

وزارة المالية
مصلحة الضرائب على المبيعات
قطاع الفحص والتحصيل
الإدارة المركزية للفحص
الإدارة العامة لدراسات وبحوث الفحص
إدارة دراسات الفحص

دراسة عن نشاط المقاولات

تقديم

تختص الإدارة العامة لدراسات وبحوث الفحص بتقديم إرشادات فنية للفاحصين

تساعدهم في أداء أعمال الفحص بأعلى جودة .

و في سبيل تأدية مهام الإدارة العامة لدراسات وبحوث الفحص تصدر سلسلة من دراسات فحص الأنشطة المختلفة .

و تكون هذه الدراسات معيناً للفاحص في تفهم طبيعة النشاط وأفضل أساليب الفحص لهذا النشاط مع مراعاة أن هذه الدراسات استرشادية و توفر مجموعة من المؤشرات و القرائن تساعد الفاحص في إجراء عملية الفحص للنشاط و بالقطع يختلف الوضع من مسجل لآخر في ذات النشاط وفقاً للأدلة و الإثباتات المتوفرة في كل حالة و ذلك حيث أن الفحص في ضريبة المبيعات يتم وفقاً لأسس مستندية و دفترية وفقاً للمادة ٤٠ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ و المادة ٢٧ من اللائحة التنفيذية .
ارتقاء الفكر الضريبي والمطاسي في الوطن العربي
و في حالة عدم توافر الأسس الدفترية و المستندية يسترشد بهذه الدراسات في تقدير الضريبة المستحقة .

كما يمكن الاستفادة من هذه الدراسات للتحقق من مصداقية و أمانة السجلات و الدفاتر .
و يسعدني أن أقدم لأبنائي العاملين في مجال الفحص دراسة فحص نشاط المقاولات ضمن هذه السلسلة من دراسات فحص الأنشطة .

وآمل أن تكون عوناً للفاحصين في تأدية مهام أعمالهم .

والله ولي التوفيق،،،

رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات

" محمود محمد علي حسن "

تم إعداد هذه الدراسة الاسترشادية بمعرفة إدارة دراسات الفحص وتم مراجعتها بمعرفة لجنة مشكلة من قطاعات المصلحة ذات الصلة وذلك تحت قيادة السيد الأستاذ الفاضل / محمود محمد علي رئيس المصلحة وإشراف الأستاذ / صلاح آياتي على رئيس قطاع الفحص والتحصيل .

فريق العمل

مدير عام الفحص

الأستاذ/ حمدي خليل العيسوي

مدير عام البحوث

الأستاذ/ ممدوح عمر

الأستاذ/ أحمد مصطفى حسن الهواري

الأستاذ/ عصام فرحات عبد العزيز

الأستاذ/ محمد المختار سعد

الأستاذة/ دعاء عبد العزيز العصامي

ارتقاء الأستاذ/ محمد محمد حسن فرج في الوطن العربي

الأستاذ/ أحمد عبد العزيز حسين

الأستاذة / إيناس يحيى أمين

الأستاذ/ أيهاب حلمي عبد اللطيف

الأستاذ/ أحمد علي محمد حسين

الأستاذ/ أحمد محمود جابر

الأستاذ/ عبد التواب قطب كامل

الأستاذ/ صفوت مصطفى حجازي

الأستاذ/ محمد سليمان صقر



عناصر الدراسة

المقدمة

الفصل الأول : الناحية الفنية لنشاط المقاولات

الفصل الثاني : الدفاتر المحاسبية و الدورة المستندية للنشاط



الفصل الرابع : توصيات الفحص

٢٠٢٤

(المقدمة)

نظرا لما لنشاط المقاولات من أهمية كبيرة حيث يمثل قطاع هام من القطاعات المؤثرة في الدولة سواء من حيث ما تقوم به شركات المقاولات من المساهمة الفاعلة للبنية التحتية وحجم رؤوس الأموال الضخمة المستثمرة بها وحجم العمالة المشغلة بهذا القطاع وما يتصف به من احتوائه على مدخلات هامة ومتعددة و بالتالي تعدد الخلافات في وجهات النظر حول علاقة المقاولات بضريبة المبيعات لذا ومن هذا كله كان لزاماً على المصلحة قيادة هذا القطاع العريض من المسجلين (٢١٪ من إجمالي المسجلين) بما يحقق التوازن في المصالح العامة .

وعليه أولت المصلحة اهتماما كبيرا بهذا القطاع العريض وانطلاقا مما أتاحتها المادة رقم ٤٣ من اللائحة التنفيذية المرافقة للقانون ١١ لسنة ١٩٩١ والتي تنص على " يجوز لرئيس المصلحة تقرير بعض القواعد الإجرائية الخاصة اللازمة لتطبيق أحكام القانون بما يتمشى وطبيعة نشاط بعض المنتجين أو المستوردين أو مؤدى الخدمات وذلك بالاتفاق مع الجمعيات والتنظيمات المختلفة التابعين لها أو المنضمين إليها " حيث تم عقد اجتماعات وعمل دراسات مع الاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء تناولت طبيعة الأعمال والأنشطة ووصفها في ضوء ذلك تم وضع قواعد وأسس المحاسبة في مجال المقاولات بما يحقق سهولة الإجراءات وضمان حصول الخزنة العامة للدولة على مستحقاتها وتجنب كثرة المشاكل في هذا القطاع العريض والمهم .

وبعد أن عرف القانون المدني رقم ١٣١ لسنة ١٩٤٨ عقد المقاوله في مادته رقم ٦٤٦ بأنه عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئا أو يؤدي عملا لقاء أجر يتعهد به المتعاهد الآخر .

وقسم القانون المدني أنواع المقاولات حسب طبيعة أداؤها حيث نص في المادة ٦٤٧ على ما يلي :-

(١) يجوز أن يقتصر المقاول على التعهد بتقديم عمله على أن يقدم رب العمل المادة التي يستخدمها أو يستعين بها في القيام بعمله .

(٢) يجوز أن يتعهد المقاول بتقديم العمل والمادة معا .

ونستنتج من ذلك أن أساس أعمال المقاوله هو عنصر العمل وليس تقديم السلعة أو المادة التي تستخدم في أداء هذا العمل فالذي يفرق بين عقد البيع والمقاوله هو أن عقد المقاوله أساسه هو

العمل وقد يصحب هذا العمل تقديم السلعة أو المادة فيظل أساس هذا العقد هو العمل حتى ولو كان مصحوبا بتقديم السلعة أو الخامات المستخدمة في أداء هذا العمل وهو ما تضمنه قضاء محكمة النقض والإدارية العليا في الطعون أرقام ٢٢١ لسنة ٦٦ و ٣٢٠ لسنة ٤٥ ق .

وهذا هو المبدأ الأساسي لتوضيح نوعية نشاط شركات المقاولات للوصول إلى مدى تطبيق خضوع نشاط المقاولات لضريبة المبيعات طبقا لأحكام القانون ١١ لسنة ١٩٩١

ومن خلال ما سبق لزم التنويه على بعض التعريفات الهامة والمتداولة في مجال المقاولات منها على سبيل المثال مايلي:-

◆ جهة الإسناد :

هي الجهة المستفيدة من أداء المقاول العمومي للأعمال التي تم إسنادها بناء على صورة من صور التعامل عامة أو محدودة / مناقصة / ممارسة / أو بالأمر المباشر .

◆ المقاول العمومي:

هو المسؤول أمام جهة الإسناد عن الأعمال المؤداة وهو من يقوم بشراء الخامات والمواد اللازمة لعملية المقاوله سواء نفذ العمليات بأشخاص يعملون لديه أو أسند العملية إلى مقاول من الباطن لتنفيذ هذه العملية أو جزء منها .

ارتقاء بالفكر الضريبي والمطاسبي في الوطن العربي

◆ عقد المقاوله:

هو عقد مكتوب بين طرفين أحدهما يمثل صاحب العمل ويسمى جهة الإسناد والطرف الثاني هو الشخص أو الجهة الموكل لها تنفيذ بنود العقد الفنية والمالية ويتحمل المسؤولية المباشرة عن تنفيذ هذه البنود .

◆ المستخلص :

هو عبارة عن بيان بكمية وفئة وقيمة الأعمال التي يقوم بتنفيذها المقاول حيث تظهر قيمة تراكمية للأعمال التي يتم تنفيذها حسب تسلسل المستخلصات إلى أن يتم الوصول لإجمالي قيمة الأعمال بالمستخلص الأخير ويسمى الختامي بمعنى أن المستخلص الختامي يظهر إجمالي قيمة الأعمال التي يتم تنفيذها والتي لا بد أن يتقابل مع القيمة التي تم التعاقد عليها سواء بالعقد الأصلي أو عقود إضافية في حالة وجودها .

◆ **التشوينات :**

هي عبارة عن المواد التي يقوم المقاول بتوريدها إلى موقع العملية طبقا للمواصفات والرسومات الخاصة بكل عملية وذلك لإدخالها في الأعمال مستقبلا.

◆ **مقاول الباطن :**

هو الجهة أو الشخص الذي يتعهد بتنفيذ جزء من أعمال المقاول العمومي .

◆ **عقد مقابلة الباطن :**

هو عقد مكتوب بين طرفين الأول المقاول العمومي والآخر المقاول الباطن يتعهد فيه المقاول الباطن بتنفيذ بعض الأعمال .

◆ **الدفعات المقدمة :**

هي مبلغ يتم سداده بمعرفة جهة الإسناد إلى المقاول العمومي بعد رسو العطاء عليه وذلك لإعانتة على بداية تنفيذ العقد المبرم ويكون مقابله تشوينات .



منتدى المحاسبين المصريين

إرتقاء بالفكر الضريبي والمحاسبى فى الوطن العربى



(الناحية الفنية)

أولا: إجراءات العمل:-

تبدأ عملية المقاولات بالخطوات التالية :-

✕ الإعلان عن عملية المقاولات عن طريق جهة الإسناد من خلال المناقصة بأنواعها / الممارسة أو

من خلال الأمر المباشر .

✕ تقوم شركات المقاولات بشراء نسخة من كراسة الشروط لدراساتها .

✕ قيام شركة المقاولات بإعداد دراسة فنية ومالية عن هذه العملية وذلك لحساب تكلفة هذه

العملية .

✕ قيام شركة المقاولات بتقديم عطاء (مظلوف) فني ، عطاء (مظلوف) مالي لجهة الإسناد مرفقا به



الابتدائي بنسبة من قيمة العطاء أو يزداد خطاب الضمان النهائي بالقيمة المطلوبة طبقا للتعاقد

وفي حالة عدم قبول العطاء ترد قيمة التأمين الابتدائي أو خطاب الضمان .

✕ بعد قبول العطاء تقوم شركة المقاولات بإعداد مقايسة للأعمال الواجب القيام بها ثم عمل العقد

بين جهة الإسناد والشركة (المقاول العمومي)

✕ استلام موقع العمل وبدء التجهيز لإتمام الأعمال المطلوبة طبقا للعقد مع جهة الإسناد .

✕ قيام المقاول العمومي بكافة الأعمال لإتمام عملية المقاولات أو يقوم بإسناد جزء من هذه

الأعمال لمقاولي الباطن وفي هذه الحالة يتم إعداد عقد بين المقاول العمومي ومقاول الباطن

يوضح به الأعمال المطلوب القيام بها ومدة التنفيذ .

- ☒ يتم عمل مستخلصات للأعمال التي يتم الانتهاء منها بمعرفة محاسب الموقع ويتم توقيعها منه ثم من مدير المشروع ثم تعتمد من الاستشاري وبعد ذلك يتم صرف مستحقات المقاول.
- ☒ بعد الانتهاء من كافة الأعمال يتم عمل مستخلص ختامي وإعتماداً من الاستشاري في ضوء
 - المقايضة والعقد المعدين مسبقاً
 - يتم تسليم الموقع لجهة الإسناد
- ☒ بعض المقاولات تحتاج إلى فترة اختبار (تجارب) على أساسها يتم اعتماد المستخلص الختامي

ثانياً : الخصائص العامة لنشاط المقاولات

١ - الطول النسبي في دورة العمليات:

ضخامة العمل وطبيعته تتسبب في امتداد فترة التنفيذ لمدة تزيد في المعتاد على ثلاث أو ربما خمس سنوات ، ويتحتم بالتالي توزيع إيرادات وتكاليف العقود على هذه الفترات ، مما يتطلب

تحديد تكاليف تقديرية لتنفيذ المقاوله والوقت المحدد لذلك .

٢- الاعتماد أحياناً على أسلوب التقدير:

يتم الاعتماد على عنصر التقدير قبل وخلال وبعد التنفيذ ، ويؤثر ذلك في قيمة كل من الإيرادات والتكاليف ونتيجة النشاط ، فقبل التنفيذ يتم الحصول على الأعمال من خلال خطوات المناقصة التي تبدأ بتقدير التكاليف وسعر البيع وتقديم العطاء وتوقيع العقد إذا حظي العطاء بموافقة صاحب العمل و يؤدي ضعف الرقابة على عملية التقدير إلى العديد من السلبيات خلال التنفيذ في المبالغة في الأرباح والخطأ في التقديرات كالهو عن تقدير تكاليف معينة وظهور ظروف وتكاليف غير متوقعة ، ومن ذلك أيضا عدم الأخذ في الاعتبار للخسائر والتي كانت واقعة فعلاً خلال مراحل

العقد وعدم ظهورها إلا عند اكتمالها ويتسبب ذلك في تعرض المنشأة لكثير من المخاطر خلال التنفيذ ، ومن ثم تتجه المنشآت إلى إعطاء المقاولات الاهتمام والعناية الفائقة لصحة التقديرات في جميع مراحل العقد ، و تحرص ما أمكن على إتمامها وفقاً لأساليب علمية ، حيث تسترشد في ذلك بالاعتبارات التالية عند القيام بعملية التقدير :-

- *- تنسيق تقديرات جميع عناصر التكلفة مع مواصفات العقد وخطط العمل والرسوم والبيانات .
- *- العمل على أن تكون معدلات التكلفة دقيقة وتعبر عن حقيقة التكاليف الجارية ونظراً لطول فترة تنفيذ العقود يتم التنبؤ بمعدلات التضخم وزيادة الأسعار وأخذها في الاعتبار عند إجراء التقدير .

*- التحقق من صحة العمليات الحسابية للتقديرات النهائية والتي يتم مراجعتها والتأكد من اكتمالها



- *- في جميع الأحوال يعبر المستخلص الختامي عن ما تم إنجازه فعلاً من الأعمال .

٣- ضخامة وحدة التكلفة (العقد)

يتخذ العقد نفسه في نشاط المقاولات أساساً كوحدة تكلفة متكاملة ، ويترتب على ضخامة وحدة التكلفة في منشآت المقاولات ضخامة نسبية في تكاليف تنفيذ العمليات ، وقد يحدث كثيراً أن تقوم منشآت المقاولات بتنفيذ عمليات ضخمة قد تزيد تكلفتها الإجمالية عن رأس المال المدفوع في المنشأة ، فالمقاول يعتمد عادة في تمويل عملياته على ما يلي :

- الأئتمان الذي يحصل عليه من البنوك
- الدفعات المقدمة التي ينص عليها عقد المقاوله .
- دفعات التنفيذ (المستخلصات) .

٤- التنفيذ في موقع العمل:

يتم معظم نشاط المقاولات في مواقع العمل وهي مملوكة لأصحاب الأعمال وليس في

مكان معين للإنتاج كالمصانع مثلاً ، ويؤثر ذلك في تكاليف التنفيذ من حيث:ـ

(أ) مدى بعد الموقع عن المركز الرئيسي وعن غيره من المواقع وسهولة الطرق والمواصلات فيما بينهم جميعاً .

(ب) تعدد المشرفين ومديري المواقع .

(ج) الحاجة إلى تخزين المواد في الموقع بما يتماشى مع طبيعة العمل التي تستوجب

تأمين كمية من التشوين المستمر من المواد الاساسية .

٥- الضمانات والتأمينات وقرامات التأخير:

يعبر الضمان والتأمين عن المبالغ النقدية أو الضمانات المالية التي تودعها منشأة المقاولات لدى

صاحب العمل باعتبارها ضماناً للأداء من حيث الوفاء بمواعيد ومواصفات الإنجاز ، والحماية من

الأخطاء أو فشل التنفيذ ، وتأخذ هذه الضمانات أشكالاً ثلاثة ، يتحقق أولها بأن توضع قبل البدء

في التنفيذ بغرض اطمئنان صاحب العمل إلى الإمكانات المادية للمنشأة ، ويتحقق ثانيهما بأن

يتم استقطاعها من قيمة المستخلصات للاطمئنان على الاستمرار في التنفيذ ، ويتحقق الشكل

الثالث بأن يتم حجزها من مبلغ المستخلص النهائي أي بعد إتمام التنفيذ وذلك للاطمئنان على

إتمام الصيانة خلال الفترة المتفق عليها ، ويتم إعادة مبالغ التأمينات بعد انتهاء الغرض منها ، وقد

يستبدل الشكل الأول والثالث بخطابات ضمان مصرفية حتى لا تتأثر السيولة النقدية للمنشأة بسبب

استمرار حجز مبالغ من قيمة المستخلصات المستحقة لها .

وينص عقد المقاوله على أساس حساب غرامات التأخير بمبلغ معين أو نسبة معينة من مبلغ العقد

عن كل يوم أو أسبوع أو شهر يتأخر فيه إتمام التنفيذ عن التاريخ المحدد له .

٦- استخدام الأصول الثابتة:

يتطلب إنجاز الأعمال استخدام بعض الأصول الثابتة ومن أهمها الآلات والمعدات ووسائل النقل والمناولة ، ويجب الاهتمام بها من ناحيتين ، تتعلق الأولى بالمحافظة عليها وحسن سلامة استخدامها في العمل ، وتعلق الناحية الأخرى بقياس تكلفة هذا الاستخدام والتي تختلف بتعدد حالات التطبيق العملي ، فهناك الآلات والمعدات المستأجرة حيث تحمل العملية بتكلفة إهلاكها السنوية عن عدد أيام عملها قياساً لمجموع أيام العمل في السنة ، وهناك حالات أخرى تشتري فيها الآلات خصيصاً لتنفيذ العملية والتي يتم تحميلها حينئذ بتكلفة الشراء بالكامل على أن تخفض التكاليف الإجمالية أما بضمن البيع الفعلي لهذه الآلات والمعدات حين انتهاء تنفيذ العملية أو بالقيمة البيعية لها من ذلك التاريخ .

٧- إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن:

احتاج أعمال المقاولات إلى تخصصات مختلفة مثل الكهرباء أو السباكة أو النجارة أو التكييف ، إرتقاء بالفكر الضريبي والمحاسبي في الوطن العربي (التشطيب) أو غيرها من الأعمال المتخصصة التي لا تقوم بها المنشأة بنفسها بل تعتمد في تنفيذها

على غيرها (مقاولي الباطن) وفي بعض الأحيان يقوم بالعملية كلها .

٨- المستخلصات:

يتم قياس العمل التام عن طريق تقسيم العملية إلى أجزاء ، ويعبر المستخلص عن شهادة بإتمام كل جزء ، ويتم التوقيع عليها من ممثل المنشأة وهو المهندس المقيم بالموقع ومن ممثل صاحب العمل وهو المهندس الاستشاري ، وبعد عقد المقاوله على الفترات الزمنية التي تقدم المستخلصات في نهاية كل منها بالإضافة إلى تقديم مستخلص معتمد من صاحب العمل أو من يمثله وحتى تاريخ نهاية الفترة ، وتأثير ذلك على قياس نتيجة نشاط المنشأة ككل .

٩- الدفعات المقدمة:

وتمثل المبالغ التي يدفعها صاحب العمل إلى منشأة المقاولات على سبيل السلفة لغرض تعزيز سيولتها النقدية لتأمين استمرارها في العمل وتغطية احتياجاتها في شراء معدات أو استيراد مستلزمات للمقولة ، وذلك عند توقيع العقد أو قبل البدء في التنفيذ ويتم الاتفاق في العقد على استرداد هذه المبالغ من قيمة المستخلصات أما دفعة واحدة أو على عدة أقساط .

ثالثا : أنواع عقود المقاولات

تنقسم العقود من حيث اختلاف القيمة التعاقدية للمقولة إلى الأنواع الأساسية التالية:-

أ - عقود السعر الثابت :**ويشمل هذا النوع أحد نموذجين :-**

- تحديد سعر ثابت إجمالي ، أي مبلغ إجمالي لتنفيذ العمل ككل .
- تحديد سعر ثابت لكل جزء من الأجزاء التفصيلية للعمل .

ويلاحظ اشتغال هذا النوع من العقود على تحمل مخاطر ارتفاع تكاليف التنفيذ بسبب ارتفاع مستوى الأسعار ، الأمر الذي يقصر تطبيق طريقة السعر الثابت على ظروف الاستقرار الاقتصادي وعدم وجود تقلبات حادة في الأسعار ، كما يفضل هذا النوع في المقولة التي يتطلب إنجازها فترة قصيرة أو متوسطة .

ب - عقود السعر المحدد مع الأخذ في الاعتبار تغيير مستوى الأسعار :-

يتم تحديد سعر محدد إجمالي أو لكل جزء من الأجزاء التفصيلية للمقولة و ينص العقد على كيفية حساب اثر تغير مستوى الأسعار خلال مدة التنفيذ و يتم اتباع هذا النوع من العقود في المقاولات ذات التكلفة العالية و التي يمتد تنفيذها لفترة طويلة .

ج - عقود المراجعة :-

تقوم منشأة المقاولات بتنفيذ العقد لحساب صاحب العمل مقابل تقاضى ربح معين يتم تحديده بأحد

الصور التالية :-

- تحديد مبلغ محدد يضاف إلى التكلفة النهائية للعقد .

- تحديد نسبة معينة من التكلفة النهائية تضاف إليها .

- تحديد نسبة معينة من التكلفة النهائية مع وجود سقف أعلى لمبلغ الربح .

و تظهر الحاجة إلى عقود المراجعة بشكل أساسي في تنفيذ المشاريع العامة حيث توجد المبررات الفنية

التي تضمن لصاحب العمل الأشراف الفعلي المستمر على كل من التنفيذ و تكاليف التنفيذ بكافة

تفاصيلها و المرونة في إجراء أي تغييرات في التصميم وآيه تعديلات في المواصفات و كذا إمكانية

البدء في تنفيذ المشروع مع عدم معرفة إجمالي التكاليف المتوقعة لهذا التنفيذ حيث تكمن الأهمية



د - عقود المشاركة - جريبى والمطاسبى فى الوطن العربى

هذه العقود تختلف صورها من حالة إلى أخرى :-

☒ الحالة الأولى :

تقديم (أ) الأرض وقيام (ب) بالبناء عليها وذلك مقابل حصة معينة في العقار وهنا لا يعد تشغيل للغير .

☒ الحالة الثانية :

تقديم (أ) للأرض والخامات اللازمة للبناء وقيام (ب) بأعمال البناء مقابل حصة معينة في العقار

كوحدة أو وحدتين بدلا من تقاضيه أجر وهذه الحصة تعد مقابل عن أعمال المقاولات وهنا يعد

تشغيل للغير .

على أنه يجب دراسة كل عقد على حدة لأن هاتين الحالتين على سبيل المثال لا الحصر .

رابعاً : عناصر عملية المقاول

يشمل نشاط المقاولات العديد من الأطراف الرئيسية وهي :-

أ - جهة الإسناد :-

هي الجهة المستفيدة من أداء المقاول العمومي للأعمال التي تم إسنادها إليه بناءً على صور التعامل (ناقصة / ممارسة / الأمر المباشر) .

ب - مهندس التصميم :-

يقوم بترجمة أفكار وغايات صاحب العمل إلى خرائط ومواصفات محددة وقد يوكل إليه صاحب العمل مهمة اختيار المقاول الرئيسي والرقابة عليه .

ج - المقاول العام (الرئيسي) :-

و يمثل منشأة المقاولات باعتبارها طرف التعاقد الأساسي مع صاحب العمل و يتحمل هذا المقاول كامل المسؤولية المباشرة عن تنفيذ العقد ، وقد يعمل من خلاله مقاولون آخرون مسؤولون مباشرة تجاهه وهم مقاولوا الباطن .

د- مقاول الباطن :-

و يعمل من خلال المقاول الرئيسي لإنجاز جزء محدد أو مرحلة معينة من العقد أو معظم أو كامل العقد ، وعادة ما يكون مقاول الباطن متخصصاً في مهام معينة وتتحدد مسؤوليته تجاه المقاول العام .

هـ - المهندس الاستشاري

هو من ينوب عن صاحب العمل في استلام ما تم تنفيذه من أعمال والتأكد من مطابقتها للمواصفات والرسومات الموضوعية وتحديد القيمة الفعلية لتلك الأعمال بناءً على التعاقد وبالتالي اعتمادها بالمستخلص المقدم من المقاول وعليه يكون جاهز للصرف ويمثله بالموقع مهندس مراقبة التنفيذ .



(الدفاتر المحاسبية والدورة

المستندية للنشاط)

النظام المحاسبي لشركات المقاولات يعتمد على مجموعة من الدفاتر والسجلات والحسابات والقوائم المالية هي ذات طبيعة خاصة تختلف عن مثيلاتها في المنشآت الصناعية والخدمية ، ويتم عن طريق هذه الدفاتر والسجلات والحسابات والقوائم حصر وتبويب عناصر تكاليف المقاولات وإيراداتها .

ويتم التعرف على النظام المحاسبي لشركات المقاولات من خلال البنود التالية :

- **أهداف النظام المحاسبي لشركات المقاولات**
- **أهم الدفاتر والمستندات والسجلات المستخدمة**

أولاً أهداف النظام المحاسبي لشركات المقاولات :

يعتمد تصميم النظام المحاسبي السليم في شركات المقاولات على عدة أهداف من أهمها ما يلي :

١- الدقة في إعداد موازنة التدفقات النقدية لآمكان المواءمة بين مدفوعات المنشأة وبين

الدفعات التي تحصل عليها من العملاء وبشكل هذا الأمر أهمية كبيرة في منشآت المقاولات لان

نقص السيولة قد يعنى توقف العمل والإضرار بسمة المنشأة .

٢- توفير المعلومات الضرورية لإعداد المستخلصات عند حساب الدفعة التي يستحقها المقاول .

٣- ضرورة حصر عناصر التكاليف الفعلية بالموقع أول بأول لاعداد الكشوف والمستخلصات وإمداد

الإدارة بتقارير فورية عن تطور تكلفة التنفيذ .

٤- إحكام الرقابة الداخلية على عمليات المقاوله حيث أن النظام المحاسبي يهدف إلى تحقيق

الرقابة الداخلية المحكمة التي تمنع الإسراف وتحد من الغش والاختلاس والسرقة واكتشاف ما قد

يحدث منها في الوقت المناسب .

٥- اهتمام النظام المحاسبي بإثبات المدفوعات الفعلية ، وتقييم العمل التام بدقة وصدق حتى يمكن إظهار المركز المالى الحقيقى للمنشأة وتقييم أدائها حتى يتعرف المقاول على حقيقة الوضع المالى والنقدى .

٦ - تصميم المستندات والسجلات المحاسبية بالشكل الذى يمكن من تتبع عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لكل عقد على حدة ، وبما يضمن الرقابة المستقلة على عوامل الكفاية أو عدم الكفاية لتلك الوحدة ، حتى يمكن فى النهاية تقييم إنجازات المسؤولين عن كل نشاط أو عملية مستقلة عن سائر الأنشطة والعمليات الأخرى .

ثانياً: أهم الدفاتر والمستندات والسجلات المستخدمة :

الحسابات المالية هى الإدارة التى تحتفظ بالدفاتر والسجلات المحاسبية التى نص عليها القانون لتسجيل العمليات ذات القيمة المالية المتعلقة بالوحدة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة مع بيان ما للوحدة وما عليها من الديون المتعلقة بالغير .

وفيما يلي بيان بالمجموعات الدفترية الواجب الاحتفاظ بها :

المجموعة الدفترية الأولى : (دفاتر رئيسية)

١ - اليومية العامة :-

يتم القيد فيها بناء على النتائج المستخرجة شهرياً من دفاتر المجموعة الثانية التى تعمل لكل دفتر من الدفاتر النقدية تسويتين إحداهما للمصرف والأخرى للإيراد . أما دفتر اليومية المساعدة فتعمل له تسوية واحدة فقط .

وهذا دفتر عادى فى تصميمه إذ تحتوى كل صحيفة منه على خانتين (مدين ودائن) مبلغ ثم خانة لرقم أذن التسوية وبجانباها البيان ، وخانة لكتابة رقم صحيفة الأستاذ العام التى سيرحل لها الحساب ، وأخيراً التاريخ .

٢- الأستاذ العام :

يتم الترحيل فى هذا الدفتر مباشرة من دفتر اليومية العامة مع عمل الميزان الشهرى لضبط الحسابات المساعدة .

• المجموعة الدفترية الثانية (الدفاتر المساعدة)

يتم القيد بدفاتر اليومية المساعدة من واقع المستندات حيث انه يتم قيد العمليات المتكررة يومياً بها مثل :

١ - دفتر الإيرادات:

يتم إثبات الإيراد من واقع المستخلص الموقع من الاستشارى للمشروع موضحاً به طبيعة الأعمال والضريبة المستحقة على كل مستخلص ويتم تقسيم دفتر الإيرادات حسب العمليات أو يتم القيد به

لكل العمليات يومياً .

٢ - دفتر تكاليف العمليات: من المصريين

يتم إثبات المصروفات المباشرة على العملية من مواد وأجور ٠٠٠٠ الخ سواء توريدات محلية أو

مستوردة . ويتم تقسيم دفتر تكاليف العمليات لكل عملية على حده أو يقسم الدفتر حسب عقود العمليات .

٣ - دفتر المصروفات العمومية:

يتم إثبات كافة المصروفات عدا المصروفات المباشرة على العمليات مثل الإيجار للمباني أو المعدات و الأدوات الكتابية والكهربائية والتليفون ٠٠٠٠٠ الخ

٤ - دفتر الصندوق:

يتم إثبات كافة المدفوعات والمقبوضات وذلك من واقع أذون الصرف وأذون القبض .

٥ - دفتر البنك:

يتم إثبات كافة المعاملات البنكية سواء مدفوعات أو مقبوضات من واقع إشعارات الخصم أو
الإضافة .

٦ - دفتر التسويات:

بهذا الدفتر يتم إثبات كافة المعاملات التي لا يوجد لها دفتر متخصص من واقع المستندات
الخاصة بها .

في حالة وجود مقاول باطن يتم إثبات كافة المعاملات بدفتر يومية مقاولي الباطن ويضم هذا
الدفتر صفحة لكل مقاول على حده وبه كل عملية يكلف بها ويتم عمل مجموعة من دفاتر اليومية

المساعدة حسب حجم العمليات لدى الشركات وفي حالة اتباع الطريقة الأمريكية يتم عمل دفتر
يومية يضم كافة المعاملات اليومية للشركة وهو السائد حالياً في معظم الشركات .

٣-٠ المجموعة الدفترية الثالثة (دفاتر أستاذ مساعدة وتحليلية)**وتنقسم إلى ثلاث أنواع:**

١- يتضمن الحسابات المساعدة والحسابات الفرعية ، ويطلق عليه اسم أستاذ مساعد .

٢- يتضمن الحسابات الجزئية والحسابات التحليلية ويطلق عليه اسم أستاذ تحليلي .

٣- يتضمن تحليل الحسابات الإجمالية مثل :

حسابات الأجور - دفتر أستاذ العملاء - دفتر أستاذ الموردين - دفتر أستاذ المدينين المتنوعين -

دفتر أستاذ الدائنين المتنوعين .

والنظام المحاسبي لشركات المقاولات بصفة خاصة يعتمد على مجموعة من الدفاتر والسجلات

وذلك باستخدام مجموعة من المستندات والتي تعتبر مصدراً للبيانات .

بالإضافة إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تستخدم لتسجيل وحصر عناصر تكاليف العقود وإيراداتها .

ويوجد عدد من الدفاتر والسجلات البيانية والإحصائية والتي ترى إدارة منشأة المقاولات الاحتفاظ بها لرقابة نشاطها ومن أهمها ما يلي:

- دفتر عقود وملف العقود:

دفتر العقود – وهو دفتر بياني تسجل فيه ملخصات العقود ، أما ملف العقود فيحفظ به العقود الأصلية الموقع عليها ، وإى مكاتبات متعلقة بالعقد ، وتحفظ هذه الدفاتر عادة لدى مكتب مدير الشركة أو لدى مدير الحسابات .

- ملف المناقصات:

يحتوى هذا الملف على تحديد قيمة العقد ويستخدم عادة لتحديد أسعار العمليات المختلفة على حسب المواصفات المحددة .
ملخص العمليات تحت التنفيذ: فى الوطن العربى

يحدد فيه مراحل تنفيذ العمليات على مدة العقد المتفق عليها حتى لا تتعرض المنشأة إلى الجزاءات ويستخدم ملخص العمليات تحت التنفيذ لتحديد كمية المواد والأدوات اللازم تواجدها فى الموقع عند تنفيذ العمليات .

ودفتر ملخص العمليات تحت التنفيذ من أهم الدفاتر فى منشأة المقاولات للأسباب الآتية:

* يرجع إليه أسبوعيا لتوضيح المواصفات الخاصة بالعمليات التي ستنفذ .

* يتم عن طريقة تحديد كمية المواد وعدد العمال اللازمين والأدوات التي تستخدم فى التنفيذ .

* بناء على ملخص العمليات تحت التنفيذ تصدر قائمة بالمواد وتسلم إلى الإدارة الفرعية أو

المخازن لاعداد المواد المطلوبة .

* عن طريق ملخص العمليات تحت التنفيذ يتم إعداد قائمة بعدد العمال وطبيعة أعمالها .

- قوائم حصر التكاليف الأسبوعية:

تستخدم هذه القوائم لحصر التكاليف فى نهاية الأسبوع من واقع المستندات المسلمة بالمواقع وملخصات الأجور الأسبوعية والمصاريف الأخرى .

- قوائم حصر التكاليف الشهرية:

الغرض منها هو حصر مجموع التكاليف الشهرية من واقع التكاليف الأسبوعية وذلك بدون تحليل على العمليات المختلفة ، ويتم إثبات التكاليف فى القائمة الشهرية عن طريق جمع كافة المواد والأجور والمصاريف دون النظر إلى طبيعة العمليات ، وذلك لكى يتم إثباتها فى أستاذ العقود ، وحتى يتم تسجيلها فى أستاذ العقود يقوم محاسب التكاليف بأعداد مذكرة تسوية يوضح فيها



المجموعة الأولى: التكاليف المرتبطة بالعقد مباشرة :

وهى جميع العناصر الخاصة بالتكاليف التى يتم إنفاقها فى موقع العمل ، وتقع هذه التكاليف فى

النقاط الآتية :

- المستلزمات السلعية المباشرة (مواد ومؤن) .
- الأجور الدائمة والمؤقتة والمزايا العينية وحصة المنشأة فى التأمينات الاجتماعية .
- تكلفة العمل الآلى بالموقع واهلاك المعدات بالموقع .
- تكلفة تنفيذ العمليات من الباطن ، ويتم التعامل مع مقاولى الباطن من خلال عقود مبرمة

- بينهم وبين المنشأة ، ويتم صرف مستحقاتها من خلال أعداد مستخلصات عن الأعمال المنفذة
- النفقات الأخرى التي تنفق خصيصاً لأجل العقد ، سواء بالموقع أو بالمركز الرئيسي بالمنشأة .

المجموعة الثانية: تكاليف غير مباشرة للعقد :

هذه التكاليف لا ترتبط ولا يمكن تخصيصها على عقد معين ، بل ترتبط هذه التكاليف بالنشاط

الإداري والتمويلي العام بالمنشأة وتشمل ما يلي:

- نصيب العقد من التكاليف الإدارية للمركز الرئيسي .
- نصيب العقد من تكاليف الأنشطة الاجتماعية والرياضية والثقافية .
- نصيب العقد من نفقات وأعباء التمويل والمصروفات العامة للإدارات الفرعية والمركز الرئيسي .

وتصنف التحليلات السابقة في دفتر أستاذ واحد يعتبر أساس المحاسبة عن تكاليف العقود ويعرف هذا الدفتر باسم " دفتر أستاذ العمليات " أو دفتر أستاذ العقود وان هذا الدفتر يعتبر بمثابة دفتر ارتقاء أستاذ مساعد لذلك ينشأ في دفتر الأستاذ العام حساباً إجمالياً لمراقبة العقود أو العمليات تحت

التنفيذ بحيث يرحل إلى الجانب المدين والجانب الدائن إجماليات البنود التي سبق وان

ظهرت تفصيلاً في حساب كل عملية ، ويمكن تصويره كما يلي :

دفتر أستاذ العمليات (العقود)

ملف	تاريخ	اسم المشروع	إجمالي البند	مستلزمات سلعية	عمالة			تكلفة تشغيل ألي				أعمال من الباطن				نفقات أخرى مباشرة	م بنكية لدى الغير	تشغيل
					دائمة	موقت	-	وقود	صيانة	أهلاك	مقاول	نجارة	سباكة	مصنوعات				

ومن الدفاتر والحسابات المستخدمة فى قطاع المقاولات ما يلى:

١- حساب مقاولى الباطن :

حساب مقاولى الباطن يجعل مديناً بالدفعات المقدمة والاستقطاعات ، ودائناً بقيمة الأعمال المنفذة ، والفرق بين الحسابات المدينة والحسابات الدائنة يمثل صافى المبلغ المستحق .

ويمكن تصويره كالتالى:

اسم المقاول:

نوع العمل :

رقم :

ليه

هسبه

عملية	عملية	عملية	الاجمالى	البيان	التاريخ	رقم المستند	الاجمالى	عملية	عملية	عملية

٢- دفتر أستاذ المقاولين من الباطن :

يضم هذا الدفتر صفحة لكل مقاول على حدة وبه كل عملية يكلف بها و نظراً لأنه يتم حجز نسبة من قيمة الأعمال المنفذة بواسطة مقاول الباطن لحين التنفيذ النهائى لذلك فأن المبالغ المستحقة للمقاول تختلف عن المبالغ المدفوعة والفرق يمثل المبالغ المحتجزة و مستند القيد فى دفتر الأستاذ مقاولى من الباطن هو أذن التسوية .

والمقترح صورته كما يلى :

اسم المقاول :

رقم العملية :

قيمة العقد :

مسلسل	المستند ورقمه وتاريخه	رقم المستخلص	بيان	المستحق	المدفوع	المحتجز	رصيد وملاحظات

٣ - دفتر يومية المشتريات الخاصة بالعقود :

يتم إعداد تلك الدفتر لتحديد أو الفصل بين ما يشتري خصيصا للعقد و ما يشتري للمنشأة بصفة عامة .

٤- دفتر أستاذ مساعد آلات العقود

و يقابل هذا الدفتر حساب آلات العقود في الأستاذ العام ويتم إثبات البيانات الخاصة بالآلات في موقع



موضح به الوارد و المنصرف و الرصيد على النحو التالى :

الوحدة	القيمة	الرصيد		وارد منه		منصرف له		الوحدة
		الكمية	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة	

٦- سجلات تبويب المصروفات الخاصة بالعمليات الجارية:

١/٦ سجل عنصر المواد : والهدف منه هو حصر و تحليل عناصر المواد المنصرفة و ذلك بغرض تحديد

تكلفة المواد المنصرفة لكل مقاوله .

المستلزمات السلعية

رقم	تاريخ	بيان	اسم المشروع	أعمال	وقود زيوت التشغيل	الجملة	قطع غيار	الجملة	مياه وإنارة	مراكز إنتاج	مراكز خدمات إنتاجية	خدمات إدارية وإنتاجية

٢/٦ سجل عنصر الأجور : والهدف منه هو تحديد الأجور الشهرية التي تحملت بها المنشأة مقابل إنجاز

العقود المختلفة وما يخص كل عقد أو مقولة من عنصر الأجور .



مراكز خدمات إدارية ٨	مراكز إنتاج ٦	مراكز إنتاج ٥	مزايا عينية	اجمالي	الأجور النقدية				وظائف دائمة	اجمالي	اسم المشروع	بيان	أذن وتوجيه الغير
					علاوة	جواز	أرباح						رقم
													تاريخ

٣/٦ - سجل للأصول الثابتة واهلاكها:

والهدف منه هو تحقيق الرقابة على الآلات والمعدات والأدوات التي يتم استخدامها بمواقع العمل

لكل عقد من العقود .

سجل الأصول الثابتة واهلاكاتها

رقم الفاتورة	تاريخ	اسم المورد	رسوم الاعتماد المستندي	بيانات الأصول	تكلفة الأصل	قيمة الإهلاك	صافي القيمة	إضافات عام	استبعادات عام	جملة تكلفة الأصل

٤/٦ - سجل عنصر المصروفات:**تتم على مرحلتين:**

- المرحلة الأولى من المقابلة وهي المقابلة المباشرة بين تكلفة الأعمال وإيرادات النشاط الجارى وتجرى التسوية للأعمال المنفذ منها اقل من ٥٠٪ من هذه المرحلة من خلال حساب التغير فى مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة وحساب الأرصدة الدائنة ويستخرج منها الربح .
- تجرى المرحلة الثانية من المقابلة لاستخراج صافى الربح بمقابلة الإيرادات التحويلية مضافة إلى مجمل الربح المستخرج من الخطوة السابقة مع تكلفة الخدمات الإدارية والتمويلية وذلك من خلال إعداد ح / الأرباح والخسائر .
- والأساس الموضوعى لقياس الربح هو المستخلص حيث يحمل بتكاليف الأعمال المنفذة

التامة من ح/ العقد مباشرة ثم يحمل الجانب الدائن بالدفعات المسددة عن تلك الأعمال والرصيد
يبين ربح الأعمال المنفذة فعلاً ، وعن طريق تجميع أرصدة المستخلصات يمكن قياس الأرباح
المباشرة الإجمالية .

ثالثاً : المعالجة الحاسبية للمستخلصات :

- يتم استلام مستخلصات مقاولي الباطن ويتم مطابقتها مع الأعمال المنفذة علي الطبيعة من ناحية
الكميات ويتم أيضا مراجعتها مع عقود مقاول الباطن من حيث الفئات والخصومات ، وتكون معتمدة
من المهندس المسئول بالموقع وتعتبر هذه المستخلصات جزءاً من تكلفة عملية المقاول الأساسية وفي



حالة قبول المستخلص يعد القيد الآتي بدفتر حساب مقاول الباطن .

ح/ ض ١٠٠ ص	١٪
ح/ ضمان أعمال	٥٪ من قيمة التعاقد
ح/ دفعات مقدمة	٥٪

ح/ مقاول الباطن (بصافي المستحق)

- يتم إعداد حساب لكل مقاول باطن بالشركة عن العمليات المنفذة بواسطته بحيث يجعل ح/ مقاول
الباطن مديناً بالدفعات المقدمة والاستقطاعات ودائناً بقيمة الأعمال المنفذة .
- يتم إعداد مستخلص مجمع بإجمالي كمية الأعمال المنفذة بواسطة الشركة والأعمال المنفذة
بواسطة مقاول الباطن وذلك بعد مراجعتها واعتمادها من الاستشاري وتقديمها إلي جهة الإسناد .
- يتم إمساك دفتر لقيود المستخلصات لكل عملية على حده موضحاً بها طبيعة الأعمال وشكله كالاتي :

(دفتر أو سجل المستخلصات)

اسم الشركة التاريخ

اسم العملية

اجمالي قيمة المستخلص والضرية		قيمة التركيبات والضرية		قيمة الأعمال الكهروميكانيكية والضرية		قيمة الأعمال المدنية بالضرية		تاريخ المستخلص	رقم المستخلص
الضرية	قيمة الأعمال	الضرية	قيمة الأعمال	الضرية	قيمة الأعمال	الضرية	قيمة الأعمال		

**(دفتر تقرير الأعمال الشهري لسنة ٠٠٠٠)**

التاريخ	رقم المستخلص	قيمة الأعمال	فئة الضريبة	الضرية المستحقة	اسم العملية

– يتم التأكد من أن إدارة الحسابات قامت بالمعالجة المحاسبية السليمة لإيرادات النشاط الجاري من خلال الاطلاع على دفتر الإيرادات حيث يتم تجميع دفتر تحليل الإيرادات عن نهاية كل شهر وإجراء

قيد محاسبي كالأتي:

من مذكورين:

ح/ العميل (جهة الإسناد)

ح/ مصلحة الضرائب ١٪

ح/ ضمان أعمال ٥٪

ح/

(تأمينات - دفعات مقدمة - ما سبق صرفه - ٠٠٠ الخ)

إلى مذكورين:

ح/ الإيرادات

ح/ الضريبة العامة على المبيعات

- يتم بعد ذلك إجراء قيد سداد الضريبة العامة على المبيعات وذلك من واقع دفتر مساعد البنك وذلك

رابعا : المعالجة المحاسبية للمشتريات :

- في حالة قيام شركات المقاولات بالاستيراد يتم قيد شهادات الإفراج في دفتر الاعتمادات المستندية

وصورته كالاتي:

(دفتر الاعتمادات المستندية)

رقم الشهادة	التاريخ	فاتورة المورد	القيمة المحسوبة	رقم الوارد	الوعاء	ضريبة المبيعات	المصروفات	اجمالي التكلفة	نوع البضاعة

وتقوم إدارة الضرائب بالشركة بحساب الضريبة المستحقة على أساس خدمة المقاوله طبقاً للنسب

الواردة بالمنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ .

*- يتم إعداد بيان بأجمالى المشتريات المحلية والمستوردة والضريبة المخصومة بموجب فواتير

ضريبية وصورته كالاتى:

(بيان بالمشتريات المحلية والمستوردة والضريبة المخصومة)

شهر الحاسبة	قيمة المشتريات قبل إضافة الضريبة		الضريبة المخصومة	الضريبة غير القابلة للخصم
	المحلية	المستوردة		

وهناك بعض الشركات تمتلك ورشة أو مصنع لإنتاج بعض المستلزمات اللازمة لعمليات المقاولات التي

تقوم بتنفيذها .

تقوم إدارة الشركة في نهاية السنة بحصر الإيرادات من العمليات المنفذة للعملاء خلال السنة و مطابقتها

مع إيرادات العمليات بحساب العمليات الجارية أو فى الإيرادات والمصروفات لنشاط المقاوله .

ويكون صورته كالتالى:

جدول إيرادات العمليات خلال السنة

الفترة	اسم العميل (الجهة)	رقم المستخلص	تاريخ المستخلص	اجمالي قيمة الأعمال والضريبة	أعمال رصف	أعمال مبانى	شبكات كهرباء	تركيب	أعمال معفاة
يناير	شركة الحديد والصلب			رقم الأعمال الضريبة					
فبراير	شركة الأهرام								

- يتم إمساك دفتر أستاذ ضريبة المبيعات يقيد فيه كل شهر فى الجانب المدين المبالغ

المسددة بالإقرارات لمصلحة الضرائب على المبيعات وكذا الضريبة المسددة على

المشتريات الداخلة فى عمليات التصنيع .

وفى الجانب الدائن يقيد فيه كل شهر الضريبة المستحقة عن الخدمات المؤداة والضريبة المستحقة علي التصنيع .
وناتج ترصيد هذا الحساب هو ما يمثل موقف مصلحة الضرائب على المبيعات لدى المسجل .
ويكون صورته كالتالى:

ج / أستاذ ضريبة المبيعات

١ - فى حالة شركات المقاولات التى تمتلك مصانع أو ورش لانتاج مستلزمات عملية المقاوله .

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
««	إلى د / البنك	««	رصيد ضريبة المبيعات	««
««	(المسدد بالإقرار عن شهر)	««	الضريبة المستحقة علي عمليات التصنيع	««
««	إلى د / مصلحة الجمرک	««	من د / العملاء	««
««	المبالغ المسددة من مصلحة الجمارک	««	(الضريبة المستحقة على الخدمة المؤداة)	««
««	(بالنسبة للمسلح المستوردة الداخلة فى التصنيع)	««		««

ويتهم مطابقة البيانات المبينة بحساب ضريبة المبيعات بدفاتر وسجلات يومية الإيرادات

واليومية العامة ومطابقتها بما ورد بالإقرارات الشهرية .

الفصل الثالث

(الناحية الضريبية)

منتدى المحاسبين المصريين

إرتقاء بالفكر الضريبي والمحاسبي في الوطن العربي



أولاً : ما هية خضوع نشاط المقاولات لضريبة المبيعات

نظرا لما لنشاط المقاولات من أهمية خاصة في حصيلة المصلحة حيث أنه يمثل قطاع كبير من الأعمال ويعد من أعمال التشغيل للغير فكان لزاما أن تكون هناك قواعد وأسس وتعليمات تنظم كيفية محاسبة هذا القطاع الكبير والهام .

فمذ تطبيق القانون سنة ١٩٩١ وهناك اتجاه قوى من المصلحة للتعامل مع الجهة الممثلة لهذا القطاع العريض وهي الاتحاد المصرى لمقاولى التشييد والبناء المنشأ سنة ١٩٩٢ .

بدأ الاتصال بهذا القطاع الخدمى من خلال خطاب مبلغ فى سنة ١٩٩٣ من البحوث ليحدد أن وعاء ضريبة المبيعات على خدمة المقاوله الوارده بتعليمات المصلحة رقم ٣ لسنة ١٩٩٣ هو مقابل الخدمة

فقط دون قيمة السلع الداخلة فيها .
منتدى المحاسبين المصريين
 ارتقاء بالفكر الضريبي والمحاسبى فى الوطن العربى
 وقد رأت المصلحة ضرورة البدء فى التنسيق مع الاتحاد المصرى لمقاولى التشييد والبناء وذلك لما ينطوى عليه هذا القطاع الخدمى من صعوبة بالغة لتحديد مدخلاته الخاضعة وغير الخاضعة كباقي

القطاعات ، وبالفعل تم عقد اجتماع مع الاتحاد ونتج عنه التوصيات المبدئية ومنها على سبيل المثال لا الحصر ما يلى وكان ذلك فى عام ١٩٩٤ .

١ - يعتبر تقديم المستخلص هو الواقعة المنشأة للضريبة باعتباره الفاتورة المصدرة وعلى أن يتم السداد وفقا للإقرار الشهرى .

٢ - يعتبر المقاول من الباطن مسددا للضريبة إذا كان العقد الذى يعمل من خلاله قد سدد عنه الضريبة بمعرفة المقاول العمومى وعليه الالتزام بتقديم الإقرارات طبقا للقانون موضحا به سابقه سداد الضريبة بواسطة المقاول العمومى وفى حالة قيام المقاول الباطن بأى عملية تعاقد مباشرة مع المالك أو تلقى الخدمه يعتبر مقاول عمومى ويلتزم بسداد الضريبة بإقراره الشهرى . وكذا فى حالة قيامه بأعمال

تصنيعية داخل المقاوله يتم محاسبته عن هذه الأعمال طبقاً لأحكام القانون على أنه منتج صناعي وتسرى عليه أعمال الخصم .

٣ - على المصلحة تقديم الخطابات التي يطلبها أعضاء الاتحاد لمتلقى الخدمة بما يفيد خضوعه للضريبة وعلى أن تحدد قيمة الضريبة بالفاتورة (المستخلص) .

٤ - على الاتحاد أخطار أعضائه الذين لم يتم تسجيلهم بعد سرعة المبادرة بالتسجيل بمصلحة الضرائب على المبيعات خلال المدة التي تنتهي بنهاية شهر أبريل ١٩٩٤ مع موافاة المصلحة بكشوف بأسماء الأعضاء المقيدين بالاتحاد وعناوينهم .

٥ - يتم حصر المستحقات الخاصة بالضريبة عن الفترة السابقة اعتباراً من ١٨/٤/١٩٩٣ (صدور تعليمات لسنة ١٩٩٣ وحتى تاريخ العمل بهذا الاجتماع لسدادها للمصلحة ، فإذا ما صادف المسجل صعوبات

تنفيذية معينه فعليه التقدم للمصلحة للوقوف على الإجراءات القانونية والتنظيمية الواجبة حيالها .
٦ - تشكيل لجنة مشتركة من الاتحاد والإدارة العامة للبحوث الضريبية بالمصلحة تعقد بصفة دورية أو عند الحاجة لمناقشة أى مقترحات متعلقة بالتطبيق .

وقد صدرت تعليمات رقم ٣ فى شأن ما أثير من استفسارات عن خدمات التشغيل للغير فى ١٨/٤/١٩٩٣ لمرعاة أنه من بين تلك الخدمات الخاضعة لهذه الضريبة ما يلى :

خدمات التصليح - الصيانة - التركيب - المقاوله - النقل إذا تم تأديتها للغير بأنها تعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة لضريبة المبيعات بفرئة ١٠ ٪ من قيمة الخدمة المؤداة .

ومن خلال التنسيق الدائم بين المصلحة وبين الاتحاد المصرى لمقاولى التشيد والبناء بشأن وضع أسس محاسبية لقطاع المقاولات بشأن الضريبة العامة على المبيعات ، فقد صدر المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ والذي حدد الأسس التحاسبية لهذا القطاع العريض ليحقق سهوله الإجراءات وحصول الخزانه العامة للدولة على مستحقاتها كاملة ، وقد تم إجراء اتفاق فى هذا الخصوص مع ممثلى الاتحاد

بأعداد الدراسة الفنية في مجال المقاولات للقطاعات المختلفة في ضوء قرار وزير التأمينات الاجتماعية رقم ٧٤ لسنة ١٩٨٨ ، وبعد أن تم استكمال هذه الدراسة لتغطيه كافة أنشطة المقاولات فقد رأت المصلحة الأخذ بأسس المحاسبة الواردة بالدراسة الفنية المقدمة بمعرفة الاتحاد باعتباره الجهة الفنية التي يعقد لها الاختصاص في هذا الشأن .

وقد حددت المذكرة الايضاحيه بالبحث الخاص بتطبيق ضريبة المبيعات طبقا للقرار الجمهوري رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ والمتعلق بالمنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ أن قيمة ضريبة المبيعات على القيمة الإجمالية للتعاقدات لأعمال المباني شاملة نسبة المقاول العمومي وجميع نسب مقاولي الباطن وتغطي أعمال المباني كافة أنواع عقود المقاولات في قطاع التشيد والبناء والأعمال المدنية وكان لابد من تحديد واضح ومحدد لكل قطاع فعلى سبيل المثال أوضح المنشور ما يشمله قطاع المباني وكذا قطاع المباني الخاصة وأيضا قطاع الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المباني وقطاع المرافق والطرق والمحاجر وقطاع الري واستصلاح الأراضي والمدارج واخيرا قطاع البترول والأعمال البريه ، وموضح بعد ذلك بالمنشور ملاحظات هامة موضحة بالمنشور يجب الاهتمام بقراءتها والاطلاع عليها وفيما يلي

إيضاح بالجداول المتعلقة بالأسس التحاسبية لقطاع المقاولات .

وجدير بالذكر أن فلسفة منشور ٥ لسنة ١٩٩٤ قامت على أساس سعى المصلحة لتسيير التعامل مع قطاع المقاولات الذي يتصف بصعوبة تحديد وحصر مدخلاته وتوفير المستندات له وما يتضمنه من مدخلات غير خاضعة ومدخلات سلع جدول وتم تقسيم نشاط المقاولات إلى قطاعات بالاتفاق مع الاتحاد العام للتشييد والبناء و نوجزها في الأتي على سبيل الحصر .

١. قطاع المباني يشمل مايلي :-

- الإسكان الاقتصادي / الإسكان المتوسط / الإسكان فوق المتوسط .

- المباني الإدارية وما في حكمها من نقط ومراكز الشرطة / عنابر الجنود / السجون .

- المستشفيات / مراكز الإسعاف / الوحدات الصحية .
- الفنادق / المكاتب / القرى السياحية .
- النوادي / حمامات السباحة / الأسوار والملاعب / المباني الخفيفة.
- مباني البنوك والمصارف.
- المصانع بأنواعها / المخازن والمستودعات الخرسانية/ الصوامع الخرسانية/ محطات الكهرباء / محطات الصرف الصحي.
- أعمال الصيانة والترميم (وجميعه لا يشمل أية تجهيزات أو معدات كهر وميكانيكية) .

٢. قطاع المباني الخاصة يشمل ما يلي :-

الإسكان الفاخر (الهياكل المعدنية/ الصوامع المعدنية).

الأساسان الميكانيكية / المساكن سابقة التجهيز (جميع توريد وتركيب).

٣. قطاع الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المباني ويشمل ما يلي:-

ارتفاع معدات المصانع والماكينات/ أعمال التكييف/ أعمال المصاعد/ المحولات والمولدات/

لوحات الضغط العالي والمتوسط/ أعمال إنذار الحريق والسرقة والإطفاء/ الهوائيات

والصوتيات / أجهزة الاتصال والإذاعة والسنترالات / الطلمبات بأنواعها/ الغلايات/ معدات

تنقية وتحلية المياه والمعالجة/ المعدات والأجهزة والتجهيزات (الطبية/ أجهزة التحكم

والقياس).

٤. قطاع البترول والأعمال البرية ويشمل مايلي :-

✓ خطوط المواسير البرية والبحرية والعزل والتغليف وأجهزة الضخ والقياس.

✓ المواني وحواجز المياه والمنصات البحرية وأعمال التركيب .

✓ المستودعات والصهاريج وأوعية الضغط وملحقاتها .

✓ صيانة المعدات والمرشمة والدهان للأسطح المعدنية .

(جميع توريد وتركيب)

٥. قطاع المرافق والطرق والحاجر وقطاع الري واستصلاح الأراضي والمدارج

يشمل ما يلي :-

▲ الطرق الإسفلتية شاملة الأعمال الترابية و البرابخ والبر دورات والعلامات الإرشادية

والتكسيات.

▲ مدارج الطيارات.

▲ إزالة الأنغام وتفجير الصخور.

▲ شبكات الصرف الصحي والصرف المغطى .

▲ شبكات وأعمدة الإنارة وشبكات التليفونات وملحقاتها .

▲ شبكات التغذية بالمياه وخزانات المياه والرى بالرش والتنقيط .

▲ أعمال الكباري والأهوسة والهدارات والمصببات والمحجوزات والسحارات والبدالان .

▲ أعمال دق الآبار والتنظيف والترميم وإنشاء الترغ والمصارف.

▲ أعمال استصلاح الأراضي وأعمال المحاجر والملاحات والكسارات.

(جميع توريد وتركيب)

ومن خلال ذلك تم وضع نسب حسب كميات التوريدات (المواد) الداخلة فى عملية المقاوله كالا

حسب طبيعة هذه المقاوله (مبانى- كهروميكانيكية ٠٠٠٠٠٠ الخ)

هذا وقد تعامل المنشور مع هذه الأعمال من خلال طبيعة القائم بالتنفيذ سواء كان مقاول عمومى أو

مقاول باطن حيث أخذ فى الاعتبار عند محاسبة المقاول من الباطن نسبة القيمة المضافة للمقاول العمومى

ولذلك كان سعر الضريبة لمقاول الباطن أعلى من سعر الضريبة للمقاول العمومى على ذات الأعمال ،

وذلك لان ما يتم الاتفاق عليه بين جهة الإسناد والمقاول العمومي من حيث قيمة المقاوله أعلى من

الاتفاق المبرم على ذات الأعمال بين المقاول العمومي والمقاول الباطن ومن هنا أتى التباين في سعر

الضريبة للوصول إلى ذات مبلغ الضريبة في الحالتين .

أولاً : قيمه ضريبة المبيعات فى حالة محاسبة مقاول الباطن

النسب	القيمة المضافة		المواد %	القطاع
	% أخرى	الأعمال		
٪ ٢,٩	١٤	١٥	٧١	المباني
٪ ٢,٢	١٠	١٢	٧٨	المباني الخاصة
٪ ٢	١٠	١٠	٨٠	الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المباني
٪ ٣	١٠	٢٠	٧٠	المرافق والمحاجر والرى والدارج واستصلاح الأراضي
٪ ٢,٥	١٠	١٥	٧٥	البتروول والأعمال البحرية عقود التركيب
٪ ١٠	٥٠	٥٠	صفر	

ثانيا : قيمة ضريبة المبيعات فى حالة محاسبة المقاول العمومى

النسب	القيمة المضافة		المواد %	القطاع
	أخرى %	الأعمال		
١,٥ %	٥	١٠	٨٥	المباني المباني الخاصة الأعمال الكهروميكانيكية
١,٢ %	٤	٨	٨٨	وتجهيزات المباني المرافق والمحاجر والرى والدارج واستصلاح الأرضي
٢ %	١٠	١٠	٨٠	البتروال والأعمال البحرية
١,٧ %	٥	١٢	٨٣	

وتطرقت التعليمات التذكيريته رقم ٣ فى ١٨/٧/١٩٩٥ الصادرة من البحوث الضريبية إلى أن القواعد والأسس المحاسبية بخدمه المقاوله لا علاقه لها بالسلع موضوع المقاوله والتي تخضع بذاتها لفئة الضريبة المحدده لها كسلعه وبالتالي فإن شركات المقاولات التي تقوم بإنتاج سلعه داخله فى أعمال

مقاوله مثل الأبواب - الشبايك - الطوب - الالوميتال الخ تخضع للضريبة طبقاً لفئاتها كسلعه صناعية واجبه التحصيل استقلالا عن ضريبة خدمة المقاوله لاختلاف وعاء الضريبة فى كلا منها واختلاف طبيعة النشاط .

وفى ١٩٩٦/١/١٧ ركز الكتاب المبلغ من الشئون التنفيذية على نقاط عديدة متعلقة بالضريبة وتحديدًا ما يخص نشاط المقاولات وهى .

١ - يعتبر المستخلص قابل للصرف بعد إقراره من جانب المهندس الاستشارى وتحدد بناءً على ذلك واقعة استحقاق الضريبة عنه .

٢ - خضوع أعمال الحفر والجسات للضريبة ضمن البند السادس من الجدول المرفق بالمنشور وعليه تخضع أعمال الحفر والجسات للضريبة العامة على المبيعات بـ ١٠ ٪ من القيمة ، وعلق المنشور

التذكري رقم ٢ لسنة ١٩٩٦ الصادر من البحوث أن أعمال الجسات التى يتم أدائها بصفة منفردة مستقلة بذاتها عن عقد تنفيذ نشاط المقاوله باستخدام أجهزة أو معدات خاصة لحساب الغير تخضع للضريبة العامة على المبيعات بـ ١٠ ٪ من قيمة الخدمة باعتبارها ضمن خدمات التشغيل للغير .

- فى ١٩٩٧/٢/٢٤ تم تشكيل لجنة مشتركة من المصلحة والاتحاد المصرى لمقاولى التشييد والبناء تنعقد يوم الثلاثاء الأول من كل شهر للنظر بالموضوعات التى قد تثار من المقاولين أعضاء الاتحاد أو من المصلحة للتوصل إلى الحل الأمثل على ضوء أحكام القانون والقواعد العامة وللجنة أن تستعين بمن تراه فى أداء عملها .

- وقد أشار الكتاب المبلغ فى ١٩٩٧/٧/٧ بشأن بيان أسس النسبة التى يتحملها المستفيد من أعمال المقاولات لمواجهة سداد ضريبة المبيعات المستحقة على عقود المقاولات الخاصة بمشروعات الاستثمار العقارى التى أبرمت وتم تنفيذها قبل ١٩٩٧/١/٢٨ ولم يقيم المستفيد النهائى بسداد ضريبة المبيعات المستحقة للمقاول المسجل لدى المصلحة لتوردها

للمصلحة وأن الدراسة المحاسبية التي قام بها الاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء لتكلفة أعمال المقاولات انتهت إلى أن نسبة ٢,٩٪ من اجمالي قيمة خدمه المقاولات ١٠٪ من قيمة المقاوله وفقا للمستخلصات طبقا لما نص عليه الجدول رقم ٢ المرفق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تعادل ٢٪ من قيمة الوحدات المباعة والتي يجب أن يتحملها المستفيد النهائي ويسددها للمقاوول ومن حيث أن المقرر طبقا لاحكام القانون ١١ لسنة ١٩٩١ أن المستفيد من الخدمه أو مستهلك السلعة هو الذى يتحمل بقيمة الضريبة العامة على المبيعات وعليه فالذى تنفذ لصالحه المقاولات هو الملتزم بتحميل الضريبة ويكون ملتزما بها باعتبارها خدمة تشغيل للغير متى نفذت هذه العمليات لهم على أن يلتزم المقاول بتحصيلها وتوريدها للمصلحة .

- وفى ١٢/٧/١٩٩٨ صدر خطاب من البحوث الضريبية مفاده أن المصاعد سلع مصنعه تخضع للضريبة بفئة ١٠٪ من القيمة مع خصم المدخلات ويخضع التركيب لفئة ١٠٪ من قيمة التركيب . وقد صدرت تعليمات البحوث الصادرة بكتاب عموم رقم ١١ بتاريخ ٨/٤/٢٠٠٠ والمتضمنة الآتى :

- أن المصعد بكامل مكوناته مركبا يخضع للضريبة بفئة ١٠٪ مع خصم ما سبق سداده باعتباره سلعة صناعية .
 - الأعمال المدنية المتعلقة بالمصاعد (موضوع الاتفاق مع اتحاد المقاولون) من خرسانات وفتح أبواب وتضبيبها وتوصيل الكهرباء وإنشاء الغرف و أعمال الدلائل و التقلات تخضع للضريبة العامة على المبيعات بفئة ١,٢٪ طبقا للاتفاق المبرم مع الاتحاد .
- وقد أكد منشور التعليمات رقم ٢ الصادر فى ٢/٩/١٩٩٨ والخاص بخدمه المقاولات التى تؤدى لدور العبادة لاتعد من خدمات التشغيل للغير الخاضعة للضريبة وبصدور التعليمات التذكير به رقم ١٢ لسنة ١٩٩٩ لتؤكد أن ما إذا تمت أى من الأعمال الواردة بالمنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ باعتبارها

خدمات تشغيل للغير دون توريدات لسلع أو خدمات فأن كامل قيمة الخدمه يخضع للضريبة بفئة ١٠ ٪ من قيمة الخدمه .

أما ما يتعلق بالدفعات المقدمة فلا تستحق ضريبة المبيعات على الدفعات المقدمة في خدمة المقاولات كما أشار المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٩ .

فقد صدر كتاب عموم رقم (٣٢) في ٢٠٠١/١١/١٨ عن الإدارة العامة للبحوث بأن قيام المقاول بتنفيذ أعمال مقاولات فعلا وتسلمه قيمة تحت حساب هذه الأعمال مقابل مستند سداد يعد واقعة منشئه للضريبة المستحقة على تلك الأعمال وتستحق بشأنه الضريبة في حدود هذه المبالغ على أن يتم إجراء التسوية اللازمة عند إصدار المستخلص الفعلي وإعتمادة من الجهة المختصة .

بالنسبة لصناعة السفن فقد أكد منشور رقم ٧ لسنة ١٩٩٩ على ما يلي :-

- أن نشاط السفن واصلاحها وأعمال القطر تندرج تحت البند خامسا من المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ في حالة التشغيل لدى الغير باعتباره من أعمال المقاولات ويخضع للضريبة بالنسب إرتقاء بالفكر الضريبي والمهاسبي في الوطن العربي الواردة بالمنشور سالف الذكر .

- إذا تعلق الأمر ببناء سفينه وبيعها فأنها تعد منتجا صناعيا يخضع للضريبة العامة على المبيعات بفئة ١٠ ٪ مع خصم ما سبق سداده من خدمه ضريبة على المدخلات مع مراعاة أن

الاستخدام الخاص للسفينه يخضع للضريبة العامة على المبيعات بفئة ١٠ ٪ وأعمالا لاحكام

المادة ٦ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

كيفية حساب الضريبة على خدمات الضمان (تعليمات رقم ٦ لسنة ٢٠٠٠)

- يراعى انه عند احتساب الضريبة على خدمة الضمان المتعلقة بسلهه يتم تطبيق الإجراءات الواردة بالمنشور رقم ٧ لسنة ١٩٩٥

أما في حالة إذا ما وردت خدمة الضمان ضمن عقود المقاولات ولم يتم فصل قيمة الضمان عن قيمة المقاوله في العقد فيتم تطبيق منشور المصلحة رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ الصادر بشأن قواعد وأسس

المحاسبة لقطاع المقاولات وذلك طبقا لطبيعة الأعمال المنفذة شاملة قيمة الضمان وبذات النسب الخاضع لها القطاع التي تندرج تحته تلك الأعمال .

أما إذا وردت خدمه الضمان بقيمه منفصلة عن اجمالي قيمة المقاولة فيتم احتساب الضريبة على خدمة الضمان بواقع ١٠ ٪ من قيمة الخدمة

بالنسبة لنشاط شركات الاستثمار العقاري فهو غير خاضع للضريبة العامة على المبيعات في المرحلة الحالية من تطبيق القانون إلا انه يلزم التحقق من أن السلع الداخلة في أعمال مقاولات الاستثمار العقاري والتي تقوم هذه الشركات بتصنيعها أو إستيرادها قد سبق سداد ضريبة المبيعات المستحقة عنها طبقا لفئاتها المقررة .

فيما يتعلق بعمليات نزع الحشائش وتطهير الترع والمصارف سواء يدويا أو آليا (دون



سلع ومواد داخل العملية سبق تحصيل الضريبة عليها ، ومن ثم فان عملية نزع الحشائش وتطهير الترع والمصارف سواء يدويا أو آليا تخضع للضريبة العامة على المبيعات وفقا للنسب الواردة

بالبند رابعا من المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ .

وعن كيفية المعاملة الضريبية لعمليات نزع الحشائش وتطهير الترع والمصارف سواء يدويا أو آليا تطبق بشأنها النسب المتفق عليها بالمنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ (البند رابعا) ، فإذا كانت قائمة على

وجود سلع أو مواد داخل العملية سبق تحصيل الضريبة عليها أما إذا كانت لا تتضمن توريد سلع أو مواد فتخضع للضريبة بئمة ١٠ ٪ من قيمة الخدمة المؤداة .

وعن الاستفسارات الواردة للمصلحة عن كيفية المعاملة الضريبية لنشاط الجمالونات – الهياكل المعدنية :

فقد صدرت التعليمات رقم ٣ لسنة ٢٠٠١ في ٢١/٣/٢٠٠١ والتي أفادت بأن إنشاء الجمالونات والهياكل المعدنية طبقا للمواصفات القياسية ونقلها إلى موقع العمل لتركيبها تعد عملية انشائية وليست عملية تصنيعية ويطبق بشأنها القواعد الصادر بها المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ والخاص بالاتفاق المبرم بين المصلحة والاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء مع التأكد من سبق سداد الضريبة على كافة المدخلات للسلع الداخلة في المقاوله والتي تم إلغاؤها بصور التعليمات رقم ٩ لسنة ٢٠٠٣ عن الإدارة العامة للبحوث والمتضمنة الآتى :-

▲ تصنيع الجمالونات والهياكل المعدنية بالمصنع ثم يقتصر الأمر على التركيب فقط فتستحق

الضريبة بواقع ١٠٪ على عملية التصنيع باعتبارها منتج صناعي مع خصم مدخلات تلك العملية طبقا للفواتير الضريبية هذا فضلا عن استحقاق الضريبة على عملية التركيب فقط
 منتدى المحاسبين المصريين
 إرتقاء بالفكر الضريبي والمهاسبي في الوطن العربي
 كخدمة التشغيل للغير •

أما إذا كان توريد وتركيب الجمالونه يدخل ضمن عقد المقاوله ويشمل أعمال أخرى بجانب الجمالون يطبق بشأنها النسب الواردة بصدر المنشور بخلاف الضريبة المستحقة على السلع بما فيها الجمالون •

بخصوص ضريبة المبيعات المستحقة على عملية إنشاء الأنفاق الصغيرة

حيث صدرت تعليمات البحوث الضريبية رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ أن هذه العملية تدرج ضمن البند رابعا قطاع المرافق والطرق والمحاجر من المنشور الصادر بشأن القواعد الإجرائية لتحصيل وتوريد الضريبة الخاصة بقطاع المقاولات والتي يستحق الضريبة بشأنها بنسبة ٢٪ وذلك في حالة محاسبة مقاول عمومي وبنسبة ٣٪ في حالة محاسبة مقاول باطن ولا يخل ما تقدم باستحقاق

الضريبة على السلع اللازمة لتنفيذ العملية إذا كانت منتجه أو مستورده أو مشتراه من السوق المحلي بمعرفة مؤدى الخدمة بالفئات المقررة قانوناً .

بخصوص النقل داخل المقولة .

تحرر خطاب البحوث الضريبية فى ٢٠٠٢/٢/٢ ليؤكد انه فى حالة وجود قيمة للنقل داخل عقد المقولة فلا تستبعد من قيمة عقد المقولة عند حساب ضريبة المبيعات على خدمه المقولة مثل اى سلعه داخله فى القيمة الكلية للعقد وانه يلزم التأكد من سداد الضريبة المستحقة على تلك الخدمة (النقل) أسوة بما يتم مع السلع الداخلة فى المقولة ويستلزم ذلك استيفاء المستندات التى تؤكد سواء لدى المقاول (متلقى خدمة النقل) أو مؤدى خدمة النقل .

وذلك حيث أن الاتفاق مع الاتحاد المصرى لمقاولى التشييد والبناء يستلزم سداد الضريبة على

كافة المدخلات فى عملية المقولة سواء كانت تلك المدخلات سلعا أو خدمات .

بخصوص نشاط شركات التسويق العقارى

القائم على تسويق العقارات المملوكة لغيرها من شركات المقاولات أو شركات الاستثمارى العقارى

وذلك بمقابل مady أو عينى تعد خدمة وساطة لبيع العقارات التى تخضع للضريبة بواقع ١٠٪ من قيمة الخدمة و حيث أكدت التعليمات التذكيرية رقم ٢٣ لسنة ٢٠٠٢ الصادرة فى ٢٠٠٢/١١/٣ أنه لابد من التأكد من حصر كافة شركات التسويق العقارى وتسجيلها بالمصلحة فى حالة بلوغها حد التسجيل المقرر قانوناً ، ويكون وعاء الضريبة فى حالة أداء هذا النشاط بمقابل مady - هو القيمة المدفوعة فعلا والمثبتة بالفاتورة الضريبية أما إذا كان المقابل خدمة الوساطة الذى تحصل عليه تلك الشركات فى صورة عينية تمثل حصتها مقابل أداء تلك الخدمة فيحدد وعاء الضريبة وفقا للمادة ١١ من القانون وذلك من واقع المستندات والدفاتر والسجلات المنتظمة .

بخصوص المعاملة الضريبية لأعمال الديكور .

هي إحدى أعمال المقاولات تخضع للضريبة العامة على المبيعات بـ ١٠٪ على القيمة المضافة والتي تمثل ٦٠٪ من إجمالي أعمال الديكور .

بخصوص المعاملة الضريبية لأعمال التكييف المركزي .

☒ عمليات توريد وتركيب التكييف المركزي تخضع للضريبة بواقع ١,٢٪ من إجمالي قيمة العقد باعتبارها أعمال كهرب وميكانيكية تندرج تحت البند (ثالثا قطاع الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المباني) .

☒ تستحق الضريبة على السلع الداخلة في عملية المقاوله بالفئات المقررة قانونا (ومنها الشيلر / وحدة مناولة الهواء / أبراج التبريد الخاضعة للضريبة بواقع ٢٥٪) وكذا الضريبة **ارتفاعا بالعلی خدمات الضمان والإصلاح والصيانة بـ ١٠٪ .**

ونظراً لما أثارته بعض المأموريات والمسجلين حول تطبيق منشور ٥ لسنة ١٩٩٤ بشأن سعر الضريبة على أعمال المقاوله في حالة وجود مقاول باطن وعدم وجود مقاول باطن .

ووفقاً لاحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته ، والقانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ الخاص بتفسير خدمات التشغيل للغير وطبقاً للاتفاق المبرم بين المصلحة والاتحاد المصري لمقاولي التشيد والبناء الصادر بالمنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ فقد أصدرت البحوث الضريبية منشور رقم (بدون) لسنة ٢٠٠٤ بشأن كيفية المعاملة الضريبية لخدمة المقاولات طبقاً لما يلي :

م	القطاع	النسب	
		في حالة محاسبية مقاول باطن	في حالة محاسبية مقاول عام
١	المباني	٪ ٢,٩	٪ ٢,٩
٢	المباني الخاصة	٪ ٢,٢	٪ ١,٥
٣	الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المباني	٪ ٢,٠	٪ ١,٢
٤	المرافق والطرق والمحاجر والرى والمدارج واستصلاح الأراضي	٪ ٣,٠	٢,٠
٥	البتترول والأعمال البحرية	٪ ٢,٥	٪ ١,٧
٦	عقود التركيب	٪ ١٠	٪ ١٠

هذا مع الإحاطة بأن تلك النسب منسوبة إلى إجمالي قيمة العقد مع مراعاة الآتى :

- أعمال الديكور كإحدى أعمال المقاولات تخضع للضريبة العامة على المبيعات بفترة ١٠ ٪ على القيمة المضافة والتي تمثل ٦٠ ٪ من إجمالي أعمال الديكور .
- ولتطبيق النسب الواردة بالمنشور سالف الإشارة يجب أن يتضمن عقد المقاوله توريدات سلعية بالإضافة إلى الخدمة (توريد + تركيب) ويشترط سداد الضريبة على السلع الصناعية الداخلة فى عملية المقاوله سواء كانت من إنتاج المقاول أو مستوردة أو مشتراة من السوق المحلى أما فى حالة تأدية خدمة المقاولات دون وجود توريدات سلعية فتخضع بفترة ١٠ ٪ من قيمة الخدمة مثل أعمال الحفر والردم والهدم وتطهير الترع ونزع الحشائش (دون وجود أية

توريدات) •

- عقد المقاوله يعامل ضربيا كوحدة واحدة دون الفصل بين الأعمال التي يضمها عدا الأعمال الكهروميكانيكية الواردة بالنبد ثالثا وذلك طبقا لما جاء بالاتفاق •
- تتم المعاملة الضريبية لكافة عقود المقاولات (توريد ، تركيب) بما فيها المكون الأجنبي مع تسوية ما سبق سدادا من الضريبة على التركيبات بشرط التأكد من سبق سداد الضريبة على السلع الداخلة في المقاوله (مستوردة ، منتجة بمعرفة المقاول ، مشتراة من السوق المحلي) •
- في حالة وجود توريدات سلعية بمعرفة جهة الإسناد يراعى إضافة قيمة هذه التوريدات إلى أجمالي الأعمال وصولا للوعاء الذي يتم التحاسب على اساسه بالنسب الواردة بالمنشور •
- المبالغ المنصرفة للمقاولين من جهات الإسناد كتعويض لهم عن زيادة الأسعار تدخل ضمن



- إصدار المستخلص هو الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لخدمة المقاولات وذلك باعتبارها من ضمن الخدمات ذات الطبيعة المستمرة طبقا للقرار الوزاري رقم ٣٥٧ لسنة ١٩٩٤ واحكام المادة (٣٣) من القانون ، وبناء عليه تقرر تحصيل الضريبة عند إصدار المستخلص وقبوله واعتماده من المهندس الاستشاري أو المالك •
- الدفعات المقدمة في خدمة المقاولات لا تعد واقعة منشئة للضريبة في حالة ارتباطها بتنفيذ أعمال أو توريدات أو تسويات ولا تستحق ضريبة مبيعات عليها تحصيل الضريبة وتوريدها طبقا للكتاب الدوري رقم (١٠٠) لسنة ١٩٩٨ والمتضمن أنه يتعين على جهة الإسناد إصدار شيك منفصل بقيمة الضريبة المستحقة باسم المأمورية التابع لها المقاول على أن يتم تسليم الشيك

- للمقاول حتى يتسنى له توريد الضريبة للمصلحة في مواعيدها القانونية .
- ويتعين على جهة الإسناد إخطار المأمورية المختصة بقيمة الضريبة المسددة للمكلف وكافة البيانات المتعلقة بالصفحة ورقم وتاريخ الشيك المستحق للمصلحة السابق تسليمه للمقاول وذلك حتى تتمكن المأمورية من متابعة سداد الضريبة المستحقة للمصلحة .
- كما صدر الكتاب الدورى رقم ٢٤ لسنة ١٩٩٨ والمتضمن قيام وحدات الجهاز الادارى ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والأجهزة المستقلة باستقطاع ضريبة المبيعات التى تتحملها نظير الخدمة وتوريدها للمصلحة نيابة عن المقاول القائم بتأدية الخدمة والمكلف أصلا بتحصيلها على أن تقوم الجهة بإعطاء المقاول ما يفيد سداد الضريبة عن تلك الخدمة .
- يعتبر مقاول الباطن مسددا للضريبة على خدمة المقاولات فى حالة قيام المقاول الأصلي



- أعمال الجسات والرسومات الهندسية إذا تضمنها عقد المقاوله فإنها تعد عنصر من عناصر حساب القيمة لأغراض ضريبة المبيعات ولا يجوز استبعادها باعتبار أن عقد المقاوله جزء لا يتجزأ ويخضع للضريبة العامة على المبيعات بالنسب المقررة وفقا للمنشور رقم (٥) لسنة ١٩٩٤ .
- أعمال الجسات التى تم أداؤها بصفة مستقلة بذاتها عن عقد تنفيذ نشاط المقاوله باستخدام أجهزة أو معدات خاصة لحساب الغير تخضع للضريبة العامة على المبيعات بفئة ١٠٪ من قيمة الخدمات باعتبارها ضمن خدمات التشغيل للغير .

التكليف المركزى :

- عمليات توريد وتركيب التكليف المركزى تخضع للضريبة بواقع ١,٢٪ من أجمالى قيمة العقد

باعتبارها أعمال كهروميكانيكية تدرج تحت البند (ثالث قطاع الأعمال الكهروميكانيكية

وتجهيزات المباني) .

مع استحقاق الضريبة على السلع الداخلة في عملية المقاوله بالفئات المقررة قانونا (ومنها الشيلر ،

وحدة مناولة الهواء ، وأبراج التبريد الخاضعة للضريبة بواقع ٢٥ ٪ وكذا الضريبة على خدمات

الضمان والإصلاح والصيانة .

خدمة النقل داخل المقاوله :

- في حالة وجود قيمة النقل داخل عقد المقاوله فلا تستبعد من قيمة عقد المقاوله عند حساب

ضريبة المبيعات على خدمة المقاوله مثل أى سلعة داخلة في القيمة الكلية للعقد حيث أن

الاتفاق بين المصلحة والاتحاد يستلزم سداد الضريبة على كافة المدخلات في عملية المقاوله



سواء كانت تلك المدخلات سلعا أو خدمات .

المصاعد بتدبير المحاسبين المصريين

ارتقاء المصعد بكامل مكوناته مركب يخضع للضريبة بفئة ١٠ ٪ من القيمة باعتباره منتج صناعي مع

خصم ما سبق سداده ، أما باقى الأعمال الخاصة بالمصاعد والتي تشمل على الأعمال

المدنية وفتح الأبواب وتضبيها وتوصيل الكهرباء أناء الغرف والداير الخ يطبق بشأنها

المنشور رقم (٥) لسنة ١٩٩٤ .

خدمة الاستشارات الهندسية :

- إذا تمت تلك الخدمة باستخدام أجهزة وآلات أو معدات فأنها تخضع للضريبة بواقع ١٠ ٪ من

قيمة تلك الخدمة باعتبارها من خدمات التشغيل للغير .

الجمالونات :

- تصنيع الجمالونات والهياكل المعدنية بالمصنع ثم يقتصر الأمر على التركيب فقط فتستحق

الضريبة بواقع ١٠٪ على عملية التصنيع باعتبارها منتج صناعي مع خصم مدخلات تلك العملية طبقا للفواتير الضريبية هذا فضلا عن استحقاق الضريبة على عملية التركيب فقط كتشغيل للغير .

- إذا كان توريد وتركيب الجمالونه يدخل ضمن عقد المقاوله ويشمل أعمال أخرى بجانب الجمالون يطبق عليه أحكام المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ بخلاف الضريبة المستحقة على السلع بما فيها الجمالون .

الضمان :

- في حالة ورود خدمة الضمان ضمن عقود المقاولات ولم يتم فصل قيمة الضمان عن قيمة المقاوله في العقد فيتم تطبيق المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ وذلك طبقا لطبيعة الأعمال المنفذة شاملة قيمة الضمان وبذات النسب الخاضع لها القطاع التي تدرج تحته تلك الأعمال ، أما إذا وردت خدمة الضمان بقيمة منفصلة عن إجمالي قيمة العقد فيتم حساب الضريبة على خدمة ارتقاء الضمان بواقع ١٠٪ من قيمة الخدمة طبقا للمنشور رقم ٧ لسنة ١٩٩٥ .

نشاط السفن :

- نشاط السفن واصلاحها واعمال القطر يندرج تحت البند خامسا من المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ في حالة التشغيل لدى الغير باعتباره من أعمال المقاولات ويخضع للضريبة بالنسب الواردة سالف الذكر ، إذا تعلق الأمر ببناء سفينة وبيعها فأنها تعد منتجا صناعيا يخضع للضريبة العامة على المبيعات بفئة ١٠٪ مع خصم ما سبق سداده من ضريبة على المدخلات مع مراعاة أن الاستخدام الخاص للسفينة يخضع للضريبة العامة على المبيعات بفئة ١٠٪ أعمال الاحكام المادة ٦ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

إنشاء الأنفاق :

- عملية إنشاء الأنفاق الصغيرة تدرج ضمن البند رابعا قطاع المرافق والطرق والمحاجر..... الخ من المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ تستحق الضريبة بشأنها بنسبة ٣٪ من إجمالي قيمة العقد حال أن تكون المحاسبة الضريبية مع مقاول الباطن ٢٪ من إجمالي قيمة العقد حال أن تكون المحاسبة الضريبية مع المقاول العام ولا يخل ما تقدم باستحقاق الضريبة على السلع اللازمة لتنفيذ العملية إذا كانت منتجة أو مستوردة أو مشتراة من السوق المحلي بمعرفة مؤدى الخدمة بالفئات المقررة قانونا .

دور العبادة :

- خدمة المقاولات التي تؤدي لدور العبادة لا تعد من خدمات التشغيل للغير الخاضعة للضريبة



لعدم وجود الغير .

الاستثمار العقاري: حاسبين المصريين

ارتقاء نشاط شراء الأراضي واقامة المباني عليها وبيع الوحدات السكنية لا يخضع للضريبة العامة

- على المبيعات ألا أنه يلزم التحقق من أن السلع الداخلة في أعمال مقاولات الاستثمار العقاري والتي تقوم هذه الشركات بتصنيعها أو استيرادها قد سبق سداد ضريبة المبيعات المستحقة عنه طبقا لفئاتها المقررة .

المقاولات التي تؤدي للشركات التي تعمل بنظام المناطق الحرة :

- عند قيام المقاول بتأدية خدمة المقاولات لشركة تعمل بنظام المناطق الحرة فانه لا يستحق ضريبة مبيعات في هذه الحالة شرط توافر المستندات التالية : -
- موافقة هيئة الاستثمار .
- اعتماد عقد المقاول من الهيئة .

- ودون الإخلال بالشروط والضوابط الواردة بالمنشور رقم (٥) لسنة ١٩٩٥ .

الخصم الضريبي :

استنادا للمادة ٢٣ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ التي نصت علي أن المسجل عند حساب الضريبة ان يخصم من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده او حسابه من ضريبة علي مردودات المبيعات وما سبق تحميله من هذه الضريبة علي مدخلاته ٠٠٠ الخ .

وبالتالي اقتصرت المادة الخصم على السلع دون الخدمات وبالتالي فإنه لا يسرى الخصم علي خدمة المقاولات باعتبارها خدمه من خدمات التشغيل للغير الواردة بالجدول رقم ٢ المرافق للقانون الا انه طبقا للمادة ٢٣ مكرر من القانون الصادر بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ فقد نصت علي (للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة .

وبالتالي يحق لشركات المقاولات خصم الضريبة السابق سدادها علي الآلات والمعدات و أجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في تأدية خدمة المقاولات .





(توصيات الفحص)

قبل التعرض للتوصيات التي أفرزتها الدراسة والمتعلقة بأعمال الفحص سواء الفحص المكتبي أو الفحص الميداني لزم التذكير بضرورة اتباع التعليمات الصادرة من المصلحة بضرورة اتباع الأربعة مراحل المتعلقة بكيفية إجراء الفحص وهي :

- ١- المرحلة الأولى : **تجميع البيانات والتحقق من صحتها** .
- ٢- المرحلة الثانية : **اختبارات المصادقية** .
- ٣- المرحلة الثالثة : **تقييم المخاطر وإجراءات الاختبارات** .
- ٤- المرحلة الرابعة : **الفحص المتعمق** .

وعلى الفاحص تطبيق كافة المراحل السابقة على أعمال الفحص أو الاكتفاء ببعضها طبقا لما يتراءى له أثناء القيام بالفحص ونظرا لما لطبيعة نشاط المقاولات الخاصة يجب مراعاة التالي ذكره :



- يتم الإطلاع على طلب تسجيل الشركة والتعرف على الكيان القانوني .
- التعرف على النشاط الرئيسي للشركة والعنوان وأية أنشطة أخرى والبطاقة الضريبية والسجل التجاري والبطاقة الإستيرادية إن وجدت وكذا عدد الفروع التابعة للشركة وعناوينها وطبيعة نشاط كل فرع .
- الإطلاع على الإقرارات الشهرية المقدمة من المسجل خلال فترة الفحص والفترات السابقة .
- الإطلاع على تقارير الفحص السابقة وما بها من توصيات واقتراحات .
- الإطلاع على الملاحظات الواردة بتقارير الفحص وأسباب الفروق المكتشفة إن وجدت .
- الإطلاع على التظلمات والدعاوى المقدمة من الشركة ونتائج الرد عليها.

- الإطلاع على التعاملات الواردة من المصادر الداخلية وأية مصادر أخرى خارجية منها (المأموريات/ الجمارك/ الحصر/ إستيفاءات/ الرقابة الصناعية ٠٠ الخ)
- الإطلاع على التعليمات والمنشورات والاتفاقيات الخاصة بالنشاط وخاصة الحديث منها.
- تحديد فترة الفحص والتعليمات والمنشورات المتعلقة بهذه الفترة .
- إعداد نماذج من الأسئلة المتوقع إثارها عن النشاط.
- إعداد خطة لفحص الملف في ضوء ما تم الحصول عليه من معلومات في ضوء ماتم استنتاجه من الخطوات السابقة.
- مناقشة رئيس المجموعة في خطة الفحص والاتفاق علي النقاط الرئيسية في الفحص .
- الإطلاع على تقارير المعاينة والمناقشة والخروج منها بنتائج لصالح الفحص .



المقابلة مع الشخص المسئول بالشركة ومناقشته بهدف التعرف على ما يلي •

- الهيكل التنظيمي للشركة لتحديد الاختصاصات والمسئوليات
- الشكل القانوني للشركة
- التعرف على النظام المحاسبي المتبع •
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية المطبق للشركة •
- التعرف على النشاط الأساسي للشركة والأنشطة الفرعية لها •

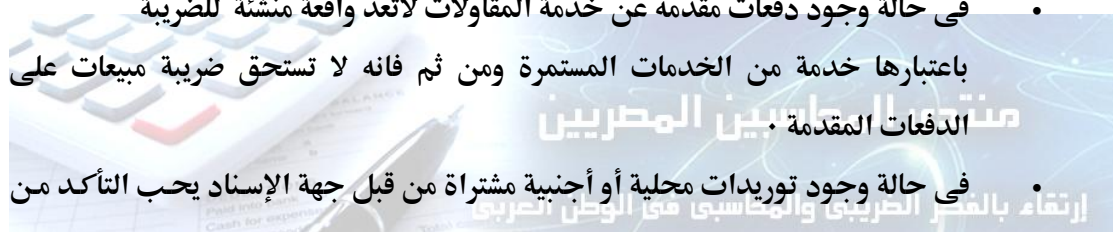
ويتم بعد ذلك إجراء خطوات الفحص كما يلي :

- تبويب الإقرارات الشهرية •
- التأكد من ميعاد تقديم الإقرارات •

- مراجعة الناحية الحسابية للإقرارات
- الاطلاع على إيصالات السداد الخاصة بالإقرارات
- الاطلاع على العقد المبرم بين الشركة (المقاول) وبين جهة الإسناد
- التعرف على الآلات والمعدات المستخدمة في عملية المقاول ومعرفة مصدر شراء هذه المعدات
- التعرف هل هناك إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن والاطلاع على العقود المبرمة بين المقاول العمومي ومقاول الباطن والتعرف على طبيعة الأعمال المبرمة في العقد وهل هناك نص واضح على تحميل المقاول الباطن بضريبة المبيعات من عدمه
- التعرف على نوعية العقد المبرم من عقود السعر الثابت ، عقود السعر المحدد ، عقود المراجعة
- الاطلاع على العقد المبرم ومعرفة الأعمال التي يتضمنها العقد سواء قطاع المبانى ، قطاع المبانى الخاصة ، الأعمال الكهرو ميكانيكيا ، قطاع المرافق والطرق أو قطاع البترول وذلك لتحديد فئة الضريبة المناسبة
- الاطلاع على المستخلصات الصادرة والتأكد من توقيع المهندس الاستشارى
- مقارنة إيرادات المستخلصات بدفتر اليومية العامة
- الاطلاع على دفتر الأستاذ العام ومقارنته بأذون الصرف وأذون القبض
- مقارنة دفتر الصندوق بأذون الصرف وأذون القبض
- مقارنة دفتر البنك بإشعارات الخصم أو إشعارات الإضافة
- الاطلاع على دفتر تكاليف العمليات للتعرف على المواد والأجور المباشرة الداخلة في عملية المقاول
- الاطلاع على التوريدات المحلية والتأكد من وجود فواتير لجميع هذه التوريدات المحلية (المواد) الداخلة في عملية المقاول
- فى حالة عدم وجود فواتير للمواد الداخلة فى عملية المقاول فيتبع النظام الاصلى للمصلحة فى هذا الخصوص
- الاطلاع على التوريدات المستوردة الداخلة فى عملية المقاول
- الاطلاع على دفتر الموردين ومقارنته بفواتير التوريدات
- مقارنة دفتر الموردين بحساب أستاذ الموردين
- مقارنة دفتر حساب الأستاذ العام بحساب أستاذ الموردين
- مقارنة الأصول الثابتة العام الحالى بالعام السابق والتعرف على ما طرأ بها من تعديلات ومعرفة أسباب هذه التعديلات حتى نتمكن من معرفة ما قامت به المنشأة من أعمال لنفسها أو عن طريق الغير لمتابعته ، ومعرفة اى استبعادات للأصول

- الاطلاع على حساب الصندوق والبنك للتأكد من المشتريات والإيرادات النقدية .
- مقارنة الإيرادات الواردة بالميزانية بما هو وارد بدفتر الإيرادات .
- تحليل بنود الإيرادات الواردة بالميزانية للتأكد والتعرف على الإيرادات الخاضعة للضريبة
- الاطلاع على دفتر وملف العقود للتعرف على ملخصات العقود .
- الاطلاع على ملف المناقصات للتعرف على قيمة العقد وأسعار العمليات .
- الاطلاع على ملخص العمليات تحت التنفيذ للتعرف على كمية المواد والأدوات المستخدمة في المقولة .
- الاطلاع على قوائم حصر التكاليف الأسبوعية للتعرف على المستندات المسلمة بالموقع والمصاريف الأخرى .
- مقارنة قوائم حصر التكاليف الشهرية بقوائم حصر التكاليف الأسبوعية .
- الاطلاع على دفتر أستاذ المقاولين من الباطن ومقارنته بأذن التسوية .
- الاطلاع على دفتر يومية المشتريات الخاصة بالعقود ومقارنته بدفتر الموردين ومقارنته باليومية العامة .
- الاطلاع على دفتر أستاذ مساعد آلات العقود لمعرفة الآلات والمعدات المستخدمة في موقع العمل .
- التعرف على الوارد والمنصرف من المواد عن طريق الاطلاع على دفتر مخزن العملية .
- الاطلاع على سجل عنصر المواد لتحديد تكلفة المواد المنصرفة .
- الاطلاع على سجل عنصر الأجور لتحديد الأجور الشهرية التي تحملته المنشأة مقابل إنجاز العقود .
- الاطلاع على سجل الأصول الثابتة واهلاكاتها ومقارنتها بدفتر أستاذ مساعد آلات العقود
- الاطلاع على سجل عنصر المصروفات للتعرف على كافة المصروفات المنصرفة للمقولة بخلاف الأجور والمواد المباشرة
- مقارنة سجل المواد وسجل الأجور بدفتر تكاليف العمليات .
- مقارنة سجل المواد بدفتر تكاليف العمليات بدفتر الموردين في حالة وجود مقاول باطن
- الاطلاع على مستخلصات مقاول الباطن ومطابقتها مع مستخلصات العملاء .
- الاطلاع على مستخلصات مقاول الباطن ومقارنته بحساب أستاذ مقاول الباطن
- الاطلاع على دفتر تقرير الأعمال الشهري ومقارنته بالمستخلصات الصادرة .
- الاطلاع على ضريبة المبيعات المستحقة على المستخلصات الواردة بالمستخلص ومقارنتها بالضريبة الواردة بالإقرارات .
- مقارنة حساب أستاذ ضريبة المبيعات بدفتر الأستاذ بضريبة المبيعات المستحقة على المستخلصات .

- الاطلاع على حساب ضريبة المبيعات ومقارنته بدفتر الأستاذ بما هو وارد بالميزانية .
- الاطلاع على دفتر الاعتمادات المستندية والتعرف على كيفية التصرف في البضاعة والمواد الواردة .
- مقارنة البيانات الواردة بحساب أستاذ ضريبة المبيعات بدفتر اليومية العامة .
- تحليل موضوع العقد تحليلاً دقيقاً وذلك للتوصل إلى الفئة الصحيحة للمقولة طبقاً للفئات الواردة بالمنشور ٥ لسنة ١٩٩٤ .
- في حالة تداخل أكثر من عنصر من عناصر المقاولات داخل عقد المقاولات فيتم الأخذ بالصفة الغالبة للعقد ، وسعر الضريبة يحدد في ضوء ذلك ، باستثناء الأعمال الكهروميكانيكية لا يتم تطبيق الصفة الغالبة عليه في مشمول العقد أعمال مقاولات أخرى .
- الاهتمام بفحص بنود الحسابات الختامية :
- يجب تحليل بند مشروعات تحت التنفيذ
- تحليل الإضافات والاستبعادات تحت التنفيذ
- تحليل بند الإيرادات الأخرى لمعرفة الإيرادات الخاضعة من الإيرادات الغير خاضعة .
- في حالة وجود دفعات مقدمه عن خدمة المقاولات لاتعد واقعة منشئة للضريبة باعتبارها خدمة من الخدمات المستمرة ومن ثم فانه لا تستحق ضريبة مبيعات على الدفعات المقدمة .
- في حالة وجود توريدات محلية أو أجنبية مشتراة من قبل جهة الإسناد يجب التأكد من إدراجها ضمن بنود المقاولات وإخضاع كامل المقاولات للمقررة بالمنشور ٥ لسنة ١٩٩٤ .



ملخص الدراسة

أهم المعايير لفحص نشاط المقاولات

تعتبر خدمة المقاولات من خدمات التشغيل للغير التي أخضعت للضريبة وصدر منشور المصلحة رقم (٥) لسنة ١٩٩٤ في هذا الشأن يتضمن بعض أنواع المقاولات والأسس التحاسبية لقطاع المقاولات بشأن الضريبة العامة على المبيعات .

ينقسم نشاط المقاولات من حيث طبيعته إلى نوعين :-

- أ - شركات تقوم بالإنشاءات كاملة وتشتري كل ما تحتاجه عملية المقاولات من سلع من السوق أو الاستيراد من الخارج " أى أنها لا تقوم بصناعة أى شئى "
- ب _ شركات تقوم بالإنشاءات كاملة وتمتلك ورشا ومصانع لانتاج مستلزمات عملية المقاولات .

المعاملة الضريبية لخدمة المقاولات .

صدر القرار الوزارى رقم ٣٤ لسنة ١٩٩٤ باعتبار خدمة المقاولات من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة وارتقاء بالفكر الضريبى والمهاسبى فى الوطن العربى وبالتالي تعتبر واقعة إصدار المستخلص هى واقعة استحقاق الضريبة على خدمة المقاولات حيث يعتبر

المستخلص بمثابة فاتورة .

الوعاء الخاضع للضريبة لخدمة المقاولات .

هى قيمة المستخلص قبل خصم الاستقطاعات والجزاءات والدفعة الهندسية وضرائب الدخل حسب

فئة المقاولات طبقا لمنشور رقم (٥) لسنة ١٩٩٤

ويتم مطابقة المستخلصات الصادرة مع قيمة العقد فى نهاية تنفيذ المقاولات للتأكد من صحة تحصيل

الضريبة .

بعض المصطلحات المستخدمة في نشاط المقاولات .

- ١ - المقاول العمومي : - هو المسؤول العام لجهة الإسناد عن الأعمال المؤداة
- ٢ - عقد المقاولية : - هو عقد مكتوب بين طرفين إحداهما يشمل صاحب العمل ويسمى جهة الإسناد والآخر هو الشخص أو الجهة الموكل لها تنفيذ بنود العقد ويسمى
- المقاول العمومي .
- ٣ - المستخلص : - هو عبارة عن بيان بكمية وفئة وقيمة الأعمال التي تم تنفيذها من قبل
- المقاول .
- ٤ - التشوينات : - هي عبارة عن المواد التي يقوم المقاول بتوريدها إلى موقع العملية .

- ٥ - جهة الإسناد : - هي الجهة المستفيدة من أداء المقاول العمومي للأعمال .
- ٦ - مقاول الباطن : - هو الجهة أو الشخص الذي يتعهد بتنفيذ جزء من أعمال المقاول العمومي .
- ٧ - عقد مقاوله باطن : - هو عقد مكتوب بين طرفين الأول المقاول العمومي والآخر المقاول الباطن

يتعهد فيه المقاول الباطن بتنفيذ بعض الأعمال .

الأسس المحاسبية في مجال المقاولات

النظام المحاسبي لشركات المقاولات يعتمد على مجموعة من الدفاتر والسجلات والقوائم المالية ذات طبيعة خاصة تختلف عن مثيلاتها في المنشآت الصناعية والخدمية والتجارية .

أهم الدفاتر والسجلات المستخدمة في نشاط المقاولات

المجموعة الدفترية (دفاتر رئيسية)

١ - اليومية العامة .

٢ - الأستاذ العام .

المجموعة الدفترية الفرعية (الدفاتر المساعدة)

١ - دفتر الإيرادات

• يتم إثبات الإيراد من واقع المستخلص الموقع من الاستشاري للمشروع .

٢ - دفتر تكاليف العمليات

• يتم إثبات المصروفات المباشرة على العملية من مواد وأجور .

٣ - دفتر المصروفات العمومية

• يتم إثبات كافة المصروفات عدا المصروفات المباشرة على العمليات

٤ - دفتر الصندوق

• يتم إثبات كافة المدفوعات والمقبوضات

٥ - دفتر البنك

• يتم إثبات كافة المعاملات البنكية سواء مدفوعات أو مقبوضات .

٦ - دفتر التسويات

• يتم إثبات كافة المعاملات التي لا يوجد بها دفتر متخصص من واقع المستندات الخاصة بها .

٧ - دفتر يومية مقاولي الباطن

• يتم إثبات كافة المعاملات الخاصة بمقاولي الباطن

المجموعة الدفترية المساعدة (دفاتر أستاذ مساعدة وتعليمية)

تتضمن هذه الحسابات الإجمالية مثل

(ح / الأجور - دفتر أستاذ العملاء _ دفتر أستاذ الموردین _ دفتر أستاذ المدينین _ دفتر أستاذ

الدائنين)

أهم المستندات والسجلات المستخدمة فى نشاط المقاولات

١ - دفتر عقود وملف العقود

وهو دفتر يبنى يسجل فيه ملخصات العقود أما ملف العقود فيحفظ به العقود الأصلية الموقع عليها وأى

مكاتبات متعلقة بالعقد .

٢ - ملف المناقصات

يحتوى هذا الملف على تحديد قيمة العقد ويستخدم عادة لتحديد أسعار العمليات المختلفة على

حسب المواصفات المحددة .

٣ - ملخص العمليات تحت التنفيذ

يحدد فيه مراحل تنفيذ العمليات على مدة العقد المتفق عليها حتى لا تتعرض المنشأة إلى الجزاءات .

٤ - قوائم حصر التكاليف الأسبوعية والتكاليف الشهرية

تستخدم هذه القوائم لحصر التكاليف فى نهاية الأسبوع وكذلك فى نهاية الشهر من واقع المستندات

المسلمة للموقع وملخصات الأجور الأسبوعية والشهرية

الحسابات الختامية والميزانية

١ - الاطلاع على حـ / العمليات (التشغيل)

الاطلاع على الجانب الدائن ومقارنة رقم الإيرادات مع أجمالى المستخلصات المقر عنها .

٢ - الاطلاع على حـ / أ . خ

التأكد من بند إيرادات أخرى الواردة فى حـ / أ . خ والاطلاع على المستندات الخاصة به

٣ - الاطلاع على الميزانية العمومية

- يتم الاطلاع على إضافات الأصول ومعرفة مصدر هذه الاحتياجات .

- الاطلاع على ح / جارى الشركاء لمعرفة وجود أعمال تتم عن طريق ح / جارى الشركاء
- الاطلاع على أرصدة دائنة أخرى الموجودة بالميزانية .
- الاطلاع على ح / تأمينات لدى الغير لمعرفة قيمة التأمين النهائي لعقود المقاولات .
- الاطلاع على ح / الدفعات المقدمة ومعرفة نسبتها من العقود حتى يتم مقارنة العقود بالمستخلصات الفعلية .

كيفية إجراء الفحص لنشاط المقاوله .

لابد من اتباع الأربعة مراحل المتعلق بكيفية إجراء الفحص وهي :

- ١- المرحلة الأولى : - تجميع البيانات والتحقق من صحتها .
- ٢- المرحلة الثانية : - اختبارات المصادقية .
- ٣- المرحلة الثالثة : - تقييم المخاطر وإجراءات الاختبارات .
- ٤- المرحلة الرابعة : - الفحص المتعمق .

أولا : مرحلة تجميع البيانات والتحقق من صحتها .



- وتتم هذه المرحلة عن طريق إجراء فحص مكتبي جيد يتم من خلاله المعرفة التامة بما يلي :
- الاطلاع على طلب تسجيل الشركة والتعرف على الكيان القانوني .
 - التعرف على النشاط الرئيسي للشركة وأي أنشطة أخرى .
 - الاطلاع على البطاقة الضريبية الاستيرادية والسجل التجاري .
 - معرفة عنوان الشركة الرئيسي و عناوينها الفرعية .
 - الاطلاع على الإقرارات الشهرية المقدمة من المسجل خلال فترة الفحص والفترات السابقة .
 - الاطلاع على تقارير الفحص السابقة وما بها من توصيات والتعرف على نقاط القصور والضعف .
 - الاطلاع على التعاملات الواردة من المصادر الداخلية بالمصلحة والمصادر الخارجية .
 - الاطلاع على التعليمات والمنشورات والاتفاقيات الخاصة بالنشاط .
 - أعداد نماذج من الأسئلة المتوقع أثارها عن النشاط .
 - الاطلاع على تقارير المعاينة والمناقشة السابقة .
 - أعداد خطة لفحص الملف في ضوء ما تم الحصول عليه من معلومات .

أجراء المراحل الباقية من خلال الفحص الميداني .

يراعى الآتي عند أجراء الفحص الميداني :-

المقابلة من الشخص المسئول بالشركة ومناقشته بهدف التعرف على ما يلي :-

- الهيكل التنظيمي للشركة .
- التعرف على النظام المحاسبي للشركة .
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية للشركة .
- التعرف على النشاط الرئيسي للشركة .

إجراء خطوات الفحص :-

- تبويب الإقرارات الشهرية والتأكد من ميعاد تقديم الإقرارات ومراجعة الإقرارات من الناحية الحسابية والاطلاع على إيصالات السداد .
- الاطلاع على العقد المبرم بين الشركة وبين جهة الإسناد ومعرفة الأعمال التي يتضمنها العقد سواء قطاع المباني أو قطاع المباني الخاصة أو أعمال كهر وميكانيكية أو قطاع مرافق وأعمال الطرق أو قطاع البترول وذلك لتحديد فئة الضريبة طبقاً لمنشور المصلحة رقم (٥) لسنة ١٩٩٤
- التعرف على سعر العقد وهل هناك أعمال إضافية للعقد أو هناك شروط خاصة بزيادة السعر .
- التعرف على أن هناك إسناد بعض الأعمال الفرعية لمقاولي الباطن والاطلاع على العقود المبرمة بين المقاول العمومي ومقاول الباطن .
- التعرف على أن الشركة تقوم بشراء المواد والخامات من السوق المحلي أو الاستيراد من الخارج أم تمتلك مصانع أو ورشة لتصنيع بعض الخامات والمواد .
- الاطلاع على المستخلصات الصادرة والتأكد من توقيع الاستشاري عليها .
- مقارنة إيرادات المستخلصات بدفتر اليومية العامة .
- الاطلاع على القيود المؤيدة .
- الاطلاع على الدفاتر المحاسبية الموجودة بالشركة ومراجعتها من الناحية الحسابية والشكلية وإجراء اختبارات المصدقية .
- الاطلاع على التوريدات المحلية والتأكد من وجود فواتير لجميع هذه التوريدات الداخلة في عملية المقاوله .
- الاطلاع على أذون الإفراج والتأكد من سداد الضريبة عند الجمارك للمواد والخامات الداخلة في المقاوله .

- الاطلاع على حـ / إيراد العمليات .
- الاطلاع على حـ / أ . خ
- تحليل الميزانية العمومية .

ملخص للمنشورات والتعليمات التي صدرت عن المصلحة

والمعلقة بنشاط المقاولات

م	الرقم	التاريخ	الصفة / الجهة	الموضوع
١	-	١٩٩٣/٧/١٧	كتاب / البحوث	وعاء ضريبة المبيعات على خدمة المقاولات الواردة بالتعليمات المصلحية رقم ٣ لسنة ١٩٩٣ م
٢	٣	١٩٩٣/٤/١٨	تعليمات / البحوث	بشأن ما أثير من استفسارات عن خدمات التشغيل للغير
٣	٥	١٩٩٣/٤/١٠	مشور / البحوث	بشأن قواعد وأسس المحاسبة لخدمة المقاولات بشأن الضريبة العامة على المبيعات مرفقا به أسس تحاسبه لقطاع المقاولات
٤	-	١٩٩٤/٩/٦	كتاب / البحوث الوطن	كتاب موجه إلى أو تيس مصر بشأن كيفية المعاملة الضريبية لتعاقداتهم مع مقاولي العموم
٥	-	١٩٩٤/١٢/١٩	تعليمات / البحوث	بشأن المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ والخاص بخدمة المقاولات فيما يتعلق بأعمال الديكور
٦	٣	١٩٩٥/٧/١٨	تعليمات تذكيرية / البحوث	قواعد وأسس المحاسبة بخدمة المقاولات لا علاقة لها بالسلع موضوع المقاولات والتي تخضع بذاتها لفئة الضريبة المحددة لها كسلعة .
٧	-	١٩٩٦/١/١٧	كتاب مبلغ / الشؤون التنفيذية	الاجتماع الذي تم عقده مع جمعية رجال الأعمال بالإسكندرية يوم ١٣/١/١٩٩٦ م
٨	-	١٩٩٦/٢/٢٥	كتاب / البحوث	بشأن الاستفسار عن أعمال الحفر والجسات

بشأن أعمال جسات وأبحاث وتحليل التربة وكذا ما يتعلق بالخدمات الاستشارية والفنية	منشور تذكيري / البحوث	١٩٩٦/٤/٧	٢	٩
بشأن الإفادة عن مدى خضوع نشاط بيع الوحدات السكنية للغير	كتاب / البحوث	١٩٩٦/٦/١٤	-	١٠
قرار السيد الأستاذ / رئيس المصلحة ورئيس الاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء رقم ١٩٩٧/٢١٦ .	قرار / رئيس المصلحة	١٩٩٧/٢/٢٤	-	١١
بيان أسس النسبة التي يتحملها المستفيد من أعمال المقاولات لمواجهة سداد الضريبة المستحقة على عقود المقاولات الخاصة بمشروعات الاستثمار العقاري	كتاب مبلغ / رئيس المصلحة	١٩٩٧/٧/٧	-	١٢
تحديد فئة الضريبة للمساعد كسلعة مصنعه وتم صدور تعليمات أخرى من البحوث في ٢٠٠/٤/٨ في نفس الخصوص .	كتاب / البحوث	١٩٩٨/٧/١٢	-	١٣
خدمات المقاولات التي تؤدي لدور العبادة	منشور تعليمات/البحوث	١٩٩٨/٩/٢	٢	١٤
كيفية تطبيق النسب الواردة بالمنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤	تعليمات تذكيرية/البحوث	١٩٩٩/٨/٢٢	١٢	١٥
عدم استحقاق ضريبة مبيعات على الدفعات المقدمة لخدمة المقاولات وقد أصدرت البحوث كتاب عموم رقم ٣٢ في ٢٠٠١/١١/١٨ في نفس الموضوع .	منشور / البحوث	١٩٩٩/٩/١٨	٥	١٦
أدراج صناعة السفن ضمن المنشور رقم ٥ لسنة ١٩٩٤ بالبند خامسا قطاع البترول والأعمال البحرية	منشور / رئيس المصلحة	١٩٩٩/٩/٣٠	٧	١٧
بشأن كيفية احتساب الضريبة على خدمات الضمان	تعليمات / البحوث	٢٠٠٠/٣/٧	٦	١٨
بشأن نشاط الاستثمار العقاري وعدم خضوعه في هذه الفترى	منشور / البحوث	٢٠٠٠/٣/١٢	٣	١٩
بشأن المعاملة الضريبية للمساعد الكهربائية	عموم / البحوث	٢٠٠٠/٤/٨	١١	٢٠

بشأن المعاملة الضريبية لعمليات نزع الحشائش وتطهير الترع والمصارف	عموم / البحوث	٢٠٠٠/٨/٨	١٨	٢١
الاستفسارات الواردة بشأن المعاملة الضريبية لعمليات نزع الحشائش وتطهير الترع والمصارف	عموم / البحوث	٢٠٠١/١/١١	٤	٢٢
بشأن التذكير بكيفية المعاملة الضريبية	عموم / البحوث	٢٠٠١/٢/٧	٥	٢٣
بشأن الاستفسارات الواردة للمصلحة عن كيفية المعاملة الضريبية لنشاط إنشاء الجمالونات - الهياكل المعدنية - تم إلغاؤها بصدور التعليمات رقم ٩ لسنة ٢٠٠٣	تعليمات / البحوث	٢٠٠١/٣/٢١	٣	٢٤
دراسة مقدمة من مأمورية الإسماعيلية بخصوص بعض الاقتراحات المتعلقة بنشاط المقاولات	عموم / البحوث	٢٠٠١/١١/١٨	٣٢	٢٥
بشأن مراعاة ما يلي عند الفحص ١ - الجزء المستورد بواسطة جهة الإسناد ٢ - الأعمال التي تمول عن طريق ٣ - الاستثمار العقاري ٤ - فحص المشتريات	تعليمات / الفحص	٢٠٠١/١٢/٤	٢٣	٢٦
بشأن الدراسة التحليلية الخاصة بضريبة المبيعات المستحقة على عملية وإنشاء الإنفاق الصغيرة	كتاب / البحوث	٢٠٠٢/١/٢٢	-	٢٧
بشأن المعاملة الضريبية للنقل الداخل في عقد المقاوله	عموم / البحوث	٢٠٠٢/٢/٢	٤	٢٨
بشأن شركات التسويق العقاري	تعليمات تذكيرية / رئيس المصلحة	٢٠٠٢/١١/٣	٢٣	٢٩

بشأن الإفادة بالرأى والاستفسارات عن المعاملة الضريبية لعملية تجهيز وتصنيع منشأ معدنى وإنشاء بعض الأعمال المدنية لتثبيت وتركيب المنشأ المعدنى .	عموم / البحوث	٢٠٠٣/٤/١٠	٩	٣٠
المعاملة الضريبية لأعمال الديكور	-	-	-	٣١
المعاملة الضريبية للتكييف المركزى	-	-	-	٣٢
تم صدور المنشور رقم (بدون) لسنة ٢٠٠٤ والمتعلق بالمعاملة الضريبية لخدمة المقاولات بصفة عامة وذلك فى ضوء أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والقانون ١١ لسنة ٢٠٠٢ وكذا المنشور ٥ لسنة ١٩٩٤	-	-	-	٣٣



تم بحمد الله



منتدى المحاسبين المصريين

www.aliahmedali.com/forum/index.php