكوية:

ويتم من خلال المراحل السابقة، وعند وجود بعض الأخطاء (الإجرائية أو الحسابية أو المحاسبية) التي لا تؤثر من الناحية الضريبية أو الزكوية فإنه لا مجال للكتابة فيها، لأن الهدف هو التحقق من سلامة تطبيق القوانين و الأنظمة الضريبية والزكوية على المكلف وأهم النقاط التي يجب مراعاتها ما يأتي:

- 1- التأكد من تاريخ بدء ونهاية الإعفاء الضريبي للشركات الحاصلة على إعفاء لنظام استثمار رأس المال الأجنبي، ووفقاً للقانون أو النظام المنظم لذلك.
- 2- مراعاة عدم سريان الإعفاء على الأرباح الرأسمالية في حالة تنازل الشريك الأجنبي خلال فترة الإعفاء وتحقق ربح رأسمالي.
- 3- التأكد من تطبيق التعليمات الصادرة بشأن نسب الإهلاك لكل أصل من الأصول كحد أقصى، وأن يكون الأصل مملوكاً للمنشأة ويستخدم في نشاطها.
- 4- التأكد من تطبيق التعليمات الخاصة بالفترة الطويلة والفترة القصيرة لدى ربط الضريبة في تلك الحالات.
- 5- التأكد من احتساب غرامات التأخير والغش حال انطباق شروطها نظاماً.
- 6- التأكد من أن مصروفات المركز الرئيسي وما يعتمد ضريبياً منها هي المصروفات الفنية فقط والمتعلقة بالعمل داخل الدولة، ويجب التأكد من وجود شهادة مراقب الحسابات الخارجي عن ذلك ومراجعتها جيداً لفصل ما هو إداري وإضافته للوعاء.
- 7- التأكد من أن الاحتياطات والمخصصات التي يقضي النظام الضريبي للدولة بإضافتها كافة-عدا مخصص الإهلاك-وقد تم إضافتها إلى صافي الربح- كما يجب إضافة رصيدها المدور لوعاء الزكاة كل عام.

8- التأمينات الاجتماعية وعائدات التقاعد يتطلب خصمها وجود شهادة من المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية ومؤسسة التقاعد، ويجب على المراجع التأكد من أن ما تم تحميله هو حصة الشركة فقط دون حصة العاملين.

9- أن التأمينات الاجتماعية وعائدات التقاعد المدفوعة بالخارج غير مقبولة ضريبياً وتضاف بالكامل للوعاء.

10- يجوز حسم مساهمات صاحب العمل لصالح المستخدم في أي صندوق تقاعد نظامي مؤسس وفقاً لأنظمة الدولة.

11- أن التبرع لأي جهة بخلاف المنصوص عليها نظاماً يضاف بالكامل للوعاء.

12- التأكد من محاسبة مكلفي الزكاة يزاولون نشاط الاستيراد طبقاً لتعليمات المصلحة في هذا الشأن.

13- التأكد من اتخاذ المصلحة لكافة الإجراءات اللازمة لتحصيل الضريبة والغرامة و (أو) الزكاة المستحقة.

ثالثاً: كيفية تحديد الوعاء الضريبي والزكوي:

لإيضاح كيفية تحديد الوعاء الضريبي والزكوي (في حالة الحسابات فقط) فإنه يتم تعديل الربح المحاسبي بمبالغ بعض البنود التي لا يسمح القانون أو النظام بحسمها من الأرباح لتصل إلى الوعاء الضريبي.

1- تحديد الوعاء الضريبي:

يتكون الوعاء الضريبي من صافي المحاسبي من واقع حساب الأرباح والخسائر مضافاً إليه (على سبيل المثال وليس الحصر) ما يأتي:

- الاحتياطات والمخصصات المحملة على حساب الأرباح والخسائر عدا مخصص

استهلاك الأصول الثابتة واحتياطي الديون المشكوك في تحصيلها بالنسبة للبنوك
واحتياطي الأقساط غير المكتسبة واحتياطي الأخطار القائمة في شركات التأمين.

- الاستهلاك الزائد عمّا ورد بقانون أو نظام ضريبة الدخل.
- استهلاك شهرة المحل في حالة عدم دفع ثمن لها.
- مرتبات الشركاء.
- الضرائب (والزكاة في حالة الشركات المختلطة وفي حالة تحديد وعاء الزكاة في الملفات الخاضعة للزكاة فقط).
- المصاريف الإدارية للمركز الرئيسي.
- التأمينات الاجتماعية المدفوعة بالخارج.
- حصة الموظفين المواطنين من التأمينات الاجتماعية أو عائدات التقاعد.
- التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة ولغير الهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من قبل الحكومة.

- **المجموع الكلي:**

ويخصم منه الآتي:

- المستخدم من المخصصات خلال العام متى توفرت الشروط والضوابط القانونية لها.
- خسائر السنوات السابقة التشغيلية المعدلة حسب قانون أو نظام ضريبة الدخل المعمول به.

- (الناتج) ويمثل صافي الربح الضريبي.

أما بالنسبة للوعاء الزكوي فإنه لا يتضمن فقط الأرباح المعدلة وإنما يشمل أيضاً بعض بنود الميزانية كما سيرد إيضاحه (وتسري عليه نفس التعديلات التي تتم على الوعاء الضريبي).

2-تحديد الوعاء الزكوي:

يشتمل الوعاء الزكوي على الآتي:

- رأس المال الذي حال عليه الحول.
- الاحتياطات والمخصصات (عدا مخصص الاستهلاك المتراكم) والتي حال عليها الحول.
- الأرباح المدورة من أعوام سابقة.
- ربح العام المعدل (كما ورد بتحديد الوعاء الضريبي).
- الحساب الجاري الدائن الذي حال عليه الحول.
- قروض الشركاء التي حال عليها الحول.
- القروض المستخدمة في تمويل الأصول الثابتة والاستثمارات، وكذلك القروض المستخدمة في تمويل أصول متداولة متى حال عليها الحول.

الإجمالي:

- ويخصم منه.
- صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة شريطة أن تكون مهلوكة للمنشأة ومسددة

قيمتها بالكامل وأن تكون في حدود رأس المال المدفوع والاحتياطات والمخصصات والأرباح المدورة عن سنوات سابقة ورصيد الحساب الجاري الدائن للشركاء.

- الخسائر المدورة المعدلة.
- خسائر العام المعدلة.
- مخزون قطع الغيار الخاصة بالأصول شريطة أن لا تكون معدة للبيع.
- رصيد مصروفات التأسيس (إن وجدت).
- الاستثمارات في رأس مال الشركة المحلية (بالتكلفة).
- (النتائج) ويمثل الوعاء الزكوي.

رابعاً: إجراءات مراجعة ملفات المكلفين بفروع المصلحة :

تسري على مراجعة الملفات بالفروع الإجراءات ذاتها التي سبق إيضاها. بالإضافة إلى ما يأتي:

- 1- اختيار العينة: ويصدر أمر التكلفة بفحص عدد معين من الملفات لا يتم تحديدها مسبقاً وعل المراجع اختيار عينة من مختلف الملفات دون التركيز على نوع معين (كبار المكلفين مثلاً) ويجب أن تتضمن العينة ملفات لمختلف المكلفين بالفرع (الخاضعين للزكاة- للضريبة على الأشخاص- للضريبة على الشركات) ويتم اختيار العينة من بيانات المكلفين وبيانات الاستيراد المستخرجة بواسطة الحاسب الآلي وأي بيانات أخرى متوفرة بالفرع.
- 2- مراجعة إيرادات الفروع: يجب عمل برنامج للمراجعة ومن أهم بنوده ما يأتي:
 - أ- مراجعة عدد من ملفات المكلفين بالفرع يتم تحديدها بواسطة الإدارة بناء على حجم الملفات ومدة الفحص لكل فرع.

ب- مطابقة بعض الايصالات الواردة بالملفات مع دفتر يومية الصندوق للتأكد من قيد مبالغ الايصالات بالدفتر.

ج- مراجعة شهادات تسديد الزكاة والضريبة للتأكد من وجود أرقام الايصالات بها ومطابقتها مع دفتر يومية الصندوق، على أن تكون هذه الشهادات تخص السنة المالية الأخيرة.

د- دراسة نظام الرقابة الداخلية للإيرادات بالفرع.

هـ- فحص الدفاتر والسجلات الخاصة بالإيرادات للتأكد من انتظام القيد بها أولاً بأول وأنها تمسك بشكل سليم وأنها خالية من الكشط والشطب والتعديل والتأكد من المجاميع والترحيل.

و- التأكد من توريد مبالغ الإيرادات لحساب الدولة في المواعيد المحددة نظاماً.

ز- الوقوف على مدى كفاءة القائمين بالأعمال المالية.

ح- التأكد من قيام الجهة بالجرد والمحاسبة بصفة دورية في المواعيد المحددة قانوناً أو نظاماً.

ط- تنظيم ملف خاص بأوراق العمل مع تقديم تقرير عن الأعمال في نهاية الفترة.

3-التقرير:

بعد انتهاء مراجعة أعمال الفرع يتم تقديم تقرير موحد بنتيجة المراجعة للإدارة يتضمن الملاحظات التي تكشف لدى مراجعة الإيرادات، وكذلك أهم الملاحظات التي تم التوصل إليها، وتقوم الإدارة باتخاذ اللازم بشأنه وتبليغ الملاحظات طبقاً للصلاحيات والتعقيب عليها حتى يتم استيفائها.

الخاتمة

يشتمل هذا الدليل على أكبر قدر من إجراءات المراجعة لكافة الملفات سواء الخاضعة منها للزكاة أو الخاضعة لضريبة الشركات أو الخاضعة للضريبة على الأفراد، ومن البديهي أنه لدى فحص ملف المكلف لا يتم اتخاذ كل هذه الإجراءات ولكن يؤخذ منها ما يناسب طبيعة ذلك الملف.

وآخر دعوانا إن الحمد لله رب العالمين

المصادر العلمية التي تم الاعتماد عليها في إعداد الدليل

1. المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى- د/ سلطان السلطان د/ وصفي أبوالمكارم- دار المريخ 1990م.
2. المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات- د/مصطفى عيسى خضير- جامعة الملك سعود 1996م.
3. قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية- الأمانة العامة 2009م.
4. الزكاة أحكام وتطبيق - د. سلطان السلطان- الجمعية السعودية للمحاسبة 1997م.
5. المحاسبة الضريبية (النظرية والتطبيق) - د/ سلطان السلطان- الجمعية السعودية للمحاسبة 1995م.
6. معايير المحاسبة المالية- المجلد الثاني - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين 2007م.

أسماء أعضاء فريق عمل قواعد الرقابة

الذين قاموا بإعداد ومراجعة هذا الدليل

الاسم	جهاز الرقابة
الأستاذ/ علي محمد الشنو الأستاذ/ رضوان شاهين الحرمي	ديوان المحاسبة - دولة الإمارات العربية المتحدة
الأستاذ/ وليد نظمي محمد	ديوان الرقابة المالية والإدارية - مملكة البحرين
الأستاذ/ بندر بن سعد الهزاني	ديوان المراقبة العامة - المملكة العربية السعودية
الأستاذ/ سعيد بن أحمد المعولي	جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة - سلطنة عمان
الأستاذ/ عبد الرحمن بن إبراهيم السليطي الأستاذ/ علي حسن رشدان النعيمي	ديوان المحاسبة - دولة قطر
الأستاذ/ سعود غصاب الزمانان الأستاذ/ عدنان إبراهيم العسكر	ديوان المحاسبة - دولة الكويت

مطبعة الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية