



جامعة دمشق  
كلية الاقتصاد  
قسم المحاسبة

# دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية (دراسة ميدانية)

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد

محمد معاذ محمد أديب الدوس

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد خالد المهنايني

1435هـ

2014م

# التصريح

## دور المدقق الخارجي في التكاليف الضريبي دراسة ميدانية

أصرح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة من أي عمل علمي آخر، ولم يسبق أن  
قبلت للحصول على أية شهادة أو درجة علمية.

محمد معاذ محمد أبو بوب الدروس

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقُلْ  
رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا

صَدَقَ بِهِ الْعَظِيمُ

{ وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللّٰهُ عَمَلَكُمْ

وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ }

[التوبة<sup>قل</sup> 105]

# دور المدقق الخارجي في التكلفة الضريبي في سورية

## (دراسة ميدانية)

إعداد: محمد معاذ محمد أديب الدوس

موافقة أعضاء لجنة الحكم

	عضواً مشرفاً	أ. د. محمد خالد المهاني الأستاذ في قسم المحاسبة
	عضواً	أ. د. حسين دحدوح الأستاذ في قسم المحاسبة
	عضواً	د. ابراهيم العدي الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة

# إهداء

إلى خير البشر من روحه بيننا حاضرة وإلى أعمالنا ناظرة رسول الإسلام والسلام محمد  
عليه الصلاة والسلام...

إلى من تحب أقدامها تكمن الجنة، من يرافقني دعائها في كل مكان إلى أمي  
أطال الله في عمرها...

إلى أول من علمني وأخذ بيدي إلى نبع العطاء أبي العزيز أطال الله في عمره...  
إلى من أشد بهم أزي أخواي العزيزات دون استثناء...

إلى كل من ساهم في إنجاز هذه المذكرة من بعيد أو من قريب وخاصة إلى  
الصديق والأخ الكبير بديع الشبلي الذي قدم لي الدفع اللازم لإتمام هذا العمل  
ولم يبخل بعطائه وبنصحه وإرشاده...

إلى كل صديق مخلص في هذا الزمان...

إلى من بفضلهم وصلت إلى ما أنا عليه أساتذتي بمختلف المراحل وكل أساتذة  
كلية الاقتصاد...

إلى كل من سعتهم ذاكرتي... ولم تسعهم مذكرتي...

أهدي ثمرة جهدي المتواضع...

## شكر وتقدير وعرفان

الحمد لله الذي بحمده تتم الصالحات وأشكر الله تعالى دائماً وأبداً من قبل ومن بعد على ما أولاني به من نعم وما أسبغه عليّ من شيم، فهو الموفق سبحانه لي في كل أمر فقد منحني من الصحة والعافية والبلد والمثابرة ما مكّني من إنجاز هذا البحث وما هذا البحث إلا قليل من كثير مما أفاض الله به عليّ ولا أنسى بعد فضل الله فضل جامعة دمشق تلك المنارة الشامخة والتي خرجت القادة والعلماء فلها مني كل الشكر والتقدير. ومن منطلق حديث الرسول صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله" فشكري الجزيل وتقديري العميق لكل أساتذة جامعة دمشق وعلى رأسهم كل من درسني خلال مسيرتي فيها وأولهم أستاذي المشرف الأستاذ الدكتور / محمد خالد المهاييني والذي تفضل بالإشراف على هذا البحث على ما قدمه من نصح وتوجيه بالرغم من ضيق وقته وكثرة مشاغله ومسؤولياته فقد عمّرني بلطفه، ولم يدخر جهداً إلا بذله، ولم يتوان عن تقديم النصح والإرشاد لي ولم يدخر جهداً في تشجيعي ومساعدتي لإنجاز هذا العمل، نعم الأستاذ. كما أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى أعضاء لجنة الحكم الذين تفضلوا بقبول المشاركة بمناقشة هذه الرسالة والحكم عليها ليضيفوا عليها من ملاحظاتهم ما يكملها كما أتوجه بالشكر إلى الدكتور قاسم نعيم علي ملاحظاته ومتابعته لإتمام الدراسة الميدانية كما وأتوجه بالشكر والعرفان إلى والدي لصبرهم عليّ طلباتي، ولتوفيرهم الجو الدراسي المناسب لي وتأمينهم كل ما احتجت إليه. وأشكر أخواتي اللواتي كن لي سنداً ودعماً، وأخيراً أسجل كل الشكر إلى أولئك المجهولين لما قدموه لي من تعاون ونصح وجهد ولو بكلمة طيبة منطوقة أو مكتوبة راجياً لهم جميعاً السلامة والتوفيق، وأخيراً أشكر كل من ساعد وساهم في إنجاز هذا البحث من أساتذة وزملاء وعاملين بمديرية مالية دمشق والله أسأل أن يكون هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم وآمل من الله تعالى أن يكون هذا البحث لبنة في بناء المعرفة الإنسانية النافعة للأجيال الحاضرة والقادمة.

## ملخص البحث

# دور المدقق الخارجي في التكاليف الضريبي في سورية (دراسة ميدانية)

إعداد: محمد معاذ محمد أديب الدوس

إشراف: الأستاذ الدكتور محمد خالد المهاني

هدف هذا البحث لاستكشاف الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي حيث تشكل المراجعة الخارجية عاملاً هاماً في عملية التكاليف الضريبي في قدرتها على ضبط عملية التكاليف الضريبي وجعلها أكثر سلاسة وفي إخراج بيانات ضريبية تتسم بالدقة والمصداقية وبالتالي التكاليف الحقيقي العادل الذي يحقق أهداف مختلف الأطراف حيث تعمل على زيادة وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي وكشف وردع حالات التهرب الضريبي، ومراقبة عملية التكاليف الضريبي بشكل شبه كامل وتقليل تكاليف التحصيل بما يعود بالنفع على الخزينة العامة ومساندة الدوائر المالية وتخفيف الأعباء والمجهود الذي تبذله الدوائر الضريبية من خلال الاعتماد على البيان الضريبي الذي سيقدمه المكلف بعد عملية تدقيق فعالة تسهم بشكل كبير في منع حالات التهرب الجوهرية المقصودة وغير المقصودة الناتجة عن الغش والخطأ في كل من البيانات الضريبية المقدمة والبيانات المالية المستند إليها في إعداد هذه البيانات، كما قام الباحث بزيارة ميدانية لقسم كبار المكلفين في مديرية مالية دمشق تم من خلالها دراسة عملية التكاليف الضريبي والبيان الضريبي الذي يقدمه المكلف للدوائر المالية المختصة والذي يعد ويعتمد من قبل مدقق حسابات كما تم تعزيز ذلك بدراسة ميدانية بالاستناد إلى استبانة لاختبار فروض البحث وقد تم التوصل من خلالها إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها أن التدقيق الخارجي له دور ايجابي في تحسين جودة التكاليف الضريبي من حيث أن اعتماد الدوائر المالية على البيان الضريبي المعد والمعتمد من قبل مدقق حسابات تؤكد من وجود عملية تدقيق سابقة يؤدي إلى تقليل تكاليف التحصيل الضريبي ويسهم في الانتقال من أسلوب التدقيق الشامل للبيانات إلى التدقيق الانتقائي ويساعد في التخلص من التراكمات الضريبية السابقة.



# قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
مقدمة	1
مشكلة البحث	2
أهمية البحث	2
أهداف البحث	2
فروض البحث	3
منهج البحث	3
الدراسات السابقة	3
الفصل الأول: التدقيق الخارجي والتكليف الضريبي	10
المبحث الأول: عملية التدقيق الخارجي	11
المبحث الثاني: علاقة المدقق الخارجي بالضريبة	15
أولاً: الضريبة	15
ثانياً: علاقة المدقق الخارجي بالتكليف الضريبي	22
الفصل الثاني: التنظيم الضريبي وقواعد وإجراءات الربط والتحصيل والاعتراض	38
المبحث الأول: النظام الضريبي	39
أولاً: أسس النظام الضريبي	39
ثانياً: النظام الضريبي السوري	41
ثالثاً: تطور النظام الضريبي السوري	43
المبحث الثاني: مراحل التكليف الضريبي	51
أولاً: قياس الدخل الخاضع للضريبة (تحديد وعاء الضريبة)	51
ثانياً: ربط الضريبة	57
ثالثاً: تحصيل الضريبة	57
المبحث الثالث: مراحل التكليف الضريبي في سورية تجربة مديرية مالية دمشق قسم كبار المكلفين	67
أولاً: كبار المكلفين في سورية	67
ثانياً: مراحل التكليف الضريبي في قسم كبار المكلفين	68
الفصل الثالث: البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية	90
المبحث الأول: البيان الضريبي وأهميته	90
أولاً البيان الضريبي	90
ثانياً: أهمية البيانات الضريبية	91
المبحث الثاني: البيان الضريبي في سورية	94

الموضوع	الصفحة
أولاً: أنواع البيانات الضريبية في سورية	94
ثانياً: خصائص البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية في سورية	96
المبحث الثالث: إعداد وتدقيق بيان ضريبة الأرباح الحقيقية	100
أولاً: إعداد البيان الضريبي	100
ثانياً: تدقيق بيان ضريبة الأرباح الحقيقية في سورية	107
المبحث الرابع: مصداقية بيان ضريبة الأرباح الحقيقية والجهات الرقابية عليه	115
أولاً: مصداقية بيان ضريبة الأرباح الحقيقية	115
ثانياً: الجهات الرقابية على البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية	115
المبحث الخامس: مدى اعتماد الدوائر الضريبية على البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية المدقق والمعتمد من المحاسب القانوني	118
المبحث السادس: مسؤولية المحاسب القانوني المتعلقة بالبيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية في سورية	121
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	126
المبحث الأول: منهجية الدراسة	126
المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة واختبار الفروض	132
أولاً: عرض البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة	132
ثانياً: تحليل بيانات الدراسة	138
ثالثاً: اختبار فروض الدراسة	163
المبحث الثالث: النتائج والتوصيات	168
أولاً: النتائج	168
ثانياً: التوصيات	169
الملاحق	170
ملحق رقم (1) دليل مراجعة ضريبية صادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)	170
ملحق رقم (2) استثمار الاستبيان	186
المراجع	193
ملخص باللغة الانكليزية	202

## مقدمة:

يعتبر الإصلاح الضريبي في سورية من أهم ما تسعى إليه وزارة المالية ويتمحور هذا الإصلاح حول عدد من النقاط أهمها التقليل من التراكمات الضريبية والوصول إلى علاقة جيدة بالمكلفين وتحديد الضريبة بشكل عادل ولا شك في أن تقدير الربح الخاضع للضريبة هو من أعقد جوانب العمل الضريبي لأن الوصول إلى التقدير الحقيقي لوعاء الضريبة يعد شرطاً لازماً لتحقيق مصلحة كل من المكلف والإدارة الضريبية ولتحقيق ذلك فإن التشريعات الحديثة أولت المدقق الخارجي مسؤولية إعداد واعتماد البيان الضريبي وذلك للاستفادة من عمله في عملية التكاليف الضريبي وتقدير وعاء الضريبة وفي الحديث عن ضريبة دخل الأرباح الحقيقية وآلية تحققها نجد بأن المكلف ملزم بتقديم بيان ضريبي خلال مهل قانونية تبين نتيجة الأعمال خلال سنة التكاليف ومن ثم يقوم بمراقبة الدخل بدراسته والتأكد من صحة المعلومات الواردة بالبيان الضريبي وذلك بالاستئناس بالدفاتر والسجلات النظامية والوثائق المرتبطة بها وصولاً لتحديد رقم العمل والربح الضريبي الذي يختلف حكماً عن الربح المحاسبي وقد تقرر الدوائر المالية أيضاً عدم الأخذ بالبيانات الضريبية بشكل كامل كأساس لتقدير المادة الخاضعة للضريبة.

## مشكلة البحث:

إن متابعة عمل الدوائر المالية في الفترة السابقة يبين ضعف الاداء فيها و حدوث تراكمات في العمل الضريبي وقد أدى ذلك إلى إعادة النظر من قبل التشريعات الضريبية لإشراك المدقق الخارجي في عملية تحديد الربح الضريبي، وإن المتابع لهذه القضية يرى أن المدقق لم يتمكن من تقديم مساهمة واضحة في هذه العملية حيث تقوم الدوائر المالية بتجاهل تقارير المدققين والبيانات المدققة والمختومة من قبلهم، وتعيد تقدير الضرائب اعتماداً على مراقبي الدخل ويكون تقديرهم جزافياً في بعض الأحيان ويمكن صياغة المشكلة بالتساؤلات التالية:

إلى أي مدى يمكن ان يساهم المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي؟  
إلى أي مدى تعتمد الدوائر المالية على البيان الضريبي المعتمد من قبل المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي؟

إلى أي مدى يساهم اعتماد الدوائر المالية على البيان الضريبي في دعم عملية التكاليف الضريبي؟

## أهمية البحث:

- 1-يعايش هذا الموضوع الحياة العملية ويقدم دراسة عن الواقع الضريبي في سورية
- 2-تتبع أهمية هذا البحث، من خلال تقديمها نتائج وتوصيات تسهم في تطوير آليات التكاليف الضريبي في سورية
- 3-سوف يستفيد من هذا البحث الدارسون مستقبلا في هذا المجال، والباحثون، والمهتمون بموضوع دور البيانات الضريبية المعتمدة من مدقق الحسابات الخارجي في التكاليف الضريبي

## أهداف البحث:

- 1-التعرف على الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي
- 2-التعرف على طرق التكاليف الضريبي في سورية وتبيان القوانين المتعلقة به
- 3-معرفة كيفية إعداد البيان الضريبي وتبيان القوانين المتعلقة به
- 4-التعرف على مدى ثقة الدوائر المالية بالبيانات الضريبية المقدمة من قبل مدقق الحسابات الخارجي
- 5- التحقق من مدى مساهمة البيانات الضريبية في التكاليف الضريبي
- 6- تقديم التوصيات المناسبة من اجل الارتقاء بالتكاليف الضريبي في سورية

## فروض البحث:

### سيتم الانطلاق من الفروض الرئيسة التالية:

**الفرض الأول:** يساهم المدقق الخارجي بشكل فعال في عملية التكاليف الضريبي وتحمل المسؤولية القانونية المترتبة على ذلك.

**الفرض الثاني:** تعتمد الدوائر المالية على البيان الضريبي المعتمد من المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي.

**الفرض الثالث:** يساهم اعتماد الدوائر المالية على البيان الضريبي المدقق في عملية التكاليف الضريبي.

## منهج البحث:

اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال الكتب العلمية والتشريعات والإحصاءات والدراسات السابقة، إضافة إلى دراسة ميدانية لدراسة دور المدقق الخارجي في التكاليف الضريبي في سورية، ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم التوصيات التي تساهم في تطوير عملية التكاليف الضريبي ورفع كفاءة الأداء.

## الدراسات السابقة:

### أولاً: الدراسات باللغة العربية:

1-دراسة "المليجي" عام 1998 بعنوان: مدى كفاية الإفصاح المحاسبي في ضوء معايير المحاسبة المحلية والحوافز الضريبية من وجهة نظر الفاحص الضريبي مع دراسة تطبيقية على صناعة السياحة في مصر.

وقد تناولت الدراسة مدى كفاية الإفصاح المحاسبي في ضوء معايير المحاسبة المحلية والحوافز الضريبية من وجهة نظر الفاحص الضريبي في مصر وقد هدفت الدراسة إلى قياس مدى الإفصاح المحاسبي وكفايته في ضوء معايير المحاسبة المصرية في قطاع السياحة في مصر وقد تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد الوعاء الضريبي للشركات السياحية والفندقية بعد زوال فترة الإعفاء وما مدى تأثير كفاية الإفصاح المحاسبي بالمعايير المحاسبية المحلية بمصر والمنبثقة من المعايير الدولية، وكذلك الحوافز الضريبية التي جاء بها المشرع المصري، وقد هدفت الدراسة إلى تقليل الفجوة بين متخذ القرار بربط الضريبة والمكلف وذلك بهدف تقليل إجراءات الربط الجزافي أو التقدير وما يتعلق من حالات الطعن والتهرب من الضريبة وانخفاض الحصيلة

وقد أوضحت الدراسة أن الإفصاح غير كاف لاتخاذ قرارات الربط ومن التوصيات التي خرجت بها الدراسة بان يشترك خبراء الضريبة مع هيئة الرقابة عند وضع معايير الإفصاح المحاسبي<sup>(1)</sup>.

## 2-دراسة "حوسو" عام 2005 بعنوان: التدقيق للأغراض الضريبية.

وقد تناولت الدراسة التدقيق للأغراض الضريبية وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم التدقيق الضريبي وأنواعه وإمكانية تطويره وقد استخدم الباحث أسلوب القراءة التحليلي للدراسات النظرية المرتبطة بموضوع التدقيق سواء في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية أو الدول المجاورة، بالإضافة إلى منهج تحليل المضمون مستخدماً بذلك خبرته بالتحليل والاستنتاج، من خلال مواقعه العملية كمصدق حسابات قانوني مجاز في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، وكذلك من خلال عمله كمدير لأكثر من دائرة ضريبية في وزارة المالية في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي، والتحايل في الحسابات، لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية، أو قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية في فلسطين أو الخارج، وإنما أيضاً في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة، وخاصة مواردها البشرية، وتعاونها بشكل علمي ومدرس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء كانت على مستوى الصعيد العملي أو الأكاديمي<sup>(2)</sup>.

## 3-دراسة "صلاح الدين" عام 2005 بعنوان: مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

وقد تناولت الدراسة مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد الدوائر المالية على البيانات المالية المقدمة والتحقق من درجة مصداقيتها وقد تم أخذ بيانات مالية مدققة من ميزانية عمومية وقائمة دخل لثلاث شركات مساهمة خصوصية وحقيقية من واقع ملفات دائرة ضريبة الدخل الفلسطينية، حيث تم مراعاة أسس معينة لاختيار تلك الشركات المساهمة لتكون عينة ممثلة للواقع الفعلي، مثل اختلاف طبيعة نشاط الشركة، اختلاف أسباب الرفض،

---

<sup>(1)</sup>فؤاد السيد، المليحي، "مدى كفاية الإفصاح المحاسبي في ضوء معايير المحاسبة المحلية والحوافز الضريبية من وجهة

نظر الفاحص الضريبي مع دراسة تطبيقية على صناعة السياحة في مصر"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،

جامعة الإسكندرية، العدد 1، (مصر: 1998)، ص60.

<sup>(2)</sup>محمد محمود ذيب حوسو، "التدقيق للأغراض الضريبية"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005،

ص200.

اختلاف مأموري التقدير واختلاف المدقق الخارجي للبيانات المالية المدققة، حيث تم عرض كل حالة عملية في هذه الدراسة بشكل يبين المعلومات العامة عن الشركة، ونوع التقرير الصادر بشأن بياناتها المالية، إضافة إلى إرفاق البيانات المالية من ميزانية عمومية، وقائمة دخل وتفصيل للمصاريف الإدارية والعمومية، وتم بيان أسباب الرفض من قبل مأمور التقدير، ونوع الرفض فيما لو كان رفضاً كلياً أو جزئياً، وتم أيضاً احتساب المبلغ المفترض دفعه لو تم اعتماد البيانات المالية كما هي، ومقارنته مع المبلغ المدفوع فعلاً من قبل المكلف، وبيان الأساس الذي تم الاحتساب بموجبه للمبلغ المدفوع وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية: عدم وجود إجراءات فحص ضريبي واضحة ومكتوبة في دوائر ضريبة الدخل في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، قصور المدقق الخارجي في تسجيل اعتراضه على رفض البيانات المالية من قبل مأمور التقدير، بسبب عدم قدرته على إثبات الانحرافات في العملية التقديرية<sup>(1)</sup>.

4-دراسة "الحسيني" عام 2007 بعنوان: مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة والخاصة.

وقد تناولت الدراسة مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل في الشركات المساهمة في قطاع غزة، وقد هدفت لمعرفة ما إذا كانت الشركة المساهمة تحتفظ بأنظمة محاسبية، والتعرف على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تنتجها هذه الأنظمة، كما هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت دائرة ضريبة الدخل تقوم بفحص أساليب الرقابة للبرامج المحاسبية وتأثير ذلك على عملية التقدير، وتأثير تنظيم مهنة المحاسبة على عملية التقدير. وما هي طريقة التقدير الأكثر استخداماً من قبل دائرة الضريبة على الشركات المساهمة. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج كان من أهمها<sup>(2)</sup>:

أن الشركات المساهمة لديها مقومات النظام المحاسبي الجيد.

أن الشركات تستخدم وسائل الإفصاح بشكل جيد.

أن المشكلة في المعلومات المحاسبية التي تنتجها هذه الأنظمة أنها لا تتمتع بالمصادقية. الشركات تقوم بإعداد حساباتها بنفس الطريقة من عام لآخر.

---

<sup>(1)</sup>صلاح الدين، نادر، "مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية"، (رسالة ماجستير)، جامعة

النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص111.

<sup>(2)</sup>خالد هاني الحسيني، "مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية"، مرجع سابق،

2007، ص160.

5-دراسة "الخطيب" عام 2007 بعنوان: توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن.

وقد تناولت الدراسة توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن وقد هدفت الدراسة لتطوير عملية الفحص الضريبي في الأردن اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال البيانات والدراسات السابقة ذات الصلة في مجال البحث لتكوين خلفية نظرية كافية حول إدارة الجودة الشاملة، والأسلوب الوصفي القائم على دراسة واقع تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة، بهدف تسليط الضوء على واقع الفحص الضريبي مع وضع تصور منهجي لإجراءات الفحص الضريبي تحقيقاً لمتطلبات الجودة الشاملة وخلص البحث إلى النتائج التالية: عدم وجود تحديد وتوثيق لإجراءات الفحص الضريبي، وعدم وجود معايير فحص ضريبي يجعل نظام إدارة الجودة الشاملة المطبق في دائرة ضريبة الدخل عاجزاً عن تحقيق أهدافه بالإضافة إلى الإهمال الكبير للفحص الضريبي من قبل الإدارة الضريبية، والتركيز على الخدمات المساندة فقط، ويعزز توفير بيئة مناسبة لإمكانية الفساد المالي والإداري<sup>(1)</sup>.

6-دراسة "عبد الغفور" عام 2008 بعنوان: العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية.

هدفت الدراسة لاستكشاف العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية وقد هدفت لمعرفة سبل تحسين هذه العلاقة وما يؤثر عليها من مؤثرات وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج: حيث تبين ان هناك عوامل تؤثر تأثيراً ايجابياً على التحصيل والجباية، وأخرى سلبية، فمن أهم الفقرات التي أثرت إيجاباً هي: رفض مأمور التقدير للضغوط الاجتماعية (الواسطة)، وإنصاف المكلف من خلال التنزيلات المنصوص عليها في القانون، بالإضافة إلى تنظيم القانون للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات المنصوص عليها. أما أهم الفقرات التي أثرت سلباً على التحصيل والجباية فتمثلت بعدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين، وتدني إدراك مأمور

---

<sup>(1)</sup>ناصر الخطيب، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29، العدد 2، (سورية: 2007)، ص 201.



التقدير لواقع وظروف عمل المكلف، بالإضافة الى عدم سهولة ووضوح بعض نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني<sup>(1)</sup>.

#### 7-دراسة "قحموش" عام 2012 بعنوان: دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية.

هدفت الدراسة لاستكشاف العلاقة بين المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تشكل المراجعة الجبائية عاملاً هاماً ضمن النظام الضريبي التصريحي في قدرتها على إدارته بعدالة وإنصاف، وجودة التصريح تبنى على مدى صحة ودقة المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة. إن استراتيجية المراجعة الجبائية تعمل على زيادة وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي وكشف وردع حالات عدم الالتزام، كذلك إن التأكيد على تطوير نظام المراجعة الجبائية المقابل لتصريحات المكلفين والمعلومات والحسابات التي يقدمونها بحيث يكون موجه وشامل لنسبة كافية من المكلفين يعمل على اكتشاف المخالفات المرتكبة بهدف دفعهم للتصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن الدخول التي يحققونها وتم اختبار ذلك وفقاً لدراسة تقييمية لنتائج المراجعة الجبائية بالإضافة إلى دراسة استبائيته لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن المراجعة الجبائية لها دور إيجابي في تحسين جودة التصريح الجبائي من حيث أن برنامج المراجعة الجبائية وخاصة الفعال وما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة عمليات المراجعة الجبائية، تمكّن من تشجيع المكلفين على أن تكون تصريحاتهم بالضريبة صحيحة ودقيقة وهذا من شأنه زيادة الإيرادات الضريبية<sup>(2)</sup>

#### ثانياً: الدراسات باللغة الإنكليزية:

#### 1-دراسة "Mescall ،Lisowsky ،Klassen" عام 2012 بعنوان:

#### Corporate Tax Compliance: The Role of Internal and External Preparers

هدفت الدراسة إلى التحقق من استراتيجيات التقارير الضريبية لفهم كيفية إدارة الشركات لهذه المهمة الصعبة، وتأثير نوع معد البيان الضريبي على الوضع الضريبي للشركات وعلى وجه التحديد فيما إذا كان نوع معد البيان الضريبي (هل هو المراجع الخارجي أو المراجع الداخلي، أو محاسب قانوني غير مراجع الشركة) له

<sup>(1)</sup>عبد الغفور، حسام، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008، ص143.

<sup>(2)</sup>سمية قحموش، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة البيانات الجبائية"، (رسالة ماجستير)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013، ص139.

علاقة بالتجنب الضريبي القانوني لكن الغير مقصود من المشرع عن طريق أساليب محاسبة إبداعية تخفف الأعباء الضريبية بشكل قانوني، وبتطبيق استبيان على المديرين التنفيذيين الضرائب وباستخدام بيانات من دائرة الضرائب في الولايات المتحدة عن الذي يوقع على البيان الضريبي للشركة، تم التوصل إلى أن المعددين من فئة المراجع الداخلي، وفئة محاسب قانوني غير مراجع الشركة أبدوا تجنباً أكبر للضرائب من هذا النوع من المعددين من فئة المراجع الخارجي للشركة وأن 30٪ فقط من المديرين التنفيذيين الضريبية يستعينون بمصادر خارجية في التخطيط لعملهم وقرارات المتعلقة بالضرائب التي تلتزم بها الشركات في الاقتصاد الأمريكي ونادراً ما يتم استخدام المراجع الخارجي للشركة بشكل حصري لهذا العمل<sup>(1)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Kenneth, Klassen, Petro, Lisowsky, Devan, Mescall, University Avenue West Waterloo, "Corporate Tax Compliance: The Role of Internal and External Preparers", Canada, 2012, p2.

## ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

جاءت هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة التي تناولت الالتزام الضريبي وتدقيق الضرائب وإجراءات الفحص الضريبي والمشاكل التي تواجه مدققي الضرائب، كما تناولت دراسات سابقة أخرى دور المراجعة الضريبية في تحسين جودة البيانات الضريبية ودراسات أخرى تناولت مصداقية البيانات المدققة وإمكانية الاعتماد عليها في تقدير الضرائب، في حين تناولت هذه الدراسة إجراءات التدقيق الخارجي للضرائب والمصداقية التي تقدمها عملية التدقيق الخارجي للبيانات الضريبية والتكليف الضريبي ككل، والدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في عملية التكليف الضريبي، كما تميزت هذه الدراسة بالربط ما بين عملية التدقيق الخارجي والتكليف الضريبي كما بحثت علاقة المدقق الخارجي بالضرائب، وتميزت هذه الدراسة أيضاً بدراسة ميدانية لقسم كبار المكلفين في مديرية مالية دمشق يمكن أن تفيد جميع أطراف عملية التكليف الضريبي وتسهم في معالجة المعوقات والصعوبات في عملية التكليف الضريبي، كما تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة كونها تناولت بيئة الأعمال السورية حيث استهدفت الدراسة آراء مراقبي الدخل ومدققي الحسابات في مدينة دمشق للتعرف على آرائهم حول دور المدقق الخارجي في عملية التكليف الضريبي في الشركات المساهمة السورية.

# الفصل الأول

## التدقيق الخارجي والتكليف الضريبي

### مقدمة:

يوفر المدقق تأكيدات موضوعية مطلوبة للدوائر المالية، ولجنة التدقيق على حد سواء بخصوص المخاطر والرقابة الداخلية تؤدي للحماية من عدم الالتزام الذي قد يقوم به أحد فروع المنشأة، وبالتالي تجنب الغرامات والعقوبات الجزائية، إن الإعداد (والتحديث المنتظم) لوثائق كافية وسليمة مدعومة والاحتفاظ بالأدلة على أن تلك الضرائب صحيحة وخالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، هذا يجعل التدقيق من قبل الإدارات الضريبية أقصر وأكثر تركيزاً، مما يقلل التكاليف لجميع الأطراف المعنية كما أنه يقلل من الازدواج الضريبي الذي قد لا تنتبه له الدوائر الضريبية لوجود أنواع مختلفة من الضرائب ومراقبي دخل مختلفين، وبالتالي يمنح المكلفين وفورات إضافية ناتجة عن عدم الازدواج الضريبي، ويؤدي إلى مزيد من التنسيق مع الدوائر الضريبية كما تكمن أهمية المراجع في كونه يحافظ على حقوق المكلفين و الدولة جنباً إلى جنب، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وزيادة حصيللة الضريبة، وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية، ولا يخفى الدور الذي يلعبه التدقيق في زيادة صحة المعلومات المقدمة ودوره في تقليل التكاليف واتخاذ القرارات الصحيحة. كما أنه يقلل من نسبة المنازعات الضريبية الذي يشكل مصلحة كل من الدوائر الضريبية والمكلف، ويزيد التفاهم بين المكلف والدوائر الضريبية كونه مستقلاً عنهما إن طلب الدوائر الضريبية للشهادة من المدقق هو إشراك له في تحمل المسؤوليات مع موظفيها وتحمله التكاليف الضريبية بالتضامن مع المكلف.

## المبحث الأول

### عملية التدقيق الخارجي

كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها، بحيث يظهر هذا جلياً من خلال انفصال الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقاً، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها ومراقبتها، بحيث جعله ذلك لا يتطلع بشكل مباشر وكافٍ على واقع المؤسسة الحقيقي، وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة، وفي الوقت نفسه يقدم النصيحة للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث، وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة.

#### 1- لمحة تاريخية عن التدقيق الخارجي:

يكشف تاريخ تدقيق الحسابات عن التطور التدريجي للوظيفة من نشاط طوعي فردي هاو إلى دور عادةً ما يكون مطالباً به من قبل الدولة ومنظماً ومشترعاً بشكل مهني، كما تطورت وظيفة التدقيق من تلك الوظيفة التي كانت أساساً مهتمة بالتحقق من أحداث وأشياء مادية مسيطرة، كما في نظام جباية الضرائب الروماني أو إدارة الخزانة الإنكليزية إلى التأكيد على توافق التقارير مع القواعد المحاسبية المقبولة عموماً للإجراءات والإفصاح.<sup>(1)</sup> وقد وجد علماء الانثروبولوجيا سجلات نشاط التدقيق التي يعود تاريخها إلى العصر البابلي في وقت مبكر (حوالي 3000 قبل الميلاد)<sup>(2)</sup>. ويشير بعض الكتاب إلى أن أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة التي عينت فاحص مستقل للسجلات عند المحاسبة الضريبية وتبع ذلك الإغريق ثم الرومان ثم الإقطاع من النبلاء الإنكليز<sup>(3)</sup>، كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقه<sup>(4)</sup>، وتعود بداية ممارسة التدقيق الحديثة إلى ظهور الشركة الحديثة في فجر الثورة الصناعية، حيث أصبح تدفق أموال المستثمرين إلى الشركات وكافة عمليات تخصيص الموارد المالية من خلال أسواق الأوراق المالية تعتمد إلى حد كبير جداً على التقارير المعدة من قبل الإدارة حيث

<sup>(1)</sup> Tom Lee, Corporate Audit Theory, (London : Chapman & Hall, 1994), P10.

<sup>(2)</sup> Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen, Philip Wallage, Principles of Auditing, (London : McGraw-Hill, 1999), p2.

<sup>(3)</sup> أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، (عمان: دار الصفاء، 2009)، ص30.

<sup>(4)</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، (الأردن: دار وائل، 2006)، ص17.

بالكاد يمكن أن نتوقع من الإدارة توجيهها نزيهاً من هذه العملية ودور مدقق الحسابات هو أن يقدم رأيه كمستقل وخبير في عدالة التقارير المالية<sup>(1)</sup>

## 2- تعريف التدقيق الخارجي:

التعريف الأكثر شمولاً للتدقيق هو التعريف الذي وضعته جمعية المحاسبة الأمريكية وهو: "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن المتعلقة بالتأكدات حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية وتقييمها بشكل موضوعي للتأكد من درجة التوافق بين هذه التأكدات والمعايير المحددة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المهتمين"<sup>(2)</sup>

## 3- الأهداف الكلية للمدقق الخارجي:

تحدد أهداف المدقق حسب ما نصت عليه المعايير الدولية بما يلي<sup>(3)</sup>:

- أ- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ، يمكن المدقق من التعبير عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد البيانات المالية المعمول به.
- ب- الإبلاغ عن البيانات المالية حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق.

---

<sup>(1)</sup> Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen, Philip Wallage, **Principles of Auditing**, Op.Cit, 1999, p2.

<sup>(2)</sup> Committee on Basic Auditing Concept, , **A Statement of Basic Auditing Concepts**, (Sarasota : FLorida, American Accounting Association (AAA), 1973), p2.

<sup>(3)</sup> International Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Edition Volume II, <http://www.ifac.org/>, (USA : New York, International Federation of Accountants (IFAC), 2013), p76.

#### 4- الهدف من التدقيق الخارجي:

يتحدد الهدف من عملية التدقيق حسب ما نصت عليه المعايير الدولية بما يلي<sup>(1)</sup>:  
إن الغرض من عملية التدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية، ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

#### 5- المسؤولية عن البيانات المالية:

بينما يكون المدقق مسؤولاً عن تكوين وبيان رأيه المهني حول البيانات المالية، فإن مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية هي من واجب إدارة المنشأة. إن البيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المطبق هي مسؤولية إدارة المنشأة، مع الإشراف من جانب المكلفين بالرقابة. إن تدقيق البيانات المالية لا يعفي الإدارة من مسؤولياتها هذه<sup>(2)</sup>.

#### 6- المراجعة الضريبية في سورية:

هي مراجعة يقوم بها مدقق الحسابات بهدف اعداد البيان الضريبي للمكلف وفقاً لأحكام قانون الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته والتي أوجبت على المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية إعداد واعتماد البيان الخاص بها من محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية<sup>(3)</sup>. بالإضافة لأحكام القانون 33 لعام 2009 في المادة 44 والتي قضت بأن على مدقق الحسابات المعد للبيان الضريبي أن يقوم بعملية مراجعة ضريبية قبل المصادقة على البيان الخاص بضريبة الأرباح الحقيقية وتشمل إجراءات المراجعة الضريبية ما أوجبه القانون 33 لعام 2009 في المادة 44 حيث نصت المادة المذكورة بأن على مدقق الحسابات في حال تكليفه بإعداد البيان الضريبي القيام بالإجراءات التالية:

أ- تقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات المناسبة له بغاية تقييم كفاءته لتحقيق التزام المكلف بالقوانين الضريبية .

---

<sup>(1)</sup> International Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, 2013, Op.Cit, p74.

<sup>(2)</sup> Ibid, p74.

<sup>(3)</sup> المهاني، خالد، الخطيب، خالد، العدي، ابراهيم، **المحاسبة الضريبية**، منشورات جامعة دمشق، التعليم المفتوح، سورية، 2011، ص428.

- ب-لفت نظر المكلف إلى أي خلل في نظام الرقابة الداخلية فيما يخص الضرائب النوعية والرسوم التي تخضع لها منشأة المكلف .
- ت-أن يصمم إجراءات تدقيق على أساس الاختبار بالعينة مخصصة لعناصر البيانات المالية لتغطية التزامات المكلف بالضرائب النوعية المختلفة .
- ث-الحصول من المكلف على كتاب تمثيل يؤكد فيه التزامه بالقوانين الضريبية .
- ج-إبلاغ لجنة التدقيق أو الإدارة كتابة أو الإفصاح في حال وجود أي مخالفات للقوانين الضريبية .
- ح- أن يتضمن الإفصاح فقرات واضحة حول التزام المكلف بالقوانين الضريبية .
- خ-الطلب من المكلف رد النفقات غير المقبولة ضريبياً إلى الأرباح الخاضعة للضريبة .
- د- القيام بإجراءات تدقيق محددة للجدول الضريبية في حال وجودها .
- ذ- القيام بإجراءات تدقيق للتأكد من كفاية المخصصات الضريبية المترتبة على المكلف .
- وكذلك فإن مدقق الحسابات يقدم شهادة التدقيق مرفقة بالبيان الضريبي الخاص بضريبة الأرباح الحقيقية والتي لا تقبل الدوائر المالية البيان الضريبي بدونها. وقد أرفق الباحث دليلاً للمراجعة الضريبية صادراً عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في الملحق (1).



## المبحث الثاني

### علاقة المدقق الخارجي بالضريبة

أولاً: الضريبة:

#### 1- مفهوم الضريبة:

الضريبة في اللغة: مؤنث الضَّريب والمضروب بالسيف، وهي ما تفرضه الدولة على الملكية والعمل والدخل، وتختلف باختلاف القوانين والأحوال<sup>(1)</sup>. وتعرّف الضريبة بأنها<sup>(2)</sup>: هي مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة هي الدولة بهدف تأمين الخدمات العامة والإصلاح الاجتماعي والاقتصادي.

#### 2- تطور التحصيل الضريبي:

ترجع الاقتطاعات الضريبية إلى أقدم العصور التاريخية، حيث وجدت الضرائب وتطورت مع وجود السلطة العامة في المجتمع، وتطورت مع تطور أهدافها السياسية والاقتصادية، فلقد اعتبر الرومان الضريبة من أهم عناصر السيادة في إمبراطوريتهم للتمكن من تغطية الأعباء المترتبة على السلطة آنذاك، دون الاهتمام بالأسس المتبعة لفرض وتحصيل هذه الضرائب. فلقد عرفت الامبراطورية الرومانية ضرائب عدة منها ضريبة الرؤوس، وهي تلك التي تفرض على كل شخص مقيم على أرض الدولة، وكان الملزم بها هو رب الأسرة إذ يدفع هذه الضريبة عن كل الأفراد الذين يعولهم: (18 سنة-60 سنة) والقادرين على العمل، بغض النظر عن المقدرة التكلفية في الوقت التي كانت فيه الضريبة يحصل عليها الملك في شكل استثنائي (بمثابة هبة) في القرن 13 م، وقد أصبحت في القرن 14 م ذات شكل عام ومستمر، وأقر في إنجلترا عام 1429 م حق فرض ضريبة ملكية دائمة<sup>(3)</sup>.

---

(1) فاطمة محمد عبد الحافظ حسونة، "أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2009، ص 68.

(2) محمد خالد المهاني، "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 19، العدد الثاني (سورية: 2003)، ص 260.

(3) شريف محمد، "السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي"، (رسالة ماجستير)، جامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر، 2010، ص 3.

## أ- التحصيل الضريبي قبل مرحلة تشكل الدولة:

يعتبر التحصيل الضريبي المرآة الصادقة التي تعكس نظام الدول من كل النواحي، لما يشكله النظام الضريبي من تركيبة متناسقة من الضرائب متممة لبعضها بعض، إذ يشكل المصدر الأساسي الذي تستند إليه الدولة في تسديد نفقاتها، وتعود نشأة التحصيل الضريبي إلى وجود السلطة وتطورت بعد ذلك بالعديد من المراحل<sup>(1)</sup>:

- **مرحلة عدم الاستقرار:** كان الأفراد في هذه المرحلة يعيشون في جماعات همهم الاكتفاء الذاتي للاقتصاد، والذي كان هو السائد آنذاك، فلم تكن هناك مرافق مشتركة توجب فرض الضرائب، فكان مجتمعا فرديا لا يخضع لنظام جماعي منظم، ومع تطور الحجم السكاني كان لزاما توفر خلق حاجات مشتركة كالأمن العام ... إلخ، وحاجة الإنسان إلى التنقل ظهرت هنا ما يسمى بالضريبة

- **مرحلة الاستقرار:** بعد أن استقر أفراد المجتمع في منطقة معينة وزادت حاجتهم إلى الأمن والدفاع وفك النزاعات، احتاج رئيس القبيلة على بعض المال والتبرعات التي يقدمها الأغنياء، ونظرا لقلّة هذه الأخيرة وعدم كفايتها تم اللجوء إلى فرض تكاليف إلزامية على الأشخاص أولا، وتمثلت في العمل التطوعي للأفراد، ثم على الأموال، ومع زيادة الحاجات وتعدد مصالح الممالك تم فرض تكاليف عامة على الأسواق والمتاجر، وبعد تم فرض تكاليف مباشرة وأصبحت واجبا يلزم كل فرد.

- **مرحلة الحضارة وظهور الدولة:** بعدما كان الأفراد يعيشون في جماعات متفرقة يعتمدون على أنفسهم في تلبية حاجاتهم للعيش، وبعد اجتماعهم (تجمعهم) باعتبار أن الإنسان لا يمكن أن يلبى كامل حاجاته بشكل فردي، مشكلين بذلك مجتمعات، وهذه المجتمعات بحاجة إلى تقديم خدمات عامة لهم، يتم ذلك من خلال الحاكم أو من يمثل الدولة، إضافة إلى إيرادات عامة تغطي جملة النفقات العامة، هذا ما دفع بهم إلى فرض الضريبة على أفراد المجتمع لتحقيق أغراض الإنفاق على الحاكم أو على الحروب.

## ب- التحصيل الضريبي في ظل تطور دور الدولة:

لقد مر دور الدولة في المجتمع بعدة مراحل امتدت من العصور القديمة إلى العصر الحديث تطور خلاله التحصيل الضريبي، ويتلخص ذلك من خلال المراحل التالية:

---

<sup>(1)</sup> شريف محمد، "السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي"، (رسالة ماجستير)، جامعة أبي بكر بلقايد،

- **مرحلة الدولة الحارسة:** أخذ موضوع دور الدولة في الاقتصاد نقطة جدل بين الاقتصاديين، ففي ظل الدولة الحارسة اقتضى دورها على حماية السلطة الحاكمة وفي مقدمتها رجال الدين ومرافق الأمن والقضاء والدفاع إذ يظهر أن الدولة لا تتدخل في النشاطات الاقتصادية باعتبار أن السوق تتوازن بشكل تلقائي، فتكتفي بالحماية وتوفير الأمن، وبالتالي كان الهدف من فرض الضريبة هو تغطية الإنفاق على الأمن والقضاء والدفاع.

- **مرحلة الدولة المتدخلة:** مع تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية استلزم ضرورة التخلي عن مفهوم الدولة الحارسة، وانتشر مفهوم الدولة المتدخلة بعد كساد 1929 م فجاء الاقتصادي الانجليزي كينز والذي اهتم بدور الدولة ونادى "بضرورة تدخل الدولة، في النشاط الاقتصادي لتشغيل الموارد التي تعجز المشروعات الخاصة على تشغيلها" فجاءت أفكاره منافية تماما لأفكار الكلاسيك، والتي خططت سياسات حكومية واجبة الاتباع للخروج من الأزمة فحسب كينز يجب على الدولة أن تتدخل في الحياة الاقتصادية بتحقيق طلبات جماعية مبنية على التفضيلات الفردية للمستهلكين وتفعيل دور السياسة المالية بما فيها السياسة الضريبية، حيث لا يستطيع الأفراد تمويل المشروعات الضخمة، ومن هنا أصبح فرض الضرائب وسيلة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية.

- **مرحلة الدولة التضامنية:** بعد الحرب العالمية الثانية أصبحت الضريبة تحت مفهوم " مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزانة الدولة باعتبارهم أعضاء في منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة"، وعليه تعدى مفهوم الضريبة من الاهداف المالية والاقتصادية إلى اهداف اجتماعية تحقق من خلال السياسة الضريبية.

### 3- مفهوم الدخل:

#### أ- المفهوم القانوني للدخل:

الدخل في المفهوم القانوني هو الدخل الذي ينص على تحديده القانون الضريبي<sup>(1)</sup>، ويمكن القول عموماً أن هذا الدخل يعين الحصيلة المادية في الغالب إذا ما كانت إضافية ودورية منتظمة من شأنها أن ترفع من مستوى مستلمها المعاشي. وقد يفترض المفهوم القانوني للدخل إمكانية تقديره بالنقود. فالخدمات المجانية التي يحصل عليها المكلف من معارفه وأصدقائه، كالذهاب في سيارة أحدهم للنزهة، وكذلك خدمات الزوجة

(1) سالم الشوابكة، "الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني (سورية: 2005)، ص43.

والأولاد في المنزل لا يعد دخلا بهذا المفهوم. في حين يعد المرتب الشهري أو السنوي وأجرة العقارات التي يحصل عليها المكلف من أملاكه دخلا بهذا المعنى، كما لا يشتمل المفهوم القانوني للدخل في الغالب الدخل من الملكية غير المنتجة ولو أن هذا الدخل يشكل توفيراً لصاحبه، وذلك لأنه حصيلة سلبية وليست إيجابية، ولا يعد أكثر المكاسب الرأسمالية غير المستلمة دخلا بهذه المنزلة. وقد جرى تحديد معنى الدخل، باعتباره وعاء الضريبة بنظريتين، هما:

- **نظرية المصدر:** وتسمى أيضا نظرية المنبع، ويعرف الدخل الخاضع للضريبة وفقا لهذه النظرية بأنه "مقبوضات نقدية أو يمكن تقديرها بالنقد، يحصل عليها المكلف خلال فترات زمنية منتظمة" وهو كل ثروة جديدة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقد يحصل عليها فرد أو جماعة خلال فترة زمنية معينة بشكل دوري ويمكن استهلاكها دون مساس بمصدر الدخل وتعرف هذه النظرية الدخل الضريبي بأنه القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقد، التي تتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي، خلال فترة معينة من الزمن
- **نظرية الإثراء:** تتوسع هذه النظرية في مفهوم الدخل، فتعتبر الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص (المعنوي أو الطبيعي) خلال فترة زمنية معينة. يستوي في ذلك حصول الشخص على الدخل بصورة منتظمة أو غير منتظمة وبصرف النظر عن المصدر الذي يأتي منه هذا الدخل ويتلخص مفهوم الدخل الخاضع للضريبة في ضوء هذه النظرية، في كل زيادة تدخل في ذمة المكلف سواء من مصادر ثابتة ومنتظمة أو من مصادر عارضة، وذلك خلال فترة زمنية معينة والدخل الخاضع للضريبة وفقا لهذه النظرية، هو الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين، فكل زيادة بين القيمة النقدية في بداية هذه الفترة ونهايتها يعد دخلا بما في ذلك جميع الأرباح الرأسمالية التي حصل عليها الشخص خلال هذه الفترة

#### ب- المعنى الضريبي للدخل:

لم تورد أكثر التشريعات تعريفا للدخل لعدم وجود مفهوم قانوني ثابت له، ولكون مفهومه القانوني يعتمد كثيرا على التحديد الاقتصادي المتغير لمعنى الدخل، بل إن معنى الدخل القانوني قد يختلف من ضريبة نوعية إلى أخرى. فقد حاول بعض كتاب المالية العامة والتشريع الضريبي وضع تعريفات مختلفة للدخل وتقريعه عن رأس المال<sup>(1)</sup>.

(1) سالم الشوابكة، "الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية

والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني (سورية: 2005)، ص 45.

#### 4- مشكلات التكليف الضريبي:

##### أ- التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي هو التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة وقد تكون قبل تحقق الضريبة وذلك باستخدام بعض الأساليب التي لا تحقق الضريبة، وذلك بالتخلي عن أدائها إلى الخزينة<sup>(1)</sup> "أن التهرب الضريبي يقع عندما يعتمد بعض المكلفين إلى اتباع أساليب الغش والخداع، مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي"

كما يعرف بأنه: "تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها"<sup>(2)</sup>

ويعرفه المشرع السوري في قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم 25 لعام 2003 بأنه: "كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً وبقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفائها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر الضريبية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره".

ويعد التهرب الضريبي أحد ظواهر الحياة الاقتصادية المعاصرة، والتهرب معروف في الدول النامية، والمتقدمة على حد سواء، ويشمل مختلف فئات المجتمع، كالشركات، والمؤسسات على اختلاف أحجامها كما يعد من الجرائم الاقتصادية، لما يحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني<sup>(3)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> محمد خالد مهاني، كتاب التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، (مصر: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية،

2010)، ص10.

<sup>(2)</sup> خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 16، العدد الثاني (سورية

2000)، ص160.

<sup>(3)</sup> رلى عبد الرزاق حسين، "مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف

عن حالات التهرب الضريبي"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010، ص25.

## ب-التجنب الضريبي:

لا يختلف مفهوم التجنب الضريبي عن مفهوم التهرب الضريبي كثيرا بل على العكس فإنهما يشتركان في العديد من الأمور أهمها أن كليهما يهدف بشكل أساسي إلى تخفيض مقدار الضريبة إلى أقل مبلغ ممكن بل وحتى عدم دفعها نهائيا إن أمكن ذلك لكن كلا من التهرب و التجنب<sup>(1)</sup> وعلى الرغم من اشتراكهما في العديد من النقاط إلا أنهما يختلفان في نقطة أساسية وجوهية وهي أن التهرب الضريبي وكما تم ذكره سابقا غير مشروع قانونيا ويعتبر جريمة يعاقب عليها القانون في حين ان التجنب الضريبي لا يعتبر جريمة ولا يتم ملاحقة صاحبه ومن ناحية أخرى يمكن أن يكون التجنب الضريبي بإيجاز وتشجيع من الدولة لتحقيق من خلاله بعض الاهداف الاقتصادية والاجتماعية مثل تشجيع قطاع الزراعة وكذلك في حالة التضخم وتستعمله الدولة لتسيير حركة السوق ويستفيد منه دائما المكلفون ذوو الدراية والخبرة الواسعة في ثغرات القانون. ويعمد المشرع من وراء التجنب الضريبي إلى السعي من وراء التمييز في المعادلة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة أو من أشكال المشروعات المختلفة حيث زيادة الضرائب على بعض صور الاستهلاك ويخفضها على بعضهم الآخر لاجتذاب المكلفين نحو نشاط معين أو شكل معين من أشكال المشروعات أو سلعة معينة وإبعادهم عن غيرها من الأنشطة والمشروعات والسلع سعيا وراء تخفيف بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية. وقد يبدو أن التجنب الضريبي لا يشكل مشكلة تكليف ضريبي إلا أن الواقع غير ذلك فهناك تجنب ضريبي غير مقصود من المشرع الضريبي ويصبح عندها مشروعا لكنه غير شرعي وهو ناتج عن استغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية الناتجة عن عدم دقة النص أو عدم إحكام صياغته أو عدم شمولها لكافة الحالات المحتملة مما يمكن الشخص من تحويل النصوص واستخدامها أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها ودون أن يتعرض للمساءلة. ويدخل في نطاق التجنب الضريبي ما يلجأ إليه بعض المكلفين ولا يعتبر مخالفة للقانون عندما يقوم المكلفون بنقل مقر نشاطهم أو أموالهم أو إقامتهم من الدول التابعين لها سياسيا إلى دول أخرى اجنبية تكون فيها المعاملة الضريبية أخف وطأة عليهم ويستبعد التجنب في ذلك إلى مبدأ إقليمية الضريبة.

<sup>(1)</sup> طارق حمدي حمدان ابو سنيينة، "العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق

والمحاسبة والشكل القانوني للشركة"، مرجع سابق، 2008، ص44.

## ج-الازدواج الضريبي:

ويعني تعرض المكلف لدفع الضريبة مرتين أو أكثر، عن الوعاء نفسه أو المادة الخاضعة لها، لأكثر من سلطة مالية واحدة وعرفه بعضهم بأنه فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على المكلف نفسه وعلى المال نفسه الخاضع للضريبة وفي المدة الزمنية نفسها<sup>(1)</sup>.

ويلاحظ أن اصطلاح الازدواج الضريبي غير مقصور على دفع الضريبة مرتين فقط كما يفهم من تفسير كلمة "ازدواج" تفسيراً حرفياً، وإنما يقصد بهذا الاصطلاح دفع المكلف للضريبة أكثر من مرة سواء تحديد دفعها مرتين أو ثلاث مرات أو أربع... الخ. وقد سميت هذه الحالة بالازدواج الضريبي كونها الحالة الغالبة، إذ يغلب أن تتحدد الضريبة مرتين.

وعليه فإن الازدواج الضريبي يحصل عندما تفرض أكثر من ضريبة واحدة من نوع واحد على مصدر واحد للدخل في فترة زمنية معينة، لذا فإن لا ازدواج إذا تعددت مصادر الدخل وفرضت عليها أنواع مختلفة من الضرائب.

### أركان الازدواج الضريبي:

يشترط لوجود الازدواج الضريبي توافر الشروط الأربعة الآتية:

أن تكون الضريبتان من نوع واحدة (وحدة الضريبة): أي أن تكون الضريبة التي تفرض على المكلف في المرة الأولى هي الضريبة نفسها التي تفرض على المكلف في المرة الثانية.

وحدة المادة الخاضعة للتكليف: يقصد بوحدة المادة الخاضعة للضريبة في حالة الازدواج الضريبي، أن يكون المال الخاضع للضريبة هو نفسه في الضريبتين

أن يكون المكلف القانوني بالضريبتين واحداً (وحدة المكلف بالضريبة): أي يجب أن يكون المكلف الذي حدده القانون واحداً في الضريبتين متى تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي.

وحدة المدة الزمنية: حتى تحصل ظاهرة الازدواج الضريبي لا بد من أن تكون المدة نفسها التي تفرض عنها الضريبة.

---

<sup>(1)</sup>سالم الشوابكة، "الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية

والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني (سورية: 2005)، ص 57-60.

## ثانياً: علاقة المدقق الخارجي بالتكليف الضريبي:

### 1- المدقق الخارجي وعملية المراجعة:

تقدم المراجعة المالية التأكيدات اللازمة عن صحة البيانات المالية والأرقام التي تمثل الأحداث الاقتصادية وتعد الضريبة حدثاً اقتصادياً واجب التسجيل والمراجعة وتعد مراجعة حسابات الضرائب جزءاً من مراجعة الحسابات المالية وتمثل جزءاً هاماً من هذه التأكيدات حيث أن الضرائب وكما تم تعريفها سابقاً هي نقدية ويتم التعبير عنها ببيانات مالية إلا أن هذه البيانات المالية تحمل أيضاً قيمة غير مالية تتمثل في التزام المنشأة الضريبي مما يوضح أهمية مراجعتها وتخصيص حيزٍ كافٍ لها من برنامج المراجعة وتمثل المراجعة الخارجية رقابة سابقة تتم قبل إعداد البيان الضريبي بينما تتم المراجعة الضريبية من قبل الدوائر الضريبية بعد تقديم البيان الضريبي وقد أوضحت المعايير الدولية بجلاء إلى أن ضمان أن عمليات المنشأة تتم لأحكام القوانين والأنظمة بما في ذلك الامتثال لأحكام القوانين والأنظمة الضريبية التي تحدد المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية للمنشأة هي من مسؤولية الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة أما مسؤولية المراجع فهي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مدى الالتزام بأحكام القوانين والأنظمة (بما فيها القوانين والأنظمة الضريبية) إلا أن المراجع غير مسؤول عن منع عدم الالتزام، ولا يتوقع منه أن يكتشف عدم الالتزام بكافة القوانين والأنظمة (بما فيها القوانين والأنظمة الضريبية)<sup>(2)</sup>.

ويقع على عاتق المدقق مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية والتي سيتم الاعتماد عليها في إعداد البيانات الضريبية تخلو بمجملها من الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ وبصفة عامة ينبغي أن يكون المراجع فطنا يقظاً نحو الحصول على الدلائل التي تكشف عن أوجه التلاعب المحتمل، وفي الواقع فإن خاصيتي الحذر والشك المنطقي ربما يعتبران من أكثر المهارات التي ينبغي أن يتمتع بهما المراجع. وبالطبع فلا يكفي اكتشاف التلاعب وإنما يتطلب الأمر تتبعه وضمان توفير بيئة صالحة خالية من التلاعب والاحتيال (بما في ذلك الاحتيال الضريبي) وفي معظم الحالات غالباً ما يكون

<sup>(1)</sup>International Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality**

**Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services**

**Pronouncements**, 2013, Op.Cit, P203.



الدافع للقيام بعملية مراجعة أوجه التلاعب هو حصول المراجع على إشارة تفيد بحدوث عمليات غير عادية من ناحية أو فقد سجلات معينة من ناحية أخرى<sup>(1)</sup> ويجب على المراجع أن<sup>(2)</sup>:

1- يتعرف على القوانين والأنظمة بما فيها القوانين والأنظمة بما فيها القوانين والأنظمة الضريبية التي لها أثر مباشر وتتسم بالأهمية النسبية.

2- تقدير كل متطلب يتسم بالأهمية النسبية وإخطار عدم الالتزام الذي يتسم بالأهمية النسبية ويشمل ذلك الأخذ بالاعتبار تقدير الرقابة الداخلية للتأكد من عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة بما فيها القوانين والأنظمة الضريبية

3- ويتوجب على المراجع تصميم خطوات وإجراءات المراجعة بناء على اختبار الالتزام بالقوانين والأنظمة بما فيها القوانين والأنظمة الضريبية لتوفير تأكيد مناسب عن اكتشاف كافة الحالات المتعمدة وغير المتعمدة لعدم الالتزام الذي يتسم بالأهمية النسبية

وتتحدد أهداف المراجع الخارجي "المحددة" الخاصة بالالتزام بالقوانين والأنظمة (بما فيها القوانين والأنظمة الضريبية) وذلك حسب ما نص عليه معيار المراجعة الدولي (250)<sup>(3)</sup>:

4- بأن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام الأنظمة واللوائح المعمول بها، والتي لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ الجوهرية والإفصاحات في القوائم المالية.

5- أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في التعرف على حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

6- أن يستجيب بشكل مناسب لعدم الالتزام، أو الشك في عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي تم التعرف عليها خلال المراجعة.

بعد أن ينتهي المدقق الخارجي من إجراء الاختبارات اللازمة والكافية لتشكيل الرأي حول البيانات المالية يقوم المدقق بتقييم الاستنتاجات حسب مفهوم الأهمية النسبية وإعداد تقرير المراجعة وعليه ألا يغفل أهمية إبلاغ

---

<sup>(1)</sup>أرزاق أيوب محمد كرسوع، "مخاطر المراجعة ومجالات اسهام المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم

المالية في عملية المراجعة"، (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008، ص94.

<sup>(2)</sup>ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة محمد محمد عبد القادر الدبسطي، "المراجعة مدخل متكامل"، مرجع سابق، 2000، ص1037.

<sup>(3)</sup> International Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, 2013, Op.Cit, P205.

الجهات المختلفة بما وصل لعلمه خلال عملية التدقيق من تجاوزات كعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة بما فيها القوانين والأنظمة الضريبية قبل أن يعد التقرير وفي حال لم يتم تصحيحها فإنه يجب أن يفصح عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة (بما فيها القوانين والأنظمة الضريبية) الذي تم التعرف عليه، أو المشكوك فيه في تقرير المراجعة تطبيقاً لمبدأ كفاية الإفصاح وذلك حسب ما نص عليه معيار المراجعة الدولي (250).

## 2- المدقق الخارجي وعملية إعداد البيان الضريبي لضريبة دخل الأرباح الحقيقية:

يمكن للمكلفين أن يقوموا بتكليف المدقق الخارجي للشركة بالقيام بإعداد البيان الضريبي، وهذه المهمة حسب المعايير إنما تندرج تحت بند الخدمات الضريبية المقدمة للإدارة، وإن قيام مراجع الحسابات بإعداد البيان الضريبي لتقديمه إلى الدوائر الضريبية، إنما يقع في صلب عمل مراجع الحسابات ولا يشكل أي تهديد لحياذنه، بل على العكس إذا كان المراجع هو الذي يعد البيان الضريبي فهذا يقدم ضماناً إلى الدوائر الضريبية أن هذا البيان يعرض أرباح المشروع بحسب التعليمات المطلوبة دون انحراف، كما أن قيام مراجع الحسابات بهذا الدور يقدم دخلاً إضافياً لمنشآت المراجعة، يمكنها من تعميق دورها الاجتماعي والاقتصادي هذا وقد جاء في دليل السلوك المهني الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أن قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية إدارية ومالية للعملاء يعد اقتصاداً في الجهد والخبرات، كونه أصبح يألف أعمال العملاء نتيجة الارتباط والتعايش المتواصل مع أعمال العميل مما يمكنه من تقديم خدمات مفيدة بتكاليف أقل وبوقت أقصر<sup>(1)</sup>.

ومع ذلك فإن السمعة الضريبية للمدقق الخارجي المعين من الهيئة العامة للمساهمين تلعب دوراً في تعيينه من قبل الإدارة كمعد للبيان الضريبي وبما أن للإدارة حرية اختيار من تتعاقد معه لإعداد البيان الضريبي فإنها قد تلجأ إلى محاسب قانوني مختلف عن المدقق الخارجي المعين من الهيئة العامة للمساهمين وذلك حسب اعتبارات الإدارة وتوصيات لجنة التدقيق.

وقد تم الإشارة في قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى أن تقديم مثل هذه الخدمة للإدارة لا يشكل تهديداً على الاستقلالية إذا ما تحملت الإدارة مسؤولية البيانات الضريبية بما فيها أي تقديرات هامة تم القيام بها إلا أن إعداد حسابات الالتزامات الضريبية الحالية أو المؤجلة لغايات إعداد القيود المحاسبية والتي سيتم تدقيقها لاحقاً في إطار عملية التدقيق يمكن أن يشكل تهديداً مراجعة ذاتية، وعلى المراجع تطبيق الإجراءات الوقائية كاستخدام مهنيين غير أعضاء في فريق

<sup>(1)</sup> حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة (1)، مرجع سابق، 2008، ص 224.

التأكيد لتقديم الخدمات، وفي حال تأدية الخدمة من قبل عضو في فريق التدقيق استخدام شريك أو موظف رئيسي ذي خبرة مناسبة ليس عضواً في فريق التدقيق لمراجعة الحسابات الضريبية أو الحصول على مشورة حول الخدمات من خبير ضريبة خارجي<sup>(1)</sup>.

وقد أوجب المشرع السوري اعتماد بيان ضريبة الأرباح الحقيقية من محاسب قانوني ولم يجبر المكلفين بالضرائب أن يعتمدوا باقي البيانات الضريبية من محاسب قانوني رغم إمكانية القيام بذلك فقد قضى القانون الخاص بضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته في المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 بالمادة (2) منه بأن على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر الضريبية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال الآتية:

1-لغاية / 31 / أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين.

2-لغاية / 31 / آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين.

مع جواز منح مهلة إضافية من وزير المالية لا تتجاوز ستين يوماً في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه. وجاء في المادة (17) من القانون 24 لعام 2003 بأن تكون بيانات ضريبة الأرباح معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية، وأوجب على المكلفين في المادة (14) أن يقدموا مع البيان صورة عن كل من حساب التشغيل (بالنسبة للمنشآت الصناعية) وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة، وحددت الغرامات والعقوبات القانونية لعدم تقديم البيان بحسب ما ورد في الفقرة /أ/ من المادة (18) أنه إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة ضمن المهلة القانونية البيان يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون، فإن لم يمثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور ، تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها 20% لعدم تقديم البيان، وتخفيض هذه الغرامة إلى 10% إذا امتثل المكلف للإنذار أو في حال تقديمه البيان بعد المدة القانونية وبمبادرة منه وقبل تبليغه الإنذار. وجاء في التعليمات التنفيذية للقانون نفسه بأن المحاسب القانوني مطالب بأن يدرس ويدقق القيود والوثائق المقدمة له من المكلف ويبين بتقرير مستقل عن شهادة التدقيق نتائج تدقيقه لهذه القيود والوثائق ومواقع الخلل إن وجدت مع بيان لرأيه الصريح بصحة أو عدم صحة النتائج التي أظهرتها قيود المكلف وجاء في المادة الفقرة /ج/ من المادة (17) أنه إذا قدم أحد المكلفين بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقة بياناً غير معتمد من محاسب قانوني مجاز

<sup>(1)</sup> International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, 2013, Op.Cit, P77-79.

،فعلى الدوائر الضريبية إنذار المكلف للامتثال لأحكام القانون خلال مدة /30/ يوما من تاريخ تبليغه الإنذار، فان امتثل إلى ذلك فتفرض بحقه غرامة عدم اعتماد البيان بواقع 5% من الضريبة أما إذا لم يمتثل خلال المدة المحددة فلا يعتد بالبيان غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان وقدرها 10% من الضريبة.

إن تقديم البيان الضريبي حسب المعايير الدولية هي خدمة إعداد وليست خدمة تأكيد وتقتصر على الإجراءات المكتبية باستبعاد النفقات التي تتعارض مع القوانين الضريبية أو التعليمات التنفيذية لتلك القوانين مما يؤدي إلى زيادة الربح الضريبي عن الربح المحاسبي، وقد يسمح القانون الضريبي بتزليل بعض النفقات أو استبعاد بعض الإيرادات من الربح المحاسبي ما يجعل الربح الضريبي أقل من الربح المحاسبي، فالمحاسب القانوني يقوم بإعداد البيان ولا يقدم تأكيدا على مصداقيته بينما يقدم هذه الخدمة مراقب الدخل أو المدقق الضريبي أو مدقق الإيرادات العامة وذلك في أغلب دول العالم<sup>(1)</sup>، وبذلك فقد نص القانون 33 لعام 2009 في المادة 85 منه بأنه لا يمكن اعتبار البيان الضريبي الذي يعده المحاسب القانوني كتأكيد على صحة التقديرات الضريبية إلا أن التعليمات التنفيذية للقانون 24 لعام 2003 طالبت المحاسب القانوني المعد للبيان الضريبي بإرفاق تقرير مستقل عن شهادة التدقيق مع البيان الضريبي، كما أوجب القانون 33 لعام 2009 في المادة 44 على المحاسب القانوني المعد للبيان الضريبي القيام بعملية مراجعة ضريبية قبل المصادقة على البيان الخاص بضريبة الدخل.

### 3- المدقق الخارجي والخدمات الاستشارية الضريبية:

يقوم المدقق الخارجي بتقديم بعض الخدمات الاستشارية أحيانا للعميل وينبغي ألا تشمل هذه الخدمات أي مهام إدارية أو اتخاذ قرارات إدارية نيابة عن العميل مع أن شروط مزاوله المهنة تجعل المراجع قادراً على تقديم الخدمات المالية والاستشارية الأخرى لعملائه والشركات الصغيرة تعتمد على المراجعين في كثير من الاستشارات الضريبية والإدارية والمالية وفي ادخال التحسينات على الرقابة الداخلية. ولذا على المراجع أن يكون حريصاً على عدم الخروج من مجال الاستشارات والدخول في اتخاذ القرارات<sup>(2)</sup>. وإن منع الشركات من الاستفادة من الخدمات الاستشارية للمراجع قد يلحق بها الضرر ولذا فمن غير العملي وضع قيود على النصيحة التي تقدم من المراجع. وخاصة تلك الخدمات الإدارية والضريبية إذ أن تقديم النصيح أو الاستشارة

<sup>(1)</sup>حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة (1)، مرجع سابق، 2008، ص30.

<sup>(2)</sup>نفس المرجع، ص99.

لإدارة المشروع لا يجبرها على الأخذ بها إن هذه النصيحة التي تمثل خدمات استشارية لا تعني إطلاقاً اشتراكاً في اتخاذ القرارات الإدارية والمسؤولية الناجمة عنها<sup>(1)</sup>.

وقد تم الإشارة في قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى أنه يمكن أن ينشأ تهديد المراجعة الذاتية عندما تؤثر المشورة على المسائل التي ستظهر في البيانات المالية وعلى المراجع تقييم أهمية أي تهديد محتمل وتقييم ما إذا كان لهذه الخدمات أثر مباشر على البيانات المالية أم لا وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الاقتضاء كاستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق وإشراك خبير ضريبي لم يشارك في توفير خدمات الضريبة لتقديم المشورة إلى فريق المراجعة والحصول على المشورة حول الخدمات من خبير ضريبة خارجي والحصول على توضيح مسبق من الهيئات الضريبية عن احتمال وجود تهديد على استقلالية المراجع وعندما تعتمد فاعلية المشورة الضريبية على معالجة محاسبية معينة أو عرض في البيانات المالية وكان لدى فريق التدقيق شك منطقي بالنسبة لمدة ملائمة المعالجة المحاسبية ذات العلاقة أو العرض بموجب إطار إعداد التقارير المالية وكان لنتائج أو مخرجات المشورة الضريبية تأثير جوهري على البيانات المالية، فإن تهديد المراجعة الذاتية سيكون كبيراً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكنها تقليصه إلى حد مقبول، وعلى المراجع ألا يقوم بتقديم هذه الخدمات<sup>(2)</sup>. إن تقديم هذه الخدمات المهنية ليس في الأساس عامل يقرر ما إذا كان المراجع أثناء الخدمة مستقلاً، ورغم ذلك يجب على المراجع أن يكون حريصاً على ألا يتجاوز حدود الدور الاستشاري في المجال الذي قدم فيه الاستشارة لأن ذلك له أثر عكسي في الكفاءة والاستقلال.

وفي سورية أجازت المادة 38 من القانون 33 لعام 2009 الخاص بتنظيم المهنة للمدقق الخارجي تقديم الاستشارات الضريبية وتضم مجموعة كبيرة من الخدمات مثل تقديم المشورة للعميل حول كيفية تنظيم علاقاته بطريقة فاعلة ضريبياً أو تقديم المشورة حول تطبيق قانون أو نظام ضريبي جديد بشرط مراعاة مبدأ الاستقلالية والحيادية وجاء في المادة 45 من القانون نفسه وجوب أن تكون هذه الاستشارات مكتوبة وبتوقيع المدقق، وأنه لا يمكن بأي شكل أن يعتد المكلف أن الاستشارة هي تأكيد لقبول النفقات أو رفضها ضريبياً.

---

<sup>(1)</sup> ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الدبسطي، "المراجعة مدخل متكامل"، مرجع سابق، 2000، ص

(2) International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, 2013, Op.Cit, P79-80.

#### 4- المدقق الخارجي والتخطيط الضريبي:

##### أ- مفهوم التخطيط الضريبي

مما لا شك فيه أن الضريبة فريضة نقدية يتم دفعها دون الحصول على منفعة مباشرة ولكن منفعتها تنعكس بطريق غير مباشر على الافراد، ولكن إذا تمثلت بكونها عبء على دافعها فإنه يسعى جاهداً في التخلص منها ولكن بطريقة مشروعة حتى لا يقع تحت طائلة الجزاءات التي نص عليها القانون ويعاقب على عدم الالتزام بدفعها، وتسعى الشركات إلى تخفيف تخفيض الضريبة والاستفادة مما تتيحه القوانين الضريبية والقوانين ذات الصلة ولوائحها التنفيذية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية الضريبية والكتب الدورية والمنشورات التي تصدرها الادارة الضريبية من خلال التخطيط الضريبي. وبالتالي فالتخطيط الضريبي: تحليل منطقي لوضع خطة مالية من منظور تحقيق منافع ضريبية، لمواءمة الأهداف المالية. ويعتبر الغرض من التخطيط الضريبي هو اكتشاف كيفية تحقيق مكاسب مالية من تخفيض الالتزامات الضريبية. ويعرف التخطيط على أنه الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة والتخطيط الضريبي هو مزيج بين السلوك القانوني والضريبي وعلم التخطيط يتعلق بتخطيط المتغير الضريبي في المؤسسة في جميع مراحل دورة حياته، ولذا هي تسعى إلى تعظيمه دون الخروج عن الإطار القانوني فهو أعلى مستوى لتسخير التحصيل الضريبي<sup>(1)</sup>. كما يعرف بأنه فرع من فروع التخطيط المالي، ويعني إدراج العامل الضريبي في صناعة القرار ويهدف إلى الاستفادة من جميع الاختيارات الضريبية، وتجنب المؤسسة التكاليف الضريبية الإضافية من خلال قدرة المخطط على انتقاء أحسن الطرق والاختيارات الضريبية وتوظيفها لصالح المؤسسة في ظل الالتزام بقواعد التشريع الجبائي<sup>(2)</sup>.

وبما أن كل أثر ضريبي يقابله أثر مالي، فإن التخطيط الضريبي يعمل على تعزيز قدرة المؤسسة في الحصول على التدفقات المالية من خلال التخفيض في التكاليف الضريبية، وبالتالي الرفع من المردودية المالية للمساهمين، كما أن له أهمية بالغة على مستوى القرارات المالية في مراحل نشاط المؤسسة الاستغلال - التمويل - الاستثمار لذلك يجب على المؤسسة معرفة هذه الآثار ومحاولة تعظيم الاستفادة منها في إطار ما يسمح به القانون الضريبي في ظل ما سبق ذكره.

(1) محمود فوزي شعوبي، صابر عباسي، "أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة

الباحث، العدد الثاني عشر، (الجزائر: 2013)، ص 117.

(2) زواق الحواس، "فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار"، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية،

الجزائر، شباط 2009، ص 1.

## ب- عناصر التخطيط الضريبي

تحدد عناصر التخطيط الضريبي بما يلي<sup>(1)</sup>:

- التخطيط لتجنب دفع الضريبة إذا أمكن ذلك قانوناً
  - الاستفادة من التكاليف واجبة الخصم من الوعاء الضريبي واستخدام بنود تكلفة يتم استقطاعها بدلاً من بنود لا تعد تكلفة مثل: التمويل بالاقتراض بدلاً من التمويل الذاتي.
  - تأجيل استحقاق الضريبة ما أمكن من خلال الاعتراف بجميع التكاليف والمصروفات في السنوات الأولى لعمر المشروع خاصة في حالات الإعفاء الضريبي للمشروع لفترات معينة باستخدام طرق تقييم المخزون أو تسعير صرفه.
  - الاستفادة من جميع الإعفاءات المقررة بالقانون الضريبي والقوانين ذات الصلة.
  - اختيار الشكل القانوني المناسب لمنشآت الأعمال
- تعتبر عملية التخطيط الضريبي عملية مستمرة ولا تتوقف على فترة محددة أو على معالجة بند معين مالياً أو محاسبياً، وإنما تأخذ في الاعتبار القرارات الإدارية كلها والتي تعرف بالاستراتيجيات الضريبية مثل: المقارنة بين شراء الأصول الثابتة أو الاستئجار وأيهما أفضل من الناحية الضريبية.
- المقارنة بين طرق البيع النقدي وبالتقسيط طويل الأجل:
- تحديد سياسة توزيع الأرباح وحجز الاحتياطات القانونية والاختيارية.
- شراء الأصول من خلال القروض أو الاستئجار أو التأجير التمويلي.
- إعادة تبويب مصروف المرتبات وما في حكمها ومكافآت مجالس الإدارة وبدلاتها وخاصة للشركات العاملة في المناطق الحرة لتحقيق وفورات ضريبية.
- ترحيل خسائر السنوات التي لم تختَر كعينة فحص، للسنوات التالية باعتبارها خسائر معتمدة.
- وبالتالي فالتخطيط الضريبي هو مفهوم بعيد كل البعد عن التهرب الضريبي فهو يعتمد على وضع الإجراءات والسياسات التي تتيح للإدارة المالية تخفيض مبلغ الالتزام الضريبي لأقصى قدر ممكن والاستفادة من التسهيلات والثلغرات القانونية الواردة بالقوانين واللوائح التنظيمية.

---

<sup>(1)</sup>نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، "نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق

المال المصري"، في مؤتمر: المنظومة الضريبية المستقبلية وآثرها على الاقتصاد والاستثمار، جمعية الضرائب

المصرية، مصر، 2012، ص6.

وينطوي التخطيط الضريبي على تصور من تنفيذ استراتيجيات مختلفة من أجل تقليل قيمة الضرائب المدفوعة لفترة معينة للشركات، مع مراعاة تقليل الالتزامات الضريبية لتوفير المزيد من الاموال لتغطية النفقات، والاستثمار، أو النمو كما يساهم التخطيط الضريبي في إيجاد مصادر لرأس المال العامل. وهناك نوعان من القواعد الأساسية تنطبق على التخطيط الضريبي. يتمثل أولها في تحميل العام المالي بنفقات الاهلاك عند شراء آلات ومعدات قبل نهاية السنة مما يعمل على تخفيض الوعاء الضريبي للسنة ذاتها، وثانيا يتعين على الشركة إرجاء الضرائب عندما يكون ذلك ممكنا، فتأجيل سداد الضريبة يمكن الشركة من استخدام هذا المال وبدون فائدة، الى ان تكون الضريبة واجبة السداد. كما أن هناك مجالات للتخطيط الضريبي منها اختيار الأساليب المحاسبية كسياسة تقييم المخزون، وتوقيت شراء المعدات، وتوقيت الاعتراف بالإيراد، والحفاظ على المكاسب من تطبيق اتفاقيات منع الازدواج الضريبي وتطبيق أسعار التحويل في حالة عدم الالتزام بطريقة محددة قانوناً للأسعار المحايدة بين الأشخاص المرتبطة والتعديلات المستمرة بين أطراف العلاقة للشركات المرتبطة من شركات زميلة الى شقيقة وتابعة وأفرع ومراكز خدمات ومكاتب تمثيل للاستفادة المستمرة من مزايا التخطيط الضريبي. ولذا تذهب الشركات لعمليات التخطيط الضريبي من أجل تدنية التكاليف الضريبية بالنظر إلى أن الضريبة هي تكلفة يجب أن تسير بعقلانية وطريقة مثلى وهي معطاة بالعلاقة التالية<sup>(1)</sup>:

التكلفة الضريبية = مجموع الضرائب والرسوم + دراسة تكاليف الأخطاء الضريبية + التكلفة الإدارية + التكلفة الملحقه

التكلفة الادارية: هي تكلفة التخطيط الداخلي في حالة تأدية الواجبات الضريبية.

التكلفة الملحقه: هي التكلفة المالية (العقوبات الضريبية في حالة الخطأ)

وعلى أي حال فإن المراجعة والتخطيط الضريبي يساهمان في تحقيق الأهداف التالية:

1- التحقق من أن المؤسسة لا تتعرض لأخطار ضريبية غير معروفة

2- التحقق من أن المؤسسة ليست في حالة نزاعات ضريبية وتعمل على تفاديها

3- البحث عن تطابق البيانات التي تسمح بتخفيف العبء الضريبي.

ولا شك أن العميل يلجأ إلى المدققين الأكثر خبرة من أجل أن تقل نسبة تكلفه فهم على مستوى أعلى من الدراية بثغرات القوانين الضريبية، ويمكن أن تجنب نصائحهم المكلف تكاليفا إضافية هو في غنى عنها كما أن المخططيين الضريبيين في الشركة يعتمدون بشكل كبير على البيانات المحاسبية والتي يزودها المدقق بالمصادقية اللازمة للاعتماد عليها في عمليات التسيير الضريبي. وقد تم الإشارة في قواعد السلوك الاخلاقي

<sup>(1)</sup>ولهي بوعلام، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي"، (رسالة ماجستير)، جامعة الجزائر، الجزائر،



للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى أنه من المرجح أن تقديم خدمات التخطيط الضريبي المدعومة من قبل السلطة الضريبية أو الممارسة المطبقة لا يشكل تهديداً على الاستقلالية، وعلى المراجع تقييم أهمية أي تهديد محتمل وتقييم ما إذا كان لهذه الخدمات أثر مباشر على البيانات المالية أم لا، وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الاقتضاء كاستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق وإشراك خبير ضريبي لم يشارك في توفير خدمات الضريبة لتقديم المشورة إلى فريق المراجعة والحصول على المشورة حول الخدمات من خبير ضريبة خارجي والحصول على توضيح مسبق من الهيئات الضريبية عن احتمال وجود تهديد على استقلالية المراجع<sup>(1)</sup>

## 5- المدقق الخارجي والمنازعات والخبرة الضريبية:

يكن الاختلاف بين المنازعات الضريبية والخبرة الضريبية في أن المدقق الخارجي للشركة سيعمل إضافة إلى تدقيقه للشركة كخبير مستقل موظف من قبل المحكمة ولصالحها وبناء على طلبها في الخبرة المتعلقة بالأمور الضريبية بينما سيعمل إضافة إلى تدقيقه للشركة كوكيل منتدب عن المكلف ولصالحه وبناء على طلبه في مواجهة الادعاء الضريبي للدوائر المالية عن التكاليف الضريبية في حال المنازعات الضريبية.

### أ- النزاع الضريبي

يعرف النزاع الضريبي بأنه يعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية وغيرها بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها قانون الضريبة أو أي قانون آخر<sup>(2)</sup>.

إن أطراف المنازعة الضريبية هما المكلف والإدارة الضريبية، وقد ينوب عنهما ممثلهما القانونان كالوكيل والوصي والولي والقيم أو المدقق الخارجي للشركة.. الخ، فكل منهما يتشبث بما يراه صحيحاً من حكم القانون، وهما يمثلان مصلحتين متباينتين مع البيان الضريبي بتطابقهما في بعض الحالات، التي تقع خارج نطاق البحث، ولكن وصفهما مختلف إذ أن مصلحة المكلف هي فردية أو شخصية، في حين أن مصلحة الإدارة هي مصلحة عامة تتمثل بحماية إيرادات الضريبة، أما الأسباب التي تؤدي إلى تباينهما فكثيرة تكاد أن تكون عvisة على حصرها ومن بينها هو الاختلاف في تفسير عدد كبير من المواد وتباين تحديد حجيتها أدى إلى

<sup>(1)</sup>International Ethics Standards Board for Accountants, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2013, Op.Cit, P79-80.

<sup>(2)</sup> عدوان معزوز محمد إشتية، "مُسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004"، (رسالة

ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008، ص21.

تقاوم للمنازعات الضريبية، في حين يرى آخرون أن الاختلاف باستقلال القانون الضريبي أو عدم استقلاله، ونسبته إلى قوانين أخرى أدى إلى صعوبة الوصول إلى الحلول الواجبة الإلتزام مما ترتب عليه عدم استقرار المكلفين في معاملاتهم مع السلطة المالية.

إن أسباب المنازعات الضريبية متنوعة وكثيرة ولكن من أمثلتها البارزة هي: سوء الصياغة التشريعية وما يؤدي إلى الاختلاف في التفسير بين المكلف والإدارة الضريبية، وكثرة التعديلات التشريعية على النصوص الضريبية وتسارعها، واتساع السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، والسياسة الضريبية المتبعة وما تنتج من توتر العلاقة القانونية بين المكلف والإدارة الضريبية وغيرها من الأسباب الأخرى<sup>(1)</sup>.

وتجدر الإشارة، إلى أن المكلف لا يحق له أن يرفع نزاعه في الوعاء الضريبي مباشرة إلى القضاء الإداري، بل إن القانون اشترط صراحة لصحة الدعوى القضائية في المجال الضريبي أن يستنفذ الملزم طعنا سابقا أمام الإدارة الضريبية، أو أمام اللجان الضريبية حسب الحالات، فتقديم المطالبة النزاعية أمام الإدارة الضريبية في مجال منازعات الوعاء الضريبي إجراء إلزامي قبل نشر الخلاف أمام أنظار القضاء. وقد أجاز المشرع حسب المادة (40) من القانون 24 لعام 2003 للمكلف ووزير المالية الطعن بقرارات لجان إعادة النظر أمام القضاء المختص وذلك خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف وقد حدد الحالات التي يجوز الطعن بها أمام القضاء المختص في الآتي:

7- في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.

8- في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن 25% عما هو محدد من قبل لجان الفرض ولجان الإدارة المالية.

والمنازعات الضريبية هي وسيلة دفاع حقيقية بيد الملزم تمكنه من إقامة توازن نسبي بين ما عليه من واجبات وما له من حقوق في المادة الضريبية، وهي إضافة إلى ذلك تمكن من خلق حوار دائم وتقاوم مستمر بين فرقاء العلاقة الضريبية وتعطي المكلف فرصة المساهمة والمشاركة المباشرة في إعداد الدين الضريبي الواجب في حقه<sup>(2)</sup>.

ويمكن أن يقوم المدقق الخارجي بتمثيل العميل في حل النزاعات الضريبية وقد تم الإشارة في قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى احتمال وجود تهديد على

(1) علي هادي عطية الهلالي، "مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية"، <http://law.thiagaruni.org>، جامعة ذي قار، (العراق: 2011)، ص 9.

(2) نجيب البقالي، "منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري"، (رسالة ماجستير)، جامعة الحسن الثاني، المغرب، 2008، ص 54.

استقلالية المراجع عند تمثيل العميل في حل النزاعات الضريبية، وأن على المراجع تقييم أهمية أي تهديد ناشئ عن تقديم مثل هذه الخدمات وتطبيق الاجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه لمستوى مقبول كإشراك خبير ضريبي لم يشارك في توفير خدمات الضريبة لتقديم المشورة إلى فريق المراجعة أو الحصول على المشورة حول الخدمات من خبير ضريبة خارجي إلا أنه وفي حال شمول الخدمات الضريبية العمل كمحام للعميل من أجل حل النزاع حول المسألة الضريبية وكانت المبالغ المتضمنة مهمة للبيانات المالية فإن التهديد على الاستقلالية سيكون كبيراً بحيث لا يمكن تخفيضه لدرجة مقبولة وعندها على المراجع ألا يقوم بهذه الخدمات ولا يمنع ذلك من لعب دور استشاري مستمر فيما يتعلق بالمسائل المطروحة أمام المحكمة<sup>(1)</sup>.

## ب- الخبرة:

الخبرة من بين أهم إجراءات التحقيق وأكثرها تطبيقاً في العمل القضائي<sup>(2)</sup>، والخبرة بمعناها الواسع لها عدة معانٍ ومفاهيم، وقد عرف الأستاذ عبد العزيز توفيق الخبرة القضائية بأنها "العمليات والتقارير التي يقوم بها الخبير المعين من طرف المحكمة في مسألة فنية يأنس القاضي من نفسه الكفاية العلمية أو الفنية للقيام بها" كما تعرف بأنها إجراء يعهد به القاضي إلى شخص مختص، ينعت بالخبير، بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية يستلزم بحثها أو تقديرها أو على العموم إبداء الرأي فيها علماً أو فناً لا يتوفر في الشخص العادي، ليقدم له بياناً أو رأياً فنياً لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده<sup>(3)</sup>. وتواجه السلطة المالية والجهات التي تنتظر المنازعات الضريبية سواءً أكانت اللجان الإدارية ذات الاختصاص القضائي أو القضاء بعض المنازعات ذات الطابع الفني الخاص مما يتطلب استمراج رأي خبير مستقل عن أطراف المنازعة والجهة التي تنتظرها، فقد تطلب الخبرة لتحديد نوع بضاعة قبل إخضاعها للضريبة، أو يتم طلب الخبرة للقيام ببحث فني، أو ميداني، أو غيره والإثبات بالخبرة قد يكون دليلاً أصلياً في الإثبات، بمعنى: أنه غير مكمل لدليل آخر موجود، وقد يستكمله القاضي بدليل آخر، ولكنه دليل حجة غير ملزمة<sup>(4)</sup>.

---

<sup>(1)</sup>International Ethics Standards Board for Accountants, **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, Op.Cit, P81-82.

<sup>(2)</sup> نجيب البقالي، "منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري"، مرجع سابق، 2008، ص34.

<sup>(3)</sup> عارف منور عبد الرحمن السعايدة، "دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ م وتعديلاته"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد الثاني

(فلسطين: 2012)، ص674.

<sup>(4)</sup> علي هادي عطية الهلالي، "مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية"، مرجع سابق، 2011، ص49.

ويتم اختيار الخبير استناداً إلى قدراته أو علمه أو فنه، ومهمته إبداء رأيه للمحكمة في المسائل الفنية المحددة له من طرف القاضي والتي لا علاقة لها بالقانون، ويتمتع باستقلال فني في إنجاز تقريره، غير أن الخبير رغم استقلاله يتوجب عليه عدم الإدلاء برأي أو بيان في مسألة لم ترد في النقط التي حددها القاضي كما يمكن للقاضي استبدال الخبير المعين من طرفه تلقائياً أو بناء على طلب الخصوم ويعين خبيراً آخر محله<sup>(1)</sup>. وقد يطلب القضاء تعيين مدقق خبير لمراجعة الشركة محل الدعوى القضائية من أجل تنوير القضاء بالقضايا والتقديرات الخاصة بالدعوى الضريبية المرفوعة. كما أن المحاكم قد تحتاج إلى تقديرات من خبير بحجم الجرم أو التهرب الذي قام به المكلف فقد نصت المادة (19) من القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته بأن كل مكلف أبرز تأييداً لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً يحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير المالية بالإضافة إلى الغرامات وفي مثل هذه الحالة فإن القضاء قد يلجأ لمدقق مهني خبير لتقديم التقييمات اللازمة للقضاء وقد يتم طلب مراجع الشركة من أجل تقديم شهادة بخصوص بيانات معينة قام هو بالاطلاع عليها خلال تدقيقه لبيانات الشركة.

ومن المسلم به أن مضمون تقرير الخبير وآرائه غير ملزمة للقاضي، فهي على سبيل الاستئناس فقط، وإذا اتضح له أنها ناقصة أو لم تف بالغرض، جاز له أن يأمر بإجراء خبرة إضافية، أو خبرة مضادة يجريها خبير أو خبراء آخرون حسب أهمية المنازعة، والذين يقدمون بدورهم تقارير أخرى ويتضح بشكل جلي أن العمل القضائي في المادة الضريبية يعاني من حدود بالغة الأهمية مرتبطة أساساً بضعف تكوين القاضي الضريبي في المادة الضريبية مما يؤدي إلى اهتمامه بالجانب الشكلي على حساب الموضوع وانسياب سلطة الحسم في الدعوى لفائدة الخبير<sup>(2)</sup>.

وعلى ذلك يمكن القول إن رأي الخبير يعتبر حاسماً في النزاع الضريبي، نظراً لامتلاكه المعرفة العلمية والتقنية الدقيقة بالحقل الضريبي، وغياب قاض جبائي متخصص في الوقت الحالي، وتحول الخبير إلى قاض في الظل، لا يملك القاضي الحقيقي إلا مسأيرته وإصدار ما اتخذته قاض الظل من قرار<sup>(3)</sup>.

إن الخبير الذي سيطلبه القضاء سيكون مستقلاً عن طرفي النزاع أي مستقلاً عن كل من المكلف والدوائر الضريبية وبذلك فإنه يمكن للمدقق الخارجي أن يقدم خدمات دعم المقاضاة كالخبرة وقد تم الإشارة في قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى احتمال وجود

<sup>(1)</sup> نجيب البقالي، " منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري "، مرجع سابق، 2008، ص 35.

<sup>(2)</sup> نفس المرجع، ص 75.

<sup>(3)</sup> نفس المرجع، ص 42.

تهديد على استقلالية المراجع عند قيام المراجع بخدمات دعم القضاء مثل العمل كخبير أو حساب بدل الأضرار المقدّر أو غيرها من المبالغ التي تؤثر على البيانات المالية وأن على المراجع تقييم أهمية أي تهديد ناشئ عن تقديم مثل هذه الخدمات وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه لمستوى مقبول<sup>(1)</sup>.

وقد يطلب القضاء مراجع الشركة للتحقيق في التجاوزات الضريبية التي قام بها المكلف كما أنه قد يتم تغريمه في حال اكتشاف تقصير في أدائه لواجباته المهنية، وفي سبيل معرفة التقصير الحاصل من قبله فقد يلجأ القضاء إلى مدقق مهني خبير ليقوم بعمل مراجع الشركة حسب المعايير المهنية المناسبة.

## 6- الأهمية الضريبية لأوراق عمل المدقق:

يختلف موقف المراجع في مراجعته لأي منشأة عن أي عضو في إدارة الحسابات، حيث أن عضو إدارة الحسابات يعد القيود اليومية من المستندات الأولية كفواتير البيع وفواتير الشراء والشيكات والعقود، وتحفظ هذه المستندات لدى إدارة الحسابات لتأييد وتعزيز القيود والملفات التي يعدونها، أما المراجع فليس لديه مستندات أو دفاتر يومية أو دفاتر الاستناد لكي تؤيد مجامعه من أدلة أثناء المراجعة، وفي الحقيقة فإن المراجع يقوم بالعمل على أساس هذه السجلات ولكنه يتركها في المنشأة بعد ما يتم مراجعته، وإذا لم يتم المراجع بأي عمليات تسجيل، فإن عمله سيكون بدون مستندات تؤيد رأيه المهني الذي يتضمن تقريره. وتعرف أوراق العمل طبقاً للنشرة 41 من معايير المراجعة بأنها<sup>(2)</sup>:

«سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات الملائمة التي تم التوصل إليها في مهمة المراجعة»  
وقد جاء في المادة 46 من القانون (33): يحتفظ المحاسبون القانونيون بأوراق العمل لمدة خمس سنوات على الأقل من تاريخ التدقيق، وجاء في المادة 88 من القانون (33): يحظر على العاملين في مكاتب أو شركات تدقيق الحسابات إفشاء المعلومات التي حصلوا عليها بحكم عملهم أو استخدامها لتحقيق منفعة مادية أو معنوية.

<sup>(1)</sup> International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, 2013, Op.Cit, P86.

<sup>(2)</sup> ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الدبسطي، «المراجعة مدخل متكامل»، مرجع سابق، 2000، ص300.

ويمكن استخدام أوراق العمل من قبل القضاء أو الدوائر الضريبية كوسيلة إثبات في تأكيد الالتزام الضريبي فوسائل الإثبات تتنوع وتختلف من حيث حجيتها في الإثبات، وهي إما مباشرة تنصب دلالتها على الواقعة المراد إثباتها وهي الكتابة والبيئة أو الشهادة والمعينة والخبرة، وإما طرق غير مباشرة لا تنصب دلالتها على الواقعة المراد إثباتها مباشرة ولكن تستخلص من طريق الاستنباط وهي القرائن والاقرار واليمين كما تختلف طرق الإثبات من حيث حُجيتها فمنها ما يكون ذو حجية ملزمة لا يخضع لتقدير المحكمة وهي الكتابة والاقرار واليمين والقرائن القانونية، مع اختلاف درجة الالتزام بنتائجها على وفق ما سيأتي، وبعضها الآخر ذو حجية غير ملزمة وهي البيئة والقرائن القضائية تعد أدلة الإثبات الكتابية من أهم وسائل الإثبات لأن لها قوة مطلقة في الإثبات، إذ بها تثبت الوقائع جميعها سواء أكانت القانونية منها أم المادية<sup>(1)</sup>. وتقتصر بعض الدراسات إمكانية أن تحصل الدوائر الضريبية على المعلومات الضريبية من خلال الدخول إلى أوراق عمل المدققين والتي قد تشكل قرينة قضائية يمكن الاعتماد عليها في الحكم بشكل غير ملزم وذلك في ظل ظروف غير اعتيادية حيث تعتبر سجلات المكلف المصدر الأساسي للمعلومات الداعمة للبيان الضريبي في الحالة الطبيعية وإن الدخول إلى أوراق العمل هذه يتم فقط في حالة عدم تمكن الدوائر الضريبية من الحصول على المعلومات من سجلات المكلف (كأن تكون جرى إتلافها) كما أن هذه الأوراق تعتبر ضرورية في حال نشوب نزاعات قضائية سواء بين الدوائر الضريبية والمدقق وبين المكلف والمدقق وبين المكلف والدوائر الضريبية لما تحويه من أدلة إثبات ملموسة تدعم الحكم القضائي. كما تعتبر أوراق المراجعة المصدر الرئيسي في إعداد البيان الضريبي<sup>(2)</sup> وستثبت ما قد بذله المراجع من العناية في تدقيقه للشركة أو إعداد بيانها الضريبي كما وتحمله المسؤولية تجاه العملاء عن إبقائها سرية.

## 7- تقرير المراجعة والضريبة:

إن الهدف النهائي لخدمات المراجعة يتمثل في إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي أو بمعنى آخر إن مسؤولية المراجع في هذا الشأن تتحدد فقط بحدود ما جاء في رأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير المراجعة ونظراً لأهمية التقرير الذي يعده المدقق الخارجي فإن المادة 189 من قانون الشركات أشارت إلى بطلان قرار الهيئة العامة بتصديق الحسابات وتوزيع الأرباح في حال لم يقدم تقرير المدقق الخارجي أو لم يقرأ في الهيئة، وبالتالي بطلان ما ترتب عليه من آثار وعدم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية في إعداد البيان الضريبي، على اعتبار أن ما بني على باطل فهو باطل وقد

(1) علي هادي عطية الهلالي، "مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية"، مرجع سابق، ص 35.

(2) حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة (1)، مرجع سابق، 2008، ص 188.

طلبت التعليمات التنفيذية للقانون 24 لعام 2003 المحاسب القانوني المعد للبيان الضريبي بإرفاق تقرير رأي (شهادة) مع البيان الضريبي وحسب ما يراه الباحث فإن لتقرير المدقق الخارجي إضافة لما يضيفه على البيانات المالية من ثقة وكونه ينشر وبشكل علني أثراً على الأوساط المالية والمشرعين الضريبيين بحيث يمكن أن يؤدي اطلاعهم على تقرير المدققين إلى تلافي ثغرات ضريبية معينة (في حال تقديم المراجع بيان سلبى) في التشريعات القادمة، كما يمكن أن تقيد الدوائر التنفيذية لوزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم ومراقبي الدخل وتثير انتباههم إلى قضايا ضريبية تفيدهم في تدقيق بيانات المكلفين ووضع قوانين تنظيمية تؤدي للارتقاء بالعمل الضريبي، كما يمكن أن تثير انتباه المشرعين إلى ضرورة تخفيض لضرائب عن بعض القطاعات (في حال تقديم المدقق بيان متحفظ) عن إمكانية توقف الشركة ووجود شك في قدرتها على الاستمرار بسبب قضايا ضريبية أو عثرات تواجه القطاع الذي تتبع له المنشأة.

#### 8- المدقق الخارجي وتمثيل المكلف أمام الدوائر الضريبية:

تسمح الدوائر الضريبية والمهنة للمدققين أن يكونوا وكلاء أو مفوضين للمكلف بما يسمح بتمثيلهم أمام الدوائر الضريبية على أنه لا يجوز لغيرهم القيام بذلك وقد جاء في المادة 37 من القانون 33 لعام 2009 أنه ومع مراعاة مبدأ الاستقلالية للمحاسب القانوني في حدود اختصاصاته المنصوص عليها الحضور عن ذوي الشأن أمام الدوائر الضريبية، واللجان المالية أو ذات الاختصاص القضائي بموجب وكالة أو تفويض أصولاً وذلك للقيام بالأعمال والإجراءات المتصلة بالمهام الموكلة إليه في حدود ما تقتضيه أعمال مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق ولا يجوز لغير المحاسبين القانونيين وأصحاب العلاقة بالذات الحضور أمام الجهات المذكورة

# الفصل الثاني

## التنظيم الضريبي وقواعد وإجراءات الربط والتحصيل والاعتراض

### مقدمة:

إن أفضل التشريعات الضريبية وأحدثها وأكفأها، لا تحقق أهدافها ومنافعها المستهدفة إذا طبقت من قبل إدارة ضريبية ضعيفة تفتقد الكفاءة وتعاني من ضعف النزاهة ومصابة بالترهل وقد نجحت بعض البلدان بزيادة مواردها الضريبية عدة أضعاف "كالأرجنتين مثلاً" وزيادة فعالية أنظمتها دون أن تغير تشريعاتها الضريبية ولكن من خلال زيادة ورفع كفاءة الإدارة الضريبية وتحديثها وتأهيلها وتنقيتها فالوسط الإداري الضريبي والقيم والأطروحات السائدة في الإدارة الضريبية، إذا كانت جيدة وإيجابية نستطيع تلافى الكثير من مساوئ أو تخلف التشريع، وتساعد على إشاعة ثقافة مالية نزيهة وخصوصاً في الإدارات الضريبية المتصلة بضريبة الدخل أو الرسوم الجمركية، كما تساعد على تخفيض نفقات التحصيل التي تأكل أحياناً جزءاً كبيراً من حصيلة بعض الضرائب

إن الهدف الذي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقه، يتمثل في ربط الضرائب وتحصيلها، وهو من أعمال السلطة العامة أي من أعمال السيادة. أي يتولى القانون الضريبي تحديد الإجراءات التي تباشرها تحديداً دقيقاً (الطابع الاجرائي)، ويساهم في العملية الضريبية كل من المكلفين والإدارة الضريبية، ممن يفرض عليهم القانون التزامات معينة كالإطلاع أو تقديم بيانات أو غيرها.



## المبحث الأول

### النظام الضريبي

أولاً: أسس النظام الضريبي:

يتشكل النظام الضريبي في أية دولة من الدول من ثلاثة مكونات تتمثل في الادارة الضريبية والمكلف والتشريعات الضريبية والعلاقة التي تربط هذه المكونات يتم التعبير عنها بالنظام الضريبي والنظام الضريبي الأمثل يعبر عن حالة انسجام بين هذه المكونات من خلال قانون ضريبة جيد ومكلف ملتزم وعلاقة وثيقة وشفافة بين المكلف والإدارة الضريبية، ولكن في كثير من الأحيان لا تتسجم هذه المكونات مع بعضها فتظهر المشاكل التي إحداها ضعف درجة الالتزام الضريبي التي تعبر عن وضع لا يستجيب أو ينصاع فيه المكلف لقانون الضريبة. الجهات التي لها علاقة بالنظام الضريبي<sup>(1)</sup> :

التشريع الضريبي - المكلفون - القضاء الضريبي - مستوى الوعي الضريبي - مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات.

إن النظام الضريبي بالمفهوم الحديث هو ثمرة لقرار سياسي لأنه يأتي كنتيجة لجملة اعتبارات تكون في معظمها ذات طابع سياسي أكثر منها دراسات تحليلية موضوعية. ويعود ذلك للدور الهام الذي تؤديه (الاستقطاعات الضريبية) من وجهة النظر الاقتصادية والاجتماعية وهذا ما يجعل بنية النظام الضريبي تعتمد على أسس ثلاث<sup>(2)</sup>:

#### 1- السياسة الضريبية:

تؤدي السياسة الضريبية دوراً هاماً في مجال تحقيق وتنفيذ أهداف السياسة المالية على مختلف المستويات مع الأخذ بعين الاعتبار أن تحديد آثار الاستقطاع الضريبي من الوجهة الاقتصادية تواجهه صعوبات تحليلية كثيرة بعد تزايد الدور التدخلية للدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبعد أن أصبحت الموازنة العامة للدولة ذات دور مؤثر في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وبالتالي فإن السياسة الضريبية تعتبر والحالة هذه، من أهم أدوات السياسة المالية بالإضافة إلى السياسة الإنفاقية وأيضاً السياسة النقدية والمصرفية... في تحقيق التنمية الاقتصادية لأن الاقتطاع الضريبي ليس أكثر من عنصر من عناصر عديدة تؤثر في مجرى النشاط الاقتصادي بالإضافة إلى الدور الخاص بكل ضريبة في الإطار العام للهيكل الضريبي

<sup>(1)</sup> سماهر هيثم عبد القادر الخليل، "دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية"، <http://www.d-raqaba-m.iq>

المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، (العراق: 2006)، ص5.

<sup>(2)</sup> قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية، (سورية: الهيئة العامة السورية للكتاب، 2008)، ص38.

من حيث أثر كل ضريبة وتأثيرها بمجمل الدخل القومي، ونمط الإنفاق العام ناهيك عن أن الطريقة التي تطبق في كل بلد لتحقيق وتحصيل الضرائب تترك أثرها وانعكاساتها على التغيرات التي تسببها برامج الإنفاق العام وبالتالي فإن ثمة ترابطا وتداخلا بين عناصر السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العام للدولة. تأسيسا على ما تقدم فإن السياسة الضريبية يجب أن تتصف بالمرونة التلقائية بحيث يمكن تعديل الأنظمة والتعليمات التنفيذية بما ينسجم مع المتغيرات المستجدة على مستوى النشاط الاقتصادي العام دون أن تكون هناك حاجة قدر الإمكان لإجراء تعديلات متكررة في التشريع الضريبي النافذ. ويبقى السؤال الأهم الذي توجهه الإدارة الضريبية إلى الجهات الوصائية صاحبة القرار في موضوع السياسة الاقتصادية والمالية والضريبية، وخاصة في الدول السائرة في طريق النمو، ما حجم الاستقطاعات الضريبية؟ وما الفئات الاجتماعية التي ستكون مصدرا لهذه الاقتطاعات؟ وما الوسائل الكفيلة بتحقيقها على ضوء المعطيات السياسية والاقتصادية والاجتماعية؟

## 2- التشريع الضريبي:

إن مبادئ وقواعد السياسة الضريبية تصاغ وتقر في قوانين يطلق عليها أسم التشريع الضريبي الذي تتناول أحكامه الجانب التطبيقي والعملي للضرائب. وهذا الجانب هو الأكثر التصاقا باهتمامات المكلفين بالضرائب. ولا يخفى أهمية وضرورة التعريف بالتشريع الضريبي، وتوضيح أحكامه وتقريبها إلى ذهنية المواطن، لأن من شأن ذلك جعل المواطن المكلف بالضريبة أكثر استيعابا وفهما لدور الضريبة. وبالتالي يسهل مهمة الإدارة الضريبية آخذين بعين الاعتبار اختلاف قواعد وأسس التشريع الضريبي من بلد لآخر تبعا للسياسة الاقتصادية والاجتماعية لكل بلد.

## 3- الإدارة الضريبية:

ويقصد بذلك الجهاز الفني والإداري الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من حيث فرض الضرائب وجبايتها، وإن نجاح أي سياسة ضريبية يتطلب توفر إدارة ضريبية كفؤة وخبيرة، ونزاهة تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة. إن النظام الضريبي في بلد ما يتعلق بالنظام الاقتصادي والاجتماعي وبشكل خاص بدور السلطة العامة التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية. بل يمكن القول إن الإجابة على الأسئلة الثلاث حول الاستقطاعات الضريبية المطلوبة ترتبط ارتباطا وثيقا بإجمالي الدخل القومي، وكذا بنصيب كل فرد من هذا الدخل. وبمعنى آخر يرتبط ذلك بالإنتاج والثروة الوطنية وبكيفية توزيع ذلك بين أفراد المجتمع. من جهة أخرى فإن العلاقة القائمة بين السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العام تمكن من تحسين وتوزيع الدخل في اتجاهات متعددة وسليمة إذا أحسن توجيه أدوات هذه السياسات للحد من أسباب سوء التوزيع ذاته، والمتمثل في توزيع أدوات الإنتاج وارتفاع نصيب مالكي رؤوس الأموال وعدم تكافؤ الفرص.

## ثانياً: النظام الضريبي السوري:

هو عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين بما فيها الضرائب المباشرة وغير المباشرة، العامة والنوعية، ويعد أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها<sup>(1)</sup>. ويعتمد النظام الضريبي السوري النافذ حالياً في سورية على نظام الضرائب النوعية وعلى المطارح المتعددة، وهو في هيكله العام وليد تشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة خلقت في بنياته في كثير من الحالات، تبايناً واضحاً سواء من الوجهة الفقهية البحتة أو من جهة أساليب التطبيق في الطرح وإجراءاته وجباية الضريبة.

وتختلف دراسة الضرائب باختلاف الفكر الاقتصادي وتختلف أيضاً التصنيفات العامة للضرائب من بلد لآخر، لكن هذه الاختلافات قد لا تؤدي لاختلاف الأدوات، فالضريبة التي يدفعها المكلف على دخله تسمى بالضريبة المباشرة بينما التي يدفعها عند الاستفادة من خدمة محددة فتسمى بالضريبة غير المباشرة.

### الضرائب المباشرة

يقصد بها المبالغ المفروضة على الدخل والثروة ورأس المال وتقوم السلطات المالية بتحصيلها بشكل مباشر من المكلف الخاضع للضريبة وفق جداول رسمية وتتضمن الضرائب المباشرة في سورية الأنواع التالية: ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية-ضريبة رؤوس الأموال المتداولة-ضريبة ريع العقارات-ضريبة ريع الآلات ضمن قانون ضريبة ريع العقارات-ضريبة العرصات-بدلات الفروع-ضريبة التركات والوصايا والهبات-ضريبة الرواتب والأجور-ضريبة القانون 60 لعام 2004.

### الضرائب غير المباشرة

ويقصد بها: المبالغ المفروضة على الاستهلاك وانتقال السلع والخدمات من شخص لآخر، أو الرسوم المفروضة على بعض الأعمال التي يقوم بها المكلف، فيدفعها عند القيام بتلك الإجراءات، أو استهلاك السلع الخاضعة لهذه الضريبة. وتجبي هذه الضرائب دون التعرف على المكلف الذي قام بدفع الضريبة، ويسهل على المكلفين القانونيين بالضرائب غير المباشرة نقل عبئها إلى مكلفين آخرين وأهم الضرائب غير المباشرة في سورية:

---

(1) محمد خالد المهاني، " دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن"، مرجع سابق، 2003، ص 261.

رسم الإنفاق الاستهلاكي-رسم الطابع-الرسوم الجمركية-فروقات الأسعار-الرسوم المفروضة على بعض الخدمات.

وبذلك فإن الشركات المساهمة الخاضعة للتدقيق الخارجي تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية بالإضافة إلى أنواع مختلفة من الضرائب، وذلك حسب نشاطها كضريبة رسم الانفاق الاستهلاكي على مشترياتها وضريبة القانون 60 على عقودها وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة على أموالها بالإضافة إلى أنها ستقتطع الضرائب من المتعاملين معها كضريبة الرواتب والأجور من رواتب عمالها وضريبة القانون 60 للعقود المنفذة لها وضريبة رسم الانفاق الاستهلاكي على مبيعاتها وخدماتها وستقدم بيانات ضريبية عن تلك الاقتطاعات بالإضافة إلى الرسوم الجمركية على مستورداتها

### أسس التبليغ والجباية:

أسس التبليغ:

يتم تبليغ المكلفين بموجب قرار وزير المالية التنظيمي رقم 126/د تاريخ 15/1/1966 وحددت فيه إجراءات التبليغ المتعلقة بالتكاليف العامة والمطالب المستحقة للإدارات والمؤسسات العامة بناء على المرسوم رقم 2 لعام 1966 والمرسوم 146 لعام 1964 وحدد الفصل الرابع منه كيفية إجراء التبليغ.

أسس الجباية:

يحدد أسس الجباية قانون جباية الأموال العامة رقم 341 لعام 1956:

وتجبى بالاستناد إلى أحكام هذا القانون:

أ- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وإضافاتها والغرامات المتفرعة عنها

ب-الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها والتي لم تحصل وفق الطريقة المحددة لتحصيلها

ت-ويصوره عامة سائر الذمم المستحقة الأداء للإدارات والمؤسسات العامة بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة

وذلك في كل ما لم ينص عليه صراحة في تلك القوانين والأنظمة

### ثالثاً: تطور النظام الضريبي السوري:

بدراسة مراحل التطور الضريبي السوري نرى أنه ومنذ عام 1940 تاريخ نشوء هذا النظام فقد خضع إلى عدة مراحل تختلف خصائصها باختلاف الأغراض السياسية والاجتماعية في تلك الفترات ونعرض فيما يلي مراحل النظام الضريبي السوري ومكوناته:

#### المرحلة الأولى: (1940-1949)

وتتميز هذه المرحلة بوجود قوانين فرنسية وقوانين عثمانية تعمل إلى جانب بعضها بعضاً، حيث انتهت هذه المرحلة بالانفصال النقدي بين سورية ولبنان وبداية الانفصال الاقتصادي.

#### المرحلة الثانية: (1949-1963)

وتتميز هذه المرحلة بصدر المرسوم رقم 85 لعام 1949 الذي حدد مصادر الدخل والضرائب المفروضة عليه وبتشكل علمي وواقعي، وصدر المرسوم التشريعي رقم 101 لعام 1952 القاضي بتنظيم ضريبة التركات والرسوم المفروضة على الهبات والإعانات<sup>(1)</sup>.

#### المرحلة الثالثة: (1963-1985)

وأهم ما يميز هذه المرحلة القانون المالي الأساسي للدولة رقم 96 لعام 1967، الذي تمت بموجبه عدة إجراءات مالية كان من أهمها توحيد الموازنة العامة للدولة وتوحيد أصول الصرف والبداية بموجب تعليمات محددة، كما تم تعديل قانون ضريبة الدخل للشركات العامة، حيث جعلها القانون شخصية تجارية أو صناعية يتوجب عليها دفع الضرائب للدولة مثل القطاع الخاص.

#### المرحلة الرابعة: (1985-2003)

وأهم سمات هذه المرحلة حدوث الإعفاءات الضريبية للمستثمرين وهي<sup>(2)</sup>:  
- المرسوم التشريعي رقم 10 لعام 1986 القاضي بإحداث الشركات الزراعية المشتركة ومنحها إعفاءات ضريبية لمدة سبع سنوات.

---

(1) عصام بشور، التشريع الضريبي، (سورية: المطبعة التعاونية، 1982)، ص166.

(2) علي كنعان، النظام النقدي والمصرفي السوري، (سورية: دار الرضا، 1999)، ص244.

- القرار رقم 186 لعام 1985 الصادر عن المجلس السياحي الأعلى والقاضي بإعفاء المنشأة السياحية من ضرائب الدخل لمدة خمس سنوات ومن 50% من ضرائب الدخل طيلة حياة المشروع.
- القانون رقم 19 لعام 1990 (قانون المغتربين) القاضي بمنح إعفاءات جمركية متعددة للسوريين المغتربين الذين يودون العودة وإقامة مشروعات استثمارية داخل سورية.
- قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991: القاضي بمنح إعفاءات ضريبية للمستثمرين لمدة خمس سنوات وإعفاء كامل من الرسوم الجمركية عند تأسيس المشروع.
- القانون رقم 20 لعام 1991 القاضي بتخفيض الحد الأقصى لمعدلات الضريبة على دخل الأرباح من 92% إلى 60% بما فيها رسوم الإدارة المحلية كمرحلة أولى في الإصلاح الضريبي<sup>(1)</sup> بهدف تشجيع الاستثمار الأجنبي كما أوجبت المادة 11 من القانون المذكور على المكلفين الآتي بيانهم أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية:
- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت واقعة خارج سورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنسب إليها مؤسسات كائنة خارج سورية.
  - المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها.
  - تجار الجملة الذين تغلب تجارة الاستيراد على فعاليتهم.
  - وكلاء المعامل والوكالات الممثلة لمنشآت أجنبية.
  - المنشآت الصناعية غير المعدة في الفقرات السابقة إذا تجاوز مجموع قيمة الإنشاءات والآلات المستعملة لأغراض العمل الصناعي مليون ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات.

وقضت الفقرة ب من المادة المذكورة نفسها بأن تتم الملاحقة القضائية بقرار من وزير المالية، للمحاسبين القانونيين المشار إليهم الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغيّر الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها بهدف التهرب الضريبي. كما قضت نفس المادة بأنه إذا قدم المكلف بيانات غير معتمدة من قبل محاسب قانوني يبلغ إنذار بالامتنال لأحكام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار فلا يعتد بالبيان غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها 10% منها وتخفيض هذه الغرامة إلى 5% إذا امتثل المكلف خلال المهلة

<sup>(1)</sup> محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، المحاسبة الضريبية، (سورية: منشورات جامعة دمشق، 2003)، ص 204.

المذكورة وتطبق أحكام هذه المادة بصورة تدريجية خلال خمس سنوات من تاريخ نفاذ هذا القانون، على فئات المكلفين المشار إليهم في هذه المادة وذلك بقرار من مجلس الوزراء بناء على توصية من اللجنة الاقتصادية. ويعتبر هذا النص الذي ورد للمرة الأولى في قانون الدخل السوري تطوراً هاماً في التكليف الضريبي لفئة هامة من المكلفين بالزامهم اعتماد البيان الضريبي من قبل محاسب قانوني مجاز وذلك بهدف الانتقال من أسلوب التدقيق الكامل للبيانات الضريبية من قبل الدوائر المالية المختصة إلى أسلوب التدقيق الانتقائي لمعالجة التراكم الضريبي في التكاليف الضريبية من جهة إضافة إلى إشراك المحاسب القانوني في اعتماد البيان الضريبي والذي يعتبر عوناً للدوائر المالية في إنجاز التكاليف الضريبية مع الأخذ بالحسبان المؤيدات الجزائية المشار إليها ونظراً لأهمية الموضوع فقد توسع لمشروع السوري في مسألة تكليف محاسب قانوني اعتماد البيان الضريبي لجميع مكلفي الأرباح الحقيقية<sup>(1)</sup> حيث قضت المادة 17 من القانون رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته بأن على المكلفين من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد (13 و 14 و 15 و 23) من القانون نفسه معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية وأن تتم بقرار من وزير المالية الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين المشار إليهم والذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي كما قضت هذه المادة بأنه إذا قدم المكلف بيانات غير معتمدة من قبل محاسب قانوني يبلغ إنذاراً بالامتنال فإن لم يمثل لذلك خلال 30 يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار فلا يعتد بالبيان غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها 10% منها وتخفيض هذه الغرامة إلى 5% إذا امتثل خلال المهلة المذكورة .

- عدة قرارات لتخفيض الرسوم الجمركية على المواد الأولية والصناعة المستوردة.
- المرسوم التشريعي رقم 7 لعام 2000 القاضي بتعديل القانون رقم 10 لعام 1991 بزيادة الإعفاءات الضريبية لمشاريع الاستثمار، وتخفيض ضريبة الدخل للشركات المساهمة من 32% إلى 25%.

<sup>(1)</sup> محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، (سورية: منشورات جامعة دمشق، التعليم

## المرحلة الخامسة<sup>(1)</sup>: (2003-2005)

أكدت النظرية الاقتصادية الكلية على ضرورة تلاؤم النظام الضريبي مع الواقع الضريبي للاقتصاد، ولقد طورت الحكومة السورية بعض بنود التشريع الضريبي حيث يمكننا إيجاز بعض ما تم من تعديلات التشريع المالي والضريبي:

القانون 24 لعام 2003: وقد تضمن تعديل الحد الأدنى المعفى من ضرائب الدخل  
القانون 25 لعام 2003: ويتعلق بالاستعلام الضريبي لمكافحة التهرب الضريبي.  
المرسوم التشريعي رقم 18 بتاريخ: 14-2-2004 والذي ألغى القانونين 794 لعام 1928 و 54 لعام 1979 الخاصين بضريبة المواشي واستعيض عنهما بفرض رسم على المواشي المصدرة بمقدار 100 ل.س.  
القانون 22 بتاريخ 9-11-2003 والذي تضمن قروض صندوق الدين العام وتسديد حسابه.  
القانون 47 تاريخ 38-19-2003 والذي تضمن الحلول لكثير من التشابكات المالية والمتراكمة.  
القانون 26 بتاريخ 19-11-2003 والذي وحد نسبة الحسميات التقاعدية بـ 7%.  
القانون رقم 45 بتاريخ 30-12-2003 الذي قضى بإحلال عبارة التنمية المستدامة محل المجهود الحربي.  
القانون 14 بتاريخ 27-05-2004 والذي مدد العمل بالتقدير المالي للعقارات لمدة سنة واحدة.  
القانون 60 لعام 2004 الخاص بضريبة الدخل والرواتب والأجور عن أعمال التعهدات والمقاولات كتعديل للقانون 24 لعام 2003.

## المرحلة السادسة: (2006-2014)

تميزت هذه الفترة بإصلاحات في الإدارة الضريبية حيث تم إحداث فئة كبار المكلفين: والتي أحدثت بموجب المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006 المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 24/ لعام 2003 وبموجب الفقرة أ/ من المادة 1/ من المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006 تم تشميل فئة كبار المكلفين ومكاتب وشركات تداول الأوراق المالية ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية. وبموجب المادة 10/ من المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006 اعتبر قسم كبار المكلفين في مديرية المالية المركز الرئيسي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين، وقد صدر قرار وزير المالية رقم 2428/ تاريخ 23/8/2006 والمتضمن إحداث قسم لكبار المكلفين في مديرية مالية دمشق. ونصت الفقرات (ب-ج-د) من المادة 11/ بجواز منح كبار المكلفين الذين يقدمون للدوائر المالية بيانات واقعية عن نشاطهم حوافز

(1) محمد الحسين، "الإصلاح الضريبي، أهدافه وأبعاده"، ندوة في: جمعية العلوم الاقتصادية، سورية، 2004، ص 6-7.



معنوية بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية. وعد النفقات الشخصية من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين وتحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية. إن هذا القسم تحكمه أنظمة خاصة، بحيث يقوم بتقديم الخدمات والمعلومات والإرشاد والتوعية، ومن ثم إدارة قوية وفعالة لمخاطر التدقيق والمتمثلة في تصاريح المكلفين عن مختلف ضرائبهم، كما أن هذا القسم يقوم بإدارة جميع أنواع الضرائب والرسوم ( المباشرة وغير المباشرة )، لذلك فإن المكلفين المسجلين في هذا القسم يقومون بتقديم بياناتهم الضريبية وبياناتهم وطلباتهم وكل ما يخص جميع أنواع الضرائب والرسوم الخاضعين لها في هذا القسم حصراً، وبالتالي إذا لجأ أحد كبار المكلفين إلى أي دائرة من دوائر مديرية المالية ليقدم بيان مثلاً، أو أي شيء آخر يخص ضرائبه، فإنه يتم توجيهه إلى القسم المعني بأموره وهو ( قسم كبار المكلفين ).

كما أحدثت الهيئة العامة للضرائب والرسوم:

حيث أنشئت في الجمهورية العربية السورية الهيئة العامة للضرائب والرسوم والتي تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بوزير المالية ومقرها الرئيسي دمشق وذلك بموجب القانون رقم /41/ لعام 2007 والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم /64/ لعام 2010، حيث نقلت إليها مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم باستثناء مهام وصلاحيات واختصاصات مديرية الاستعلام الضريبي وأقسامها و دوائرها، مع الاحتفاظ بصلاحيات وزير المالية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة ويتولى إدارتها مجلس الإدارة والمدير العام للهيئة، وتهدف الهيئة إلى اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة ووضع الخطط اللازمة وتنفيذها بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ومن ضمن مهامها ما يلي:

اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم وتنفيذ التشريعات الضريبية التي تدخل باختصاصها.

إعداد تقديرات الإيرادات السنوية للموازنة العامة للدولة من الضرائب والرسوم.

وضع وتنفيذ خطة مكافحة التهرب الضريبي.

إعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات ومذكرات التفاهم المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تدخل باختصاصها ومع مراعاة الأحكام القانونية النافذة يتم التنسيق مع الأجهزة الرقابية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم على أن تتولى هذه الأجهزة رقابتها على أعمال الاستعلام الضريبي بعد موافقة رئيس مجلس الوزراء أو وزير المالية المسبقة أو بناء على طلب أي منهما.

التنسيق مع مديرية الجمارك العامة بما في ذلك تبادل المعلومات على كافة المستويات بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.

ممارسة أية مهام أخرى تعهد إليها من الوزير.

صدور المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 والذي عدل بموجبه معدلات الضريبة على الأرباح الصافية المنصوص عليها في القانون 24 لعام 2003.

صدور المرسوم التشريعي رقم 42 لعام 2011 والذي عدل بموجبه معدلات الضريبة على الرواتب والأجور حيث قسم الدخل الخاضع للضريبة إلى ثمان شرائح، وأخضعت كل شريحة لمعدل معين بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة.

صدور المرسوم التشريعي رقم 23 لعام 2011 كتعديل للقانون رقم 60 لعام 2004.

صدور المرسوم التشريعي 31/ تاريخ 2009/5/4 حيث أصبح بموجبه رسم الإنفاق الاستهلاكي المترتب على السيارات السياحية المصنعة محلياً يستوفى عند تسجيل هذه السيارات لدى دوائر النقل.

صدور المرسوم التشريعي رقم 13 للعام 2011 وبموجبه عدلت الفقرة (ج) من المادة 12 من المرسوم التشريعي رقم 61 لعام 2007، وخفضت نسبة رسم الطابع المنصوص عليها بالمرسوم التشريعي رقم 44 لعام 2005 بواقع 50 بالمئة على عقود تأسيس وتعديل الشركات أو تحويلها إلى أشكال قانونية أخرى.

صدور المرسوم التشريعي رقم 24 للعام 2011 والذي يقضى بتخفيض نسبة رسم التأمين الاختياري والإجباري على الدين والرهون بكافة أنواعها ونسبة رسم أسهم الشركات المساهمة والشركات القابضة ورسم وثيقة ترخيص الشركات محدودة المسؤولية ورسم أقساط وبوالص التأمين على الحياة والادخار وأقساط وبوالص التأمين الأخرى.

كما صدر القانون رقم 13/ لعام 2013 والذي أضاف نسبة 5% على تحققات الضرائب والرسوم المباشرة وعلى الضرائب والرسوم غير المباشرة لمدة ثلاث سنوات تسمى المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار وقد استثنى القانون بعض الضرائب من هذه الاضافة وهي:

ضريبة دخل الرواتب والاجور.

رسم مقطوعية الكهرباء المنصوص عليه في المرسوم التشريعي رقم 18 تاريخ 2010-2-14.

الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة المسددة قبل تاريخ نفاذه

كما صدر القرار رقم 39/م.و تطبيقاً للمرسوم 30 لعام 2013 والذي قضى بوضع طابع المجهود الحربي على عدد من الوثائق الرسمية ووضع في التداول اعتباراً من 2013/6/13.

صدر المرسوم التشريعي رقم 38 لعام 2006 المتضمن التشريع الجمركي والذي يعتبر القانون الأساسي للجمارك لأنه نظم الرسوم وأنواع البضائع وطرق فرض الرسوم وتحصيلها وغير ذلك، وقد هدف هذا القانون لتحقيق مطلبين أساسيين:

زيادة حصيللة الرسوم الجمركية ورغد الخزينة بالموارد اللازمة.

حماية الصناعة الوطنية الناشئة.

المرسوم التشريعي رقم 15 لعام 2013-تعديل الرسوم الجمركية المنصوص عليها في جدول التعريفات الجمركية المتناسقة الصادرة بالمرسوم التشريعي رقم /265/ تاريخ 2011/5/9 وتعديلاته كما تميزت هذه الفترة بصور العديد من القوانين للحد من التهرب الضريبي كان آخرها:

القانون رقم /22/ تاريخ 2008/11/9 المتضمن تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين حكومة الجمهورية العربية السورية وحكومة كرواتيا.

القانون رقم /28/ تاريخ 2008/12/4 المتضمن تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بين حكومة الجمهورية العربية السورية وحكومة الجمهورية التشيكية

القانون رقم /19/ تاريخ 2009/6/25 المتضمن تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين سورية وسلوفاكيا.

القانون رقم /22/ تاريخ 2009/10/26 المتضمن تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب بين جمهورية النمسا والجمهورية العربية السورية.

القانون رقم /32/ تاريخ 2009/12/1 المتضمن تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي مع العراق.

القانون رقم /6/ تاريخ 2010/1/4 المتضمن تصديق اتفاقية الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي على الدخل وعلى رأس المال مع حكومة المملكة العربية السعودية.

القانون 42 لعام 2010 -المتضمن تصديق البروتوكول الملحق باتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل الموقع مع الحكومة اللبنانية

المرسوم التشريعي رقم /3/ لعام 2011-تصديق اتفاقية التشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات الموقعة مع حكومة دولة الكويت

كما تميزت هذه الفترة بصور العديد من القوانين والمراسيم الخاصة بإعفاء المكلفين من الغرامات والفوائد والجزاءات بهدف تشجيعهم على السداد كان آخرها المرسوم التشريعي رقم 16 لعام 2013 والمتضمن الاعفاء

من جميع الفوائد والجزاءات والغرامات الواجبة على بعض المكلفين بالضرائب والرسوم المالية والذمم الشخصية والذي تم تمديد العمل به بموجب المرسوم التشريعي رقم /67/ للعام 2013.

## المبحث الثاني

### مراحل التكاليف الضريبية

تمر عملية التكاليف الضريبية بثلاث مراحل ينبغي تحديد مراحلها وعدم الخلط بينها، وهذه المراحل هي:

أولاً: قياس الدخل الخاضع للضريبة (تحديد وعاء الضريبة):

وفي هذه المرحلة يتم قياس الدخل الخاضع للضريبة من خلال مقابلة دخل الإيرادات الخاضعة للضريبة بالتكاليف ذات العلاقة التأثيرية بهذه الإيرادات والتي تكون لازمة للحصول عليها، ويتحدد هذا من خلال تحديد التشريع الضريبي نطاق كل من الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف الواجبة الخصم وأسس قياسها. ويقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة لها، وهي التي كانت تفرض على الأشخاص، وتسمى (بالضرائب على الأشخاص) وتفرض بسعر موحد. وإن كان هذا النوع من الضرائب قد تلاشى واضمحل وحل محلها ضريبة تفرض بأسعار مختلفة، تتدرج تبعاً للمركز المالي والاجتماعي للمكلف، وتسمى بالضرائب على الأموال، وهي التي يكون محلها مالا من ثروة، أو دخل. وبذلك تكون المادة الخاضعة للضريبة ليست أشخاصاً، وإنما أموال المكلف، فيتم اقتطاع الضريبة على ثلاث مراحل، الأولى عندما يحقق المكلف الدخل فيقتطع من دخله ضريبة، وهذا يسمى ضريبة على الدخل، والثانية عند تجميد الثروة في ذمة المكلف، وعند فرض الضريبة على هذه الثروة المجمدة تسمى ضريبة على رأس المال، وأما الثالثة عندما يقوم المكلف باستخدام هذه الثروة في الإنفاق والاستهلاك فتسمى ضريبة على الاستهلاك<sup>(1)</sup>، وعليه فإن الضرائب تقسم إلى قسمين رئيسيين وهما<sup>(2)</sup>:

1-ضرائب مباشرة 2 -ضرائب غير مباشرة

ولتحديد الربح الخاضع للضريبة بشكل دقيق علينا معرفة الشروط التي يجب توافرها في هذه الأرباح فيجب أن يتوافر في هذه الأرباح ما يأتي<sup>(3)</sup>:

---

(1) زياد أحمد علي عرياسي، "العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008، ص49.

(2) كمال احمد عسكر احمد الخطيب، " دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين"، مرجع سابق، 2006، ص14-15.

(3) محمد الحلاق، " النزاع الضريبي أمام القضاء السوري"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني (سورية: 2005)، ص9.

آ - الربح الصافي والذي يتكون من مجموع نتائج أعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها، والمقصود بهذه الأنواع الأرباح الاستثمارية الصافية الناشئة عن ممارسة المهنة والأرباح الرأسمالية الناشئة عن التصرف بأحد الأصول الثابتة في المنشأة وغير المعدة في الأصل للبيع، وكذلك الأرباح العارضة الناشئة عن أعمال لا تدخل في نشاط المكلف الأساسي، وهذه الأرباح كلها بعد أن تنزل منها الأعباء التي تقتضيها ممارسة المهنة.

ب - الأرباح التي يفرض بحقها الضريبة هي الأرباح السنوية وليست أرباح عمليات فردية.

ج - أن تكون هذه الأرباح ناشئة عن ممارسة مهنة تجارية أو غير تجارية أو صناعية داخل سورية. أي أن يكون الربح ناشئاً عن عمل أو رأسمال وعمل ويتصف عمل المكلف بالاستمرارية أو الاعتياد، وأن يتم لحساب المكلف وبشكل مستقل وبقصد الربح.

### 1- الطرق المستخدمة لتقدير الدخل الخاضع للضريبة:

#### أ- الطرق التقليدية لتقدير الدخل الخاضع للضريبة:

##### - طريقة التقدير الأولي<sup>(1)</sup>:

يعد التقدير الأولي من أقدم أنواع التقدير الضريبي، ويتم فرض الضريبة على المكلفين في ضوء هذا النوع من التقدير في حالة تخلفهم عن تقديم البيان الضريبي بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات مثل:

- المعلومات الواردة من المكلف والتي تشير إلى نوعية وحجم النشاط.

- الكشف المفاجئ على مكان العمل والاطلاع على كيفية سير العمل لدى المكلف

- المعلومات المتوافرة من ملف المكلف عن السنوات السابقة، وإمكانية الاعتماد على تلك المعلومات لتقدير حجم الدخل الخاضع للضريبة.

- فحص الحسابات وذلك في حالة كون المكلف يقوم بمسك دفاتر محاسبية منتظمة، تعزز إيراداته ونفقاته، ويقدر الدخل الخاضع للضريبة في ضوء نتيجة الفحص.

ونلاحظ أن هذه الطريقة لا تعتمد على منهج علمي واضح وإجراءات صريحة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة، إذ أن الاعتماد الرئيس في مثل هذه الحالات يقوم على الحكم الشخصي لمراقب الدخل، وبعض المظاهر الخارجية للمكلف، والكشف المفاجئ لمحل العمل، وقد تكون هذه الزيارة في مواسم الرواج مما يترك انطباعاً لدى مراقب الدخل بأن العمل بنفس النشاط طوال العام، لذا يمكننا عد طريقة التقدير الأولي غير موضوعية، وغالباً ما تعرض المكلف لعوامل الانحياز المتعمد من قبل مراقب الدخل التابع لدائرة ضريبة

<sup>(1)</sup> سهام محمد جاسم، فاطمة جاسم محمد، "الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة

مع إشارة إلى العراق"، مجلة دراسات البصرة، السنة السابعة، العدد الثالث عشر، (العراق: 2012)، ص 187.

الدخل، وحسب ما ورد في المادة 17 من القانون 24 لعام 2003 فإنه وفي حال عدم تقديم البيان الضريبي فإن للدوائر المالية الحق بالقيام بالتكليف المباشر بحق المكلف وفقا لفعاليته ونشاطاته وعلى ضوء المعلومات المتوفرة لديها وعلى ضوء نشاط المكلف مقارنة بأمثاله من المكلفين.

#### - طريقة التقدير الجزافي:

وهذه الطريقة تفرض غالبا على مكلفين من ذوي نشاطات اقتصادية محددة الحجم، لا يمسون دفاتر محاسبية منتظمة، وتمتاز هذه الطريقة ببساطتها وسهولة تطبيقها، اذ يقدر الدخل الخاضع للضريبة بطريقة تقريبية اعتمادا على بعض المؤشرات والقرائن المتعلقة بالنشاط الاقتصادي، كما انها لا تؤدي الى التدخل المباشر في شؤون المكلف اذ لا يطلب منه الإفصاح عن كل المعلومات والالتزامات كما في التقدير الحقيقي، أما فيما يتصل بدائرة ضريبة الدخل فإن هذه الطريقة تعفيها من التحقق الضريبي وخاصة فيما يتعلق بالدفاتر المحاسبية، لكن يعاب على هذه الطريقة، إن التقدير يكون تقريبا وناقصا لأنه يعتمد على تقدير الدخل الضريبي، بشكل أقل من الواقع وهذا يؤثر سلبا على العائدات الضريبية ونلاحظ أن هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية لأنها لا تأخذ الظروف الاجتماعية للمكلف بنظر الاعتبار عند التطبيق العملي كما يصعب في معظم الأحوال ترك الوصول إلى نتائج صحيحة في تحديد الدخل الحقيقي للمكلف وتمثل ضريبة الدخل المقطوع في التشريعات الضريبية السورية حيث يتم اقتطاعها من دخول بعض أنواع المكلفين.

#### ب-الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة:

##### - طريقة التقدير القياسي:

يقدر الدخل الخاضع للضريبة وفقا لهذه الطريقة بشكل تقريبي اعتمادا على بعض العناصر والمؤشرات الداخلية والخارجية للمكلف كنوع المنزل الذي يسكنه، وعدد المستخدمين العاملين لديه، ومقدار أجرهم، وعدد السيارات التي يملكها: المكلف وما إلى ذلك من مظاهر خارجية يقاس عليها الدخل. إن هذه الطريقة غير موضوعية وتعسفية ولا يمكن الاعتماد عليها، لأنها تعتمد على قرائن واستنتاجات عامة وغير دقيقة، كما أنها قد تترك انطبعا سينا لدى المكلف مما يدفعه إلى التهرب الضريبي.

##### - طريقة التقدير الاعتراضي:

تمثل ضريبة الدخل مساهمة كل فرد من أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة والتي تنعكس في صورة خدمات لكل أفراد المجتمع، لذا يجب أن تكون عادلة، وفي ضوء ذلك سمحت بعض التشريعات الضريبية للمكلف بالاعتراض على مبلغ التقدير الضريبي في حالة شعور المكلف أن التقدير غير عادل عبر التقدير الاعتراضي وتبدأ عملية التقدير الاعتراضي بعد تسلم المكلف اشعار التقدير من موظف الضريبة وشعوره

بعدم الرضا عن هذا التقدير، لذا يقوم المكلف بتقديم لائحة اعتراض مصحوبة بأسباب ومبررات الاعتراض من الناحية الشكلية، ثم يتم تحديد موعد بين المكلف ودائرة الضريبة لمناقشة النواحي الموضوعية في لائحة الاعتراض، وبعد المناقشة يصدر القرار سواء بإقرار أو تخفيض أو زيادة الضريبة المفروضة ويمكن القول إن طريقة التقدير الاعتراضي من الطرق المهمة في تقدير ضريبة الدخل، لأنها تمنح المكلف الفرصة في إعادة النظر في قيمة الضريبة، حيث يمكنه الاعتراض على قيمة الضريبة المقدرة سابقا ويتيح له تقديم مستندات إضافية تمكنه من تعديل قيمة الضريبة، كما أنها تشعر المكلف بأنه مشارك في عملية التقدير لذا فهي تؤدي الى زيادة درجة التزامه بالقرارات والنصوص الضريبية، وهذا ينعكس ايجابيا على الحصيلة العامة للضريبة وقد سمحت التشريعات الضريبية السورية بالطعن في التكاليفات الضريبية والاعتراض عليها على مراحل كما سيأتي.

#### - طريقة التقدير الإضافي<sup>(1)</sup>:

وهي تتم بعد تقديم البيان الضريبي، ودفع قيمتها ثم يتبين وجود مصادر دخل إضافية تخص فترة البيان الضريبي لم تسجل، فيتم فرض ضريبة إضافية، دون الإخلال (بالعقوبات الجزائية).

#### - تقدير الضريبة بالاتفاق<sup>(2)</sup>:

في هذه الحالة يقوم المكلف بتقديم البيان الضريبي إلى دائرة الضريبة حيث يتم رفض التقدير من قبل مراقب الدخل وتعديله ويوافق المكلف على هذا التعديل، أو يقوم كل من مراقب الدخل والمكلف بتحديد مبلغ الضريبة بالاتفاق بينهما.

#### - طريقة تقدير الضريبة بواسطة المحكمة:

أجاز القانون رقم (24) لعام 2003 للمكلف رفض قيمة الضريبة المقدرة والاعتراض عليها أمام القضاء الإداري وذلك في حالات حددها القانون المذكور ومن حق المحكمة زيادة قيمة الضريبة المقدرة عليه أو تخفيضها أو إلغاؤها

---

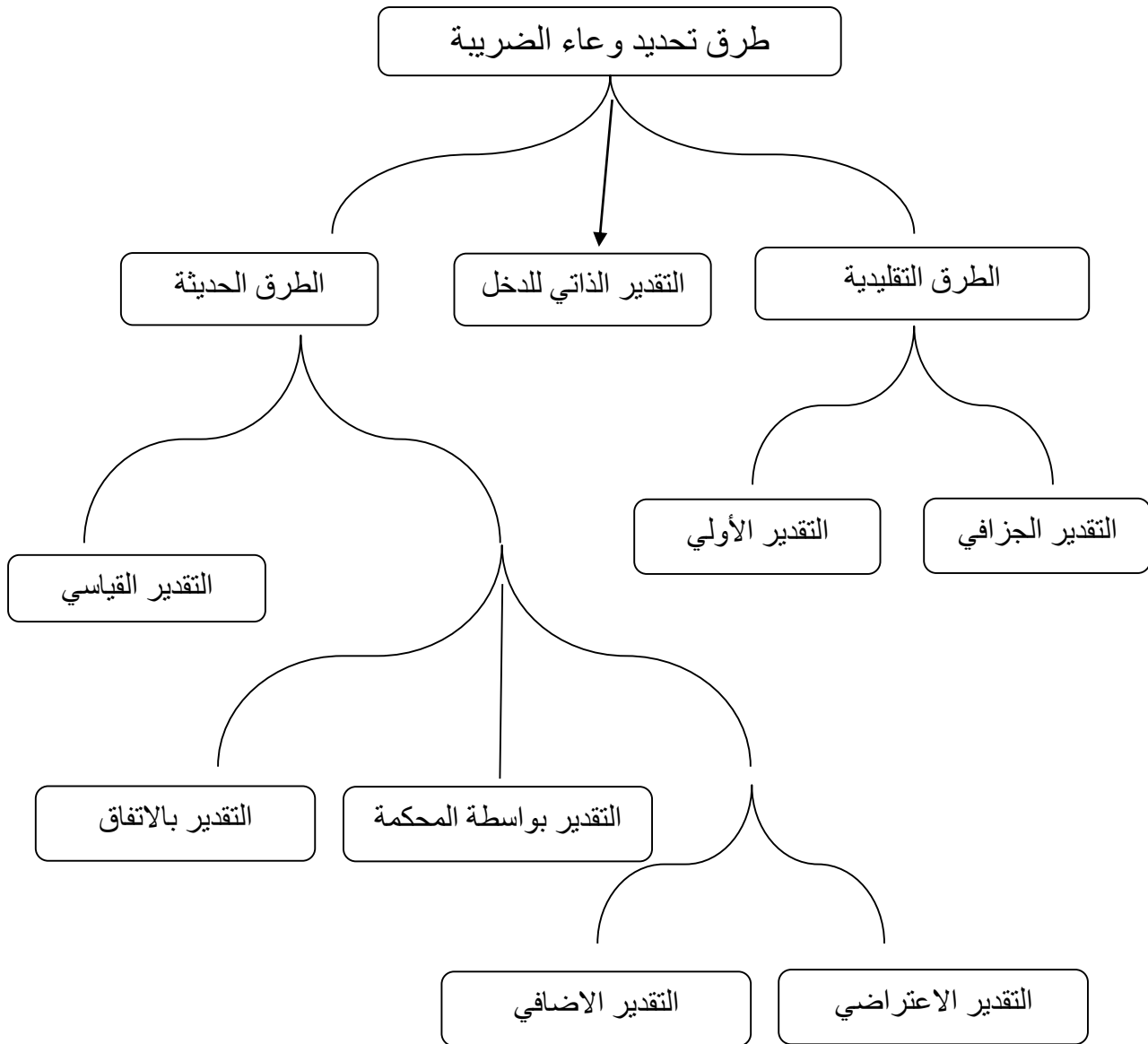
<sup>(1)</sup>خالد هاني الحسيني، "مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية"، مرجع

سابق، 2007، ص 105.

<sup>(2)</sup>نفس المرجع، ص 106.



ويوضح الشكل التالي طرق التقدير الضريبي (من إعداد الباحث):



ت-التوجه الحديث نحو التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة والوسائل المستخدمة:

تتجه الأنظمة الضريبية الحديثة للاعتماد على مبدأ الالتزام الطوعي<sup>(1)</sup>، ومفاده أن المكلفين يؤدون ما عليهم من التزامات ضريبية بطريقة اختيارية وطوعية عبر الربط الضريبي الذاتي، وتتدخل محدود وبسيط من جانب الإدارة الضريبية، ومرد هذا التوجه يكمن في انتقاء حاجة مراقب الدخل لحساب التزامات كل مكلف ثم إخطاره

<sup>(1)</sup> سهام محمد جاسم، فاطمة جاسم محمد، "الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة

مع إشارة إلى العراق"، مرجع سابق، ص190.

به، ليتسنى لمراقب الدخل التفرغ والتركيز على بعض المكلفين الذين يشكلون مصدر خطر على خزينة الدولة بسبب عدم التزامهم بتقديم إقراراتهم الضريبية طوعياً، كما أن غياب التقدير الذاتي يجعل إجراءات التقدير الضريبي ودفع الضرائب عملية مرهقة قد تستغرق وقتاً طويلاً من جانب مراقب الدخل لدى جلوسه مع المكلفين ومناقشتهم ومحاورتهم، والقيام بزيارات ميدانية لمقر أعمالهم، مما ينعكس سلباً على كفاءة الإدارة الضريبية، بل وربما تؤدي الاتصالات المنتظمة والزيارات بين المكلفين وموظفي الضرائب إلى تشجيع أعمال الفساد والتهرب الضريبي مما يؤثر على خزينة الدولة سلباً ويهدف التقدير الذاتي إلى تحديد الدخل بشكل شامل ودقيق اعتماداً على المعلومات المحصلة من المكلف نفسه، مما يزيد من درجة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وهذا ينعكس إيجابياً على حصيلة الضريبة ودرجة الرضا لدى المكلف، لكون هذه الطريقة تتصف بالحيادية والموضوعية ولا تخضع المكلف إلى الوقوع في دائرة الحكم الشخصي لمراقب الدخل، وتشعر المكلف أنه قد شارك في تقدير الضريبة المستحقة عليه، وأن هذه المشاركة تعد حجر الأساس في نجاح أي نظام ضريبي معاصر، وتحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية إضافة إلى الاقتصاد في النفقات من خلال تحصيل الضريبة المستحقة بعد فترة وجيزة من نهاية سنة المكلف المالية، بدل الانتظار إلى نهاية التقدير عليه إدارياً من قبل الإدارة الضريبية، إضافة إلى قلة التكاليف في عملية التقدير وعدم الحاجة إلى أطر كبيرة من الموظفين.

وقد نصت المادة 14 من المرسوم التشريعي رقم / 64/ لعام 2010 على اعتماد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي الدخل من المكلفين ويمكن للإدارات الضريبية أن تساعد في تشجيع التوجه الحديث نحو التقدير الذاتي عبر استخدام الوسائل الآتية<sup>(1)</sup>:

- 1- حث المكلفين على تعبئة كشوف التقدير الذاتي اختياراً من أجل الحصول على أعلى درجة ممكنة من الطوعية.
- 2- إرشاد المكلفين ومساعدتهم لكي يتعرفوا على حقوقهم وواجباتهم الضريبية عبر النشرات والكتيبات ذات العلاقة.
- 3- تحديد معدلات إقبال المكلفين على التقدير الذاتي ومعرفة معدلات عدم إقبالهم، والبحث الحقيقي لأسباب ذلك ووضع الحلول المناسبة. الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

---

<sup>(1)</sup> سهام محمد جاسم، فاطمة جاسم محمد، "الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة

مع إشارة إلى العراق"، مرجع سابق، ص 190.

**4- العمل الدؤوب والبحث المستمر عن وسائل أخرى لتشجيع التقدير الذاتي للمكلفين شرط أن تكون مناسبة وأكثر كفاءة واقل تكلفة.**

### **ثانياً: ربط الضريبة:**

وفي هذه المرحلة يتم تحديد الإعفاءات التي تمنح للمكلف لاعتبارات شخصية، ومن ثم تستبعد من الدخل الخاضع للضريبة هذه الإعفاءات وصولاً إلى وعائها الذي تحسب على أساسه الضريبة واجبة السداد حسب النسب التي يحددها القانون وبعدها يتم ربط الضريبة وقبول البيان. قبول البيان: تقديم البيان الضريبي الصحيح من قبل المكلف الخاضع للضريبة وقبوله من قبل الإدارة الضريبية المختصة.

الربط الذاتي: وهو أن يقوم المكلف الخاضع للضريبة بتحديد دين الضريبة بدقة وعدالة وقبول ذلك الربط من قبل الدوائر الضريبية وفروعها وكلاً من قبول البيان الضريبي والربط الذاتي هما مسميان لمدلول واحد وهو الربط للضريبة من المكلف نفسه دافع الضريبة وبعض التشريعات تسميه قبول البيان وبعضها يطلق عليه الربط الذاتي<sup>(1)</sup>.

### **ثالثاً: تحصيل الضريبة:**

وهي المرحلة التي يتم فيها تحصيل دين الضريبة من المكلف بها في المواعيد المحددة وبالأسلوب الذي يحدده القانون الضريبي، وعندما تصل عملية التحاسب إلى مرحلة تحصيل دين الضريبة، فإنها تصل بذلك إلى آخر مراحلها، بحيث يمكن القول إن كافة المراحل السابقة إنما كانت تمهد وتهدف للوصول إلى هذه المرحلة.

### **1- طرق التحصيل الضريبي:**

#### **أ- نظام خصم المصدر<sup>(2)</sup>:**

حيث يقوم هذا النظام على تحصيل الضريبة المستحقة مباشرة من قبل المصدر الذي يتولى دفعها للمكلف مقابل الخدمة أو السلعة التي قدمها وهي تعد بالنسبة للمكلفين الذين لهم دخول خاضعة للضريبة، ويطلب

<sup>(1)</sup> عبد العليم عبد الله عبد القادر، "أهمية البيانات الضريبية في ظل الإصلاح الضريبي"، مرجع سابق، 2011، ص1.

<sup>(2)</sup> أمجد نبيه عبد الفتاح لبادة، "حماية المال العام ودين الضريبة"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،

من هؤلاء الحصول على شهادة تفيد صحة المبلغ المستقطع من المكلف لعمل مقاصة من مجموع الضريبة المستحقة، وعادة ما يتم توريد الضريبة إلى الدوائر الضريبية مع صلاحية الاتفاق مع المكلف على مقدار الأقساط ومواعيد استحقاقها، وقد يتم الوفاء المباشر لدين الضريبة عن طريق قيام المكلف بلصق طوابع الواردات على بعض المحررات والأوراق الثبوتية وتطبق هذه الطريقة في معظم التشريعات الضريبية في العالم خاصة على الرواتب والأجور وما في حكمها حيث تلزم التشريعات الضريبية أصحاب العمل بخصم المستحقات الضريبية على دخل الأجور ورواتب موظفيهم وعمالهم مباشرة، وتسلمهم صافي دخلهم بعد خصم الضريبة. ولطريقة خصم المصدر إجراءاتها وتفصيلاتها وهي تختلف من تشريع ضريبة لآخر، وبصورة عامة يجب أن تضم التشريعات نصوصاً توضح العناصر الأساسية لطريقة تحصيل ضريبة الدخل بواسطة خصم المصدر وهذه العناصر تشمل كلا من:

أ- تحديد الجهات الملزمة بخصم المصدر أي الجهات التي لديها مستخدمون...

ب- طريقة حساب الضريبة المستحقة واستقطاعها...

ج- فترة تحويل الضريبة المستحقة: وذلك بتقديم كشوف خصم بصورة دورية أو شهرية...

د- المستندات المطلوبة لعمل خصم مصدر مثل نماذج شهادة خصم المصدر التي تعطي للمكلف ونماذج كشوف معدلات الضريبة.... الخ.

ويتم تطبيق هذا النظام في سورية على كل من ضريبة الرواتب والأجور وضريبة الانفاق الاستهلاكي وضريبة القانون 60 وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ورسم الطابع.

#### ب- نظام دفع السلف المقدمة (تحت الحساب):

لقد عمدت العديد من التشريعات الضريبية على العمل على تحصيل الضريبة أثناء السنة الضريبية وليس بعد الانتهاء منها وعلى دفعات دورية شهرية أو ربع سنوية، وتعرف (بالدفعات على الحساب) أو (الدفعات المقدمة) أو (السلف) تحت الحساب، وتخالف هذه الطريقة قاعدة الضريبة المتعلقة بضرورة التحقق من حصول الدخل قبل تحصيل القيمة المستحقة عليها، ولكن المشرع الضريبي وجد في هذه الطريقة ما يضمن حق الدولة من الإيرادات المستحقة على المكلفين، كما يتم تحصيلها بطريقة مناسبة بحيث تتم على دفعات، ومن نتيجة الدخل الذي يتدفق خلال السنة الضريبية. ويتطلب استخدام طريقة السلف المقدمة كوسيلة رئيسية لتحصيل الضرائب المستحقة على المكلفين تحديد وتعريف كل من:

أ- الأشخاص المكلفين بدفع سلفيات على حساب الضريبة وهم في الأغلب: أصحاب الأعمال والشركات المساهمة العامة والخاصة.

ب-أساس تحديد حتمية الدفعة أو السلفة حيث يأخذ دخل المكلف للسنة السابقة على سنة الضريبة والتي تعرف بسنة الأساس.

ج-عدد الدفعات المطلوب دفعها وتواريخ استحقاقها.

د-طريقة دفع السلف وتوضيح الآلية والنماذج والإشعارات الواجب استخدامها.

هـ-تغير قيمة السلفة من زيادة أو نقصان وإعادة النظر فيها ووقف العمل بها.

وفي نهاية السنة بعد أن يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة وتحديد الضريبة يتم عمل التقاص بين ما هو مستحق وبين ما هو مدفوع، فإذا كان ما هو مدفوع سلفاً أكثر من الضريبة المستحقة يتم إعادة الزيادة إلى المكلف وإذا قل عنها يسدد المكلف الفرق<sup>(1)</sup>.

وقد نصت المادة 14 من القانون 24 لعام 2003 على أنه يجوز للدوائر المالية مطالبة المكلفين بأداء سلفة على الضريبة خلال سنة ممارسة الأعمال موضوع التكليف على أن يسوى حساب السلفة بعد صدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكليف الدرجة القطعية.

#### ت-طريقة الدفع عند تقديم البيان والتسوية النهائية:

يتم دفع قيمة الضريبة المستحقة بأكملها في الحالات التي لا يستخدم فيها طرق خصم المصدر أو نظام السلف المسبقة مع تقديم البيان الضريبي، في حين يرفق مع البيان الضريبي رصيد الضريبة المستحقة في حالة كون المكلف دفع سلفيات أو خصم مصدر أو دفع الاثنين معاً وتعمل معظم الدول على منح فترة لدفع الضريبة المستحقة عن السنة الضريبية المنتهية أو لتسوية فرق الضريبة المستحقة، وتكون فترة دفع الضريبة هي مرحلة تقديم البيان الضريبي نفسها إذ يجب أن ترفق مبلغ الضريبة والبيان معاً، وتصل هذه الفترة في معظم التشريعات الضريبية إلى أربعة أشهر، ولا يسمح بتمديداتها إلا في حالات خاصة بحسب ما تنص عليه التشريعات الضريبية، وحتى في الحالات التي يمكن تمديد فترة تقديم البيان لمدة أخرى قد تصل إلى ستة شهور بعد نهاية السنة كما هو الحال في قانون الضريبة الأمريكي حيث يجب دفع 90% من قيمة الضريبة المتوقعة لحظة طلب تأجيل فترة تقديم البيان الضريبي وعليه فإن طريقة الدفع عند تقديم البيان الضريبي لا تمنح المكلف تأجيل دفعها في حالة طلبه تأجيل تقديم البيان. وتعد طريقة دفع الضريبة عند تقديم البيان الضريبي الأولى من قبل المكلف أو عند تحديدها من قبل مراقب الدخل هي من أكثر الطرق استخداماً لتحصيل الضريبة المفروضة على كافة أنواع الدخول باستثناء دخل الرواتب، ويتم دفع الضريبة عادة بشكل

<sup>(1)</sup> كمال احمد عسكر احمد الخطيب، " دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين"، (رسالة ماجستير)،

جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006، ص23.

موجه لدائرة ضريبة المكلف في الفترة الممنوحة للدفع بعد انتهاء السنة الضريبية. ويعد تقديم البيان الأولي ودفع قيمة الضريبة المستحقة أو الرصيد المستحق في حالة نظام السلف بمثابة تسوية نهائية للضريبة في معظم حالات المكلفين حيث نجد أن البيان الأولي المقدم من المكلفين يصبح نهائيًا بصورة آلية في معظم التشريعات الضريبية مالم يكن هناك شكوك حول صحته بل إن معظم الدول المتقدمة تفحص فقط عيّنه يتم اختيارها عشوائيًا من البيانات الضريبة المقدمة لا تزيد عن (5%) من مجموع بيانات المكلفين وتقبل (95%) من تقديرات المكلفين ويتم تطبيق هذا النظام في سورية على كل من ضريبة الأرباح الحقيقية وضريبة المنشآت السياحية إلا أن الدوائر المالية تقوم بتدقيق هذه البيانات الضريبية بشكل كامل مما يؤدي إلى تراكمات في تدقيق هذه البيانات حيث لا تتمكن الدوائر المالية من إنجاز تدقيق جميع هذه البيانات في الوقت المطلوب وتتراكم لسنوات لاحقة مشكلة ظاهرة التراكم الضريبي.

### ث- طريقة دفع متأخرات الضريبة بالتقسيط:

قد تنشأ الخلافات بين المكلفين ودائرة الضريبة على تقدير قيمة الضريبة، أو على الشك في البيانات المقدمة من مراقب الدخل والدخول في مراحل الطعن المختلفة، أو بسبب ما يمكن أن يواجهه المكلف من عسر، وتزداد هذه التراكمات مع مرور الوقت نظرًا لأسعار الفوائد التي تضاف إليها بسبب تأخير الدفع والغرامات المضافة عليها الأمر الذي قد يتطلب تسويه ومعاملة خاصة مع المكلف. ومن المعلوم أن قيمة الضريبة المستحقة على مكلف يملك منشأة أعمال على سبيل المثال تبلغ ثلث أرباحه السنوية، وهو مطالب بدفعها في تاريخ معين في حالة عدم وجود نظام السلف، وقد يجد المكلف نفسه لا يملك ذلك المبلغ في التاريخ المحدد خاصة أن منشآت الأعمال التي تستخدم أساس الاستحقاق في المحاسبة على أنشطتها حيث قد تجد أن معظم المبيعات هي ديون على عملائها. وهنا يقع المكلف في مشكلة سداد الضريبة المستحقة، وتجد دائرة الضريبة نفسها مضطرة للتعامل مع المكلف بصورة رحيمة مثلها مثل أي دائن يحرص على مدينه حتى يتمكن من تحصيل حقه، فلا جدوى هنا من إشهار إفلاس المكلف، لأن ذلك قد يؤدي إلى ضياع الضريبة المستحقة بصورة نهائية، ومن هنا فإن دائرة الضريبة غالبًا ما تجد نفسها تعمل على جدولة دين المكلف وتقسيمه على أقساط متباعدة حتى يتم سداد الضريبة المستحقة، ويتصل بتسوية الضرائب المستحقة لسنة ضريبية معينة تسوية الضرائب المستحقة في السنوات السابقة، فكثيرًا ما يبقى الخلاف قائمًا بين المكلف ودائرة الضريبة على قيمة المستحقات الضريبية سنة بعد أخرى، وهو إجراء شائع في الدول النامية بحيث تبقى الملفات مفتوحة للمكلف لأكثر من سنة ضريبية، ويتم التعامل مع ما يدفعه المكلف بصفتها دفعات على حساب الضريبة التي لم يتم تحديد قيمتها النهائية، وكثيرًا ما نجد أن المكلف يقوم بدفع مبالغ عن سنة

ضريبية معينة لم تبلغه دائرة الضريبة أن تلك المدفوعات سجلت لحساب ما يستحق عليه من سنة سابقة، ومن الملاحظ في الآونة الأخيرة في سورية صدور عدد كبير من المراسيم المتلاحقة لإعفاء المكلفين من الفوائد والغرامات بغية تشجيع المتخلفين منهم على التسديد ضمن المهل المحددة وتجنب كل من الدوائر الضريبية والمكلفين اللجوء إلى طرق تحصيل أخرى تحمل آثاراً سلبية عليهما.

### ج- التحصيل الجبري للضريبة:

يعتبر التحصيل الجبري للضريبة من أهم طرق التحصيل، بعد أن يتم تقديم البيانات الضريبية، وتتم عملية الفحص والرقابة الضريبية تقوم الإدارة بربط الضريبة لتحصيل المبالغ المقررة وفقاً لقرارات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملتزمون قانوناً بأدائها، وتوقع هذه القرارات من الموظفين المختصين بالإدارة الضريبية وتحدد فيها مبالغ الضريبة والتاريخ المحدد للدفع فإذا لم يمثل المكلف لهذا التاريخ تضطر الإدارة أحياناً إلى ربط مبلغ إضافي كجزاء على هذا التأخير، ثم بعد ذلك إذا وجدت أن المكلف متقاعس أيضاً عن الدفع، بمعنى أن حقوق الدولة معرضة للخطر فهنا تمارس الإدارة الضريبة سلطات واسعة لضمان تحصيل الضريبة، وهذه السلطات تعود إلى خطورة المهمة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية في هذا الشأن حيث يناط بها تحصيل الإيرادات العامة اللازمة للنفقات العامة التي تتمثل بالنسبة لها في الضرائب المقررة على عاتق حقوق الخزنة العامة فإنه لا بد من إعطاء الإدارة عدة صلاحيات وحقوق ولعل أهمها وأخطرها هو في التحصيل الجبري لأموال المدين ويقع التحصيل الجبري على أمرين:

- الحجز التحفظي.

- الحجز التنفيذي.

وقد نصت المادة 6 من قانون جباية الأموال العامة رقم 341 لعام 1956 المعدلة بالمرسوم التشريعي رقم 146/ لعام 1964 على أن لوزارة المالية أن تتخذ بحق المكلفين المتخلفين عن الدفع التدابير الإجرائية التالية:

أ- الإنذار ويقوم مقام الإنذار ببيان التكليف أو الإخبار به

ب- الحجز وبيع العين المحجوزة

ونصت المادة 8 على جواز تقرير الحجز دونما حاجة إلى إنذار في الحالتين التاليتين:

أ- إذا لم يكن للمكلف موطن مستقر في سورية.

ب- إذا قامت أسباب جدية ملموسة يتوقع معها تهريب أموال المكلف أو إخفاؤها.

كما صدر عن وزير المالية القرار رقم 3607 تاريخ 1968/11/6 المعدل بالقرار 1609 تاريخ 1969/12/27 الخاص بتحديد أصول اتخاذ قرار الحجز وتنفيذه وبيع العين المحجوزة، وحسب المادة 10 فإنه إذا تعذر بيع الأموال غير المنقولة للسلطة المختصة بتقرير الحجز أن تتخذ قراراً بتسجيل تلك الأموال باسم الدولة وتخصص لوزارة المالية بثمن معادل لقيمتها المقدرة

### ح- طريقة التقاص مع مستحقات أخرى لدى الجهات العامة:

يمكن أن تتواجد مستحقات للمكلف بالضريبة لدى دوائر الدولة الأخرى لم يقبضها بعد قد تكون ناتجة عن عمله لدى هذه الجهات بعقود عمل أو توريدات أو غيرها يمكن له الطلب بعمل تقاص ما بينها وبين ديونه الضريبية وفي حال تخلفه عن الدفع يمكن أيضاً أن تقوم الدوائر المالية بإيقاف دفعها ووضع اليد عليها واقتطاع مستحقاتها منها وقد جاء في المادة 3 من قانون جباية الأموال العامة رقم 341 لعام 1956 أنه يجوز للإدارات والهيئات العامة أن تقطع من مطالب أصحاب الاستحقاق المبالغ المترتبة عليهم لقاء الضرائب والرسوم ومختلف الذمم في حال تخلفهم عن دفع مستحقاتهم.

### 2- التوعية الضريبية وأثرها على التحصيل الضريبي:

إن أداء الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم، هو تعبير عن ممارسة المسؤولية لكل مكلف منهم في المحافظة على وطنه، وذلك بتوريد نصيبه من الإيرادات العامة للدولة، وعليه فإن المستوى الأخلاقي والالتزام السياسي لمواطني الدولة يعتبر رفيعاً إذا ما التزم المواطنون بالتزامهم الضريبي، أما ضعف المستوى الأخلاقي فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني، ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، "حيث إن ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد يحفز على التهرب من أداء الضريبة"

وعليه نجد أن توعية المواطنين بمسؤوليتهم الضريبية يعتبر أمراً هاماً جداً، ومسؤولية هذا الأمر تقع على عاتق الدولة، والقطاع الخاص على حد سواء، بل يجب أن يعتبر كل شخص من مواطني الدولة مسؤولاً عن هذا الأمر، فمن خلال المدارس والمعاهد والجامعات، تبدأ الدولة في رفع مستوى الوعي الضريبي، وكذلك من خلال النشرات والمقالات في الصحف العامة، ومن خلال الندوات والاجتماعات المهنية التي ينظمها القطاع الخاص، فإذا ما تم تطبيق ذلك فإنه سيعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي، وإذا ما حصل ذلك



فان احتمالات التهرب الضريبي ستتناقص باستمرار، وبالتالي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، بالإضافة الى ان رفع مستوى الوعي الضريبي سيعمل على تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة<sup>(1)</sup>.

#### أ- أهمية الوعي الضريبي لدى الإدارة الضريبية (مراقبي الدخل):

تؤثر سياسية الإدارة الضريبية بشكل كبير في مستوى العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وكذلك في مستوى التحصيل الضريبي، وعليه يتوجب على الإدارة الضريبية عند وضع الخطط أن تأخذ بعين الاعتبار تحقيق الأهداف المرجوة، وعليه يجب على المشرع الضريبي أن يعمل على وضع تشريعات ضريبية ملائمة لواقع وظروف المكلف، وللظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في ذلك البلد، وعلى الإدارة الضريبية أن تعمل على وضع الخطط والسياسات المناسبة، وأن تعمل على تعديل هذه الخطط وملاءمتها مع الظروف والأوضاع، وأن تعمل الإدارة الضريبية كذلك على متابعتها وتقييمها باستمرار وكذلك يتوجب على الإدارة الضريبية أن تعمل على تبسيط الإجراءات المتبعة، داخل الدوائر الضريبية وألا يكون همها وهدفها الوحيد حجم التحصيل الضريبي والإنجاز، وألا تقوم بالضغط الشديد على مراقبي الدخل أنفسهم لتحقيق ذلك، لأنه إذا تم ذلك فانه سيكون على حساب الأهداف الأخرى التي تسعى الدولة لتحقيقها، كذلك يجب على الإدارة الضريبية أن يكون لديها الخبرات، والإلمام المالي والمحاسبي والضريبي، وأن يكون لديها وعي بالظروف الاقتصادية والسياسية والبيئة المحيطة، حيث أن هذا الوعي والمعرفة يساعد الإدارة الضريبية في وضع الخطط وتعديلها ومتابعتها، وفي وضع الاقتراحات لتعديل القوانين، وكذلك في وضع اللوائح والتعليمات وإصدارها ويتوجب على مراقب الدخل حتى تكون لديه الخبرة الكافية والوعي الضريبي المطلوب منه كمراقب الدخل أن يعمل دوماً على زيادة خبرته واطلاعه على الأمور المحاسبية والمالية والضريبية والقانونية، والقوانين الأخرى ذات الصلة، وكذلك على التقارير والمجالات الخاصة بعمله، وأن يكون لدى مراقب الدخل الاستعداد لتطوير نفسه ومعرفته، وان يكون لديه إلمام بالقطاعات الاقتصادية المختلفة، مما ينعكس أثره إيجاباً على مقدار وعيه وبالتالي على موضوعية القرار الذي سيتخذه، وفي هذا رفع وزيادة لمستوى التحصيل الضريبي.

وحسب رأي الباحث فإن التوعية وحدها لا تكفي بل يجب أن يعطى مراقبو الدخل تعويضات مجزية على عملهم لتمنعهم من الوقوع فريسة الإغراءات من المتهربين بالإضافة إلى إعطائهم جوائز وأوسمة في حال

---

<sup>(1)</sup>حسام فايز احمد عبد الغفور، " العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية "، (رسالة ماجستير)،

أرشدوا إلى مطارح ضريبية مخفاة وزيادة الإجراءات التأديبية في حال اكتشاف موظفين مرتشين أو محرضين على التهرب.

### ب- أهمية الوعي الضريبي لدى المدقق الخارجي (حسب رأي الباحث):

يشكل المدقق الخارجي المستقل صمام الأمان الذي يعتمد عليه المجتمع بأسره في ضبط عملية التكليف الضريبي بما يعود بالنفع على كافة أفراد المجتمع، ويرى الباحث أن المدقق الخارجي المستقل أهم الأطراف التي يجب أن يتوافر لديها الوعي الضريبي الكافي وهو العنصر الذي إذا ما تمتع بالوعي الضريبي الكافي يمكن ضبط عملية التكليف الضريبي بالكامل، حيث لا تقبل البيانات الضريبية دون عملية تدقيق خارجي ولا يخفى على أحد الدور الذي يمكن أن تلعبه جمعية المحاسبين القانونيين السوريين في مجال التوعية الضريبية للمنتسبين لديها من خلال تضمينها في الندوات والمؤتمرات التي تعقدها ومن خلال البروشورات والمناشير الدورية ومن خلال المجالات والأبحاث العلمية التي تصدرها وكذلك دور المؤسسات التعليمية التي تدرس المهنة بكافة مراحلها حيث يمكنها أن تزيد مستوى اهتمامها بالضرائب وتخصيص حيز أكبر لها في الحصص والمواد التدريسية. إن لجوء بعض الممارسين للمهنة إلى تفضيل المصلحة الشخصية واللجوء إلى مساعدة المكلفين على تقليص الأرباح والتلمص من الضرائب هو حصيلة سلوك مجتمعي فالمدقق يمثل أحد أفراد المجتمع، وهو بالتالي يتصرف بناء على فهم المجتمع المحيط به للضريبة، ولا يخفى على أحد دور البيئة الفاسدة التي يعيش فيها المدقق الخارجي والذي يتكسب قوته من هذه المهنة وبذلك فإنه لا يمكن إلقاء اللوم على المدقق الخارجي وحده، وعلى الرغم من ذلك فإنه يجب أن يدرك المدقق الخارجي كما باقي أفراد المجتمع أن التهرب الضريبي هو سلوك مشين ومرفوض يسيء للمهنة أولا ويفقدها الثقة التي حازت عليها ويضر المجتمع ثانيا. على الرغم من أن التوعية الضريبية وحدها لا تكفي لمنع التجاوزات الضريبية بل يجب زيادة تأهيل المدققين الخارجيين وإعطائهم المكافآت في حال أبلغوا الدوائر الضريبية عن مطارح ضريبية مغفلة بالإضافة إلى زيادة العقوبات على المخالفين والتي تم ذكرها في الفصل الأخير من هذه الرسالة.

### ت- أهمية الوعي الضريبي لدى المكلف:

يجب تنفيذ برامج توعية ضريبية، وذلك من خلال وسائل الإعلام المختلفة، والتنظيمات المختلفة بحيث تعمل على إيقاظ فكرة الواجب الضريبي بين المكلفين، ونشر فكرة التضامن والتكافل الضريبي بينهم، وكذلك يجب أن تشمل التوعية الضريبية تعريف المكلفين بالمكاسب والمنجزات الناتجة عن دفعهم للضرائب، على المستوى السياسي والاقتصادي والاجتماعي وحتى يتم نشر الوعي الضريبي بين صفوف المكلفين، يجب على الإدارة

الضريبية ان تعمل على إزالة أسباب التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية، مما يؤدي الى خلق الثقة المتبادلة بين الطرفين، وتحقيق التعاون بينهما هذا من جهة، ولكي تتغير عقلية الرأي العام الضريبية، بحيث لا يرى جمهور المكلفين بالإدارة الضريبية خصماً، وإنما إدارة ضرورية لكل مجتمع متحضر من جهة أخرى، فالعلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية يجب ألا تكون علاقة عدااء بل العكس من ذلك يجب أن تركز على دعائم الثقة والتعاون والمسؤولية المشتركة في سبيل النفع العام وكذلك فإن وكيل المكلف يلعب دوراً مهماً في قضية الوعي الضريبي، فمن جهة يكون الوكيل مطالباً بأن يكون لديه القدر الكافي من الوعي الضريبي، ليتمكن من تمثيل المكلف بالشكل الصحيح، ومن جهة أخرى فإن الوكيل يكون مطالباً وتقع عليه مسؤولية نشر الوعي الضريبي بين صفوف المكلفين الذين قاموا بتوكيله لمتابعة قضاياهم الضريبية والمالية، إذ ان المكلف عادة ما يجهل الأمور الضريبية والمحاسبية وغيرها، فيعهد بهذا الأمر للوكيل ليقوم مقامه في متابعة جميع معاملاته المالية والضريبية، وهذا يحقق مصلحة كل من الإدارة الضريبية والمكلف على حد سواء. وحسب رأي الباحث فإنه عندما يكون المكلف شخصاً اعتبارياً سيزداد عبء التوعية وسي توجه إلى جميع أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين الذين قد يفضلون التهرب وتجنب أعباء الضريبة لإظهار تحسن وهمي في الوضع المالي للشركة وزيادة الأرباح عن طريق التهرب بما يسمح بإعادة انتخابهم من الهيئة العامة للمساهمين إلا أن توعية كل من المساهمين (الملاك) -الذين يمثلون مجتمعين المكلف الحقيقي بالضريبة- والإدارة إلى حقيقة ما ينتج عن التهرب من آثار مجتمعية وخيمة ستؤثر بالنهاية على الاقتصاد ككل وليس على الشركة فحسب وأنه سيرتب على الشركة جزاءات جسيمة نتيجة كونه مخالفة للقانون وإضراراً بالمال العام<sup>(1)</sup>.

### 3- أهمية تدعيم التكامل والتنسيق بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات الأخرى في التحصيل الضريبي:

إن رفع مستوى كفاءة الإدارة الضريبية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق المهام الموكلة إليها على الوجه الأكمل، إذ أن عملية مراجعة البيانات الضريبية للمكلفين وتتبع أنشطتهم المختلفة يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الضريبية وغيرها من الإدارات التي يتعين عليها تزويدها بما تحتاجه من معلومات وبيانات لا غنى عنها لضمان نجاحها في القيام بأعمالها. وعند قيام مراقب الدخل بتدقيق بيانات المدقق كما سيأتي لاحقاً فإن أول ما يقوم به هو إرسال استمارة إلى قسم الاستعلام الضريبي لأخذ معلومات عن نشاط المكلف من باقي دوائر الدولة وذلك سيؤثر بشكل كبير في منع العديد من حالات التهرب وزيادة التحصيل الضريبي.

<sup>(1)</sup> حسام فايز احمد عبد الغفور، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية"، (رسالة ماجستير)،

#### 4- أسباب انخفاض التحصيل الضريبي في سورية:

يعود انخفاض التحصيل الضريبي في سورية لأسباب عديدة<sup>(1)</sup>:

أولها ضعف الوعي الضريبي: لأن معظم المكلفين بضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية يعملون-مع الأسف -على التهرب من البيان عن أرباحهم الحقيقية نتيجة عدم نضوج الوعي الضريبي ونظرتهم غير الصحيحة إلى الضريبة كونها أحد أهم الموارد العامة التي تغذي الإنفاق العام الذي يمول الخدمات العامة وإقامة البنى التحتية ودعم شبكات الأمان الاجتماعي من خلال تمويل خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية بما في ذلك تأمين متطلبات الدفاع الوطني وبالرغم من بعض الجهود الإعلامية المبذولة لرفع سوية الوعي الضريبي، فإن الموضوع يتطلب المزيد من الجهود المبرمجة لتوضيح أهمية الضريبة ورفع سوية وعي المكلفين بدفع الضرائب

ثانيها الإعفاءات الكبيرة: والتي منحت سابقا للعديد من القطاعات الاقتصادية كالقطاع الزراعي والصناعي والسياحي لكن صدور قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته أعاد النظر بالإعفاءات الضريبية لتصبح معدلات الضريبة أكثر واقعية وعقلانية ويبقى القطاع الزراعي الذي ساهم بنسبة (٢٣%) من الناتج المحلي الإجمالي العام معفى من الضرائب بالإضافة إلى ضعف كفاءة الجهاز الإداري والفني العامل في الحقل الضريبي الذي يتطلب المزيد من بذل الجهود لتدريب وتأهيل وإعادة تأهيل العاملين في الإدارة الضريبية.

---

<sup>(1)</sup> قحطان السيوفي، السياسة المالية في سورية، مرجع سابق، 2008، ص 84.

## المبحث الثالث

### مراحل التكاليف الضريبي في سورية تجربة مديرية مالية دمشق قسم كبار المكلفين

نصت المادة /10/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 على اعتبار قسم كبار المكلفين المركز الرئيسي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين وقد قام الباحث بزيارة قسم كبار المكلفين في مديرية مالية دمشق وحصل على المعلومات التالية عن عملية التكاليف الضريبي في قسم كبار المكلفين:

#### أولاً: كبار المكلفين:

كبار المكلفين هم كبار دافعي الضرائب في المجتمع الضريبي، وقد سمي القسم بهذه التسمية لأنه يضم ويعنى بالتعامل مع هذه الفئة من المكلفين، وهو يقوم على مبدأ تقديم أفضل الخدمات وبأسرع وقت ممكن ومنح مزايا محددة لهذه الشريحة من المكلفين وذلك ضمن إطار تنظيمي وقانوني واضح وشفاف. وقد صدر قرار وزير المالية رقم /2428/ تاريخ 2006/8/23 والمتضمن إحداث قسم لكبار المكلفين في مديرية مالية دمشق وذلك استناداً إلى المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006.

#### 1- معايير التسجيل والحذف لكبار المكلفين:

هناك مجموعة من المعايير يتم على أساسها تحديد كبار المكلفين، فبعض الدول اعتمدت معياراً واحداً وبعضها اتجه لاعتماد أكثر من معيار، وأهم المعايير المعتمدة في تحديد كبار المكلفين تتمثل في: رقم العمل السنوي -الربح الصافي السنوي المحقق -بعض الأنشطة تحديداً.

وقد اتجهت سورية لاعتماد أكثر من معيار باعتبار أن تنوع وتعدد المعايير تحقق موضوعية ومنطقية أكثر في اختيار كبار المكلفين من حالة اعتماد معيار واحد وبناءً عليه فقد صدر قرار وزير المالية رقم /2937/ تاريخ 2006/10/5 المتضمن تحديد معايير التسجيل في قسم كبار المكلفين وفقاً للأسس التالية:

- كل مكلف من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية الذي يبلغ رقم عمله السنوي /70.000.000/

ل.س بموجب بيانه المقدم للدوائر المالية.

- كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يبلغ رقم عمله السنوي /70.000.000/

ل.س بحسب قرار التكاليف القطعي.

- كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين بلغت أرباحه السنوية الصافية مبلغ /5.000.000/ ل.س وذلك بموجب بيانه الضريبي المقدم للدوائر المالية أو قرار التكلفة القطعي بالنسبة لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع.
- المؤسسات التي تمارس الأنشطة الاقتصادية التالية: المصارف-شركات التأمين وإعادة التأمين -الشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها.
- يجوز للدوائر المالية ولاعتبارات أخرى اقتراح اعتبار بعض المكلفين من عداد قسم كبار المكلفين.

كما حدد هذا القرار في المادة الثانية منه معايير حذف التسجيل حيث نصت على: يتم حذف التسجيل في قسم كبار المكلفين حين فقدان أحد شروط التسجيل الذي تم التسجيل على أساسه لسنتين متتاليتين.

## 2- الهيكل الإداري والتنظيمي لقسم كبار المكلفين:

يتكون قسم كبار المكلفين من مجموعة من الدوائر والشعب ترتبط جميعها برئاسة القسم، وترتبط رئاسة القسم بمدير مالية المحافظة الذي يرتبط بدوره بوزارة المالية. ويتكون القسم من الدوائر التالية: دائرة خدمات المكلفين-دائرة التسجيل والحذف-دائرة الالتزام-دائرة المتابعة وإدارة الديون-دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية-دائرة المعلوماتية.

## ثانياً: مراحل التكلفة الضريبي في قسم كبار المكلفين:

يساهم في التكلفة الضريبي كل من المكلفين والادارة الضريبية، ممن يفرض عليهم القانون التزامات معينة كإطلاع أو تقديم بيانات أو غيرها، إن عملية التكلفة الضريبي في قسم كبار المكلفين تتم كالاتي:

### 1- منح الرقم الضريبي:

الرقم الضريبي هو رقم غير وصفي تمنحه وزارة المالية للمكلف ليلزمه طوال فترة تواجده، ويُمكن الدوائر الضريبية من تحديد المكلفين سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين. تقوم وزارة المالية بمنح الرقم الضريبي والبطاقة الضريبية لكبار المكلفين المسجلين في قسم كبار المكلفين بمديرية مالية مدينة دمشق ومن أهم مزايا وفوائد الرقم الضريبي<sup>(1)</sup>:

(1) محمد خضر السيد أحمد، محاضرة بعنوان "وحدة كبار المكلفين"، وزارة المالية، دمشق، 31/3/3007، ص 9.

- بالنسبة للمكلف:

القدرة على إجراء كافة التعاملات الضريبية باستخدام رقم واحد.

توفير إمكانية تبادل المعلومات في مكان واحد.

التسريع في إجراء كافة المعاملات المالية.

تقادي وقوع الأخطاء أو الازدواجية بسبب تشابه أسماء المكلفين في بعض الأحيان.

- بالنسبة للدوائر المالية:

مراقبة كافة معلومات المكلف المالية من خلال إدارة تعريف واحدة (الرقم الضريبي).

تبسيط الإجراءات.

توفير إمكانية إدارة المخاطر بما يضمن العدالة الضريبية.

تسجيل معلومات المكلفين على مستوى سورية ضمن قاعدة بيانات مركزية.

توفير إمكانية الربط المستقبلي مع جهات حكومية مختلفة، وأهمها الجمارك بحيث سيتم انجاز المعاملات من خلال هذا الرقم.

## 2- التكاليف المؤقت:

### أ- تقديم البيانات الضريبية:

#### - تقديم بيان ضريبة الأرباح الحقيقية:

انتهج المشرع السوري بتحديد الربح الخاضع للضريبة منحى يختلف والمفهوم الواسع للربح، ومن ثم يشمل الأرباح الاستثمارية والرأسمالية والعارضة.

يقدم المكلف إلى دائرة المكلفين بياناً خطياً بنتائج أعماله الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة خلال مهلة تنتهي بـ 31/ أيار من كل سنة ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً و إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة - ضمن المهلة المحددة - البيان يبلغ إنذاراً بالامتنال لأحكام القانون فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها 20 % / منها لعدم تقديم البيان تخفيض إلى 10% / إذا امتثل المكلف للإنذار، أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبليغه الإنذار ويجب أن يكون البيان معتمداً من محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية باستثناء المكلفين أدناه<sup>(1)</sup>:  
1- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين.

(1) المادة 9 من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006

2-المخلصون الجمركيون.

3-محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.

4-مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.

5-مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها.

وإذا قدم المكلف بياناً غير معتمد من محاسب قانوني مجاز تقوم الدوائر الضريبية بإنذار المكلف للامتثال لأحكام القانون خلال مدة 30/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، فإن امتثل إلى ذلك فتقرض بحقه غرامة عدم اعتماد البيان بواقع 5% من الضريبة أما إذا لم يمتثل خلال المدة المحددة فلا يعتد بالبيان غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان وقدرها 10% من الضريبة. أما إذا قام المكلف باعتماد بيانه من قبل محاسب قانوني /شهادة وتقرير/ وقدمه إلى الدوائر الضريبية قبل تبليغه أي إنذار فلا تسري بحقه غرامة عدم اعتماد البيان. إن كون البيان غير المعتمد من محاسب قانوني لا يعتد به لا يعني إهمال هذا البيان وكأنه غير موجود، بل تتم عملية التدقيق بموجبه مع مقارنة المعلومات المتوفرة لدى الدوائر الضريبية على ما ورد في البيان والقيود، فإذا وجدت فعالية مخفاة يجري تطبيق أحكام القانون على هذه الواقعة، ويحق للدوائر المالية التكاليف المباشر بحق المكلف على ضوء المعلومات المتوفرة لديها وعلى ضوء نشاط المكلف مقارنة بأمثاله من المكلفين<sup>(1)</sup>، ويقدم المكلف مع البيان صورة عن كل من الميزانية والحسابات التالية:

حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية.

حساب المتاجرة.

حساب الأرباح والخسائر.

جدولا بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاكات بصورة مفصلة.

شهادة المدقق الخارجي (تقرير التدقيق)

جدول بأسماء الزبائن والموردين

ثبوتيات الإعفاء إن وجدت

كشف تفصيلي بإيرادات ومصاريف النشاط الخدمي

كشف بالأعمال المنفذة طبقاً للقانون 60 إن وجدت

كشف بالسلف الضريبية إن وجدت

<sup>(1)</sup> المادة 17 من القانون 24 لعام 2003



فيستلمها الموظف المختص ويقوم بتدقيقها للتأكد من سلامة الشروط الفنية واستكمالها لكافة البيانات المطلوبة كأوراق ومرفقات وبعد قبولها يختم البيان من الموظف المختص ثم يسلم المكلف بيانه ويقوم عندها الموظف المختص باستلام البيان رسمياً ويدخل معلوماته على الحاسب ويعطي المكلف اشعار تقديم بيان الذي يقوم بجمعهم وعمل جدول بهم، ثم يرسلهم إلى قسم الارشفة الضوئية ليتم حفظه إلكترونياً ثم يرسل إلى أرشيف الارباح الحقيقية وبعد فترة توزع على المراقبين، ويسدد المكلف إلى الخزينة الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان خلال 30 يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان. أما إذا وقع عجز فيمكن اعتباره عبئاً على السنة التالية وتنزله من الربح المحقق خلال هذه السنة، وإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح الباقي من الأرباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز وإذا بقي شيء أيضاً يمكن نقله إلى السنة الثالثة وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز. ويشترط لإمكان نقل العجز<sup>(1)</sup>:

- أن يكون للمنشأة قيود نظامية لأن المكلف لا يمكنه المطالبة بنقل العجز ما لم يكن باستطاعته إثبات جود العجز وتحديد مقداره عن طريق إبراز قيود نظامية لها قوة الإثبات.
- أن يكون العجز وارداً على عاتق المنشأة.
- أن تكون هناك وحدة في المنشأة فإذا اندمجت مع غيرها أو غيرت شكلها وكان من شأن هذا الاندماج أو التغيير زوال الشخصية الحقوقية للمنشأة أو إنشاء منشأة جديدة ذات شخصية حكومية متميزة عن الشخصية السابقة فلا مجال لقبول نقل العجز.
- ألا يكون هذا العجز قد نزل من راس المال أو الحسابات الجارية والسبب في ذلك أن الخسارة لن تظهر بعد عملية التخفيض في حسابات المنشأة.
- انتقال ملكية المنشأة إلى الورثة وفي هذه الحالة لا يستفيدون من حكم هذه المادة بنقل العجز لأنهم مالكون جدد ذوو ذمة مستقلة عن ذمة مورثهم.

علماً أنه يمكن أن يطالب المكلف بأداء سلفة على الضريبة خلال سنة ممارسة الأعمال موضوع التكاليف و تسوى هذه السلفة بصورة نهائية بعد صدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكاليف الدرجة القطعية وتنظم قواعد وضوابط وأسس حساب السلفة وتسديدها بقرار من وزير المالية ولا يطالب المكلف بأي سلفة عن السنوات السابقة لسنة ممارسة الأعمال الجارية، وتحسب المبالغ المدفوعة كسلفة وتنزل من اصل الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح عنها في البيان الضريبي، وفي حال تجاوز السلفة الضريبية على الأرباح

(1) التعليمات التنفيذية للمادة 12 من القانون 24 لعام 2003

المصرح بها أو كانت النتيجة خسارة بموجب البيان المذكور فيؤجل تسوية السلفة إلى ما بعد اكتساب التكليف الدرجة القطعية<sup>(1)</sup>.

#### - تقديم بيان ضريبة الرواتب والأجور:

يقدم أصحاب العمل (المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية) الذين يستخدمون موظفين أو عمالا أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجر أو تعويض أو مكافأة إلى دائرة كبار المكلفين البيان الخاص بضريبة الرواتب والأجور واستمارة التأمينات الاجتماعية، ويسلم البيان ويدقق شكليا ويوقع من المدقق وينزل على الحاسب وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة قائمة تتضمن ما يلي<sup>(2)</sup>:  
هوية العامل وعنوانه.

هوية صاحب العمل الحالي والسابق وعنوانهما.

مقدار دخل العامل

بيان بما طرأ على حالته أو على دخله من تبدل

مقدار الضريبة المقتطعة من استحقاق المكلفين.

تترتب هذه الضريبة على صاحب الدخل الخاضع لها من عمال وموظفين ولكن صاحب العمل مكلف باقتطاعها حين تأدية كل مبلغ من قبله يبرئ هذا الاقتطاع ذمة صاحب الدخل من المبلغ المقتطع.

ويقوم أصحاب العمل خلال المهلة السابقة نفسها بدفع جميع المبالغ المقتطعة من رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت العمال إلى الخزينة العامة. ويعطى صاحب العمل اشعارا باستلام البيان ثم يقوم بدفع الضريبة مع البيان ويأخذ إيصالا بالتسديد وترفق نسخة من الإيصال بالإضابة ويسدد المبالغ المترتبة عند تقديم البيان

#### - تقديم بيان رسم الإنفاق الاستهلاكي:

يقوم المكلف بتقديم كتاب لدائرة كبار المكلفين للإشعار بممارسة أحد الفعاليات الخاضعة لضريبة رسم الإنفاق الاستهلاكي، ويحضر المكلف الى قسم كبار المكلفين بشكل دوري ليختم فواتيره بشكل نظامي قبل تحريرها عند تقديم الخدمة.

وعلى المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة أن يستوفوا الرسم كما يلي:

<sup>(1)</sup>التعليمات التنفيذية للمادة 14 من القانون 24 لعام 2003

<sup>(2)</sup>التعليمات التنفيذية للمادة 77 من القانون 24 لعام 2003

يستوفى الرسم عند تقديم الخدمة ويضاف على الفاتورة بنسبة من البذل فيما يتعلق بالخدمات المحددة في الجدول رقم 1/ الملحق بالمرسوم التشريعي.

يستوفى الرسم بنسبة من القيمة فيما يفرض رسم على الإنفاق الاستهلاكي:

- عند تخليص المواد المستوردة لدى الأمانات الجمركية بنسبة من القيمة المتخذة أساساً لتحديد الرسوم الجمركية مضافاً إليها الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب المفروضة على السلعة.
- عند بيع البضاعة المنتجة محلياً إلى ممارسي المهن الصناعية والتجارية وبائعي الجملة أو المفرق وبنسبة من قيمة البيع.
- عند رسم الحلي الذهبية والمصوغات بالسمة المشتركة التي تحمل رمز المالية ورمز الجمعية ويحدد بقرار من وزير المالية نموذج السمة وأصول رسم الحلي وآلية استيفاء الرسم.
- عند تسجيل واقعات شراء السيارات السياحية الخاصة (عدا الحكومية) لأول مرة لدى دوائر النقل ولمرة واحدة فقط.

ويقوم المكلف بتقديم بيان رسم الانفاق الاستهلاكي الخاصة بمبيعات الشهر السابق خلال العشرة ايام الاولى من الشهر الحالي ويسدد المبالغ المترتبة عند تقديم البيان

#### - تقديم بيان ضريبة المنشآت السياحية:

بموجب أحكام المادة /7/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ تاريخ 1-10-2006 يقوم مستثمرو المنشآت السياحية المحددة بالمادة السادسة من القانون 24 لعام 2003 بتقديم بيان شهري إلى الدوائر الضريبية التي تقع منشآتهم ضمن نطاق عملها خلال عشرة الأيام الأولى من الشهر التالي يبين فيه رقم العمل الإجمالي لفعالية منشآتهم بعد تنزيل رقم العمل المسدد عنه الضريبة وفق أحكام القانون /60/ لعام 2004 ومن ثم يقوم الموظف المختص بتدقيق البيان المذكور حسابياً، وينظم أمري قبض بمبلغ ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور ويحال إلى الجباية لكي يتم تسديدهما في اليوم الذي يتقدم فيه ببيانه ويرفق البيان المذكور بالبيان الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي ويجب على المكلفين أن يتقدموا ببيانهم وفق النموذج المحدد بموجب قرار وزير المالية رقم /3788/ تاريخ 2006/12/17 مع بيان الإنفاق الاستهلاكي الملزمين بتقديمه إلى الدوائر الضريبية وهنا يجب الإشارة إلى أن المنشآت السياحية السابقة لم تعد ملزمة بتقديم بياناتها السنوية استناداً لأحكام المادة /2/ من هذا المرسوم التشريعي وكذلك بيانات الرواتب والأجور استناداً لأحكام المادة /77/ من القانون /24/ لعام 2003 وأن الاستثناء من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية يشمل المنشآت الواردة بالفقرة /آ/ من المادة /6/ حصراً

## - تقديم بيان ضريبة القانون 60 لعام 2004:

صدر هذا القانون كتعديل للقانون رقم 24 لعام 2003 ثم عدلت المادة (1) منه بموجب المرسوم التشريعي رقم 23 لعام 2011 ليستثني من الاحكام النازمة لضريبة دخل الارباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم 24 لعام 2003 الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين ومن في حكمهم والأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين ومقاوليهم الثانويين غير السوريين والذين لديهم فرع او مكتب مؤقت في سورية وتم إخضاعهم لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والخاص والتعاوني السورية والشركات الاجنبية أو لصالحها وتستوفي ضريبة الدخل والرواتب والأجور بطريق الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة<sup>(1)</sup>. كما استثني من الأحكام النازمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم 24 لعام 2003 الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين ومقاوليهم الثانويين غير السوريين والذين ليس لديهم فرع أو مكتب مؤقت في سورية عن الخدمات والاعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والخاص والتعاوني السورية أو لصالحها وتم إخضاعهم لضريبة الدخل<sup>(2)</sup>. وتستوفي ضريبة الدخل والرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة. وقد ألزمت المادة 2 الجهات المحددة بالقانون 60 عندما تقوم بتسديد مبالغ للمتعهدين والمتعاقدين والمتعاملين معها على ضرورة اقتطاع الضريبة المحددة لكل نوع من الأعمال وتوريدها إلى صناديق الخزينة خلال 15 يوما الأولى من الشهر الذي يلي شهر تأدية المبالغ المذكورة. ويتوجب على الجهة المتعاقدة التي قامت باقتطاع الضريبة أن تقوم بتقديم بيان للدوائر المالية يتضمن ما يلي:

اسم الجهة المتعاقدة والمسدة ... رقم وتاريخ العقد ... اسم المتعهد بالتفصيل ... المبلغ المسدد للمتعهد ... تاريخ التسديد ... النسبة المقتطعة...المبلغ المقتطع والمراد تسديده (على أن يتم تدوير المبلغ النهائي إلى العشرة ليرات الأعلى) ويضاف إليها رسم الطابع القانوني الذي يبلغ في حده الأقصى 16ل.س. مع إرفاق صورة عن العقد عند التسديد للمرة الأولى ونسخة عن الكشوف المؤقتة أو النهائية التي يتم الصرف بموجبها أو نسخة عن أوامر الصرف في حال عدم وجود كشوف.

(1) المادة 12 من المرسوم التشريعي رقم 23 لعام 2011

(2) المادة 13 من المرسوم التشريعي رقم 23 لعام 2011

أما فيما يخص فواتير الشراء فإن على محاسبي الجهات المحددة بالمادة 1/ من القانون إعداد كشف شهرية تتضمن نوعية مشترياتهم أو الخدمات المقدمة لهم ونسب الاقتطاع ومقدار الضريبة على أن يتم تسديد الضريبة المقتطعة أثناء الشهر خلال الخمسة عشر يوماً ممن الشهر التالي.

يدقق البيان شكلياً من قبل دائرة كبار المكلفين ويوقع من المدقق وينزل على الحاسب ويتم السداد أصولاً وتمنح الدائرة المذكورة المتعهد أو المقاول أو المورد مقدمي الخدمة سواء كان الصرف بناء على عقد أو بواسطة فواتير إشعاراً يفيد باقتطاع الضريبة منه كي يتم إبرازه للدوائر المالية وأخذها بعين الاعتبار لدى تحديد ودراسة فعاليات المكلف الأخرى لأن الضرائب المقتطعة وفقاً لما ورد في القانون نهائية ولا تخضع لأيّة ضرائب أخرى.

#### - تقديم البيانات الضريبية لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة:

على الشركات والمؤسسات ذات الشخصية الاعتبارية أن تسلف ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة المفروضة وتؤديها إلى الخزينة، ولهذه الشركات والمؤسسات الحق الرجوع على المستفيدين بالضريبة المسددة سلفاً، وتستوفي الضريبة على أسناد الدين والقروض وغيرها من القيم المعين والمحدد دخلها مقدماً على أربعة أقساط متساوية بالاستناد إلى مجموع دخل هذه القيم السنوية، وتدفع هذه الأقساط الأربعة خلال الأيام الخمسة الأولى من أشهر شباط وأيار وآب وتشرين الثاني من كل سنة، كما تستوفي الضريبة عن جوائز السحب وجائزة التسديد دفعة واحدة بتاريخ تأدية أول قسط يستحق بعد اليوم المحدد لتأدية بدل السحب والجوائز، ويقدم مع التأدية صورة مصدقة عن ضبط السحب وجدولاً يبين فيه لكل سحب ما يلي<sup>(1)</sup>:

عدد السندات المستهلكة

معدل إصدار هذه السندات محسوباً وفقاً لأحكام المادة 86

مقدار السحوب والجوائز المستحقة للسندات الراجعة

المبلغ الذي ينبغي دفع الضريبة عنه

كما ألزم القانون أصحاب الأسناد والأوراق ذات القيمة الأجنبية والمتصرفين بريعتها المقيمين في سورية الذين يوعزون بتأدية أرباح هذه الأسناد والأوراق وفوائدها وعوائدها إلى غير ذلك من المواد الناتجة عنها أو يقبضونها في خارج الأراضي السورية مباشرة أو بواسطة الغير أن يقدموا إلى الدوائر الضريبية حتى غاية الخامس عشر من شهر كانون الثاني من كل سنة بياناً يبينون فيه إجمالي هذه الأرباح والفوائد والعوائد أو الحاصلات المقبوضة خلال السنة الماضية

<sup>(1)</sup>التعليمات التنفيذية للمادة 87 من القانون 24 لعام 2003

كما ألزم كل من يتعاطى تجارة أو مهنة من شأنها جمع وتحصيل ودفع وشراء قسائم أو غيرها من الأوراق المالية المؤهلة لقبض الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وسائر الموارد والأوراق المالية المذكورة أن يقدم إلى الدوائر الضريبية بياناً بذلك وإلا عوقب بغرامة قدرها /1000/ ل.س تثبت هذه المخالفة بمحضر ينظمه الموظف المكلف بالمراقبة وحظرت على جميع الأشخاص الخاضعين لأحكام المادة 92 أن يجمعوا أو يقبضوا أو يدفعوا أو يشتروا أو يتاجروا بالقسائم أو غيرها من الأوراق المالية المذكورة في المادة السابقة ما لم يقوموا فوراً باقتطاع الضريبة أو تسليفها فيما إذا كانت شروط الإصدار تلقي الضريبة على عاتق مصدر الأسهم، ولا يكلف هؤلاء بالاقتطاع أو التسليف إذا أثبتوا أن وسيطاً سابقاً قام بهذا الواجب.

كما ألزم القانون 24 لعام 2003 المصارف والصيرافة وغيرهم ممن يقومون في أراضي الجمهورية العربية السورية بدفع الأرباح من العوائد أو غيرها من الموارد أن يقتطعوا لحساب الخزينة الضريبة المترتبة على دخل الأسهم وسندات الربح والقروض وغيرها من الأسناد المنصوص عليها في البنود 2/ و3/ من الفقرة /أ/ من المادة /83/ من نفس القانون.

#### - تقديم بيان رسم الطابع:

أصدر وزير المالية القرار رقم 1421 لعام 2005 والذي أوجب على المصارف وشركات التأمين أن يقدموا بياناً بكل العقود المبرمة من 1 ولغاية 15 من الشهر الذي يلي الشهر المبلغ عنه.

#### ب- التدقيق الضريبي:

بعد توزيع البيانات الضريبية على مراقبي الدخل يستلم المراقب من الأرشيف جميع الاضابير الخاصة بضرائب المكلف موضوعة في جعبة حسب رقم البطاقة في الأرشيف، ويوقع أنه استلمها على البطاقة والتي تبقى في الأرشيف، يدرس المراقب كافة البيانات الضريبية الخاصة بالمكلف ما عدا بيان رسم الطابع الذي يدقق عن طريق لجان خاصة من قسم رسم الطابع في دائرة كبار المكلفين ويقوم مراقب الدخل بالتدقيق ويتصل بالمكلف، ويمكن أن يستوضح ويناقش ذوي العلاقة إذا رأى فائدة من ذلك و يقوم المدقق بطلب الإضبارة السابقة للاستئناس بها ويقوم بإعداد بطاقة استعلام ضريبي للتحقق من المعلومات عن المكلف في عام التكاليف، وتحتوي البطاقة على خانات فارغة هي عبارة عن معلومات عامة عن المكلف كاسمه وعنوانه ورقم الهاتف ورقمه الضريبي ... إلخ وتحتوي على قسم يشمل خانات الرد من قسم الاستعلام يقوم المراقب بملء الخانات الخاصة به ثم تؤرخ وتوقع من المراقب ورئيس الشعبة وترسل لقسم الاستعلام الضريبي في مديرية مالية دمشق ويقوم قسم الاستعلام الضريبي بملء الخانات الخاصة به، مثل معلومات عن الاستيراد والسلف

والضرائب الأخرى المدفوعة من قبل المكلف، ويعيد البطاقة للمراقب بعد تاريخها وتوقيعها من رئيس قسم الاستعلام الضريبي. ويمكن تقسيم عملية التدقيق الضريبي إلى مرحلتين كالآتي:

#### - التدقيق الميداني:

يقوم المدقق بعمل زيارة للمكلف، وتنظيم محضر زيارة يوضح فيه تاريخ الزيارة ومكانها واسم المكلف والأشخاص الذين قام بمقابلتهم، ويوضح به ما إذا تعاون المكلف مع المراقب في إبراز القيود والوثائق والمستندات أم لا ويذيل بتوقيع كل من المراقب والمكلف وحسب المرسوم التشريعي رقم/146 لعام 1946 فإنه يخول المفتشون الماليون والموظفون الماليون في دوائر ضرائب الدخل والتركات ورسم الطابع الاطلاع على قيود المكلفين و مختلف وثائقهم وأوراقهم كلما اقتضت أعمال التفتيش أو التدقيق أو طرح الضرائب والرسوم ذلك و للموظفين المذكورين حق الاستعانة بأفراد القوة العاملة لوضع اليد على القيود والوثائق والأوراق المشار إليها في حال امتناع المكلفين عن إبرازها إليهم، وتقرض عليهم في حال العثور عليها غرامة قدرها 50%/ من الضريبة التي يتم التدقيق من أجلها أو غرامة تتراوح بين/400/5000 /ليرة في حال تعلق الأمر برسم الطابع. يقوم مراقب الدخل بتدقيق دفاتر المكلف بموجب البلاغ رقم 14898-24 تاريخ 1959\8\25 حيث يقوم المراقب في كل يوم من أيام التدقيق بعمل محضر موجز يبين فيه النقاط التي قام بتدقيقها خلال اليوم المعين ويؤرخ ويوقع حسب الأصول وفي حال وجود نقاط هامة اختلف عليها بين المراقب والمكلف لها تأثير مباشر على كيان التكليف فإنه يقتضي تنظيم محضر مستقل أثناء التدقيق ينظم على أساس السؤال والجواب حول النقاط موضوع الخلاف ويوقع من المراقب والمكلف، ويرفق هذا المحضر كمستند يركز عليه في إنشاء تقرير التكليف الموقع. ويقوم المراقب بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن ينيره في عملية التكليف ويقوم بمراسلة جميع الجهات التي يمكن ان تقدم معلومات تفيد في عملية المراجعة كالجهات الخاصة والمكلفين الآخرين والإدارات والمؤسسات العامة وجهات القطاع العام، وأن يطلب منهم جميع الوثائق الحسابية والقوائم والعقود و يعاقب كل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر الضريبية ويرفض إعطاءها بغرامة نقدية قدرها/5000/ ليرة سورية عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية وفي حال التكرار تضاعف الغرامة في حال مخالفة الجهة بعدم تلبية طلب الدوائر الضريبية منها بتقديم المعلومات الموجودة لديها والتي تشكل أساسا في تكليف المكلف الذي تقوم بالتحقق من أرباحه، وتقوم الدوائر الضريبية بتنظيم تقرير بهذه الواقعة يرفع للإدارة، وعلى أساس ذلك ينظم كتاب إلى الجهة الممتنعة بأن تستجيب لطلب الدوائر الضريبية خلال فترة محددة، وإلا ينظم تقرير بذلك من مدير المالية يرفع إلى وزير المالية لاستصدار القرار بالغرامة

المقررة بحق الجهة الممتنعة أصولاً<sup>(1)</sup> ومع ذلك فإن الجهات الخاصة قد لا تستجيب للمراقب مع عدم وجود إلزام قانوني قوي ويمكن أن يقوم المدقق بطلب الأضابير حتى السنوات الخمس الأخيرة للاستئناس وتلافي الأخطاء والثغرات الماضية والأخذ بالملاحظات والتوصيات السابقة، ولا تجري أي عملية إعادة تدقيق عليها على اعتبار أنها مدروسة ومدققة تدقيقاً نهائياً ثم يدقق الإضبارة ويقوم بدراسة كافة البيانات المقدمة من المكلف ويدقق إضبارة ضريبة الرواتب والأجور الخاصة بسنة التكاليف نفسها من واقع بيانات الملف المصرح بها في قوائمه المالية ويطلب منه استمارة التأمينات الاجتماعية ويأخذ مجموع الرواتب بالدورتين لسنة التكاليف ككتلة وتقارن مع الرواتب والأجور ببيان الأرباح إذا كانت أكبر عندها لا يوجد أي مشكلة وإذا كانت أقل يعاد تكليفه تكليفاً مباشراً. إن ضريبة الرواتب والأجور تحقق مبدئياً بالاستناد إلى القوائم التي يقدمها صاحب العمل المنصوص عنها أو بالاستناد إلى بيانات المكلفين الأصليين (العامل) غير أن هذه القوائم والبيانات ذات صفة إخبارية لا تلزم الدوائر الضريبية التقيد بما ورد فيها من معلومات، إذ يحق للمراقب المختص أن يدقق القوائم المقدمة من النواحي كافتها من جهة وأن يدقق بعض القيود لدى المكلف من جهة أخرى ثم تنظم الدوائر الضريبية جداول الضريبة وذلك بالاستناد إلى القوائم المقدمة أو إلى نتائج تحقيقاتها، وإذا رفض صاحب العمل إبراز السجل الخاص بالعاملين حين الطلب وفي محل العمل إلى موظفي الدوائر الضريبية المكلفين بالتدقيق أو أنه لم يقدم القائمة المنصوص عليها تقوم الدوائر الضريبية بتبليغ العامل إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون، وإذا لم يمتثل العامل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه للإنذار، تقوم الدوائر الضريبية بإصدار تكليف مباشر بحق صاحب العمل ويبلغ مضمون هذا التكليف بموجب إخبار إلى صاحب العمل، وعليه أن يدفع الضريبة الواردة في الإخبار إلى خزينة الدولة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ، كما يعاقب صاحب العمل بغرامة تعادل 20/ بالمائة من الضريبة المتحققة على العاملين وتخفيض هذه الغرامة إلى 10/ بالمائة إذا امتثل المكلف للإنذار وذلك حسب المادة 80 أما في حال وجود اختلاف بين المبالغ المترتبة على العامل بموجب طرح الدوائر الضريبية والمبالغ المقتطعة من قبل صاحب العمل بموجب القائمة المقدمة من قبله تقوم الدوائر الضريبية بإبلاغ صاحب العمل إخباراً بالفرق وعليه أن يدفع الفرق إلى خزينة الدولة خلال 15/ يوماً من تاريخ التبليغ، كما يعاقب بغرامة تعادل 50/ بالمائة من الضريبة المترتبة على الجزء المكتوم .

(1) التعليمات التنفيذية للمادة 26 من القانون 24 لعام 2003



ويقوم المراقب بتدقيق بيانات ضريبة رسم الإنفاق الاستهلاكي الخاصة بسنة التكلفة ويحق لوزير المالية وبقرار منه إغلاق المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لمدة لا تتجاوز عشرة أيام بناء على تقرير معلل من مديرية الاستعلام الضريبي في إحدى الحالتين التاليتين<sup>(1)</sup>:

1- إعاقة العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي من قبل مستثمر المنشأة أو أحد العاملين لديه أثناء تنفيذهم المهمة الموكلة إليهم.

2- بعد تنظيم ضبط المخالفة الثاني بحق المنشأة خلال السنة الواحدة.

كما يحق لوزير المالية بقرار منه استبدال عقوبة إغلاق المنشأة بغرامة مالية مقدارها من/10000/ وحتى /50000/ ليرة سورية عن كل يوم إغلاق إذا تقدم مستثمر المنشأة بطلب ذلك.

وإذا تبين أن مستثمر المنشأة الملزمة باستيفاء رسم الإنفاق الاستهلاكي لم يلتزم بتسجيل منشأته أو أنه أخفى جزءاً من مبيعاته يتم تنظيم محضر ضبط من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي يحدد فيه رقم مبيعاته وفق الأسس التالية<sup>(2)</sup>:

- في حال توفر المستندات والوثائق عن الفترة السابقة يحدد رقم مبيعاته بالاستناد إليها.
- في حال عدم توفر المستندات والوثائق عن الفترة السابقة يعتمد رقم المبيعات في يوم تنظيم الضبط أساساً لحساب مجموع مبيعاته عن الفترة السابقة التي لم يسدد عنها الرسم إذا كان المستثمر مكتوماً، وإذا كانت المخالفة تنطوي على إخفاء جزء من مبيعاته يعتمد رقم المبيعات في يوم تنظيم الضبط أساساً لحساب مجموع مبيعاته لمدة ثلاثين يوماً فقط.

كما يقوم المراقب بتدقيق البيانات الضريبية الخاصة بالمنشآت السياحية والخاصة بسنة التكلفة وبموجب الفقرة /أ/ من المادة /8/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 يتم تطبيق أحكام القانون رقم /25/ لعام 2003 على مخالفات عدم تقديم البيان في موعده المحدد بموجب المادة /7/ من هذا المرسوم التشريعي، أو البيان برقم عمل أقل من رقم عمله الفعلي في حال تم ضبط هذه المخالفات من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي ولا تعتبر مخالفة التأخير في تسديد الضريبة من واقعات التهرب الضريبي علماً بأن قسم الدخل في مديرية المالية المختصة يقوم بإرسال جدول شهري مطبوع على الحاسب إلى مديرية الاستعلام الضريبي ونسخة منه إلى قسم الاستعلام الضريبي، وخلال فترة أقصاها عشرة أيام من انتهاء مهلة تقديم البيانات يتضمن المعلومات التالية عن جميع المنشآت المسجلة لديها أو لدى مديريات المال التابعة لها والخاضعة لأحكام المادة /6/ السابقة :

(1) المادة 22 من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006

(2) المادة 23 من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006

اسم المنشأة - اسم المستثمر - عنوان المنشأة الكامل - نوع نشاطها - رقم العمل الإجمالي المصرح به - مبلغ ضريبة الدخل المسدد - مبلغ ضريبة الرواتب والأجور المسدد - رقم العمل المسدد عنه الضريبة وفق القانون /60/ لعام 2004.

ويذكر عبارة لم يتقدم ببيانه والسبب المبرر لذلك (على سبيل المثال كون المنشأة موسمية أو توقفت عن العمل بصورة رسمية) أو عدم تقديم البيان بشكل غير مبرر. ويرفق بالجدول المطبوع على الحاسب الديسك أو القرص المضغوط الذي يحتوي على المعلومات الواردة في الجدول. وبموجب الفقرة ب/ من هذه المادة تم إخضاع المكلفين الذين يتأخرون عن تقديم بيانهم لغرامة قدرها /10% من قيمة الضريبة مع إخضاعهم لأحكام المادة /107/ من القانون رقم /24/ لعام 2003 والتي قضت بتطبيق غرامة قدرها /10% في حال تأخر المكلف عن التسديد ضمن مهلة الاستحقاق وتزداد إلى /20% إذا سددتها في السنة الثانية ثم إلى /30% إذا سددتها في السنة الثالثة وهو سقف هذه الغرامة وهذه الغرامات تطبق على المكلفين إذا بادروا أو تقدموا ببياناتهم من تلقاء أنفسهم قبل ضبطهم من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي. ويقوم المراقب بتدقيق بيانات ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وقد ألزمت المادة 89 الشركات والمؤسسات الصناعية وغيرها الخاضعة لتأدية ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة أن تطلع موظفي الدوائر الضريبية أصحاب الصلاحية المفوضين من قبلها بهذه الأعمال عند الطلب للتأكد من صحة اقتطاع الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة أو تسليفها وصحة البيانات والتصاريح التي استند إليها في استيفاء الضريبة، وأن تقوم بجميع التحقيقات التي تراها ضرورية ويمكن أن يتم التحقيق هذا:

9- بالاطلاع على جميع المستندات والقيود والأوراق الحسابية في مراكز الشركات والمؤسسات الصناعية وغيرها أو فروعها وشعبها إذا كانت هذه الشركات والمؤسسات مقيمة في الجمهورية العربية السورية وذلك للتثبت من صحة اقتطاع الضريبة أو تسليفها من موارد أسناد الدين والقروض التي أصدرتها.

10- بالاطلاع على قوائم مقبوضات ريع الأموال المتداولة الأجنبية والدفاتر الممسوكة لقيد التأديتات ومختلف الدفاتر والقيود والأوراق الحسابية التي تراها ضرورية للتثبت من صحة دفع الضريبة المترتبة على الموارد المدفوعة. وبالاطلاع على جميع الوثائق التي تؤيد استيفاء الضريبة على المطالبين والودائع والحسابات الجارية والكفالات التي تم إلصاق الطابع الخاص تسديدا للضريبة وكذلك الدفاتر ومختلف القيود والأوراق الحسابية الممسوكة من قبل المصارف والشركات التي تؤيد صحة تأديتها للضريبة.

إن عقوبة الامتناع عن إبراز الوثائق الخاصة بهذه الضريبة يثبت بمحضه الموظف المكلف بالتدقيق ويعاقب عن كل مخالفة بغرامة قدرها /1000 ل.س ألف ليرة سورية تزداد في حال التكرار إلى /2000 ل.س

ألفي ليرة سورية. أما في حال عدم صحة التصاريح أو البيانات أو غيرها من الوثائق التي تبرز أو ترسل إلى الدوائر الضريبية ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثالها عن المبالغ المكتومة<sup>(1)</sup>.

#### - إعداد تقارير التدقيق الضريبي:

##### • إعداد تقرير ضريبة الأرباح الحقيقية

يتضمن خلاصة الأعوام الخمسة السابقة ونتائج تدقيقاتها التي بموجبها تم تعديل الأرباح المصرح عنها في البيان وحسب ما لاحظته الباحث فإن كلاً من التدقيق وإعداد هذه البيانات يعتمد على ما يلي:

1- الخبرة العلمية والعملية لمراقب الدخل.

2- المنطق والواقع.

3- المرفقات والوثائق.

4- تكاليفات المكلفين الماثلة.

5- نتائج التدقيق والتحقيق الميدانية والمكتبية.

6- بيانات المكلف وبياناته.

7- تكاليفات السنوات السابقة.

8- التشريعات والقوانين والتعليمات.

ويحتوي التقرير على عدة فقرات:

معلومات عامة عن المكلف: مثل اسم الشركة - غاية الشركة - مكان عمل الشركة - القوانين الخاضعة لها -

أسماء أعضاء مجلس الإدارة - السجل التجاري - الرقم الضريبي - رقم الهاتف

معلومات عن البيان: مثل تاريخ البيان - رقم البيان - ضمن المدة أم خارج المدة - مع شهادة محاسب قانوني

أم بدون - ملخص لمعلومات البيان الأخرى

الاستعلام الضريبي: وتشمل ملخص ما ذكر في بطاقة الاستعلام السابقة

معلومات عن الدفاتر: مثل كيفية تنظيم القيود - طريقة أمريكية أم إيطالية - قيود على الحاسب أم يدوية -

معلومات أخرى عن الدفاتر وطريقة تنظيمها

معلومات التدقيق: وهي ملخص للأرقام الواردة في البيان مثل قائمة المركز المالي وحساب الأرباح والخسائر

وحساب التشغيل وقبولها أو رفض بعض بنودها كنفقات غير مقبولة أو تقديرها تقديراً مباشراً عند عدم تقديم

المكلف لبياناته

<sup>(1)</sup>التعليمات التنفيذية للمادة 90 من القانون 24 لعام 2003

## • إعداد تقرير ضريبة الرواتب والاجور

تقرير الرواتب والاجور:

- 1\_ معلومات عامة عن المكلف: مثل اسم الشركة - غاية الشركة - مكان عمل الشركة - القوانين الخاضعة لها - أسماء أعضاء مجلس الإدارة - السجل التجاري - الرقم الضريبي - رقم الهاتف
- 2\_ معلومات عن البيان: رقم وتاريخ البيان وعدد العمال ورقم الايصال عن كل دورة
- 3\_ معلومات التدقيق: وهي ملخص للأرقام الواردة في البيان وقبولها أو رفض بعض بنودها من واقع التدقيق أو تقديرها تقديراً مباشراً عند عدم تقديم المكلف لبياناته

## • إعداد تقرير رسم الانفاق الاستهلاكي

- 1\_ معلومات عامة عن المكلف: مثل اسم الشركة - غاية الشركة - مكان عمل الشركة - القوانين الخاضعة لها - أسماء أعضاء مجلس الإدارة - السجل التجاري - الرقم الضريبي - رقم الهاتف
- 2\_ معلومات عن البيان ومرفقاته: ملخص الدورات مقيمة الضريبة وترسل التقارير للمدقق (رئيس الشعبة أو رئيس الدائرة) الذي يقوم بتدقيقه ووضع ملاحظاته عليه وتوقيعه ويسطر فيه إخبار مؤقت يسلم لدائرة التبليغ التي بدورها تقوم بإبلاغ المكلف إخباراً خطياً فردياً بالطرق القانونية يعتبر بمثابة تكليف مؤقت ثم يعاد ويسلم للمراقب يتضمن مفردات الضريبة و حسب المادة 27 يتم تسليم المكلف أسس تكليفه بمنحه صورة عن تقرير التكليف المؤقت في حال طلبه ما لم يكن متضمناً هذا التقرير معلومات سرية ( المقصود بالمعلومات السرية ، المعلومات التي حصلت عليها الدوائر الضريبية من الغير بوثائق خطية غير قابلة للتأويل إضافة إلى البيانات الخطية الموقعة من هؤلاء الغير ويقصد بالغير هنا الأفراد ومدراء الشركات الخاصة ) منعا للمنازعات الشخصية أما المعلومات التي حصلت عليها الدوائر الضريبية من دوائر الدولة ومؤسساتها وشركات القطاع العام فيمكن اطلاع المكلف عليها لكي يتسنى له الدفاع عن مواقفه بخصوص هذه المعلومات هذا وفي حالات الخلاف يترك إلى اللجان الضريبية البت في موضوع إطلاع المكلف على هذه المعلومات ومدى سريتها . كما أنه لا يمكن منح المكلف صورة عن تقرير التكليف إذا كان قد امتنع عن تقديم القيود والوثائق عند طلبها للتدقيق ففي هذه الحالات المعروضة يعطى المكلف فقط أسس التكليف فقط دون منحه صورة كاملة عن هذا التقرير . وتحسب المبالغ المدفوعة سابقاً عن الأرباح المصرح بها في البيان من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المتخصصة وعند قبول الدوائر الضريبية بيان المكلف بدون تعديل تحدد الضريبة على الأسس المصرح بها والا فتطرح الضريبة على أساس

التعديلات التي ترى الدوائر الضريبية لزوم إدخالها على البيان بحسب نتائج التحقيق مع احتفاظ المكلف بحق الاعتراض أمام لجنة الطعن وذلك خلال المهلة المحددة.

### 3- الاعتراض أمام لجنة الطعن:

أعطت المادة 28 من القانون 24 لعام 2003 المكلف مهلة ثلاثين يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر الضريبية المحلية وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً وتعتبر العطل الرسمية التي تحصل في اليوم الثلاثين مدداً متممة غير مشمولة بالمهلة وبالتالي فتمتد المهلة إلى أول يوم دوام وبعد ثلاثين يوماً من التبليغ إما أن يعترض فيرفع إلى لجنة الطعن ( يعاد الاعتراض ويرفق بالإضبارة ) وعلى المكلف خلال المهلة المحددة أن يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها وأن يقدم الوثائق التي تثبت ادعاءه خلال /15/ يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض ولا يحق للجان الضريبية البت في التكليف قبل انتهاء مدة /15/ الخمسة عشر يوماً، وذلك إفساحاً للمجال أمام المكلف لتقديم ما لديه من وثائق. ثم يتصل المراقب بالمكلف المعترض على التكليف المؤقت ويناقشه في اعتراضه وينظم محضر أصولي بنتائج المناقشة متضمناً النقاط موضوع الخلاف والحلول التي جرى التوصل إليها يوقعه المراقب المختص والمكلف صاحب العلاقة ويربط الضبط مع اعتراض المكلف في الإضبارة الخاصة ليعرض فيما بعد على لجنة الطعن المختصة على ضوء بيانات المكلف وتحقيقات الدوائر الضريبية حولها وبشكل هذا الضبط مستندا قويا يساعد اللجنة المذكورة لدرجة كبيرة على سرعة البت في التكاليف المعروضة بشكل سليم وواقعي، ثم تعرض التكاليف المعترض عليها على لجنة الطعن والتي تبت بها وحسب المادة 29 فإن هذه اللجنة تشكل في مركز كل محافظة من :

- 11- مدير المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه، ويمكن تفريغ موظف رئيسي لهذا الغرض. رئيساً
  - 12- ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة، وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يختاره وزير المالية من قائمة تصدر في كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة. عضواً
  - 13- خبير يختاره وزير المالية من قائمة للخبراء تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة أو التجارة. عضواً
  - 14- يكون مراقب الدخل المختص مقرراً في اللجنة ولا يشترك في التصويت. عضواً
- ويمكن أن تتعدد لجان الطعن في مركز كل محافظة ويحدد عددها وتؤلف بقرار من وزير المالية أو من يفوضه على أن يرأس كلا منها موظف مالي من رتبة رئيس دائرة على الأقل وفي هذه الحالة توزع الاختصاصات بين اللجان من قبل مدير المالية وتجتمع لجنة الطعن بناء على دعوة من رئيسها ولا تصح

قراراتها الا بحضور جميع أعضائها وتتخذ قراراتها بأكثرية أصوات الحاضرين. وحسب المادة 30 فإن لجنة الطعن تدرس جميع التكاليف المؤقتة المعترض عليها وتدقق جميع البيانات والتكاليف التي تفرضها الدوائر الضريبية مباشرة واعتراضات المكلفين المقدمة ضمن المهلة المحددة و تلزم بدعوة كبار المكلفين أو من يفوضونهم لحضور جلساتها حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم و شروحاتهم وبياناتهم الشفهية، ويمكن أن تقوم أو توّزع إلى مراقبي المالية أو إلى خبراء تقبل بهم وزارة المالية في كل محافظة بالقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها ان تثير اللجنة، وأن تطلب جميع المعلومات وفقا للأحكام القانونية<sup>(1)</sup>، وتكون مهمة المراقب أمام لجنة الطعن مقتصرة على عرض التكاليف المؤقت ومؤيداته الثبوتية، وبالتالي الدفاع عنه أمام اللجنة المذكورة وإيضاح نقاط الاعتراض التي يبرزها المكلف المعترض ومؤيداتها على ضوء المحضر المنوه عنه سابقا وفور انتهاء مناقشة التكاليف أمام اعضاء اللجنة يقتضي على المراقب تنظيم ضبط موجز أصولي بالنتيجة التي تم التوصل إليها وبالتالي تحديد رقم الأرباح وفقا لما قرره الأعضاء ويوقع هذا الضبط فورا من قبلهم على أن يتخذ فيما بعد أساسا لتنظيم قرار معلل أصولي يوقعه أعضاء اللجنة ويربط الضبط المذكور كمستند ثبوتي للقرار المتخذ حول التكاليف المبتوت فيه ثم تقرر اللجنة التكاليف بعد تعديلها عند الاقتضاء زيادة أو نقصانا. مع توصيف حالة القيود والمستندات المبرزة وتوضح بعبارات صريحة رأيها، وما إذا كان قرارها قد انتهى إلى رفض القيود ومستنداتهما تماما لعدم صحتها، أم انتهى إلى قبولها أساسا في التكاليف وانطلق منها في تحديده بعد إدخال بعض التعديلات على نتائجها، وذلك تحاشيا لكل التباس قد يقع في معرض فرض الغرامات أو الفوائد.

أما إذا لم يعترض المكلف على التكاليف المؤقت خلال المهل السابقة يعرض التكاليف المؤقت غير المعترض عليه من قبل المكلف على لجنة الإدارة المالية المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل ومقرر يسمى بقرار من وزير المالية أو على لجنة إدارة مالية إضافية تشكل بقرار من وزير المالية أو من يفوضه لا تقل وظيفة أي من عضويتها عن وظيفة رئيس دائرة والتي لها الحق بتثبيت التكاليف المؤقت لعدم الاعتراض أو بزيادته وفقا لقناعتها والمعلومات المتوفرة لديها وفي حال زيادة التكاليف المؤقت ،يجب أن تكون هذه الزيادة التي قررتها اللجنة المالية نتيجة دراسة معلة، وفي هذه الحال يحق للمكلف الاعتراض على الزيادة فقط التي وردت في قرار اللجنة المالية أمام لجنة إعادة النظر.

وبعد أن تقرر لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية التكاليف المالية وفق أحكام المادة 30/ من القانون 24 لعام 2003 تعمد الدوائر الضريبية إلى إصدار جداول بهذه التكاليف وتصبح هذه الجداول نافذة بقرار من اكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة دون أية معاملة أخرى وتعد التكاليف المذكورة قطعية بحق

(1) المادة 30 من القانون 24 لعام 2003

الدوائر الضريبية والمكلفين فيما عدا الأحوال التي تجيز الاعتراض امام لجان إعادة النظر ويبلغ القرار إلى الدوائر الضريبية التي تتولى إذاعته بوضعه في لوحة الإعلانات في مراكز ماليات المحافظات والمناطق أو بنشره في الصحف المحلية وتعاد الإضبارة إلى مراقب الدخل ويقوم بعمل جداول تحقق بالأرباح والتي يتدارك بها كل سهو أو نقص أو خطأ مادي في التكاليف إذا كانت نفسها أو تم تعديلها ترسل الجداول لشعبة التدقيق حيث يتم تدقيقها وتعاد إلى مراقب الدخل ثم يعمل به إخبار نهائي مع صدور قرار من رئيس الشعبة أو الدائرة يسلم لدائرة اللجان ويبقى الإخبار ويسلم لشعبة التبليغ حيث يبلغ مرة ثانية وبالطريقة نفسها كلاً من المكلفين المعترضين أو الذين عدلت اللجنة تكليفهم المؤقت أخباراً فردياً مرفقاً به صورة عن قرار لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية. وحسب المادة 39 من القانون 24 لعام 2003 فإن طلب إعادة النظر إذا لم يقدم ضمن المهلة المحددة سواء من قبل المكلف أو الدوائر الضريبية يصبح التكاليف الذي تصدره لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية قطعياً بحق الطرفين المذكورين و تستحق الضريبة دفعة واحدة ويقوم المكلف بمراجعة قسم المتابعة من أجل تأدية الضريبة المتحققة على أرباحه وذلك خلال الشهرين اللذين يليان الشهر الذي يعلن فيه قرار مدير المالية بتنفيذ جداول التكاليف وبالتالي فإنه لا يجوز للدوائر المالية المباشرة بإجراءات التحصيل قبل استحقاق الضريبة بانتهاء المدة المذكورة

وتعد التكاليف القطعية للضريبة مستحقة الأداء في المهلة المنصوص عليها وتضاف إلى المبالغ غير المدفوعة في المهلة المذكورة فائدة سنوية بمعدل 7/ بالمئة بدءاً من اليوم التالي لنهاية هذه المهلة وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية بحد أقصى للفائدة 14/ بالمئة في حال تقديم البيان الضريبي ضمن المدة المنصوص عليها.

وتحل محل الفائدة المذكورة بالنسبة للضريبة المترتبة عن مبلغ الأرباح المصرح بها غرامة قدرها 10/ بالمئة على تكاليف الضريبة على الدخل المستحقة إذا لم تدفع ضمن مهلة الاستحقاق المنصوص عليها كما تفرض غرامة قدرها 10/ بالمئة سنوياً من تكاليف ضريبة الدخل بما فيها جميع الإضافات غير المسددة في سنة استحقاقها بحد أقصى للغرامة 30/ بالمئة من أصل التكاليف بما فيها جميع الإضافات<sup>(1)</sup>.

وفي حال تأخر المكلف بتقديم بيانه الضريبي تحسب الفائدة عن الفترة السابقة لتقديم البيان مهما بلغت ويضاف إليها فائدة 7/ بالمئة سنوياً بعد تاريخ تقديم البيان على ألا يتجاوز مقدار هذه الفائدة المضافة 21/ بالمئة عدا الفائدة المترتبة عن الفترة السابقة

<sup>(1)</sup> المادة 31 من القانون 24 لعام 2003

إلا أنه إذا تقدم المكلف بالبيان من تلقاء نفسه وقبل ضبطه من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي تفرض غرامة قدرها /10% من قيمة ضريبة الدخل. وتحسب جميع هذه الغرامات على أساس مجموع الضريبة عدا إضافة الإدارة المحلية

وقد منح القانون /24/ لعام 2003 في المادة 31 البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهل القانونية صفة التكليف القطعي في حال تأخر الدوائر الضريبية عن مباشرة إجراءات التكليف بعد خمس سنوات من تاريخ البيان ومن دون أية فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن ولا يسري هذا المبدأ على تكاليف أعوام 2003 وما قبل.

وبعد ذلك يعاد الإخبار وينتظر 30 يوم مع حق الاعتراض لإعادة النظر.

#### 4- الاعتراض أمام لجنة إعادة النظر:

يعطى المكلفون الذين اعترضوا على تكاليفهم المؤقتة أمام لجنة الطعن وردت اللجنة اعتراضهم ولم تأخذ بوجهة نظرهم أو أخذت بها جزئياً والمكلفون الذين قامت لجنة الإدارة المالية بزيادة تكاليفهم المؤقتة مهلة ثلاثين يوماً لطلب إعادة النظر تبدأ من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار الفردي في تكليفهم يدفع المكلف إلى الخزينة تأميناً قدره /1000/ ليرة سورية ويجب ان يؤدي التأمين خلال مهلة طلب إعادة النظر أو طلب التصحيح أو طلب الطعن تحت طائلة رد طلبه شكلاً علماً ان طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل ويقدم المكلف طلب إعادة النظر إلى إحدى الدوائر الضريبية تبدأ مهلة الثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف الإخبار الفردي الذي يتضمن خلاصة تكليفه بموجب قرار لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية، يرد مراقب الدخل على اعتراض المكلف ويرفعه مشفوعاً برأيه إلى لجنة إعادة النظر أصولاً. وللدوائر المالية ضمن المهلة ذاتها أن تمارس حق طلب إعادة النظر في قرارات لجنة الطعن وخاصة في الحالات الآتية التي نصت عليها المادة 32 من القانون 24 لعام 2003:

1- عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.

2- عندما يعتمد التكليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.

3- إذا كان التكليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.

4- عندما يتخذ القرار بالأكثرية.

وفي حال رغبة الدوائر الضريبية في الاعتراض على قرارات اللجان الضريبية يترتب عليها في هذه الحالة أن تعلم المكلف بذلك خطياً وفي هذه الحال يقوم مراقب الدخل بتنظيم تقرير بالواقعة مع بيان الأسباب الداعية للاعتراض يعرض على ممثل الدوائر الضريبية للاعتراض، ثم يرفع هذا التقرير إلى مدير المالية عن طريق



التسلسل وبعد اقترانه بالموافقة من قبل الإدارة يعمد المراقب إلى تنظيم تقرير وفق نموذج مطبوع يسجل في ديوان الدوائر الضريبية موجه إلى لجنة إعادة النظر ضمن المهلة القانونية المحددة للاعتراض علماً بأن رد المكلفين على اعتراضات الدوائر الضريبية لا يستوجب تسديد تأمين من قبل المكلف على اعتبار أن المكلف لم يقدم اعتراضاً على تكليفه و حسب المادة 33 من القانون 24 لعام 2003 فإن لجنة إعادة النظر تشكل في وزارة المالية كآلاتي :

- 15- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات. رئيساً
  - 16- قاض بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل عضواً
  - 17- أحد المديرين في الإدارة المركزية عضواً
  - 18- ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة وبتسمية منها لا تقل مرتبته عن معاون مدير. عضواً
  - 19- خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء غير الخبير المسمى في لجان الطعن. عضواً
  - 20- مقرر من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل يسميه وزير المالية ولا يشترك في التصويت.
- وتعد هذه اللجنة لجنة إعادة النظر الرئيسية ويمكن تأليف لجان إضافية عند الاقتضاء تتمتع بالصلاحيات ذاتها المقررة للجنة الرئيسية، ويرأس كلا من هذه اللجان مدير على الأقل في الإدارة المركزية في وزارة المالية، ويتم تشكيلها بحسب تشكيل اللجنة الرئيسية ويمثل الجانب المالي في اللجنة موظف مالي بدرجة معاون مدير أو رئيس دائرة على الأقل ذو خبرة ضريبية يسميه وزير المالية
- توزع الأعمال بين لجان إعادة النظر من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية حيث تجتمع لجنة إعادة النظر بدعوة من رئيسها، وتأخذ قراراتها بحضور أربعة من الأعضاء منهم الرئيس وممثل المهنة أو الحرفة وتتخذ قراراتها بأكثرية أصوات الحاضرين، وإذا تساوت الأصوات عند اجتماعها بحضور أربعة من هيئتها يكون صوت الرئيس مرجحاً وقد تعقد جلساتها في مراكز المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة عليها، وفي جميع الأحوال يجب ان يكون الخبير من المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة على اللجنة، وحسب المادة 35 من القانون 24 لعام 2003 فإن اللجنة تدقق طلبات إعادة النظر بالاستناد إلى لوائح خطية وإلى الوثائق الثبوتية ويجوز لها ان توزع بإجراء تحقيقات إضافية أو ان تعين خبراء إذا رأت ضرورة لذلك أو بناء على طلب المكلف المثبت خطياً صراحة في استدعاء إعادة النظر أو في استدعاء خطي مستقل يرفع لاحقاً بعد طلب الاعتراض شريطة أن يقوم المكلف بتسديد سلفة على النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة أو بموجب قرارها المتخذ بهذا الخصوص، وفي هذه الحالة الأخيرة يشترط

من المكلف أن يكون قد دفع سلفة على النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة

تحكم لجنة إعادة النظر في الطلبات بقرارات معللة وشاملة لكافة النقاط المثارة في الاعتراض وتعتبر قراراتها قطعية بحق المكلف والدوائر الضريبية مالم يتم تقديم طلب التصحيح أو الطعن حيث يمكن للمكلف التقدم بطلب التصحيح والطعن ضمن الشروط والمدة المحددة. وحسب المادة 36 من القانون 24 لعام 2003 فإن نفقات التحقيق والخبرة يحكم بها في قرار اللجنة على الفريق غير المحق وإذا كان كل من الفريقين غير محق بقسم من طلبهما يحكم كل منهما بجزء من النفقات بنسبة المقدار غير المحق به ويعاد التأمين إلى المكلف إذا ظهر أنه محق في طلبه والا يصبح إيرادا للخرينة. وفي حال تباين الاجتهاد بين اللجان المذكورة حول القضايا المبدئية التي يتم البت فيها أو في حال طلب إحدى اللجان العدول عن مبدأ اجتهادي مستقر ترفع إلى الهيئة العامة للجان إعادة النظر بضرية الدخول من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية وتختص الهيئة العامة المذكورة بالبت في هذه القضايا ولا تصح اجتماعاتها إلا بحضور جميع أعضائها وتصدر قراراتها بالأكثرية وتشكل في الإدارة المركزية في وزارة المالية كآلاتي<sup>(1)</sup>:

21- رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية رئيساً

22- اثنان من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان والدوائر المذكورة يسميهما وزير المالية عضوين

23- مدير الدخول ورئيس إحدى اللجان الإضافية للجنة إعادة النظر يسميه وزير المالية. عضوين

وتتقيد جميع لجان الضرائب على الدخول على مختلف درجاتها بالاجتهادات الصادرة عن الهيئة العامة للجان إعادة النظر

وبعد أن تبت اللجنة يعاد الاعتراض للمراقب بعد الرد عليه وصدر قرارها أصولاً في حال يوجد تعديل بالأرباح وفي حال تم تخفيضها يعمل قرار طبي بالفرق أصولاً ويحق للمكلف استرداد الفرق أو يعمل تقاص مع سنة ثانية وفي حال ارتفعت يعمل جدول تحقق بالفرق.

## 5- طلب التصحيح:

نصت المادة 37 من القانون 24 لعام 2003 على أنه يجوز للدوائر المالية وللمكلف تقديم طلب التصحيح في إحدى الحالات الآتية:

1- إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة.

2- إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه.

<sup>(1)</sup>التعليمات التنفيذية للمادة 38 من القانون 24 لعام 2003

3- إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعينة في هذا القانون.

4- إذا لم تبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها خطأً أحد الطرفين.

5- إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأً مادياً يؤثر في الحكم.

يجب أن يقدم طلب التصحيح خلال ستة أشهر في الحالة الأولى وخلال ثلاثين يوماً في الحالات الأربع الأخرى تبدأ المهلة في اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه ويقوم المراقب عند تحويل طلبات التصحيح المقدمة من المكلفين لتسجيلها في ديوان الإدارة المالية أن يسطر حاشية تفيد بأن على المكلف ضرورة تسديد التأمين القانوني البالغ /1000/ ل.س قبل تسجيل الطلب في الديوان المذكور وضمن المهلة القانونية لأن تأمين طلب التصحيح هو غير التأمين المدفوع سابقاً والعائد لطلب الاعتراض المقدم من قبل المكلف.

ثم يبلغ المكلف وتجمع جميع المستندات والبيانات المؤيدة لتقرير المراقب والمستندات التي تم العمل عليها وتحفظ في الاضبارة وتسكّر وتسلم للأرشيف وتوضع في المستودع.

#### 6- الطعن أمام القضاء :

نصت المادة 40 من القانون 24 لعام 2003 على أنه يجوز لوزارة المالية وللمكلف وخلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر الطعن أمام القضاء المختص وذلك في الحالات التالية:

في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن 25% عما هو محدد من قبل لجان الطعن ولجان الإدارة المالية

# الفصل الثالث

## البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية

### المبحث الأول

#### البيان الضريبي وأهميته

##### أولاً البيان الضريبي:

تكمن أهمية البيان الضريبي أنه يسهل على المكلف تعبئته، كما يضمن حصول دائرة الضريبة على البيانات المطلوبة بصورة مختصرة وواضحة كما أنه يخفف العبء الإداري عن دائرة الضريبة، ويبسط إجراءات العمل ويقلل من الإجراءات الروتينية، ويعمل على تنمية الثقة بين المكلفين ودائرة الضريبة، مما يؤدي إلى زيادة المتحصلات الضريبية مما يساهم في تحقيق العدالة الضريبية للمكلف.

ويقصد باصطلاح البيان الضريبي هو: أن يقوم كل من يتأتى له مصدر دخل أو أكثر خاضع للقانون الضريبي بتقديم كشف خطي يبين فيه جميع مصادر دخله من حيث النوع أولاً، ومقدار ما تأتى له من دخول من هذه المصادر ثانياً، وما تكبده من التزامات ومصاريف في سبيل تحقيق هذا الدخل وصولاً للدخل الصافي المتأتي له ثم قيام صاحب هذا الدخل واستناداً إلى القانون الضريبي باحتساب العبء الضريبي المترتب بذمته<sup>(1)</sup>

ويعرف البيان الضريبي بأنه " هو عبارة عن كشف تعدد دائرة ضريبة الدخل ويقوم المكلف بتعبئته بكافة المعلومات المتعلقة بدخوله وإعفاءاته والضريبة المستحقة عليه"<sup>(2)</sup>

---

(1) عبد الرؤوف الكساسبة، سالم الشوابكة، " وسائل الإثبات أما القضاء الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني (سورية: 2006)، ص300.

(2) خالد هاني الحسيني، "مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية"، مرجع سابق، 2007، ص103.

كما ويعرف البيان الضريبي بأنه " تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الضريبية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبّر عن الدّمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية <sup>(1)</sup>"

## ثانياً: أهمية البيانات الضريبية<sup>(2)</sup>:

يلتزم المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم البيان الضريبي الذي يعتبر أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، وهو الأكثر انتشاراً في التشريعات الضريبية المعاصرة، وللإدارة الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا البيان وتأتي أهمية البيان الضريبي في أنه يجعل من المكلف طرفاً إيجابياً في تحديد الضريبة المستحقة عليه من خلال البيانات التي يقدمها ويدراً عنه التقدير الذي تقوم به الدوائر الضريبية بناء على وجهة نظرها في غياب هذا البيان الضريبي، أو عند ثبوت عدم صحته، ولهذا الأخير أهمية سواء للمكلف في حد ذاته أو لإدارة الضرائب:

### 1- أهمية البيانات الضريبية بالنسبة للمكلف:

تعتبر البيانات نتيجة النظام الضريبي البياني، والذي هو تلقائي ويرضي المكلف نفسه لأنه هو أدرى بمقدرته التكاليفية، ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعاته الذاتية في تحقيقه؛ يضمن أسلوب البيان العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار أنه أدرى بوضعية السيولة الخاصة به وتترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الالتزام بالبيان من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به ويعتبر البيان الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والتي تنمّي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه فكلما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم بياناته مما ينعكس إيجاباً على ارتفاع المتحصلات من الضرائب.

### 2- أهمية البيانات الضريبية بالنسبة لإدارة الضرائب:

مهمة الإدارة الضريبية صعبة مقارنة بالإدارات الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي ومسؤولة عن تحصيل الإيرادات، مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه وصول أو خسارة الدولة للحصيلة الضريبية، وفعالية الإدارة الضريبية لن تتحقق إلا من خلال تطبيق العديد من العوامل أهمها أن البيان المقدم

<sup>(1)</sup> سمية قحموش، " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة البيانات الجبائية"، مرجع سابق، 2013، ص 47.

<sup>(2)</sup> نفس المرجع، ص 49.

من قبل المكلف بالضريبة لا ينبغي أن تعتبره وسيلة تهديد وإنما وسيلة فعالة تمكّنها من تتبع كل دخول المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات البيان وغرضه واضحين وأن يرفق بميثاق المكلف الذي يضمن حقوقه وواجباته، وتكمن أهمية البيان بالنسبة لإدارة الضرائب في:

يعطي البيان لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تصبح الإدارة على اطلاع بمكان مزاوله نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها؛ يسهّل البيان العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية، بحيث يمتاز بأنه يوفّر كثيرا من الإجراءات والوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة كذلك يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات؛ ومن جهة ثانية فالبيان الضريبي غير مكلف للمصالح الضريبية باعتبار أن هذا التأسيس كان ذاتيا، وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدّمه، والإدارة هنا أيضا لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل، وهي طريقة تعتبر مؤشّر هام على تقدم النظام الضريبي يعتبر نظام البيان أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة المراجعة على جميع النشاطات، حيث يبني هذا النظام على الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلفين

### 3- أهمية البيانات الضريبية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي:

تعتبر ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أحد المشاكل التي تواجهها أغلب دول العالم من متقدمة إلى متخلفة؛ وتسعى كل التشريعات إلى محاربتها بشتى الوسائل ومختلف الطرق، وذلك نظرا لتأثيرها السلبي والقوي على موارد الدولة وعلى الأداء الاقتصادي، إضافة إلى تعميق اللامعالية بين المكلفين بالضريبة وحتى المس بمصادقية الدولة ويعتبر مجال مقاومة التهرب الضريبي من أحسن المجالات مردودية التي يجب على الدولة الاستثمار فيها اليوم دون تردد، وفي مجال الحد من التهرب الضريبي بادرت سورية من خلال القانون 25 لسنة 2003 بإحداث مديرية الاستعلام الضريبي التي تتمثل مهمتها في مكافحة التهرب الضريبي عن طريق استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمطالبين، وجمع البيانات والوثائق المتعلقة بالمداخيل الخاضعة للضريبة وضبط حالات التهرب والتحري فيها ومعالجتها مع الجهات المختصة ولعل من أهم الطرق التي تعمل على تقدير وقياس التهرب الضريبي وبالتالي مكافحته نجد طريقة التقييم بعدم الالتزام الضريبي، حيث تبقى البيانات الضريبية الدليل الوحيد عن التزام المكلف بدفع ضريبيه أو على الأقل لخضوعه أو عدم خضوعه للاقتطاع الضريبي، وأمام تنامي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ذهب المحللون لقياس هذه الظاهرة انطلاقا من الدراسات التحليلية للبيانات الضريبية كأن يتم استغلال المعلومات التي تتضمنها ومقارنتها بالبيانات المتضمنة الإعفاءات من بعض الغرامات والعقوبات التي تمنحها الدولة لدافعي الضرائب، بغية

تشجيعهم على البيان بدخولهم ومن هنا يمكن قياس التهرب من خلال الفرق المستخرج، أو عن طريق المراجعات التفصيلية للبيانات الضريبية عن طريق مراجعين ذوي خبرة حيث يتم التأكد من صحة ومصادقية التسجيلات المحاسبية ومقارنتها بالبيانات الضريبية المقدمة من طرف المكلفين و تحديد مبلغ الضريبة واجبة الأداء.

#### 4- أهمية البيانات الضريبية بالنسبة للمحكمة<sup>(1)</sup>:

يعد إقرار المكلف بالبيان الضريبي من أهم البيانات التي يعتمد عليها المقدر في تعزيز، وتأييد موقفه أمام القضاء الضريبي، إذ يتميز هذا الكشف بجميع خصائص البيان الضريبي، فهو عمل صادر عن إرادة المكلف المتمتع بأهليته القانونية لمثل هذا التصرف، كما أن المكلف يهدف إلى ترتيب التزام بذمته تجاه الخزينة، كما أنه يتميز بالوضوح بشكل لا يقبل التأويل، ويكون معبراً عما فيه كإقرار مكتوب، وهو أيضاً إقرار إخباري - وليس إنشائياً - بوجود حق قديم سابق لتقديم الكشف بذمة المكلف، كما أنه عمل إرادي من جانب واحد يقدمه المكلف التزاماً بنص القانون، ولا يحتاج لقبول الإدارة الضريبية، وإنما يرتد هذا البيان الضريبي بردها

---

(1) عبد الرؤوف الكساسبة، سالم الشوابكة، " وسائل الإثبات أما القضاء الضريبي"، مرجع سابق، 2006، ص 304.

## المبحث الثاني

### البيان الضريبي في سورية

يعرف البيان الضريبي في سورية بأنه "كشف يقدم إلى الدوائر المالية يبين فيه نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة في فترة معينة وهو مستند قانوني"<sup>(1)</sup>

أولاً: أنواع البيانات الضريبية في سورية:

#### 1- أنواع البيانات الضريبية حسب الدافع:

يمكن تقسيم البيانات الضريبية حسب الدافع إلى:

##### أ- بيان المكلف بالضريبة:

يقوم المكلف بالضريبة بتقديم بيان يتضمن عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، ويشمل بيان ضريبة الأرباح الحقيقية وبيان ضريبة المنشآت السياحية.

##### ب- البيان المقدم عن الغير:

إنّ الوعاء الضريبي لا يلتزم المكلف فقط بالبيان به وإنما كذلك الغير الذي يرتبط مع المكلف بعلاقة تعاقدية والذي ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، ويكون ذلك في نظام الخصم من المصدر ويشمل كل من بيان ضريبة الرواتب والأجور وبيان ضريبة الانفاق الاستهلاكي وبيان ضريبة القانون 60 وبيان ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ورسم الطابع.

#### 2- أنواع البيانات الضريبية حسب الفترة:

يمكن تقسيم البيانات الضريبية حسب فترة تقديمها إلى الدوائر الضريبية إلى:

##### أ- بيانات سنوية:

بيان ضريبة الأرباح الحقيقية

لغاية 31 أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة ومكلفي قسم كبار المكلفين.

<sup>(1)</sup> محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، إبراهيم العدي، المحاسبة الضريبية، (سورية: منشورات جامعة دمشق، التعليم

المفتوح، 2011)، ص425.



## ب- بيانات نصف سنوية:

### بيان ضريبة الرواتب والأجور

الدورة الأولى: عن الفترة الممتدة من 1/1 ولغاية 6/30 وقد حددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها 7/15.

الدورة الثانية: عن الفترة الممتدة بين 7/1 ولغاية 12/31 وقد حددت مدة تقديم البيان وتسديد الضريبة عن هذه الدورة خلال مدة أقصاها 1/15 من السنة التالية.

## ت- بيانات شهرية:

### ضريبة الانفاق الاستهلاكي

يترتب على البائع (المنتج المحلي) والمستثمر للخدمات أن يقدم إلى الدوائر الضريبية التي يقع فيها محله أو منشأته أو يمارس العمل فيها خلال عشرة الأيام الأولى من الشهر التالي بياناً يدون فيه مبيعاته أو بدل الخدمات المؤداة في الشهر السابق.

### ضريبة البيوع العقارية

يلتزم الأشخاص الخاضعون لأحكام قانون الضريبة على البيوع العقارية بالبيان عن مبيعاتهم خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ البيع.

### ضريبة المنشآت السياحية

يتوجب على مستثمري المنشآت تقديم بيان شهري إلى الدوائر الضريبية التي تقع منشأتهم ضمن نطاق عملها خلال عشرة الأيام الأولى من الشهر التالي يبين فيه رقم العمل الإجمالي لفعالية منشأتهم

### ضريبة القانون 60

يجب على المؤسسات والإدارات والشركات والأفراد والجهات العامة والخاصة تقديم بيان للدوائر المالية يتضمن: اسم الشركة الأجنبية، رقم وتاريخ العقد، المبلغ المسدد، تاريخ التسديد، الجهة المتعاقدة مع صورة عن العقد.

### رسم الطابع

أصدر وزير المالية القرار رقم 1421 لعام 2005 والذي أوجب على المصارف وشركات التأمين أن يقدموا بيان بكل العقود المبرمة من 1 ولغاية 15 من الشهر الذي يلي الشهر المبلغ عنه.

### ث- بيانات ربعية:

ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

يتوجب على الشركات والمؤسسات ذات الشخصية الاعتبارية أن تسوفي الضريبة المفروضة على أسناد الدين والقروض وغيرها والمحدد دخلها مقدماً وتؤديها إلى الخزينة على أربعة أقساط متساوية خلال الأيام الأولى من شهر شباط وأيار وآب وتشرين الثاني.

كما وتستوفي الضريبة عن جوائز السحب وجائزة التسديد دفعة واحدة بتاريخ تأدية أول قسط يستحق بعد اليوم المحدد لتأدية بدل السحب والجوائز ويتوجب تقديم ضبط السحب وجدولاً يبين (عدد السندات ومعدل إصدارها والمبلغ الذي يتوجب دفع الضريبة عنه، كما يترتب على كل من يتعاطى تجارة من شأنها جمع وتحصيل ودفع وشراء قسائم أو أوراق مالية أن يقدم بيان بذلك إلى الدوائر الضريبية.

### ج- بيانات أخرى:

بيانات التصفية أو التنازل أو الدمج

يترتب على المكلفين أن يقدموا بياناً بذلك إلى الدوائر الضريبية خلال 30 يوماً بدءاً من تاريخ التصفية أو التنازل.

ثانياً: خصائص البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية في سورية:

#### 1- البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية ملزم بالقانون:

إن الأشخاص الملزمين بتقديم البيان هم كل مكلف خاضع لضريبة الأرباح الحقيقية بتقديم البيان الضريبي سواء أكانت نتيجة أعماله ربحاً أم خسارة وسواء أكان معفى من الضريبة أم غير معفى

#### 2- للبيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية حوافز تشجيع:

رغبة فمن المشرع السوري في تشجيع المكلفين بتقديم بياناتهم الضريبية فقد أعفى من رسع الطابع جميع البيانات والوصلات والقوائم والجداول وسائر المستندات المنظمة أو المقدمة أو المعطاة أو المأخوذة أو المبرزة تأييداً للبيان الضريبي

### 3- البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية معتمد من محاسب قانوني:

ألزمت المادة (9) من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 مكلفي زمرة الأرباح الحقيقية أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد (13-14-15-23) من القانون المذكور معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة باستثناء المكلفين المعددين أدناه:<sup>(1)</sup>

أ- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين.

ب- المخلصون الجمركيون.

ت- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.

ث- مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.

ج- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها.

### 4- للبيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية غرامات عند عدم اعتماده:

ورد في المادة 17 من القانون 24 لعام 2003 أنه إذا قدم أحد المكلفين بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية بياناً غير معتمد من محاسب قانوني مجاز توجه له الدوائر الضريبية إنذاراً للامتثال لأحكام القانون خلال مدة 30/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، فإن امتثل إلى ذلك فتقرض بحقه غرامة عدم اعتماد البيان بواقع 5% من الضريبة أما إذا لم يمتثل خلال المدة المحددة فلا يعتد بالبيان غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان وقدرها 10% من الضريبة.

### 5- للبيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية وثائق مرفقة:

حددت المادة 14 من القانون 24 لعام 2003 الوثائق الواجب تقديمها مع البيان الضريبي وهي:

- الميزانية العمومية 12/31.
- حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية.
- حساب المتاجرة.
- حساب الأرباح والخسائر.
- جدول بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاهتلاكات بصورة مفصلة.
- جدول بالبيانات والوثائق الواردة بالمادة 6 من القانون 25 لعام 2003.

<sup>(1)</sup> المادة 9 من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006

## 6- للبيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية غرامات عند التخلف عن تقديمه:

قضت المادة 8 من المرسوم التشريعي لعام 51 لعام 2006 بأن تطبق أحكام القانون رقم 25 لعام 2003 على عدم التقيد بالواجبات المنصوص عليها في المادة السابعة من هذا المرسوم عند ضبط مخالفتها من قبل العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي باستثناء مخالفة عدم التسديد.

## 7- للبيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية غرامات عند التأخر عن تقديمه:

تضمنت الفقرة ب من المادة 8 من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 بأنه مع الاحتفاظ بأحكام المادة 107 من القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة ضمن المهلة القانونية البيان يبلغ إنذارا بالامتنال لأحكام القانون، فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور، تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها 20% لعدم تقديم البيان، وتخفض هذه الغرامة إلى 10% إذا امتثل المكلف للإنذار أوفي حال تقديمه البيان بعد المدة القانونية وبمبادرة منه وقبل تبليغه الإنذار.

## 8- البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية يجب المنشأة التقدير المباشر من الدوائر الضريبية:

نصت المادة 17 من القانون 24 لعام 2003 على أنه وفي حال عدم تقديم البيان الضريبي فإن للدوائر المالية الحق بالقيام بالتكليف المباشر بحق المكلف وفقا لفعاليته ونشاطاته وعلى ضوء المعلومات المتوفرة لديها وعلى ضوء نشاط المكلف مقارنة بأمثاله من المكلفين.

## 9- يقدم البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية ضمن مهل محددة:

بموجب الفقرة د من المادة 14 من القانون 24 لعام 2003 فإن المدة المحددة لتقديم البيان هي على الشكل التالي:

لغاية 31 أيار بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.

لغاية 31 آذار بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين.

ويمكن منح مهلة إضافية بموجب أحكام المادة 13 من القانون المذكور.

## 10- يخضع البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية للتدقيق:

جاء في المادة 25 من القانون 24 لعام 2003 بأنه على الدوائر الضريبية بعد أن يتقدم المكلف ببيان أعماله أن تتحقق من صحة هذا البيان.

## 11- نتيجة البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية ليست نهائية:

للدوائر المالية الحق بتعديل النتائج الواردة في البيان بعد عملية مراجعة ضريبية يقوم بها مراقب الدخل وإذا وجدت بنتيجة تحقيقاتها أن البيان يجب تعديله وفقا لأحكام القانون فإن الدوائر المالية تطرح الضريبة على أساس التعديلات التي توصلت إليها إذا وجدت بنتيجة تحقيقاتها.

## المبحث الثالث

### إعداد وتدقيق بيان ضريبة الأرباح الحقيقية

يتبين من الرجوع إلى أدبيات التدقيق أن مهمة إعداد البيان الضريبي تقتصر على الإعداد وهي ليست خدمة تأكيد وتقتصر على الإجراءات المكتبية باستبعاد النفقات التي تتعارض مع القوانين الضريبية أو تعليماتها التنفيذية مما يؤدي إلى زيادة الربح الضريبي عن الربح المحاسبي وذلك في أغلب الأحوال.

أولاً: إعداد البيان الضريبي:

#### 1- مراحل إعداد البيان الضريبي:

تمثل الأعمال التمهيدية لإعداد البيان الضريبي بما فيها من إعداد وتجهيز للبيانات المدخل الأساسي والموضوعي والمرجعي الذي يمكن من خلاله إعداد البيان الضريبي على نحو صحيح وبما يضمن تلافي الوقوع في الأخطاء، وما يترتب عليها من أمور سلبية، كما أن هذه المرحلة تعد الأسلوب العلمي والعملي السليم لتطبيق الأحكام القانونية الخاصة بتحديد الوعاء الضريبي، ويتبين أهمية التعامل مع نموذج البيان الضريبي (سواء أكان خاصاً بالضريبة على الأشخاص الاعتباريين أم على دخل الأشخاص الطبيعيين) وإعطاء هذا التعامل ما يناسبه من الجدية والحرص والوعي الشديد والفهم الواضح لمفردات هذا النموذج. ولا يخفى أن النجاح في إعداد البيان الضريبي على نحو سليم هو برهان على مدى تمتع المحاسب الذي يعده بالمستوى العلمي والمهني، وذلك يزيد من أهمية الأعمال التمهيدية أو التحضيرية لإعداد البيان الضريبي. وحيث أن التوصل إلى تحديد الوعاء الضريبي يتطلب إجراء العديد من التسويات والمعالجات والتي غالباً ما تكون خارج المجموعة الدفترية المحاسبية التي تمسكها المنشأة، فإن الأمر يتطلب ضرورة توثيق هذه التسويات والمعالجات والاحتفاظ بها لسهولة الرجوع إليها سواء عند فحص البيان الضريبي (إذا ما تقرر فحصه من قبل الدوائر الضريبية) أو عند إعداد البيان الضريبي للفترة الضريبية التالية (إما للمتابعة بين فترة ضريبية وأخرى أو لتحديد الأرقام المقارنة لتلك الفترات)، ولتحقيق التوثيق المناسب المشار إليه ينبغي إمساك سجلات إحصائية لتسهيل الحصول على المعلومات والبيانات التحليلية التي تتوافق ومتطلبات إعداد البيان الضريبي مع مراعاة أمرين هما:

- أ- أن تتطابق هذه البيانات مع ما هو ثابت في الدفاتر والحسابات المستخرج منها القوائم المالية للمنشأة.
- ب- أن تكون هذه البيانات ذاتها مما يدخل ضمن متطلبات الفحص الضريبي إذا ما تقرر هذا الفحص فيما

بعد.

ويأتي إمساك السجلات الإحصائية لأغراض ضريبية وليست محاسبية، ولها ما يبررها سواء من الناحية القانونية أو من الناحية المهنية. وهي بذلك تختلف عما كان تقوم به بعض المنشآت أو بعض مكاتب المحاسبة من إمساك مجموعتين من الدفاتر المحاسبية لذات الفترة الضريبية بهدف تخفيض الأعباء الضريبية. فقد كان ذلك عيباً مهنيّاً وأخلاقياً فضلاً عن أنه إذا تم ضبطه يعد تهريباً ضريبياً يجرمه القانون وجدير بالذكر أن مسؤولية إعداد البيان الضريبي تقع أساساً على عاتق إدارة المنشأة، ثم يأتي دور المحاسب القانوني في مراجعة ذلك البيان والتأكد من سلامة إعداده بما يتفق مع القانون ولائحته التنفيذية ومن ثم اعتماده والتوقيع عليه بجانب المكلف أو من يمثله قانوناً. وبناءً على ذلك فإن مسؤولية إمساك السجلات الإحصائية وإعداد البيانات التحليلية تقع على عاتق إدارة المنشأة وحتى تأتي تلك البيانات على نحو يساعد في إعداد البيان الضريبي، فلا بد أن يتم ذلك تحت الإشراف والتوجيه المباشر من المحاسب القانوني سواء كان ذلك المحاسب هو ذاته مراقب الحسابات الذي يقوم بتدقيق واعتماد القوائم المالية للمنشأة، وكذا القيام بتدقيق واعتماد البيان الضريبي الخاص بها، أو كان مستشاراً ضريبياً يقتصر عمله على تدقيق واعتماد البيان الضريبي فقط وقبل أن يشرع المحاسب في تدقيق واعتماد البيان الضريبي، عليه أن يتأكد من أن البيانات الإحصائية والتحليلية مطابقة لما هو ثابت بدفاتر المنشأة وسجلاتها المحاسبية، ومع ما هو وارد بالقوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة أو ما جرى عليه العرف المحاسبي السليم في حالة ما إذا لم تكن المنشأة ملزمة بتطبيق معايير المحاسبة ثم تأتي الخطوة الثانية بعد ذلك وهي أن يقوم المحاسب القانوني بالأعمال الفنية والمهنية اللازمة لتحويل البيانات الإحصائية والتحليلية المشار إليها إلى معلومات محدده تعينه على التعامل مع البيان الضريبي بكل محتوياته على نحو صحيح. وتشتمل الأعمال التمهيدية والتحضيرية على أربعة محاور كالاتي:

### المحور الأول (تمهيدي) ويتضمن ما يلي :

- أ- الحصول على صوره من البيان الضريبي عن الفترة (السنة المالية) السابقة.
- ب- الحصول على صوره من القوائم المالية وموازن المراجعة والكشوف والبيانات التحليلية عن السنة المالية السابقة.
- ت- دراسة الموقف الضريبي للمنشأة خلال السنوات الماضية وتحديد مدى تأثير ذلك على الفترة الضريبية التي يتم إعداد البيان الضريبي عنها.
- ث- الحصول على صورة من القوائم المالية وموازن المراجعة والكشوف والبيانات التحليلية عن السنة المالية الحالية (موضوع البيان).

ج- إعداد استمارة استبيان للحصول على إجابات موثقة على الأسئلة المرفقة بنموذج البيان الضريبي.

### المحور الثاني (تحضيري) ويتضمن ما يلي:

أ- إعداد بيانات تحليلية تفصيلية لبنود قائمة الدخل مع التركيز على البنود ذات الآثار الضريبية.

ب- إعداد بيانات تحليلية تفصيلية لبنود قائمة المركز المالي ذات العلاقة ولها آثار ضريبية.

ت- إعداد بيانات تفصيلية عن القيود المحاسبية والمعالجات التي تمت تطبيقاً لمعايير المحاسبة ذات الآثار الضريبية.

### المحور الثالث (إعداد البيان) ويتضمن ما يلي:

أ- عمل نسخه تحضيري (مسودة) لنموذج البيان الضريبي.

ب- إعادة تبويب الأرصدة والمبالغ الواردة بكل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بما يتوافق مع التبويب الوارد بنموذج البيان الضريبي وكذلك بالنسبة للأرقام المقارنة عن السنة السابقة.

ت- استكمال البيانات المتممة للبيان الضريبي من واقع استمارة الاستبيان.

ث- ملء الجداول المرفقة بنموذج البيان كل جدول على حده والتأكد من مطابقته مع كل من ورقة العمل والملف التوثيقي.

ج- إعداد ملخص البيان لتحديد الوعاء الضريبي وتحديد الضريبة المستحقة، وكذا الضريبة واجبة السداد مع البيان.

### المحور الرابع (النهائي) ويتضمن ما يلي:

أ- التأكد من سلامة مسودة البيان الضريبي من النواحي الحسابية والقانونية.

ب- تحرير النسخة الأصلية لنموذج البيان الضريبي وتوقيعها من المكلف أو من يمثله قانوناً وتختم بخاتم المنشأة.

ت- يتم اعتماد نموذج البيان الضريبي من المحاسب القانوني طبقاً لأحكام القانون واللائحة في هذا الخصوص.

ث- تقديم البيان الضريبي إلى الدائرة المختصة، مع سداد الضريبة المستحقة الواجب سدادها من واقع هذا البيان قبل نهاية المدة الزمنية المحددة لذلك قانوناً.



## 2- قواعد عامة لإعداد البيانات الضريبية (حسب ملاحظة الباحث):

يتوجب على المكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تُظهر نتائج الأعمال بصورة حقيقية وواقعية وفقاً للعرف التجاري والمحاسبي ويجب أن تكون هذه السجلات محررة طبقاً للطرق المحاسبية المتعارف عليها، وأن تكون مشفوعة بما يؤيدها من الوثائق والمستندات يجب أن تشمل هذه القيود الشاملة كافة النشاطات خلال عام التكليف، وأن تكون هذه القيود ممسوكة بشكل يمكن معه الوصول إلى الحسابات الختامية والنتائج الحقيقية للأعمال

الاطلاع على ميثاق المكلف وذلك لفهم الواجبات والحقوق الخاصة بكل من المكلف والدوائر الضريبية العمل على أن تكون البيانات الضريبية صحيحة ودقيقة وكاملة وتوفير الوثائق المؤيدة لها وتزويد الدوائر الضريبية بالمعلومات الكاملة والدقيقة لنشاط الشركة

الاستعلام عن آخر التشريعات الضريبية المتعلقة بعمل الشركة ويكون ذلك بالاتصال مع الدوائر الضريبية والحصول على استشارة شفوية أو الدخول إلى الموقع الإلكتروني لوزارة المالية أو سؤال المستشار المالي للشركة، ويجب التأكد من الحصول على نسخة محدثة من قانون الضريبة والتعليمات التنفيذية والأنظمة الصادرة بموجبه

التأكد من تاريخ نفاذ القوانين وأي منها يشمل عمل الشركة الاستعلام عن الإعفاءات والمزايا الضريبية الجزئية والكلية المشمولة بها الشركة حتى لا يتم دفع مبلغ أكبر مما هو مطلوب وليتم توفير تكلفة استعادة المبلغ المدفوع

سؤال المستشار الضريبي للشركة عن كيفية الاستفادة من المزايا الضريبية وطرق التخفيف من الأعباء الضريبية بالطرق القانونية

الحصول على أحدث النماذج الصادرة عن الدوائر الضريبية، والانتباه إلى البيان الضريبي المناسب لعمل الشركة

توخي الدقة في تعبئة كافة خانات البيان المطلوب تعبئتها وتعبئة جميع الخانات الأخذ بعين الاعتبار الفترة الواجب تقديم البيان ضمنها بحيث لا تتجاوز تاريخ الاستحقاق لتجنب غرامات التأخير والعقوبات المترتبة على التأخر في تقديم البيان والتي نص عليها قانون الضريبة الأخذ بالحسبان أن البيان واجب التقديم حتى وإن لم تتحقق أرباح خلال الفترة الضريبية المعينة ملء خانة الرقم الضريبي على البيان بالرقم المعتمد للشركة الصادر من الدائرة المالية ويعتمد الرقم الضريبي لكل البيانات المقدمة

يجب عدم تغيير البيانات المطبوعة أصلاً على البيان إن وجدت والتي تتعلق بالاسم والعنوان والرقم الضريبي والفترة الضريبية والمهلة

بل يجب تغييرها من خلال طلب تعديل التسجيل خلال الفترة المحددة من قبلها للإبلاغ عن حدوث مثل هذه التغيرات.

يجب تعبئة جميع الخانات المخصصة أو عبارة "لا يوجد" عند الضرورة. كما وتعبأ الخانات المطلوب تعبئتها على خلف البيان الضريبي.

يجب ملء البيانات الفارغة إذا لم يكن هناك مبيعات أو مشتريات أو أي نشاط في فترة ضريبية معينة ولم تتحقق أي ضريبة خلال تلك الفترة، ويجب وضع كلمة "لا يوجد" في جميع خانات البيان الضريبي الخاص بتلك الفترة وتقديمه ضمن المهلة المحددة

يجب تقديم البيان الضريبي ضمن المهلة المحددة حتى في حال عدم وجود قدرة على التسديد وفي حال عدم القدرة على تقديمه في الموعد المحدد، يجب التقدم بطلب تمديد مهلة تقديم البيان من 30 - 60 يوماً حسب الظروف، ويجب دفع المبالغ المستحقة في الموعد المحدد

يجب الاحتفاظ بالسجلات التجارية لمدة 10 سنوات، وعدم اتلافها بعد الانتهاء من حساب الضريبة وذلك حسب ما نص عليه القانون، وإذا سبب لك ذلك مشكلة في التخزين أو رتب مصاريف زائدة يمكن استشارة دائرة الضريبة، فربما أجازت الاحتفاظ بجزء من السجلات لمدة أقصر وتشمل السجلات التجارية: الحسابات السنوية بما فيها حساب الأرباح والخسائر.

الكشوفات البنكية وقسائم الإيداع.

دفاتر النقدية وغيرها من الدفاتر المحاسبية.

إشعارات الخصم والإضافة التي تصدرها أو تستلمها.

وثائق الاستيراد والتصدير.

سندات الاستلام والتسليم والأوامر والطلبات.

دفاتر المشتريات والمبيعات.

فواتير الشراء ونسخ فواتير المبيعات.

سجلات المبيعات النقدية مثل رولات النقد.

الوثائق الأصلية لإثبات الوقائع المحاسبية

جداول الاستهلاكات

المراسلات ذات العلاقة.

حساب الضريبة.

أية وثائق أخرى لها علاقة بحساب الضريبة.

في حال استخدم الحاسوب في تنظيم الحسابات يجب مراعاة ما يلي:

يجب أن يستجيب النظام الإلكتروني إلى متطلبات تعليمات مسك الدفاتر الحسابية القانونية

يجب أن يكون النظام مرخص من الجهات الحكومية

يجب أن يتمتع النظام بالطباعة التلقائية للمستخرجات بما في ذلك كل التسجيلات للمجموعات الثابتة أو جزء

منها وذلك حسب نظام تسجيلها مع ضرورة وجود رقم لكل مستند

يجب أن يتم ذكر كلمة أصل على كل نسخة يتم استخراجها من الجهاز.

يجب أن يكون النظام مزود بجهاز وقائي لانقطاع التيار الكهربائي بالإضافة إلى برنامج Antivirus

يجب أن يفي نظام الكمبيوتر المستخدم بمتطلبات وشروط دائرة الضريبة

يجب على كل شخص مكلف أو محاسب أن يسجل نظامه المحاسبي لدى الدوائر الضريبية وأن يحصل

على موافقة دائرة الضريبة التي تقوم باعتماد النظام المستخدم ويذكر فيه كافة التفاصيل الدقيقة المتعلقة

بالنظام.

التأكد من إمكانية احتساب الضريبة بشكل صحيح وأن بإمكان مدقق الضريبة التدقيق على الكمبيوتر

التوقيع عليه من رئيس مجلس الإدارة أو ممن يمثله قانوناً، وإذا أعد البيان محاسب مستقل عليه التوقيع على

البيان مع مقدم البيان أو مع ممثله القانوني وإلا اعتبر البيان كان لم يكن.

يجب أن يكون البيان محرراً باللغة العربية.

إذا اكتشف سهو أو خطأ في البيان الضريبي بعد تقديمه إلى الدائرة المختصة خلال الفترة الضريبية المحددة

عندها يجب تقديم بيان ضريبي معدل بعد تصحيح هذا السهو أو الخطأ، وإذا قدم البيان الضريبي المعدل

خلال ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء الموعد القانوني لتقديم البيان يعتبر البيان المعدل بمثابة البيان الأصلي

، وإذا اكتشف الخطأ بعد انتهاء الفترة المحددة لتقديم البيان وقبل اكتشاف الخطأ من قبل الدائرة يجب العمل

على إشعار الدائرة بهذا الخطأ ودفع الفرق الضريبي المستحق إن وجد بالإضافة إلى غرامة عن كل أسبوع

تأخير أو جزء منه على الفرق الضريبي الناتج من عملية التعديل للبيانات الواردة في البيان ولا يعتبر تصحيح

السهو أو الخطأ في البيان مخالفة أو جريمة جنائية وفقاً لما سبق ويفقد الحق بتعديل البيانات الواردة في

البيان إذا سبقت الدائرة في اكتشاف هذا الخطأ، ويجوز تعديل بيانات البيان أكثر من مرة في الفترة الضريبية

الواحدة ما دامت الدائرة لم تكتشف الخطأ

إعلام الدائرة المالية بأية عملية تصفية أو تنازل أو اندماج تتم على الشركة أو توقف كلي أو جزئي عن ممارسة النشاط وتقديم بيان بذلك في حال التصفية أو التنازل أو أي تغيير آخر يطرأ على النشاط خلال الفترة المحددة من قبلها للإبلاغ عن مثل هذه الحالات

إعلام الدائرة المالية بأي تعديل أو تغيير يطرأ على المعلومات التي تم البيان بها في استمارة التسجيل خلال الفترة المحددة من قبلها للإبلاغ عن حدوث مثل هذه التغيرات، وذلك من خلال طلب تعديل التسجيل الموجود لدى الدائرة تجنباً لفرض غرامات في حال التأخير عن هذه المدة.

سيقوم مراقب الدخل بزيارة مكان العمل الرئيسي من حين لآخر وذلك لفحص السجلات وتدقيقها، ويجب تسهيل مهمته وإطلاعها على كافة القيود والمعلومات أثناء زيارته

دراسة البيانات والمعلومات وتحديد الأثر الضريبي لكل منها من خلال مرحلتين على النحو التالي:

مرحلة الدراسة وتحديد التسويات والمعالجات وفقاً لأحكام القانون واللائحة التنفيذية كالاتي

إمسك ورقة عمل تشمل كافة التسويات (القيود) التي تعكس الأثر الحسابي على الربح المحاسبي بهدف التوصل الى تحديد الوعاء الضريبي على نحو صحيح

إمسك مجموعة دفترية احصائية موازية للأغراض الضريبية وتشمل على الأخص التسويات والمعالجات التي ينتج عنها فروق ضريبية مؤقتة تؤثر على الفترات الضريبية التالية ومنها ما يلي:

سجل خاص بالأصول الثابتة التي يتم اهلاكها على أساس القسط الثابت وفقاً للمعدلات المنصوص عليها في القانون- سجل خاص بالأصول الثابتة التي يتم اهلاكها وفقاً لطريقة أساس الاهلاك- سجل خاص بالمخصصات والاحتياطيات والديون المشك في تحصيلها والديون المعدومة المحصلة- سجل خاص بأرباح وخسائر تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية مبوبة حسب نوع كل منها- سجل خاص بأرباح وخسائر إعادة تقييم الاستثمارات المتداولة الأخرى

إمسك ملفات حفظ متخصصة لكل جدول من الجداول المرفقة والمتممة للبيان الضريبي بحيث يشتمل كل ملف على صور المستندات- صورة من الكشوف التحليلية والاحصائية

بيان الدراسة التي تمت ونتائجها .

مرحلة إعداد التسويات والمعالجات (القيود المحاسبية) اللازمة لتطبيق أحكام القانون واللائحة التنفيذية وإثباتها بورقة العمل (قائمة التسويات) والتأكد من ضبطها حسابياً ثم القيام بعمل مسودة لنموذج البيان الضريبي من خلال الترتيب التالي:

إعادة تبويب كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وفقاً للتبويب الوارد بنموذج البيان

استكمال الجداول التحليلية المرفقة بقائمة المركز المالي

استكمال الجداول المرفقة بالبيان الضريبي والتوصل للمبالغ التي يتم ترحيلها الى ملخص البيان من خلال الخانات التي تم فتحها في ورقة العمل (قائمة التسويات) للتأكد من مطابقتها وعدم نسيان أي معالجة أو تسوية

استكمال البيانات والجداول المتممة للبيان الضريبي لبيان مدى تأثيرها على الوعاء الضريبي  
تحديد الوعاء الضريبي من خلال الترحيل لمخلص البيان وبعد التأكد من سلامته من الناحيتين الحسابية والضريبية يتم تحديد الضريبة المستحقة - ثم الضريبة واجبة السداد أو الاسترداد.

### ثانياً: تدقيق بيان ضريبة الأرباح الحقيقية في سورية:

جاء في المادة 19 القانون رقم 28 لعام 2001 بأن على كل مصرف أن يتقيد بالمعايير المحاسبية الدولية. كما جاء في المادة 187 من قانون الشركات السوري بأن على مدقق الحسابات أن يقوم بمراقبة أعمال الشركة وتدقيق حساباتها وفق معايير التدقيق الدولية. وحسب المادة 188 من قانون الشركات السوري فإن على الشركة أن تمسك حسابات وسجلات ومستندات منتظمة وأن تكون بياناتها المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وتظهر المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية بصورة عادلة وإن تكون الميزانية والبيانات المالية متفقة مع القيود والدفاتر. وقد أوجب القانون 33 لعام 2009 اتباع معايير التدقيق الدولية، وأوكل بموجب المادة 5 منه إلى مجلس المحاسبة والتدقيق إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية ومعايير التدقيق الدولية وبموجب المادة 17 من القانون رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته، فإن على المكلفين من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في القانون نفسه معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية وذلك بهدف الانتقال من أسلوب التدقيق الشامل إلى أسلوب التدقيق الانتقائي على أساس العينة، وبذلك فإن البيان الضريبي يخضع للتدقيق الخارجي من كل من الدوائر المالية والمدقق الخارجي والمحاسب القانوني الذي سيعتمد هذا البيان الضريبي في إطار المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، ويقوم المدقق الخارجي بالتأكد من إعداد البيان الضريبي بصورة صحيحة كما يلي :

- 1- التأكد من النموذج الضريبي المقدم ومن طبيعة نشاط المنشأة صناعي أو تجاري أو خدمي
- 2- التأكد من الرقم الضريبي للمنشأة والمهنة والعنوان ورقم السجل الصناعي أو التجاري أو السياحي ورقم الهاتف واسم الشركة ونوعها واسمها التجاري
- 3- التأكد من الفترة الضريبية التي قدم عنها البيان (عام التكاليف) ومن ورقم العمل السنوي ويمثل مجموع إيرادات الشركة من خدماتها المؤداة أو مبيعاته

4- التأكد من خضوع المنشأة لعملية تدقيق خارجي والحصول على نسخة من شهادة المدقق الخارجي المحررة عن الفترة التي سيقدم البيان الضريبي عنها.

5- التأكد من الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة:

يقصد بالدخل المحاسبي الربح الصافي أو الخسارة الصافية التي تحققها المنشأة نتيجة مزاولتها العمليات والأنشطة المختلفة خلال الفترة المحاسبية. وتكون نتيجة العمليات ربحاً إذا ما زادت إيرادات العمليات عن الأعباء المرتبطة بها، ويترتب على هذا الربح دائماً زيادة في صافي أصول المنشأة، ويكون مرد تلك الزيادة إلى العمليات التي قامت بها المنشأة خلال الفترة المحاسبية، فإذا كانت العمليات المشار إليها تدخل في نطاق النشاط الطبيعي الذي تأسست المنشأة من أجله فإن الأرباح تعتبر أرباحاً عادية أو جارية. أما إذا كانت تلك العمليات لا تدخل في نطاق النشاط الطبيعي فإن الأرباح تعتبر أرباحاً غير عادية، ويمكن التمييز بين نوعين من الأرباح غير العادية هما: الأرباح العرضية: وهي أرباح تنتج من أحداث وعمليات غير متكررة مثل التعويضات والعمولات التي قد تحصل عليها إحدى المنشآت التجارية أو الصناعية. الأرباح الرأسمالية: وهي أرباح تنتج من عمليات متعلقة بالأصول الثابتة وبذلك فإن مجموع الدخل للشركة يتألف من:

الأرباح من الأعمال أو المهنة وقد تشمل على مكاسب من عقود تخضع للقانون 60

مكاسب من مصادر أخرى بما في ذلك الفائدة على الأوراق المالية، والمكاسب من الياصيب، الخ  
مكاسب رأسمالية

إن المبادئ الضريبية للاعتراف بالدخل والاقتطاعات قد تختلف عن مبادئ المحاسبة المالية وتشمل المجالات الرئيسية للفرق الاختلافات في توقيت الدخل أو الخصم، أو الإعفاء من ضريبة الدخل لبعض الإيرادات، أو إلغاء أو الحد من بعض التخفيضات الضريبية، وقد انتهج المشرع السوري بتحديد الربح الخاضع للضريبة منحى يختلف والمفهوم الواسع للربح، ويشمل الأرباح الاستثمارية والرأسمالية والعارضة ويتألف الربح الصافي الخاضع للضريبة من:

- أرباح الاستثمار الصافية: وتتألف من مجموع الأرباح الصافية الناجمة عن عمليات الاستثمار

بعد تنزيل الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل وفق المعادلة التالية:

- أرباح الاستثمار الصافية = {المبيعات + مخزون نهاية الدورة} - {المشتريات + مخزون بداية

الدورة + النفقات والأعباء القابلة للتنزيل}.

- الأرباح العارضة: هي التي يحصل عليها المكلف نتيجة أعمال غير داخلة في نشاطه الأساسي

ويعد من قبيل الأرباح العارضة:

- ربح رؤوس الأموال المتداولة التي تحصل عليها المنشأة.
- الأرباح التي تحصل عليها من التخلي عن الأوراق المالية التي تملكها بقصد البيع.
- علاوة اصدار الأسهم وهي المبالغ التي تمثل الفرق بين سعر السهم وسعر بيعه.
- التعويضات التي تحصل عليها المنشأة لقاء ما يلحقها من أضرار مؤمن عليها وتخضع للضريبة في حدود الفرق بين التعويض والخسارة الفعلية.
- الإيرادات المختلفة: كالإعانات الاقتصادية سواء من الدولة للمساعدة على التصدير أو من المؤسسات الأجنبية للمساهمة في رفع مستوى الإنتاج.

#### شروط خضوع الأرباح للضريبة:

أ- أن تكون الأرباح ناجمة عن المصادر المحددة قانوناً: وحددها القانون الضريبة على الدخل، بأنها تشمل جميع الفعاليات التجارية أو الصناعية أو غير التجارية والمقصود بجميع الفعاليات هو (المال والعمل). والأرباح الخاضعة للضريبة هي:

أرباح الحرف والمهن التجارية: لم يحدد المشرع ماهية الأعمال التجارية وذكر على أن تكون بطبيعتها أعمالاً تجارية. هناك اجتهاد لوزارة المالية يقول إنه ليس من المهم أن تكون الأعمال تجارية بطبيعتها وإنما يمكن القياس عليها أو تكون من أشباهها

أرباح الحرف والمهن الصناعية: لم يحدد المشرع ماهية هذه الأعمال الصناعية وبالتالي يمكن أن نقيس عليها طبقاً للأصول الفنية لهذه المهنة (مهنة الحدادة وصناعة الأحذية ....)

أرباح الحرف والمهن غير التجارية: هي المهن التي يغلب عليها العمل المدني على رأس المال. أرباح الشركات المساهمة والشركات المحدودة المسؤولية مهما كان نوعها وغايتها سواء كان عملها مدنياً أو تجارياً

ب- ركن الاعتقاد: أي أن يكون المكلف قد اتخذ ممارسة هذه المهنة بصورة مستمرة وبصورة معتادة، ويقصد بالممارسة المعتادة هو تكرار النشاط طبقاً للأعراف المهنية (المكتب العقاري).

ت- أن يعمل المكلف لحسابه فالشخص الذي يعمل لدى صاحب عمل يحقق دخلاً يخضع لضريبة على الرواتب والأجور، ويستثنى من هذا الشرط: من ذكر في الفقرة الثالثة من المادة الثانية من قانون الدخل فهؤلاء يخضعون لضريبة الأرباح وهم: تجار الاستيراد والتصدير - التجار بالأمانة - الوسطاء بالعمولة - وكلاء المعامل - الوكلاء الذين يعملون لحساب غيرهم.

ث- أن يعمل الشخص الذي يمارس المهنة أو الحرفة بقصد الربح: فإذا انعدم الربح فلا ضريبة تفرض عليه، فالجمعيات التعاونية والمعاهد الخيرية وجمعيات البحث العلمي لا تقصد الربح من عملها فهي معفاة من الضريبة.

#### 6- التأكد من المستندات والوثائق المؤيدة:

وكذلك استكمال البيانات المرفقة والتي تم الاعتماد عليها في حساب الدخل الخاضع للضريبة والتي تطلبها الدوائر المالية حددت الفقرة أ + ب من المادة 14 من القانون 24 لعام 2003 أنه: صورة عن كل من حساب التشغيل (بالنسبة للمنشآت الصناعية) وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة.

ايصالات الدفع للضرائب والسلف

المراسلات ذات العلاقة.

أية وثائق أخرى لها علاقة بحساب الضريبة.

شهادة المدقق الخارجي (تقرير التدقيق)

جدول بأسماء الزبائن والموردين

ثبوتيات الإعفاء إن وجدت

كشف تفصيلي بإيرادات ومصاريف النشاط الخدمي

كشف بالأعمال المنفذة طبقاً للقانون 60 إن وجدت

كشف بالسلف الضريبية إن وجدت

7- التأكد من وجود عجز سابق من عدمه من خلال الحصول على نسخة من الميزانية الختامية مصادق عليها من مجلس الإدارة ومن مدقق خارجي ويشترط أن يكون هذا العجز من واقع دفاتر المكلف وأن يكون معتمداً من الدوائر المالية.

#### 8- التأكد من تطبيق المعدل الضريبي الصحيح:

تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50% في القطاعين الخاص والمشارك والتي مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية عن نشاطاتها جميعها بمعدل 14% بما فيها الإضافات جميعها وتعفى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية



كما تطرح ضريبة الدخل على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن نشاطاتها جميعها والمشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل قدره 22% / بما فيها جميع الإضافات عدا الإضافة لصالح الإدارة المحلية

اعتمد أسلوب مختلف لتكليف المنشآت السياحية (فنادق ومطاعم) يقضي باستيفاء ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسبة محددة من رقم العمل الإجمالي وليس من صافي الأرباح من المنشآت السياحية الآتية:

- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.

- الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.

- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.

وتحدد نسبة الضريبة الواجب تأديتها من رقم العمل الإجمالي وفق الآتي:

2.5% لقاء ضريبة الدخل.

0.5% (نصف بالمئة) لقاء ضريبة الرواتب والأجور

9- التأكد من خضوع الدخل إلى إعفاءات ضريبية معينة ويورد الباحث بعض الإعفاءات من ضريبة الأرباح الحقيقية:

يعفى من ضريبة الأرباح الحقيقية كل من:

جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها بجمع طلبات مشتركها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها.

المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والأثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها. ويتناول هذا الإعفاء أيضاً الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي.

الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركها وتحويلها وبيعها ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة إذا مارسها - ضمن الشروط نفسها - أعضاء الجمعية منفردين

الجمعيات التعاونية الزراعية لشراء الآلات والأدوات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء، ولا يتناول هذا الإعفاء الأرباح الناجمة عن استثمار الآلات والأدوات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء

الأشخاص الذين يمارسون أحد الأعمال الآتية: التأليف، العزف، التلحين، الرسم باليد، نحت التماثيل دور الحضانة ومعاهد ودور مؤسسات ذوي الاحتياجات الخاصة.

50% من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت المباقر والمداجن فقط.

الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون الذين يتعاطون النقل الجوي أو البحري، ويشترط في منح الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توافر شرط المعاملة بالمثل

مستثمرو الحصادات والدراسات والجرارات وآلات التذرية التي مضى على استثمارها عشرة أعوام

كما أعفى المرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2009 المشاريع المقامة لغاية 2012 في محافظات دير الزور - الحسكة - الرقة من ضريبة دخل الأرباح الحقيقية ولمدة عشر سنوات

الإعفاءات السياحية.

إعفاء المناطق الحرة.

الإعفاء الصناعي بموجب المرسوم التشريعي رقم 103/ لعام 1952.

الإعفاءات بموجب قانون الاستثمار رقم 10/ لعام 1991 وتعديلاته.

ويجب التأكد من أن المنشأة لا تزال تخضع لهذه الإعفاءات.

الإعفاءات الممنوحة للعارضين في معرض دمشق الدولي.

إعفاء أعمال تصدير المنتجات ذات المنشأ السوري وفق أحكام المرسوم التشريعي 15/ لعام 2001

10- التأكد من الأعباء والنفقات القابلة للتزليل:

إن الأعباء والنفقات القابلة للتزليل وفقاً للفقرة ب من المادة السابعة من القانون 24 لعام 2003 تنطوي على سبيل المثال لا الحصر على الآتي شريطة وجود الأوراق والمستندات المؤيدة لها :

بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية (إذا كانت ملكاً للمكلف) على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية.

الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم.

المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية .

المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون العمل

الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً للقواعد الفنية المتبعة في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن

والحرف ما عدا استهلاك العقارات، وكذلك المخصصات التي تمثل عبئاً حقيقياً ومحدداً.

الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ما عدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة.

تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسمياً بأنها ذات نفع عام شريطة أن تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل، وبما لا يتجاوز 3%/ من الأرباح الصافية.

تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية المصروفات والنفقات الشخصية الموثقة ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي وتحدد تلك المصروفات والنفقات بقرار يصدر من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية.

تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين النفقات الشخصية وتحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية.

إلا أن المبالغ الاحتياطية التي لم تستعمل كلها أو بعضها للغاية التي خصصت لها أو التي لا يعود من موجب لبقائها في سنة لاحقة تضاف إلى أرباح السنة المذكورة.

#### 11- التأكد من خضوع المنشأة لتخفيضات ضريبية:

تم منح تخفيضات على النسب الضريبية الواردة في المادة 16/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 المعدلة بالمادة 3/ من المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006 وفق ما يلي :

تخفيض النسب بدرجتين للمنشآت الصناعية إذا كانت هذه المنشآت مقامة في المناطق النائية ويتم تحديد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية.

تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم 25/ عاملاً وأكثر وتخفيض النسب بدرجتين إذا كانت المنشأة تستخدم 75/ عاملاً فأكثر وتخفيض النسب بثلاث درجات إذا كانت المنشأة تستخدم 150/ عاملاً فأكثر وفي جميع الأحوال يشترط للاستفادة من هذا التخفيض أن يكون العمال المستخدمين مسجلين بالتأمينات الاجتماعية أصولاً.

تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية إذا كانت مقامة ضمن المدن الصناعية .إذا كانت المنشأة الصناعية غير مشمولة بأحكام قانون الاستثمار ومقامة في المدينة الصناعية وفي المنطقة النائية وتستخدم أكثر من 150/ عاملاً فيتم تخفيض النسب بمقدار 6/ درجات أي تصبح نسبة الضريبة في الشريحة الأولى 4%/ والثانية 9% / والثالثة 14%/ والرابعة 18%/ والخامسة 22%/

أي أن التخفيضات تتم من كل معدل من المعدلات الواردة في المادة 16/ من القانون رقم 24/ لعام 2003 المعدلة بالمادة 3/ من المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006

لا تطبق التخفيضات السابقة على شركات ومؤسسات ومنشآت القطاع العام، ولا تطبق على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50٪، كما أجاز القانون لمجلس الوزراء وبقرار منه بناء على اقتراح من وزير المالية ما يلي:

منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية استناداً لمعطيات يقدرها المجلس. اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وبما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر أعلاه لفترة محدودة

#### 12-التأكد من عدم وجود ازدواج ضريبي:

التأكد من وجود أعمال منفذة خاضعة للقانون 60 ومن اجمالي قيمة الاعمال بعام التكليف، ومن وجود أعمال خاضعة لقوانين ضريبية أخرى والاطلاع على الكشف والبيانات الضريبية المقدمة عنها.

## المبحث الرابع

### مصادقية بيان ضريبة الأرباح الحقيقية والجهات الرقابية عليه

#### أولاً: مصادقية بيان ضريبة الأرباح الحقيقية:

تعرف المصادقية بأنها القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة ويتحقق ذلك بتوفر (صدق التمثيل وقابلية التحقق والحيادية)، وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية الوثوق بالمعلومة مكملة لخاصية الملاءمة ولتكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز<sup>(1)</sup>. وتنقسم المصادقية إلى شقين شق يتعلق بالمعلومات المأخوذة من القوائم المالية للمنشأة، وقسم يتعلق بصحة الإعداد للبيان الضريبي المقدم، ويقدم المدقق الخارجي لكلا الشقين المصادقية اللازمة للاعتماد عليها.

#### ثانياً: الجهات الرقابية على البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية:

تتخصص عملية التكاليف الضريبي في ثلاثة أشخاص حيث يقوم المكلف بإعداد البيان الضريبي بناء على القوائم المالية المعتمدة من المدقق الخارجي، ويقوم باعتماده أصولاً محاسب قانوني قد يكون هو نفسه المدقق الخارجي، وقد يكون غيره وبعد تقديم البيان يقوم مراقب الدخل بتدقيق كل من البيان والمنشأة مرة أخرى للتأكد من صحة التكاليف، وبذلك تكون الجهات الرقابية على البيان ما يلي:

#### 1- المحاسب القانوني المعتمد للبيان الضريبي:

إن مسؤولية إعداد البيان الضريبي تقع على عاتق الإدارة أما المحاسب القانوني فإنه يقوم بتدقيقه للتأكد من إعداده بالطريقة الصحيحة كما أنه قد يقوم بإعداده بالنيابة عن العميل ثم بعد ذلك يصادق عليه أصولاً حسب ما تقتضيه التشريعات وعلى الرغم مما ورد في التعليمات التنفيذية للمادة 17 من القانون 24 لعام 2003 فإن المعد للبيان الضريبي يجب أن يدرس ويدقق القيود والوثائق المقدمة له من المكلف، ويبين بتقرير مستقل عن شهادة التدقيق نتائج تدقيقه لهذه القيود والوثائق ومواقع الخلل إن وجدت مع بيان لرأيه الصريح بصحة أو عدم صحة النتائج التي أظهرتها قيود المكلف غير أنه في حال قيام محاسب قانوني مختلف عن المدقق الخارجي للشركة بإعداد البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية فإن جميع المحاسبين القانونيين يقومون

<sup>(1)</sup>وليد خالد حميد العازمي، " أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصادقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة

الكويتي"، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص39.

بإعداد البيان الضريبي بناء على البيانات المالية التي يقدمها المكلف موقعة ومعتمدة من المدقق الخارجي والذي قام سابقاً بعملية مراجعة لمستندات وقيود المكلف ويبنون استنتاجاتهم الخاصة بالبيان المذكور بناء على عملية المراجعة الخارجية المؤداة سابقاً مع إرفاق شهادة التدقيق.

## 2- الدوائر الضريبية:

الإدارة الضريبية وهي الجهاز الحكومي الذي يتولى تنفيذ التشريعات الضريبية ونقلها إلى حيز التطبيق، ويعد دور الإدارة الضريبية في منتهى الأهمية، حيث تتكون من الكادر البشري والتجهيزات المادية التي يجب عليها أن تتولى تطبيق القوانين و للدوائر المالية رقابة على البيان الضريبي حيث يقوم مراقبو الدخل بعملية تدقيق ميداني، وعملية تدقيق مكثبي لكافة البيانات الضريبية المقدمة ويقومون بالاتصال مع المكلف وزيارة مكان العمل والاطلاع على الدفاتر والقيود والمستندات المؤيدة لها وقبول أو رفض البيانات أو تعديلها وتمقل الدوائر الضريبية الحلقة الأخيرة في عملية التكليف<sup>(1)</sup>.

كما تم إحداث مديرية الاستعلام والتهرب الضريبي التابعة لوزارة المالية والتي من مهامها حسب المادة 6 من القانون 25 لعام 2003 الخاص بالتهرب الضريبي:

مكافحة التهرب الضريبي عن طريق استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين، وجمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم، وضبط حالات التهرب منها والتحقيق في الشكاوى والإخباريات المتعلقة بالتهرب الضريبي، وتحري أبرز طرق التهرب الضريبي ومعالجتها مع الجهات المختصة، وإعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين

ويقوم العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بموجب المادة 7 من القانون 25 لعام 2003 الخاص بالتهرب الضريبي بالقيام بتحريات لأماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين بناء على طلب المدير أو مدير المالية للتأكد من صحة تطبيق القانون الضريبي.

## 3- أطراف أخرى:

يمكن للأشخاص الذين يكتشفون تهرباً ضريبياً ما أن يقدموا شكوى إلى مديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية حيث أنط القانون 25 لعام 2003 المتعلق بالتهرب الضريبي بمقتضى الفقرة (أ) من المادة 3 بمديرية الاستعلام الضريبي مهمة التحقيق في الشكاوى والإخباريات المتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم، وقد تم تحديد الشروط الواجب توفرها في الشكاوى أو الإخبار والإجراءات المتبعة في التحقيق وذلك منعا من

<sup>(1)</sup> سمير سعيغان، قضايا الإصلاح الاقتصادي والمالي في سورية، (سورية: دار الرضا، 2003)، ص 95.

إزعاج المكلفين بالشكاوى والإخباريات الكيدية حيث نصت التعليمات التنفيذية للقانون 25 لعام 2003 المتعلق بالتهرب الضريبي على الشروط التالية:

أن يحتوي الإخبار على اسم المخبر الثلاثي وعنوانه ورقم هاتفه وصورة واضحة عن بطاقته الشخصية ولا يعتد بالإخباريات المغفلة التي ترسل باسم مستعار (فاعل خير - مواطن شريف - ... الخ).  
لابد أن يتضمن الإخبار واقعة تهرب ضريبي محددة ولا يعتد بالإخباريات التي تحتوي معلومات غير محددة مثل (فلان متهرب... الخ).

ترسل جميع الإخباريات والشكاوى المتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم إلى وزارة المالية -مديرية الاستعلام الضريبي، وتفيد في سجل خاص ويقوم مدير الاستعلام الضريبي بإحالتها إلى الدائرة المختصة في مديرية الاستعلام الضريبي أو قسم الاستعلام الضريبي المختص حسب طبيعة الحال .  
إجراءات التحقيق في الشكاوى أو الإخبار :

يتم الاتصال بالشاكي أو المخبر على رقم الهاتف الموجود في الشكاوى أو الإخبار، واستدعائه من قبل مدير الاستعلام الضريبي أو رئيس قسم الاستعلام الضريبي للتوقيع أمامه على الشكاوى أو الإخبار.  
يفتح ملف خاص بكل إخبار أو شكاوى ويتم دراسة المعلومات الواردة فيها والبدء في إجراءات التحقيق في مدى صحتها وكيفية ضبط حالة التهرب الضريبي في حال وجودها.

في حال تبين عدم صحة الشكاوى أو الإخبار وثبت أنها كانت كيدية، يقوم من يحقق فيها بتنظيم تقرير بالواقعة، ويرفع إلى وزير المالية عن طريق التسلسل لاتخاذ الإجراءات القانونية بحق الشاكي أو المخبر وفي حال كون هذه الإخباريات قد وردت من جهات عامة فيكتفى بإعلام هذه الجهات بالنتيجة التي خلص إليها التحقيق.

كما ويمكن أن يكتشف أحد الأشخاص بطريقة ما غشاً أو تدليساً في بيانات أحد المكلفين مع تواطؤ من مراقب الدخل والدوائر الضريبية، وعندها يمكن له أن يتقدم بشكاوى بهذا الخصوص إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، وكلاهما يمثل أجهزة رقابية على موظفي الدولة بمن فيهم مراقبو الدخل وموظفو الدوائر الضريبية وعندها تباشر هاتان الجهتان بعمل التحقيقات المناسبة للوقوف على هذه المخالفات بالتكليفات الضريبية.

## المبحث الخامس

### مدى اعتماد الدوائر الضريبية على البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية المدقق والمعتمد من المحاسب القانوني

نصت المادة 14 من المرسوم التشريعي رقم / 64 لعام 2010 على اعتماد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي الدخل من المكلفين، ويعد البيان الضريبي الذي يعده المدقق الأساس في تحديد الضريبة المترتبة على الشركات حيث يشكل نقطة البدء في عمل الدوائر الضريبية إلا أن هذا لا يعني الاعتماد المطلق على البيان الضريبي حيث يمكن أن تمثل عملية التكاليف الضريبي بعملية شد وجذب بين المدقق الذي يسعى إلى تخفيض العبء الضريبي عن العميل بأكبر قدر ممكن لما فيه من مصلحة لعميله الذي هو المكلف وحرصاً على استمرار العلاقة مع العميل الذي يسعى إلى التعاقد مع المدقق الأكثر قدرة على تخفيض هذا العبء ومراقب الدخل الذي يسعى إلى زيادة التكاليف واكتشاف التجاوزات خشية من تجاوز القوانين والجزاء المترتبة على ذلك من ناحية ومن المساءلة المترتبة عليه كونه هو الحلقة الأخيرة في تحديد الالتزام الضريبي الواجب السداد بالإضافة إلى المزايا التي منحها المشرع للمراقب الذي يكشف عن تهرب ضريبي أو مخالفة للقانون ونظراً لأهمية البيان الضريبي واعتماد الدوائر الضريبية عليه كأساس في عملية التكاليف الضريبي فإن المشرع أوجب الغرامات على عدم تقديم البيان وعلى اعتماده من المحاسب القانوني على حد سواء حيث ورد في المادة 17 من القانون نفسه أنه إذا قدم أحد المكلفين بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية بياناً غير معتمد من محاسب قانوني مجاز توجه له الدوائر الضريبية إنذاراً للامتثال لأحكام القانون خلال مدة /30/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، فإن امتثل إلى ذلك فتقرض بحقه غرامة عدم اعتماد البيان بواقع 5% من الضريبة أما إذا لم يمتثل خلال المدة المحددة فلا يعتد بالبيان غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان وقدرها 10% من الضريبة.

ونظراً لأهمية البيان الضريبي فإن التعليمات التنفيذية للمادة 17 من القانون 24 لعام 2003 قد طالبت مراقبي الدخل بعدم إهمال حتى البيان غير المعتمد من محاسب قانوني وكأنه غير موجود، بل أوجب ضرورة التدقيق بموجبه مع مقارنة المعلومات المتوفرة لدى الدوائر الضريبية على ما ورد في البيان غير المعتمد ولم يجز المشرع للدوائر المالية الأخذ بالبيان الضريبي المعتمد والمقدم من المكلف إلا بعد التدقيق والتحقيق فجاء في المادة 25 من القانون 24 لعام 2003 بأنه على الدوائر الضريبية بعد أن يتقدم المكلف ببيان أعماله أن تتحقق من صحة هذا البيان ، فإذا وجدته بعد تدقيقها له على القيود والمستندات والمعلومات المتوفرة لديها أنه يبين تماماً حقيقة أعمال المكلف ولا يوجد أي مبرر لتعديله ، عندها تحدد الضريبة وفق



الأسس والنتائج المصرح بها، أما إذا وجدت بنتيجة تحقيقاتها أن البيان يجب تعديله وفقا لأحكام هذا القانون، فعلى هذه الدوائر أن تطرح الضريبة على أساس التعديلات التي توصلت إليها بحسب نتائج التحقيق.

أي أن البيان هو الأساس الذي تبدأ به عملية التكاليف الضريبي في الدوائر الضريبية كما أنه في حال عدم تمكن الدوائر الضريبية من تدقيق البيان والقيام بإجراءات التكاليف الضريبي بسبب حجم التراكم الضريبي فإن هذا البيان يعتبر نهائيا بعد مضي خمس سنوات تبدأ من تاريخ تقديم المكلف بيانه الضريبي المقدم ضمن المهلة القانونية المنصوص عليها حيث ورد في المادة 31 من القانون 24 لعام 2003 بأن النتائج الواردة في البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف تصبح قطعية بحق الدوائر الضريبية بحيث لا يعود بإمكانها اتخاذ أي إجراء تجاه المكلف أو مطالبته بأية فوائد أو غرامات أو غيرها ويصبح التكاليف عندئذ غير قابل لأي طريق من طرق الطعن أو المراجعة.

ولا يمكن للدوائر المالية بأي حال من الأحوال أن تقرر بالتكاليف بأقل مما تم التصريح به في البيان الضريبي المقدم حيث يشكل التكاليف الضريبي المتضمن في البيان الضريبي الحد الأدنى الذي لا يجوز التكاليف بأقل منه.

كما أن عملية تقديم البيان الضريبي لا تعتبر مكتملة إلا بتقديم مرفقات البيان الضريبي من حسابات ختامية للسنة الضريبية معتمدة من المدقق الخارجي مرفقة بشهادة المدقق الخارجي الذي قام بعملية المراجعة كما جاء في التعليمات التنفيذية للمادة 17 حيث اعتبرت المادة المذكورة أن اعتماد البيان الضريبي يعني تقديم البيان ليس فقط موقعا ومختوما من المدقق الخارجي بل مرفقا به تقرير التدقيق الذي يحمل رأي المدقق الخارجي المهني في صحة القوائم المالية المقدمة من الإدارة، لما يمنحه من مصداقية تمكّن من الاعتماد على ما في البيان الضريبي من معلومات في التكاليف الضريبي.

أي أن الذي يحدد قيمة الضريبة هو المكلف بالبيان الضريبي الذي يقدمه ولا تقوم الدوائر الضريبية ممثلة بمراقب الدخل سوى بعملية تدقيق لذلك البيان وتصحيح للأخطاء الموجودة فيه ولا يمثل ذلك اعتمادا كليا عليه بل اعتمادا جزئيا.

وحسب ما ورد في المادة 17 من القانون نفسه فإنه وفي حال عدم تقديم البيان فإن للدوائر المالية الحق بالقيام بالتكاليف المباشر بحق المكلف وفقا لفعاليته ونشاطاته، وعلى ضوء المعلومات المتوفرة لديها وعلى ضوء نشاط المكلف مقارنة بأمثاله من المكلفين إلا أن ذلك أيضا لا يعني إهمال البيانات الضريبية السابقة بل ينبغي للدوائر المالية الرجوع إلى تكاليف السنوات الخمس السابقة والاعتماد عليها في عملية التقدير المباشر فقد اشترطت المادة 18 من القانون نفسه أن لا تقل الأرباح المقدرة والمعتمدة في التكاليف عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف به خلال السنوات الخمس الأخيرة ولا يجوز الاعتماد على تكاليف تم على

أساس ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح أي أن الدوائر الضريبية تعتمد على البيان الضريبي المقدم من المكلفين والمعتمد من المدقق الخارجي في كافة الاحتمالات المختلفة لتقديمه أو عدمه.

وتوفر البيانات المعتمدة من المدققين الخارجيين قدرا كبيرا من الثقة والاطمئنان لدى الدوائر الضريبية عند تحديدها للضريبة ولذلك فإن الدوائر الضريبية تسعى دوماً إلى تطوير البيانات الضريبية وتلافي الثغرات فيها وتصدر باستمرار نماذج محدثة من أجل زيادة درجة الاعتماد عليها مما يشكل توفيراً للجهد والمال المبذول في تدقيقها من مراقبي الدخل وبما يحقق أعلى درجة من الفائدة المرجوة من هذه البيانات وبما يخفض الفترة التي يتم فيها الوصول إلى التكلفة النهائي.

## المبحث السادس

### مسؤولية المحاسب القانوني المتعلقة بالبيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية في سورية

تعرف المسؤولية بأنها: "مطالبة الشخص بتبعات تصرفاته غير المشروعة، والتصرفات تكون غير مشروعة إذا كانت مخالفة لواجب شرعي أو قانوني، وتكون مخالفة لهما إذا ألحقت ضرراً بالغير بدون مبرر سواء أكان خطأ أم عمداً، وهي تَحْمِلُ الإنسان لنتائج أفعاله، ومحاسبته عليها. ويتحمل المحاسب المعتمد للبيان الضريبي عدة مسؤوليات تتعلق باعتماد البيان الضريبي، وقد نظمت قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين القانونيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الممارسة الضريبية في القسم 5 حين أشارت إلى أن المحاسب القانوني مخول بأن يقدم الوضع الأحسن للعميل أو صاحب العمل ضمن الكفاءة المهنية المناسبة شريطة ألا يكون ذلك على حساب الأمانة أو الموضوعية وألا تتناقض مع نصوص القانون كما أن على المحاسب أن يؤكد بأن البيان الضريبي يعد بناء على المعلومات التي يقدمها المكلف وقد بينت المادة الخامسة من القسم الخامس المشار إليه بأن على المحاسب المهني الذي يؤدي خدمات ضريبية أن يكون مؤهلاً لتأديتها تحقيقاً لمصلحة العميل، شريطة أن تؤدي الخدمة بكفاءة عالية دون المساس بالاستقامة والموضوعية وأن تكون منسجمة مع القانون، كذلك يجب عليه أن يوضح للعميل أن مسؤولية محتويات البيان الضريبي تقع على عاتق العميل بالدرجة الأولى، ويضمن المحاسب المهني أن البيان الضريبي قد أعد بدقة بناء على المعلومات المقدمة من قبل العميل<sup>(1)</sup>. وحسب التعليمات التنفيذية للمادة 17 من قانون الدخل لعام 2003 فإن على المدقق أن يدرس ويدقق القيود والوثائق المقدمة له من المكلف ويبين بتقرير مستقل عن شهادة التدقيق نتائج تدقيقه لهذه القيود والوثائق ومواقع الخلل إن وجدت، ويعد تقريراً يبين رأيه الصريح بصحة أو عدم صحة النتائج التي أظهرتها قيود المكلف ويقدم هذا التقرير أو الشهادة مع البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية، وقضت المادة 9 من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 بالملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا التقارير أو الشهادات بشكل مغاير للحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي بقرار من وزير المالية وعلى الدوائر المالية إعداد تقارير بالمخالفات المشار إليها ورفعها إلى وزارة المالية بعد صدور قرار لجنة الطعن ما لم تكن مثار بحث أمام لجنة إعادة النظر فيؤجل رفع التقرير إلى ما بعد صدور قرار لجنة إعادة النظر<sup>(2)</sup>.

(1) حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة (1)، 2008، مرجع سابق، ص 29.

(2) المهائني، خالد، الخطيب، خالد، العدي، ابراهيم، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، التعليم المفتوح، سورية،

ولا يجوز إعداد البيان الضريبي ما لم يسبق إعداده عملية مراجعة خارجية وحسب المادة (44) من القانون 33 لعام 2009 فإن على مدقق الحسابات في حال تكليفه بإعداد البيان الضريبي القيام بالإجراءات التالية:

1- تقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات المناسبة له بغاية تقييم كفاءته لتحقيق التزام المكلف بالقوانين الضريبية .

2- لفت نظر المكلف إلى أي خلل في نظام الرقابة الداخلية فيما يخص الضرائب النوعية والرسوم التي تخضع لها منشأة المكلف .

3- أن يصمم إجراءات تدقيق على أساس الاختبار بالعينة مخصصة لعناصر البيانات المالية لتغطية التزامات المكلف بالضرائب النوعية المختلفة .

4- الحصول من المكلف على كتاب تمثيل يؤكد فيه التزامه بالقوانين الضريبية .

5- إبلاغ لجنة التدقيق أو الإدارة كتابة أو الإفصاح في حال وجود أي مخالفات للقوانين الضريبية .

6- أن يتضمن الإفصاح فقرات واضحة حول التزام المكلف بالقوانين الضريبية .

7- الطلب من المكلف رد النفقات غير المقبولة ضريبياً إلى الأرباح الخاضعة للضريبة .

8- القيام بإجراءات تدقيق محددة للجدول الضريبية في حال وجودها .

9- القيام بإجراءات تدقيق للتأكد من كفاية المخصصات الضريبية المترتبة على المكلف .

وحسب ما ورد في القانون 33 لعام 2009 فإن على المدقق الخارجي المعد للبيان الضريبي التأكد من وجود عملية تدقيق خارجي سابقة وإرفاق تقرير المراجعة بالبيان الضريبي وبذل العناية اللازمة والتأكد من مطابقة البيان الضريبي للقوانين والأنظمة الضريبية ويجب ألا يعتمد مدقق الحسابات أي بيان ضريبي يعتقد بأنه :  
أ- يحتوي على بيانات خاطئة أو مضللة .

ب- يحتوي على بيانات أو معلومات أعدت بإهمال أو دون معرفة حقيقية .

ت- يحذف أو يخفي معلومات مطلوبة ويؤدي هذا الحذف أو الإخفاء إلى تضليل الدوائر الضريبية .

إن الدور المهم الذي أولته التشريعات الضريبية السورية للمحاسب القانوني المعد للبيان الضريبي جعله يمثل ضمير المجتمع وبالتالي فإن سكوته عن مخالفات أو تهرب ضريبي أو مشاركته فيها عمداً إنما يعرضه إلى فقدان المركز الأدبي الذي يتمتع به بالإضافة إلى شعور المجتمع بخيبة أمل نتيجة تحول من يفترض به أن يكون أداة حماية ورقابة إلى أداة من أدوات الاختلاس والتلاعب، ولا يخفى على الجميع ما لهذا الأمر من آثار سلبية حالية ومستقبلية على الاقتصاد. كما أن تقديم خدمة إعداد البيان الضريبي جزء من مهنة المحاسب القانوني وبالتالي يمكن للتنظيم المهني الذي يشرف على هذه المهنة أن يسائل المحاسب القانوني المنتسب للتنظيم عن إساءته لهذه المهنة بارتكابه للأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، كتقديم خدمات ضريبية

بشكل غير كفؤ أو تقديم بيانات ضريبية مزورة حيث يجب على المحاسب القانوني ألا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية في جميع الخدمات التي يقدمها لعميله بما فيها تقديم البيان الضريبي. فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة وبالتالي تترتب مسؤولية مهنية على مدقق الحسابات نتيجة لمخالفته القواعد المقررة ذات الصلة بإعداد واعتماد البيان الضريبي من قبل الجهات الرسمية أو جمعية المحاسبين القانونيين السوريين أو مجلس المحاسبة والتدقيق أو القانون 33 لعام 2009 الخاص بتنظيم المهنة حيث اختص الباب السابع من القانون المذكور بالمسؤولية المهنية وأوجب في المادة 90 منه بأن على مدقق الحسابات الالتزام بقواعد السلوك المهني المعتمدة من التنظيم المهني وقواعد وأخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين. إن التنظيم المهني الذي يشرف على مهنة المراجعة في سورية هو جمعية المحاسبين القانونيين السوريين وهي جمعية مهنية أسست في مدينة دمشق بموجب قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة رقم 1109 لعام 1958، وتم إشهارها بموجب القرار رقم 601 بتاريخ 1961/5/17، الصادر عن وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل، كما يشرف على المهنة مجلس المحاسبة والتدقيق الذي شكل بتاريخ 2010/2/16 بموجب قرار رئيس مجلس الوزراء /885/ وذلك حسب المادة 2 من القانون 33 لعام 2009، ويترتب على المسؤولية المهنية العقوبات التالية المذكورة في المادة 92 من القانون المذكور حيث نصت على ما يلي:

إذا ارتكب مدقق الحسابات أية مخالفة لأحكام هذا القانون (بما فيها اعداد بيان ضريبي على وجه يغير الحقيقة) أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة أو ارتكب تصرفا يسيء إلى مكانته ومكانة العاملين فيها يحال إلى لجنة التأديب المشكلة لدى التنظيم المهني ويعاقب بإحدى العقوبات التأديبية التالية:

التنبيه الخطي - الإنذار الخطي - الإيقاف عن مزاولة المهنة لمدة لا تزيد على ثلاث سنوات - إلغاء الرخصة. وإذا كان المخالف متدربا يعاقب بالتنبيه الخطي أو الإنذار الخطي أو وقف التدريب لمدة لا تزيد على سنة. كما يتحمل المحاسب القانوني المعد للبيان الضريبي مسؤولية قانونية ناتجة عن تعاقد مع العميل على تقديم بيان ضريبي حسب التشريعات والأصول المهنية المعتمدة وتتوزع هذه المسؤولية بين مسؤوليتين: مدنية وجنائية

وقد نص القانون السوري على المسؤولية المدنية في القانون المدني في المادة 164 التي تنص (كل خطأ سبب ضررا للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض) ويترتب عليها مساءلة المحاسب القانوني عن تعويض الضرر الذي سببته الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله أو عدم قيامه بالواجبات التي ترتبها عليه القوانين وإخلاله

بشروط العقد بسبب خطأه في إعداد البيان الضريبي أدى إلى الأضرار بالعميل. كما يترتب عليه المسؤولية الجنائية وتعرف بأنها<sup>(1)</sup> "هي المسؤولية الناجمة عن ارتكاب مدقق الحسابات جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً إذا تعدى الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع وهي تنتهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة" وقد نصت المادة 17 من قانون ضريبة الدخل على أن تتم الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغير الحقيقة، ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي بقرار من وزير المالية حيث أنه لم يقتصر حكم هذه المادة على المكلف الذي يدلي ببيانات كاذبة أو إخفاؤها عن الإدارة الضريبية فقط بل امتد نطاق العقوبة إلى من أعد أو قدم حساباً أو تقريراً كاذباً أو ناقصاً حيث يعتبر هذا الشخص مساعداً أو محرصاً أو مشتركاً في العملية الجنائية. ويعتبر الشروع في الجريمة الاقتصادية كالجريمة التامة كما يعتبر المحرض والشريك والمتدخل بحكم الفاعل حسب المادتين 31 و 32 من المرسوم التشريعي 37 لعام 1966 كما نصت المادة 444 من قانون العقوبات الاقتصادية على أن يعاقب من يستعمل المزور وهو عالم بأمره بنفس عقوبة مرتكب التزوير كما أن حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها لا تسقط إلا بالتقادم الطويل حسب المادة 27 من القانون 3 لعام 2013 ويعد المدقق الخارجي الذي يصادق على بيان ضريبي بمنزلة الموظفين العامين حسب المادة 447 من قانون العقوبات الاقتصادية الصادر بالمرسوم رقم 148 لعام 1949. ويكون المدقق الخارجي في حال أعد بياناً ضريبياً وهو يعلم أنه يحتوي على غش أو بيانات مضللة معرضاً للمساءلة الجنائية المترتبة على إساءة الائتمان على الأموال العامة وتكون عقوبته حسب المادة 8 من القانون 3 لعام 2013 (السجن خمس سنوات) وجريمة تستر المراجع على الجرائم الاقتصادية وعدم الاخبار عن حوادث الفساد بعد العلم بها وتكون عقوبته حسب المادة 22 من القانون رقم 3 لعام 2013 (الحبس من ستة أشهر إلى سنتين) وجريمة التزوير والتحريف المفتعل للحقائق أو إثباته وقائع كاذبة على أنها صحيحة أو تحريفه أية واقعة بإغفاله أمراً أو إيراداً على وجه غير صحيح وتكون عقوبته حسب المادتين 445 و 446 من قانون العقوبات الاقتصادية (الأشغال الشاقة المؤقتة خمس سنوات على الأقل ولا تقل عن سبع سنوات إذا كان السند المزور من السندات التي يعمل بها إلى أن يدعى تزويرها) وجريمة إهدار الأموال العامة عمداً وتكون عقوبته حسب المادة 9 من القانون رقم 3 لعام 2013 (الحبس المؤقت) وإن كان عن غير قصد وأحدث ضرراً بالمال العام فتكون عقوبته حسب المادة نفسها (الحبس من سنة إلى ثلاث سنوات) وبموجب المادة 451 من القانون نفسه فإن إبراز وثيقة منظمة

<sup>(1)</sup> هدى خليل الحسيني، "مسؤولية مراقب الحسابات"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثامن والعشرون،

(العراق: 2011)، ص 3.

على وجه يخالف الحقيقة ومعدة لأن تكون أساسا لحساب الضرائب مع العلم بالأمر توجب عقوبة الحبس من شهر إلى سنة مع غرامة مائة ألف ليرة على الأقل وحسب المادة 25 من القانون رقم 3 لعام 2013 فإنه يعاقب بغرامة تعادل الضرر الذي ألحقه جراء ارتكاب الجريمة إضافة إلى العقوبة الأصلية.

# الفصل الرابع

## الدراسة الميدانية

### مقدمة:

يتناول هذا الفصل عرض وتحليل بيانات البحث الميدانية وذلك من خلال التعرف على مختلف الطرق والأدوات التي استخدمت في إتمام البحث ووصف مجتمع البحث وعينته وأداة البحث المستخدمة ومكوناتها وكذلك يتناول وصف خصائص العينة ومن ثم اختبار الفرضيات.

### المبحث الأول: منهجية الدراسة

لما كان هذا البحث يهدف إلى إبراز دور المدقق الخارجي في عملية التكليف الضريبي، فقد اعتمد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، ولأنه يناسب موضوع البحث وذلك من خلال الكتب العلمية والتشريعات والإحصاءات والدراسات السابقة، إضافة إلى دراسة ميدانية لدراسة دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية، ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم التوصيات التي تسهم في تطوير عملية التكليف الضريبي ورفع كفاءة الأداء.

### 1- أسلوب جمع البيانات:

اعتمد هذا البحث على كل من البيانات الثانوية والبيانات الأولية وذلك كما يلي:

#### - البيانات الثانوية:

اعتمدت هذه الدراسة على بعض مصادر البيانات الثانوية والمتمثلة بشكل أساسي في الكتب والمراجع والأبحاث والدراسات والمجلات المتخصصة وبعض المواقع ذات الصلة على الشبكة العالمية (الانترنت) التي تناولت مثل هذا البحث.



## - البيانات الأولية:

اعتمد الباحث على أداتين من أدوات البحث في هذه الدراسة حيث اعتمد بشكل جوهري على استمارة بحثية تم تصميمها وتوزيعها للإجابة على أسئلة البحث بغرض معرفة دور المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي ومدى اعتماد الدوائر الضريبية عليه في عملية التكاليف الضريبي ومدى إمكانية مساهمته في تفعيل عملية التكاليف الضريبي كما استخدم الباحث أداة الملاحظة وذلك في إطار زيارة ميدانية لقسم كبار المكلفين في مديرية مالية دمشق تم من خلالها التعرف على خطوات التكاليف الضريبي وملاحظة ما يقوم به مراقبو الدخل في إطار تدقيقهم لبيانات المكلفين ضمن إطار عملية التكاليف الضريبي وتم الاستفادة من ذلك في بناء استبانة البحث ووضع أسئلتها.

## 2-أداة الدراسة:

تتمثل أداة الدراسة في استبانة من أربع أجزاء فبعد الاطلاع على الدراسات، الكتب العلمية والتشريعات والإحصاءات تم تصميم الاستبانة في ضوء أهداف البحث وبحيث تجيب على الأسئلة المطروحة في مشكلة وفرضيات البحث بالشكل المناسب والمطلوب. وتم تقسيم الاستبانة إلى أربعة أجزاء كما يلي:

### الجزء الأول:

وهو مكون من عدة أسئلة تتعلق بمعلومات عامة عن أفراد العينة وقد احتوى هذا الجزء على فقرات مثل : الجنس والعمر والمؤهل العلمي والخبرة.

### الجزء الثاني:

وتضمن 27 فقرة تتناول مساهمة المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي.

### الجزء الثالث:

وتضمن 9 فقرات تتناول اعتماد الدوائر الضريبية على البيان الضريبي في عملية التكاليف الضريبي.

### الجزء الرابع:

وتضمن 12 فقرة تتناول إمكانية دعم البيان الضريبي لعملية التكاليف الضريبي في حال اعتماد الدوائر المالية عليه.

### 3- اختبار ثبات وصدق الأداة:

#### أ- اختبار صدق الأداة الصدق الظاهري/صدق المحتوى:

وهو يشير إلى مدى ثقة الباحث في إمكانية تعميم ما يصل إليه من مدى درجة تمثيل العينة لمجتمع الدراسة تمثيلاً عددياً ونوعياً للمجتمع الذي كتب منه وقد تم اختبار صدق أداة الدراسة (الاستبانة) قبل صياغتها النهائية للتأكد من مدى صحتها وملائمتها لتحقيق أهداف الدراسة، من خلال تحكيم الاستبانة وعرضها في صورتها الأولية على كل من الأستاذ الدكتور حسين القاضي والدكتورة هبة مسعود والدكتور رياض عبد الرؤوف الأساتذة في كلية الاقتصاد جامعة دمشق كما طلب منهم تحديد مدى صلاحية كل عبارة في المقياس، ومدى ملاءمتها للتطبيق، والتعليق كلما تطلب الأمر وقد أسفرت نتائج التحكيم على حصول معظم الفقرات على درجة اتفاق بين المحكمين تزيد عن 80%، وتبين من خلال ذلك أن معظم عبارات المقياس جيدة، وتحمل صدقاً ظاهرياً جلياً، وملائمة للتطبيق على مجتمع الدراسة وقد تم إبداء بعض المقترحات والملاحظات على الاستبانة أخذت بعين الاعتبار بتعديل بعض الأسئلة وإعداد الاستبانة بصيغتها النهائية الموضحة بالملحق رقم (1).

#### ب- اختبار ثبات الأداة:

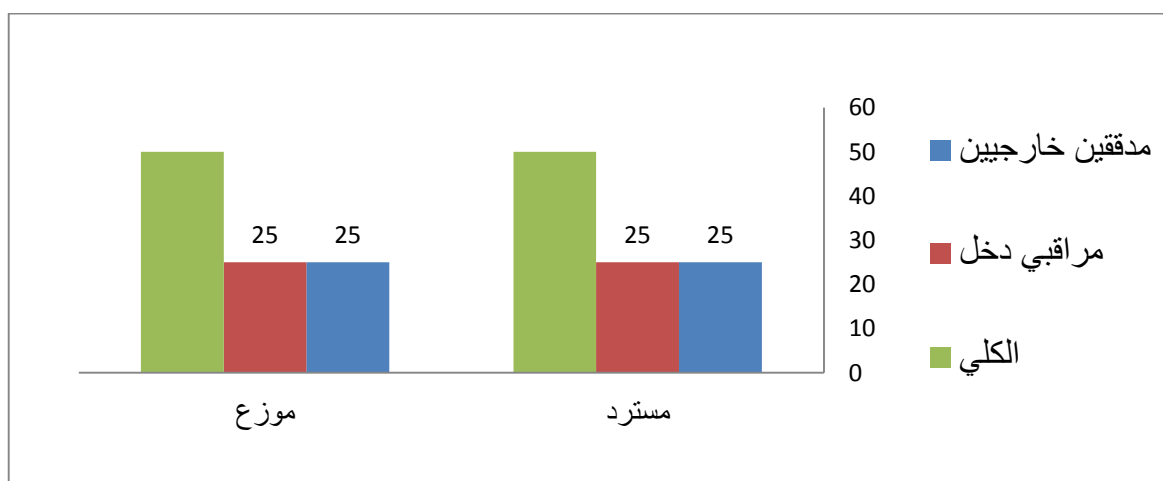
وتم اختبار ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) إحصائياً من خلال إخضاع أسئلة الاستبانة لاختبار قوة الثبات باستخدام معامل الثبات بطريقة الاتساق الداخلي وفق معادلة كرونباخ ألفا، وقد تم حساب قيم معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات لمحاور أداة الدراسة المختلفة وللأداة ككل يتضح من الجدول رقم (1) معامل الثبات لكل قسم من أقسام الاستبانة وللأداة ككل حيث كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث بلغت (99%) للمحور الأول و(95%) للمحور الثاني و(91%) للمحور الثالث في حين بلغت قيمة معامل ألفا للأداة ككل (95%) وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، وتعد هذه النسبة مناسبة لغايات هذه الدراسة وبمدى إمكانية الاعتماد على نتائج الاستبانة وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، فكلما كان المعامل قريباً من الواحد الصحيح كان ذلك أفضل، ويعد المعامل ضعيفاً إذا كان المعامل أقل من (60%) ومقبولاً بين (60 - 70%) وجيداً بين (70 - 80%) وممتازاً إذا كان أكثر من (80%)، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع وتكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (2) قابلة للتوزيع وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المحور	عدد الفقرات	الاتساق الداخلي
مساهمة المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي	27	0.99
اعتماد الدوائر الضريبية على البيان الضريبي في عملية التكاليف الضريبي	9	0.95
إمكانية دعم البيان الضريبي لعملية التكاليف الضريبي في حال اعتماد الدوائر المالية عليه	12	0.91
الكلي	48	0.95

جدول رقم (1) معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا للاستبانة

#### 4-مجتمع الدراسة وعينته:

يتكون مجتمع البحث من مراقبي الدخل والموظفين في الدوائر المالية المسؤولين عن البيانات الضريبية والتكاليف الضريبي، بالإضافة إلى المحاسبين القانونيين السوريين المزاويلين للمهنة في سورية وممارسي المهنة الموظفين في شركات التدقيق المحلية والأجنبية العاملة في سورية وقد شملت عينة البحث مفردات من جميع فئات المدققين الخارجيين ومراقبي الدخل المتواجدين في دمشق وقد بلغت الاستثمارات الموزعة على المدققين الخارجيين (25) استبانة بنسبة (50%) من إجمالي الاستبانات الموزعة كما بلغت الاستثمارات الموزعة على مراقبي الدخل (25) استبانة بنسبة (50%) من إجمالي الاستبانات الموزعة وبالتالي يكون عدد الاستبانات الموزعة الكلي (50) استبانة تم استرداد (50) استبانة منها لتكون نسبة الاستبانات الإجمالية التي تم استردادها والقابلة للتحليل لكل من المدققين الخارجيين ومراقبي الدخل (100%) ويوضح المخطط التالي نسبة الاسترداد.



المخطط رقم (1) نسبة الاسترداد

## 5- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) ويعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس استخداماً لقياس الآراء لسهولة فهمه وتوازن درجاته حيث يشير أفراد العينة على مدى موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي يتكون منها مقياس الاتجاه المقترح ويتكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة مفردات العينة على كل سؤال من أسئلة الاستبانة، وتحويلها إلى بيانات كمية حتى يمكن قياسها إحصائياً ويستخدم هذا المقياس تدريجاً خماسياً وفقرات ذات أوزان متساوية كما في الجدول:

مستوى الموافقة	لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً
درجة الموافقة	1	2	3	4	5
الوزن النسبي	%20	%40	%60	%80	%100

جدول رقم (2) مستوى الموافقة ودرجاتها والوزن النسبي لمقياس ليكارت الخماسي

وقد تم استخدام برنامج EXCEL 2013 لتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة، الذي يعتبر من أكثر البرامج استخداماً لإجراء التحليلات الإحصائية في جميع المجالات الاجتماعية والاقتصادية وقد تم اختيار الأساليب الإحصائية الملائمة بحيث تفي بأهداف الدراسة واختبار فرضياتها، حيث استخرجت التكرارات من أجل التعرف على خصائص عينة الدراسة ويمكن تلخيص هذه الأساليب على النحو التالي:

### أ- أساليب الإحصاء الوصفي:

وذلك بعرض نتائج الدراسة ووصف الإجابات التي انبثقت عنها أسئلة الاستبانة وهي:

- الوسط الحسابي (Arithmetic Mean): ويعد من المؤشرات الأكثر أهمية لقياس النزعة المركزية، ويستخدم لقياس متوسط الإجابات عن أسئلة الدراسة، وترتيب أهمية البنود ودرجات الموافقة أو الرفض للبنود الواردة في الاستبانة.
- الانحراف المعياري (Standard Deviation): ويستخدم لمعرفة درجة تشتت القيم عن وسطها الحسابي، من أجل تأكيد دقة التحليل.
- معامل الاختلاف: ويستخدم بدلا عن الانحراف المعياري عند اختلاف متوسطي البيانات المطلوب مقارنة تشتتها وعند مقارنة التشتت بين مجموعتين أو أكثر من المشاهدات.

### ب- أساليب الإحصاء الاستدلالي:

- اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T. test): ويستخدم لاختبار فرضية تتعلق بالوسط الحسابي، واستخدمه الباحث لاختبار الفرضيات، لدراسة وجود فروق بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي

الذي تم اعتماده لقبول الفرضيات وهو أكبر من (3) الفئة الوسطى من تدرج ليكارت الخماسي المعتمد في أداة الدراسة، وقد تم الاعتماد على مستوى دلالة معنوية (0.05) كأساس لتعزيز قبول الفرضيات أو رفضها.

- اختبار ثبات الدراسة ومصادقيتها كرونباخ ألفا (Cronobach Alpha): استخدم هذا الاختبار لقياس الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة حيث يكثر استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المقاييس التي تقيس الاتجاهات كمقياس ليكارت (Likert Scale) ومقياس ألفا يعطي الحد الأدنى للقيمة التقديرية لمعامل الثبات، وعليه فإذا كانت قيمة ألفا مرتفعة فهذا يدل بالفعل على ثبات الاستبانة.

## المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة واختبار الفروض

### أولاً: عرض البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة

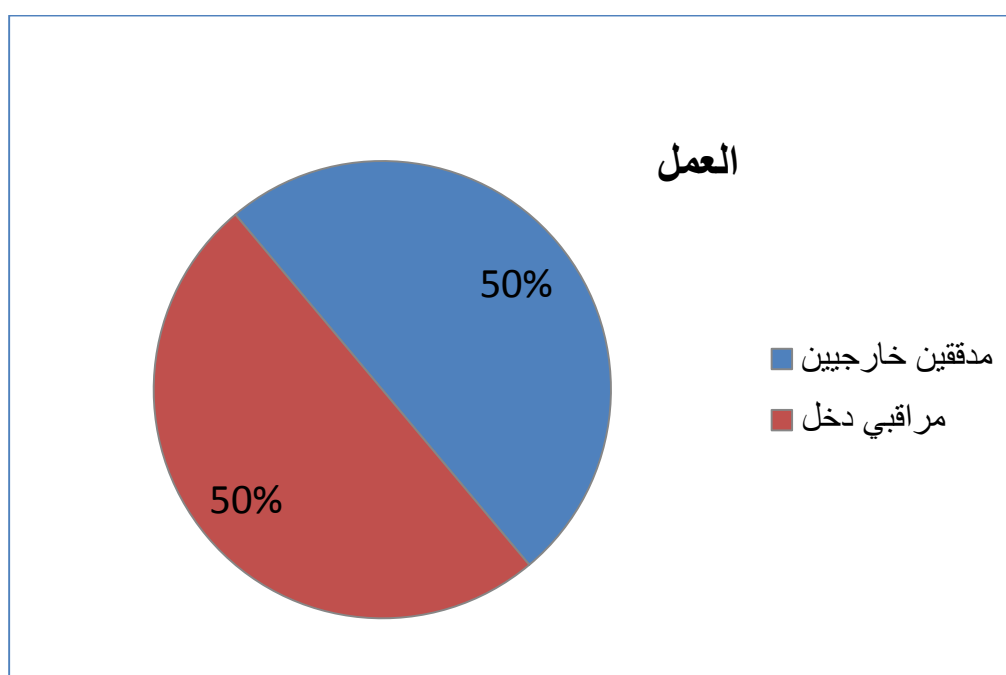
تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لخصائص عينة الدراسة التي تضمنتها فقرة البيانات العامة من الاستبانة كما يلي:

#### أ- العمل:

النسبة	التكرار	العمل
50%	25	مدققين خارجيين
50%	25	مراقبي دخل
100%	50	المجموع

جدول رقم (3) العمل

يتبين من الجدول اعلاه انه تم تقسيم عينة الدراسة الى فئتين الأولى مدققين خارجيين بشركات ومكاتب مراجعة محلية وأجنبية تعمل في سورية والفئة الثانية مراقبي دخل في مديرية مالية دمشق وتم أخذ عينة متساوية من كل من الفئتين ويوضح المخطط التالي نسب التوزيع:



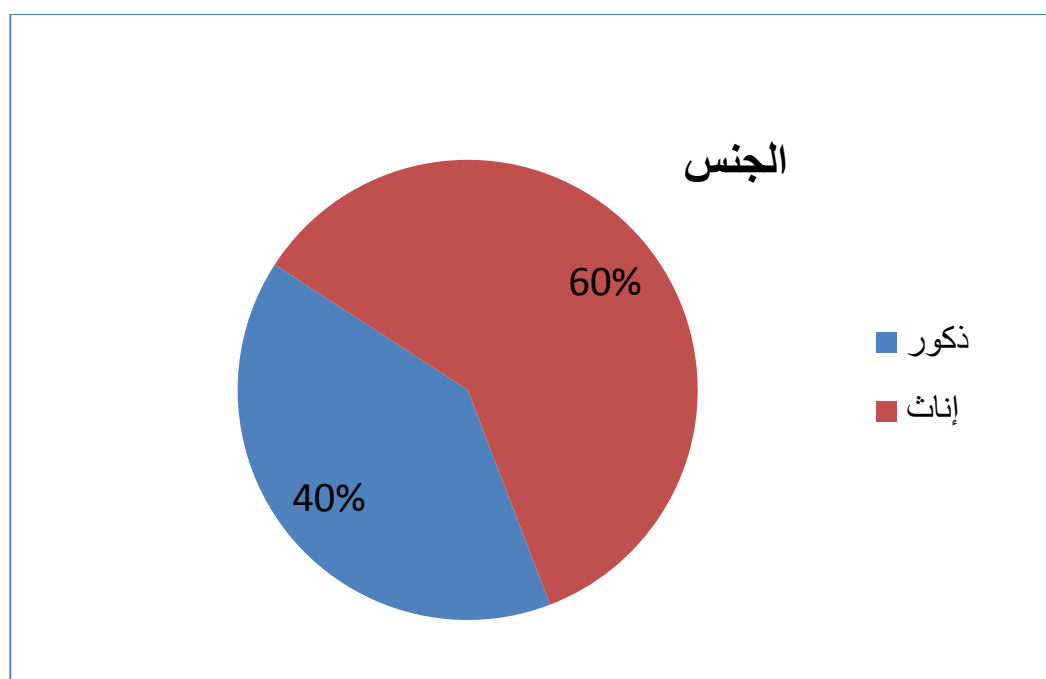
المخطط رقم (2) العمل

ب- الجنس:

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	30	60%
إناث	20	40%
المجموع	50	100%

جدول رقم (4) الجنس

يتبين من البيانات السابقة أن عينة الدراسة تتكون بنسبة 40% منها من الإناث و 60% من الذكور، مما يبين اتجاه الذكور للعمل كمراقبي دخل ومدققي حسابات بنسبة أكبر من الإناث والنسب موضحة بالمخطط التالي:



المخطط رقم (3) الجنس

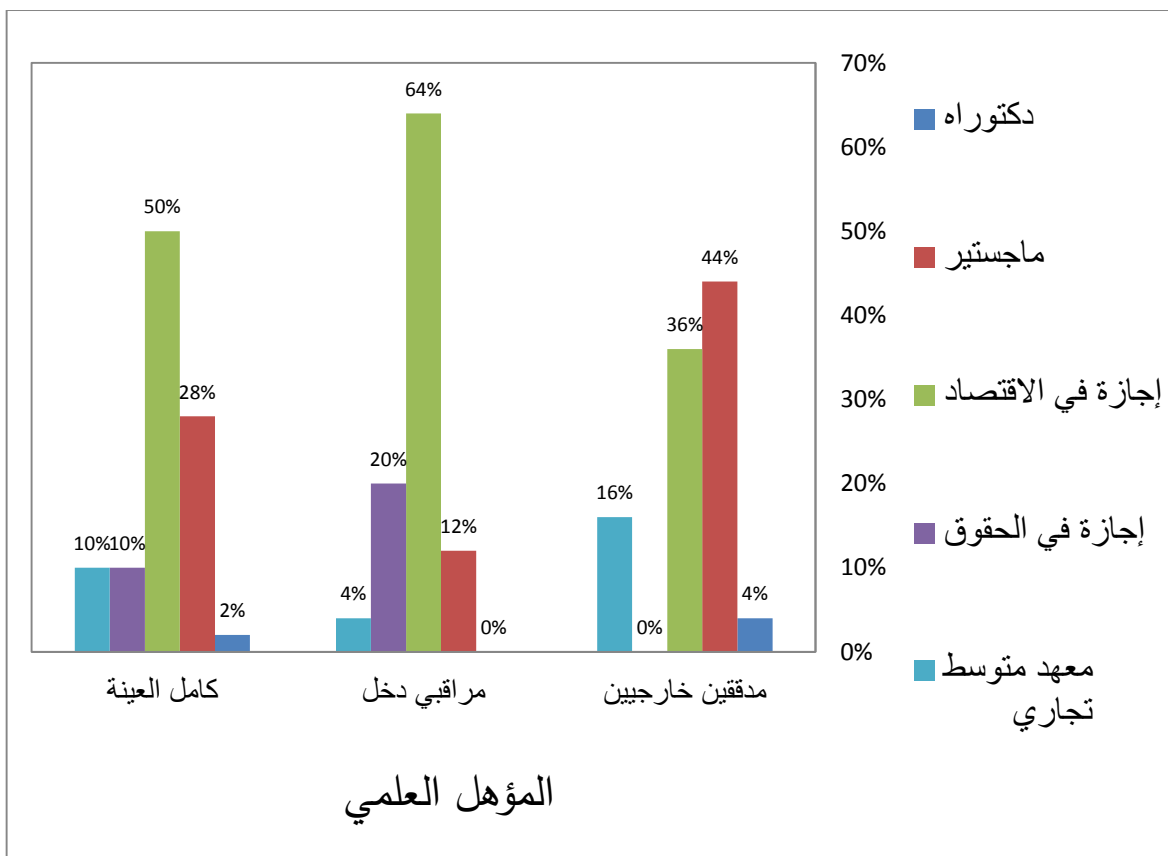
## ت- المؤهل العلمي:

المؤهل العلمي		مدققين خارجيين		مراقبي دخل		الكلبي	
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
دكتوراه	1	4%	0	0%	1	2%	1
ماجستير	11	44%	3	12%	14	28%	14
إجازة في الاقتصاد	9	36%	16	64%	25	50%	25
إجازة في الحقوق	0	0%	5	20%	5	10%	5
معهد متوسط تجاري	4	16%	1	4%	5	10%	5
المجموع	25	100%	25	100%	50	100%	50

جدول رقم(5) المؤهل العلمي

نلاحظ من الجدول السابق ان الغالبية العظمى من افراد العينة هم من حملة الإجازة في الاقتصاد بنسبة (50%)، ويأتي بعدها من حيث العدد حملة درجة الماجستير بنسبة (28%)، ثم وبالنسبة نفسها كل من حملة الاجازة في الحقوق وحملة معهد متوسط تجاري بنسبة (10%)، واخيرا حملة درجة الدكتوراه بنسبة (2%)، ونلاحظ عدم وجود حملة دكتوراه في العينة من مراقبي الدخل وأن أغلب أفراد العينة من فئة مراقبي الدخل هم من حملة إجازة في الاقتصاد كما نلاحظ عدم وجود حملة الإجازة في الحقوق بين أفراد عينة المدققين الخارجيين وأن أكبر نسبة كانت لحملة درجة الماجستير مما يبين أن أفراد العينة مؤهلين بشكل كافٍ وبإمكانهم فهم الاستبانة والإجابة عليها بشكل صحيح والمخطط التالي يوضح نسب هذه المؤهلات العلمية:





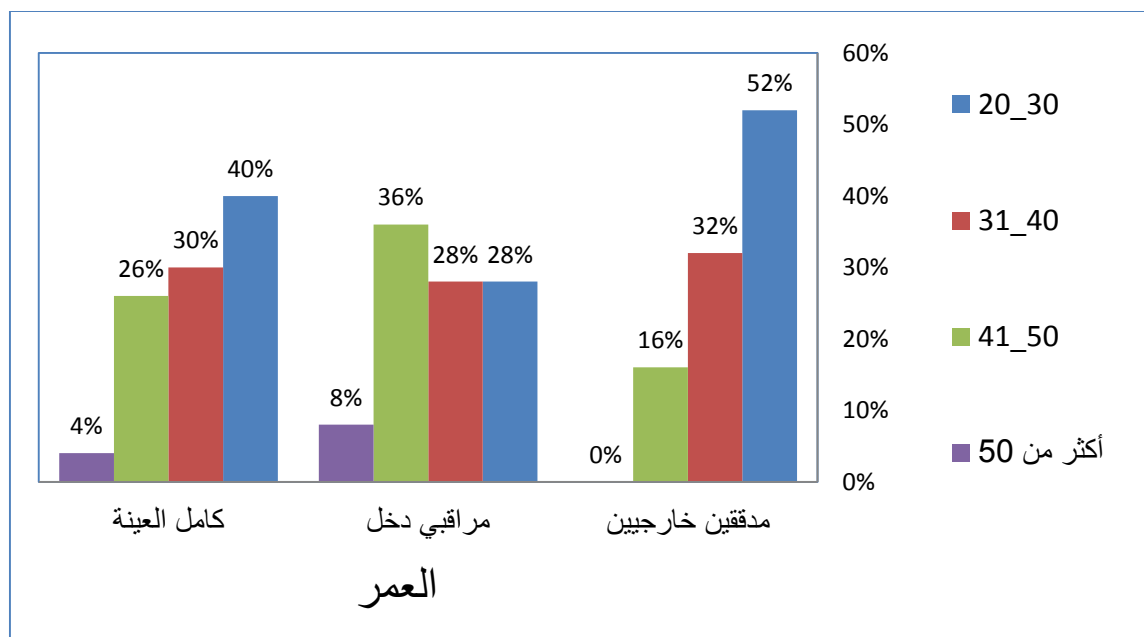
المخطط رقم (4) المؤهل العلمي

### ث - العمر:

العمر		مدققين خارجيين		مراقبي دخل		الكلية	
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
52%	13	28%	7	40%	40		
32%	8	28%	7	30%	30		
16%	4	36%	9	26%	26		
0%	0	8%	2	4%	4		
100%	25	100%	25	100%	50		
المجموع							

جدول رقم (6) العمر

نلاحظ من الجدول السابق أن (40%) من افراد العينة تتراوح أعمارهم ما بين 20\_30، و(30%) منهم تتراوح أعمارهم ما بين 31\_40، يليهم (26%) وهم الذين تتراوح أعمارهم ما بين 41\_50، وأقل نسبة للذين تزيد أعمارهم عن 50 سنة وبذلك نلاحظ أن الغالبية العظمى من أفراد العينة تقع ضمن مرحلة الشباب، وأن معظم أفراد العينة هم في مرحلة العطاء والمخطط التالي يوضح نسب العمر:



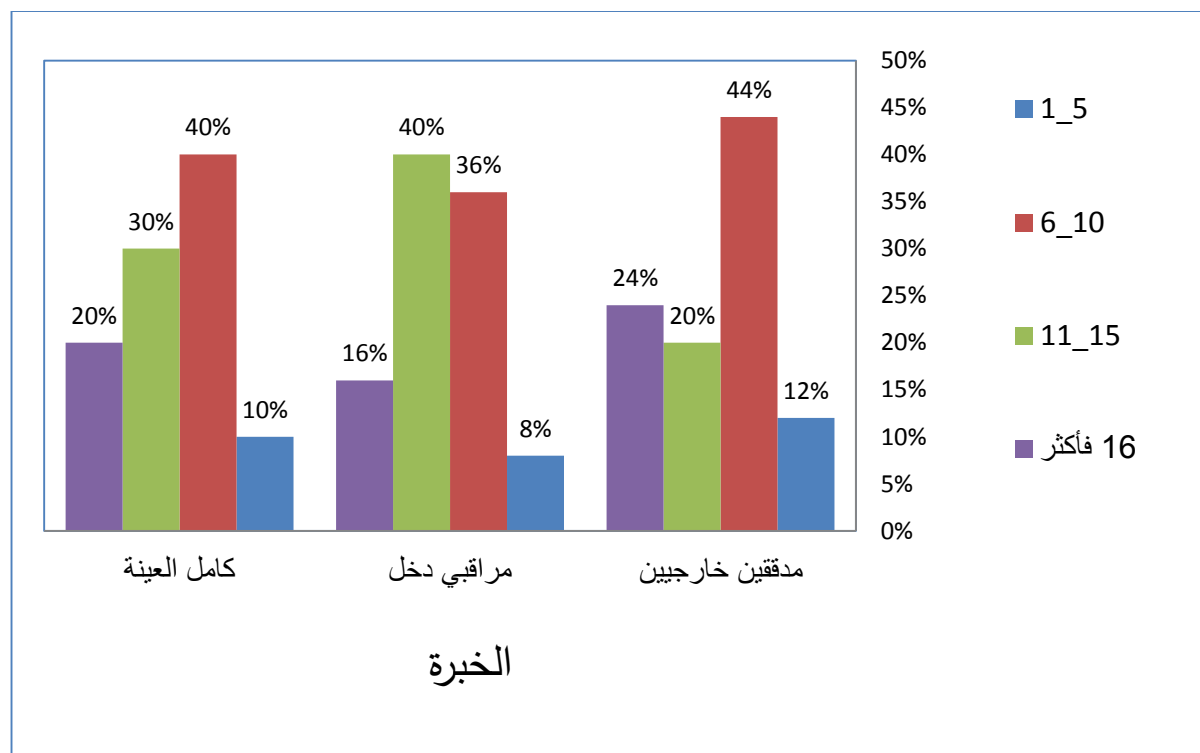
المخطط رقم (5) العمر

### ج- الخبرة:

الكلي		مراقبي دخل		مدققين خارجيين		سنوات الخبرة
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
10%	5	8%	2	12%	3	1_5
40%	20	36%	9	44%	11	6_10
30%	15	40%	10	20%	5	11_15
20%	10	16%	4	24%	6	16 فأكثر
100%	50	100%	25	100%	25	المجموع

جدول رقم (7) الخبرة

نلاحظ من الجدول السابق ان غالبية أفراد العينة تتراوح مدة خبرتهم ما بين 6\_10 سنوات حيث يشكلون ما نسبته 40% من إجمالي العينة، وبعدهم مباشرة بنسبة 30% الذين تتراوح مدة خبرتهم ما بين 11\_15، ثم تأتي فئة الذين تزيد خبرتهم عن 16 سنة بنسبة 20% وأقل نسبة لفئة الأقل من 5 سنوات خبرة وذلك بنسبة 10%، وهذا يشير إلى أن أغلب أفراد العينة هم من المتمرسين وأصحاب الخبرة وتظهر هذه النسب بشكل أوضح بالمخطط التالي:



المخطط رقم (6) الخبرة

ويمكن القول إن مجتمع الدراسة تغلب عليه الصفات الآتية:

- (1) نسبة 60% من أفراد العينة، من الذكور.
- (2) نسبة 50% من أفراد العينة، من حملة الإجازة في الاقتصاد.
- (3) نسبة 40% من أفراد العينة، تقع عمرهم ما بين 20\_30 سنة.
- (4) نسبة 40% من أفراد العينة، تتراوح خبرتهم العملية ما بين 6\_10 سنوات.
- (5) نسبة 50% من أفراد العينة، مراقبو دخل وبنفس النسبة للمدققين الخارجيين.

## ثانياً: تحليل بيانات الدراسة

**1-تحليل بيانات الدراسة المتعلقة بفقرات الفرضية الأولى والتي تنص على " يساهم المدقق الخارجي بشكل فعال في عملية التكاليف الضريبي وتحمل المسؤولية القانونية المترتبة على ذلك":**

أدرج تحت المحور الأول من الاستبانة 27 فقرة ويبين الجدول التالي النتائج التي تم التوصل اليها من وجهة نظر عينة البحث حول مساهمة المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي.

الجدول (8) التحليل الإحصائي للفرضية الأولى

م	الأسئلة	التكرار					التحليل الإحصائي					
		أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة الوسط الحسابي %	قيمة (t)	نتيجة الاختبار رفض أو قبول
1	إن عملية التكلفة الضريبي في سورية لا يمكن ان تتم بدون مدقق خارجي	13	4	3	20	10	2.8	1.5099	53.92	56	-1.29	قبول
2	أعتقد أنه يمكن الاعتماد على عمل المدقق الخارجي بشكل كامل في عملية التكلفة الضريبي	7	32	8	2	1	3.84	0.7838	20.41	76.8	10.44	رفض
3	إن عمل المدقق الخارجي لكافة البيانات الضريبية يدعم عملية التكلفة الضريبي ويزيدها مصداقية من خلال ضمان التطابق بين القوائم المالية والبيانات الضريبية	37	11	1	0	1	4.66	0.7102	15.24	93.2	22.78	رفض
4	إن إلزام نفس المدقق الخارجي باعتماد البيان الضريبي يزيد من فعالية عملية التكلفة الضريبي	37	13	0	0	0	4.74	0.4386	9.25	94.8	38.66	رفض
5	إن العقوبات الجزائية كافية لردع المدققين الخارجيين من التستر على مخالفات ضريبية	9	30	10	1	0	3.94	0.6755	17.14	78.8	13.56	رفض
6	يمكن للمدقق الخارجي أن يقوم بالاطلاع على جميع الأمور الضريبية	14	17	7	6	6	3.54	1.3298	37.56	70.8	3.95	رفض
7	إن المدقق الخارجي يولي الأمور الضريبية الاهتمام الكافي	15	25	8	1	1	4.04	0.8475	20.97	80.8	11.95	رفض
8	إن تقرير المدقق الخارجي يتعرض بشكل كافي للأمور والقضايا الضريبية	12	26	10	2	0	3.96	0.7735	19.53	79.2	12.09	رفض
9	لا يوجد أمور تتعلق بقضايا ضريبية لا يمكن للمدقق اكتشافها	12	22	13	2	1	3.84	0.9024	23.5	76.8	9.07	رفض
10	هناك التزام تام بقواعد السلوك المهني من المدقق الخارجي عند القيام بعملية التدقيق الخارجي بقصد الوصول إلى بيانات ضريبية صحيحة	21	25	4	0	0	4.34	0.62	14.28	86.8	21.06	رفض
11	إن المدقق الخارجي يتمتع بالخبرة الكافية فيما يتعلق بالضرائب	18	20	8	3	1	4.02	0.9693	24.11	80.4	10.25	رفض
12	هناك علاقة طردية بين خبرة المدقق الخارجي والضريبية وتفضيل المساهمين لاختياره من بين المدققين	16	29	0	1	0	4.3043	0.5849	13.58	86.08	21.73	رفض
13	هناك علاقة طردية بين خبرة المدقق الخارجي بقوانين الضرائب وحصول عملية تدقيق خارجي ناجحة	26	21	2	1	0	4.44	0.6681	15.04	88.8	21	رفض
14	إن سمعة المدقق الخارجي الضريبية تؤثر على مراقبي الدخل	23	13	13	0	1	4.14	0.9382	22.66	82.8	11.84	رفض

15	إن المدقق الخارجي يمنح المساهمين الطمأنينة فيما يتعلق بالالتزام المنشأة الضريبي	19	26	4	1	0	4.26	0.6873	16.13	85.2	17.86	رفض
16	إن كون المدقق الخارجي مستقلاً يمنح الإدارة الطمأنينة إلى صحة التكاليف الضريبي	21	27	1	1	0	4.36	0.6248	14.33	87.2	21.21	رفض
17	إن المدقق الخارجي يتمتع بالوعي الضريبي الكافي	6	19	18	5	2	3.44	0.9624	27.97	68.8	4.45	رفض
18	إن المدقق الخارجي أكثر قدرة على الوصول للمخالفات الضريبية من مراقبي الدخل	16	28	5	0	1	4.16	0.7578	18.21	83.2	14.91	رفض
19	إن المدقق الخارجي أكثر انحيازاً للمكلف من الدوائر المالية فيما يتعلق بالأمر الضريبية	13	24	5	7	1	3.82	1.0332	27.04	76.4	7.73	رفض
20	إن مسؤولية حماية المال العام من التهرب الضريبي يقع على عاتق المدقق الخارجي	27	20	2	1	0	4.46	0.6696	15.01	89.2	21.25	رفض
21	إن من بين أهداف التدقيق الخارجي الحد من التهرب الضريبي	25	21	4	0	0	4.42	0.6352	14.37	88.4	21.78	رفض
22	إن نجاح التدقيق الخارجي يرتبط بمدى اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والانحرافات الجوهرية في البيانات الضريبية	11	34	5	0	0	4.12	0.5528	13.41	82.4	19.74	رفض
23	يتم التنسيق فيما بين القائمين بعملية التدقيق الخارجي والدوائر المالية لوضع حلول استراتيجية وتدابير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهري الغش والتهرب الضريبي	16	25	7	2	0	4.1	0.781	19.04	82	13.72	رفض
24	إن بإمكان المدقق الخارجي أن يوضح نقاط بالقانون الضريبي والتي تسبب مشاكل كبيرة للمكلفين بالضريبة وبالتالي يساهم في تحسين الالتزام الضريبي مستقبلاً	25	16	8	0	1	4.28	0.8726	20.39	85.6	14.29	رفض
25	أعتقد أنه يمكن أن يعمل برنامج التدقيق الخارجي على توعية المكلفين بالضريبة وبالتالي تحسين مصداقية بياناتهم الضريبية	30	14	6	0	0	4.48	0.6997	15.61	89.6	20.61	رفض
26	هناك علاقة طردية بين التدقيق الخارجي والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وبالتالي صحة بياناتهم	20	28	2	0	0	4.36	0.5571	12.77	87.2	23.79	رفض
27	يمكن تفعيل دور المدقق الخارجي ليساهم بشكل أكبر في عملية التكاليف الضريبي	46	3	1	0	0	4.9	0.3605	7.35	98	51.36	رفض
	العام						4.1389	0.9166	22.14	82.77	12.11	رفض

## الجدول (9) التحليل الإحصائي للفقرة (1) من المحور الأول

إن عملية التكلفة الضريبية في سورية لا يمكن ان تتم بدون مدقق خارجي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً لا وافقاً	لا وافقاً	م وافقاً	وافقاً	ت وافقاً
قبول	-1.29	56	53.92	1.5099	2.8	10	20	3	4	13

كانت درجة موافقة المستجيبين على الفقرة (1) الخاصة بإمكانية قيام تكلفة ضريبية بدون تدقيق خارجي (56%)، وهي أدنى درجة موافقة في المحور الأول من الاستبانة، وبخصوص هذه الفقرة كان رأي مجموعة من المستجيبين من العينة أن التكاليف الضريبية يمكن أن تقوم بها الدوائر المالية من دون تدقيق خارجي بسبب اعتقاد البعض منهم بأن التكلفة الضريبية هو من صلاحيات السلطة وأن لها حرية الاختيار ما بين الاعتماد على المدقق الخارجي من عدمه.

## الجدول (10) التحليل الإحصائي للفقرة (2) من المحور الأول

أعتقد أنه يمكن الاعتماد على عمل المدقق الخارجي بشكل كامل في عملية التكلفة الضريبية										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً لا وافقاً	لا وافقاً	م وافقاً	وافقاً	ت وافقاً
رفض	10.44	76.8	20.41	0.7838	3.84	1	2	8	32	7

فيما يتعلق بالفقرة (2) الخاصة بإمكانية الاعتماد على عمل المدقق الخارجي بشكل كامل في عملية التكلفة الضريبية نلاحظ أن الاجابات أغلبها تركزت ما بين محايد وأوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (3.84) بمعامل اختلاف (20.41%) وبنسبة موافقة (76.8%)، وهذا يدل على درجة المصادقية التي حصلت عليها المهنة في هذا المجال.

## الجدول (11) التحليل الإحصائي للفقرة (3) من المحور الأول

إن عمل المدقق الخارجي لكافة البيانات الضريبية يدعم عملية التكلفة الضريبية ويزيدها مصداقية من خلال ضمان التطابق بين القوائم المالية والبيانات الضريبية										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً لا وافقاً	لا وافقاً	م وافقاً	وافقاً	ت وافقاً
رفض	22.78	93.2	15.24	0.7102	4.66	1	0	1	11	37

فيما يتعلق بالفقرة (3) الخاصة بدعم عمل المدقق الخارجي للتكليف الضريبي وإضفاء الثقة على البيانات الضريبية من خلال ضمان التطابق بين القوائم المالية والبيان الضريبي نلاحظ أن الاجابات أغلبها تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.66) بمعامل اختلاف (15.24%) وبنسبة موافقة (93.2%)، وهذا يدل على أن المدقق الخارجي وحسب رأي العينة المبحوثة هو الأقرب إلى القوائم المالية وأن بإمكانه ضمان هذا التطابق ما بين القوائم المالية والبيان الضريبي.

#### الجدول (12) التحليل الإحصائي للفقرة (4) من المحور الأول

إن إلزام نفس المدقق الخارجي باعتماد البيان الضريبي يزيد من فعالية عملية التكليف الضريبي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف%	نسبة الوسط الحسابي%	الوسط	قيمة (t)	نتيجة الاختبار	مطلقاً أو رفضاً	مطلقاً أو رفضاً	مطلقاً أو رفضاً	مطلقاً أو رفضاً
4.74	0.4386	9.25	94.8	38.66	38.66	رفض	0	0	0	13
						رفض				37

فيما يتعلق بالفقرة (4) الخاصة بإمكانية تفعيل عملية التكليف الضريبي من خلال إلزام نفس المدقق الخارجي للشركة باعداد واعتماد البيان الضريبي نلاحظ أن الاجابات أغلبها تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.74) بمعامل اختلاف (9.25%) وبنسبة موافقة (94.8%)، وهذا يدل على تفضيل العينة المبحوثة لاعتماد البيان الضريبي من المدقق الخارجي نفسه وعدم ترك القرار في ذلك للمكلف وقد يكون ذلك بسبب دراية أفراد العينة بالترابط فيما بين التدقيق الخارجي وإعداد البيانات الضريبية.

#### الجدول (13) التحليل الإحصائي للفقرة (5) من المحور الأول

إن العقوبات الجزائية كافية لردع المدققين الخارجيين من التستر على مخالفات ضريبية										
التحليل الإحصائي						التكرار				
الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف%	نسبة الوسط الحسابي%	الوسط	قيمة (t)	نتيجة الاختبار	مطلقاً أو رفضاً	مطلقاً أو رفضاً	مطلقاً أو رفضاً	مطلقاً أو رفضاً
3.94	0.6755	17.14	78.8	13.56	13.56	رفض	0	1	10	30
						رفض				9

فيما يتعلق بالفقرة (5) المتعلقة بكفاية العقوبات الجزائية لردع المدققين الخارجيين من التستر على مخالفات ضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **محايد و أوافق** حيث بلغ الوسط الحسابي (3.94) بمعامل اختلاف (17.14%) وبنسبة موافقة (78.8%)، وقد يرجع ذلك إلى قلة دراية العينة المبحوثة بتلك العقوبات أو لعدم تطبيقها على نحو واسع.



#### الجدول (14) التحليل الإحصائي للفقرة (6) من المحور الأول

يمكن للمدقق الخارجي أن يقوم بالاطلاع على جميع الأمور الضريبية										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة
رفض	3.95	70.8	37.56	1.3298	3.54	6	6	7	17	14

فيما يتعلق بالفقرة (6) المتعلقة بإمكانية اطلاع المدقق الخارجي على جميع الأمور الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين محايد و أوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (3.54) بمعامل اختلاف (37.56%) وبنسبة موافقة (70.8%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة إلى عدم قدرة الإدارة على حجب أي معلومات عن المدقق الخارجي بما فيها المعلومات المتعلقة بالأمور الضريبية.

#### الجدول (15) التحليل الإحصائي للفقرة (7) من المحور الأول

إن المدقق الخارجي يولي الأمور الضريبية الاهتمام الكافي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة
رفض	11.95	80.8	20.97	0.8475	4.04	1	1	8	25	15

فيما يتعلق بالفقرة (7) المتعلقة بأن المدقق الخارجي يولي لأمور الضريبية الاهتمام الكافي نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين أوافق و أوافق تماماً حيث بلغ الوسط الحسابي (4.04) بمعامل اختلاف (20.97%) وبنسبة موافقة (80.8%)، وقد يرجع ذلك إلى إعتقاد أفراد العينة المبحوثة إلى أن الأمور الضريبية هي من أكثر ما يهتم به المدقق الخارجي.

#### الجدول (16) التحليل الإحصائي للفقرة (8) من المحور الأول

إن تقرير المدقق الخارجي يتعرض بشكل كافي للأمور والقضايا الضريبية										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة
رفض	12.09	79.2	19.53	0.7735	3.96	0	2	10	26	12

فيما يتعلق بالفقرة (8) المتعلقة بكفاية العقوبات الجزائية لردع المدققين الخارجيين من التستر على مخالفات ضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين محايد و أوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (3.96) بمعامل اختلاف (19.53%) وبنسبة موافقة (79.2%)، يلاحظ إعتقاد أفراد العينة المبحوثة بأن الأمور الضريبية

قد لا تكون من بين ما يفصح عنه المدقق الخارجي وقد يرجع ذلك إلى قلة تعرض المدققين الخارجيين للقضايا الضريبية في تقاريرهم.

#### الجدول (17) التحليل الإحصائي للفقرة (9) من المحور الأول

لا يوجد أمور تتعلق بقضايا ضريبية لا يمكن للمدقق اكتشافها										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة
رفض	9.07	76.8	23.5	0.9024	3.84	1	2	13	22	12

فيما يتعلق بالفقرة (9) المتعلقة بعدم وجود أمور تتعلق بقضايا ضريبية لا يمكن للمدقق اكتشافها نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين محايد و أوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (3.84) بمعامل اختلاف (23.5%) وبنسبة موافقة (76.8%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة لصعوبة العملية وتعقيدها وقدرة بعض مدراء الشركات على إخفائها عن أعين المدقق.

#### الجدول (18) التحليل الإحصائي للفقرة (10) من المحور الأول

هناك التزام تام بقواعد السلوك المهني من المدقق الخارجي عند القيام بعملية التدقيق الخارجي بقصد الوصول إلى بيانات ضريبية صحيحة										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة
رفض	21.06	86.8	14.28	0.62	4.34	0	0	4	25	21

فيما يتعلق بالفقرة (10) المتعلقة بالالتزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني من عند القيام بعملية التدقيق الخارجي بقصد الوصول إلى بيانات ضريبية صحيحة نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين أوافق و أوافق تماماً حيث بلغ الوسط الحسابي (4.34) بمعامل اختلاف (14.28%) وبنسبة موافقة (86.8%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة لوعي المدققين الخارجيين وارتباط المراجعة المالية بالبيانات الضريبية والمصادقية التي حصل عليها المدققون الخارجيون في هذا المجال.

### الجدول (19) التحليل الإحصائي للفقرة (11) من المحور الأول

إن المدقق الخارجي يتمتع بالخبرة الكافية فيما يتعلق بالضرائب										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً وافق	وافق	إد	وافق	وافق
رفض	10.25	80.4	24.11	0.9693	4.02	1	3	8	20	18

فيما يتعلق بالفقرة (11) المتعلقة بتمتع المدقق الخارجي بالخبرة الكافية فيما يتعلق بالضرائب نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.02) بمعامل اختلاف (24.11%) وبنسبة موافقة (80.4%)، يلاحظ إعتقاد أفراد العينة المبحوثة بأن خبرة المدقق الخارجي بالأمور الضريبية كافية وقد يرجع ذلك إلى التأهيل العلمي والعملية الذي يتمتع به المدققون الخارجيون فيما يتعلق بالأمور الضريبية.

### الجدول (20) التحليل الإحصائي للفقرة (12) من المحور الأول

هناك علاقة طردية بين خبرة المدقق الخارجي الضريبية وتفضيل المساهمين لاختياره من بين المدققين										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً وافق	وافق	إد	وافق	وافق
رفض	21.73	86.08	13.58	0.5849	4.3043	0	1	0	29	16

فيما يتعلق بالفقرة (12) المتعلقة بوجود علاقة طردية بين خبرة المدقق الخارجي الضريبية وتفضيل المساهمين لاختياره من بين المدققين نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.30) بمعامل اختلاف (13.58%) وبنسبة موافقة (86.08%)، يلاحظ إعتقاد أفراد العينة المبحوثة بأن خبرة المدقق الخارجي بالأمور الضريبية هي أكثر ما يهتم به المساهمون عند اختيارهم للمدقق الخارجي وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة أن خبرة وكفاءة المدقق بالأمور الضريبية هي أكثر ما يجب على المدققين الخارجيين الاهتمام به.

### الجدول (21) التحليل الإحصائي للفقرة (13) من المحور الأول

هناك علاقة طردية بين خبرة المدقق الخارجي بقوانين الضرائب وحصول عملية تدقيق خارجي ناجحة										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً وافق	وافق	إد	وافق	وافق
رفض	21	88.8	15.04	0.6681	4.44	0	1	2	21	26

فيما يتعلق بالفقرة (13) بوجود علاقة طردية بين خبرة المدقق الخارجي بقوانين الضرائب وحصول عملية تدقيق خارجي ناجحة نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.44) بمعامل اختلاف (15.04%) وبنسبة موافقة (88.8%)، وقد يرجع ذلك إلى اعتقاد أفراد العينة المبحوثة بوجود ترابط ما بين اكتشاف المخالفات الضريبية وما بين غش الإدارة وأن التلاعب الضريبي هو أثر ما يلجأ إليه مدراء الشركات لتحسين الوضع المالي للشركة.

#### الجدول (22) التحليل الإحصائي للفقرة (14) من المحور الأول

إن سمعة المدقق الخارجي الضريبية تؤثر على مراقبي الدخل										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	أولاً	ثانياً	ثالثاً
رفض	11.84	82.8	22.66	0.9382	4.14	1	0	13	13	23

فيما يتعلق بالفقرة (14) المتعلقة سمعة المدقق الخارجي الضريبية تؤثر على مراقبي الدخل نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.14) بمعامل اختلاف (22.66%) وبنسبة موافقة (82.8%)، وقد يرجع ذلك إلى المصادقية التي حصل عليها المدقق الخارجي حتى بين مراقبي الدخل وقد يؤدي ذلك إلى إهمال مراقبي الدخي لعملهم عند وجود مدقق خارجي ذو سمعة ضريبية جيدة.

#### الجدول (23) التحليل الإحصائي للفقرة (15) من المحور الأول

إن المدقق الخارجي يمنح المساهمين الطمأنينة فيما يتعلق بالتزام المنشأة الضريبية										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	أولاً	ثانياً	ثالثاً
رفض	17.86	85.2	16.13	0.6873	4.26	0	1	4	26	19

فيما يتعلق بالفقرة (15) المتعلقة بمنح المدقق الخارجي المساهمين للطمأنينة فيما يتعلق بالتزام المنشأة الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.26) بمعامل اختلاف (16.13%) وبنسبة موافقة (85.2%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد لعينة إلى الدور الذي تلعبه عملية المراجعة من جهة إلزام المنشأة بالقوانين والأنظمة بما فيها القوانين والأنظمة الضريبية.

### الجدول (24) التحليل الإحصائي للفقرة (16) من المحور الأول

إن كون المدقق الخارجي مستقلاً يمنح الإدارة الطمأنينة إلى صحة التكاليف الضريبي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أوافق	مطلقاً أوافق	إدراك	أوافق	أوافق
رفض	21.21	87.2	14.33	0.6248	4.36	0	1	1	27	21

فيما يتعلق بالفقرة (16) المتعلقة بأن كون المدقق الخارجي مستقلاً يمنح الإدارة الطمأنينة إلى صحة التكاليف الضريبي نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.36) بمعامل اختلاف (14.33%) وبنسبة موافقة (87.2%)، وقد يرجع ذلك إلى وجود ضعف بالثقة ما بين الدوائر المالية والإدارة وإجبارية وجود طرف محايد كالمدقق الخارجي في هذه العملية ليزيل أسباب التوتر والخلاف.

### الجدول (25) التحليل الإحصائي للفقرة (17) من المحور الأول

إن المدقق الخارجي يتمتع بالوعي الضريبي الكافي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أوافق	مطلقاً أوافق	إدراك	أوافق	أوافق
رفض	4.45	68.8	27.97	0.9624	3.44	2	5	18	19	6

فيما يتعلق بالفقرة (17) المتعلقة بكفاية بالوعي الضريبي لدى المدققين الخارجيين نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين **محايد و أوافق** حيث بلغ الوسط الحسابي (3.44) بمعامل اختلاف (27.97%) وبنسبة موافقة (68.8%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة لوجود تحيز لدى المدقق لجهة المكلف فيما يتعلق بالأمور الضريبية.

### الجدول (26) التحليل الإحصائي للفقرة (18) من المحور الأول

إن المدقق الخارجي أكثر قدرة على الوصول للمخالفات الضريبية من مراقبي الدخل										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أوافق	مطلقاً أوافق	إدراك	أوافق	أوافق
رفض	14.91	83.2	18.21	0.7578	4.16	1	0	5	28	16

فيما يتعلق بالفقرة (17) المتعلقة بقدرة المدقق الخارجي على الوصول للمخالفات الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.16) بمعامل اختلاف (18.21%)

وبنسبة موافقة (83.2%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة لخبرة المدقق الخارجي وكفاءة عملية التدقيق الخارجي ككل في هذا المجال.

#### الجدول (27) التحليل الإحصائي للفقرة (19) من المحور الأول

إن المدقق الخارجي أكثر انحيازاً للمكلف من الدوائر المالية فيما يتعلق بالأمور الضريبية						التكرار				
التحليل الإحصائي						مطلقاً أو وافقاً	وافقاً	إلى حد بعض	بعض الحدود	مطلقاً أو وافقاً
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي					
رفض	10.44	76.8	20.41	0.7838	3.84	1	2	8	32	7

بخصوص الفقرة (19) أظهرت نتيجة التحليل الإحصائي وجود اتفاق بين معظم المستجيبين من العينة بخصوص انحياز المدقق الخارجي للمكلف أكثر من الدوائر المالية حيث بلغ الوسط الحسابي (3.82) وهذا يمثل نسبة موافقة (76.4%) وبمعامل اختلاف (27.04%) وتشير هذه النتيجة مع صحة التكاليف الضريبية الصادرة عن المدققين الخارجيين إلى وجود اعتراف وإقرار من معظم المستجيبين من العينة باستقلال المدقق الخارجي وتجاوز الدوائر المالية بالتكاليف الذي يمكن أن يحصل في حال غيابه.

#### الجدول (28) التحليل الإحصائي للفقرة (20) من المحور الأول

إن مسؤولية حماية المال العام من التهرب الضريبي يقع على عاتق المدقق الخارجي						التكرار				
التحليل الإحصائي						مطلقاً أو وافقاً	وافقاً	إلى حد بعض	بعض الحدود	مطلقاً أو وافقاً
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي					
رفض	21.25	89.2	15.01	0.6696	4.46	0	1	2	20	27

فيما يتعلق بالفقرة (20) المتعلقة بمسؤولية المدقق الخارجي عن حماية المال العام من التهرب الضريبي نجد أن أغلب الإجابات تركزت ما بين أوافق وأوافق تماماً حيث بلغ الوسط الحسابي (4.46) بمعامل اختلاف (15.01%) وبنسبة موافقة (89.2%)، وقد يرجع ذلك إلى المسؤولية الكبيرة التي يلقيها المجتمع على المدقق الخارجي وإدراك أفراد العينة لذلك.

### الجدول (29) التحليل الإحصائي للفقرة (21) من المحور الأول

إن من بين أهداف التدقيق الخارجي الحد من التهرب الضريبي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً وافقاً	مطلقاً مرفوضاً	إجمالي	وافقاً	مرفوضاً
رفض	21.78	88.4	14.37	0.6352	4.42	0	0	4	21	25

فيما يتعلق بالفقرة (21) المتعلقة بأن من بين أهداف التدقيق الخارجي الحد من التهرب الضريبي نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.42) بمعامل اختلاف (14.37%) وبنسبة موافقة (88.4%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة لدور المدقق الخارجي في ردع الإدارة عن الغش والغش الضريبي بشكل خاص.

### الجدول (30) التحليل الإحصائي للفقرة (22) من المحور الأول

إن نجاح التدقيق الخارجي يرتبط بمدى اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والانحرافات الجوهرية في البيانات الضريبية										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً وافقاً	مطلقاً مرفوضاً	إجمالي	وافقاً	مرفوضاً
رفض	19.74	82.4	13.41	0.5528	4.12	0	0	5	34	11

فيما يتعلق بالفقرة (22) المتعلقة بوجود ارتباط ما بين نجاح التدقيق الخارجي واكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والانحرافات الجوهرية في البيانات الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.12) بمعامل اختلاف (13.41%) وبنسبة موافقة (82.4%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة لوجود ترابط ما بين البيانات المالية والبيانات الضريبية وأن الأخطاء والانحرافات الجوهرية بالبيانات الضريبية ستنتهي بشكل حتمي إلى البيانات المالية.

### الجدول (31) التحليل الإحصائي للفقرة (23) من المحور الأول

يتم التنسيق فيما بين القائمين بعملية التدقيق الخارجي والدوائر المالية لوضع حلول استراتيجية وتدابير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً وافقاً	مطلقاً مرفوضاً	إجمالي	وافقاً	مرفوضاً
رفض	13.72	82	19.04	0.781	4.1	0	2	7	25	16

فيما يتعلق بالفقرة (23) المتعلقة بوجود تنسيق فيما بين القائمين بعملية التدقيق الخارجي والدوائر المالية لوضع حلول استراتيجية وتدابير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي نجد أن أغلب

الاجابات تركزت مابين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.1) بمعامل اختلاف (19.04%) وبنسبة موافقة (82%)، وقد يرجع ذلك إلى الدور الذي لعبته الدوائر المالية وجمعية المحاسبين القانونيين السوريين في الآونة الأخيرة في إيجاد حلول لقضايا ضريبية مختلف عليها وتعميمها على كل من مراقبي الدخل والمدققين الخارجيين.

### الجدول (32) التحليل الإحصائي للفقرة (24) من المحور الأول

إن بإمكان المدقق الخارجي أن يوضح نقاط بالقانون الضريبي والتي تسبب مشاكل كبيرة للمكلفين بالضريبة وبالتالي يُسهم في تحسين الالتزام الضريبي مستقبلاً						التكرار				
الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف%	نسبة الوسط الحسابي%	قيمة (t)	نتيجة الاختبار رفض أو قبول	مطلقاً أو رافقاً	مرفقاً	أبداً	مرفقاً	مطلقاً أو رافقاً
4.28	0.8726	20.39	85.6	14.29	رفض	1	0	8	16	25

فيما يتعلق بالفقرة (24) المتعلقة بإمكانية توضيح المدقق الخارجي لنقاط بالقانون الضريبي والتي تسبب مشاكل كبيرة للمكلفين بالضريبة وبالتالي يُسهم في تحسين الالتزام الضريبي مستقبلاً نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.28) بمعامل اختلاف (20.39%) وبنسبة موافقة (85.6%)، وقد يرجع ذلك إلى الدور الذي لعبه المدقق الخارجي في مجال الاستشارات الضريبية والتي أدت إلى إزالة كثير من اللبس والغموض بالقوانين الضريبية وأسهمت بشكل فعال في التقليل من المنازعات الضريبية.

### الجدول (33) التحليل الإحصائي للفقرة (25) من المحور الأول

أعتقد أنه يمكن أن يعمل برنامج التدقيق الخارجي على توعية المكلفين بالضريبة وبالتالي تحسين مصداقية بياناتهم الضريبية						التكرار				
الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف%	نسبة الوسط الحسابي%	قيمة (t)	نتيجة الاختبار رفض أو قبول	مطلقاً أو رافقاً	مرفقاً	أبداً	مرفقاً	مطلقاً أو رافقاً
4.48	0.6997	15.61	89.6	20.61	رفض	0	0	6	14	30

فيما يتعلق بالفقرة (25) المتعلقة بإمكانية أن يعمل برنامج التدقيق الخارجي على توعية المكلفين بالضريبة وبالتالي تحسين مصداقية بياناتهم الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.48) بمعامل اختلاف (15.61%) وبنسبة موافقة (89.6%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة إلى الاستجابة الواضحة من الإدارة للمدقق الخارجي في مختلف القضايا في معرض تدقيقه



للشركة بما فيها التوعية الضريبية ووجود علاقة قوية ما بين المدقق والمدراء وأن المدقق الخارجي هو الأقدر على تحقيق هذه التوعية.

#### الجدول (34) التحليل الإحصائي للفقرة (26) من المحور الأول

هناك علاقة طردية بين التدقيق الخارجي والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وبالتالي صحة بياناتهم										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة
رفض	23.79	87.2	12.77	0.5571	4.36	0	0	2	28	20

فيما يتعلق بالفقرة (26) المتعلقة بوجود علاقة طردية بين التدقيق الخارجي والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وبالتالي صحة بياناتهم نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.63) بمعامل اختلاف (12.77%) وبنسبة موافقة (87.2%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة إلى ضرورة وجود رقابة من أجل تحسين الالتزام الطوعي وأن المدقق الخارجي هو الأقدر على تحقيق هذه الرقابة.

#### الجدول (35) التحليل الإحصائي للفقرة (27) من المحور الأول

يمكن تفعيل دور المدقق الخارجي ليساهم بشكل أكبر في عملية التكليف الضريبي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة
رفض	51.36	98	7.35	0.3605	4.9	0	0	1	3	46

- حصلت الفقرة (27) المتعلقة بإمكانية تفعيل دور المدقق الخارجي ليساهم بشكل أكبر في عملية التكليف الضريبي على أعلى نسبة موافقة وقدرها (98%)، الأمر الذي جعلها في المرتبة الأولى من حيث الأهمية حيث كان رأي أغلب المستجيبين من العينة بأن الارتباط الواضح بين عملية التدقيق الخارجي والضريبة يمكن أن يتم استغلاله في عملية التكليف الضريبي بشكل أكبر مما هو عليه الآن مما يدل على تقصير الجهات المعنية في هذا الجانب.

## 2- تحليل بيانات الدراسة المتعلقة بفقرات الفرضية الثانية والتي تنص على " تعتمد الدوائر المالية على البيان الضريبي المعتمد من قبل المدقق الخارجي في عملية التكليف الضريبي":

تناول المحور الثاني من الاستبانة 9 فقرات ذات الصلة باعتماد الدوائر المالية على البيان الضريبي ودعمها لعملية التكليف الطوعي وكفاية البيان الضريبي في تحديد قيمة الضريبة ويبين الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينة البحث.

الجدول (36) التحليل الإحصائي للفرضية الثانية

م	الأسئلة	التكرار									التحليل الإحصائي				
		أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة الوسط الحسابي %	قيمة (t)	نتيجة الاختبار رفض أو قبول			
1	إن عملية التكلفة الضريبي المطبقة في الدوائر المالية تسهل التعامل مع البيانات الضريبية للمكلفين وبالتالي اكتشاف الأخطاء والغش	2	3	31	14	0	2.86	0.6931	24.23	57.2	-1.96	قبول			
2	توفر الإدارة الضريبية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بتقديم البيان الضريبي بجميع مراحله	7	5	15	20	3	2.86	1.1315	39.56	57.2	-1.2	قبول			
3	إن من بين أهداف الإدارة الضريبية الاعتماد على البيانات الضريبية المدققة بشكل كامل	1	6	32	6	5	2.84	0.8333	29.34	56.8	-1.87	قبول			
4	يتم الاعتماد على البيان الضريبي غير المختوم في عملية التكلفة الضريبي	4	14	6	23	3	2.86	1.1315	39.56	57.2	-1.2	قبول			
5	إن البيان الضريبي المطبق حالياً يحوي المعلومات الكافية التي تمكن من حساب الضريبة	10	4	7	27	2	2.86	1.2491	43.67	57.2	-1.09	قبول			
6	إن البيان الضريبي هو الأساس في تحديد الضريبة الواجبة الاقتطاع	9	3	14	21	3	2.88	1.1939	41.45	57.6	-0.97	قبول			
7	يتم الاعتماد على رقم التكلفة الموجود في البيان الضريبي بشكل كامل	9	4	14	18	3	2.9200	1.1973	41.00	58.40	-0.65	قبول			
8	لا تزداد الضريبة المقطوعة عن المذكورة في البيان في أغلب الأحوال	3	7	25	15	0	2.96	0.8236	27.82	59.2	-0.47	قبول			
9	هناك إلزام كامل من السلطات التشريعية لمراقب الدخل بالاعتماد على البيان الضريبي	6	10	4	27	3	2.78	1.1881	42.73	55.6	-1.8	قبول			
	العام						2.8727	1.0687	37.2	57.4	-1.16	قبول			

### الجدول (37) التحليل الإحصائي للفقرة (1) من المحور الثاني

إن عملية التكلفة الضريبية المطبقة في الدوائر المالية تسهل التعامل مع البيانات الضريبية للمكلفين وبالتالي اكتشاف الأخطاء والغش										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً
قبول	-1.96	57.2	24.23	0.6931	2.86	0	14	31	3	2

فيما يتعلق بالفقرة (1) المتعلقة بتسهيل عملية التكلفة الضريبية المطبقة في الدوائر المالية للتعامل مع البيانات الضريبية للمكلفين وبالتالي اكتشاف الأخطاء والغش نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين محايد و لا أوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (2.86) بمعامل اختلاف (24.23%) وبنسبة موافقة (57.2%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة إلى ضعف عملية التكلفة الضريبية ووجود تجاوزات في التكاليف.

### الجدول (38) التحليل الإحصائي للفقرة (2) من المحور الثاني

توفر الإدارة الضريبية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بتقديم البيان الضريبي بجميع مراحله										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً
قبول	-1.2	57.2	39.56	1.1315	2.86	3	20	15	5	7

فيما يتعلق بالفقرة (2) المتعلقة بتوفير الإدارة الضريبية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بتقديم البيان الضريبي بجميع مراحله نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين محايد و لا أوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (2.86) بمعامل اختلاف (39.56%) وبنسبة موافقة (57.2%)، وقد يرجع ذلك إلى وجود ضعف في عملية التكلفة الضريبية ووجود تعقيدات إدارية يمكن التقليل منها.

### الجدول (39) التحليل الإحصائي للفقرة (3) من المحور الثاني

إن من بين أهداف الإدارة الضريبية الاعتماد على البيانات الضريبية المدققة بشكل كامل										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً	مطلقاً أو نسبياً
قبول	-1.87	56.8	29.34	0.8333	2.84	5	6	32	6	1

فيما يتعلق بالفقرة (3) المتعلقة بأن من بين أهداف الإدارة الضريبية الاعتماد على البيانات الضريبية المدققة بشكل كامل نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين محايد ولا أوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (2.84) بمعامل اختلاف (29.34%) وبنسبة موافقة (56.8%)، وقد يرجع ذلك إلى اعتماد الدوائر الضريبية على المراجعة الضريبية التي يقوم بها مراقبو الدخل وقلة الوعي بجدوى التدقيق على أساسا عينة لديها.

#### الجدول (40) التحليل الإحصائي للفقرة (4) من المحور الثاني

يتم الاعتماد على البيان الضريبي غير المختوم في عملية التكاليف الضريبية						التكرار				
التحليل الإحصائي										
الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف%	نسبة الوسط الحسابي%	الوسط	قيمة (t)	نتيجة الاختبار	مطلقاً	مطلقاً	مطلقاً	مطلقاً
2.86	1.1315	39.56	57.2	-1.2	قبول	قبول	3	23	6	14

فيما يتعلق بالفقرة (4) المتعلقة بوجود اعتماد على البيان الضريبي غير المختوم في عملية التكاليف الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين محايد ولا أوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (2.86) بمعامل اختلاف (39.56%) وبنسبة موافقة (57.2%)، وقد يرجع ذلك إلى اعتقاد الدوائر الضريبية بأن المكلفين الذين لا يقومون باعتماد بياناتهم هم الأكثر اتجاها نحو التهرب.

#### الجدول (41) التحليل الإحصائي للفقرة (5) من المحور الثاني

إن البيان الضريبي المطبق حالياً يحوي المعلومات الكافية التي تمكن من حساب الضريبة										
التحليل الإحصائي						التكرار				
الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف%	نسبة الوسط الحسابي%	الوسط	قيمة (t)	نتيجة الاختبار	مطلقاً	مطلقاً	مطلقاً	مطلقاً
2.86	1.2491	43.67	57.2	-1.09	قبول	قبول	2	27	7	4

فيما يتعلق بالفقرة (5) المتعلقة بأن البيان الضريبي المطبق حالياً يحوي المعلومات الكافية التي تمكن من حساب الضريبة بوجود اعتماد على البيان الضريبي غير المختوم في عملية التكاليف الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين محايد ولا أوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (2.86) بمعامل اختلاف (39.56%) وبنسبة موافقة (57.2%)، وقد يرجع ذلك إلى ضعف النماذج المطبقة حالياً.

#### الجدول (42) التحليل الإحصائي للفقرة (6) من المحور الثاني

إن البيان الضريبي هو الأساس في تحديد الضريبة الواجبة الاقتطاع										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً لا وافق	م وافق	م إدراك	أوافق	توافق
قبول	-0.97	57.6	41.45	1.1939	2.88	3	21	14	3	9

فيما يتعلق بالفقرة (6) المتعلقة بأن البيان الضريبي هو الأساس في تحديد الضريبة الواجبة الاقتطاع نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين محايد ولا أوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (2.88) بمعامل اختلاف (41.45%) وبنسبة موافقة (57.6%)، وقد يرجع ذلك إلى اعتماد الدوائر الضريبية على المراجعة الضريبية ومراقبي الدخل وإهمالهم لمعلومات البيان الضريبي.

#### الجدول (43) التحليل الإحصائي للفقرة (7) من المحور الثاني

يتم الاعتماد على رقم التكلفة الموجود في البيان الضريبي بشكل كامل										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً لا وافق	م وافق	م إدراك	أوافق	توافق
قبول	-0.65	58.40	41.00	1.1973	2.9200	3	18	14	4	9

فيما يتعلق بالفقرة (7) المتعلقة باعتماد الدوائر الضريبية على رقم التكلفة الموجود في البيان الضريبي بشكل كامل نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين محايد ولا أوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (2.92) بمعامل اختلاف (41.0%) وبنسبة موافقة (58.40%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك أفراد العينة لأهمية عمليات التدقيق السابقة لاعتماد البيان الضريبي حيث تشكل الأساس في تحديد الضريبة لأن عملية التكلفة الضريبي لا تتم بدون شهادة تدقيق ومراجعة ضريبية.

#### الجدول (44) التحليل الإحصائي للفقرة (8) من المحور الثاني

لا تزداد الضريبة المقتطعة عن المذكورة في البيان في أغلب الأحوال										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	نسبة الوسط الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً لا وافق	م وافق	م إدراك	أوافق	توافق
قبول	-0.47	59.2	27.82	0.8236	2.96	0	15	25	7	3

فيما يتعلق بالفقرة (7) المتعلقة بعدم ازدياد الضريبة المقطوعة عن المذكورة في البيان في أغلب الأحوال نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين محاييد ولا أوافق حيث بلغ الوسط الحسابي (2.96) بمعامل اختلاف (27.82%) وبنسبة موافقة (59.2%)، وقد يرجع ذلك إلى ملاحظة أفراد العينة لتكرار ظاهرة ازدياد الضريبة المقطوعة عن المصرح بها باستمرار.

#### الجدول (45) التحليل الإحصائي للفقرة (9) من المحور الثاني

هناك إلزام كامل من السلطات التشريعية لمراقب الدخل بالاعتماد على البيان الضريبي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف%	نسبة الوسط الحسابي%	الوسط	قيمة (t)	نتيجة الاختبار رفض أو قبول	مطلقاً مطلقاً	مطلقاً مطلقاً	مطلقاً مطلقاً	مطلقاً مطلقاً
2.78	1.1881	42.73	55.6	-1.8	قبول	3	27	4	10	6

كانت درجة موافقة المستجيبين على الفقرة (9) الخاصة بإلزام السلطات لمراقب الدخل بالاعتماد على البيان الضريبي (55.6%)، وهي أدنى درجة موافقة في الجدول، وبخصوص هذه الفقرة كان رأي مجموعة من المستجيبين من العينة أن السلطات لا تلزم المراقبين بالاعتماد على البيان الضريبي بل تترك لهم الحرية في ذلك بسبب اعتقاد بعضهم أن بإمكان مراقب الدخل تجاوز البيان بشكل كامل في حال رغب ذلك.

### 3- تحليل بيانات الدراسة المتعلقة بفقرات الفرضية الثالثة والتي تنص على " يساهم اعتماد

#### الدوائر المالية على البيان الضريبي المدقق في عملية التكلفة الضريبي":

تناول المحور الثالث من الاستبانة 12 فقرة ذات الصلة إمكانية دعم البيان الضريبي لعملية التكلفة الضريبي في حال اعتماده ويبين الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها من وجهة نظر عينة البحث.

الجدول (46) التحليل الإحصائي للفرضية الثالثة

م	الأسئلة	التكرار									التحليل الإحصائي				
		أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة الوسط الحسابي %	قيمة (t)	نتيجة الاختبار رفض أو قبول			
1	إن اشتراط اعتماد البيان الضريبي من محاسب قانوني يمنحه المزيد من الثقة	43	6	0	1	0	4.82	0.5173	10.73	96.4	34.29	قبول			
2	إن العقوبات والغرامات المطبقة لإلزام المكلفين باعتماد البيان الضريبي من محاسب قانوني كافية	34	11	4	1	0	4.56	0.7255	15.91	91.2	20.95	قبول			
3	إن العقوبات الجزائية كافية لردع المحاسبين القانونيين من اعتماد بيانات ضريبية غير صحيحة	33	10	4	2	1	4.44	0.9414	21.2	88.8	14.9	قبول			
4	لا يتمتع موظفو الدوائر المالية بالخبرات الكافية لتدقيق الشؤون الضريبية	41	5	3	1	0	4.72	0.6645	14.07	94.4	25.22	قبول			
5	إن السلطات المختصة تولي اهتماما وثيقا بالمراجعة الضريبية التي يقوم بها مراقب الدخل أكثر من اهتمامها بالبيانات الضريبية	33	12	5	0	0	4.56	0.6681	14.65	91.2	22.75	قبول			
6	لا يوجد حاجة للمراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر الضريبية	36	10	3	1	0	4.62	0.6896	14.92	92.4	22.89	قبول			
7	إن المراجعة الضريبية التي يقوم بها مراقب الدخل هي إعادة لما قام به المدقق الخارجي	34	11	4	0	1	4.54	0.8052	17.73	90.8	18.64	قبول			
8	إن المراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر الضريبية لا تؤثر على الالتزام الضريبي للمكلفين	29	13	8	0	0	4.42	0.7507	16.98	88.4	18.43	قبول			
9	إن اعتماد الدوائر المالية على تقارير المدققين الخارجيين والبيانات المدققة من قبلهم يشجع المكلفين على الالتزام الطوعي	26	22	1	1	0	4.46	0.639	14.32	89.2	22.26	قبول			
10	إن إهمال الدوائر المالية للبيانات المدققة من المدقق الخارجي يزيد من تكاليف التحصيل والربط ويساهم في إهدار الأموال العامة	25	22	2	1	0	4.42	0.666	15.06	88.4	20.78	قبول			
	11	في حال تم الاعتماد على عمل المدقق والبيان الضريبي المختوم سيتم إنهاء ملف التراكم الضريبي	18	25	4	3	0	4.16	0.8089	19.44	83.2	13.97	قبول		
12	إن تدقيق الدوائر المالية للبيانات الضريبية على أساس العينة يعطي صورة كاملة وواضحة عن هذه البيانات	27	15	8	0	0	4.38	0.7453	17.01	87.6	18.04	قبول			
	العام						4.5083	0.7438	16.49	90.16	19.76	قبول			



#### الجدول (47) التحليل الإحصائي للفقرة (1) من المحور الثالث

إن اشتراط اعتماد البيان الضريبي من محاسب قانوني يمنحه المزيد من الثقة										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبياً	مرة واحدة	أكثر من مرة واحدة	أكثر من مرة واحدة	أكثر من مرة واحدة
قبول	34.29	96.4	10.73	0.5173	4.82	0	1	0	6	43

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي للفقرة (1) وجود اتفاق كبير يرقى إلى الاجماع بخصوص الثقة بالبيان الضريبي المعتمد من محاسب قانوني حيث حصلت هذه الفقرة مقارنةً ببقية فقرات هذا المحور على أعلى وسط حسابي وقد بلغ (4.82) وأعلى نسبة موافقة بلغت (96.4%) وبأدنى معامل اختلاف وهو (10.73%)، الأمر الذي يشير إلى إدراك أفراد العينة لأهمية إعتداد البيان الضريبي قبل تقديمه للدوائر المالية بالنسبة لكل أطراف العلاقة الضريبية.

#### الجدول (48) التحليل الإحصائي للفقرة (2) من المحور الثالث

إن العقوبات والغرامات المطبقة لإلزام المكلفين باعتماد البيان الضريبي من محاسب قانوني كافية										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبياً	مرة واحدة	أكثر من مرة واحدة	أكثر من مرة واحدة	أكثر من مرة واحدة
قبول	20.95	91.2	15.91	0.7255	4.56	0	1	4	11	34

فيما يتعلق بالفقرة (2) المتعلقة بكفاية العقوبات الجزائية لإلزام المكلفين باعتماد البيان الضريبي من محاسب قانوني نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.56) بمعامل اختلاف (15.91%) وبنسبة موافقة (91.2%)، وقد يرجع ذلك إلى إدراك عينة الدراسة لفعالية هذه العقوبات والغرامات وأنها قد أثبتت فعاليتها عند التطبيق.

#### الجدول (49) التحليل الإحصائي للفقرة (3) من المحور الثالث

إن العقوبات الجزائية كافية لردع المحاسبين القانونيين من اعتماد بيانات ضريبية غير صحيحة										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبياً	مرة واحدة	أكثر من مرة واحدة	أكثر من مرة واحدة	أكثر من مرة واحدة
قبول	14.9	88.8	21.2	0.9414	4.44	1	2	4	10	33

فيما يتعلق بالفقرة (3) الخاصة بكفاية العقوبات الجزائية لردع المحاسبين القانونيين من اعتماد بيانات ضريبية غير صحيحة نلاحظ أن أغلب الاجابات تركزت مابين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.44) بمعامل اختلاف (21.2%) وبنسبة موافقة (88.8%)، وهذا يدل على ما يبدو على ملاحظة أفراد العينة لقلّة حالات المخالفة نسبياً للمحاسبين القانونيين.

#### الجدول (50) التحليل الإحصائي للفقرة (4) من المحور الثالث

لا يتمتع موظفو الدوائر المالية بالخبرات الكافية لتدقيق الشؤون الضريبية										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أوافق	وافق	لا أوافق	لا أوافق	لا أوافق
قبول	25.22	94.4	14.07	0.6645	4.72	0	1	3	5	41

فيما يتعلق بالفقرة (4) المتعلقة بعدم تمتع موظفي الدوائر المالية بالخبرات الكافية لتدقيق الشؤون الضريبية مابين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.72) بمعامل اختلاف (14.07%) وبنسبة موافقة (94.4%)، وهذا يدل على ما يبدو على ملاحظة أفراد العينة لضعف مستوى التأهيل لدى مراقبي الدخل وقلة إهتمام الدوائر الضريبية بتنمية الأفراد العاملين لديها.

#### الجدول (51) التحليل الإحصائي للفقرة (5) من المحور الثالث

إن السلطات المختصة تولي اهتماماً وثيقاً بالمراجعة الضريبية التي يقوم بها مراقب الدخل أكثر من اهتمامها بالبيانات الضريبية										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أوافق	وافق	لا أوافق	لا أوافق	لا أوافق
قبول	22.75	91.2	14.65	0.6681	4.56	0	0	5	12	33

فيما يتعلق بالفقرة (5) المتعلقة باهتمام السلطات المختصة بالمراجعة الضريبية التي يقوم بها مراقب الدخل أكثر من اهتمامها بالبيانات الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.56) بمعامل اختلاف (14.65%) وبنسبة موافقة (91.2%)، وهذا يدل على ما يبدو على ملاحظة أفراد العينة لإهمال الدوائر المالية للبيانات الضريبية والميزانية الكبيرة التي تصرفها تلك الدوائر على المراجعة الضريبية وتعيينها للعديد من الموظفين وذلك على حساب البيانات الضريبية المقدمة بشكل طوعي من المكلفين.

### الجدول (52) التحليل الإحصائي للفقرة (6) من المحور الثالث

لا يوجد حاجة للمراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر الضريبية										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة
قبول	22.89	92.4	14.92	0.6896	4.62	0	1	3	10	36

فيما يتعلق بالفقرة (6) المتعلقة بعدم وجود حاجة للمراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين أوافق وأوافق تماماً حيث بلغ الوسط الحسابي (4.62) بمعامل اختلاف (14.92%) وبنسبة موافقة (92.4%)، وهذا يدل على ما يبدو على ملاحظة أفراد العينة لعدم جدوى المراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر المالية.

### الجدول (53) التحليل الإحصائي للفقرة (7) من المحور الثالث

إن المراجعة الضريبية التي يقوم بها مراقب الدخل هي إعادة لما قام به المدقق الخارجي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة
قبول	18.64	90.8	17.73	0.8052	4.54	1	0	4	11	34

فيما يتعلق بالفقرة (7) المتعلقة بعدم وجود حاجة للمراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين أوافق وأوافق تماماً حيث بلغ الوسط الحسابي (4.54) بمعامل اختلاف (17.73%) وبنسبة موافقة (90.8%)، وهذا يدل على ما يبدو على ملاحظة أفراد العينة لعدم أهمية المراجعة الضريبية في ظل وجود عملية تدقيق خارجي.

### الجدول (54) التحليل الإحصائي للفقرة (8) من المحور الثالث

إن المراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر الضريبية لا تؤثر على الالتزام الضريبي للمكلفين										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة
قبول	18.43	88.4	16.98	0.7507	4.42	0	0	8	13	29

فيما يتعلق بالفقرة (8) المتعلقة بعدم وجود حاجة للمراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين أوافق وأوافق تماماً حيث بلغ الوسط الحسابي (4.42) بمعامل اختلاف

(16.98%) وبنسبة موافقة (88.4%)، وهذا يدل على ما يبدو على ملاحظة أفراد العينة لإمكانية حدوث تواطؤ من مراقبي الدخل مع المكلفين.

#### الجدول (55) التحليل الإحصائي للفقرة (9) من المحور الثالث

إن اعتماد الدوائر المالية على تقارير المدققين الخارجيين والبيانات المدققة من قبلهم يشجع المكلفين على الالتزام الطوعي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً موافقاً	موافقاً	إجمالي	موافقاً	موافقاً
قبول	22.26	89.2	14.32	0.639	4.46	0	1	1	22	26

فيما يتعلق بالفقرة (9) المتعلقة بعدم وجود حاجة للمراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر الضريبية نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **أوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.46) بمعامل اختلاف (14.32%) وبنسبة موافقة (89.2%)، وهذا يدل على ما يبدو على إدراك أفراد العينة لدور البيانات الضريبية في تعزيز الالتزام الطوعي لدى المكلفين.

#### الجدول (56) التحليل الإحصائي للفقرة (10) من المحور الثالث

إن إهمال الدوائر المالية للبيانات المدققة من المدقق الخارجي يزيد من تكاليف التحصيل والربط ويساهم في إهدار الأموال العامة										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً موافقاً	موافقاً	إجمالي	موافقاً	موافقاً
قبول	20.78	88.4	15.06	0.666	4.42	0	1	2	22	25

فيما يتعلق بالفقرة (10) المتعلقة بأن إهمال الدوائر المالية للبيانات المدققة من المدقق الخارجي يزيد من تكاليف التحصيل والربط ويساهم في إهدار الأموال العامة نجد أن أغلب الاجابات تركزت ما بين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.42) بمعامل اختلاف (15.06%) وبنسبة موافقة (88.4%)، وهذا يدل على ما يبدو على ملاحظة أفراد العينة لفعالية عملية التدقيق ومصادقية البيانات المالية والبيانات الضريبية المعتمدة وكفايتها في عملية التكاليف الضريبية.

#### الجدول (57) التحليل الإحصائي للفقرة (11) من المحور الثالث

في حال تم الاعتماد على عمل المدقق والبيان الضريبي المختوم سيتم إنهاء ملف التراكم الضريبي										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً موافقاً	موافقاً	إجمالي	موافقاً	موافقاً
قبول	13.97	83.2	19.44	0.8089	4.16	0	3	4	25	18

فيما يتعلق بالفقرة (11) المتعلقة بإمكانية إنهاء ملف التراكم الضريبي في حال تم الاعتماد على عمل المدقق والبيان الضريبي المختوم نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.16) بمعامل اختلاف (19.44%) وبنسبة موافقة (83.2%)، وهذا يدل على ما يبدو على وجود تصور لدى أفراد العينة عن حلول لمشكلة التراكم الضريبي وأ، من بينها الإعتماد على عمل المدقق والبيانات الضريبية المعتمدة من مدققين خارجيين.

#### الجدول (58) التحليل الإحصائي للفقرة (12) من المحور الثالث

إن تدقيق الدوائر المالية للبيانات الضريبية على أساس العينة يعطي صورة كاملة وواضحة عن هذه البيانات										
التحليل الإحصائي						التكرار				
نتيجة الاختبار رفض أو قبول	قيمة (t)	الوسط نسبة الحسابي %	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطلقاً أو نسبة	مطلقاً أو نسبة	أ ب ج د هـ	و ز ح ط ي	ك ل م ن س ع ف ق ص ط ظ ع غ ف ق ص ط ظ
قبول	18.04	87.6	17.01	0.7453	4.38	0	0	8	15	27

فيما يتعلق بالفقرة (12) المتعلقة بأن تدقيق الدوائر المالية للبيانات الضريبية على أساس العينة يعطي صورة كاملة وواضحة عن هذه البيانات نجد أن أغلب الاجابات تركزت مابين **أوافق وأوافق تماماً** حيث بلغ الوسط الحسابي (4.38) بمعامل اختلاف (17.01%) وبنسبة موافقة (87.6%)، وهذا يدل على ما يبدو على وعي أفراد العينة بجدوى التدقيق على أساس العينة والذي أدركوه بالأساس من فعالية عملية التدقيق الخارجي.

#### ثالثاً: اختبار فروض الدراسة :

بعد تحليل وعرض نتائج البحث يتم في هذا الجزء اختبار فرضياتها بحسب ترتيبها، حيث سيتم التحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس (اعتمد الباحث في هذا البحث الوسط الحسابي (3) يمثل نسبة 60%) ولهذا الغرض سيتم استخدام الاختبار الإحصائي **One Sample T- test** وستكون قاعدة القرار وفقاً لهذا الاختبار هي : قبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أصغر من قيمة (t) الجدولية البالغ (2.009) عند مستوى دلالة (0.05) في حين سترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من أو تساوي قيمة (t) الجدولية البالغ (2.009) عند مستوى دلالة (0.05).

$$H_0 : \mu < 3$$

$$H_1 : \mu \geq 3$$

## 1-الفرضية الأولى :

فرضية العدم: لا يساهم المدقق الخارجي بشكل فعال في عملية التكاليف الضريبي وتحمل المسؤولية القانونية المترتبة على ذلك.

الفرضية البديلة: يساهم المدقق الخارجي بشكل فعال في عملية التكاليف الضريبي وتحمل المسؤولية القانونية المترتبة على ذلك.

نلاحظ من الجدول (59) أن قيمة الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغ (4.1389) وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، ونسبة (82.77%) وهي نسبة مرتفعة تزيد عن النسبة المعتمدة البالغة 60% وبمعامل اختلاف مقداره (22.14%) يقل كثيراً عن النسبة المعتمدة البالغة 50%، مما يؤكد عدم وجود تشتت كبير بين إجابات المستجيبين، ولتأكيد التحليل السابق تم استخدام اختبار One Sample T- test لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي (4.1389) ووسط أداة القياس البالغ (3) حيث يوضح الجدول (1) أن قيمة (t) المحسوبة البالغ (12.11) أكبر من قيمة (t) الجدولية البالغ (2.009) عند مستوى دلالة (0.05) وذلك لجميع الفقرات التي تضمنها، وهذا يدل على وجود فرق معنوي بين الوسط الحسابي لإجابات العينة ومتوسط أداة القياس (3)، وفي ضوء ما تقدم من تحليل للبيانات الخاصة بالفرضية يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة القائلة: " يساهم المدقق الخارجي بشكل فعال في عملية التكاليف الضريبي وتحمل المسؤولية القانونية المترتبة على ذلك " .

الجدول (59) اختبار الفرضية الأولى

الفرضية	الوسط الحسابي	معامل الاختلاف %	نسبة الوسط الحسابي %	(t) المحسوبة	(t) الجدولية عند (0.05)	نتيجة الاختبار رفض أو قبول
الفرضية الأولى	4.1389	22.14	82.77	12.11	2.009	رفض الفرضية العدمية

## 2-الفرضية الثانية :

فرضية العدم: لا تعتمد الدوائر المالية على البيان الضريبي المعتمد من قبل المدقق الخارجي

في عملية التكاليف الضريبي

الفرضية البديلة: تعتمد الدوائر المالية على البيان الضريبي المعتمد من قبل المدقق الخارجي

في عملية التكاليف الضريبي

يتبين من الجدول (60) عدم موافقة المستجيبين من العينة على أغلب الفقرات حيث بلغ الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (2.8727)، وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة لتلك الفقرات أقل بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، وأن هذا الفرق لا يرجع للصدفة لذا تم استخدام اختبار One Sample T- test لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي (2.8727) ووسط أداة القياس البالغ (3)، حيث يظهر الجدول (2) أن قيمة (t) المحسوبة البالغ (-1.16) أصغر من قيمة (t) الجدولية البالغ (2.009) عند مستوى دلالة (0.05) وذلك لجميع الفقرات التي تضمنها الجدول، مما يشير إلى عدم معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لإجابات العينة ومتوسط أداة القياس (3)، وهذا يدل على وجود فرق معنوي بين الوسط الحسابي لإجابات العينة ومتوسط أداة القياس، لذا نقبل الفرضية العدمية وهي: "لا تعتمد الدوائر المالية على البيان الضريبي المعتمد من قبل المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي".

### الجدول (60) اختبار الفرضية الثانية

الفرضية	الوسط الحسابي	معامل الاختلاف %	نسبة الوسط الحسابي %	(t) المحسوبة	(t) الجدولية عند (0.05)	نتيجة الاختبار رفض أو قبول
الفرضية الثانية	2.8727	37.2	57.4	-1.16	2.009	قبول الفرضية العدمية

### 3-الفرضية الثالثة :

فرضية العدم: يساهم اعتماد الدوائر المالية على البيان الضريبي المدقق في عملية التكاليف الضريبي.

الفرضية البديلة: يساهم اعتماد الدوائر المالية على البيان الضريبي المدقق في عملية التكاليف الضريبي.

يتبين من الجدول (61) أن قيمة الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغ (4.5083) وهو أعلى من وسط أداة القياس البالغ (3)، ونسبة (90.16%) وهي نسبة مرتفعة تزيد عن النسبة المعتمدة البالغة 60%، وبمعامل اختلاف مقداره (16.49%) يقل كثيراً عن النسبة المعتمدة البالغة 50%، مما يشير إلى وجود انسجام في إجابات المستجيبين، ولتأكيد التحليل السابق تم استخدام اختبار One Sample T- test لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي (4.5083) ووسط أداة القياس البالغ (3)، حيث يظهر الجدول (3) أن قيمة (t) المحسوبة البالغ (19.76) أكبر من قيمة (t) الجدولية البالغ (2.009) عند مستوى دلالة (0.05) وذلك لجميع الفقرات التي تضمنها الجدول، وهذا يدل على وجود فرق معنوي بين الوسط الحسابي لإجابات العينة ومتوسط أداة القياس (3)، وبناءً على ما تقدم من تحليل للبيانات الخاصة بالفرضية يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة أي أنه: " يساهم اعتماد الدوائر المالية على البيان الضريبي المدقق في عملية التكاليف الضريبي "

الجدول (61) اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية	الوسط الحسابي	معامل الاختلاف %	نسبة الوسط الحسابي %	(t) المحسوبة	(t) الجدولية عند (0.05)	نتيجة الاختبار رفض أو قبول
الفرضية الثالثة	4.5083	16.49	90.16	19.76	2.009	رفض الفرضية العدمية



## ملخص اختبار فرضيات البحث

إكمالاً للفائدة يعرض الجدول (62) ملخصاً لاختبار فرضيات البحث

### الجدول (62) ملخص اختبار فرضيات البحث

الفرضية	الوسط الحسابي	معامل الاختلاف %	نسبة الوسط الحسابي %	(t) المحسوبة	(t) الجدولية عند (0.05)	نتيجة الاختبار رفض أو قبول
الفرضية الأولى	4.1389	22.14	82.77	12.11	2.009	رفض الفرضية العدمية
الفرضية الثانية	2.8727	37.2	57.4	-1.16	2.009	قبول الفرضية العدمية
الفرضية الثالثة	4.5083	16.49	90.16	19.76	2.009	رفض الفرضية العدمية

## المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

### أولاً : النتائج :

- 1- يساهم المدقق الخارجي بشكل فعال في عملية التكاليف الضريبي ككل بما يعود بالنفع على كل من الدوائر المالية والمكلفين على حد سواء.
- 2- يمكن أن يدعم اعتماد الدوائر المالية على البيان الضريبي المدقق والمختوم عملية التكاليف الضريبي.
- 3- إن عمل المدقق الخارجي لكافة البيانات الضريبية يدعم عملية التكاليف الضريبي ويزيدها مصداقية من خلال ضمان التطابق بين القوائم المالية والبيانات الضريبية.
- 4- إن المدقق الخارجي يتمتع بالخبرة الكافية فيما يتعلق بالضرائب.
- 5- إن المدقق الخارجي يتمتع بالوعي الضريبي الكافي.
- 6- إن المدقق الخارجي أكثر انحيازاً للمكلف من الدوائر المالية فيما يتعلق بالأمور الضريبية.
- 7- إن بإمكان المدقق الخارجي أن يوضح نقاط بالقانون الضريبي والتي تسبب مشاكل كبيرة للمكلفين بالضريبة وبالتالي يُسهم في تحسين الالتزام الضريبي مستقبلاً.
- 8- يمكن تفعيل دور المدقق الخارجي ليساهم بشكل أكبر في عملية التكاليف الضريبي.
- 9- تزداد الضريبة المقطوعة عن المذكورة في البيان في أغلب الأحوال ولا يتم الاعتماد على رقم التكاليف الموجود في البيان الضريبي بشكل أساسي.
- 10- إن اشتراط اعتماد البيان الضريبي من محاسب قانوني يمنحه المزيد من الثقة.
- 11- إن العقوبات والغرامات المطبقة لإلزام المكلفين باعتماد البيان الضريبي من محاسب قانوني كافية.
- 12- إن العقوبات الجزائية كافية لردع المحاسبين القانونيين من اعتماد بيانات ضريبية غير صحيحة.
- 13- لا يتمتع موظفو الدوائر المالية بالخبرات الكافية لتدقيق الشؤون الضريبية.
- 14- إن السلطات المختصة تولي اهتماماً وثيقاً بالمراجعة الضريبية التي يقوم بها مراقب الدخل أكثر من اهتمامها بالبيانات الضريبية ولا يعتبر البيان الضريبي أساسياً في تحديد الضريبة الواجبة الاقتطاع.
- 15- لا يوجد حاجة للمراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر الضريبية.
- 16- في حال تم الاعتماد على عمل المدقق والبيان الضريبي المختوم سيتم إنهاء ملف التراكم الضريبي.
- 17- إن تدقيق الدوائر المالية للبيانات الضريبية على أساس العينة يعطي صورة كاملة وواضحة عن هذه البيانات.

## ثانياً : التوصيات :

- 1- ضرورة تفعيل عمل المدقق فيما يخص اعتماد البيان الضريبي وإجبار مراقبي الدخل على قبول الأرقام الواردة فيه دون زيادة وذلك في أغلب الأحوال.
- 2- الانتقال في تدقيق البيانات الضريبية من أسلوب التدقيق الشامل إلى أسلوب التدقيق على أساس العينة ليتم إنهاء ملفات التراكم الضريبي.
- 3- العمل على زيادة اعتماد الدوائر الضريبية على البيانات الضريبية المعتمدة من المحاسبين القانونيين لأن ذلك سيشجعهم على الالتزام الضريبي الطوعي والإبلاغ عن أرباحهم.
- 4- العمل على زيادة الاهتمام بالبيانات الضريبية من قبل الدوائر الضريبية وذلك من حيث النماذج والمحتوى وسهولة التعبئة والفهم والمظهر.
- 5- العمل على إجبار المكلفين على اعتماد البيان الضريبي من نفس المدقق الخارجي للمنشأة كونه هو الذي قام بتدقيقها وسيضمن ذلك التطابق بين معلومات البيانات الضريبية وبين البيانات المالية الحقيقية للمنشأة.
- 6- عدم الاكتفاء باعتماد بيان ضريبة الأرباح الحقيقية والعمل على اعتماد كافة البيانات الضريبية من المدقق الخارجي.
- 7- العمل على زيادة فعالية عملية التكاليف الضريبي والبحث عن سبل تقليل تكاليفها بما يعود بالنفع على الخزينة العامة للدولة.
- 8- العمل على إطلاق الدورات التدريبية اللازمة لتأهيل العاملين في الدوائر الضريبية للانتقال بشكل سريع إلى أسلوب التدقيق على أساس العينة وذلك من حيث أسلوب اختيار العينة المفحوصة والاختبارات اللازمة للاعتماد عليها في تعميم نتائج الفحص.
- 9- العمل على سن التشريعات المتعلقة بالتدقيق على أساس العينة ليصبح ذلك النوع هو النوع القانوني الوحيد المعتمد في الفحص ووضع التعليمات اللازمة للتعامل مع النتائج.
- 10- العمل على زيادة توعية المحاسبين القانونيين بالعقوبات الجزائية التي يمكن أن تطالهم في حال اعتمدوا بيانات ضريبية غير صحيحة لأن ذلك قد يكون رادعاً لهم أكثر من تطبيق هذه العقوبات بحد ذاتها.

ملحق رقم (1)  
دليل مراجعة ضريبية صادر  
عن منظمة التعاون الاقتصادي  
والتنمية (OECD)

## الجدول B: مراجعة تحليلية<sup>(1)</sup>

كما تم ذكره سابقا فإن الإجراءات التحليلية ستمكن من بناء خطة المراجعة وبرنامجهما

B1. للتأكد من أن جميع وحدات الإبلاغ مدرجة في البيانات الضريبية

مراجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
B 1.1	هل تم تحديد جميع المطارح الضريبية	تسجيل المطارح الضريبية عن طريق الرقم الضريبي للشركة أو سجلها التجاري	
B 1.2	هل تم تعيين جميع المطارح الضريبية إلى الضريبة الصحيحة الخاصة بها	تسجيل جميع المطارح الضريبية	
B 1.3	هل تم تقديم بيانات ضريبية عن جميع المطارح الضريبية المبلغ عنها	تسجيل المطارح الضريبية حسب رقم الإيداع في قسم كبار المكلفين	
B 1.4	هل جميع حسابات الضريبة في دفتر الأستاذ قد حددت وأبلغ عنها	تسجيل قيم حسابات الضريبة في دفتر الأستاذ حسب نوع الضريبة والمدة	

B2. للتأكد من أن البيانات تتماشى مع التوقعات لكيانات الشركة

مراجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
B.2.1	هل تم تسجيل البيانات بشكل يتماشى مع ما هو متوقع حسب نوع الضريبة ونشاط الشركة	إنشاء ملف تعريف من محتوى البيانات، على سبيل المثال عدد من قيم مختلفة، الإجماليات الكلية (أرقام)، القيم القصوى والدنيا، وعدد الأصفار، والقيم اللاغية، بعض الأمثلة من القيم	من أجل التفصيل الإبلاغ فقط عن القيم المفقودة عند الضرورة، على سبيل المثال تفصيل الحسابات الفارغة. ذات الصلة بالموضوع إذا كانت مبالغ العملية هي في حقول منفصلة مدينة ودائنة
B.2.2	هل هناك أي مبلغ يحمل قيمة سالبة في دفتر الأستاذ العام	سرد كافة أسطر العمليات حيث مبلغ الائتمان >0 أو المبلغ المدين >0	

B3. لتقييم مصداقية البيانات العامة في مقابل أنشطة الشركة

مراجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
B 3.1	هل جميع أنشطة الشركة واردة في رموز دفتر الأستاذ العام	تقرير موجز عن القيم بواسطة رموز وتوصيفات دفتر الأستاذ العام	
B 3.2	هل جميع رموز دفتر الأستاذ العام مرتبطة بالرموز الضريبية المناسبة	تقرير عن محاذاة رموز دفتر الأستاذ العام للرموز الضريبية	
B 3.3	هل تم تطبيق المعدلات الصحيحة للرموز الضريبية	تقرير موجز عن المبالغ الصافية ومبالغ الضريبة بواسطة الرموز الضريبية	يجب الأخذ بعين الاعتبار أن هذه المعدلات قابلة للتغير

<sup>(1)</sup> Organization for Economic CO-Operation and Development (OECD), Forum on Tax

Administration, **Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance**, Op.Cit, 2010, P13-16.

B 3.4	هل تم تطبيق الرموز الضريبية الصحيحة للبيانات الضريبية الدائمة	تقرير موجز عن الرموز الضريبية المطبقة على المنتجات والزبائن وعناوين التسليم والموردين تقرير عن التغيرات على الرموز الضريبية المطبقة على المنتجات والزبائن وعناوين التسليم والموردين	إذا كان هناك أي تغير قد حصل على الرموز أظهر الصيغة مع تواريخها فقد
B 3.5	هل إن أنواع العمليات تعكس النشاطات المتوقعة	تقرير موجز مكتوب بالرموز الضريبية ضمن نوع العملية تقرير موجز عن نوع العملية حسب الترحيل المفترض للحساب	
B 3.6	هل دفتر الأستاذ متوازن	تقرير يبين التوازن في دفتر الأستاذ العام (المتوقع 0.00)	ضمان مسح الأرصدة باستمرار ضمن حسابات دفتر الأستاذ الضريبية الاسمية وأنها أجريت بدقة ولم تؤثر على فترة البيانات الضريبية
B 3.7	هل تظهر القيم في البيان الضريبي موثوقة ومتسقة مع نشاط الشركة المعروف أو المتوقع	انشاء تقارير تحليلية مقارنة	على سبيل المثال مؤشرات المقارنة
B 3.8	هل تحتوي تفاصيل دفتر الأستاذ العام على الكلمات أو العبارات التي تتصل بأنواع النشاط الذي لا ينبغي أن يدرج في البيانات الضريبية	الإبلاغ عن العمليات التي تحتوي على هذه الصياغات النصية في حقل الوصف للحساب	يمكن تفصيل الحسابات حسب نوع الضريبة
B 3.9	هل يتم إجراء التسويات الكبيرة في دفتر الأستاذ العام بشكل صحيح	الابلاغ عن قيود اليومية وعمليات التعديل الأخرى حيث قيمة الترحيل الفردي هي أكبر من مستوى معين، للتأكد من أن المعالجة الضريبية صحيحة	تقييد اختياري على العمليات بتاريخ نهاية السنة $\pm 1$ شهر
B 3.10	هل نسب التداول الرئيسية واتجاهاتها معقولة	التحليل وتقديم تقرير عن النسب مثل: دورة المبيعات وإجمالي هوامش الربح (عن عدة سنوات) لمجموعات المنتجات ذات الصلة والمنشآت، دورة المبيعات في مقابل عمليات الاستحواذ ونسبة الديون المعدومة	يستلزم ذلك الحصول على البيانات الضريبية والمالية للفترات الماضية
B.3.11	هل حدثت تغييرات هامة في أنشطة الشركة	تقرير موجز عن القيم حسب رموز دفتر الأستاذ العام وتوصيفاتها للسنوات الماضية	تحليل النسب المئوية المتعلقة بها يمكن أن يكون مفيداً

#### B4. للتأكد من الكمال والدقة والحدوث في البيانات الضريبية

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
B4.1	هل جميع الحسابات الضريبية المناسبة تم تحديدها وإدراجها في البيانات الضريبية	تقرير عن أرصدة حساب الضريبة حسب الفترة الضريبية ومطابقتها مع	

	البيانات الضريبية حسب الفترة	هل حسابات دفتر الاستاذ العام الضريبة التي تم تحديدها على أنها غير قابلة للاقتطاع الضريبي تم استبعادها من البيانات الضريبية والتي تخضع لإعفاءات ضريبية معينة هل حسابات دفتر الاستاذ العام للضرائب المدفوعة في مناطق ضريبية أخرى قد تم تحديدها واستبعادها من بيانات الضرائب المدفوعة محليا بشكل صحيح	
B4.2	تقرير عن تاريخ بداية ونهاية تقديم كل ضريبة وقد تم بحثها في مبحث سابق	هل تتطابق الفترات اللازمة لتقديم البيانات الضريبية والمحددة من وزارة المالية مع فترات تقديم هذه البيانات	

#### B5. للتأكد من ان تحويلات العملة تتم بشكل صحيح

ملاحظات	الاختبار المقترح	القلق	مرجع الاختبار
	تقرير عن جميع العملات المستخدمة	هل يتم استخدام عملات أخرى غير العملة الرئيسية	B 5.1
	تقرير موجز مناسب عن جميع قيم العملات	هل تم الابلاغ عن قيم العملات الأجنبية المستخدمة أو تم تحويلها إلى العملة الرئيسية	B 5.2
يمكن الحصول على نسخة من موقع المصرف المركزي السوري	تقرير عن التغيرات الأخيرة على معدلات التحويل للعملات	هل يتم تطبيق معدلات التحويل الصحيحة	B 5.3
توجب ضريبة الإنفاق الاستهلاكي اقتطاع الضريبة بنفس عملة تقديم الخدمة	تقرير عن العملات المستخدمة في البيانات الضريبية	هل تم إعداد البيانات الضريبية بعملة أخرى غير العملة الرئيسية	B 5.4
على مستوى العمليات او حسابات الاستاذ	تقرير عن جميع خسائر وأرباح تحويلات العملة المحددة	هل يتم الابلاغ عن الخسائر والارباح الناجمة عن تحويل العملة	B 5.5

#### الجدول C: ضريبة المبيعات<sup>(1)</sup>

إن ضريبة المبيعات (المخرجات) هي التي يدفع المكلّفون بها ضريبة على مبيعاتهم<sup>(2)</sup> وفي سورية يتم تطبيق رسم الانفاق الاستهلاكي على بعض أنواع السلع. إن القوانين السورية تلزم المكلّفين الذين لم يتقطعوا رسم

<sup>(1)</sup> Organization for Economic CO–Operation and Development (OECD), Forum on Tax Administration, **Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance**, Op.Cit, 2010, P17–23.

<sup>(2)</sup> <http://exporthelp.europa.eu/>

الانفاق الاستهلاكي عند تقديم خدماتهم وبيع منتجاتهم الخاضعة للرسم بدفعها من حسابهم الخاص مع غرامة مما يؤكد وحسب رأي الباحث خطورة إهمالها.

### C1. لتحديد جميع مصادر الضرائب على المبيعات

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C 1.1	اكتمال مصادر البيانات	تقرير ملخص عن مصدر البيانات حسب الفترة الضريبية	إن الفترة الضريبية هي شهر حسب التشريعات الضريبية السورية

### C2. لتقييم مصداقية الضرائب على المبيعات

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C2.1	هل البيانات الضريبية متسقة وهي ضمن الاتجاهات المتوقعة	تقرير موجز عن ضريبة المخرجات	تحديد الدخل المبلغ عن أيام العطل
C2.2	هل جميع الأنشطة التجارية مسجلة	تقرير عن جميع مصادر الدخل (فاتورة، والنقدية، وبطاقات الائتمان وغيرها) تقرير عن الأيام التي لا يوجد فيها مبيعات و/أو ضريبة تقرير عن الفجوات في تسلسل الأرقام الفريدة لفواتير المبيعات لمزيد من التدقيق	الاختبارات المقترحة هي أمثلة على ذلك لكن المهم أن النتائج مقيمة بشكل حاسم والبنود غير العادية والمخالفات لها تحقيقات أخرى
C2.3	هل تم ربط أنظمة التغذية العكسية بشكل صحيح	تقرير مجاميع الرقابة على كافة الواجهات (القيم، سجل العدد، وضوابط تشغيل)	
C2.4	هل النواتج هي بشكل عام كما هو متوقع من حيث المسؤولية والدقة الحسابية	تقرير موجز عن القيم الصافية وقيم الضرائب حسب الرموز الضريبية	
C2.5	هل يحدث أن يكون رصيد النقدية سالبا	تقرير عن حساب النقدية مع الرصيد في اليوم الواحد	إذا كان حساب النقدية ملخصاً (مثل المجاميع في الأسبوع والشهر) استخدم الخطوط العكسية من العمليات من يومية النقدية لإنشاء التقرير

### C3. للتأكد من فويرة جميع المبيعات

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C3.1	لتحديد الطلبات الملغاة والمثبتة والمعلقة منذ فترة طويلة	تقرير عن الطلبات التي تم الوفاء بها ولكنها لم تقوتر بعد تقرير الطلبات / العمل في حالة التقدم	
C3.2	المذكرات الصادرة عن بنود التوريدات وإرسالها ولكن من دون الفاتورة المتعلقة	تقرير عن حالة ارسال اشعار / الفاتورة	
C3.3	هل هناك أي ودائع /بنود مدفوعة مسبقا/ النقدية المستلمة التي لم يتم فوترتها	تقرير عن الدفعات المستلمة بدون وجود فواتير لها	



C3.4	هل هناك فواتير يتم إنشاؤها في النظام، ولكنها ليست مطبوعة / مرحلة	تقرير عن الفواتير الغير مطبوعة / مرحلة
C3.5	هل إشعارات دائنة تتقاطع بشكل مرجعي إلى فاتورة المبيعات التي صدرت سابقا	تقرير عن تشكيلة من إشعارات دائنة تتضمن الضريبة
C3.6	هل تحتسب المبيعات التجارية يوميا من قبل تجار التجزئة	تقرير عن اجمالي الإيداعات اليومية

#### C4. لرصد جميع عمليات البيع التي تنشأ من أطراف ذات علاقة

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C 4.1	هل تم بيان قيم المبيعات الصحيحة	مقارنة بين أسعار الوحدات للعمليات بين الأطراف ذات العلاقة، والأطراف الأخرى	

#### C5. للتأكد من أن جميع عمليات البيع تمت بموجب تفويض صحيح

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C5.1	هل البيانات أدخلت / عدلت من قبل الشخص المخول	تقرير موجز عن قيمة وعدد البنود التي تم معالجتها حسب نوع العملية ضمن عامل رقم التعريف	بحث عن: رقم تعريف صحيح ولكن نوع المعاملة غير صالحة أرقام تعريف مجهولة العمليات مع عدم وجود رقم التعريف معارف استثنائية أو غير متوقعة لبعض أنواع العمليات

#### C6. للتأكد من أن الالتزامات الضريبية سجلت بشكل صحيح على فواتير المبيعات

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C6.1	لتأكيد الدقة العامة لترميز الالتزامات الضريبية	تقرير موجز عن المبيعات بنسبة المعاملة المطلوبة	أمثلة من المعلمات: رمز الضريبة، ومعدل الضريبة، قيمة الضريبة، تاريخ الفاتورة، نوع الفاتورة، وسعر الوحدة، نوع المعاملة، مجموعة المنتجات والمنتجات، رمز دفتر الأستاذ العام، الزبائن، عنوان التسليم، الخ
C6.2	لتأكيد عنوان البضائع المسلمة مع ما مقابلتها بعنوان البضائع المفوترة	السلع المحولة إلى عناوين غير عادية	تقرير عن الاستثناءات
C6.3	لتحديد الاختلافات المحتملة في الالتزامات المطبقة	التقارير بمستوى موجز ومتسق على سبيل المثال تقرير عن مبيعات المنتجات حسب رمز الضريبة عند وجود أكثر من رمز واحد	
C6.4	للتأكد من أن الضريبة مطبقة بشكل صحيح في العمليات على الصعيد المادي للشركات التجارية قيد النظر	تقرير عن القيمة الصافية للعمليات التي تم اختيارها مع الرموز الضريبية المطلوبة	

C6.5	لتأكيد المعالجة الصحيحة للضريبة على الإشعارات الدائنة	تقرير عن الإشعارات الدائنة ذات القيمة العالية مع ضريبة
C6.6	لتأكيد الالتزامات العمليات غير العادية	تقرير العلاوات / الخصومات التي يمكن التراجع عنها الخ
C6.7	لتحديد العمليات الضريبية غير العادية	تقرير عن جميع العمليات التي تحتوي فقط على الضريبة

#### C7. للتأكد من تطبيق محل الضريبة الصحيح

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C7.1	هل يتم إغلاق الفترات المحاسبية في التاريخ الصحيح المحاذي للفترة المحاسبية الضريبية	تقرير عن تواريخ القطع / الانتهاء	
C7.2	أي من التواريخ العديدة في النظام يقود الترحيل والبيانات	تقرير عن العمليات حيث التاريخ المناسب لمحل الضريبة في وقت يسبق موعد بدء البيان	
C7.3	هل يطبق التاريخ الصحيح لمحل الضريبة على العمليات	التبليغ عن العمليات حيث الوقت المنقضي بين تاريخ العرض / تاريخ التسليم، وتاريخ الفاتورة / تاريخ محل ضريبة يتجاوز X يوم	
C7.4	هل تم بيان العمليات في الفترة الصحيحة	تقرير عن ترحيل العمليات الجديد أو القديم إلى فترة غير متداولة	
C7.5	قد يتولد التزام ضريبي لضريبة المبيعات / ضريبة رسم الانفاق الاستهلاكي من الأموال المقبوضة مقدما من أي توريد للسلع أو الخدمات	تقرير عن الأموال الواردة من خلال تقرير النقدية غير المخصصة من فترة طويلة	
C7.6	هل يتم بيان جميع حسابات النقدية في الفترة الصحيحة	تقرير المقبوضات النقدية المتطابقة وغير المتطابقة للمبيعات المبينة	
C7.7	هل تم ترحيل المبيعات إلى السنة المحاسبية الصحيحة	تقرير تعديلات نهاية السنة / مستحقات العام الجديد	

#### C8. للتأكد من أن الضريبة تحسب بشكل صحيح على الفواتير والاشعارات الدائنة

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C8.1	هل القيم الضريبية قد تم إنشاؤها من القيم الصافية أو استمدت من القيمة الإجمالية	تقرير عن طريقة توظيف / إنتاج عينة العمليات وتلخيصها	
C8.2	لتأكيد الدقة ضمن الوثائق المصدر وبين وثائق المصدر والتقارير	تقرير عن التناقضات داخل أو بين الملفات	
C8.3	هل أسطر الفاتورة المجاميع تتفق مع مجاميع الفواتير وهل مجاميع الفواتير تتفق مع مجمل المجاميع (دفاتر يومية، الخ)	تقرير عن أحجام الحقول المستخدمة في قيم الضرائب والقيم الصافية	

C8.4	هل يتم تطبيق تسوية الخصومات بشكل صحيح	تقرير عن قيم الضرائب والقيم الصافية حيث تسوية الخصم المقدم ولكن الضريبة ليست على القيمة المخصومة
C8.5	هل تمت جميع العمليات بمعدل ضريبي صحيح	تقرير عن العمليات حيث الضريبة لا تساوي المعدلات المنشورة (السماح بتسوية الخصم إذا ما طيق)
C8.6	هل جرى التلاعب بالقيم	تطبيق حساب مربع كاي أو حساب قانون بنفورد إلى قيم الفواتير

### C9. للتأكد من ترحيل الفواتير بدقة وبشكل صحيح إلى دفاتر الحسابات

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C9.1	للتأكد من الكمال في الترحيل	تقرير عن تسلسل المعاملات / تقرير عن الثغرات في التسلسل	
C9.2	للتأكد من أن العمليات رحلت في الفترة الصحيحة	تقرير عن الفواتير في الانتظار أو غير ذلك والتي لم يتم ترحيلها إلى حسابات الأستاذ العام	
C9.3	للتأكد من كل دفاتر الأستاذ المحدث	تقرير عن التسوية بين المبيعات ودفاتر الأستاذ العام	
C9.4	لتحديد الفواتير التي تم إنشاؤها ولكن لم يتم ترحيلها	تقرير عن البنود غير المرحلة	
C9.5	لتحديد التغييرات	تقرير عن العمليات المحذوفة / المعدلة	
C9.6	للتوفيق بين الأموال الواردة مقابل الفواتير	تقرير عن البنك، النقد وبطاقات الائتمان المقبوضة حسب الفترة / الحساب الخ	
C9.7	لضمان الترحيل على مستوى الزبائن	تقرير عن الزبائن مع الأرصدة الدائنة	
C9.8	لضمان تلقي الفواتير المدخلة ذاتيا والمحاسب عنها	تقرير عن أن جميع الفواتير المدخلة ذاتيا قد نقلت إلى الحساب	

### C10. للتأكد من سهولة تتبع مصدر الوثائق من خلال النظام المحاسبي

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C10.1	القدرة على متابعة اتجاهين مسار المراجعة -البيان إلى المستند المصدر، والعكس بالعكس	إنشاء تقارير مسار المراجعة مع إجماليات ملخصة بشكل مناسب	
C10.2	الوصول إلى المستند المصدر	تقرير عن حقول المفتاح للعمليات والتي تمكن من الوصول الى موقع الوثيقة المادية أو / إلى صورتها الإلكترونية	

### C11. للتأكد من أن إدخالات دفتر اليومية تتم المحاسبة عنها بشكل صحيح

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C11.1	هل تم إدخال قيود اليومية الخاضعة للضريبة بشكل صحيح	تقرير عن قيود اليومية الخاضعة للضريبة ورموز دفتر الأستاذ العام	
C11.2	هل جميع المرحل من اليوميات الخاضعة للضريبة يتم مباشرة من قبل المشغل الى حسابات سارية المفعول للضريبة الاسمية	التسوية بين المرحل من اليوميات ووثائق المصدر تثبت سبب وجود قيد اليومية وكيف أنشئت قيمته	
C11.3	هل تم إدخال قيود اليومية غير الخاضعة للضريبة بشكل صحيح	تقرير اليوميات غير الخاضعة للضريبة	
C11.4	هل تم ترحيل اليوميات إلى حساب الضريبة	تقرير عن ضريبة يوميات دفتر الأستاذ العام للحسابات غير المستخدمة في إنتاج البيان الضريبي	
C11.5	إذا كان عدد اليوميات ضخماً -ضمان الدقة في الالتزام عن طريق اختيار كلمات مفتاحية	تقرير عن التعديلات الضريبية التي تستخدم عمليات بحث نصية	

### C12. للتأكد من المعالجة الصحيحة والإبلاغ الصحيح عن إصدار الفواتير

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C12.1	هل الدوران يتطابق مع قيم المعدل الصفري في البيانات الضريبية	ملخص من دوران المعدل الصفري حسب الفترة الضريبية	

### C13. لتقييم مصداقية المبيعات النقدية المبلغ عنها

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C13.1	هل إن أرقام المبيعات النقدية اليومية يتم التلاعب بها لإظهار قيم زائفة	تطبيق حساب مربع كاي أو حساب قانون بنفورد إلى أرقام من الأرباح النقدية اليومية	

### C14. للتأكد من المعالجة الصحيحة والإبلاغ الصحيح عن إلغاء الفواتير الضريبية التي تحمل رسوما

مقتطعة بشكل مقدر ذاتيا

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C14.1	هل إن الإمدادات الخاضعة لإلغاء الضريبة التي تحمل رسوما مقتطعة بشكل مقدر ذاتيا حددت بشكل صحيح	تقرير الفواتير المتعلقة بالإمدادات من السلع والخدمات الخاضعة لإلغاء الضريبة التي تحمل رسوما مقتطعة بشكل مقدر ذاتيا وتأكد من طريقة المعالجة	

C15. للتأكد من المعالجة الصحيحة والإبلاغ الصحيح عن إعفاءات الديون المشكوك فيها لضريبة المبيعات

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
C15.1	هل إن أي تعديل للضريبة المتعلقة بإعفاءات الديون المشكوك فيها يطبق بشكل صحيح	تقرير عن جميع التعديلات لإعفاءات الديون المشكوك فيها مع الإشارة إلى الفاتورة الأصلية التي بينت ضريبتها وإلى أي دفعة مرتبطة	

## الجدول E: البيانات الضريبية ومسار المراجعة<sup>(1)</sup>

### E1. لإنتاج وإصلاح البيانات الضريبية

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
E1.1	هل يمكن إعادة إنتاج البيانات الضريبية عن كل فترة	إعادة إنتاج البيان الضريبي الإبلاغ عن المعاملات المشمولة به	
E1.2	هل يمكن تسوية التناقضات بين البيانات الضريبية وإعادة حسابها	تقرير عن المعاملات التي ضمنت / لم تضمن في الأرباح على سبيل المثال وضع علامة / تاريخ ختمها / تغييرها منذ تاريخ الأرباح الأصلي	
E1.3	الخلافات بين الإفصاحات المالية والأرصدة التجارية، والأرباح / الخسائر	تفاصيل جميع الفروقات	

### E2. للتأكد من وجود مسار لمراجعة الحسابات

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
E2.1	هل قيم جميع أنظمة المصدر مضمنة في البيان الضريبي	إنشاء تقرير عن مسار المراجعة بشكل موجز وعلى مستوى التفاصيل تمكن من التأكد من الرقابة على المجاميع من أنظمة المصدر إلى البيان والعكس بالعكس	تحديد جميع حسابات دفتر الأستاذ الضريبية الاسمية. التسوية بين أوراق العمل وحسابات دفتر الأستاذ الضريبية الاسمية. نقترح أن يتم ذلك باستخدام تقارير جديدة من دفتر الأستاذ الاسمية لمكافحة أي حالات مماثلة من إعادة الترحيل

<sup>(1)</sup> Organization for Economic CO-Operation and Development (OECD), Forum on Tax Administration, **Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance**, Op.Cit, 2010, P31-32.

### E3. للتأكد من أن البيان الضريبي يحتوي على الضرائب الصحيحة في الوقت الصحيح

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
E3.1	هل جميع وحدات الإبلاغ مضمنة في البيانات	تقرير عن القيم الصافية والقيم الضريبية المفصح عنها حسب وحدات الإبلاغ وحسب الفترة	
E3.2	هل جميع أنظمة المصدر مضمنة في البيانات الضريبية	تقرير عن القيم الصافية والقيم الضريبية المفصح عنها حسب نظام المصدر وحسب الفترة والتسوية مع الحساب الضريبي/ وأوراق العمل	
E3.3	هل تم الإبلاغ عن الفترة الضريبية الصحيحة	تقرير عن القيم الصافية والقيم الضريبية المفصح عنها حسب وحدة الإبلاغ وحسب الفترة	
E3.4	هل إن التقارير تعكس بدقة محتويات دفتر الأستاذ العام	إنشاء تقرير عن جميع المصادر	

### E4. للتأكد من المعالجة الضريبية الصحيحة للتعديلات اليدوية

مرجع الاختبار	القلق	الاختبار المقترح	ملاحظات
E5.1	هل جميع التعديلات اليدوية للبيانات الضريبية صحيحة	تحديد الوثائق الداعمة لجميع التسويات اليدوية تتبع التعديلات المرحلة في السجلات وضمان عدم ازدواجية تأثير الضريبة في البيانات الضريبية لاحقاً.	
E5.2	هل جميع التغييرات على العمليات التي أجريت هي ضمن المعايير صحيحة	تحليل سجلات مسار نظام التدقيق الإبلاغ عن أي المعاملات حيث تم إجراء تغييرات غير عادية	

### الجدول F: المخزون<sup>(2)</sup>

إن تدقيق المخزون يشمل مراقبة طرق التقييم للمخزون وإذا ما كان يتم اتباع السياسة نفسها في تقييم المخزون بانتظام كالوارد أولاً صادر أولاً أو متوسط التكلفة المرجح أو الوارد أخيراً صادر أولاً وتنفيذ العمليات الحسابية الخاصة بالمخزون على نحو صحيح والذي سيؤثر بدوره على الربح الخاضع للضريبة بالإضافة إلى التأكد من دفع المنشأة للرسوم الجمركية، والتأكد من شهادة المصدر وبيان الاستيراد والسجل التجاري وإذن الاستيراد من وزارة الاقتصاد وذلك بهدف حماية المنشأة من التعرض إلى مخاطر محتملة كمصادرة المخزون أو الوقوع في المخالفات والغرامات المترتبة على ذلك ومراقبة التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة وعدم لجوئها إلى شراء أو التعامل مع بضائع مهربة لم يتم ادخالها بالطرق النظامية بالإضافة إلى التأكد من إثبات ذلك في سجلات المنشأة كالاتي.

<sup>(2)</sup> Organization for Economic CO-Operation and Development (OECD), Forum on Tax

Administration, **Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance**, Op.Cit, 2010, P33-34.

# F1. للتأكد من تسجيل جميع عمليات حركة المخزون بشكل صحيح

ملاحظات	الاختبار المقترح	القلق	مرجع الاختبار
	تقرير المواد في المخزن البضائع في المخزن المواد والسلع التالفة البضائع الواردة بحسب نوع المادة / البضاعة السلع الصادرة بحسب نوع المادة / البضاعة الوضع النهائي في المستودعات بحسب نوع المواد / البضاعة	هل تتعكس جميع عمليات البضائع الواردة لتجار الجملة وتجار التجزئة في جميع عمليات البضائع المنصرفة، بما يسمح بالخسائر والتسويات. كيف يتم تسجيل التعديلات، الشطب وما إلى ذلك؟	<b>F 1.1</b>
	تقرير عن جميع التعديلات على المخزون الناشئة عن الجرد. التقرير عن التعديلات الكبيرة (من حيث العدد أو القيمة)	ما هو تواتر وطريقة الجرد وكيف تسجل النتائج في سجلات المنشأة؟	<b>F1.2</b>
	قارن بين أرصدة المخزون الافتتاحية (منتج ومالك) إلى الأرصدة الختامية السابقة	إغلاق وفتح أرصدة المخزون بدون موافقة	<b>F1.3</b>
	تحديد أرصدة الأوراق المالية من خلال مقارنة المتحصلات حسب المنتج ورمز الدفعة، ومقارنة للإرساليات بحسب المنتج ورمز دفعة واحدة	أرصدة البضاعة باليد ليست كما ذكرت	<b>F1.4</b>
	أخذ عينة عشوائية من المخزون المسلم باليد ومقارنته مع المخزون المادي في المستودع	رصيد المخزون قد لا تتساوى مع المخزون الفعلي	<b>F1.5</b>
	أخذ عينة من وصف رموز السلع للتحقق ومن ناحية أخرى على كل من كمية وقيمة الأساس	تصنيف غير صحيح لرمز سلعة	<b>F1.6</b>
	تحديد مواعيد استلام الشحنة مقارنة إلى منح التقويض	المخزون الذي يجوز احتجازه خارج المهل الزمنية (الجمارك)	<b>F1.7</b>
	قارن بين رموز السلع المنتجة ومنح التقويض	الرسوم الجمركية غير المصرح بها أدخلت إلى أنظمة الجمارك (الجمارك)	<b>F1.8</b>
	مقارنة بين مقبوضات الشحنة والبيانات	قد لا تكون جميع رسوم الشحنات الموقوفة تحت الرقابة في نظام إدارة المخزون (الجمارك)	<b>F1.9</b>

## F2. للتأكد من طريقة ودقة تقييم المخزون

ملاحظات	الاختبار المقترح	القلق	مرجع الاختبار
التحقق من وجود أي تغيير في طريقة تقييم المخزون خلال السنة المالية	تأكد من طريقة التقييم. تقرير عن أي تعديلات إعادة تقييم لسجلات البضاعة اختبار فحص التقييم من خلال المقارنة بين البضاعة المرسله للعميل مع قيمة الفاتورة تحديد إذا تم إجراء أي تعديلات على قيمة البضاعة قارن بين التقييمات المالية والتجارية	هل الطريقة المستخدمة من قبل الشركات لتقييم البضاعة مقبولة	F 2.1
	حساب رسوم المخزون المكشوف عنها عن طريق تطبيق معدل الرسوم (رمز سلعة) إلى قيمة المخزون لأغراض محددة	متطلبات الأمن أو الكفالة قد لا تكون كافية (الجمارك)	F2.2

## الجدول G: الاستهلاك<sup>(1)</sup>

يمثل الاهتلاك مصروفًا سيؤثر على الربح مما يتيح للمنشأة التلاعب في قيمته بهدف تخفيض أرباحها والتهرب من الضرائب وعلى المدقق تحديد ما إذا كان يتم إتباع نفس سياسة الاهتلاك بانتظام وما إذا كان يتم تنفيذ العمليات الحسابية على نحو صحيح<sup>(2)</sup> وتكمن أهمية حساب الاهتلاك في أن هناك نسب معينة تسمح بها التشريعات الضريبية لا يمكن تجاوزها قد تختلف عن تلك التي يتم حسنها محاسبيا وهي بذلك ستؤثر على الأرباح وبالتالي على الضريبة النهائية وتوجب التشريعات السورية من المكلفين تقديم جدول بالاستهلاكات التي تم حسنها من الأرباح في سنة التكلفة مع البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية.

## G1. للتأكد من ان قيم الاستهلاك يتم تسجيلها بشكل صحيح

ملاحظات	الاختبار المقترح	القلق	مرجع الاختبار
	تقرير مالي عن انخفاض القيمة التجارية، وإجراء المقارنات الممتلكات غير المنقولة بحسب مجموعات الاستهلاك الممتلكات المنقولة بحسب مجموعات الاستهلاك الملكية مجددة إضافات الأصول الثابتة التنازل عن الملكية	هل تم تسجيل قيم الاستهلاك بشكل صحيح	G 1.1

<sup>(1)</sup> Organization for Economic CO-Operation and Development (OECD), Forum on Tax Administration, **Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance**, Op.Cit, 2010, P35.

<sup>(2)</sup> ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الدبسطي، "المراجعة مدخل متكامل"، مرجع سابق، 2000،



التحقق من وجود أي تغيير في طريقة تقييم الأصول خلال السنة المالية	تقرير عن المعدلات والطرائق المستخدمة لكل الأصول	معدل استهلاك غير صحيح وطريقة غير صحيحة تم تطبيقها على البنود	<b>G 1.2</b>
	قائمة بالموجودات والاستهلاكات المطبقة، حسب العنصر	يتم التعامل مع الأصول على مستوى العنصر بشكل مختلف	<b>G1.3</b>
	قائمة بالسحوبات حسب الفئة والسبب	الأصول التي تؤخذ من النظام المحاسبي	<b>G1.4</b>

### الجدول H: اختبارات الضرائب المفروضة على الرواتب<sup>(1)</sup>

يجب أن يتم اختبار ما إذا كان العميل قد أوفى بالتزاماته القانونية المتعلقة بدفع كافة الاستقطاعات كجزء من اختبارات الأجور على الرغم من أن المدفوعات عادة ما تتم من النفقات النقدية العامة ومن أهم هذه الاستقطاعات التي تكون محلاً للاهتمام في هذه الاختبارات عناصر مثل ضريبة الرواتب والأجور واشتراكات نقابة العمال واشتراكات مؤسسة التأمينات الاجتماعية، ويجب أن يحدد المراجع أولاً المتطلبات الخاصة بالعميل حتى يقوم بدفع هذه الاقتطاعات إلى الجهات المعنية وتتحدد هذه المتطلبات الخاصة عن طريق الرجوع إلى مصادر مثل قوانين الضرائب وعقود النقابات وبعد أن يعرف المراجع هذه المتطلبات سيكون من السهل تحديد ما إذا كان العميل قد دفع القيمة المناسبة في الوقت الملائم من خلال مقارنة الإنفاق النقدي مع سجلات الأجور وإجراء بعض الاختبارات<sup>(2)</sup> كما يلي:

H1. للتأكد من أن المعلومات المقدمة في كشوف الرواتب كاملة

ملاحظات	الاختبار المقترح	القلق	مرجع الاختبار
	تقرير عن ملخص عن مصدر البيانات حسب الفترة	اكتمال مصادر البيانات	<b>H1.1</b>
	تقرير عن مجاميع الرقابة على كافة الواجهات (القيم، سجل العدد، وضوابط التشغيل)	هل تم ربط أنظمة التغذية العكسية بشكل صحيح	<b>H1.2</b>

<sup>(1)</sup> Organization for Economic CO-Operation and Development (OECD), Forum on Tax

Administration, **Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance**, Op.Cit, 2010, P36-38.

<sup>(2)</sup> ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الدبسطي، "المراجعة مدخل متكامل"، مرجع سابق، 2000،

## H2. لتقييم مصداقية المعلومات المقدمة عن الرواتب

ملاحظات	الاختبار المقترح	القلق	مرجع الاختبار
	تقرير موجز عن دخل العمالة تقرير موجز عن الضرائب / اقتطاعات الضمان الاجتماعي	هل البيانات متسقة وهي ضمن الاتجاهات المتوقعة	H2.1
التحقيق في البنود غير العادية والاتجاهات الخ	تقرير عن الفترات الضريبية التي لم يجري فيها عمليات على الرواتب / أو الفترات التي يتم إجراء أية اقتطاعات ضريبية فيها	هل تم تسجيل جميع عمليات الرواتب	H2.2
	تقرير موجز من الدخل الإجمالي والقيم الضريبية	هل العمليات على نطاق واسع كما هو متوقع من حيث الالتزام والدقة الحسابية	H2.3
الاعتماد على كيفية التعامل مع المبالغ المستردة من الضرائب قد تكون لازمة للحد من التقرير	تقرير عن المبالغ سالبة	هل تحتوي العمليات على مبالغ سالبة	H2.4
	تقرير عن الفجوات في فترات ضريبية متسلسلة	للتأكد من الكمال في الترحيل	H2.5

## H3. للتحقق من أي تعديلات تم عملها

ملاحظات	الاختبار المقترح	القلق	مرجع الاختبار
	تقرير عن العمليات المحتمل أنها مكررة	هل تحتوي البيانات على عمليات محذوفة / معدلة / مكررة	H3.1
	التقرير عن التعديلات (على سبيل المثال، حيث العمليات تحتوي على مبلغ ضريبية الدخل ولكن لا يوجد دخل العمالة)	هل تحتوي البيانات على تعديلات	H3.2

## H4. للتأكد من أن خصم الضرائب يتم في الوقت الصحيح

ملاحظات	الاختبار المقترح	القلق	مرجع الاختبار
إن الفترة الضريبية لتقديم البيان الخاص بالرواتب والأجور هي كل ستة أشهر	الإبلاغ عن تواريخ بداية ونهاية الفترة الضريبية	هل يتم إغلاق الفترات الضريبية في الوقت الصحيح	H4.1
	تقرير العمليات حيث يتم الدفع في وقت سابق بشكل ملحوظ أو في وقت لاحق من التاريخ الذي تستحق فيه الدفعة	هل يتم احتساب الاقتطاعات الضريبية في الوقت الصحيح	H4.2
	تحقق من المبالغ المستقطعة مقابل تسجيل المبالغ المستلمة من قبل الدوائر الضريبية	هل تم دفع الضريبة إلى الدوائر المالية في الوقت الصحيح	H4.3

##### H5. للتأكد من أن الضريبة تحتسب بشكل صحيح على عمليات الرواتب

ملاحظات	الاختبار المقترح	القلق	مرجع الاختبار
	مقارنة مجموع المدفوعات الخاضعة للضريبة مع مبلغ الضريبة الذي تم خصمه وذلك عن كل فترة ضريبية	للتأكد من أن الضريبة قد تم تطبيقها على جميع البنود الخاضعة للضريبة	H5.1
	تقرير أحجام الحقول المستخدمة لقيم الضريبة والدخل	هل القيم الكبيرة تصبح اقتطاعا وتقعد الأرقام الراكدة خلال المعالجة	H5.2
التبديلات المحتملة، وأخطاء إدخال البيانات إن آخر التعديلات تم بموجب المرسوم 51 لعام 2011	تقرير عن العمليات حيث الضريبة لا تساوي المعدلات المعلنة	هل جميع العمليات بمعدل ضريبي صحيح	H5.3
	تطبيق حساب مربع كاي، وحساب قانون بنفورد أو تحليل الاتجاه إلى قيم الدخل	هل جرى التلاعب بالقيم	H5.4

##### H6. لتحديد مقدار الأجر الخاضع للضريبة

ملاحظات	الاختبار المقترح	القلق	مرجع الاختبار
	تحديد عناصر الرواتب ومعالجتها للأغراض الضريبة	هل تمت معالجة عناصر الرواتب بشكل صحيح للأغراض الضريبية	H6.1
سوف تختلف فئات معينة من الرواتب وسوف يخضع بعضها للإعفاءات ويمكن أن تشمل مدير الشركة طول فترة التوظيف الأجانب	تقرير عن الموظف بحسب الفئة	هل إن فئات معينة من الموظفين تعامل معاملة مختلفة لأغراض تشغيل الرواتب	H6.2

##### H7. للتأكد من سهولة تتبع مصدر الوثائق من خلال النظام المحاسبي

ملاحظات	الاختبار المقترح	القلق	مرجع الاختبار
	إنشاء تقارير مسار المراجعة مع إجماليات ملخصة بشكل مناسب	القدرة على متابعة اتجاهين مسار المراجعة -البيان إلى المستند المصدر، والعكس بالعكس	H7.1
	تقرير عن حقول المفتاح للعمليات والتي تمكن من الوصول الى موقع الوثيقة المادية أو / إلى صورتها الإلكترونية	الوصول إلى المستند المصدر	H7.2

# ملحق رقم (2) استمارة الاستبيان



الجمهورية العربية السورية  
جامعة دمشق  
كلية الاقتصاد  
قسم المحاسبة

صحيفة استقصاء لبحث بعنوان:

## دور المدقق الخارجي في التكاليف الضريبي في سورية

ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية تهدف إلى قياس مدى مساهمة المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي واعتماد الدوائر المالية على البيان الضريبي المدقق والمعتمد من المدقق الخارجي، وذلك من خلال الإجابة على كل فقرة من فقرات الاستبيان، ولأنني أشعر أنك أنت الذي تستطيع إعطائي صورة حقيقية عن ذلك الموضوع فإني أرجو منك قراءة العبارة بدقة ثم التعبير عن رأيك بوضع علامة (✓) أمامها وأسفل أي من التعبيرات التي تتفق مع رأيك، وأؤكد أن المعلومات ستكون سرية ولن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي. وإنني أشكرك كثيرا على وقتك وتعاونك وأقدر بعمق المساعدة التي قدمتها أنت والمنظمة التي تعمل بها لإنهاء هذا المشروع البحثي.

الباحث

محمد معاذ الدوس

## الجزء الأول: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (✓) في الخانة التي تناسب اختيارك:

### 1- الجنس :

☐ ذكر ☐ أنثى

### 2- العمر:

☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30\_40 سنة

☐ من 41\_50 سنة ☐ 50 سنة فما فوق

### 3- آخر مؤهل علمي حصلت عليه:

☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐ اجازة في الاقتصاد ☐ اجازة في الحقوق ☐ معهد متوسط تجاري

### 4- العمل:

☐ مراقب دخل ☐ مدقق خارجي

### 5- سنوات الخبرة:

☐ 1-5 ☐ 6-10 ☐ 11-15 ☐ 16 فأكثر

## الجزء الثاني: مساهمة المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي:

يرجى وضع علامة (✓) في الخانة التي تناسب اختيارك:

المقياس					العبارة	
موافق جداً	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً		
					6 إن عملية التكاليف الضريبي في سورية لا يمكن ان تتم بدون مدقق خارجي	
					7 أعتقد أنه يمكن الاعتماد على عمل المدقق الخارجي بشكل كامل في عملية التكاليف الضريبي	
					8 إن عمل المدقق الخارجي لكافة البيانات الضريبية يدعم عملية التكاليف الضريبي ويزيدها مصداقية من خلال ضمان التطابق بين القوائم المالية والبيانات الضريبية	
					9 إن إلزام نفس المدقق الخارجي باعتماد البيان الضريبي يزيد من فعالية عملية التكاليف الضريبي	
					10 إن العقوبات الجزائية كافية لردع المدققين الخارجيين من التستر على مخالفات ضريبية	
					11 يمكن للمدقق الخارجي أن يقوم بالاطلاع على جميع الأمور الضريبية	
					12 إن المدقق الخارجي يولي الأمور الضريبية الاهتمام الكافي	
					13 إن تقرير المدقق الخارجي يتعرض بشكل كافي للأمر والقضايا الضريبية	
					14 لا يوجد أمور تتعلق بقضايا ضريبية لا يمكن للمدقق اكتشافها	
					15 هناك التزام تام بقواعد السلوك المهني من المدقق الخارجي عند القيام بعملية التدقيق الخارجي بقصد الوصول إلى بيانات ضريبية صحيحة	
					16 إن المدقق الخارجي يتمتع بالخبرة الكافية فيما يتعلق بالضرائب	
					17 هناك علاقة طردية بين خبرة المدقق الخارجي الضريبية وتفضيل المساهمين لاختياره من بين المدققين	
					18 هناك علاقة طردية بين خبرة المدقق الخارجي بقوانين الضرائب وحصول عملية تدقيق خارجي ناجحة	
					19 إن سمعة المدقق الخارجي الضريبية تؤثر على مراقبي الدخل	
					20 إن المدقق الخارجي يمنح المساهمين الطمأنينة فيما يتعلق بالالتزام المنشأة الضريبي	
					21 إن كون المدقق الخارجي مستقلاً يمنح الإدارة الطمأنينة إلى صحة التكاليف الضريبي	
					22 إن المدقق الخارجي يتمتع بالوعي الضريبي الكافي	

					إن المدقق الخارجي أكثر قدرة على الوصول للمخالفات الضريبية من مراقبي الدخل	23
					إن المدقق الخارجي أكثر انحيازًا للمكلف من الدوائر المالية فيما يتعلق بالأمور الضريبية	24
					إن مسؤولية حماية المال العام من التهرب الضريبي يقع على عاتق المدقق الخارجي	25
					إن من بين أهداف التدقيق الخارجي الحد من التهرب الضريبي	26
					إن نجاح التدقيق الخارجي يرتبط بمدى اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والانحرافات الجوهرية في البيانات الضريبية	27
					يتم التنسيق فيما بين القانونين بعملية التدقيق الخارجي والدوائر المالية لوضع حلول استراتيجية وتدابير لازمة للحد من مشكلة تنامي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي	28
					إن بإمكان المدقق الخارجي أن يوضح نقاط بالقانون الضريبي والتي تسبب مشاكل كبيرة للمكلفين بالضريبة وبالتالي يساهم في تحسين الالتزام الضريبي مستقبلاً	29
					أعتقد أنه يمكن أن يعمل برنامج التدقيق الخارجي على توعية المكلفين بالضريبة وبالتالي تحسين مصداقية بياناتهم الضريبية	30
					هناك علاقة طردية بين التدقيق الخارجي والالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وبالتالي صحة بياناتهم	31
					يمكن تفعيل دور المدقق الخارجي ليساهم بشكل أكبر في عملية التكليف الضريبي	32



الجزء الثالث: اعتماد الدوائر الضريبية على البيان الضريبي في عملية التكاليف الضريبي:

يرجى وضع علامة (✓) في الخانة التي تناسب اختيارك:

المقياس					العبـارات
موافق جداً	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً	
					33 إن عملية التكاليف الضريبي المطبقة في الدوائر المالية تسهل التعامل مع البيانات الضريبية للمكلفين وبالتالي اكتشاف الأخطاء والغش
					34 توفر الإدارة الضريبية الأدوات والوسائل اللازمة للقيام بتقديم البيان الضريبي بجميع مراحله
					35 إن من بين أهداف الإدارة الضريبية الاعتماد على البيانات الضريبية المدققة بشكل كامل
					36 يتم الاعتماد على البيان الضريبي غير المختوم في عملية التكاليف الضريبي
					37 إن البيان الضريبي المطبق حالياً يحوي المعلومات الكافية التي تمكن من حساب الضريبة
					38 إن البيان الضريبي هو الأساس في تحديد الضريبة الواجبة الاقطاع
					39 يتم الاعتماد على رقم التكاليف الموجود في البيان الضريبي بشكل كامل
					40 لا تزداد الضريبة المقتطعة عن المذكورة في البيان في أغلب الأحوال
					41 هناك إلزام كامل من السلطات التشريعية لمراقب الدخل بالاعتماد على البيان الضريبي

الجزء الرابع: إمكانية دعم البيان الضريبي لعملية التكليف الضريبي في حال اعتماده:

يرجى وضع علامة (✓) في الخانة التي تناسب اختيارك:

المقياس					العبارة	
موافق جداً	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً		
					42	إن اشتراط اعتماد البيان الضريبي من محاسب قانوني يمنحه المزيد من الثقة
					43	إن العقوبات والغرامات المطبقة لإلزام المكلفين باعتماد البيان الضريبي من محاسب قانوني كافية
					44	إن العقوبات الجزائية كافية لردع المحاسبين القانونيين من اعتماد بيانات ضريبية غير صحيحة
					45	لا يتمتع موظفو الدوائر المالية بالخبرات الكافية لتدقيق الشؤون الضريبية
					46	إن السلطات المختصة تولي اهتماماً وثيقاً بالمراجعة الضريبية التي يقوم بها مراقب الدخل أكثر من اهتمامها بالبيانات الضريبية
					47	لا يوجد حاجة للمراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر الضريبية
					48	إن المراجعة الضريبية التي يقوم بها مراقب الدخل هي إعادة لما قام به المدقق الخارجي
					49	إن المراجعة الضريبية التي تقوم بها الدوائر الضريبية لا تؤثر على الالتزام الضريبي للمكلفين
					50	إن اعتماد الدوائر المالية على تقارير المدققين الخارجيين والبيانات المدققة من قبلهم يشجع المكلفين على الالتزام الطوعي
					51	إن إهمال الدوائر المالية للبيانات المدققة من المدقق الخارجي يزيد من تكاليف التحصيل والربط ويساهم في إهدار الأموال العامة
					52	في حال تم الاعتماد على عمل المدقق والبيان الضريبي المختوم سيتم إنهاء ملف التراكم الضريبي
					53	إن تدقيق الدوائر المالية للبيانات الضريبية على أساس العينة يعطي صورة كاملة وواضحة عن هذه البيانات

# المراجع

## أولاً: المراجع العربية:

### الكتب:

- 1- أبوعويضة، هاني، "إجراءات مراجعة نظم المعلومات المالية المؤتمتة"، (سورية: دار الفكر، 2010).
- 2- أرينز، ألفين، لويك، جيمس، ترجمة محمد عبد القادر الدبسطي، "المراجعة مدخل متكامل"، (السعودية: دار المريخ، 2000).
- 3- السيوفي، قحطان، "السياسة المالية في سورية"، (سورية: الهيئة العامة السورية للكتاب، 2008).
- 4- القاضي، حسين، دحدوح، حسين، قريط، عصام، "مراجعة الحسابات الإجراءات"، (سورية: منشورات جامعة دمشق، 2008).
- 5- القاضي، حسين، دحدوح، حسين، قريط، عصام، "أصول المراجعة (1)"، (سورية: منشورات جامعة دمشق، 2008).
- 6- المهاني، خالد، الخطيب، خالد، العدي، ابراهيم، "المحاسبة الضريبية"، (سورية: منشورات جامعة دمشق، التعليم المفتوح، 2011).
- 7- المهاني، خالد، "كتاب التهرب الضريبي واساليب مكافحته"، (مصر: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009).
- 8- المهاني، خالد، الحريري، خالد، الخطيب، خالد، "اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي"، (سورية: جامعة دمشق، 2006).
- 9- المهاني، خالد، الخطيب، خالد، "المحاسبة الضريبية"، (سورية: جامعة دمشق، 2003).
- 10- جمعة، أحمد، "مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث"، (عمان: دار الصفاء، 2009).
- 11- زيدان، رامي، "حساسية النظام الضريبي في سورية: حساسية الإيرادات العامة العادية"، (سورية: منشورات وزارة الثقافة، 2006).
- 12- سعيغان، سمير، "قضايا الإصلاح الاقتصادي والمالي في سورية"، (سورية: دار الرضا، 2003).
- 13- عصام بشور، "التشريع الضريبي"، (سورية: المطبعة التعاونية، 1982).
- 14- كنعان، علي، "النظام النقدي والمصرفي السوري"، (سورية: دار الرضا، 1999).

- 15- لطفي، أمين، "التطورات الحديثة في المراجعة"، (مصر: الدار الجامعية، 2007).
- 16- محمد، نصر، "نظرية المراجعة"، (ليبيا: دار الكتب الوطنية، 2008).
- 17- نور، أحمد، عبيد، حسين السيد شحاته، شحاته، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، (مصر: الدار الجامعية، 2007).

## رسائل الماجستير والدكتوراه:

- 1- ابو سنينة، طارق، "العوامل المؤثرة في التهرب والتجنب الضريبي وعلاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق والمحاسبة والشكل القانوني للشركة"، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2008.
- 2- إشتية، عدوان، "مُسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008.
- 3- البقالي، نجيب، "منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري"، (رسالة ماجستير)، جامعة الحسن الثاني، المغرب، 2008.
- 4- الحسيني، خالد، "مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية"، (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007.
- 5- الخطيب، كمال، "دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006.
- 6- الزايغ، هاني، "دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2006.
- 7- العازمي، وليد، "أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي"، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
- 8- بوعلام، ولهي، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي"، (رسالة ماجستير)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
- 9- جاد الله، جهاد، "كفاءة المعلومات الضريبية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في ضوء استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011.
- 10- حوسو، محمد، "التدقيق للأغراض الضريبية"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.

- 11- حسونة، فاطمة، "أثر كل من الزكاة والضريبة على التنمية الاقتصادية"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2009.
- 12- حسين، رلى، "مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010.
- 13- رجال، مصطفى، "أثر قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 في تشجيع الاستثمار في الأردن"، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.
- 14- سمور، ابراهيم، "مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الالتزام والالتزام"، (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.
- 15- صالح، حميداتو، "دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية"، (رسالة ماجستير)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012.
- 16- صلاح الدين، نادر، "مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.
- 17- عبد الغفور، حسام، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008.
- 18- عرياسي، زياد، "العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008.
- 19- عجلان، العياشي، "ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل"، (رسالة ماجستير)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
- 20- قحموش، سمية، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة البيانات الجبائية"، (رسالة ماجستير)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013.
- 21- قطيشات، عادل، "مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المشكلة في الشركات المساهمة الاردنية"، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2010.
- 22- كرسوع، أرزاق، "مخاطر المراجعة ومجالات اسهام المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة"، (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.
- 23- لبادة، أمجد، "حماية المال العام ودين الضريبة"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006.

- 24- ميلود، عزوز، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية" (رسالة ماجستير)، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007.
- 25- محمد، شريف، "السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي"، (رسالة ماجستير)، جامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر، 2010.

## الأبحاث المحكمة:

- 1- الحسيني، هدى، "مسؤولية مراقب الحسابات"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الثامن والعشرون (العراق: 2011).
- 2- الحلاق، محمد، "النزاع الضريبي أمام القضاء السوري"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني (سورية: 2005).
- 3- الخطيب، خالد، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 16، العدد الثاني (سورية: 2000).
- 4- الخليل، سماهر، "دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية"، <http://www.d-raqaba-m.iq>، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، (العراق: 2006).
- 5- السعايدة، عارف، "دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ م وتعديلاته"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد الثاني (فلسطين: 2012).
- 6- الشوابكة، سالم، "الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني (سورية: 2005).
- 7- العنقري، حسام، بكر، سارة، "القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث"، جامعة الملك عبد العزيز، 2008.
- 8- الكساسبة، عبد الرؤوف، الشوابكة، سالم، "وسائل الإثبات أما القضاء الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني (سورية: 2006).
- 9- المهاني، خالد، "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 19، العدد الثاني (سورية: 2003).

- 10-الهلال، علي، "مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية"، <http://law.thiqaruni.org>، جامعة ذي قار، (العراق: 2011)، ص 9
- 11-جاسم، سهام، محمد، فاطمة، "الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق"، مجلة دراسات البصرة، السنة السابعة، العدد الثالث عشر، (العراق: 2012).
- 12-شعوبي، محمود، عباسي، صابر، "أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الباحث، العدد الثاني عشر، (الجزائر: 2013).
- 13-ناصر الخطيب، توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29، العدد 2، (سورية: 2007).
- 14-ولهي بوعلام، "التحكم في التسيير الجبائي لأعباء المؤسسة للمساهمة في اتخاذ القرار"، مجلة جامعة الجزائر، (الجزائر: 2010).

## الندوات العلمية والمؤتمرات:

- 1- إبراهيم، نبيل، " نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري"، في مؤتمر: المنظومة الضريبية المستقبلية وآثرها على الاقتصاد والاستثمار، جمعية الضرائب المصرية، مصر، 2012.
- 2- إسماعيل، رزقي، محمد، سفير، " مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي"، في ندوة: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 2013/5/6.
- 3- الجليلاتي، محمد، "النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه"، ندوة في: جمعية العلوم الاقتصادية، سورية، 2004.
- 4- الحواس، زواق، " فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار"، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، الجزائر، شباط 2009.
- 5- السيد أحمد، محمد خضر، محاضرة بعنوان "وحدة كبار المكلفين"، وزارة المالية، دمشق، 2007/3/31.
- 6- حسين، محمد، " الإصلاح الضريبي، أهدافه وأبعاده"، ندوة في: جمعية العلوم الاقتصادية، سورية، 2004.

## القوانين:

- 1- القانون /341/ لعام 1956
- 2- القانون /85/ لعام 1949
- 3- القانون /10/ لعام 1991
- 4- القانون /24/ لعام 2003
- 5- القانون /25/ لعام 2003
- 6- القانون /60/ لعام 2004
- 7- القانون /22/ لعام 2005
- 8- القانون /41/ لعام 2007
- 9- القانون /33/ لعام 2007
- 10- القانون /41/ لعام 2007
- 11- القانون /33/ لعام 2009
- 12- القانون /6/ لعام 2010
- 13- القانون /13/ لعام 2013
- 14- القانون /3/ لعام 2013

## المراسيم التشريعية:

- 1- المرسوم التشريعي /84/ لعام 1949
- 2- المرسوم التشريعي /148/ لعام 1949
- 3- المرسوم التشريعي /101/ لعام 1952
- 4- المرسوم التشريعي /37/ لعام 1966
- 5- المرسوم التشريعي /18/ لعام 2004
- 6- المرسوم التشريعي /56/ لعام 2004
- 7- المرسوم التشريعي /61/ لعام 2004
- 8- المرسوم التشريعي /41/ لعام 2005
- 9- المرسوم التشريعي /43/ لعام 2005
- 10- المرسوم التشريعي /51/ لعام 2006



- 11- المرسوم التشريعي /50/ لعام 2009
- 12- المرسوم التشريعي /54/ لعام 2009
- 13- المرسوم التشريعي /64/ لعام 2010
- 14- المرسوم التشريعي /3/ لعام 2011
- 15- المرسوم التشريعي /13/ للعام 2011
- 16- المرسوم التشريعي /19/ لعام 2011
- 17- المرسوم التشريعي /23/ لعام 2011
- 18- المرسوم التشريعي /42/ لعام 2011

### **التعليمات والبلاغات والقرارات:**

- 1- البلاغ رقم 14898-14\8\24 تاريخ 1959\8\25
- 2- قرار وزير المالية التنظيمي رقم 126/د تاريخ 1966/1/15
- 3- التعليمات التنفيذية للقانون رقم 24 لعام 2003
- 4- التعليمات التنفيذية للقانون القانون 25 لسنة 2003
- 5- القرار رقم 1421 لعام 2005
- 6- قرار وزير المالية رقم /2937/ تاريخ 2006/10/5
- 7- قرار وزير المالية رقم / 3788 / تاريخ 2006 /12 /17
- 8- القرار 3944 لعام 2006
- 9- القرار رقم /39/ م.و
- 10- التعليمات التنفيذية للقانون القانون 33 لعام 2009

## BOOKS :

- 1- International Ethics Standards Board for Accountants(IESBA), **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org), (USA : New York, International Federation of Accountants (IFAC), 2013).
- 2- Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen, Philip Wallage, **Principles of Auditing**, (London : McGraw-Hill, 1999).
- 3- Tom Lee, **Corporate Audit Theory**, (London : Chapman & Hall, 1994).
- 4- International Auditing and Assurance Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Edition Volume II, <http://www.ifac.org/>, (USA : New York, International Federation of Accountants (IFAC), 2013).
- 5- Committee on Basic Auditing Concept, , **A Statement of Basic Auditing Concepts**, (Sarasota : FLorida, American Accounting Association (AAA), 1973).
- 6- Organization For Economic CO-Operation and Development (OECD), Forum on Tax Administration, **Guidance on Test Procedures for Tax Audit Assurance**, <http://www.oecd.org/>, APRIL, 2010.
- 7- AICPA, **Code of Professional Conduct and Bylaws**, <http://www.aicpa.org/>, (USA : New York, American Institute of Certified Public Accountants(AICPA), 2013).
- 8- Kenneth, Klassen, Petro, Lisowsky, Devan, Mescall, University Avenue West Waterloo, "Corporate Tax Compliance: The Role of Internal and External Preparers", Canada, 2012.
- 9- S.K.Basu, **Fundamentals of Auditing**, (india, \_Pearson Education India, 2009).

- 10–S.K.Basu, **Auditing: Principles and Techniques**, (India :Pearson Education India, 2005).
- 11–Brenda, Porter, “**Principle of external auditing**”, (USA: John Wiley, 2003).

## **SITES :**

- 1- <http://www.aicpa.org>
- 2- <http://www.ifac.org/>
- 3- <http://www.syriantax.gov.sy/>
- 4- <http://www.syrianfinance.org/>
- 5- [www.customs.gov.sy](http://www.customs.gov.sy)
- 6- <http://www.oecd.org/>
- 7- <http://www.asca.sy/>
- 8- <http://exporthelp.europa.eu/>

## *Abstract*

# **The role of an external auditor in tax charging in syria (Field study)**

**Prepared By**

**Mohammad Moaaz Al-Dous**

**Supervised By**

**Ph.D. Mohammad Khaled Al-Mahayni**

This study aimed to explore the role of an external auditor in the process of tax charging where the external audit form as an important factor in the process of taxation in its ability to control the process of taxation and make it smoother and In the preparation of accurate, credible tax returns and therefore reach the real, fair charging of tax that achieves the objectives of the various parties as it works to increase and enhance tax voluntary compliance, detect and deter tax evasion, and almost completely monitor the process of taxation and reduce collection costs for the benefit of the public treasury and supporting finance departments and reduce the effort exerted by tax departments by relying on the tax return that will be submitted by the taxpayer after an effectively audit that contribute significantly to the prevent intended and unintended essential evasion resulting from fraud and error in each of the submitted tax returns and the financial statements which it is based in the preparation of this returns, researchers also made a field visited to the department of large taxpayers in the directorate of finance in Damascus which has been studied during it the process of taxation and the tax return that provided by taxpayers which is prepared and approved by the auditor and it was tested according to a study depended on questionnaire to test hypotheses of the study, and it has been reached in which to a set of results and recommendations and the most important conclusions was that external audit has a positive role in improving the quality of taxation in terms of the adoption of the financial department on the tax return checker and approved by an external auditor make sure applied of the process of external audit earlier that will reduce the cost of tax collection and contribute to the transition from the method of comprehensive audit to the tax returns to the audit on the basis of the sample And helps to dispose of accumulated tax returns.

**Damascus university**  
**Faculty Of Economic**  
**Accounting department**



# **THE ROLE OF AN EXTERNAL AUDITOR IN TAX CHARGING IN SYRIA**

**(Field study)**

**Thesis Prepared to obtain a master's degree in auditing**

**Prepared By**  
**Mohammad Moaaz Al-Dous**  
**supervised By**  
**Ph.D. Mohammad Khaled Al-Mahayni**

2014