



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

الآليات الملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي في وحدة
كبار المكلفين في سورية
(دراسة تحليلية)

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالب

فراس احمد حسين

إشراف الأستاذ الدكتور

عصام قريط

٢٠١٦م

التصريح

الآليات الملائمة لتدقيق التكليف الضريبي في وحدة كبار المكلفين في سورية (دراسة تحليلية)

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.

فراس احمد حسين

الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

الآليات الملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي في وحدة كبار المكلفين
في سورية
(دراسة تحليلية)

إعداد

فراس احمد حسين

موافقة أعضاء لجنة الحكم

	عضواً مشرفاً	د. عصام قريط الأستاذ في قسم المحاسبة
	عضواً	د. إبراهيم العدي الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة
	عضواً	د. رياض عبد الرؤوف المدرس في قسم المحاسبة

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ ٢٠١٦/١٠/٥، وأجيزت

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقل رب زدني علماً"

صدق الله العظيم

(سورة طه (الآية ١١٤)

"وما أوتيتم من العلم إلا قليلاً"

صدق الله العظيم

(سورة الإسراء (الآية ٨٥)

"قل هل يستوي الذين يعلمون والذين لا يعلمون"

صدق الله العظيم

(سورة الزمر (الآية ٩)

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله الذي وفقني الى انجاز هذا العمل المتواضع

أشكر هذا الصرح الشامخ جامعة دمشق منارة العلم والعلماء

كما أتقدم بالشكر الجزيل والامتنان الوفير إلى أستاذي ومشرفي الأستاذ

الدكتور عصام قريط الذي ما كان يوماً إلا نبزاً متلاً أنار لي دروب العلم

والمعرفة، وما بخل يوماً عن مد يد العون والمساعدة فكان الأستاذ الفاضل

والأب المعلم والناصح الأمين وأدعو الله أن يتمتع دوماً بالصحة والعافية وأن

يجعله دائماً مناراً للعلم

وأقدم بجزيل الشكر لكل من الدكتور إبراهيم العدي والدكتور رياض عبد

الرؤوف اللذان شرفاني بقراءة وتقييم ومناقشة هذه الرسالة وإثرائها بأرائهم

وبتوجيهاتهم القيمة

وأقدم بالشكر الوافر لكل من مد إلي يد العون والمساعدة لإتمام هذا البحث

الباحث

الإهداء

إلى من أعطى فلم يكل العطاء وبذل فكان أسمى من السخاء.....أبي

إلى من قاسمتني السهر والعناء فكانت لأسقامي خير دواء.....أمي

إلى من هم بحق أهل الوفاء ومنبع الإخاء.....أخوتي

إلى رفيقة الدرب ومن تشاركني في السراء والضراء.....زوجتي

إلى من كانوا لي القدوة الحسنة ولدربي النبراس المضيء.....أساتذتي

إلى من قيل فيهم "رب أخ لم تلده أمك".....أصدقائي

أهدي هذا البحث المتواضع

قائمة المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
آيات قرآنية	أ
الشكر والتقدير	ب
الإهداء	ت
قائمة المحتويات	ث
قائمة الجداول	خ
قائمة الاشكال	د
قائمة الملاحق	د
ملخص الدراسة	ذ
مقدمة	١
مشكلة الدراسة	٢
الدراسات السابقة	٣
ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	٨
أهمية الدراسة	٨
أهداف الدراسة	٨
فرضيات الدراسة	٩
منهج الدراسة	٩
مجتمع الدراسة وعينتها	١٠
الأدوات والوسائل المستخدمة في إعداد الدراسة	١٠
الفصل الأول : ضرورات تطوير آليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين	١١
المبحث الأول : النظام الضريبي في سورية	١٢
أولاً : مفهوم النظام الضريبي	١٢
ثانياً : مكونات النظام الضريبي	١٣
ثالثاً : أهداف النظام الضريبي	١٥
رابعاً : النظام الضريبي في سورية	١٥
خامساً : اصلاح النظام الضريبي في سورية وظهور كبار المكلفين	١٧
المبحث الثاني : كبار المكلفين في سورية	٢١
أولاً : ماهية كبار المكلفين	٢١
ثانياً : خصائص كبار المكلفين	٢١
ثالثاً : وحدة كبار المكلفين	٢٢
رابعاً : معايير التسجيل والحذف في وحدة كبار المكلفين في سورية	٢٣
خامساً : الهيكل الإداري والتنظيمي لوحدة كبار المكلفين في سورية	٢٤
المبحث الثالث : الملف الضريبي لكبار المكلفين	٢٥
أولاً : مكونات الملف الضريبي لكبار المكلفين	٢٥
ثانياً : أهمية ضريبي دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور ضمن الملف الضريبي لكبار المكلفين	٢٦
المبحث الرابع : التدقيق الضريبي	٣٤

٣٤	أولاً : مفهوم التدقيق الضريبي
٣٦	ثانياً : أهداف التدقيق الضريبي
٣٧	ثالثاً : أهمية التدقيق الضريبي
٣٨	رابعاً : مقومات التدقيق الضريبي
٤٦	خامساً : أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الضريبي ومراجعة الحسابات
٥٠	سادساً : التدقيق الضريبي في سورية
٥٢	المبحث الخامس : آليات التدقيق الضريبي لكبار المكلفين وضرورات تطويرها
٥٢	أولاً : مفهوم آليات التدقيق الضريبي
٥٢	ثانياً : أهمية آليات التدقيق الضريبي
٤٣	ثالثاً : آليات التدقيق الضريبي في سورية قبيل ظهور كبار المكلفين
٥٤	رابعاً : ضرورات تطوير آليات التدقيق الضريبي لكبار المكلفين في سورية
٥٨	الفصل الثاني : العوامل المؤثرة في آليات تدقيق الملف الضريبي لكبار المكلفين
٥٩	المبحث الأول : أساليب تقدير الدخل الخاضع للضريبة واتجاهاته الحديثة
٥٩	أولاً : الأساليب التقليدية في تقدير الدخل الخاضع للضريبة
٦٣	ثانياً : الأسلوب الحديث في تقدير الدخل الخاضع للضريبة (أسلوب التقدير الذاتي)
٦٨	ثالثاً : أساليب تقدير الدخل في بعض القوانين الضريبية
٧٠	رابعاً : أسلوب تقدير الدخل في القانون الضريبي السوري
٧٣	خامساً : تأثير أسلوب تقدير الدخل المعتمد في التشريع الضريبي في عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين
٧٥	المبحث الثاني : طرائق التدقيق الضريبي
٧٥	أولاً : طريقة التدقيق الضريبي الشامل
٧٦	ثانياً : طريقة التدقيق الضريبي الانتقائي
٧٩	ثالثاً : مقومات تطبيق التدقيق الضريبي الانتقائي
٨٠	رابعاً : تحديد عينة التدقيق السنوية
٩٢	خامساً : تأثير طريقة التدقيق المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين
٩٤	المبحث الثالث : أساليب إسناد الملفات الضريبية الى المدققين الضريبيين
٩٤	أولاً : مفهوم وأنواع أساليب إسناد الملفات الضريبية الى المدققين الضريبيين
٩٥	ثانياً : أهمية استخدام أسلوب الإسناد الجماعي ضمن وحدات كبار المكلفين في سورية
٩٨	ثالثاً : تأثير أسلوب إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل في عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين
٩٩	المبحث الرابع : كفاءة المدقق الضريبي المهنية
٩٩	أولاً : مفهوم كفاءة المدقق الضريبي المهنية
١٠٠	ثانياً : العلاقة بين كفاءة المدقق الضريبي المهنية وكفاءة الإدارة والنظام الضريبي
١٠٢	ثالثاً : العوامل التي تؤدي إلى رفع كفاءة المدقق الضريبي المهنية
١٠٨	رابعاً : تأثير كفاءة المدقق الضريبي المهنية في عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين
١١٢	المبحث الخامس : مراحل التكليف الضريبي في حدة كبار المكلفين في سورية
١١٢	أولاً : منح الرقم الضريبي للمكلف
١١٢	ثانياً : تقديم البيانات الضريبية من قبل المكلف
١١٣	ثالثاً : التكليف الأولي

١١٩	رابعاً : التكاليف المؤقت
١٢٤	خامساً : التكاليف القطعي
١٣٠	المبحث السادس : الآليات المتبعة حالياً في تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين
١٣٠	أولاً : عدم تحديد وتصنيف الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً
١٣٢	ثانياً : توزيع الملفات الضريبية على مراقبي الدخل ضمن وحدة كبار المكلفين
١٣٤	ثالثاً : القيام بأعمال التدقيق للملف الضريبي للمكلف
١٤١	الفصل الثالث : رسم الآليات الملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين
١٤٢	المبحث الأول : رأي كوادر التدقيق الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين بالعوامل المؤثرة في رسم آليات التدقيق الملائمة لكبار المكلفين
١٤٣	أولاً: مجتمع وعينة الدراسة
١٤٤	ثانياً: ثبات وصدق أداة الدراسة
١٤٥	ثالثاً : الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
١٤٥	رابعاً: تحليل البيانات العامة
١٤٨	خامساً : تحليل أسئلة الاستبيان ومعرفة رأي كوادر التدقيق بالعوامل المؤثرة باليات التدقيق
١٧٠	المبحث الثاني : الآليات المقترحة والملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين
١٧٠	أولاً : الآلية المتعلقة بكيفية تحديد وتصنيف ملفات كبار المكلفين التي ستخضع للتدقيق سنوياً
١٧١	ثانياً : الآلية المتعلقة بكيفية تشكيل مجموعات الفحص الضريبي وإسناد الملفات إليها
١٧٣	ثالثاً : الآلية المتعلقة بتدقيق الملف الضريبي من قبل مجموعات الفحص
١٨٦	المبحث الثالث : التحقق من فرضيات الدراسة وعرض النتائج و التوصيات
١٨٦	أولاً : اختبار الفرضية الرئيسية الأولى
١٩٠	ثانياً : اختبار الفرضية الرئيسية الثانية
١٩٤	ثالثاً : اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة
١٩٦	نتائج البحث وتوصياته
١٩٦	أولاً: النتائج
١٩٨	ثانياً: التوصيات
٢٠٠	المراجع
٢٠٧	الملاحق

قائمة الجداول

رقم متسلسل	عنوان الجدول	رقم الصفحة
١	جدول يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	١٤٤
٢	جدول بين توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	١٤٥
٣	جدول يبين توزيع عينة الدراسة حسب نوع الفئة العمرية	١٤٦
٤	جدول يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	١٤٦
٥	جدول يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	١٤٧
٦	جدول يبين توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية	١٤٧
٧	جدول يبين إحصاءات ومتوسطات والوزن النسبي لمتغيرات المحور الأول أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة (المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري) حسب آراء عينة الدراسة	١٤٩
٨	جدول يبين إحصاءات ومتوسطات والوزن النسبي لمتغيرات المحور الثاني أسلوب التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة (غير المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري) حسب آراء عينة الدراسة	١٥٣
٩	جدول يبين إحصاءات ومتوسطات والوزن النسبي لمتغيرات محور معايير وأسس الإسناد حسب آراء عينة الدراسة	١٥٦
١٠	جدول يبين إحصاءات و متوسطات والوزن النسبي لمتغيرات محور أسلوب الإسناد الفردي حسب آراء عينة الدراسة	١٥٩
١١	جدول يبين إحصاءات و متوسطات والوزن النسبي لمتغيرات محور أسلوب الإسناد الجماعي حسب آراء عينة الدراسة	١٦١
١٢	جدول يبين إحصاءات و متوسطات والوزن النسبي لمتغيرات المحور كفاءة مراقب الدخل المهنية حسب آراء عينة الدراسة	١٦٥
١٣	جدول يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري والذي يعتمد الفحص الشامل لجميع ملفات كبار المكلفين الضريبية (الفرضية الفرعية الأولى)	١٨٨
١٤	جدول يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر أسلوب التقدير الذاتي للدخل (الفرضية الفرعية الثانية)	١٨٩
١٥	جدول يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر أسلوب تقدير الدخل الكلي (الفرضية الرئيسية الأولى)	١٩٠
١٦	جدول يبين دالات الاختبارات الإحصائية (الفرضية الفرعية الأولى)	١٩٢
١٧	جدول يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر أسلوب الإسناد الفردي (الفرضية الفرعية الثانية)	١٩٢
١٨	جدول دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر أسلوب الإسناد الجماعي (الفرضية الفرعية الثالثة)	١٩٣
١٩	جدول يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر إسناد الملفات الضريبية الكلي (الفرضية الرئيسية الثانية)	١٩٤
٢٠	جدول يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر كفاءة مراقب الدخل المهنية (الفرضية الرئيسية الثالثة)	١٩٥

قائمة الأشكال

رقم متسلسل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
١	تشكيل مجموعات الفحص والتدقيق الضريبي	١٧٢

قائمة الملاحق

رقم متسلسل	عنوان الملحق	رقم الصفحة
١	الهيكل الإداري والتنظيمي لوحدة كبار المكلفين	٢٠٧
٢	تعليمات وزارة المالية رقم (١/٢٥/٧٢١) تاريخ ١-٦-١٩٨٦	٢١٢
٣	إعلان مسابقة وزارة المالية السورية	٢١٤
٤	استمارة الاستبيان	٢١٥

ملخص الدراسة

الآليات الملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي في وحدة كبار المكلفين في سورية (دراسة تحليلية)

إعداد الطالب : فراس احمد حسين

إشراف : الأستاذ الدكتور عصام قريط

تناول الباحث الآليات الملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي في وحدة كبار المكلفين في سورية وتمحورت مشكلة الدراسة حول تحديد وبناء الآليات الملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي لشريحة كبار المكلفين، بحيث تحفظ للإدارة الضريبية بشكل عام، ولوحدة كبار المكلفين بشكل خاص، صلاحياتها في الفحص والتدقيق والتحقق من صحة الكشف الضريبية المقدمة من المكلفين، منعاً لحالات الغش والاحتيايل والتهرب الضريبي وهدفت الدراسة الى كشف الآليات الملائمة التي يفضل أن يتم من خلالها أجراء عمليات التدقيق الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين في سورية وذلك من خلال معرفة دور كل من أساليب تقدير الدخل الخاضع للضريبة وأساليب إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل و كفاءة مراقب الدخل المهنية وتأثيرها في آليات تدقيق ملفات كبار المكلفين ضريبياً وتمثلت أهمية الدراسة في ضرورة تجنب الجوانب السلبية في عمل مراقب الدخل عند تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين، ورفع الحصيلة الضريبية؛ ومن كونه يمكن أن يقدم نموذجاً جديداً لتدقيق التكاليف الضريبي، يبنى آليات عمل منهجية بعيدة عن الاجتهاد الشخصي والعامل الذاتي لعمل مراقب الدخل، ويرفع من كفاءة وجودة وفاعلية عمليات التدقيق الضريبي في سورية والتي تصب في زيادة الحصيلة وتحقيق العدالة الضريبية وسعت الدراسة الى اختبار الفرضيات ممثلة في ان كلاً من أسلوب تقدير الدخل الخاضع للضريبة المعتمد في التشريع الضريبي السوري، أسلوب إسناد الملفات الضريبية من قبل الإدارة الضريبية إلى مراقبي الدخل ضمن وحدات كبار المكلفين ، كفاءة مراقب الدخل المهنية يؤثران في آليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين، وقد اتبع الباحث في هذه الدراسة منهجية مختلطة جمعت بين الاستقراء والاستنباط وقد راعى المنهج المتبع ضرورات التحليل والتركيب والربط المنطقي والمقارنة، وصولاً إلى النتائج وقد توصلت الدراسة الى جملة من النتائج تؤكد صحة ما جاءت به فرضيات الدراسة من أهمها يؤثر أسلوب تقدير الدخل الخاضع للضريبة في آليات تدقيق التكاليف الضريبي ضمن وحدة كبار المكلفين من خلال تأثيره بالآلية المتعلقة بتحديد وتصنيف الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً، يؤثر أسلوب إسناد الملفات في آليات تدقيق التكاليف الضريبي ضمن وحدة كبار المكلفين من خلال تأثيره بالآلية المتعلقة بتوزيع الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً على مراقبي الدخل ضمن هذه الوحدات، تؤثر كفاءة مراقب الدخل المهنية بالية أجراء عملية التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين من قبل مراقب الدخل من حيث زيادة قدرته على تحديد طبيعة ونطاق وإجراءات عملية التدقيق

وأوصت الدراسة بإعادة النظر في التشريع الضريبي السوري من خلال اعتماد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين والتخلي عن نظام التقدير الإداري المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري، وبضرورة تخلي الإدارة الضريبية السورية ووحدة كبار المكلفين عن أسلوب المدقق الضريبي المفرد والانتقال إلى الأسلوب الجماعي في تدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية عبر اعتماد وتشكيل مجموعات الفحص الضريبي، وبزيادة كفاءة المدقق الضريبي من خلال زيادة المامه بأحدث الأساليب العلمية لتطوير المراجعة الضريبية من الناحية العلمية وأن لا تقتصر على الناحية النظرية فقط وتمتعه بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية، وبوجهه نظر غير متحيزة، وإصدار نصوص تحدد المعايير والشروط اللازمة والواجب توفرها بالشخص المكلف بالتدقيق الضريبي وتوفير وتنفيذ برامج التأهيل والتدريب والتعليم المستمر والجدي لمراقبي دخل وحدات كبار المكلفين .

Abstract

Appropriate mechanisms to audit the tax statements for large taxpayers in Syria (Analytical Study)

Prepared By: Feras Ahmad Hussein

Supervised By: Ph.D. Issam Kreit

This study aims to discover the relevant mechanisms which are preferred to be used through large taxpayers audit procedures in Syria, and that by:

Discovering the role of taxable income estimating methods in large taxpayers audit.

Discovering the role of assigning tax files to monitors income tax methods in large taxpayers audit.

Discovering the role and effect of monitor income tax efficiency in improving quality and effectiveness of large taxpayers audit.

To achieve the objectives of the study a questionnaire was designed and distributed to a sample of employees work in large taxpayers department in Syria, and analyzed and test the hypotheses.

The population was large taxpayers department in Syria that work with finance ministry and it was (3) units as follows:

large taxpayers department in Damascus.

large taxpayers department in Tartous.

large taxpayers department in Latakia.

And this research has the following results :

Income tax estimating methods affects in audit mechanisms.

assigning tax files to monitors income tax methods affects in audit mechanisms through his effect in distributing the files to those employees in Syrian departments.

monitor income tax efficiency affects the audit mechanisms by increasing his abilities in defining the nature and scope of the audit process.

Damascus university
Faculty Of Economic
Accounting department



Appropriate mechanisms to audit
the tax statements for large taxpayers in Syria
(Analytical Study)

Thesis prepared to obtain a master's degree in auditing

Prepared By
Feras Ahmad Hussein

Supervised By
Ph.D. Issam Kreit

2016

الإطار العام للدراسة

مقدمة

يعتبر كبار المكلفين من أهم الشرائح الضريبية ضمن المجتمع الضريبي السوري نظراً لكون هذه الشريحة تؤدي النسبة الأعلى من كتلة الضرائب والرسوم المسددة للخزينة العامة للدولة إذا ما تمت مقارنتها ببقية شرائح المجتمع الضريبي السوري والمتمثلة بمتوسطي وصغار المكلفين وباعتبار أن الإدارة الضريبية السورية تبذل الجهد ذاته في التعامل مع شرائح المجتمع الضريبي فإن ذلك يقود الى نتيجة منطقية وهي أنه على الإدارة الضريبية السورية أن تركز جهدها على هذه الشريحة المهمة المتمثلة بكبار المكلفين، بحيث تقدم لها أفضل الخدمات والتسهيلات لتقوم بواجبها تجاه الخزينة العامة للدولة ببسر وسهولة وهذا يكون عبر توفير مركز لتقديم الخدمات المتميزة وإتباع أبسط الطرق والوسائل لإدارة وإنجاز الشؤون الضريبية لهذه الشريحة، خصوصاً فيما يتعلق بعملية التدقيق الضريبي التي يجب أن تتم بما يتلائم مع خصوصية وطبيعة هذه الشريحة، بحيث يكون هدف عملية التدقيق تحقيق أعلى قدر ممكن من الفروقات الضريبية، وبأقل قدر ممكن من زيارات التدقيق، وبما يعزز الالتزام الضريبي مع مرور الزمن، ويضمن إجراء هذه العملية على درجة عالية من الجودة والكفاءة والملائمة .

أولاً- مشكلة الدراسة:

انطلاقاً من كون المجتمع الضريبي في أي دولة ليس واحداً لجهة كتلة الضرائب والرسوم المسددة للخرينة العامة للدولة قامت معظم الإدارات الضريبية الحديثة بتصنيف المجتمع الضريبي في عدة شرائح وفقاً لمستوى رقم الأعمال السنوي أو نوع النشاط، أو أجمالي أو صافي الربح. . . الخ، وإنشاء مراكز متخصصة بمتابعة الشؤون الضريبية لكل شريحة، بما يتناسب مع خصائصها وحجم أعمالها ومستوى التزامها ووعيها الضريبي، وبما يساعد على حسن المتابعة للملفات الأكثر أهمية لجهة أعمال التدقيق والفحص الضريبي. وقد أثبتت الخبرة العملية، من واقع تجارب العديد من البلدان في جميع أنحاء العالم، أن هذه الوسيلة هي إحدى الوسائل الهامة لزيادة الإيرادات من جهة، ولتحسين الإدارة الضريبية وتحسين علاقتها بمجتمعها الضريبي من جهة أخرى. في هذا السياق ذهبت الإدارة الضريبية في سورية وضمن آليات عملها التي تعتمد على الانتقال من التقسيم النوعي إلى التقسيم الوظيفي لأعمال الإدارة الضريبية، وصولاً إلى تقسيم المكلفين حسب فئاتهم إلى ثلاث شرائح (كبار ومتوسطي وصغار المكلفين)، وذلك وفقاً للمعايير التي حددتها الإدارة، إلى إنشاء وحدات لكبار المكلفين، تضم الشريحة الأهم من مكلفي الخزينة العامة، وذلك كخطوة أولى نحو إصلاح أوسع للإدارة الضريبية عن طريق العمل وفقاً لمبادئ تنظيمية جديدة ونظم ودراسات إدارية ملائمة تتناسب مع طبيعة ونمط وخصائص هذه الفئة من المكلفين.

انطلاقاً من ذلك فإن مشكلة البحث تتمحور حول تحديد الآليات الملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي لهذه الشريحة، بحيث تحفظ للإدارة الضريبية بشكل عام، ولوحدة كبار المكلفين بشكل خاص، صلاحياتها في الفحص والتدقيق والتحقق من صحة الكشف الضريبية المقدمة من المكلفين، منعاً لحالات الغش والاحتيال والتهرب الضريبي من جهة، وبما يكفل إجراء هذه العملية على درجة عالية من الجودة والفعالية، مع مراعاة لخصائص كبار المكلفين بغية دعم ثقتهم بالإدارة الضريبية وبعادلة تكليفها من جهة أخرى.

تبدأ هذه الآليات من تحديد التكاليف التي ستخضع لعملية التدقيق وتنتهي بإعداد تقرير المدقق الضريبي وتوجيه الإخبار المؤقت، وغايتها إنجاز عمليات التدقيق الضريبي بأعلى كفاءة وجودة وبسرعة إنجاز ملفات المكلفين بفعالية عالية إن معرفة الآليات الملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين، يطرح جملة تساؤلات سعى البحث للإجابة عليها، وهي:

١. هل لأسلوب تقدير الدخل الخاضع للضريبة المعتمد في التشريع الضريبي تأثير في

عملية تدقيق الملفات الضريبية لكبار المكلفين.

٢. ما مدى تأثير أسلوب إسناد الملفات الضريبية لكبار المكلفين إلى مراقبي الدخل

(المدققين الضريبيين) في تحسين عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين.

٣. هل لكفاءة مراقبي الدخل المهنية ضمن وحدات كبار المكلفين دور في إجراء عمليات

تدقيق على درجة عالية من الجودة والكفاءة والملائمة لكبار المكلفين.

ثانياً - الدراسات السابقة:

لتدعيم المشكلة البحثية يمكن الإشارة إلى جهود ومحاولات الباحثين لكشف الحقائق المرتبطة بجوانب المشكلة. الأمر الذي يمكن من معرفة آخر ما توصلت إليه دراساتهم وكذلك معرفة موقع هذه الدراسة بين تلك الدراسات والأبحاث.

الدراسات العربية:

١. دراسة حوسو/٢٠٠٥/ بعنوان: التدقيق للأغراض الضريبية^(١).

هدفت دراسة الباحث إلى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال إيجاد نظام رقابي ضريبي فعال للالتزامات الضريبية للمكلفين وإنشاء نظام بسيط وسهل لتقديم الإقرارات وتنفيذ المدفوعات وإنشاء نظام لتنفيذ تحصيل الضرائب بفاعلية وكفاءة ولغرض الوصول إلى النتائج المتوخاة، استخدم الباحث أسلوب القراءة التحليلية للدراسات النظرية المرتبطة بموضوع التدقيق سواءً في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية أم الدول المجاورة، بالإضافة إلى منهج تحليل المضمون مستخدماً بذلك خبرته بالتحليل والاستنتاج، من خلال مواقع العمل العملية كمدقق 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 وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها:

إن التدقيق الضريبي عبارة عن مزيج بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وقواعد التدقيق لأوجه النشاط المختلفة ويمثل الوجه الحضاري للإدارة الضريبية في ممارستها لواجباتها وتحقيق أهدافها، وإن إيجاد نظام ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي والتحايل بالحسابات لا تكمن في الوسائل العقابية المنصوص عليها أو قواعد المعايير المهنية الصادرة، وإنما في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة وخاصة مواردها البشرية، وتعاونها بشكل علمي مدروس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء على مستوى الصعيد العلمي أو الأكاديمي.

٢. دراسة الضابط/٢٠٠٦/ بعنوان: مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية^(٢).

هدف البحث إلى تقديم خطة إصلاح على مستوى إدارة أعمال تدقيق الضرائب على الدخل في سورية، سيما فيما يتعلق بالضريبة على دخل الأرباح الحقيقية باعتبارها ضريبة القانون العام، من خلال تبني معايير المراجعة كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل، تقدم مجموعة من المقاييس

(١) حوسو، محمد، "التدقيق للأغراض الضريبية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٥.

(٢) الضابط، مدين إبراهيم، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، ٢٠٠٦.

الهامة لمستويات الأداء المهني بتحديد لها للآلية التي يجب أن تمارس فيها تلك الأعمال، في إطار سلوك مهني يتسم بالجودة حيث تم تحليل المحتوى لأهم ما كتب في المراجع والبحوث المتعلقة بموضوع البحث، وفي ضوء النتائج المستخلصة مما سبق من أوجه التحليل، فقد تم التعرف إلى المعايير الأولى والوحيدة حتى الآن التي تم تطبيقها في مجال التدقيق الضريبي، واعتبارها بمثابة معايير أساس أو دليل في هذا البحث ثم تم استنباط مدى صلاحية تطبيق معايير المراجعة الدولية كمعايير لتدقيق الضريبة على الدخل نظرياً اعتماداً على خصائص ومزايا إضافية يمكن أن توفرها تلك المعايير أكثر مما توفرها معايير المراجعة المقبولة عموماً، وتكون أكثر تلبية للهدف المنشود من وراء تبنيها ثم تم دراسة الواقع العملي لتدقيق الضرائب في سورية ومدى تلبيةها لمعايير التدقيق عموماً، معتمداً على نماذج تدقيق من صلب هذا الواقع ووفقاً للمراحل الزمنية الثلاث، ثم تحليله ونقده في ضوء النتائج المستخلصة في محاولة جادة لتحسينه دون الانفصال عنه بعد ذلك تم إعداد دراسة تجريبية إحصائية لمدى صلاحية تطبيق معايير المراجعة الدولية كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، وأهميتها في عملية التحسين المشار إليها، في ترجمة عملية لأهم النتائج النظرية التي خلص إليها البحث في هذا المجال وتوصل البحث إلى نتيجتين أساسيتين:

الأولى افتقار أعمال تدقيق الضرائب على الدخل في سورية إلى الحد الأدنى من الجودة المطلوبة سواء على مستوى الانخفاض الشديد في موضوعية وكفاءة الفاحصين الضريبيين أو على مستوى خلو أعمال التدقيق وبمراحلها المختلفة من الكثير من الإجراءات التي يتطلبها القيام بتلك الأعمال الأمر الذي حال دون تحقيق الأهداف المتوخاة من فرض هذه الضريبة.

الثانية تتجلى في صلاحية تطبيق معايير المراجعة الدولية كمعايير للتدقيق الضريبي بعد إجراء التعديلات الضرورية التي تتطلبها طبيعة وأهداف هذا التدقيق.

٣. دراسة شرف وآخرون /٢٠٠٧/ بعنوان: توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة^(١).

تضمن البحث إبراز دور الفحص الضريبي وأهميته من جهة وتحديد إجراءات عملة وتوثيقها من جهة أخرى بهدف مساعدة الإدارة الضريبية على إخضاعه لنظام إدارة الجودة مستقبلاً. هدف البحث إلى تحديد وجه القصور في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ومتطلباته في دائرة الضريبة على الدخل في الأردن، وتسليط الضوء على الجانب الفني والعملي في النظام الضريبي المتمثل في الفحص الضريبي، وإبراز دوره في تحقيق الأهداف العامة التي تضطلع بها ضريبة

(١) شرف، سمير، العرييد، عدنان، الخطيب، ناصر، " توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة، دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩، العدد ٢، ٢٠٠٧.

الدخل، والتعريف بمزايا تحديد إجراءات الفحص الضريبي وتوثيقها، وتبيان أهمية وضع إجراءات الفحص الضريبي كأحد متطلبات إدارة الجودة الشاملة.

يعتمد البحث على الأسلوب الوصفي المكتبي بهدف جمع البيانات والدراسات السابقة ذات الصلة في مجالات 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 و توصل البحث إلى نتائج كان من أهمها أن الفحص الضريبي يتم بشكل تقليدي منذ أربعة عقود واتساع مساحة الاجتهاد في تقدير الريح الخاضع للضريبة، وازدياد حالات التهرب الضريبي بالإضافة إلى عدم وجود معايير فحص ضريبي أسوة بمعايير تدقيق الحسابات وعدم وجود تحديد وتوثيق لإجراءات الفحص الضريبي.

٤. دراسة إمريود /٢٠١٠/ بعنوان: استخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفعالية نظام الفحص الضريبي في الجماهيرية الليبية^(١).

هدف البحث إلى دراسة نظام الفحص الضريبي الليبي وتقصي إمكانية استخدام أساليب الفحص التحليلي في أعمال الفحص الضريبي، وذلك من أجل بيان المشاكل التي يعاني منها هذا النظام في ليبيا بالإضافة إلى بيان مفهوم الفحص التحليلي والأساليب التي يعتمد عليها وأثر استخدام هذه الأساليب في فاعلية نظام الفحص الضريبي و من أجل تحقيق أهداف الدراسة بالشكل المطلوب فقد تم تقسيم الدراسة الى جانبين متكاملين الجانب النظري والجانب العملي بالنسبة للجانب النظري اتبع الباحث المنهج الاستقرائي وذلك من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة والقوانين واللوائح وما ورد بالأدب المحاسبي من كتب ودوريات فيما يخص مجال الفحص الضريبي وأساليب الفحص التحليلي وفيما يتعلق بالجانب العملي فقد اعتمدت الدراسة على منهج دراسة الحالة.

توصل البحث إلى أن نظام الفحص الضريبي في ليبيا يعاني العديد من المشاكل والصعوبات التي تحد من كفاءته في تحقيق أهدافه. وتوصل كذلك إلى ضرورة الاستغناء عن أسلوب الفحص الشامل لكافة إقرارات المكلفين ولجميع دفاترهم ومستنداتهم وعملياتهم المالية، وإلى ضرورة توفير وتنفيذ برامج للتأهيل والتدريب المستمر لفاحصي الضرائب تركّز على دعم كفاءتهم وإلمامهم بالأساليب الحديثة في مجال الفحص، وأنه على فاحصي الضرائب تطبيق أساليب الفحص التحليلي المتطورة لزيادة ورفع كفاءة نظام الفحص الضريبي.

(١) إمريود، مسعود محمد ، "استخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفعالية نظام الفحص الضريبي في الجماهيرية الليبية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٠.

٥. دراسة زيدان/٢٠١٤/ بعنوان: أثر الاستعلام من طرف ثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في دمشق^(١).

هدف البحث إلى دراسة أهمية الطرف الثالث في دعم عمليات الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين بهدف التوصل إلى الالتزامات الضريبية الصحيحة إضافة إلى دراسة مدى تغطية التشريع الضريبي السوري لموضوع الطرف الثالث.

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على التحليل والتفسير العلمي المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة محددة وتصويرها كمياً عن طريق جمع بيانات ومعلومات مقننة عن الظاهرة أو المشكلة وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسة الدقيقة وتجسدت المنهجية بالعودة إلى الكتب والدوريات المتخصصة والأبحاث العلمية المرتبطة بموضوع البحث ومن ثم إجراء مقارنة بين الطرف الثالث في التشريع الضريبي الأمريكي والطرف الثالث في التشريع الضريبي السوري ومن ثم الاعتماد على الاستبانة للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية. خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. هناك قصور في التشريع الضريبي من حيث الإفصاح عن مصطلح الطرف الثالث والتصريح عنه بشكل واضح ودقيق ومن حيث وضع إجراءات ومعايير محددة يتم الاستناد إليها عند القيام بالفحص والاتصال مع الطرف الثالث.
٢. إن هدف المشرع الضريبي من اعتماد البيان الضريبي من قبل مراجع الحسابات للتأكد من صحة ما تقدم به المكلف من بيانات لم يتحقق بعد.
٣. لم يحقق قانون الاستعلام الضريبي الهدف المرجو منه في مكافحة التهرب الضريبي.
٤. عدم إعطاء أهمية للمعلومات التي يتم الحصول عليها من الزبائن والموردين والمتعاملين مع المكلف كمعلومات طرف ثالث.
٥. عدم توافر بيئة تدقيق ملائمة لعمل الفاحص الضريبي للقيام بعملية الاتصال والتدقيق مع الطرف الثالث.

الدراسات الأجنبية

١. دراسة MARTIN. JR AND VERNON. M/٢٠٠١/ بعنوان المحاسبة عن ضرائب الدخل مدخل مع الأمثلة^(٢).

هدفت الدراسة إلى معرفة الاهتمام الذي نالته محاسبة ضرائب الدخل وكان بيان معايير المحاسبة المالية (SFAS) رقم (١٠٩) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)

^(١) زيدان، رشا احمد، " أثر الاستعلام من طرف ثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في دمشق"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٤.

^(٢) Martin.JR,Vernon.M,"SFAS109 Accounting for Income Taxes : An Overview With Examples ", National Public Accountant ,Voi46,Issue1,Feb,Mor2001.

إعلاننا جديدا للمساعدة في تبسيط مجال محاسبة ضرائب الدخل وجعلها أسهل على المكلفين كي تتسجم وتتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) وهدفت أيضا إلى جعل المكلفين أكثر انسجاما وتوافقا مع القرارات والتوصيات التي تكون صعبة ومعقدة الفهم على نحو كبير. وقد حاول مجلس معايير المحاسبة (FASB) أن يقلل من الإحباط والخطورة من خلال إصدار المعيار رقم (١٠٩) ليحل محل المعيار رقم (٩٦) من معايير المحاسبة المالية وأظهرت هذه الدراسة أن المعيار (١٠٩) هو محاولة لتبسيط وتحديث محاسبة ضرائب الدخل.

٢. دراسة NESTOR GANDELMAN / ٢٠٠٥ / بعنوان: مجموعة نماذج للتهرب الضريبي دراسة تحليلية في الأرجواي^(١).

هدفت هذه الدراسة التي قام بها نيسطور من قسم الاقتصاد في جامعة ORT في الأرجواي إلى دراسة نماذج من التهرب الضريبي والطرق التي يبتدعها المتهربون ضريبيا ووسائل مكافحتها وذلك بالتطبيق على نظام تسجيل السيارات في الأرجواي حيث لاحظ حالات من التهرب الضريبي المرتفعة لدى مالكي السيارات من الأغنياء مقارنة بالنسبة الفقيرة وذلك من خلال دراسة كل مقاطعة من المقاطعات على حده وتعداد السكان فيها ونسبة الفقراء والأغنياء وما يملكون من سيارات.

٣. دراسة Brouno & Feld / ٢٠١٢ / بعنوان: العلاقة بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب وأثر ذلك على الالتزام الضريبي^(٢).

هدفت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب وأثر ذلك على الالتزام الضريبي، وقد توصلت الدراسة إلى أن الالتزام الضريبي من قبل دافعي الضرائب يأتي من خلال تعامل السلطة الضريبية باحترام معهم، وإن استخدام الإكراه في الالتزام الضريبي سيولد ردة فعل عكسية مما يجعل دافع الضريبة يتهرب بطرق مختلفة كذلك بينت الدراسة أن العلاقة طردية بين معاملة السلطات الضريبية باحترام لدافعي الضرائب وبين التزامهم الضريبي، بمعنى أنه كلما كانت هناك علاقة ايجابية بين السلطة الضريبية ودافعي الضرائب مبنية على الثقة والاحترام المتبادل كلما ساعد على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية بكاملها سواء السلطات الضريبية أو دافعي الضرائب.

(1) Nestor Gandelman , " Community Tax evasion Models :A Stochastic Dominance Test", Journal of Applied Economics. Vol VIII, No. 2 (Nov 2005), 279-297.

(2) Brouno, S. & Feld, Y. (2012), "The tax authority and the taxpayers, an exploratory analysis", Accounting and Business Research, Vol .27, No.3, p: 91-121.

ثالثاً- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة في أغلبها موضوع التدقيق الضريبي من ناحية تفعيل عملية التقدير الذاتي ودورها في تعزيز ثقة المكلفين وإمكانية رفع كفاءة وجودة عمليات التدقيق الضريبي من خلال إمكانية تبني معايير مراجعة ضريبية وتفعيل دور الإجراءات المتبعة في هذه العمليات في الحد من حالات التهرب كما تناولت بعض هذه الدراسات الاستفادة من الأساليب الحديثة في المراجعة مثل الفحص التحليلي في رفع سوية عمليات التدقيق الضريبي.

تتميز هذه الدراسة في أنها تسعى إلى معرفة ما هي الآليات الملائمة لأعمال التدقيق الضريبي لكبار المكلفين ضمن البيئة السورية، وبالتالي بناء آليات موحدة ومنهجية، آخذة بعين الاعتبار العوامل المؤثرة في تحديد هذه الآليات. من هنا تحاول هذه الدراسة حصر العوامل المؤثرة في آلية تدقيق التكليف الضريبي لكبار المكلفين السوريين بالشكل الذي يتماشى مع الأنظمة الضريبية الحديثة، ومع الغاية الأساسية من إجراء عملية التدقيق الضريبي، وبما يراعي خصوصية كبار المكلفين من حيث كبر وتعدد أنشطتهم وارتفاع نسبة الالتزام الضريبي لديهم، وبما يحقق ربط عملية التدقيق الضريبي بأهمية وخطورة الملف الضريبي، وبما يضمن انجاز عملية التدقيق بأعلى درجات الجودة والفعالية، من قبل مراقبي دخل أكفاء، وبما يعزز من ثقة كبار المكلفين بالإدارة الضريبية السورية ويدفعهم نحو المزيد من الالتزام الضريبي الطوعي وتحديد دور هذه العوامل في سرعة وجودة انجاز عملية تدقيق الملفات الضريبية لكبار المكلفين.

رابعاً- أهمية الدراسة:

تأتي أهمية البحث من ضرورة تجنب الجوانب السلبية في عمل مراقب الدخل عند تدقيق التكليف الضريبي لكبار المكلفين، ورفع الحصيلة الضريبية؛ ومن كونه يمكن أن يقدم نموذجاً جديداً لتدقيق التكليف الضريبي، يبني آليات عمل منهجية بعيدة عن الاجتهاد الشخصي والعامل الذاتي لعمل مراقب الدخل، ويرفع من كفاءة وجودة وفعالية عمليات التدقيق الضريبي في سورية والتي تصب في زيادة الحصيلة وتحقيق العدالة الضريبية بالإضافة إلى ما قد يقدمه هذا البحث من معرفة جديدة تضاف إلى جملة المعارف المتعلقة بالتدقيق الضريبي.

خامساً- أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى كشف الآليات الملائمة التي يفضل أن يتم من خلالها إجراء عمليات التدقيق الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين في سورية، وذلك من خلال:

١. معرفة دور أساليب تقدير الدخل الخاضع للضريبة في تدقيق ملفات كبار المكلفين.
٢. معرفة دور أساليب إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل، وتأثيرها في آلية تدقيق ملفات كبار المكلفين.
٣. معرفة أهمية ودور وتأثير كفاءة مراقب الدخل المهنية في تحسين جودة وفعالية تدقيق ملفات كبار المكلفين.

سادساً - فرضيات الدراسة:

لمعرفة الآليات الملائمة وبلوغ أهداف البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

١. يؤثر أسلوب تقدير الدخل الخاضع للضريبة المعتمد في التشريع الضريبي في آليات تدقيق التكلفة الضريبي لكبار المكلفين.
٢. يؤثر أسلوب إسناد الملفات الضريبية المعتمد من قبل الإدارة الضريبية إلى مراقبي الدخل ضمن وحدات كبار المكلفين في آليات تدقيق ملفاتهم الضريبية.
٣. تؤثر كفاءة مراقب الدخل المهنية في آليات تدقيق التكلفة الضريبي ضمن وحدة كبار المكلفين.

سابعاً - منهج الدراسة:

للإجابة عن تساؤلات الدراسة ولتحقيق أهدافها والتحقق من فرضياتها وصولاً إلى الآليات الملائمة، اتبع الباحث منهجية ملائمة لهدف الدراسة وخصوصياتها (وهي منهجية مختلطة جمعت بين الاستقراء والاستنباط). وقد راعى المنهج المتبع ضرورات التحليل والتركيب والربط المنطقي والمقارنة، وصولاً إلى النتائج. وعليه فقد تم رسم منهج البحث حسب المراحل والخطوات التالية:

١. جمع المعارف والمعلومات اللازمة عن موضوع الدراسة من مصادرها المختلفة لتكوين أساس معرفي جيد يمكن من الإحاطة العلمية الجيدة بموضوع الدراسة.
٢. جمع المعلومات عن كل من أساليب تقدير الدخل وطرق تدقيق الملفات الضريبية وأساليب توزيع وإسناد الملفات الضريبية على المدققين الضريبيين وكفاءة المدقق الضريبي ودورها في آليات التدقيق الضريبي.
٣. جمع المعلومات عن عمل مراقب الدخل (المدقق الضريبي) المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين وضوابط ممارسته لهذا العمل.
٤. القيام بزيارات ميدانية لبعض الدوائر والشعب ضمن وحدات كبار المكلفين ذات العلاقة بالعمل التدقيقي للاطلاع عن كثب على آليات عملهم.
٥. تحليل آليات العمل وتحديد مرجعياتها لمعرفة موجبات وضعها والثغرات الموجودة في هذه الآليات.
٦. تحليل المعطيات في الخطوات السابقة لتحديد العوامل المؤثرة في آليات تدقيق التكلفة الضريبي.
٧. ربط المعارف التي تم جمعها في الخطوات السابقة عبر عمليات تحليل وتجريد وربط منطقي للوصول إلى الآليات الملائمة لعمل مراقب الدخل في سورية.
٨. التحقق من النتائج السابقة عبر استطلاع آراء عينة من العاملين في مجال التدقيق الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين في سورية، باستخدام استبانة صممت لهذا

الغرض، تم تحليل بياناتها من خلال استخدام مجموعة من القوانين والمعادلات الإحصائية التي تم من خلالها التحقق من فرضيات البحث وربط متغيراته مع بعضها البعض.

ثامناً - مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من وحدات كبار المكلفين في سورية والتابعة للهيئة العامة للضرائب والرسوم التابعة لوزارة المالية والبالغ عددها (٥) وحدات والتي تعنى بمتابعة كافة الشؤون الضريبية لكبار المكلفين ومن بينها عملية التدقيق الضريبي لتكاليفهم الضريبية أما عينة الدراسة فتكونت من بعض هذه الوحدات وهي:

١. وحدة كبار المكلفين في مديرية مالية دمشق.

٢. وحدة كبار المكلفين في مديرية مالية طرطوس.

٣. وحدة كبار المكلفين في مديرية مالية اللاذقية.

تاسعاً - الأدوات والوسائل المستخدمة في إعداد الدراسة:

لإنجاز هذه الدراسة استخدمت مجموعة من الأدوات والوسائل التي مكنت من جمع البيانات وربطها وتحليلها من هذه الأدوات:

المراجع العلمية والدراسات السابقة، التشريعات النازمة لعمل وحدات كبار المكلفين في سورية، القوانين والتشريعات الضريبية المطبقة على شريحة كبار المكلفين في سورية، الزيارات الدورية لوحدات كبار المكلفين عينة الدراسة، المقابلات الشخصية مع كوادر التدقيق، استبيان لاستطلاع آراء كوادر التدقيق حول فرضيات الدراسة.

الفصل الأول

ضرورات تطوير آليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين

المبحث الأول :النظام الضريبي في سورية

المبحث الثاني :كبار المكلفين في سورية

المبحث الثالث :الملف الضريبي لكبار المكلفين

المبحث الرابع : التدقيق الضريبي

المبحث الخامس :آليات التدقيق الضريبي لكبار المكلفين

وضرورات تطويرها

المبحث الأول

النظام الضريبي في سورية

أولاً - مفهوم النظام الضريبي:

يولد النظام الضريبي من المحددات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة ويتطور ويتجدد مواكبا ما يلحق هذه المحددات من تغيير وتطور فنجاح النظام الضريبي هو رهن بإمكانية تطبيقه في المجتمع حيث يتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي على معرفة كاملة بأوضاع المجتمع والأهداف التي يسعى الى تحقيقها مع تفهم متعمق بالأسس العلمية والأساليب الفنية لتصميم النظم الضريبية^(١) ومن المعلوم أن النظام الضريبي ينشأ ضمن نظام اقتصادي وسياسي واجتماعي معين ويتأثر بتغير هذه الأنظمة فلا يمكن لنظام ضريبي تقليدي أن يتماشى مع نظام اقتصادي متقدم وحديث وتأتي أهمية النظام الضريبي باعتباره الترجمة العملية للسياسة الضريبية في الدولة كما أن الاستقرار الاقتصادي يعتمد إلى حد كبير على فاعلية النظام الضريبي فالعلاقة بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي هي علاقة تأثر وتأثير متبادلة حيث يؤثر النظام الاقتصادي في النظام الضريبي من خلال تحديد إطاره وقواعده ويؤثر النظام الضريبي في النظام الاقتصادي من خلال إيراداته وحصيلته من هنا نجد أنه على صعيد مختلف الأنظمة الضريبية المطبقة في جميع الدول لا تزال الغاية الأساسية من وجودها هي الحصول على الأموال اللازمة لتمويل الإنفاق فهما تطورت الضرائب وتعددت إشكالها فان الغاية الأساسية لكل نظام ضريبي هو الحصيله^(٢) ولقد تعددت تعاريف النظام الضريبي فالبعض نظر إليه في إطار المفهوم الضيق والبعض الآخر نظر إليه في إطار المفهوم الواسع وآخرون نظروا إليه في إطار الهيكل الضريبي لذلك سيتم توضيح مفهوم النظام الضريبي وفق الأطر السابقة على النحو التالي :

المفهوم الضيق للنظام الضريبي : يتمثل هذا المفهوم وفق هذا النطاق بأنه:

"مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع الى الربط الى التحصيل"^(٣). وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة من مفاضلة بين أنواع الضرائب الى ربط هذه الضرائب الى الطرق العملية لتحصيلها.

المفهوم الواسع للنظام الضريبي : في هذا الصدد سوف نقدم مجموعة التعاريف التالية:

(١) الهندي، فاطمة احمد ، " السياسة الضريبية في سورية وأثرها في الإيرادات الضريبية خلال الفترة (١٩٩٠ -

٢٠١٠) "، رسالة دكتوراه في الاقتصاد، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، ٢٠١٢، ص ١٩-٢٣.

(٢) غنور، غسان فاروق ، " الإيرادات الضريبية في سورية ومساهمتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة "، رسالة ماجستير في الاقتصاد، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، ٢٠٠٩، ص ٥٠.

(٣) البطريق، يونس أحمد ، " النظم الضريبية " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، ٢٠٠١، ص ١٩.

النظام الضريبي بالمفهوم الواسع : هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها مُثله وظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب^(١).

يعبر النظام الضريبي عن مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلائم والواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف المجتمع^(٢).

نلاحظ من خلال استقراء التعاريف التي توضح المفهوم الواسع للنظام الضريبي أنه :

١. يجب اختيار أنواع وأشكال الضرائب داخل النظام الضريبي بما يتلائم مع ظروف وخصائص المجتمع الذي ستعمل في نطاقه.

٢. ضرورة التنسيق بين أنواع وأشكال الضرائب التي يتم اختيارها بالشكل الذي يسمح بارتباطها ببرامج عمل محددة وبما يجعل منها برامج ضريبية متكاملة.

٣. النظام الضريبي يتضمن طريقة عمل محددة تنظمها التشريعات واللوائح الصادرة والتي تتضمن بدورها النصوص الضريبية الخاصة بالضرائب المختارة والأحكام المنظمة لها والأجهزة الإدارية المكلفة بتطبيق وتنفيذ السياسة الضريبية.

وهذا يعكس لنا حقيقة مؤداها أن النظام الضريبي ما هو في الواقع إلا ترجمة عملية للسياسة الضريبية ، فهو يمثل أحد أساليب تحقيق أهدافها.

ثانياً - مكونات النظام الضريبي :

يتكون النظام الضريبي من مجموعة من العناصر التي تتفاعل وتتربط وتتكامل معاً لتحقيق أهداف النظام الضريبي ومن أهم هذه العناصر :

(١) التشريع الضريبي:

تعتبر القوانين والتشريعات من بين الصلاحيات السيادية للدولة والتي تطورت مع تطور الزمن هذا التطور أدى الى ظهور قوانين وتشريعات متخصصة تنظم ظاهرة بعينها ولها مجال محدد ومنها القانون الضريبي الذي يحمل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة والمتعلقة بالوعاء والتصفية والتحويل الضريبي ضف الى ذلك المنازعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية ويعد القانون الضريبي فرع من فروع القانون العام هذا الأخير هو مجموعة القواعد التي تنظم العلاقة بين الهيئات العامة ببعضها البعض والهيئات العامة والأفراد، إذ إن القانون الضريبي

(١) عثمان، سعيد عبد العزيز ،، العشماوي، شكري رجب ، "النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة"، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، دون سنة نشر، ص ١٣.

(٢) مراد، ناصر، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دارمومة، الجزائر، ٢٠٠٣، ص ١٨.

ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب من جهة ومكلفي الضرائب من جهة أخرى حيث يتحدد تطبيقه بمكان وزمان معين ويرجع هذا التحديد الى مبدأ سيادة الدولة على إقليمها^(١). ويُعرف التشريع الضريبي على أنه : "القوانين التي تصدرها الدولة لفرض الضرائب وربطها وتحصيلها والاعتراض عليها وإلغائها إذ لا يمكن فرض الضرائب إلا بإصدار القوانين التي يجب أن يُتبع في إصدارها الأصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة في بلد معين"^(٢). كما يُعرف على أنه: "مبادئ وقواعد السياسة الضريبية التي تترجم وتصاغ على شكل قوانين تُسمى التشريع الضريبي الذي يتناول الجانب التطبيقي والعمل للضرائب"^(٣).

(٢) الإدارة الضريبية:

يقصد بها السلطة التنفيذية التي يُنَاط بها تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال التخطيط ورسم السياسات وإعداد برامج العمل والجدولة الزمنية للأنشطة المختلفة للعمل الضريبي^(٤)، كما يُقصد بها الجهات الحكومية التي لها علاقة بالجانب المالي للدولة (وزارة المالية) التي تقوم على تطبيق التشريع الضريبي بمجمل أحكامه ونصوصه في إطار تحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة تطبيقاً للقوانين الضريبية وهي الجهة المكلفة بمتابعة المكلفين ومراقبة تصرفاتهم تجاه أداء الضرائب^(٥). واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات من الإتقان وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

(٣) المكلفين (المجتمع الضريبي):

هم دافعوا الضرائب وهم العنصر الأساسي في النظام الضريبي و المكلفين بأداء الضريبة الى الدولة سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو كيانات اعتبارية منحها المشرع الشخصية المعنوية^(٦).

(٤) المحاسبة الضريبية (التحاسب الضريبي):

حيث تتم المحاسبة الضريبية في اتجاهين أولهما طرف المكلف حيث يتم إعداد البيانات الضريبية التي تتضمن وعاء الضريبة وذلك من واقع مستندات ودفاتر ووثائق المكلف وثانيهما

(١) ناشد، سوزي عدلي ، " ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية "، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٩، ص ٤١.

(٢) حجازي، وفاء يحيى احمد ، " المحاسبة الضريبية "، منشورات جامعة بهنا، دون عام نشر، ص ٢٢، موقع الكتروني، -/322-10/new/accountants-library/viewdownload/10-322-10، <http://www.acc4arab.net>

html. ، تاريخ الدخول ٢٥/٧/٢٠١٤

(٣) خلاط، سراج محمد ، " دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي "، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، ٢٠١٣، ص ١٦٦.

(٤) حجازي، وفاء يحيى احمد ، " المحاسبة الضريبية "، مرجع سبق ذكره، ص ٢٢.

(٥) يوسف، قاشي ، " فعالية النظام الضريبي في ظل إفرزات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري "، مرجع سبق ذكره، ص ٣٩.

(٦) سراج محمد خلاط ، " دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي "، مرجع سبق ذكره، ١٦٦.

طرف الإدارة الضريبية وبمعرفة خبرائها الذين يقومون بفحص بيانات المكلفين ومستنداتهم ودفاترهم وأنظمة الرقابة والضبط الخاصة بهم بغية الوصول الى المطرح الضريبي الحقيقي للمكلف^(١).

ثالثاً - أهداف النظام الضريبي:

النظام الضريبي له أهداف متعددة ومتنوعة يمكن تبويبها في الآتي^(٢):

أ- أهداف مالية تتمثل في :

١. توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة.
٢. تحصيل الضريبة بأقل تكلفة ممكنة ويُقصد بتكلفة التحصيل ما تتكبدته كل من الإدارة الضريبية والمكلفين من أعباء في سبيل تقدير وربط وتحصيل الضريبة وتسوية الاعتراضات التي قد تنشأ عند فرض تلك الضريبة.

ب- أهداف اقتصادية : حيث تستخدم الضريبة كأداة لكل مما يلي :

١. الإنعاش الاقتصادي لقطاعات معينة أي كأداة لتنمية وتشجيع بعض المشروعات الاقتصادية الأساسية من خلال الحوافز الضريبية والإعفاءات.
٢. تفادي الأزمات والمشاكل الاقتصادية إذ تستخدم الضريبة في الحد من التوسع الاقتصادي غير المرغوب فيه سواءً على مستوى قطاع معين أو على مستوى الاقتصاد القومي وذلك من خلال فرض ضرائب إضافية أو زيادة معدلات الضرائب الحالية.
٣. استخدام الضريبة لتثبيت تكاليف المعيشة وذلك بتبني سياسة الإعفاءات الضريبية التي تقرر لذوي الدخل المنخفضة وتخفيض الضرائب على السلع الضرورية وزيادتها على السلع الكمالية.

ت- أهداف اجتماعية ومنها :

١. تنظيم وإعادة توزيع الدخل أي عدم السماح بتركز الثروة بأيدي فئة أو طبقة محدودة من أفراد المجتمع ومن وسائل ذلك الضرائب التصاعدية والضرائب الإضافية على الدخل.
٢. تشجيع بعض الأنشطة الاجتماعية مثل الأنشطة التعاونية والعلمية من خلال الإعفاءات الضريبية وتقديم المنح والإعانات الحكومية.

رابعاً - النظام الضريبي في سورية:

يُعرف النظام الضريبي السوري على أنه "مجموعة من التشريعات المتباينة التي صدرت خلال فترات طويلة لتنظيم عمل الدوائر المالية وجباية الضرائب المباشرة وغير المباشرة بهدف إشباع الحاجة المالية للدولة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية"^(٣). ويعتمد النظام الضريبي النافذ

(١) حجازي، وفاء يحيى احمد، "المحاسبة الضريبية"، مرجع سبق ذكره، ص ٢٣.

(٢) حجازي، وفاء يحيى احمد، "المحاسبة الضريبية"، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠-٢١.

(٣) كنعان، علي، "المالية العامة والإصلاح المالي في سورية"، ٢٠٠٤، ص ١٨.

حالياً في سورية على نظام الضرائب النوعية والمطروح المتعددة وهو في هيكله العام وليد تشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة نجم عنها في كثير من الحالات تبايناً واضحاً من الوجهة الفقهية وفي أساليب التطبيق في الطرح وإجراءاته وعمليات جباية الضرائب ويقوم التشريع الضريبي السوري على مجموعة من القوانين والأنظمة اتخذت في أوقات ومحطات زمنية متباعدة وعن مصادر فكرية مختلفة مما أفقدها الوحدة والتماسك والتجانس كما أنها تعود الى أصول فقهية واتجاهات مالية مترجمة ولم تعد قائمة وكتبت بصياغات ضعيفة مفككة تفسح المجال لتفسيرات وتأويلات متباينة وتساعد على التهرب الضريبي مما جعلها تفقد فعاليتها واستجابتها للحاجات والأغراض المالية الحديثة ولا تواكب التغيرات التي طرأت على الاقتصاد السوري^(١) وبالتالي فان نظام الضرائب النوعية المطبق حالياً في سورية والذي يقوم على فرض ضرائب نوعية متعددة على كل مصدر من مصادر الدخل يتصف بأنه^(٢):

١. **ضعيف الحصيله:** باعتبار أنه نظام مرتفع النفقات فالإدارة الضريبية تتحمل عبئاً كبيراً بتكرار الإجراءات بالنسبة إلى ذات المكلف ولعدة ضرائب نوعية كما أن لكل ضريبة نوعية إعفاءات خاصة بها ما يؤدي إلى تعدد الإعفاءات وكثرتها للمكلف الواحد الذي يخضع لأكثر من ضريبة نوعية ولعل الفساد الإداري وتخلف عمليات الفحص والاستعلام والمحاباة والاستتساب والتقدير الشخصي في ظل غياب الحكم المهني الرشيد وعلى مستوى جميع الضرائب النوعية من أهم أسباب تراجع الحصيله وازدياد التهرب الضريبي علماً أن معدلات الضريبة في سورية من أخفض المعدلات في العالم.

٢. **لا يتناول جميع عناصر الدخل:** حيث يبقى العديد من تلك العناصر خارج إطار التكاليف الضريبية مما يحد من نطاق سريان الضريبة على حساب انفلات تلك العناصر وازدياد معدل التهرب الضريبي .

٣. **غير عادل:** طالما أنه يبتعد عن مظاهر التشخيص الضريبي (مبدأ تشخيص الضريبة) مهما حاول المشرع أن يضفي هذه المظاهر (المعدلات المتصاعدة، الإعفاءات العائلية ...) لأسباب ترتبط بعدم مراعاتها للمقدرة التكاليفية للمكلف وهذه المراعاة لا يمكن أن تتم ما لم تتناول مركز المكلف في مجموعه وهذا أمر غير ممكن في ظل تطبيق هذا النظام بالإضافة الى غلبة الضرائب والرسوم غير المباشرة التي يتحمل عبئها المستهلك النهائي.

٤. **معقد:** نظراً لتعدد الأحكام والإجراءات وارتفاع نفقات التحصيل وانعدام العدالة والمساواة.

(١) نجمة، الياس ، " السياسة المالية في سورية "، مجلة الاقتصادية، السنة الثالثة، العدد ١١٦، ٢٠٠٣.

(٢) الضابط، مدين إبراهيم ، " النظام الضريبي في سورية الوفرة والعدالة و التدخل وأهدافه الرئيسية"، صحيفة الثورة، العدد ١٤٦٦٥ الصادر بتاريخ ١٨/١٠/٢٠١١.

خامساً - إصلاح النظام الضريبي في سورية وظهور كبار المكلفين:

تعتبر المرحلة الممتدة من عام ٢٠٠٣ ولغاية عام ٢٠١٣ وما بعده مرحلة إصلاح النظام الضريبي السوري حيث تناول هذا الإصلاح جانبين رئيسيين هما القوانين والتشريعات الضريبية فيما تناول الجانب الثاني إصلاح الإدارة الضريبية:

أ- إصلاح القوانين والتشريعات الضريبية وعلاقته بكبار المكلفين:

تميزت هذه المرحلة بصدور حزمة كبيرة من القوانين والتشريعات الضريبية من أهمها قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ والذي حل محل المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ وقانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ ثم تتالى صدور القوانين والتشريعات في قطاع الضرائب والرسوم حتى بلغت ما يقارب الثلاثين نصاً تشريعياً والتي شكلت القاعدة الحقوقية للنظام الضريبي في هذه المرحلة والتي تضمنت إما إيجاد قواعد جديدة نازمة للضرائب مثل القانون رقم ٦٠ لعام ٢٠٠٤ الخاص بأعمال التعهدات والمقاولات والقانون رقم ٣٩ لعام ٢٠٠٤ الناظم للضريبة المترتبة على تأجير العقارات لغير السوريين والمرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦ الناظم لضريبة ريع العقارات والعرضات وغيرها أو تعديل في النسب الضريبية والتي كانت تصل في ضريبة الدخل إلى ٦٣% ثم انخفضت بموجب القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ إلى ٣٥% ثم إلى ٢٨% ابتداء من ١/١/٢٠٠٧ بموجب المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ أو إحلال ضريبة بدلاً من عدة ضرائب أو إلغاء لكثير منها والتي لم تعد مناسبة من الناحية الاقتصادية أو ذات جدوى من حيث الحصيلية مثل المرسوم التشريعي رقم ٥٢ لعام ٢٠٠٤ المتضمن إلغاء الضريبة المترتبة على الآلات والمرسوم التشريعي رقم ٥٦ لعام ٢٠٠٤ المتضمن إلغاء رسم التراكات والوصايا والهبات وغيرها الكثير وكان هدف حزمة هذه التشريعات الضريبية إصلاح النظام الضريبي ليواكب التطورات والمتغيرات الاقتصادية على الصعيدين المحلي والدولي^(١).

تجلت علاقة هذه الإصلاحات في القوانين والتشريعات الضريبية بكبار المكلفين من خلال المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ حيث جاء هذا المرسوم لتعديل بعض مواد قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ ومن خلاله نشأت وتبلورت فكرة كبار المكلفين في سورية حيث تمّ تشميل فئة كبار المكلفين ومكاتب وشركات تداول الأوراق المالية ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية و تمّ منح كبار المكلفين مجموعة من المزايا تنفرد بها دوناً عن غيرها من باقي الفئات والتي كان من أهمها قبول مصاريفهم الشخصية في معرض تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة و دعوتهم لحضور لجان الطعن عند اعتراضهم على التكاليف بالإضافة إلى مزايا معنوية تحدد بقرار من مجلس الوزراء باقتراح من وزير المالية وفيما يلي نستعرض دور هذا المرسوم وعلاقته

(١) الهندي، فاطمة احمد ، " السياسة الضريبية في سورية وأثرها في الإيرادات الضريبية خلال الفترة (١٩٩٠-٢٠١٠) " ، مرجع سبق ذكره، ص ٢٦-٢٧.

بكبار المكلفين ضمن البيئة الضريبية السورية حيث نصت الفقرة (أ) من المادة (١) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ على ما يلي :

أ- يضاف إلى المكلفين المعددين في الفقرة (أ) من المادة (٢) من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته البنود الآتية :

٣٦- المكلفون الذين يتم اعتبارهم من عداد كبار المكلفين.

٣٧- مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية.

كما نصت المادة (٢) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ على ما يلي :

تعديل الفقرة (أ) من المادة (١٣) من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته بحيث تصبح كما يلي : يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال الآتية : لغاية ٣١ أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين.

وأيضاً نصت المادة (١٠) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ على ما يلي :

تضاف إلى الفقرات المعددة في المادة (٢) من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته الفقرتان الآتيتان :

و- خلافاً لأحكام المادة (٣) من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته يعتبر قسم كبار المكلفين المركز الرئيسي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين، ويحدد بقرار من وزير المالية أو من يفوضه مديرية المالية المختصة التي تتولى معالجة أوضاعهم الضريبية وأسلوب تدقيق قيودهم .

ز- يجب على المكلفين الذين يتم اعتبارهم من كبار المكلفين المبادرة إلى التسجيل لدى قسم كبار المكلفين المختص خلال مدة أقصاها ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغهم.

ونصت الفقرات (ب- ج- د) من المادة (١١) من المرسوم التشريعي المذكور على ما يلي :

ب- تضاف إلى نهاية أحكام المادة (٣٠) من القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته

العبارة التالية : " تلتزم لجنة الطعن بدعوة كبار المكلفين أو من يفوضونهم لحضور

جلساتها حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم ."

ج- يجوز بقرار من مجلس الوزراء منح كبار المكلفين الذين يقدمون للدوائر المالية بيانات

واقعية عن نشاطهم حوافز معنوية بناءً على اقتراح من وزير المالية.

د- 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.

ب- إصلاح الإدارة الضريبية وعلاقته بكبار المكلفين:

بدأت وزارة المالية السورية بخطة إصلاح في عام ٢٠٠٣ تركزت على محورين أساسيين :

١. **المحور الأول :** كان على مستوى التشريعات الضريبية حيث تم إصدار حزمة من التشريعات الضريبية التي طالت جميع شرائح المجتمع وسعت وزارة المالية من خلالها إلى جعل النظام الضريبي أكثر عدالة وموضوعية وشفافية وإلى تعزيز دورها الداعم والمشجع لمناخ الاستثمار.

٢. **أما المحور الثاني :** فكان على مستوى الإدارة الضريبية حيث توجت جهود الإصلاحات بصدر القانون ٤١ لعام ٢٠٠٧ القاضي بإحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم كإدارة ضريبية حديثة تعمل وفق آليات متطورة عبر الانتقال من التقسيم النوعي إلى التقسيم الوظيفي لأعمال الإدارة الضريبية وصولاً إلى تقسيم المكلفين حسب فئاتهم إلى ثلاثة شرائح كبار ومتوسطي وصغار دافعي الضرائب وذلك وفقاً للمعايير التي حددتها الإدارة وبالتالي تم إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم في الجمهورية العربية السورية بموجب القانون ٤١ لعام ٢٠٠٧ وتتمتع الهيئة بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بوزير المالية وتهدف الهيئة إلى اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة ووضع الخطط بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

من ضمن المهام التي حددها القانون ٤١ للهيئة العامة للضرائب والرسوم اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بفرض الضرائب والرسوم وتحصيلها وتنفيذ هذه التشريعات وإعداد التعليمات والقرارات التنفيذية الخاصة بها على أن تصدر بقرار من الوزير وبعد صدور القانون ٤١ لعام ٢٠٠٧ وتعديله بالمرسوم ٦٤ لعام ٢٠١٠ والذي نقل مديريات المالية في المحافظات السورية وأتبعها للهيئة العامة للضرائب والرسوم باستثناء أقسام ودوائر الخزينة العامة والاستعلام الضريبي والعاملين فيها بقيت تتبع لوزارة المالية في حين أنّ باقي الأقسام في مديريات المالية في المحافظات أصبحت تتبع للهيئة العامة للضرائب والرسوم .

كان إلزاماً على الهيئة العامة للضرائب أن تبدأ بترجمة رسالتها من خلال أهدافها المتمثلة بالوصول إلى إدارة ضريبية متطورة تعمل وفق معايير الجودة وتحسين كفاءة العمليات وتقديم خدمات متميزة للمكلفين من خلال إعادة هندسة الإجراءات والنماذج وتبسيطها والسعي لتحقيق العدالة والشفافية بالتكاليف الضريبية وكان الهدف الأسمى لدى الهيئة رفع مستوى الالتزام الطوعي للمكلفين بواجباتهم الضريبية من خلال اعتماد مبدأ التقدير الذاتي وهو نظام يمثل المكلفون بموجبه لالتزاماتهم الضريبية دون تدخل من الإدارة الضريبية وقد نص المرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠١٠ المتعلق بنقل مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم في المادة (١٤) منه على الأمور

التالية: تعدل الفقرة (و) من المادة (٢) من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ و تعديلاته بحيث تصبح على النحو الآتي :

١. يجوز بقرار من وزير المالية أو من يفوضه تحديد مديريات المالية التي تتولى معالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين وتحديد أسلوب تدقيق ملفاتهم وتعتبر تلك المديريات المركز الرئيسي لمعالجة أوضاعهم الضريبية .
٢. يعتمد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين على أن تحدد أسسه وتاريخ العمل به بقرار من وزير المالية .
- وبالتالي تمحور إصلاح الإدارة الضريبية السورية في النقاط التالية ^(١) :
١. تحديث الهيكل التنظيمي والإداري للإدارة الضريبية.
٢. إتباع أسلوب جديد في إدارة الشؤون الضريبية للمكلفين (الانتقال من التقسيم النوعي إلى التقسيم الوظيفي للأعمال التي تقوم بها الإدارة الضريبية) .
٣. الاعتماد على الأتمتة (الحوسبة) في كل الأعمال التي تقوم بها الإدارة الضريبية.
٤. تحديد رقم ضريبي موحد وملف رئيسي لكل مكلف.
٥. تعميق وتعزيز مبدأ التقدير الذاتي .
٦. الانتقال من التدقيق الشامل إلى التدقيق حسب العينة.

وقد تجلت بعض هذه المحاور على أرض الواقع من خلال إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم والتي أصبحت تمثل إدارة موحدة تقود الدوائر الضريبية المتعددة في وزارة المالية واتبعت لها مديريات المالية في المحافظات وذلك يعتبر تحديثاً في الهيكل التنظيمي والإداري للإدارة الضريبية بالإضافة الى إتباع أسلوب جديد في إدارة الشؤون الضريبية للمكلفين (الانتقال من التقسيم النوعي إلى التقسيم الوظيفي للأعمال التي تقوم بها الإدارة الضريبية) أي ملف واحد لكل مكلف بدلاً من ملف لكل ضريبة يكلف بها المكلف مع تقسيم المكلفين إلى فئات كبار ومتوسطي وصغار المكلفين حيث أحدثت أقسام ووحدات متوسطي وكبار المكلفين في المحافظات السورية برقم عمل ٢٠ مليون ليرة للمتوسط و ٧٠ مليون ليرة للمكلف الكبير .

إن إتباع الأسلوب الجديد في إدارة الشؤون الضريبية للمكلفين أي الانتقال من التقسيم النوعي إلى التقسيم الوظيفي للأعمال التي تقوم بها الإدارة الضريبية أدى إلى تقسيم المكلفين إلى ثلاثة شرائح وهي كبار ومتوسطي وصغار المكلفين ومن هنا نشأت وتبلورت فكرة كبار المكلفين في سورية لتبقى بعض المحاور الأخرى غير مجسدة فعلياً بانتظار وضع آليات لتطبيق

(١) السيد احمد، محمد خضر، " كبار المكلفين وتطوير الإدارة الضريبية "، مجلة عالم المال، السنة الأولى، العدد ٤، آذار، ٢٠٠٧، ص ٨.

المبحث الثاني

كبار المكلفين في سورية

أولاً - ماهية كبار المكلفين:

تضم جداول كبار المكلفين في سورية جملة من الشركات الكبيرة بمختلف قطاعات العمل الاقتصادي إضافة إلى بعض المعامل والمؤسسات والمكاتب التجارية والاقتصادية، فقائمة كبار المكلفين تضم فيما تضم شركات نفط وشركات اتصالات إضافة إلى شركات التأمين ناهيك عن معامل عدة مختصة بالصناعات غير الخفيفة، كذلك بعض المؤسسات المالية المختصة بنوعية معينة من التمويل، في حين يقل عدد كبار المكلفين من الأفراد وإن كان النشاط التجاري هو الغالب على تكليف كبار المكلفين من الأفراد حيث أن من ضمن قائمة كبار المكلفين شركات النفط الخاصة مثل شركة توتال وشركة شل وشركة دبلن إضافة إلى شركتي الهاتف الجوال الخاصتين في سورية، كما يضاف إلى هاتين الجهتين المصارف الخاصة التي يبلغ عددها في سورية ثلاثة عشر مصرفاً خاصاً، أيضاً مؤسسات التمويل الصغير التي يبلغ عدد المصنف منها ضمن الكبار ثلاث شركات، كما يدخل ضمن القائمة أيضاً شركات التأمين الخاصة الموجودة والعاملة في سورية التي يصل عددها كذلك إلى ما يقارب أربع عشرة شركة وإن من بين كبار المكلفين أيضاً بعض المنشآت الصناعية والمعامل ولاسيما معامل الصناعات مثل صناعة السيراميك إضافة إلى صناعة الحديد وصناعة الألومنيوم، ناهيك عن تصنيف آخر يدخل في شريحة كبار المكلفين مثل بعض التجار المستوردين مثل مستوردي السيارات والأغذية وأن عدد المكلفين من الأفراد عدد قليل جداً بالنظر إلى أن المستوردين المصنفين ضمن كبار المكلفين إنما هي شركات ومؤسسات ومكاتب أي شخصيات اعتبارية وليست شخصيات طبيعية^(١).

ثانياً - خصائص كبار المكلفين:

يتمتع كبار المكلفين في سورية بالخصائص الرئيسية التالية^(٢):

١. يعدون حساباتهم وفق معايير المحاسبة الدولية فأغلب مكلفي كبار المكلفين من الشركات هم شركات مساهمة تسعى نحو استقطاب المساهمين للاكتتاب بأسهمها من خلال إقناع المساهمين بأنها تتبع أفضل النظم التقنية والإدارية العالمية وكذلك تتبع معايير المحاسبة الدولية يضاف إلى ذلك أن شركات النفط وشركات الاتصالات والبنوك الخاصة وشركات التأمين ومؤسسات التمويل الصغيرة في غالبيتها مرتبط

(١) مقال بعنوان، " أكثر من ٢٥ ألف مكلف بضريبة (الأرباح الحقيقية) في سورية "، موقع business 2

business ، بتاريخ، ٢٨-٤-٢٠١٤، الرابط الإلكتروني، <http://b2b-sy.com/news/20907/>، تاريخ الدخول، ١٠-٩-٢٠١٤.

(٢) مقابلة مع رئيس دائرة الالتزام في الهيئة العامة للضرائب والرسوم، بتاريخ ٢٠/١/٢٠١٤.

- بشركات وبنوك ومؤسسات مالية عربية ودولية تطبق بعضها معايير محاسبية دولية أو تتعامل عادة مع شركات ومؤسسات تطبق معايير محاسبية دولية.
٢. أغلبهم يصدق حساباته من قبل كبريات شركات التدقيق والمحاسبة الدولية مثل ديلويت "Deloitte" وبرايس وتر "Pricewaterhouscoopers" وغيرها.
٣. أغلبهم يخضع لجهات رقابية خارجية مثل البنك المركزي، سوق دمشق للأوراق المالية، هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، الخ.
٤. لدى معظمهم نظم محاسبية مؤتمنة بالكامل وأغلبهم حتى الفوترة والوثائق والمستندات المؤيدة لقيودهم الكترونية مثل شركات التأمين والاتصالات و المشافي والبنوك الخاصة.
٥. أغلب عمليات التدقيق لتكاليفهم الضريبية تقضي إلى تعديلات بسيطة جداً يقوم بها مراقب الدخل المكلف بتدقيق تكاليفهم وينجم عنها فروق ضريبية ذات قيم صغيرة .
٦. ملتزمون بشكل كامل بتسديد الذمم الضريبية المترتبة عليهم دون تأخير أو مباطلة بما يؤمن إيرادات جيدة للخرينة العامة للدولة من قبلهم عن طريق الدوائر المالية، كما أن بعضاً منهم يسدد للخرينة العامة للدولة على شكل ذمم ومستحقات ضريبية مبلغاً يقسم على الأشهر التي يكلف فيها ليكون الناتج مبلغاً شهرياً لا يقل عن مليار إلى ١.٢ مليار ليرة سورية ما يجعل منهم أصحاب سجل لامع ونظيف في هذا المجال نظراً لالتزامهم بحقوق الخزينة دون تأخير ووعيهم بأهمية الضريبة وأحقية الخزينة بها أي ووعيهم بأنها حق عام^(١).

ثالثاً - وحدة كبار المكلفين:

كبار المكلفين هم كبار دافعي الضرائب في المجتمع الضريبي، وقد سميت الوحدة بهذه التسمية لأنها تضم وتعنى بالتعامل مع هذه الفئة من المكلفين، وهي تقوم على مبدأ جوهري في تقديم أفضل الخدمات وبأسرع وقت ممكن ومنح مزايا محددة لهذه الشريحة من المكلفين وذلك ضمن إطار تنظيمي وقانوني واضح وشفاف وبالتالي فإن أهم أهداف وحدة كبار المكلفين في سورية تتلخص بما يلي^(٢):

١. تحديد المكلفين الذين يدخلون في زمرة كبار المكلفين واقتراح قرارات القبول ورفضه واقتراح قرارات التسجيل الإلزامي وحذفه وغيرها .

(١) مقال بعنوان، " أكثر من ٢٥ ألف مكلف بضريبة (الأرباح الحقيقية) في سورية "، مرجع سبق ذكره.

(٢) قرار وزير المالية السوري، "رقم ١٠/ق. و، تاريخ ٢٣/٩/٢٠٠٨ المتضمن النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب و

الرسوم"، موقع وزارة المالية السورية، <http://www.syrianfinance.org> .

٢. إصدار شهادات التسجيل ومنح الرقم الضريبي لكبار المكلفين .
٣. معالجة جميع الشؤون الضريبية لكبار المكلفين من تحقق وتحصيل وقبض الضرائب والرسوم ورد المبالغ المسددة زيادة عن المحقق أو دون وجه حق وفق إجراءات بسيطة وواضحة وسريعة .
٤. وضع نظام فعال لإدارة المخاطر .
٥. القيام بأعمال التدقيق ودراسة قيود ووثائق مكلفي القسم وفق مبدأ التقدير الذاتي .
٦. منح براءات الذمة للمكلفين أصولاً .
٧. معالجة كافة الشكاوى والاستفسارات والاعتراضات الخاصة بمكلفي القسم.
٨. إجراء الدراسات حول رواج أو ركود المهن والفعاليات بالإضافة للدراسات الخاصة عن المكلفين .
٩. جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم من مختلف الجهات.
١٠. فرز المعلومات الواردة من الجمارك واختيار منها أسماء كبار المستوردين غير المسجلين في القسم وفق معايير الموضوعية .
١١. إعداد تقرير مركزي شهري يتضمن كافة أنواع المعلومات والإحصائيات عن عمل القسم ورفعها إلى الإدارة المركزية بشكل دوري .
١٢. إعداد تقارير دورية تتضمن كافة المشاكل والصعوبات التي تواجه عمل القسم مع اقتراح الحلول المناسبة وإرسال نسخة منه إلى المدير العام .
١٣. وبصورة عامة ممارسة جميع المهام التي تحدد لدوائر وشعب قسم كبار المكلفين بموجب هذا القرار والقوانين والأنظمة النافذة.

رابعاً- معايير التسجيل والحذف في وحدة كبار المكلفين في سورية:

هناك مجموعة من المعايير التي 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 والربح الصافي السنوي المحقق وبعض 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 السيد وزير المالية رقم /٢٩٣٧/ تاريخ ٢٠٠٦/١٠/٥ والمتضمن تحديد معايير التسجيل في قسم كبار المكلفين في المادة الأولى منه وفقاً للأسس التالية :

- أ- كل مكلف من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية الذي يبلغ رقم عمله السنوي ٧٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.س بموجب بيانه المقدم للدوائر المالية.
- ب- كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يبلغ رقم عمله السنوي ٧٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.س بحسب قرار التكاليف القطعي.

ت- كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين بلغت أرباحه السنوية الصافية مبلغ ٥,٠٠٠,٠٠٠ ل.س وذلك بموجب بيانه الضريبي المقدم للدوائر المالية أو قرار التكاليف القطعي بالنسبة لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع.

ث- المؤسسات التي تمارس الأنشطة الاقتصادية التالية :
١. المصارف-

٢. شركات التأمين وإعادة التأمين.

٣. الشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها.

ج- وأجاز القرار 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 .

خامساً- الهيكل الإداري والتنظيمي لوحدة كبار المكلفين:

تتكون وحدة كبار المكلفين من مجموعة من الدوائر والشعب ترتبط جميعها برئاسة الوحدة، وترتبط رئاسة الوحدة بمدير مالية المحافظة الذي يرتبط بدوره بالهيئة العامة للضرائب والرسوم التي ترتبط بدورها بوزارة المالية السورية وهكذا نجد أن وحدة كبار المكلفين وبحسب النظام الداخلي تتألف من خمس دوائر وهي^(١) :

١. دائرة خدمات المكلفين .

٢. دائرة الاعتراضات .

٣. دائرة الالتزام .

٤. دائرة المتابعة وإدارة الديون .

٥. دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية.

تؤدي هذه الدوائر عملها وفق نظام عمليات محدد ودورة مستنديه متناسقة ومنسجمة فيما بينها وصولاً إلى أداء العمل المطلوب بالدقة وبالسرعة المتناهية و يمكن الاطلاع على المهام والخدمات التي تقدمها كل دائرة من خلال الملحق رقم(١).

(١) قرار وزير المالية السوري ، " رقم ١٠ / ق. و، تاريخ ٢٣/٩/٢٠٠٨ المتضمن النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب و الرسوم "، موقع وزارة المالية السورية ، <http://www.syrianfinance.org> .

المبحث الثالث

الملف الضريبي لكبار المكلفين

أولاً - مكونات الملف الضريبي لكبار المكلفين:

الملف الضريبي : هو عبارة عن ملف يتضمن جميع أضرار ضرائب الدخل المفروضة على المكلف كاضارة التكليف بضريبة الأرباح الحقيقية و اضرار التكليف بضريبة الرواتب والأجور... الخ ويختلف الملف الضريبي من مكلف الى آخر بحسب طبيعة نشاطه والمهن التي يمارسها وفيما يتعلق بكبار المكلفين يستوي جميع المكلفين الكبار من حيث شمول ملفهم الضريبي على ضريبتين أساسيتين هما ضريبة الأرباح الحقيقية وضريبة الرواتب والأجور أما فيما يتعلق ببقية ضرائب الدخل الأخرى فهي ترد ضمن الملف الضريبي بحسب مهنة ونشاط المكلف ومثال عليها ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وضريبة غير المقيمين .. الخ من بقية ضرائب الدخل وفيما يتعلق بالملف الشامل ضمن وحدات كبار المكلفين فهو الملف الذي يتضمن الضرائب التالية:

١. ضريبة دخل الأرباح الحقيقية.
 ٢. ضريبة دخل الرواتب والأجور.
 ٣. ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.
 ٤. الضريبة على دخل المنشآت السياحية.
 ٥. ضريبة غير المقيمين.
 ٦. ضريبة الدخل على بدل إيجار العقار وفق المرسوم ٥٢ لعام ٢٠٠٦.
 ٧. ضريبة الأرباح الرأسمالية.
 ٨. ضريبة ريع العقارات التجارية.
- وفيما يتعلق بالاضارة الضريبية : فهي التي تضم بشكل رئيسي ما يلي :
١. الثبوتيات الشخصية والحقوقية للمكلف.
 ٢. الكشف الضريبي المقدم من المكلف عن الضريبة المفروضة " البيان الضريبي".
 ٣. مرفقات البيان الضريبي الخاصة بكل ضريبة .
 ٤. الوثائق والثبوتيات والمعلومات الآتية من الاستعلام الضريبي .

ثانياً - أهمية ضريبي دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور ضمن الملف

الضريبي لكبار المكلفين:

أ- ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية:

تعتبر ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية من الأركان الأساسية لضرائب الدخل ومن أهم الضرائب وأكثرها حصيلة وتأتي بعدها ضريبة الرواتب والأجور باعتبارها تحتل المرتبة الثانية من حيث الأهمية والحصيلة وباعتبار هاتين الضريبتين تشكلان عماد أي تكليف ضريبي لكبار المكلفين.

(١) التعريف بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية:

تتناول ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية الأرباح السنوية الصافية للمكلفين الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى (ضريبة الدخل المقطوع، ضريبة الرواتب والأجور، ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.... الخ) ولا لضريبة العقارات والعرضات ويكلف بها الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون الذين يمارسون العمل الخاضع لهذه الضريبة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية^(١). وفي حالة ممارسة المكلف لأكثر من فعالية وكانت كل منها تخضع لفئة معينة من فئات التكليف بضريبة الدخل (دخل مقطوع- أرباح حقيقية) عندئذ يتم توحيد أرباحه السنوية من مجموع فعالياته وتكليفه عنها تصاعدياً بفئة الضريبة التي يتوجب فيها على المكلف مسك القيود المقررة نظامياً للفئة الأعلى^(٢). وتطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال (تعد سنة الأعمال بالنسبة للتكليف بضريبة الدخل هي سنة التكليف) وتحسب السنة من ١ كانون الثاني إلى ٣١ كانون الأول (ويجوز بقرار من وزير المالية اعتبار البدء في سنة التكليف غير ١ كانون الثاني إذا كانت طبيعة عمل المنشأة أو المكلف يبرر ذلك)^(٣). ويتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل^(٤).

(٢) مكلفوا ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية:

يتنوع مكلفوا الأرباح الحقيقية ما بين قطاع عام وخاص وما بين مؤسسات مالية وتجارية وخدمية وشركات مساهمة وبشكل عام فإن المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية هم المكلفون المعددون في المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ والمعدلين بالمادة (١) من المرسوم

(١) المادة (٢-٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٢) الفقرة (هـ) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٣) المادة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٤) المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ وبقرار وزير المالية ذي الرقم ٨٥١/و تاريخ ٢٠٠٩/٠٤/٠٢ وفيما يتعلق بكبار المكلفين جرى إخضاعهم لزمرة الأرباح الحقيقية اعتباراً من أول السنة التي يتم فيها اعتبارهم من عداد كبار المكلفين بغض النظر عن الزمرة الضريبية التي كانوا خاضعين لها من قبل فمثلاً مكلف من عداد مكلفي الدخل المقطوع تم اعتباره من عداد كبار المكلفين في عام ٢٠١٣ فيصبح من عداد مكلفي الأرباح الحقيقية اعتباراً من أول عام ٢٠١٣ وبالتالي فإن كل مكلف من مكلفي الأرباح الحقيقية المذكورين في المادة (٢) من قانون الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ يبلغ رقم عمله السنوي (٧٠,٠٠٠,٠٠٠) ل.س بموجب بيانه المقدم للدوائر المالية أو كل مكلف من فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع يبلغ رقم عمله السنوي (٧٠,٠٠٠,٠٠٠) ل.س بحسب قرار التكاليف القطعي أو كل مكلف من أي فئة من فئات المكلفين بلغت أرباحه السنوية الصافية مبلغ (٥٠٠٠,٠٠٠) ل.س وذلك بموجب بيانه الضريبي المقدم للدوائر المالية أو قرار التكاليف القطعي بالنسبة لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع يعتبر من عداد كبار المكلفين حكماً كما تعد المؤسسات التي تمارس الأنشطة الاقتصادية التالية (المصارف - شركات التأمين وإعادة التأمين - الشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها) من عداد كبار المكلفين حكماً كما أنه يجوز للدوائر المالية ولا اعتبارات أخرى اقتراح اعتبار بعض المكلفين من عداد كبار المكلفين^(١). هذا يعني أن أي مكلف ومن أي فئة كان عندما يصنف من كبار المكلفين يصبح خاضع لأحكام الضريبة على الأرباح الحقيقية حكماً وبالتالي سيحتوي ملفه الضريبي اضبارة خاصة بضريبة الأرباح الحقيقية .

(٣) المعدلات و الشرائح الضريبية التي يخضع لها مكلفو الأرباح الحقيقية:

تتراوح هذه المعدلات ما بين (١٠% إلى ٢٨%) بالنسبة للشرائح التصاعدية وما بين (١٤% إلى ٢٨%) بالنسبة إلى بقية الشرائح والتي تخضع لمعدل ضريبي وحيد والموزعة ما بين شركات مساهمة ومحدودة المسؤولية والشركات الخاصة بالنفط والغاز والمصارف الخاصة وشركات التأمين وشركات المحاسبة وتدقيق الحسابات وشركات ومكاتب الصرافة بالإضافة إلى جهات القطاع العام الاقتصادي والمشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار^(٢).

إن مكلفي قسم كبار المكلفين الذين لا يخضعون لمعدل ضريبي وحيد يمثلون حوالي ٤٠% تقريباً من مجموع المكلفين المصنفين ضمن كبار المكلفين والباقي يخضع لمعدل وحيد لعدة المهنة مثل الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل

(١) قرار السيد وزير المالية رقم ٢٩٣٧/و تاريخ ٢٠٠٦/١٠/٥.

(٢) المادة (٣-٤) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ تاريخ ٢٠٠٦-١٠-١ و المادة (٢٥) من القانون ٢٨ تاريخ ٢٠٠١-٤-١٦ "الناظم للمصارف الخاصة" و المادة (٤٢) من المرسوم التشريعي رقم ٤٣ تاريخ ٢٠٠٥-٥-٦ "الناظم لشركات التأمين" و المادة (٢٤) من القانون رقم ٢٤ تاريخ ٢٠٠٦-٤-٢٤ "الناظم لشركات ومكاتب الصرافة" و المادة (٦٠) من القانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ "الناظم لمهنة المحاسبة والتدقيق".

عن (٥٠%) في القطاعين الخاص والمشارك و المصارف الخاصة و شركات التأمين المرخصة... الخ حيث أن المعدل الضريبي الوحيد يفيد الشركات الخاضعة لهذا المعدل وبالتالي فإن الاقتطاع منها يكون أقل من الشركات التي تخضع للتصاعد الضريبي وبالتالي فإن المشرع الضريبي هدف من هذا التخصيص إلى توجيه المكلفين ومنهم كبار المكلفين إلى إنشاء مثل هذه الشركات للاستفادة من هذه الميزة ولكي يحقق المشرع الضريبي هدفه في التحول من الشركات العائلية إلى شركات أموال تستقطب رأس المال الغير قادر على خلق فرص عمل وتجميعه مع أمثاله ليكون رأس مال قادر على الاستثمار في المجالات الاقتصادية التي تحتاج إلى رأس مال كبير .

(٤) الحد الأدنى المعفى من ضريبة الأرباح الحقيقية والمستفيد منه:

ينزل من الربح السنوي الصافي مبلغ (٥٠٠٠٠) ليرة سورية كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً وجزأ هذا الحد بنسبة التكلفة التي تقل عن سنة ويستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن وكل شريك مسؤول بدون حد في شركة التوصية ولا يستفيد الشريك الواحد من هذا التنزيل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة حيث يتوقف هذا التنزيل على قيام المكلف بالواجبات المنصوص عليها في المواد (٦ و ١٣ و ١٤ و ١٥ و ٢٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وأن تكون المؤسسة أو الشركة أو المنشأة مسجلة في السجل التجاري^(١). أن الحد الأدنى المعفى والبالغ (٥٠٠٠٠) والذي يخفف من الشريحة الأولى في سلم التصاعد الضريبي والمشرط بعدة شروط فإن التزام كبار المكلفين بهذه الشروط والتي هي قيام المكلف بالواجبات المنصوص عليها في المواد (٦ و ١٣ و ١٤ و ١٥ و ٢٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ يقدر بحوالي ٨٥% من مجموع هذه الشريحة من المكلفين ففي حالة حدوث تصفية أو دمج مثلاً فإن كبار المكلفين يلتزمون بتقديم الوثائق والبيانات المطلوبة حفاظاً على حقوقهم وعلى إجراءات الدمج أو التصفية بشكل سليم وبالتالي الاستفادة من الحد الأدنى المعفى .

(٥) معدلات الحسم الديناميكي أو التخفيضات على النسب و المعدلات الضريبية :

بموجب المادة (٥) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ تاريخ ١-١٠-٢٠٠٦ تم منح تخفيضات على النسب الضريبية الواردة في المادة (١٦) من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ المعدلة بالمادة (٣) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ وهذه التخفيضات تتناول المنشآت الصناعية إذا كانت هذه المنشآت مقامة ضمن المدن الصناعية أوفي المناطق النائية كما تتناول عدد العمال الذين تستخدمهم هذه المنشآت شريطة أن يكون هؤلاء العمال المستخدمين مسجلين بالتأمينات الاجتماعية أصولاً كما أجازت هذه المادة لمجلس الوزراء وقرار منه بناء على اقتراح من وزير المالية منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية استناداً لمعطيات يقدراها

(١) المادة (٢٠) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ .

المجلس واعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية حيث أن هذه التخفيضات هي كالتالي:

١. **درجتان** للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية وتحدد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.

٢. **درجة واحدة** للمنشآت الصناعية التي تستخدم / ٢٥ / عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم / ٧٥ / عاملاً فأكثر كما يصبح هذا التخفيض / ٣ / درجات بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم / ١٥٠ / عاملاً فأكثر .

٣. **درجة واحدة** بالنسبة للمنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية .

إن الاستفادة من الحسم الديناميكي بالنسبة لكبار المكلفين من أصحاب المنشآت الصناعية تتعلق بطبيعة العمل في المحافظة من حيث وجود عطالة كبيرة (محافظة طرطوس واللاذقية و السويداء) أو مناطق صناعية (محافظة حمص وحلب وريف دمشق ودمشق) أو من حيث اعتبار المحافظة نائية (محافظة دير الزور والرقعة والحسكة) مع العلم أن الحسم الديناميكي يكون للنشاط الصناعي فقط وكان قصد المشرع منه تشجيع العمل والاستثمار في القطاعات التي تزيد الناتج القومي للبلد والتي من أهمها القطاع الصناعي فالمكلف الذي يعتبر من كبار المكلفين ولديه منشأة في محافظة حمص مثلاً يستفيد من معدل الحسم الخاص بالمناطق الصناعية نظراً لوجود مدن صناعية معروفة مثل (مدينة حسيا) والمكلف الموجود في طرطوس يستفيد من المعدل الخاص بعدد العمال إذا كان لديه العدد الكافي من العمال شرط تسجيلهم في التأمينات الاجتماعية .

(٦) **الإعفاءات من ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية:**

هناك مجموعة من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين والجمعيات أو الفعاليات تم إعفائهم من ضريبة الدخل زمرة الأرباح الحقيقية حيث تناولت هذه الإعفاءات مهن القطاع الزراعي و الأشخاص الذين يمارسون أحد الأعمال الآتية ^(١) : التأليف ، العزف ، التلحين ، الرسم باليد ، نحت التماثيل ودور الحضانة ومعاهد ودور مؤسسات ذوي الاحتياجات الخاصة والأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يتعاطون النقل الجوي أو البحري ويشترط في منح الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توفر شرط المعاملة بالمثل وهناك إعفاءات أخرى صادرة بموجب قوانين ومراسيم خاصة حيث يستفيد كبار المكلفين من هذه الإعفاءات كل بحسب مهنته

(١) الفقرة (أ) من المادة (٤) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ والفقرة (أ) من المادة (٩) من القانون رقم ٤١ تاريخ

٢٠٠٥/١٢/٢٦ .

(٧) الوثائق والبيانات الخاصة بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية :

تعتبر البيانات والوثائق المحاسبية التي يعتمدها المكلف أدلة إثبات للنفقات المتعلقة بالنشاط الصناعي أو التجاري أو الخدمي والإيرادات الناتجة عن التصحية بها لذلك اهتمت الدوائر المالية بتلك البيانات والوثائق وحرصت على أن تكون كاملة ومنظمة لإثبات صحة الأرباح التي يصرح عنها المكلف الخاضع لضريبة الأرباح الحقيقية وقد صنف المشرع الضريبي هذه البيانات والوثائق على النحو التالي: الدفاتر المحاسبية- الوثائق المحاسبية - البيان الضريبي.

إن كبار المكلفين بمعظمهم من ذوي النشاطات الكبيرة سواء أكانت صناعية أو تجارية أو خدمية وبالتالي فإن معظمهم لديه كادر محاسبي والية ضبط داخلي جيدة من خلال أن العمل المالي لديهم يقوم به مجموعة من الموظفين وفق تسلسل أو تراتب معين وكل موظف مستقل بعمله وبخلاف صغار ومتوسطي المكلفين الذين قد تكون الأعمال المالية والإدارية لديهم تؤدي من قبل المكلف نفسه أو بالاستعانة بشخص أو شخصين موظفين لديه وبالتالي فإن الوثائق والية العمل لديهم قد لا تكون وبمعظم الأحيان بمستوى الدقة والتنظيم التي تلاحظ لدى معظم كبار المكلفين وبالتالي فإن أغلب كبار المكلفين وخاصة ممن يخضعون لمعدل ضريبي وحيد وعلى رأسهم الشركات المساهمة والمحدودة المسؤولية والشركات الخاصة بالنفط والغاز والمصارف الخاصة وشركات التأمين وشركات المحاسبة وتدقيق الحسابات وشركات ومكاتب الصرافة يملكون دفاتر محاسبية منتظمة وأغلبهم لديه من التوثيق ما يدعم قيوده وذلك بحكم كونهم خاضعين لجهات رقابية خارجية مستقلة مثل البنك المركزي وسوق دمشق للأوراق المالية وغيرها وأغلبهم ملتزمون بتقديم البيان الضريبي إلى الدوائر المالية في ميعاده المحدد أما حالات الخلل في الوثائق والبيانات الخاصة بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية لدى كبار المكلفين فأغلبها يأتي من جهة المكلفين الذين يخضعون للشرائح التصاعدية (المكلفون الأفراد) والذين لا تخضع أعمالهم للمتابعة من أطراف خارجية كالمكلفين ذوي المعدل الضريبي الوحيد.

(٨) شهادة المحاسب القانوني:

على جميع مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية المعددين في المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ والمعددين في المادة (١) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ والمعددين في قرار وزير المالية ذي الرقم ٨٥١/و تاريخ ٢٠٠٩/٠٤/٠٢ (باستثناء المكلفين المعددين في المادة (٩) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦) تقديم بيانات أرباحهم السنوية معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية^(١) وبالتالي فإن معظم كبار المكلفين تخضع بياناتهم للاعتماد من قبل المحاسب القانوني (مراجع الحسابات الخارجي).

(١) المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

ب- الضريبة على دخل الرواتب والأجور:

(١) التعريف بضريبة الدخل على الرواتب والأجور:

تعرف ضريبة الرواتب والأجور بأنها اقتطاع مالي يحجز من المنبع بالنسبة لموظفي الحكومة ويقتطعها صاحب العمل بالنسبة للعاملين في القطاع الخاص ويؤديها الى الدولة وتطرح بصورة عامة على كل شخص يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً من خزينة خاصة إذا كان مقيماً في سورية أو كان المبلغ المدفوع تعويضاً عن خدمة أداها في سورية ومن خزينة عامة إذا كان مقيماً في سورية أو في الخارج^(١). أي أنه بالنسبة إلى الخزينة العامة (موظفي الحكومة) فإن الأساس في فرض هذه الضريبة هو كون مصدر الدخل خزينة عامة ولو تم الدفع خارج سورية أما بالنسبة إلى الخزينة الخاصة (صاحب أو رب العمل) فإن الأساس في الخضوع لهذه الضريبة هو الولاء الاقتصادي أي أداء الخدمة في سورية دون النظر ما إذا كانت الخزينة الخاصة مقيمة في سورية أو غير مقيمة فيها^(٢). تترتب الضريبة على صاحب الدخل الخاضع لها ولكن صاحب العمل مكلف باقتطاعها حين تأدية كل مبلغ من قبله ، يبرئ هذا الاقتطاع ذمة صاحب الدخل من المبلغ المقتطع^(٣) ويعتمد في تحديد الدخل غير الصافي المقدار الحقيقي للرواتب والمخصصات والعوائد والأجور والتعويضات والجوائز والمكافآت وسائر المنافع النقدية أو العينية و تدخل في هذا التعريف المبالغ التي يتناولها أصحاب المهن الحرة عن عقود لها صفة الاستمرار ولأجل تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة تنزل المبالغ الآتية من الدخل غير الصافي وهي :^(٤) قيمة الاشتراكات المقتطعة من رواتب و أجور العاملين لقاء الاشتراك في نظام التأمينات الاجتماعية أو التأمين والمعاشات وتعويض نفقات الوظيفة والانتقال والسفر وبصورة عامة كل تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بعمل تتطلبه الخدمة شريطة أن يكون نظام المؤسسة أو الشركة يسمح بصرف مثل هذا التعويض ونفقات التمثيل بما لا يتجاوز ٢٥ بالمائة من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع كما ينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفى من الضريبة وقدره ١٥٠٠٠ ل.س في الشهر^(٥). وتصبح الضريبة واجبة الأداء عند التأدية عن المبلغ المدفوع وعن المدة التي يعود إليها الدفع حيث يقصد بالمبلغ المدفوع كل مبلغ جرى دفعه للمستفيد بأي وسيلة دفع وعلى هذا فإن المبالغ المستحقة للعاملين وغير المدفوعة لا تخضع للضريبة وإن بيان المكلف أو قائمة صاحب العمل يجب لا تتضمن إلا المبالغ المدفوعة^(٦).

(١) المادة (٦٦) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٢) التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٣) المادة (٧٦) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٤) المادة (٧٠) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٥) المادة (٢) من المرسوم التشريعي رقم ٤٦ للعام ٢٠١٥ "القاضي بتعديل معدل الضريبة على الرواتب والأجور ورفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة من الدخل الصافي".

(٦) التعليمات التنفيذية لقانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٢) المعدلات والشرائح الضريبية التي يخضع لها مكلف ضريبة دخل الرواتب والأجور:

تتراوح هذه المعدلات ما بين ٥% إلى ٢٢% بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة كما تتراوح الشرائح التصاعدية للدخل الصافي من ٢٠٠٠٠ ل.س إلى ما فوق الـ ٧٥٠٠٠ ل.س^(١).

(٣) واجبات العامل ورب العمل:

يجب على كل شخص خاضع لضريبة الرواتب والأجور أن يقدم إلى الدائرة المالية المختصة التي ينتسب إليها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ مباشرته العمل بياناً يتضمن^(٢) هويته وعنوانه وهوية صاحب عمله الحالي والسابق وعنوانهما ومقدار دخله كما هو معرف في المادة (٧٠) من ذات القانون وإذا طرأ على حالته أو على دخله تبدل يجب أن يقدم بياناً بذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ وقوع التبدل كما يجب على جميع الجهات العامة والخاصة وغيرها من الجهات والأفراد الذين يستخدمون موظفين أو عمالاً أو مساعدين أو يتعاقدون مع فنانين مقابل راتب أو أجر أو تعويض أو مكافأة^(٣) أن يمسكوا سجلاً يدون فيه البيانات الآتية بتسلسل وبدون فراغ ولا حواش بين الأسطر ولا شطب وبتتابع تاريخ الاستخدام وهذه البيانات هي هوية الأشخاص المذكورين ونوع عملهم وتاريخ بدء استخدامهم وتاريخ انتهاء خدماتهم أو انقطاعهم عن العمل ومقدار الدخل غير الصافي والمبالغ المدفوعة لكل منهم وبيان التبدلات التي طرأت على وضع أو دخل كل منهم كما عليهم أن يقدموا إلى الدوائر المالية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة قائمة تتضمن جميع البيانات المذكورة أعلاه ومقدار الضريبة المقطوعة من استحقاق المكلفين المذكورين أعلاه كما عليهم أن يدفعوا إلى الخزينة العامة خلال المهلة المذكورة أي خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ انقضاء كل ستة أشهر من السنة جميع المبالغ المقطوعة من رواتب وأجور وتعويضات ومكافآت المكلفين المذكورين أعلاه.

إذا رفض صاحب العمل إبراز السجل المنصوص عليه حين الطلب وفي محل العمل إلى موظفي الدوائر المالية المكلفين بالتدقيق أو أنه لم يقدم القائمة المنصوص علىها يبلغ إنذاراً بالامتنال وإن لم يمتثل خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبلغه للإنذار تحقق الدوائر المالية الضريبة مباشرة ويعاقب صاحب العمل بغرامة تعادل ٢٠% من الضريبة المتحققة على العاملين وتخفف هذه الغرامة إلى ١٠% إذا امتثل المكلف للإنذار وإذا قدم صاحب العمل بيانات غير صحيحة أو غير كاملة يعاقب بغرامة تعادل ٥٠% من الضريبة المترتبة على

(١) المادة (١) من المرسوم التشريعي رقم ٤٦ للعام ٢٠١٥ "القاضي بتعديل معدل الضريبة على الرواتب والأجور ورفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة من الدخل الصافي".

(٢) المادة (٧٤) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٣) المادة (٧٥-٧٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

الجزء المكتوم ^(١) مع الإشارة إلى أن كبار المكلفين ملتزمون تجاه تسديد ضريبة الرواتب والأجور عن كتلة الرواتب والأجور المصرح بها سواء في بيان ضريبة الأرباح الحقيقية أو البيان المقدم عن الرواتب والأجور وبالتالي فهم ملتزمون بواجبات العامل ورب العمل إلى حد كبير تجاه غيرهم من فئات المكلفين الأخرى .

أما بقية ضرائب الدخل والتي منها ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وضريبة المنشآت السياحية وضريبة غير المقيمينالخ فهي غير موجودة بشكل رئيسي عند كل كبار المكلفين بخلاف الضريبتين السابقتين بل يخضع لها كبار المكلفين حسب نشاطاتهم وفعالياتهم المختلفة فمثلا ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة تلاحظ لدى كبار المكلفين بنسبة متوسطة خاصة للمكلفين الذين يتعاملون بالبيع بالتقسيط والمصارف الشركات المساهمة مهما كان نوع نشاطها وفيما يتعلق بالرسوم التي يخضع لها كبار المكلفين فالرسم عبارة عن مبلغ يدفع مقابل خدمة معينة بعكس الضريبة التي هي عبارة عن مبلغ يقتطع جبرا ودون مقابل وفق قانون يصدر عن الدولة وبالنسبة لكبار المكلفين يخضعون كغيرهم من فئات المكلفين للرسوم التي يجري على قوانينها وتشريعاتها الكثير من التحديثات مواكبة للتطورات الاقتصادية .

(١) المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ .

المبحث الرابع

التدقيق الضريبي

أولاً - مفهوم التدقيق الضريبي:

لقد أولت بعض الإدارات الضريبية الحديثة وخاصة الإدارة الضريبية الأمريكية، اهتماماً متزايداً في تطوير أعمال التدقيق الضريبي، معتمدة بشكل أساسي على علم تدقيق الحسابات في استيعاب المفاهيم الضرورية لأعمال التدقيق، ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لتأدية تلك الأعمال، وهذا يعود إلى التشابه الكبير بين التدقيق الضريبي وتدقيق الحسابات من جهة، وبين كل من دور المدقق الضريبي ومدقق الحسابات من جهة أخرى، سيما وأن أدبيات تدقيق الحسابات تصنف أعمال التدقيق الضريبي في باب تدقيق الالتزام (compliance Auditing) كما تصنف المدققين الضريبي في باب أنواع المدققين (Types of Auditors)^(١)

لقد ورد في تعريف التدقيق الضريبي أنه: " أن يتأكد المدقق من تنفيذ أحكام قانون الضرائب، وأن كل ما نص القانون على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة قد خضع فعلاً للضريبة، وأنه لا يوجد مبالغ، أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة، ويكون قد تم إغفالها " ^(٢). وعُرف بأنه: "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق وأحكام قانون ضريبة الدخل " ^(٣).

وعُرف بأنه : " المرحلة الأساسية في عملية المحاسبة الضريبية، ويقصد به التأكد من أن المكلف قد قام بالالتزام بمواد قانون الضرائب الذي يحكم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية عند إعدادهِ لإقرارهِ الضريبي، ومن أن الإقرار يشمل كافة الإيرادات التي نص عليها القانون وعلى خضوعها للضريبة، ويجب التحقق أيضاً من أنه لا يوجد إيرادات يجب خضوعها للضريبة وتم إغفالها، إما بطريقة الخطأ، أو بشكل مقصود " ^(٤).

وعُرف بأنه: " عملية مراجعة لغرض التحقق من التزام المسجل بأحكام قانون الضرائب، مرتكزاً على مجموعة من الإجراءات التحليلية والأساليب الكمية للحصول على أدلة إثبات كافية تساعد الفاحص على الاطمئنان على سلامة نظام الرقابة الداخلي ومقوماته للمنشأة محل الفحص،

(1) Arens, A. A. Elder, R, J, & Beasley, M. S, " Auditing and Assurance Services", Prentice Hall USA, 2006.

(٢) الشافعي، جلال، " المحاسبة الضريبية، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على شركات الأموال "، ط٢، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩٩٦، ص ٣٥٤.

(٣) ألفين أريتر وجيمس لوبك، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة، محمد الدسيطي، المنصورة، ١٩٩٦، ص ٢٣.

(٤) الشاذلي، تحسين، رمضان، محمد عبد العظيم، "الفحص الضريبي"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ١.

ودراسة العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية ليتمكن من تحديد الوعاء الضريبي بشكل سليم، وإتمام عملية الفحص الضريبي في الوقت المناسب " (١).

وعُرف أيضاً بأنه: " جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بموجب الإقرارات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عمليات التدقيق من قبل فاحص أو فريق تدقيق يتصف بالكفاءة والموضوعية " (٢).

وعُرف أيضاً بأنه: " فحص التقارير الضريبية المقدمة من المكلفين والمعززة بقوائم مالية فحصاً انتقادياً في ضوء المعلومات والبيانات الإضافية المتعلقة بهم لغرض الوصول إلى الدخل الخاضع لضريبة الدخل في مدة زمنية معينة (سنة عادة) على وفق المبادئ المحاسبية وقانون ضريبة الدخل والتعليمات النافذة " (٣).

وعُرف أيضاً بأنه: " عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالنشاط مستنداً وفنياً، والتحليل الانتقادي المنظم، وتقدير الحسابات والدخل الصافي الفعلي بما يتفق وقانون ضريبة الدخل، بقصد إصدار قرار ضريبي يحدد بموجبه وعاء الضريبة وسعرها وقيمتها " (٤).

من خلال استعراض التعاريف السابقة يرى الباحث أن هذه التعاريف في معظمها قد ركزت على القضايا الإجرائية، وأكثر من وصف التدقيق الضريبي من خلال عرض الخطوات والإجراءات ومراحل العمل المتبعة بعيداً عن التعريف الجوهرى للتدقيق الضريبي كمفهوم .

استناداً على ما سبق يمكن القول أن "التدقيق الضريبي هو النشاط الذي يقوم به المدقق الضريبي (مراقب الدخل) بهدف التحقق من صحة ودقة المعلومات الواردة في البيان الضريبي" (٥)، المقدم من قبل المكلف إلى الدوائر المالية، من خلال آليات عمل محددة ومدروسة .

(١) الروبي، شيماء إبراهيم ، "استخدام الفحص التحليلي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية تخطيط الضريبة العامة على المبيعات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٢٩، العدد الأول، ٢٠٠٥، ص ١٤٤.

(٢) الضابط، مدين إبراهيم ، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، ٢٠٠٦، ص ٦٤.

(٣) الدوغجي، علي حسين ، "أهمية مراعاة بعض المفاهيم السلوكية والالتزام بالمبادئ المحاسبية لزيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي"، مجلة دراسات المحاسبة والمالية، المجلد الأول، العدد الثاني، ٢٠٠٦، ص ٤.

(٤) شرف، سمير، العريبد، عدنان، الخطيب، ناصر، "توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة"، دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل في وزارة المالية بالأردن، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد ٢٩، العدد الثاني، ٢٠٠٧، ص ١٨٧.

(٥) يقصد بالبيان الضريبي الكشف الضريبي المقدم من قبل المكلف إلى الدوائر الضريبية عملاً بأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته.

ثانياً - أهداف التدقيق الضريبي:

يمكن بيان أهم أهداف التدقيق الضريبي بما يلي:

المجموعة الأولى : أهداف خاصة بالبيان الضريبي المقدم من المكلف^(١) :

١. التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من ناحية الشكل وطبقاً للقواعد والأصول القانونية والمبادئ المحاسبية التي تنظم الاحتفاظ والقيّد بالسجلات والدفاتر.
٢. التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول إلى الأرباح الحقيقية أو الخسائر الفعلية للشركة.
٣. التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة المكلف ومن ضمنها أرباحه الحقيقية.
٤. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير أو تلاعب أو غش وتأثيرها في نتيجة أعمال المكلف.
٥. معالجة ما جاء بالدفاتر المعالجة السليمة من وجهة النظر الضريبية أي طبقاً للتشريع الضريبي .
٦. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المدرجة في البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف .

المجموعة الثانية : أهداف خاصة بالسياسة والإدارة الضريبية^(٢) :

١. تقليل فرص التهرب الضريبي والحد منها حيث يعد رادعاً للمكلف في إخفاء مصادر دخله وتعرضه للمسائلة القانونية وما يترتب على ذلك من عقوبات وغرامات وفق القانون.
٢. حماية حقوق الخزينة العامة للدولة والمحافظة على نصيبها من أرباح المكلفين.
٣. إمكانية تحقيق العدالة الضريبية والابتعاد عن التقدير الجزافي وإنهاء فرص المنازعات بين السلطة المالية والمكلفين.
٤. اهتمام المكلفين بمفردات حساباتهم وتوثيقها مستنداً قبل تقديمها إلى مراقب الحسابات الذي سيقوم بتدقيقها والمصادقة عليها.
٥. توفير الحجة المستندة إلى الأدلة والقرائن الثبوتية للسلطة الضريبية في حال اعتراض المكلف على التقدير وعرض الموضوع على لجان الاعتراض.

(١) جدعان، فرقد فيصل، "دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي"، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السادس، العدد الأول، آذار ٢٠٠٦، ص.

(٢) الدليمي، وليد خالد، "إجراءات السلطة الضريبية في الفحص الضريبي وأثرها في بذل العناية المهنية لمراقب الحسابات في العراق"، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، ٢٠٠٥، ص ٢٩.

ثالثاً - أهمية التدقيق الضريبي:

تكمن أهمية التدقيق الضريبي في كونه عملية منظمة وممنهجة على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الضريبية؛ ومن اعتبارها ؛ وسيلة وليست غاية تهدف إلى توفير المعلومات حول المكلفين والتي لا بد أن تتسم بالدقة والكمية المناسبة لعمل المدقق الضريبي والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق^(١).

تتجلى أهميته أيضاً في تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق والتي يعد أهمها الوصول إلى دقة النتائج وواقعيتها ومن ثم إلى الربح الضريبي الحقيقي عن طريق التأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات ويتمعن في جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي التي يقوم بها بعض المكلفين إذ أن التدقيق الضريبي يقوم بصورة عامة بمكافحة التهرب أو التقليل منه^(٢).

حيث أنه لا يمكن للإدارة الضريبية أن تعتمد على حسن نية المكلف وثيق في المكلفين ثقة عمياء وتقبل بياناتهم الضريبية دون إقامة الدليل على صحة وصدق هذه البيانات كمبرر لقبولها كما أنه ليس من المنطق افتراض العلم والخبرة التامة للمكلفين بقوانين الضرائب لذلك يعتبر التدقيق الضريبي وسيلة مهمة للتحقق من صحة البيان المقدم من المكلف والتحري وإقامة الدليل على صحة وصدق ما يشمل من أرقام تتخذ كأساس لتحديد وعاء الضريبة وقد أشار أحد الباحثين إلى أهمية التدقيق الضريبي بقوله " أنه لمن العبث أن نفكر في وجود إقرارات دون أن يكون هناك فحص واستجواب"^(٣).

يرى الباحث أن أهمية التدقيق الضريبي تتمثل في كونه يشكل ضماناً للدولة في الحصول على نصيبها الحقيقي من أرباح المكلفين الفعلية وبالتالي الحفاظ على حقوق الخزنة العامة من حالات الغش والتهرب الضريبي التي يقوم بها بعض المكلفين . وفي نفس الوقت ضماناً للمكلفين من تعسف الإدارة الضريبية وسوء تقديرها (لأنه حتى في الحالات التي تلجا فيها الإدارة الضريبية إلى التقدير المباشر لأرباح المكلفين يعتبر التدقيق الضريبي أحد أهم الوسائل في الحصول على الحجة المستندة على الأدلة والقرائن الثبوتية للإدارة الضريبية والتي تبرر لجوئها إلى هذا الأسلوب والتي تقدمها في حال اعتراض المكلف على هذا التقدير إلى لجان الاعتراض بغية

(١) سمية، قمحوش ، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر - للفترة (٢٠٠٩-٢٠١٠)" ،رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ٢٠١٣، ص ٢١-٢٢.

(٢) محمد، إيمان شاكر ، محمد، عماد توفيق ، "الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم(دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب)"،مجلة دراسات المحاسبة والمالية، المجلد السادس، العدد ٢٠١١، ١٥، ص ٤.

(٣) إمرؤد، مسعود محمد ، "استخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفعالية نظام الفحص الضريبي في الجماهيرية الليبية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٠، ص ٢٢-٢٣.

الوصول إلى تحقيق العدالة الضريبية) وتشجيعاً لهم على الوعي والالتزام الضريبي الطوعي حفاظاً على حقوقهم ، خاصة إذا تعلق الأمر بكبار المكلفين الذين لديهم علاقات وشبكات مصالح واسعة، وبحوزتهم موارد اقتصادية كبيرة يعود قسم من منافعها على الدولة والمجتمع.

رابعاً - مقومات التدقيق الضريبي:

لكي تتم عملية التدقيق الضريبي بشكل سليم وعلى أسس صحيحة لا بد من توافر المقومات أو العناصر التالية :

أ- القانون الضريبي :

إن السياسة الضريبية عبارة عن مجموعة من الاتجاهات العامة التي تعلن عنها الدولة مسبقاً بصيغة أحكام قانونية يتضمنها التشريع الضريبي للتعبير عن نيّتها في تحقيق مجموعة عامة من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسة لمجتمعها^(١).

انطلاقاً من ذلك على القانون الضريبي أن ينص صراحة على إجراءات عملية وفعالة لمكافحة الغش والتهرب من جانب المكلفين، وامتيازات قانونية تكفل حق الدولة في استيفاء دين الضريبة عن طريق الحجز والاستيلاء والمصادرة وإلى جانب هذه الضمانات القانونية لحق الدولة يجب على التشريع الضريبي أن ينص صراحة على ضمانات مقابلة للمكلف تكفل له الحماية من خطأ أو تعسف الإدارة الضريبية لذلك يجب أن يتوافر في صياغة القانون الضريبي الوضوح التام والبعد عن كافة النصوص التي قد تثير اللبس أو الغموض فتترك الباب مفتوحاً لتفسيرات أو اجتهادات عادة ما تؤدي إلى كثرة الثغرات كما يجب أن يتوافر في صياغة القانون كافة ما يكفل للمكلف حقوقه وللإدارة الضريبية كافة الضمانات اللازمة لربط وتحصيل دين الضريبة، وهذه كلها أمور متصلة بوضوح النصوص التشريعية^(٢).

وفي سورية تنظم الضرائب بقانون وحيد هو قانون الضريبة على الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته ولقد تناول الفصل الثالث من هذا القانون المواد القانونية ذات العلاقة بأعمال التدقيق الضريبي حيث تناولت المواد /٢٤-٢٥-٢٦/ من القانون المذكور تشريع وأداء أعمال التدقيق الضريبي المتعلقة بتدقيق البيان الضريبي المقدم من المكلف من قبل الدوائر المالية^(٣).

وقد راعى المشرع السوري خصوصيات كبار المكلفين فأسس لهم دائرة خاصة ترعى شؤونهم الضريبية فكان المرسوم رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦.

(١) أمين، عبداً لله محمود ، "تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي على الدخل"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، بغداد، ص٤٧، نفلا عن، إيمان شاكر محمد، عماد توفيق محمد، مرجع سبق ذكره.

(٢) شببطة، هاني محمد حسن ، "حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٦، ص١-٢.

(٣) قانون ضريبة الدخل رقم/٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

ب- البيان الضريبي:

يعتبر البيان الضريبي نقطة البداية في أي عمليات تدقيق ضريبي ويمكن تعريفه بأنه : الكشف الدوري الذي يفرض القانون الضريبي على المكلف تقديمه لتبيان دخله من مصدر معين أو من جميع مصادر الدخل حسب الأحوال لكي يتسنى للدوائر المالية تدقيقه وفرض الضريبة على أساسه.

وبالنسبة للمكلف السوري ألزم القانون الضريبي رقم ٢٤ ضمن مادته الثالثة عشر على كل مكلف أن يقدم إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعماله الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة ضمن مهل وتواريخ حددها تبعا لأنواع المكلفين وقد طرأت على هذه التواريخ تعديلات ترافقت مع التعديلات التي طرأت على القانون نفسه.

وترك المشرع الضريبي السوري لوزير المالية الذي يمثل رأس الإدارة الضريبية إصدار نموذج البيان الضريبي وتحديد مرفقاته التي تغيرت وتطورت مع مرور الوقت لذلك قام وزير المالية بإصدار القرار رقم ٣٨١٣/و، المتضمن تحديد نموذج موحد للبيان الضريبي وإلزام المكلفين بهذا النموذج وأعتبر عدم التقيد بهذا النموذج مخالفة لأحكام القانون وذلك حسب ما ورد في المادة الأولى والثانية من هذا القرار والتي نصت على ما يلي :

مادة-١- يترتب على مكلفي ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية في القطاع الخاص المحددين في المادة (٢) من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ تقديم بياناً خطياً بنتائج أعمالهم عن عام ٢٠٠٤ وما بعد وفق النموذج المحدد والمرفق بهذا القرار.

مادة-٢- إن عدم التقيد بالنموذج المشار إليه في المادة(١) من هذا القرار يعتبر المكلف الذي قدمه مخالفاً لأحكام المواد (٢٣، ١٥، ١٤) من القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

وإن هذا النموذج الموحد مكون من أربع صفحات تحتوي الصفحة الأولى على معلومات عن المكلف والمهنة ومرفقات البيان، بينما جاءت الصفحة الثانية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة انطلاقاً من صافي الأرباح كما وردت في حساب الأرباح والخسائر ليتم إجراء بعض التعديلات عليها بما يتناسب مع قانون الضرائب على الدخل ، كما تم تذييل الصفحة بمعلومات عن المحاسب القانوني المعتمد للبيان وتوقيعه، أما الصفحة الثالثة فجاءت لتحديد عدد الفروع والشركاء إن وجدوا، والصفحة الرابعة لمعرفة معلومات عن السلف وبيانات التصفية الجزئية.

وألزم القانون الضريبي السوري في مادته الرابعة عشر على المكلفين أن يقدموا مع البيان الضريبي صورة عن كل من : حساب التشغيل(بالنسبة للمنشآت الصناعية)،حساب المتاجرة،حساب الأرباح والخسائر،صورة عن الميزانية،جدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة.

ثم تم إصدار نموذج جديد للبيان الضريبي عام ٢٠١١ بدلاً من النموذج السابق الملغى وتضمن بيانات أكثر تفصيلاً (مكون من ٢٤ صفحة) وقد شمل إضافة إلى المعلومات في البيان

السابق نماذج مفصلة عن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لكل من النشاط التجاري والنشاط الصناعي والنشاط الخدمي على حدة وقائمة التعديل الضريبي وجدول الاستهلاكات وإجمالي الأرباح الخاضعة للضريبة و حساب الضريبة والمبالغ الواجبة السداد مع قائمة بالاحتياطات التي تعتبر جزءاً من البيانات المالية وتقرأ منها ومن ثم صدر نموذج حديث للبيان الضريبي عام ٢٠١٢ جاء أكثر تفصيلاً و وضوحاً حيث يمكن توصيف البيان الضريبي استناداً إلى هذا النموذج على أنه:

هو عبارة عن مجموعة من الأوراق المطبوعة حسب نموذج محدد يحتوي على الرقم الضريبي الخاص بالمكلف والمهنة التي يمارسها وعنوانه المعتمد ورقم سجله (التجاري أو الصناعي أو السياحي) ورقم هاتفه ونوع البيان (أساسي أو لاحق) ونوع المكلف (مكلف فرد أو مكلف اعتباري) وطبيعة النشاط (تجاري أو صناعي أو خدمي) ورقم العمل السنوي ونتيجة العام (ربح أو خسارة أولاً ربح ولا خسارة أو متوقف عن النشاط) والربح الخاضع للضريبة بالإضافة إلى معلومات خاصة بالبيان (مثل تاريخ التصفية، السلف على الضريبة إن وجدت وإجمالي السلف المسددة، بيانات تصفية جزئية إن وجدت، هل حصل المكلف على مهلة إضافية لتقديم البيان ، هل البيان مقدم نتيجة إنذار، هل لدى المكلف حد أدنى معفى، الإعفاءات مثل الإعفاء الصناعي والسياحي والزراعي وغيرها من أنواع الإعفاءات ،....الخ من المعلومات) ويحتوي أيضاً على معدلات الحسم الديناميكي بالنسبة للنشاط الصناعي والغير صناعي والشرائح التي يخضع لها المكلف (شرائح تصاعدية، شريحة الشركات المساهمة التي طرحت أسهمها على الاكتتاب بنسبة لا تقل عن ٥٠% في القطاعين الخاص والعام، شريحة الشركات المساهمة الأخرى،.....الخ من أنواع الشرائح) وتعهد المكلف بأن كافة المعلومات الواردة في البيان صحيحة وأنها من واقع القيود والمستندات مع تحمله كافة التبعات القانونية في حال تبين خلاف ذلك مذيّل باسمه وتوقيعه ويحتوي البيان الضريبي على خانة مخصصة لتوقيع المحاسب القانوني وخاتمه وعلى خانة خاصة باسم الموظف مستلم البيان وتوقيعه وخانة خاصة بحساب الضريبة والمبالغ الواجبة السداد بالإضافة إلى قائمة التعديل الضريبي و القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة التشغيل للنشاط الصناعي، قائمة الدخل) والجداول التفصيلية المرافقة (جدول استهلاك الموجودات الثابتة) إضافة إلى ملاحظات حول كيفية ملء البيان الضريبي من قبل المكلف بذلك تصبح العناصر التي حددها القانون في مادته الرابعة عشر وألزم المكلف بتقديمها مع البيان من محتويات البيان ذاته، ولتصبح مرفقات البيان الضريبي الجديدة هي عبارة عن:

١. جدول بأسماء الزبائن والموردين

٢. قائمة بالسلف المسددة

٣. قائمة بمعلومات بيانات التصفية الجزئية

٤. شهادة المحاسب القانوني وتقرير الإيضاحات

٥. كشف تفصيلي بالأعمال المنفذة والخاضعة للقانون رقم ٦٠ لعام ٢٠٠٤ والأعمال

الخاضعة لقوانين ضريبية أخرى بعام التكليف

٦. ثبوتيات الإعفاء إن وجدت

٧. صورة عن قرار الحسومات الدناميكية إن وجدت

٨. كشف تفصيلي بكافة إيرادات النشاط الخدمي المذكورة في قائمة الدخل

٩. كشف تفصيلي بكافة المصاريف المباشرة للنشاط الخدمي المذكورة في قائمة الدخل

يتضح من ذلك مدى أهمية البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف وأنه الجزء الأساسي والمقوم الأبرز في عملية التدقيق الضريبي وباعتبار أن المادة (١٤) حددت مرفقات البيان الضريبي من الحسابات الختامية وصورة عن الميزانية وجداول الاستهلاك إلا أنها أصبحت فيما بعد ومع التطور الذي لحق بالبيان الضريبي جزءاً من البيان نفسه.

ت- النظام المحاسبي والحسابات الختامية :

إن النظام المحاسبي الجيد والحسابات الختامية التي يتم عرضها بطريقة جيدة تعتبر أساساً يعتمد عليه المدقق الضريبي في عملية التدقيق التي يقوم بها، حيث أن صحة عناصر القوائم المالية لا تتوقف على الدقة الحسابية فقط ووجود المستندات المؤيدة، وإنما على تسجيل وتبويب جميع العمليات المالية والتوجيه الصحيح لها بكل دقة، وعدم إغفال أي عمليات ناتجة عن نشاط المنشأة العادي وغير العادي، وأن تكون عملية التسجيل هذه في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي ألزم التشريع الضريبي المكلف بإمسакها^(١).

وبالنسبة للمكلف السوري فهو ملزم بمسك قيود محاسبية منتظمة وكاملة تنفيذاً لما جاء في المادة السادسة من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣، والتي نصت على أنه: على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية .

والمقصود بالقيود المحاسبية المنتظمة كما وضحتها التعليمات التنفيذية للقانون هي القيود التي أقرها العرف التجاري والمحاسبي وأن تكون محررة طبقاً للطرق المحاسبية المتعارف عليها وأن تكون مشفوعة بما يؤيدها من الوثائق والمستندات.

أما القيود الكاملة حسب ذات التعليمات فهي القيود الشاملة لكافة أنشطة المكلف خلال عام التكليف وأن تكون هذه القيود ممسوكة بشكل يمكن معه الوصول إلى الحسابات الختامية والنتائج الحقيقية لعام التكليف.

وبالتالي لم تتضمن التعليمات التنفيذية نوعية الدفاتر ولكن قانون التجارة رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٧ بفصله الثاني وضمن مادته السادسة عشر قد حدد الدفاتر الإلزامية التي على التاجر أن

(١) إمريود، مسعود محمد، "استخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفعالية نظام الفحص الضريبي في الجماهيرية الليبية"، مرجع سبق ذكره، ص ٢١.

ينظمها على الأقل بدفترين اثنين هما دفتر اليومية ودفتر الجرد وحدد شروطها ضمن مواده (١٧/١٨) والتي كان من أهمها:

١. يجب أن تنظم الدفاتر التجارية الإجبارية بحسب التاريخ و بلا بياض و لا فراغ و لا

نقل إلى الهامش و لا محو و لا تحشية بين السطور .

٢. يجب ترقيم الدفاتر المذكورة و التأشير عليها و توقيعها من رئيس محكمة البداية

المدنية أو من قاضي الصلح في المدن التي لا توجد فيها محكمة بداية.

كما حدد في المادة (١٩) مدة الاحتفاظ بها بعد اختتامها بعشر سنوات .

إن القيود (وبالتالي الدفاتر) تعتبر منتظمة وكاملة إذا توفرت فيها مجموعة من الشروط الشكلية

والموضوعية التي تعطيها قوة في الإثبات والتي يمكن توضيحها بالتالي :

(١) الشروط الشكلية: تعتبر القيود المحاسبية مستوفية الشروط الشكلية إذا كانت هذه القيود

تشكل فيما بينها وبين أقسامها المختلفة من قيود يومية وحسابات منفردة وحسابات ختامية وحدة

متكاملة كما تشكل فيما بينها ترابط ووضوح يتيح لكل من يريد معرفة المركز المالي الحقيقي

للمكلف الاطلاع عليه وبكل سهولة وتعتبر من جملة الشروط الشكلية التي يجب أن تتوفر في

الدفاتر التجارية الشروط التي نصت عليها المادتان (١٧) و(١٨) من قانون التجارة والتي سبق

الإشارة إليهما أعلاه.

(٢) الشروط الموضوعية: تعتبر الدفاتر مستوفية الشروط الموضوعية إذا كانت تعكس فعلا

أعمال المكلف وتظهر أرباحه الحقيقية ويتوقف توفر هذه الشروط على إثبات العمليات اليومية

في دفاتر المكلف وترحيلها إلى دفتر الأستاذ والاحتفاظ بمستنداتها ووثائقها الحسابية وأن عدم

وجود هذه الوثائق من الأمور التي تدفع إلى الشك في حقيقة عمليات المكلف.

يجب على المكلفين أن يحتفظوا بدفاتر وسجلات مناسبة لغرض تحديد التزاماتهم الضريبي وقد

تكون هذه الدفاتر والسجلات بأحجام وأشكال مختلفة ومن وجهة النظر الضريبية هناك العديد من

الأنظمة المقبولة وعادة لا يحدد القانون نظاما معينا بذاته حيث كما لاحظنا أعلاه ألزم التشريع

الضريبي السوري المكلف بمسك دفاتر منتظمة وكاملة تظهر أرباحه الحقيقية ولكنه لم يعط

وصفا لمضمونها ولم يفرض أسلوبا معينا لمسكها ومن المفروض أن تكون هذه الدفاتر

والسجلات مدونة باللغة العربية ومتوافقة مع ما نظمه قانون التجارة وما استقرت عليه قواعد

المحاسبة.

إن مسك المكلف للدفاتر والسجلات الإجبارية لا يعني أنه لا يستطيع الاستعانة بعدد من الدفاتر

المساعدة من أجل تحديد المركز المالي للمشروع حتى أن وزارة المالية السورية أيدت مسك مثل

هذه الدفاتر طالما أنها تؤدي الى استخراج الأرباح الصافية بشكل دقيق وواقعي .

يرى الباحث أن اهتمام المدقق الضريبي بالنظام المحاسبي للمكلف ليس واحدا عند تدقيق

البيانات الضريبية للمكلفين فصغار المكلفين قد لا تتوافر لديهم أنظمة محاسبية متكاملة وبعضهم

قد لا تكون لديه دفاتر نظامية، وذلك نظرا لصغر حجم أعمالهم وتعذر حيازتهم على نظم محاسبية قد تكون كلفتها عالية بالنسبة لمستوى حجم أعمالهم بينما كبار المكلفين مجبرون، بحكم القانون من جهة وبحكم طبيعة النشاط الاقتصادي وحجمه وطبيعته القانونية، بأن يكون لديهم نظم محاسبية متكاملة ومصممة تصميمًا جيدًا، يمكن من خلالها متابعة كافة الأنشطة والفعاليات المرتبطة بموارد المشروع، وتوثيقها بشكل سليم وقادرة على إنتاج معلومات ملائمة وموثوقة تكون مصدرا مناسباً لإعداد البيان الضريبي هذه الخصوصية لكبار المكلفين لا بد من أخذها بالاعتبار عند تدقيق البيان الضريبي لكبار المكلفين.

إن نتيجة النظام المحاسبي الجيد هي الحسابات الختامية (قائمة الدخل، حساب التشغيل للنشاط الصناعي وقائمة المركز المالي) والتي تظهر نتيجة أعمال المنشأة وتوضح مركزها المالي خلال فترة زمنية محددة (عام التكاليف) والتي تعتبر أهم ما هو موجود في البيان الضريبي. وتحتاج عناصر هذه الحسابات إلى ما يؤيدها ويثبت صحتها من مستندات ثبوتيات ووثائق حسابية لذلك فإن العنصر الرابع من مقومات الفحص الضريبي هي :

ث - الوثائق الحسابية :

يعتبر وجود الوثائق الحسابية عاملاً هاماً في نجاح عمليات التدقيق الضريبي وركناً مكملاً وموضحاً لما هو وارد في الحسابات الختامية التي تعتبر من أهم عناصر البيان التي نص القانون الضريبي على تقديمه من قبل المكلف وقد أولى القانون الضريبي السوري أهمية خاصة للوثائق الحسابية وفرض على المكلف حفظها وإبرازها للدوائر المالية لإثبات صحة قيوده وبالتالي دفاثره الإلزامية وهذا ما أكدته المادة (١٤) من القانون ٢٤ ضمن الفقرة (ج) منها و التي نصت على أنه: يترتب على المكلفين أن يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية وقوائم الجرد ووثائق القبض والصرف وفواتير الشراء والبيع وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتهم كما يمكن قبول المستندات والقيود المستخلصة من واقع سجلات الحاسوب بالنسبة للمكلفين الذين ينظمون قيودهم المحاسبية باستخدام تلك الأداة. وتشمل هذه الوثائق والمستندات عادة الوثائق التالية ^(١) :

وثائق المشتريات : إن القيود الحسابية التي يبرزها المكلف لا تعتبر كاملة إلا إذا كانت المشتريات مؤيدة بالوثائق اللازمة وهي فواتير الشراء أو أي وثيقة مماثلة تثبت قيمة المشتريات ومقدارها.

وثائق المبيعات : إذا كانت مبيعات المكلف تتم على أساس الفواتير فإن الوثيقة المعتمدة في هذه الحالة هي النسخة الثانية من الفاتورة المسلمة للمشتري والتي نظمها البائع عند إجراء عمليات البيع ويجب أن تتضمن هذه الفاتورة هوية المشتري وعنوانه وكمية البضاعة المباعة وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية والحسميات في حال وجودها أما بالنسبة لعمليات البيع التي تتم دون

(١) دورة مراقب الدخل التي تجريها الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية بشكل دوري.

فواتير أو أية وثيقة مماثلة يجب أن تقيد على أقل تقدير في اليومية بشكل واضح ومفصل بحيث يمكن معه إجراء عمليات التدقيق بشكل سهل وواضح .

وثائق النفقات والإيرادات : إن النفقات والأعباء التي تقتضيها ممارسة الأعمال أو التي تلازم نوع العمل يجب أن تكون مؤيدة بالوثائق والمستندات اللازمة حتى يمكن تنزيلها من نتائج أعمال المكلف للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة وكذلك الإيرادات فإنها يجب أن تكون مؤيدة بالوثائق اللازمة وخاصة فيما يتعلق بمصدر هذه الإيرادات ونوعها .

وإذا كانت المستندات مهمة عموماً لمراقب الدخل باعتبارها أدلة إثبات، فإن أهميتها تزداد لدى كبار المكلفين. خصوصاً أن الصفقات الاقتصادية والتعاملات المالية تكون مبالغها غالباً كبيرة ولا بد من ثبوتيات تؤيدها. هذه المستندات تمثل لاحقاً مادة مهمة عند تدقيق البيانات الضريبية لكبار المكلفين.

بوجود التشريع الضريبي الذي يشرع عمليات التدقيق ويحدد ضمن مواده واجبات المكلف التي كان أهمها إعداد وتقديم البيان الضريبي وبوجود نظام محاسبي جيد يعطي حسابات ختامية صحيحة وبوجود ما يدعم ويثبت صحة عناصر هذه الحسابات من مستندات وثبوتيات ووثائق حسابية نظامية موثوقة يأتي دور العنصر البشري ممثلاً بالفاحص الضريبي (مراقب الدخل) الذي سيقوم بعمليات التدقيق ومنه فإن المقوم الأخير من مقومات التدقيق الضريبي هو:

ج- المدقق الضريبي :

يمثل العنصر البشري المحور الأساس في مختلف مراحل التدقيق الضريبي فمراقب الدخل الذي يتولى فحص البيان الضريبي هو الذي يقوم بالتخطيط، والتنظيم، والتنفيذ بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف. ولهذه الأسباب يجب أن تتوافر فيه صفات محددة بدونها لا يمكن انجاز الهدف الحقيقي المطلوب. هذه الصفات يجب أن تكون من مكونات شخصية المدقق الضريبي وإلا تفقد العملية الضريبية احترامها من قبل المكلفين و فقدان الالتزام الطوعي للمكلف وبالتالي تزداد فجوة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية باعتبارها احد مؤسسات الدولة ^(١) .

الصفات الواجب توفرها في المدقق الضريبي هي :

(١) المؤهلات: يجب أن يمتلك المدققون المخصصون لأعمال التدقيق الضريبي الكفاءات المهنية الملائمة والمتمثلة فيما يلي ^(٢) :

١. معرفة الطرق وأساليب التدقيق الضريبي .
٢. معرفة الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق .

(١) ونوس، هشام سليمان ، "دور الإدارة الضريبية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي(دراسة تطبيقية في سورية)"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة والاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٢.

(٢) حوسو، محمد محمود ذيب ، " التدقيق للأغراض الضريبية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ص٤٨.

٣. مهارات الاتصال مع كل أطراف العملية التدقيقية .

٤. معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة، التدقيق الخاص، التدقيق الحكومي، وأية مبادئ أخرى لها علاقة بنشاط التدقيق .

(٢) الاستقلالية والموضوعية والنزاهة : يمكن تعريف استقلال المدقق الضريبي على أنه وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات التدقيق وتقييم النتائج والتقرير وأن عدم التحيز يمكن أن يظهر من خلال تحديد مسؤولية المدقق الضريبي التي تقوم على تحديد فيما إذا كان الدخل المصرح به من قبل المكلف والالتزامات الضريبية المترتبة عليه صحيحاً أو لا سواء أكانت النتيجة لصالح الخزينة العامة أو لصالح المكلف على حد سواء معتمداً في ذلك على وقائع الحالة الموضوعية ومراجعة شاملة للحقائق والقوانين المطبقة، وعدم التحيز هنا سيكون في استقلال المدقق الضريبي عن المكلف والمنظمة معاً. إن استقلال المدقق الضريبي عن المنظمة ينحصر في إطار عدم التعرض إلى أية ضغوط تنظيمية أو إدارية تؤثر على موضوع هذا الاستقلال أو تخرجه عن مفهوم التجرد. أما استقلال المدقق عن المكلف فهو واضح وصريح كأن يملك المدقق أسهماً في الشركة التي يقوم بفحصها أو تدقيقها بما قد يدفعه إلى التحيز لصالح تلك الشركة. ويمكن تعريف الموضوعية على أنها: تجرد المدقق الضريبي التام عند أدائه لأعمال التدقيق والمقصود بالتجرد أن يكون متحرراً من صراع المصالح، وأن لا يحرف الحقائق عن عمد، أو يتأثر حكمه المهني بالآخرين. أما النزاهة فتعني عدم تأثر المدقق الضريبي بأية مغريات مادية تؤثر على نزاهة عمليات التدقيق أو على عدالة حكمه المهني وموضوعيته^(١).

(٣) العناية والمهارة والكفاءة اللازمة : إن المهمة الأساسية للمدقق الضريبي هي التحقق من أن نتيجة أعمال المنشأة التي تظهرها الحسابات صحيحة، وصادقة، والتأكد من اتفاق بنود الإيرادات والمصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب، ويتوقف نجاح المدقق الضريبي على مدى قدرته في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء التدقيق، ولا بد له من طلب البيانات، والإيضاحات، والحصول على الاستفسارات المكملة لما قد يقنع بصحة الدفاتر، وسلامتها من عدمه، وكذلك يجب عليه أخذ الاعتبار الزمني في الحساب عند التدقيق، بحيث لا تطول مدة التدقيق، حيث يؤثر ذلك على مواعيد الإخطار بعناصر ربط الضريبة^(٢).

(١) الضابط ، مدين إبراهيم ، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"، مرجع سبق ذكره، ١١٥.

(٢) حسين، رلى عبد الرزاق ، "مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠١٠، ص ٤٧.

المهارات الواردة أعلاه لا بد من توافرها في المدقق الضريبي خاصة إذا كان يتعامل مع ملفات كبار المكلفين. فهؤلاء لديهم علاقاتهم الواسعة التي قد تؤثر حتى في استقلالية عمله هو كفاحص ضريبي، وهذه العلاقات قد تستغل للتحكم بالبيانات الضريبية وهذا يفرض على المدقق الضريبي أن يكون على قدر كبير من المهارة وشدة الملاحظة والكفاءة والحذر عند التعامل مع كبار المكلفين بخلاف التعامل مع صغار المكلفين.

خامساً - أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الضريبي ومراجعة الحسابات:

هناك تشابه بين مراجعة الحسابات والتدقيق الضريبي من حيث طبيعة واليات التدقيق المتبعة وإن اختلفا في الهدف المرجو منهما وفي بعض الإجراءات التي تتطلبها طبيعة كل منهما هذا التشابه يكبر ويزداد عند تعامل المدقق الضريبي مع كبار المكلفين. يمكن أن يتجلى هذا التشابه في المقاربات التالية ^(١) :

(١) من حيث المعلومات والمعايير المقررة سلفاً :

لإجراء عملية المراجعة لا بد من توافر عاملين أساسيين هما :

١. المعلومات : وتكون على شكل يمكن التحقق منه و تتمثل عادة في القوائم المالية.
٢. المعايير: والتي بواسطتها يستطيع المراجع أن يقيم تلك المعلومات، وتتمثل عادة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .

كما أنه لإجراء التدقيق الضريبي لا بد أيضاً من توافر عاملين أساسيين:

١. المعلومات: وتتمثل عادة في الدخل المصرح به من قبل المكلف بموجب البيان الضريبي المقدم بما فيه القوائم المالية والبيانات والجداول وغيرها من الأدوات التي تبين العمليات التي تم إجراؤها على الدخل المحاسبي الناتج عن القوائم المالية للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة.

٢. المعايير: وتتمثل في قانون الضرائب بما فيه النص على أية معايير أخرى يجب أن يتقيد بها المدقق الضريبي عند تقييمه للمعلومات.

(٢) من حيث جمع وتقييم الأدلة:

تعرف الأدلة في أصول مراجعة الحسابات على أنها أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تتم مراجعتها قد تم عرضها طبقاً للمعايير، وتشمل الأدلة معلومات ينظر إليها المراجع على أنها ذات درجة عالية من الإقناع، والهدف من جمعها هو استخدامها للتوصل إلى استنتاج ويتطلب من المراجع أن يقوم بجمع الأدلة الكافية التي تدعم الرأي الذي توصل إليه، وأن عبارة جمع الأدلة الكافية تعني تقرير المراجع لحجم ونوع الأدلة الواجب جمعها

(١) الضابط ، مدين إبراهيم ، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"، مرجع سبق ذكره، ص ٦٥-٦٦-٦٧-٦٨-٦٩.

في ضوء مستوى التأكد والأهمية النسبية، ولأدلة المراجعة أنواع نذكر منها الفحص الفعلي، المصادقات، التوثيق، الملاحظة، الاستفسار من العميل، إعادة التشغيل، والإجراءات التحليلية. أما في مجال التدقيق الضريبي، تعتبر عملية جمع الأدلة كما هو الحال في مراجعة الحسابات من أهم العمليات، وبدونها لن يتمكن المدقق الضريبي من التأكد من صحة المبالغ الضريبية المصرح عنها من قبل المكلف في بيانه الضريبي، وبالتالي من تحديد الالتزام الضريبي الصحيح، كما تتحدد أنواع أدلة التدقيق الضريبي كما هو الحال في مهنة المراجعة بعدة أنواع نذكر منها التدقيق الفعلي، المصادقات، التوثيق والفحص المستندي، الملاحظة أو المعاينة، والمقابلات الشخصية أو الاستفسار.

(٣) من حيث الشخص الكفء والمستقل :

يجب أن يكون المراجع مؤهلاً لفهم المعايير التي يجب استخدامها وكفاً حتى يعلم أنواع وحجم الأدلة التي يجب جمعها للتوصل إلى استنتاج ملائم بعد اختبار الأدلة، كما يطلب منه اتجاهاً ذهنياً مستقلاً في جمع الأدلة والحصول على معلومات موضوعية من أجل التوصل إلى رأي، وبالتالي إلى قرار. وقد قامت مهنة المراجعة عن طريق منظماتها المهنية، بوضع ميثاق للسلوك المهني يدعم معايير المراجعة المقبولة عموماً ويوضح المعايير الأخلاقية المهنية التي يجب أن يتصف بها المراجع، كالحياذ أو الاستقلال والاستقامة والموضوعية والأهلية... الخ .

أما في مجال التدقيق الضريبي فقد تم التأكيد على ضرورة أن يتصف المدققون الضريبيون بالكفاءة والموضوعية، خاصة عند التعامل مع كبار المكلفين فقد أشارت معايير تدقيق ضريبة الدخل الأمريكية عند تعرضها إلى معيار الموضوعية والاستقامة إلى أنه يجب على المدققين الضريبيين أن يتحرروا من كل شائبة تمس بموضوع الاستقلال، كما يجب أن يدار الفحص باستقامة ونزاهة وفي إطار موضوعي كما اعتبر النظام الضريبي الأمريكي موضوع الأخلاقيات من بين الاستراتيجيات الخمسة التي تعمل الإدارة الضريبية على تطبيقها على المدى الطويل والمتمتلة في الامتثال و تحديث الأنظمة الضريبية والتنوع والأخلاقيات والجودة كما تم اعتبار مدى توفر المهنية و الأخلاقية في سلوك وأداء المدققين الضريبيين ومدراء القضايا من مؤشرات تقييم الأداء في الضريبة الأمريكية من خلال التأكيد على تجنب السلبية التي قد تنتج من تواصل غير صحيح مع المكلف وعلى الالتزام وعدم الاستهتار والغش بمختلف أنواعه .

(٤) من حيث التقرير :

يعد التقرير المرحلة الأخيرة في عملية المراجعة، ويمثل أداة لتوصيل النتائج لمستخدمي البيانات المالية، ويبنى على خلفية التأكد من مدى التوافق بين المعلومات والأدلة ومعايير المراجعة المقبولة عموماً، وقد أفردت معايير المراجعة مجموعة خاصة من المعايير التي تتعلق بموضوع التقرير. كذلك الحال بالنسبة إلى التدقيق الضريبي، حيث يعد التقرير أيضاً المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق ويهدف إلى إعلام كل من الإدارة الضريبية والمكلف في آن واحد بمدى التوافق

بين الدخل المصرح به بموجب البيان الضريبي وبين القوانين الضريبية بما تتضمنه من معايير وقواعد وإجراءات وتعديلات بما ينسجم وتوصيف نتائج الفحص أو التدقيق.

يتجلى الاختلاف بين التدقيق الضريبي ومراجعة الحسابات في النقاط التالية^(١) :

(١) من حيث الزمن المتعلق بالتدقيق الضريبي ومراجعة الحسابات:

يتم إجراء التدقيق الضريبي بعد انتهاء السنة المالية (سنة الأعمال) وليس خلالها أي بعد اكتمال جميع السجلات والدفاتر والفواتير والمستندات وإعداد الحسابات الختامية وتدقيقها من قبل محاسب قانوني وإبداء رأيه بها وبعد انقضاء المدد الممنوحة للمكلفين أفرادا كانوا أو شركات لتقديم بياناتهم الضريبية أي بعد أن يقدم المكلف بيانه الضريبي مع مرفقات البيان إلى الدوائر المالية وبعد تجميع أضاير المكلفين وإصدار الأمر الإداري بتوزيع هذه الأضاير على المدققين الضريبيين ليخصص لكل مدقق عدد من التكاليف الضريبية سنويا ليبدأ بانجازها (يتم تدقيق التكاليف الضريبية العائدة لعام ٢٠١١ في عام ٢٠١٢) حيث من واجب كل مدقق انجاز عدد من الملفات شهريا .

بينما يتم تدقيق الحسابات في أغلب الأحيان بشكل مستمر خلال السنة حيث يزور المدقق المنشأة مرات عديدة في السنة بالإضافة إلى تدقيق البيانات والحسابات الختامية في نهاية السنة فالزمن مفتوح للمدقق وليس محدودا كما لدى المدقق الضريبي بالإضافة إلى انخفاض عدد الملفات بحوزة مدقق الحسابات مقارنة مع المدقق الضريبي مما يتيح له سهولة التدقيق.

(٢) من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

يقوم بعملية التدقيق الضريبي موظف حكومي أو لجنة مكونة من موظفين أو أكثر (في سورية يدعى هذا الموظف بمراقب الدخل) محكومين بقانون ضريبة الدخل والقوانين ذات العلاقة (في سورية يوجد القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته) ونظام الخدمة المدنية من حيث الواجبات والمسؤوليات الوظيفية (في سورية يوجد القانون ٥٠ لعام ٢٠٠٤ القانون الأساسي للعاملين في الدولة) بغرض التحقق من صحة الحسابات ومعززاتها بما ينسجم مع تلك القوانين واتخاذ القرار الضريبي المناسب.

أما مراجعة الحسابات يقوم به شخص أو عدة أشخاص من خارج المنشأة محايدون ومستقلين عن إدارتها وغرضهم الرئيسي التوصل إلى تقدير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع المنشأة المالي وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية محكومين بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية في عملهم ويكونون تابعين تنظيميا لمنظمات أو جمعيات تعنى بالمراجعة والتدقيق داخلية أو خارجية بالإضافة لوجود قانون لتنظيم مهنتهم خاص بكل دولة.

(١) الخطيب، ناصر احمد، "تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، ٢٠٠٨، ص ٥٥-٥٦.

في سوريا يقوم بعمليات المراجعة محاسبين قانونيين مسجلين ومرخصين من قبل جمعية المحاسبين القانونيين السورية ويوجد قانون ينظم مهنتهم هو القانون ٣٣ لعام ٢٠٠٩.

(٣) من حيث المصلحة والعائد والهدف :

التدقيق الضريبي يحقق مصلحة عامة ويولد إيرادا للدولة وبالمقابل يحصل المدقق الضريبي على راتب شهري محدد أما الهدف فيكمن في تحديد الدخل الخاضع للضريبة أي هدف المدقق الضريبي من عملية التدقيق هي تحديد مقدار الأرباح الحقيقية من أجل فرض الضريبة عليها. بينما يحقق عميل التدقيق مصلحة شخصية من خلال إعطاء بياناته المالية والحسابات الختامية مصداقية وموثوقية كما يحقق المدقق مصلحة شخصية أيضا من خلال ما يتقاضاه من عائد على عمله بالإضافة لتحقيق مصلحة الجمهور عبر تقديم بيانات لهم ذات موثوقية يستطيعون أن يبنوا عليها قراراتهم بشكل سليم .

(٤) من حيث نطاق التدقيق الضريبي ونطاق تدقيق الحسابات :

يتحدد نطاق التدقيق الضريبي بنطاق البنود والمعاملات والسجلات والثبوتيات التي لها تأثير على الوعاء الضريبي فمحددات نطاق التدقيق الضريبي نوعان هما محدد موضوعي وهو وعاء ضريبة الدخل وما يتعلق به والمحدد الثاني هو زمن التدقيق الضريبي الضيق وبكل الأحوال فان نطاق التدقيق الضريبي أضيق من نطاق مراجعة الحسابات التي تهتم بأمر غير الدخل الصافي فهو يهتم باستمرارية المنشأة وعوامل نجاحها وعوامل وكيفية التخلص من خسارتها إن وجدت وطرق تمويل المنشأة بالإضافة إلى قيامه بمهام أخرى استشارية والمدقق يمتلك عنصر الزمن ويتحكم به بشكل واضح مما يجعله يعمل بنطاق أوسع من نطاق عمل التدقيق الضريبي .

(٥) من حيث المسؤولية الملقاة على عاتق كل من المدقق الضريبي والمراجع الخارجي :

تحدد مسؤولية كل من المدقق الضريبي ومراجع الحسابات وفقا للقوانين المرعية التي يعملان في ظلها والتي تحملهم مسؤولية كبيرة بحيث يستطيع المراجع أن يحقق إيرادا من عملية التدقيق يوازي المسؤولية الملقاة على عاتقه أما المدقق الضريبي فالمسؤوليات عليه جسام والعائد متدني نسبيا .

(٦) من حيث المصالح المالية والضغط التي تمارس ضدهما :

يتعرض المدقق الضريبي لضغوط نفسية ومالية وجسدية كبيرة جدا وتتفاوت هذه الضغوط من قضية تقديرية إلى أخرى فإذا لم يكن مسلح بالإيمان والتقاني والقناعة وتغليب المصلحة العامة على المصلحة الشخصية وإذا لم تهتم الدائرة المالية بالحوافز المالية المجزية فان رضوخ المدقق لأحد أنواع الفتن وارد أما مراجع الحسابات فيتميز بان زبائنه يتحددون بالمستوى المهني الذي يتمتع به فكلما كانت سمعته طيبة ومكانته مرموقة كان لديه زبائن بمستواه وبالتالي كانت عوائده عالية مما يقلل إمكانية الرضوخ للضغوط المالية.

سادساً- التدقيق الضريبي في سورية :

يعاني التدقيق الضريبي في سورية الكثير من المشاكل والثغرات والمآخذ التي تتعلق بنصوص التشريع الضريبي من جهة و بالإدارة الضريبية من جهة أخرى والتي تؤدي الى عدم قدرته على تحقيق الأهداف المطلوبة منه وقد مرّ التدقيق الضريبي في سورية بعدة مراحل بدءاً من صدور المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ مروراً بتشريع أسلوب التدقيق المبسط أو ما يسمى بخطة الانجاز في العام ١٩٨٤ وحتى صدور القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته حيث تضمن المرسوم التشريعي رقم ٨٥ تشريعاً لضرائب نوعية على الدخل وحدد أساس التكلفة على أساس الربح الصافي المحقق عن سنة الأعمال وألزم المكلفين بتقديم بياناتهم الضريبية المعبرة عن أرباحهم وخسائرهم خلال سنة التكلفة والمرفقة بالوثائق ذات العلاقة وذلك للتأكد من صحة المعلومات الواردة في البيان الضريبي إلا أنه وبالرغم من القصور الذي كان يشوب أعمال التدقيق الضريبي في تلك الفترة إلا أنه كان يتسم ببعض الصفات الهامة منها^(١):

١. اعتماد أسلوب التقدير الذاتي للدخل والذي يعتمد على المكلف في تحديد أرباحه الصافية الخاضعة للضريبة من خلال تقديمه للبيان الضريبي والدفاتر والقيود ذات العلاقة.
٢. اعتماد أسلوب التدقيق المستندي الكامل ولجميع المكلفين دون استثناء من قبل الدوائر المالية.
٣. جواز استخدام أسلوب التدقيق بالعينة بالنسبة لكبار المكلفين والذين يكون عدد العمليات التي تتضمنها فعاليتهم من الضخامة بحيث يتعذر التدقيق الكامل لها.
٤. اعتبار تدني نسب أرباح المكلفين عن أمثالهم من المكلفين دون مبرر إخفاء لجزء من مطرح الضريبة.
٥. تشديد العقوبات والغرامات المترتبة على إخلال المكلفين بالواجبات المنصوص عنها (أسس التكلفة).

٦. توفر بيئة تدقيق جيدة لجهة الفوترة والاستعلام الضريبي وغيرها.

٧. توافر بعض معايير التدقيق الضريبي عموماً.

استمرت أعمال التدقيق الضريبي بهذا الشكل حتى تشريع أسلوب التدقيق المبسط (خطة الانجاز) بدءاً من تكاليف عام ١٩٨٤ حيث عملت هذه الخطة ولسنوات عديدة على إعداد الكثير من التكاليف الضريبية على أساس التقدير المباشر الجزافي مما أدى الى انعدام الثقة المتبادلة بين المكلفين والإدارة الضريبية السورية بسبب عدم ثقة المكلف بالتشريع الضريبي المطبق والإجراءات الضريبية المتبعة من قبل المدقق الضريبي وبالتالي عدم الالتزام الطوعي من قبل المكلف بتقديم

(١) الضابط ، مدين إبراهيم ، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"، مرجع سبق ذكره، ص ١٩٤-١٩٥.

البيانات الضريبية المعبرة عن أرباحه الفعلية والحقيقية وهذا بدوره انعكس بشكل سلبي على جودة أعمال التدقيق وعلى الحصيلة الضريبية في آن معا.

وفي العام ٢٠٠٣ تم إعداد وإصدار القانون الجديد للضرائب على الدخل تحت الرقم ٢٤ والذي ألغى العمل بأسلوب التدقيق المبسط إلا انه ولكثرة التعديلات التشريعية منذ إصدار هذا القانون والتي تراكمت مع العديد من القرارات والتعليمات الوزارية المختلفة وخصوصا في ظل الاستمرار بتطبيق نظام الضرائب النوعية جعلت هذه التشريعات معقدة ومركبة ومتضاربة أحيانا بالنسبة لكل من المكلف عند إعداد له كشفه الضريبي وبالنسبة للمدقق الضريبي عند قيامه بالتحقق من الكشوف الضريبية المقدمة إضافة الى زيادة الأعباء الإدارية نتيجة الاستمرار في اعتماد طريقة التدقيق الشامل لجميع ملفات المكلفين بغض النظر عن فئاتهم ومدى التزامهم الضريبي مما أدى الى الاستمرار في إضعاف ثقة المكلف بإدارته وتشريعه الضريبي وبمدى تطبيقه من قبل من يقوم بعملية التدقيق الضريبي هذا كله حال دون القيام بأعمال تدقيق ضريبي على درجة عالية من الدقة والجودة وبما يكفل منع حالات التهرب الضريبي.

ويرى الباحث أنه لا بد من إعادة النظر بعملية التدقيق الضريبي بما يتماشى مع التشريعات الضريبية الحديثة والتي تعتبر أعمال التدقيق الضريبي بمثابة نظام قائم بحد ذاته له تشريعاته القانونية وتعليماته وإجراءاته ومعاييره الخاصة وبما يتلائم مع كل فئة من فئات المجتمع الضريبي ويراعي خصوصياتها ومدى التزامها ويسعى الى تعزيز ثقة المكلف بإدارته الضريبية وبمدى تميزها بين المكلف الملتزم ضريبيا وبالتالي تشجيعه نحو المزيد من الالتزام الطوعي وبين غير الملتزم باتجاه تشديد العقوبات والغرامات الرادعة.

المبحث الخامس

آليات التدقيق الضريبي لكبار المكلفين وضرورات تطويرها

أولاً - مفهوم آليات التدقيق الضريبي:

تمثل آليات التدقيق الضريبي مجموعة من الخطوات والإجراءات ومراحل العمل المترابطة والمتتالية وفق تسلسل منطقي، باستخدام الأدوات المناسبة، تبدأ بتحديد الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً وتنتهي بإقرار مبلغ الضريبة وعليه فإن الآليات لا تشكل هدفاً بذاته للتدقيق الضريبي بل وسيلة للوصول إلى الهدف من عملية التدقيق من خلال هذه الآليات، يتم جمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن عن المعلومات المصرح بها في البيان الضريبي، مع مراعاة مسألة رضى المكلف وإظهار الحرص على مصالحه والمصلحة العامة في آن معا حيث تشترك في تكوين آليات التدقيق الضريبي كل من الإدارة الضريبية العليا من خلال إقرار وتطبيق أسلوب تقدير الدخل الذي يُعتمد ويُطبق على فئات المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية التنفيذية ممثلة بالوحدات المالية المسؤولة عن متابعة وإنجاز كافة المعاملات والشؤون الضريبية للمكلفين والمدقق الضريبي الذي يتولى إجراء وإنجاز أعمال التدقيق الضريبي لملفات المكلفين الضريبية وصولاً إلى إقرار مبلغ الضريبة الواجبة السداد للخرينة العامة للدولة وبالتالي فإن النشاط الذي يقوم به المدقق الضريبي والذي يتمثل بمجموعة من الأعمال تتمثل بتدقيق دفاتر المكلف وحساباته وسجلاته وثبوتياته تدقيقاً فنياً ومستندياً ودراسة، وبتقييم نظام الرقابة الداخلية وسبر العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية، وبتنفيذ عمليات التحليل الانتقادي، وذلك بغية التأكد وتحديد الوعاء الضريبي والوصول إلى صافي الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة بما يتفق وأحكام قانون ضريبة الدخل يعتبر الآلية الأخيرة من آليات التدقيق الضريبي غير أن هذه الأعمال والمراحل ليست واحدة لكل المكلفين خاصة ما بين كبار وصغار المكلفين نظراً لاختلاف التشريعات الضريبية المطبقة عليهم فيما يخص أعمال التدقيق الضريبي ونظراً لاختلاف ملفاتهم الضريبية من حيث الأهمية والحجم ونظراً لاختلاف المكلفين أنفسهم لجهة الالتزام الضريبي^(١).

ثانياً - أهمية آليات التدقيق الضريبي:

تأتي أهمية وجود آليات تدقيق ضريبي من ضرورة تنظيم إجراء عملية التدقيق الضريبي لملفات المكلفين الضريبية وفق مجموعة من المراحل والخطوات الممنهجة والمترابطة وفق تسلسل منطقي يراعى من خلاله الالتزام الضريبي للمكلف والطاقة التدقيقية للإدارة الضريبية التنفيذية المسؤولة عن إجراء عمليات التدقيق الضريبي للمكلفين وطبيعة أنشطة المكلفين الاقتصادية (تجارية- خدمة صناعية) وكفاءة المدقق الضريبي الذي سيقوم بإجراء عملية التدقيق الضريبي .

(١) مقابلة مع رئيس دائرة الالتزام في الهيئة العامة للضرائب والرسوم، بتاريخ ٢٠/١/٢٠١٤.

ثالثاً - آليات التدقيق الضريبي في سورية قبيل ظهور كبار المكلفين:

أصدرت وزارة المالية السورية تعليماتها رقم ١٩٨٦/٢٥/٢٢١ تاريخ ١-٦-١٩٨٦ والموضحة بالملحق رقم (٢) التي حددت بموجبها آليات الفحص والتدقيق الضريبي التي يتوجب على مديريات المالية إتباعها بهدف تدقيق قيود المكلفين بضريبة دخل الأرباح الحقيقية وكان الهدف من إصدار تلك التعليمات هو إنجاز التراكم الضريبي الذي بدأ يزداد عملياً وبشكل مطرد منذ تكاليف عام ١٩٨٠ وزيادة الحصيلة الضريبية من إنجاز أكبر قدر ممكن من التكاليف الضريبية وقد تم بدء العمل بموجب هذا التعليمات منذ تكاليف عام ١٩٨٤ وبعد أن كان مقتصرًا على تكاليف ذلك العام وحسب فقد تم تدوير العمل بموجب هذه الآلية لغاية تكاليف عام ٢٠٠٣ أي لغاية صدور قانون الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ والذي لا يزال يعمل به حتى الآن.

وضحت تعليمات وزارة المالية آليات التدقيق والفحص الضريبي التي تم إتباعها مع مكلفي ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية في الفترة الممتدة من عام ١٩٨٦ أي تاريخ إنجاز تكاليف عام ١٩٨٤ الى عام ٢٠٠٣ تاريخ صدور قانون ضريبة الدخل الجديد رقم ٢٤ والذي أنهى العمل بالمرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩.

تعتبر هذه التعليمات بوقتها بمثابة آليات تدقيق ضريبي جرى تطبيقها على مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية بموجب قانون ضريبة الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ واستمر العمل بها كما ذكرنا حتى العام ٢٠٠٣ تاريخ صدور قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وباعتبار أن هذا القانون الجديد جاء مطابقاً للقانون القديم ومكرراً لمعظم موادها بقيت أعمال التدقيق الضريبي في سورية تتم وفق نفس الآليات السابقة ولجميع فئات المكلفين رغم الإصلاح الذي طال النظام الضريبي في الفترة الممتدة من عام ٢٠٠٣ وحتى العام ٢٠١٠ والذي نتج عنه ظهور فئات للمكلفين الضريبيين في سورية (صغار -متوسطين - كبار) وإحداث وحدات مالية متخصصة بمتابعة الشؤون الضريبية لكل فئة من هذه الفئات (وحدة كبار المكلفين) ورغم صدور نصوص تشريعية تتضمن تطبيق أسلوب تقدير دخل خاص بشريحة كبار المكلفين.

وفيما يتعلق بكبار المكلفين استمرت أعمال التدقيق الضريبي لملفاتهم الضريبية بنفس الآليات المطبقة على الشريحتين الباقيتين (الصغار والمتوسطين) والتي يحكمها أسلوب التقدير الإداري للدخل والأسلوب المفرد في إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل وفي ظل انخفاض كفاءة هؤلاء المراقبين والتي سيجري توضيحها في المباحث القادمة ودون مراعاة لخصوصية هذه الفئة المهمة من فئات المجتمع الضريبي السوري ودون ترجمة وتطبيق لكل ما تعلق بهذه الفئة من عود وخطط جرى وضعها ونصوص تشريعية جرى استصدارها من قبل الإدارة الضريبية في سورية في سبيل التطوير والنهوض بأعمال التدقيق الضريبي وبما يراعي أهمية آليات التدقيق الضريبي المشار إليها أعلاه.

رابعاً - ضرورات تطوير آليات التدقيق الضريبي لكبار المكلفين في سورية:

(١) فشل طريقة التدقيق الضريبي الشامل لجميع ملفات كبار المكلفين:

سابقاً كانت الفكرة تقوم على ضرورة قيام الإدارة الضريبية بالتدقيق الضريبي الشامل لانجاز التكاليف الضريبية لمكلفيها الأمر الذي كان ينتج عنه وجود تراكم كبير للتكاليف الضريبية الغير منجزة بالإضافة إلى حاجته إلى عدد كبير من المدققين الضريبيين والعاملين الإداريين ضمن هذه الإدارة لكن في ظل الأنظمة والإدارات الضريبية الحديثة يتم اعتماد طريقة التدقيق بالعينة^(١) وعلى اعتبار أنه من الأهداف الرئيسية للإدارة الضريبية هو الإيرادات التي تأتي من خلال تحصيل الضرائب والرسوم المستحقة ووفقاً للقوانين النافذة فان تحقيق هذه الأهداف يتطلب من الإدارة الضريبية الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لها للوصول إلى تحقيق أعلى عائد بأقل تكلفة ومن هنا ظهرت الحاجة الملحة للانتقال إلى طريقة التدقيق بالعينة بدلاً من التدقيق الشامل لكافة الملفات الضريبية والتركيز على الملفات الخاصة بالمكلفين غير الملتزمين بواجباتهم الضريبية^(٢) ونتيجة لانتهاج بعض الإدارات الضريبية سياسة التدقيق الضريبي الشامل والتي منها الإدارة الضريبية السورية، فقد ترتب على ذلك العديد من السلبيات، منها صعوبة تدقيق جميع الملفات تدقيقاً دقيقاً وعادلاً، وزيادة المتأخرات الضريبية وعدم تحقيق الحصيلة المستهدفة، أيضاً زعزعة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، ونتيجة لكل ما سبق فإن طريقة التدقيق بالعينة تعد من الطرق الحديثة في التدقيق الضريبي^(٣).

وانطلاقاً من أنه لا قدرة لأي إدارة ضريبية أن تقوم بتدقيق كافة الملفات الضريبية وبكامل تفاصيلها في كل عام وبدرجة عالية من الجودة والفعالية ومن أن استخدام العينة في تحديد الملفات الضريبية الواجبة التدقيق يعد أمراً منطقياً نظراً لاجابياته المتعددة من جهة وتعذر القيام بالتدقيق الشامل في ظل قيدي الوقت والتكلفة يضاف إليها الزيادة المطردة في عدد المكلفين سنوياً ومساوئ التدقيق الشامل من جهة أخرى بمقارنة ذلك كله مع الطريقة التي تتبعها الإدارة الضريبية السورية مع كبار المكلفين من حيث إخضاع جميع ملفاتهم الضريبية لعملية التدقيق وما نتج عنه من سلبيات على طرفي المعادلة الضريبية ممثلة بالمكلف والإدارة الضريبية تظهر الحاجة إلى ضرورة إتباع آلية جديدة في تحديد الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً والانتقال إلى طريقة التدقيق الضريبي الانتقائي لملفات كبار المكلفين من خلال اختيار عينة مدروسة هي التي ستخضع لعملية التدقيق الميداني سنوياً بما يحقق الإيجابيات العامة

(١) الحسن، إياد، "الالتزام الضريبي استراتيجي ضريبية وثقافة مجتمع"، مجلة عالم المال، العدد ٢٥، ٢٠١٢، ص ٢٨.

(٢) فواز، غادة، "نظام إدارة المخاطر ضرورة حتمية لإنجاح مبدأ التقدير الذاتي"، مجلة عالم المال، العدد ٢٥، ٢٠١٢، ص ٢٤.

(٣) سرحان، عرفات صدام، "دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية"، مرجع سبق ذكره، ص ١٥١.

لإتباع طريقة التدقيق بالعينة (الانتقائي) يضاف الى ذلك التخلص من سلبيات التحديد الشامل لجميع ملفات كبار المكلفين سواء من ناحية الإدارة الضريبية من جهة والمكلف من جهة أخرى.

(٢) تعزيز الثقة بين الإدارة الضريبية السورية وكبار المكلفين:

تؤثر سياسية الإدارة الضريبية بشكل كبير في مستوى الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وكذلك في مستوى التحصيل والجبابة 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 ولظروف المكلف وكذلك يتوجب على الإدارة الضريبية أن تعمل على تبسيط الإجراءات المتبعة، داخل الدوائر الضريبية وان لا يكون همها وهدفها الوحيد حجم الجبابة والانجاز كذلك يجب على الإدارة الضريبية أن 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 أن لا تكون علاقة عدااء بل العكس من ذلك يجب أن تركز على دعائم الثقة والتعاون والمسؤولية المشتركة في سبيل النفع العام .

إن صدور المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ والمعدل لبعض مواد قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ ليؤسس لما يسمى بكبار المكلفين في سورية وأعطاهم ميزات مهمة على رأسها اعتبار وحدات كبار المكلفين ضمن مديريات المالية في المحافظات السورية المركز الرئيسي لمعالجة الأوضاع الضريبية لهذه الفئة المهمة من المكلفين وترك لوزير المالية أو من يفوضه اختيار أسلوب تدقيق قيودهم بالإضافة إلى منحهم ميزات تتعلق بجواز منح كبار المكلفين الذين يقدمون للدوائر المالية بيانات واقعية عن نشاطهم حوافز معنوية بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية واعتبار النفقات الشخصية من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين على أن تحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية كما جاء المرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠١٠ المتعلق بنقل مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم ليؤكد على هذه الميزات ويضيف إليها أنه يعتمد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين على أن تحدد أسسه وتاريخ العمل به بقرار من وزير المالية وتم افتتاح أقسام ووحدات خاصة لكبار المكلفين في أغلب المحافظات السورية تعنى بكبار المكلفين السوريين من خلال التركيز والعناية بهم وتقديم خدمات نوعية ومتميزة لهم بحيث تشكل المرجع الوحيد لهذه الشريحة من دافعي الضرائب كل ذلك مهد لخلق الثقة بين الإدارة الضريبية وكبار المكلفين عن طريق شعور هذه الشريحة من المكلفين بان الإدارة الضريبية تسعى جدياً لتخفيف الإجراءات والروتين عن هذه الشريحة المهمة من المجتمع

الضريبي السوري من خلال تجميع كافة معاملاتهم الضريبية في مكان واحد بما يساعد على السرعة في انجاز أعمالهم وتشكيل نواة أساسية للتعاون بين كبار المكلفين والدوائر المالية بشكل يساعد في تحصيل الإيرادات الضريبية بسرعة وبتجدي اقتصادية عالية.

أن استمرار الإدارة الضريبية السورية بالنظر الى معظم أو غالبية البيانات الضريبية المقدمة من قبل المكلف على أنها غير صحيحة، وان المكلف يعمل دائماً على إخفاء دخله الحقيقي، أو إخفاء بعض مصادر دخله، وان ما قام المكلف بالتصريح عنه للإدارة الضريبية لا يمثل الواقع الصحيح والمركز المالي السليم للمكلف، فالمكلف حسب وجهة نظرها غالباً ما يكون متهماً وترجم ذلك عن طريق استمرارها بالاعتماد على أسلوب التقدير الإداري لجميع الأوعية الضريبية الخاصة بهم يضاف الى ذلك إتباع آليات تدقيق تعاني العديد من السلبيات بدءاً من التحديد الشامل لجميع الملفات الضريبية الخاضعة للتدقيق وانتهاءً بسلبيات عمل المدقق الضريبي كل ذلك أثر على العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وأدى الى تراجع مستوى الثقة بينهما، وبالتالي انتشار التهرب الضريبي بين مكلفي هذه الفئة بما ينعكس سلباً مستوى التحصيل والحماية وبالتالي لابد للإدارة الضريبية من إعادة تعزيز الثقة مع كبار المكلفين عن طريق تغيير أسلوب التقدير المتبع وتحديث وتطوير آليات التدقيق المتبعة معهم بالشكل الذي يضمن لها ممارسة حقها في الفحص والتدقيق والوصول إلى حقيقة الالتزامات الضريبية للمكلفين وبما يتناسب مع طبيعة بعض الضرائب أو بما يتناسب مع خصائص المكلفين من ناحية الالتزام.

(٣) وجود نص تشريعي يدعو الى اعتماد التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين: التقدير الذاتي نظاماً تم إدخاله على مفردات التشريع الضريبي السوري بموجب المرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠١٠، والذي تضمن تعديل القانون ٤١ الخاص بإحداث الهيئة العام للضرائب والرسوم، كما تم توضيحه بالمادة ١٤ وبالأخص الفقرة الثالثة منه والتي تنص على أنه: "يُعتمد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين على أن تُحدد أسسه وتاريخ العمل به بقرار من وزير المالية." ولقد رأى المشرع الضريبي ضرورة الأخذ بهذا الأسلوب أسوةً بما هو معمول به في الدول المتقدمة بهدف فتح صفحة جديدة مع المكلفين توطيداً لأواصر الثقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي.

(٤) تحقيق أهداف كل من وحدة كبار المكلفين ودائرة الالتزام :

من أهداف وحدة كبار المكلفين فيما يخص التدقيق الضريبي " القيام بأعمال التدقيق ودراسة قيود ووثائق مكلفي القسم وفق مبدأ التقدير الذاتي " ومن أهداف دائرة الالتزام المسؤولية مسؤولية مباشرة عن انجاز تدقيق التكاليف الضريبية لكبار المكلفين من خلال ما تملكه من مراقبي دخل ومدققين " اختيار الملفات الخاضعة للتدقيق بناءً على نظام إدارة المخاطر وبالتنسيق مع رئيس القسم وذلك انطلاقاً من نتائج دراسات وتقارير الدائرة عن المكلفين حيث يتم تصنيف الملفات

حسب درجة خطورتها " يضاف إليها " استلام وتوزيع الملفات الضريبية على المراقبين حسب درجة الخطورة وكفاءة المراقب" وبالتالي إن إخضاع جميع ملفات المكلفين لعملية التدقيق وإسناد الملفات الى المراقبين دون وجود معايير محددة أو مقياس لدرجة كفاءة المراقب وإجراء عمليات التدقيق من قبل كل من مراقب الدخل والمدقق في ظل غياب كفاءة حقيقية يتعارض مع الأهداف المشار إليها والمطلوب انجازها مما يستدعي تغيير الآليات الحالية التي عمادها الأساسي التدقيق الشامل والإسناد الفردي وإجراء عمليات التدقيق بغياب التأهيل الكافي والكفاءة المطلوبة .

(٥) ارتفاع نسبة الالتزام الضريبي الطوعي لدى كبار المكلفين:

إن ارتفاع نسبة الالتزام الضريبي الطوعي لدى كبار المكلفين كالتسجيل وفق القانون، والتصريح ضمن المهل القانونية، وتزويد الإدارة الضريبية بالمعلومات الكافية، والتسديد عند الاستحقاق، ومسك السجلات، وإصدار الفواتير،.. الخ تستدعي من الإدارة الضريبية السورية العليا ممثلة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم والإدارة التنفيذية (وحدة كبار المكلفين) تغيير الآليات الحالية الى آليات أكثر ملائمة ترفع من مستوى الثقة والالتزام لدى كبار المكلفين وتزيد من فعالية وجودة عمليات التدقيق وتحصرها بالمكلفين غير الملتزمين ضريبياً أسوة بباقي الإدارات الضريبية الحديثة في البلدان المجاورة والمتقدمة .

الفصل الثاني

العوامل المؤثرة في آليات تدقيق الملف الضريبي لكبار المكلفين

المبحث الأول : أساليب تقدير الدخل الخاضع للضريبة واتجاهاته الحديثة

المبحث الثاني : طرائق التدقيق الضريبي

المبحث الثالث : أساليب إسناد الملفات الضريبية الى المدققين الضريبيين

المبحث الرابع : كفاءة المدقق الضريبي

المبحث الخامس : مراحل التكاليف الضريبي في حدة كبار المكلفين في

سورية

المبحث السادس : الآليات المتبعة في تدقيق التكاليف الضريبي لكبار

المكلفين

المبحث الأول

أساليب تقدير الدخل الخاضع للضريبة واتجاهاته الحديثة

أولاً - الأساليب التقليدية في تقدير الدخل الخاضع للضريبة:

إن تقدير الدخل الخاضع للضريبة هو عملية مفادها تقدير وعاء الضريبة و يكون هذا التقدير إما من فعل الإدارة الضريبية أو من فعل وعمل المكلف بالضريبة على اعتبار أن المكلف هو المعني أولاً و القادر على تقدير قيمة ما يملك من المال و ما يحصل عليه من دخل مع احتفاظ الإدارة الضريبية بحقها في التأكد من صدق المكلف عبر إجراء عملية التدقيق الضريبي اللاحق وفق أسس ومعايير معينة وتعتبر الأساليب التقليدية في تقدير الدخل الخاضع للضريبة ومنه تحديد قيمة الضريبة المستحقة هي الأساليب المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية بعد إجازة التشريع الضريبي لها اعتمادها وتطبيقها على المكلفين ومن أبرز هذه الأساليب:

(١) تقدير الدخل باستخدام المظاهر الخارجية :

يقوم هذا الأسلوب على اعتماد الإدارة الضريبية في تقدير الدخل الخاضع للضريبة على بعض المظاهر الخارجية، كأن تعتمد في تقدير دخل المكلف ، على أساس مسكنه أو القيمة الإيجارية لمنزله أو عدد النوافذ والأبواب أو نوع السيارة التي يركبها ، حيث يمكن اعتبار هذه الأشياء قرينة على ارتفاع دخل المكلف أي أن الإدارة الضريبية تلجأ عند تقديرها للدخل الخاضع للضريبة إلى استخدام بيانات ومعلومات من خارج منشأة المكلف ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة وعدم تدخله في شؤون المكلف أو مضايقته بالاطلاع على دفاتره وسجلاته كما أن هذه الأسلوب لا يتطلب من المكلف تقديم أي إقرارات أو مستندات، وهو مناسب للمجتمعات التي ترتفع فيها نسبة الأمية أو تنخفض فيها درجة الوعي الضريبي و يعاب على هذا الأسلوب انخفاض درجة الدقة في التقدير فقد تكون المظاهر الخارجية تناقض الحقيقة فالشخص الذي يحب الظهور و حياة الترف والشخص البخيل والشخص المتواضع كل أولئك لا تتناسب مظاهرهم الخارجية مع إيراداتهم، وإن هذا الأسلوب يتجاهل تماماً ظروف المكلف العائلية والصحية والاجتماعية فيبتعد بذلك عن تحقيق العدالة الضريبية، وقد يحقق المكلف خسارة في سنة من السنوات وتبقى مظاهره الخارجية كما هي فيدفع ضريبة وفقاً لهذه المظاهر وكذلك لا تتغير الضريبة مع التغير في دخل المكلف حيث إن مظاهره الخارجية لم تتغير ولذلك فإن الحصيلة الضريبية وفقاً لهذا الأسلوب لا تتميز بالمرونة ^(١) .

يرى الباحث أن تطبيق أسلوب المظاهر الخارجية في تقدير الدخل الخاضع للضريبة سهل على الإدارة الضريبية باعتبار أن هذه المظاهر يحددها القانون لتحديد دخل المكلف باعتبارها كاشفة

(١) المعمور، سالم عميرة ، "ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل (دراسة تحليلية على قطاع غزة)"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، ٢٠٠٧، ص ٥٣-٥٤ .

عن مقدار هذا الدخل من وجهة نظر المشرع الضريبي إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تتناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة، فلا يمكن الاعتماد عليها في تقدير بعض الدخل الناتجة عن مزاوله مهن حديثة وذلك نظراً لعدم وجود مظاهر خارجية تدل عليها مثل دخل الأوراق المالية ودخل العمل المأجور أو أن تكون تلك المظاهر مخالفة للحقيقة كما أنها لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف ومعنى ذلك أن أسلوب تقدير وعاء الضريبة بالاعتماد على العلامات و المظاهر الخارجية تتنافى مع مبدأ شخصية الضريبة ولا تحقق العدالة الضريبية فكثيراً ما تتغير الدخل وهي وعاء الضريبة بالارتفاع أو بالانخفاض دون أن تتغير المظاهر الخارجية ذلك أن المظاهر الخارجية تتمتع بثبات نسبي بالقياس إلى الدخل ومعنى ذلك أن المظاهر الخارجية لا تكون صادقة الدلالة في التعبير عن المقدرة التكليفية للمكلف وعليه فإن الاعتماد عليها في هذا المجال لا يضمن دائماً العدالة المالية هذا بالإضافة الى أن الاعتماد على هذه المظاهر يحول دون أن تعكس الضرائب حقيقة التطورات الاقتصادية وعليه نظراً لعيوب هذه الطريقة فهي غير مناسبة أبداً للتطبيق على فئة كبار المكلفين ولا حتى على من فئات المجتمع الضريبي الأخرى ومن الجدير ذكره أن أغلب التشريعات الضريبية في العصر الحديث قد عدلت عن اعتماد أو تطبيق هذه الطريقة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

(٢) تقدير الدخل باستخدام التقدير الجزافي:

هذا الأسلوب يفرض غالباً على مكلفين من ذوي نشاطات اقتصادية محددة الحجم لا يمسون دفاتر محاسبية منتظمة ويمتاز هذا الأسلوب ببساطته وسهولة تطبيقه إذ يقدر الدخل الخاضع للضريبة بطريقة تقريبية اعتماداً على بعض المؤشرات والقرائن المتعلقة بالنشاط الاقتصادي حيث يتم تقدير وعاء الضريبة بناء على بيانات لها اتصال بمصدر الدخل أي بيانات من داخل منشأة المكلف ، كحجم المبيعات وعدد العمال لديه أو الآلات وغيرها من القرائن والمؤشرات كما أنه لا يؤدي الى التدخل المباشر في شؤون المكلف أما مساوئ هذا الأسلوب في تقدير الدخل الخاضع للضريبة فهو أن التقدير يكون تقريبياً لأنه يعتمد على تقدير الدخل الضريبي بشكل أقل أو أكثر من الواقع وهذا يؤثر بشكل سلبي إما على العائدات الضريبية أو على المكلف^(١).

ويرى الباحث أن هذا الأسلوب في تقدير الدخل الخاضع للضريبة يفتقد الى الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة وإن كان أسلوب التقدير الجزافي أكثر دقة من طريقة المظاهر الخارجية كونه يعتمد على قرائن موضوعية تعبر بصورة أدق عن مقدار الدخل الحقيقي مقارنة بالطريقة الأولى لكنه يتشابه مع أسلوب المظاهر الخارجية من حيث الوصول إلى تقدير تقريبي فقط للدخل الخاضع للضريبة وانطلاقاً من كون أنه لا يصح أن يستخدم التقدير إلا إذا

(١) محمد ،فاطمة جاسم، جاسم ، سهام محمد ، "الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق" ، مجلة دراسات البصرة ، السنة السابعة ، العدد ١٣ ، ٢٠١٢ ، ١٨٨ .

تعذر على المكلف بالضريبة تقديم بيان أو إقرار ضريبي أو دفاتر منتظمة أولم يكن لدى الإدارة الضريبية الوسائل الكافية لتحديد الدخل بشكل دقيق لذلك يجب عدم التوسع في الأساليب التي تعتمد على التقدير لأنها قائمة على أساس تقريبي ولا تتناول المقدرة الحقيقية للمكلف وهي تتضمن عادة نسبة الخطأ وقد تلحق أضرار بالخزينة العامة وبالمكلف على السواء وانطلاقاً من أنها تستعمل بشكل أساسي، لحساب الربح ورقم الأعمال للمؤسسات الصغيرة أو التي لا تملك دفاتر وحسابات منتظمة فهي تشجع وتساعد المكلفين على عدم مسك دفاتر منتظمة ولا يصلح هذا الأسلوب للتعامل مع كبار المكلفين نظراً لكبر حجم أعمالهم ولكون أغلبهم يمسك حسابات منتظمة .

وبالنسبة الى البيئة السورية فإن أسلوب التقدير السابقين غير مشرعين ضمن أي من التشريعات الضريبية القديمة أو الحديثة ولم يمارس مراقب الدخل أسلوب التقدير السابقين مع أي من فئات المكلفين بضريبة الدخل كون أغلب فئات المكلفين ملزمة بـمسك حسابات تظهر نتائج أعمالها.

(٣) تقدير الدخل باستخدام التقدير المباشر:

في هذا الأسلوب يعهد المشرع لإدارة الضرائب أن تقوم وحدها دون استشارة المكلف بالضريبة عن طريق مدققيها الضريبيين بتقدير وعاء الضريبة بناء على مختلف المعلومات التي تحصل عليها دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة أن هذه الطريقة تعطي الإدارة الضريبية حرية واسعة في التقدير بحيث تلجأ إلى كافة الأدلة للوصول إلى تقدير حقيقي للوعاء الضريبي ومن بين هذه الأدلة فحص دفاتر المكلف بالضريبة، مناقشة المكلف نفسه، المعلومات الإحصائية المتوفرة لدى الدوائر المالية عن استيراد المكلف وتصديره وتعامله مع جهات القطاع العام أو الخاص شراءً أو بيعاً وأن المشرع يلجأ إلى هذه الطريقة كجزاء على امتناع المكلف عن تقديم بيانه أو إقراره الضريبي في الموعد المحدد أو عدم تقديم الدفاتر والمستندات التي نص عليها القانون وأن القانون اشترط امتناع المكلف عن تقديم البيان أو الإقرار الضريبي أو عدم تقديم الدفاتر والقيود والحسابات حتى يجوز للإدارة الضريبية القيام بتقدير إيراده تقديراً مباشراً ومن ثم فإن عدم تقديم البيان بسبب قوة قاهرة أو استحالة لا يعطي للإدارة الضريبية هذا الحق. والجدير بالذكر أن إعطاء الإدارة الضريبية حق تقدير دخل المكلف في هذه الحالات لا يعني معاقبته بالمغالاة في هذا التقدير إذ لا يعدو هذا أن يكون أسلوب من أساليب تقدير الدخل ويتميز أسلوب التقدير المباشر بأنه أقرب إلى تقدير الدخل تقديراً حقيقياً من أسلوب المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي وأنه يمكن استعماله لتقدير كافة أنواع الدخول سواء كانت ظاهرة أم مستترة إلا أنه يعاب عليه احتمال تعسف الإدارة الضريبية في التقدير ومغالاتها فيه انحيازاً إلى جانب الخزينة العامة.

وفي البيئة السورية من المعلوم أن المكلف الذي يقدم بيانه الضريبي الى الدوائر المالية و يمسك قيود محاسبية كاملة تتضمن تصويراً لكافة أنواع حسابات منشأته تحدد أرباحه الصافية عن طريق استخراجها من هذه القيود . أما المكلف الذي لا يمسك القيود المشار إليها أو الذي يمتنع

بشكل نهائي عن تقديم بيانه الضريبي للدوائر المالية فتحدد أرباحه عن طريق التقدير المباشر استناداً لأحكام المادة (١٨) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وذلك بالأحوال التالية :

١. إذا امتنع بشكل نهائي عن تقديم بيانه الضريبي.
٢. إذا لم يبرز المكلف الدفاتر والمستندات ولم يمثل للإنذار الموجه إليه بهذا الخصوص بمعروض خطي يسجل في ديوان الدوائر المالية .
٣. إذا لم تكن القيود الحسابية مؤيدة بالفواتير والوثائق المفروضة بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة .
٤. إذا سجل المكلف بقيوده الحسابية بيانات غير صحيحة أو قدم بيان غير صحيح أو أبرز وثائق ومعلومات تحقق عدم صحتها .

٥. إذا استعمل أساليب احتيالية بغية التهرب من ضريبة الدخل أو جزء منها .

إلا أن واقع التكاليف المباشر لا يستند إلى دراسات مسبقة تقوم بها الدوائر المالية لتقضي أوضاع كل مهنة والوقوف على معدلات أرباحها غير الصافية وإنما يستند إلى دراسات يجريها على التوالي مراقبوا الدخل واللجان المالية المختصة وإن مراقب الدخل يعتبر من الوجهتين المسلكية والوجدانية مسؤولاً عن إصدار التكاليف المبني على التقدير المباشر الذي لا يتوفر فيه العدالة الضريبية لذلك ينبغي أن يكون التكاليف عادلاً وإلا أدى إلى الإضرار بحقوق الخزينة العامة والمكلفين على السواء ولن يكون التكاليف عادلاً إلا إذا كان مبنيّاً على أسس موضوعية وتستخدم الدوائر المالية هذا الأسلوب مع كبار المكلفين بالإضافة إلى بقية فئات المكلفين الذين تنطبق عليهم شروط اللجوء إلى التقدير المباشر كوسيلة وحيدة ونهائية لتحديد الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة .

(٤) تقدير الدخل المبني على أساس بيانات وقيود المكلف (التدقيق الضريبي):

يعتمد هذا الأسلوب على معرفة القيمة الحقيقية للدخل الخاضع للضريبة، وهو شائع الاستخدام في جميع التشريعات الضريبية المعاصرة، لما يوفره من عدالة في التقدير بالإضافة إلى وفرة الحصيلة، إلا أن تكاليف تطبيق هذا الأسلوب تكون مرتفعة ويحتاج إلى الكثير من المدراء والإداريين والمدققين الضريبيين والفنيين القادرين والمزودين بالتقنية المتطورة، ووفقاً لهذا الأسلوب تطلب الإدارة الضريبية من المكلف تقديم إقرار أو بيان ضريبي يبين فيه المكلف تفاصيل ومصادر دخله بشكل واضح وفقاً للقوانين والتشريعات والقرارات التي تصدر عن السلطات الضريبية المختصة، وتنص تلك التشريعات أيضاً على عقوبات بحق الأشخاص الممتنعين عن تقديم هذا البيان الضريبي أو يتلاعبون بالمعلومات المطلوب منهم توثيقها، ويقدم هذا البيان الضريبي عن الدخل من قبل المكلف عن السنة المالية المنتهية، ومن ثم تعكف السلطات الضريبية بعد ذلك على تدقيق هذا الكشف ومحتوياته والتأكد من صحة ما ورد فيه من معلومات، ويمكن تعديله أيضاً من قبل الإدارة الضريبية بناء على معلومات تحصل عليها

استناداً إلى قرائن محددة، تتعلق بالمكلف ووضعته المالي والاجتماعي أو أي قرائن أخرى، ويقرن الإقرار أو البيان بالمستندات والدفاتر التجارية المنتظمة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ويهدف هذا الأسلوب إلى تحديد الدخل بشكل شامل ودقيق مما يزيد من درجة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية من حيث المبدأ وهذا بدوره ينعكس إيجابياً على حصيلة الضريبة ودرجة الرضا لدى المكلف، كذلك كونه من الطرق التي تتصف بالحيادية والموضوعية ولا تخضع المكلف بدفع الضريبة إلى الوقوع في دائرة الحكم الشخصي للمدقق الضريبي التابع لإدارة الضريبة أو الوقوع في مساوئ التقدير، وتُشعر المكلف أنه قد شارك في تقدير قيمة الضريبة المستحقة عليه من خلال تعبئته للكشف الضريبي وتعتبر مشاركة المكلف في تقدير دخله الخاضع للضريبة ومن ثم مقدار الضريبة المستحقة عليه هي حجر الأساس في نجاح أي نظام ضريبي معاصر، وتحقيق أهدافه بكفاءة وفاعلية. لذلك يمكن الاستنتاج بأن أسلوب التقدير هذا هو من أفضل الأساليب التقليدية في تقدير الدخل الخاضع للضريبة^(١).

وبالنسبة إلى البيئة السورية تقدر الأوعية الضريبية تبعاً لهذا الأسلوب على أساس البيانات السنوية المقدمة من قبل المكلفين على اختلاف فئاتهم (من ضمنهم كبار المكلفين) والمتضمنة تصريحاتهم السنوية بمقدار الأرباح الصافية التي حققوها خلال السنة والمرفقة بالدفاتر والقيود المحاسبية المنتظمة والمؤيدة بالفواتير والوثائق المفروضة بمقتضى القوانين والأنظمة النافذة بحيث يتمكن مراقب الدخل من إجراء تدقيقاته وإجراء التعديلات وفق الأصول المحاسبية والضريبية وصولاً إلى التقدير الدقيق للدخل والأرباح السنوية الصافية الخاضعة للضريبة يعتبر هذا الأسلوب أفضل الأساليب التقليدية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية ولكن من أهم عيوبه وخاصة مع كبار المكلفين أنها تساوي بين المكلف الملتزم ضريبياً والذي تفضي عملية إخضاع ملفه الضريبي للتدقيق إلى فروق بسيطة جداً وغير الملتزم وبالتالي تضعف الثقة بينها وبين هذه الفئة المهمة من فئات المجتمع الضريبي ولا تشجع الالتزام الطوعي وهذا ما يبرر الانتقال إلى الطريقة الحديثة في تقدير الدخل والتي تعتمد على تقديره من قبل المكلف نفسه.

ثانياً - الأسلوب الحديث في تقدير الدخل الخاضع للضريبة (أسلوب التقدير الذاتي) :

تتوجه الأنظمة الضريبية الحديثة إلى مبدأ الالتزام الطوعي والذي مفاده أن المكلفين يؤدون ما عليهم من التزامات ضريبية بطريقة طوعية من خلال الربط الضريبي الذاتي ويتدخل محدود وبسيط من جانب الإدارة الضريبية ومرد هذا التوجه الحديث يكمن في انتقاء حاجة المدقق الضريبي لحساب التزامات كل مكلف ثم إخطاره به حتى يتسنى له التفرغ والتركيز على بعض المكلفين الذين يشكلون مصدر خطر على خزينة الدولة بسبب عدم قيامهم بالتزاماتهم الضريبية

(١) سمور، إبراهيم خليل ، "مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام دراسة تحليلية وتطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة ٢٠٠٨، ص ٤٣-٤٤.

في تقديم الإقرار الضريبي طوعياً إضافة إلى أن غياب التقدير الذاتي يحول إجراءات التقدير الضريبي ودفع الضرائب إلى عملية مرهقة قد تستغرق وقتاً طويلاً من جانب المدقق الضريبي لدى جلوسه مع المكلفين ومناقشتهم ومحاورتهم والقيام بزيارات ميدانية لمقر أعمالهم مما يؤدي قطعاً إلى انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية وفعاليتها بل وربما تؤدي الاتصالات المنتظمة والزيارات بين المكلف وموظف الضرائب إلى تشجيع أعمال الفساد والتهرب الضريبي مما قد يؤثر سلباً على خزينة الدولة^(١).

(أ) تعريف التقدير الذاتي :

التقدير الذاتي هو أن يقوم المكلف بحساب الضريبة وتحديد الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه بنفسه بعد تعبئة نموذج يطلق عليه الإقرار الضريبي^(٢) . ويعرف على أنه: نظام يمثل بموجبه المكلفون لالتزاماتهم الضريبية الأساسية دون تدخل من أحد المسؤولين الضريبيين ويحدد المكلف بنفسه ولنفسه وعاء الضريبة من خلال حصر معاملاته كافة واستئزال جميع نفقاته^(٣) .

ويعرف أيضاً على أنه: قيام المكلف بتقدير الضريبة المستحقة عليه ذاتياً من خلال تعبئة نموذج لدى دائرة ضريبة الدخل يدعى كشف التقدير الذاتي بحيث يعلن فيه المكلف الدخل الذي تحقق له من كافة مصادر دخله الخاضعة للضريبة ثم يخفض من ذلك الدخل كافة المصاريف والنفقات التي تكبدها في إنتاجه ليصل إلى الدخل الصافي حيث يقوم بتزليل الإعفاءات و التزليلات التي يمنحها القانون ليحدد الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة ويسلم هذا الكشف للدائرة ويدفع الضريبة المستحقة عليه والمعلن عنها^(٤) .

ويعرف كذلك على أنه : قيام المكلف بتحديد إيراده وعليه تقدّر تكلفته ومن ثم يتم تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة المترتبة^(٥).

(١) صلاح الدين، نادر يوسف محمد ، "مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٥، ص ٧٥-٧٦.

(٢) الحسيني، خالد هاني ، "مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة والخاصة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، برنامج المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، ٢٠٠٧، ص ١٠٣.

(٣) هندوي، سعيد محمد ، " التقدير الذاتي هو أن يحدد المكلف بنفسه ولنفسه وعاء الضريبة"، مجلة عالم المال ، السنة الثانية ، العدد ١٤، ٢٠٠٨، ص ٢٨.

(٤) أبو نصار، محمد ، المشاعلة ، محفوظ ، الشهبان ، فراس ، "محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق"، عمان ، الأردن، ط ٢٠٠٥، ص ٢٤١.

(٥) العربي، أشرف ، "التقدير الذاتي صفحةً جديدةً بين الإدارة الضريبية والمكلفين"، موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم ، ٢٠١١، http://www.syriantax.gov.sy/?page=show_det&category_id=75&id=165&lang=ar

ولتففيذ طريقة التقدير الذاتي تستخدم نماذج معينة يعبئها المكلف بنفسه تسمى كشف التقدير الذاتي أو الإقرار الضريبي يصرح بها عن كافة إيراداته ونفقاته التي حصلت خلال سنة التكليف حيث يعرف كشف التقدير الذاتي أو الإقرار الضريبي على أنه : هو الإقرار الخطي المعد من قبل الإدارة الضريبية على شكل نموذج يتضمن كافة تفاصيل الدخل الإجمالي وصافي الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة على المكلف عن السنة المالية السابقة (سنة التقدير)^(١). ويعرف أيضا على أنه : عبارة عن بيان يقدمه المكلف إلى الدوائر المالية يعرض فيه نتيجة أعماله لعام كامل ، فهو مستند قانوني ملزم للمكلف وحجة عليه، ويجب أن يكون الكشف مؤرخاً وموقعاً من قبل المكلف المسؤول عن سداد قيمة الضريبة المستحقة^(٢). ويعرف أيضا على أنه : عبارة عن كشف تعدد دائرة ضريبة الدخل ويقوم المكلف بتعبئته بكافة المعلومات المتعلقة بدخوله وإعفاءاته والضريبة المستحقة عليه"^(٣).

(ب) خصائص التقدير الذاتي :

هناك مجموعة من الخصائص التي تميز الأسلوب الحديث في تقدير الدخل الخاضع للضريبة والذي يعرف بأسلوب التقدير الذاتي عن الأساليب التقليدية هذه الخصائص هي^(٤):

١. يحقق التقدير الذاتي تخفيض في تكاليف تقدير الدخل الخاضع للضريبة وكذلك احتساب وجباية تلك الضريبة ، عن تلك التكاليف التي يتم إنفاقها في أساليب التقدير الأخرى ، إذ تنحصر التكاليف وفقاً لنظام أو أسلوب التقدير الذاتي على التدقيق الضريبي للحالات التي يتم اختيارها بشكل استثنائي.
٢. إن التقدير الذاتي يساعد في التخلص من الأساليب البدائية أو التقليدية للتقدير والتي تنطوي على تقدير جزافي وحالات إجحاف للمكلفين وعدم تقدير ظروفهم بشكل انفرادي،

(١) أبو نبعه، فادي عبد الحميد ، "مدى تأثير قرار مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض على التحصيلات الضريبية في دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٦، ص ٦٠.

(٢) محمد، فاطمة جاسم ، جاسم ، سهام محمد ، "الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق"، مرجع سبق ذكره، ص ١٩١.

(٣) الحسيني، خالد هاني، "مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة والخاصة"، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٣، نقلاً عن، خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، الطبعة الأولى، عمان الأردن، ٢٠٠٤، ص ٣٧١.

(٤) الخرسان، محمد حلو داود، "تحسين الإبدايع الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة"، بحث مقدم الى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي أقامته وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، بغداد، ٢٠٠٦، ٤٤، ص.

بينما يحقق التقدير الذاتي العدالة في التقدير والاحتساب وفقاً لظروف المكلف الذي سيحدد وعائه الضريبي بنفسه.

٣. يدفع التقدير الذاتي باتجاه خلق ثقة متبادلة بين المكلف بدفع الضريبة والسلطة المالية، الأمر الذي يؤدي بالنتيجة إلى إنهاء حالة التشوه التي انتابت هذه العلاقة والناجمة عن أساليب التحاسب الضريبي التقليدية والتي تشكل عبئاً حقيقياً على كافة أطراف عملية التحاسب، ويؤدي هذا النظام بالتالي إلى تشجيع الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالشكل الذي يقلل الفجوة الضريبية ويحقق الامتثال الضريبي.

٤. يساعد في استثمار أفضل للوقت سواء للموظف المالي أو للمكلف من خلال اختصاره الكبير للوقت اللازم لتقدير واحتساب وتسديد الضريبة عند الوقت المحدد ، لان إجراءات التقدير في ظل نظام التقدير الذاتي لن تتعدى تقديم تقرير ضريبة الدخل مع البيانات المالية مع صك بمبلغ الضريبة مرة واحدة سنوياً تسلم إلى الإدارة الضريبية المختصة .

٥. يساهم التقدير الذاتي إلى حد بعيد في الحد من ممارسات الفساد الإداري فهو يلغي الدافع لدى المكلف لمحاولة شراء الذمم لأنه في الأساس سيحدد وعائه الضريبي بنفسه فضلاً عن إن هذا النظام يقلل الاتصال بين المكلف بدفع الضريبة وممثلي السلطة المالية.

٦. يوفر نظام التقدير الذاتي الأجواء الصحيحة لاستعادة ما فقدته مهنة المحاسبة ومراقبة الحسابات من أهمية وهيبة، وما ثم من معاييرها الفنية والأخلاقية بعد سنوات من ممارسة المهنة في بيئة غير صحيحة، إذ ستكون مخرجات مهنة المحاسبة (البيانات المالية) عند تطبيق هذا النظام الأساس في تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي ضرائب الدخل المستحقة على هذا الوعاء، وبذلك فأن العمل المحاسبي سواء في مراحل التوثيق والتسجيل أو المراحل المتقدمة في إعداد التقارير المالية ومن ثم تدقيقها وبين الرأي بشأنها سوف يكتسب أهمية كبيرة من شأها إن أهم جهة مستخدمة للبيانات المالية وهي السلطة المالية المتمثلة بالإدارة الضريبية ستعتمد على هذه البيانات في انجاز التقدير الضريبي وتحصيل دين الضريبة.

(ج) متطلبات تطبيق أسلوب التقدير الذاتي :

إن متطلبات تطبيق أسلوب أو نظام التقدير الذاتي تتمثل بما يلي :
بالنسبة للمكلفين^(١):

يتطلب التقدير الذاتي أن يكون المكلفون على مستوى تعليم مناسب يمكنهم من القيام بإجراءات التقدير ويستدعي ذلك إلمامهم بالتشريعات الضريبية والقوانين والأنظمة المتعلقة بتلك التشريعات، فضلاً عن المعرفة بالتسجيل المحاسبي والمعايير المحاسبية المحددة لذلك.
بالنسبة للإدارة الضريبية^(٢):

١. وجود قانون ضريبي : ويتم ذلك من خلال إصدار تشريع يسمح باستخدام هذا الأسلوب بشكل مباشر أو غير مباشر.
٢. إصدار تعليمات مالية : لغرض تسهيل تنفيذ هذا الأسلوب.
٣. توفير بيئة عمل في الإدارة الضريبية: لكي يتسم هذا الأسلوب بالكفاءة والفاعلية يستلزم وجود بيئة عمل ضريبية مستعدة لتقبل هذا الأسلوب على أن تتضمن هذه البيئة ما يلي:
 - أ- تهيئة الكوادر المهنية.
 - ب- التأهيل العلمي للأشخاص المكلفين بتنفيذ هذا الأسلوب.
 - ت- الشفافية والنزاهة.
 - ث- الاستعداد الأخلاقي
٤. الرقابة اللاحقة : على الإدارة الضريبية القيام بتدقيق ملفات المكلفين وبطريقة العينة العشوائية ولكي تصبح الرقابة ذات فاعلية لا بد من تشريع قانوني يسمح لها القيام بتدقيق المستندات والسجلات المحاسبية التي تملكها الوحدة الاقتصادية.
٥. توفر نظام معلوماتي ذو كفاءة وفاعلية: وتظهر أهمية نظم المعلومات الضريبية من خلال ما تقدمه من بيانات ومعلومات الى الإدارة الضريبية لغرض إنجاز عملية التحاسب الضريبي بالنسبة للأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل طبيعيين كانوا أم معنويين ، حيث يساهم النظام المعلوماتي الفعال على توفير المعلومات الدقيقة و الموثوقة في الوقت المناسب.
٦. قيام الإدارة الضريبية بوضع نصوص قانونية تسمح بشمول المكلفين والذين تم تقديرهم بواسطة التقدير الذاتي، بجميع إجراءات الاعتراض والاستئناف على التقدير.

(١) الخرسان، محمد حلو داود، "تحسين الإيداع الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة"، مرجع سبق ذكره، ص ٤٤.

(٢) عبود، محمد سلمان ، عبود، باسم هادي ، "الإطار القانوني لأسلوب التقدير، موقع الهيئة العامة للضرائب"، العراق، ٢٠١٣، <http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=19>، تاريخ الدخول، ١١/١/٢٠١٤.

ثالثاً - أساليب تقدير الدخل في بعض القوانين الضريبية:

(١) القانون الضريبي الأردني:

تتم عملية تقدير دين الضريبة المستحقة على المكلف الأردني بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (٣٤) لعام ٢٠١٤ ووفق أحكام هذا القانون يتم تقدير ضريبة الدخل بصورة ذاتية من المكلف من خلال تقديم إقرار ذاتي من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي حيث يخضع جزء من هذه الإقرارات لأسلوب التدقيق بالعينة بناءً على أسس محددة يتم وضعها من قبل مدير عام دائرة ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية أما بقية الإقرارات فتعتبر مقبولة قانوناً بدون تدقيق أما المكلف الذي يتخلف عن تقديم إقراره الذاتي ضمن المدة القانونية فيخضع للتقدير الإداري الأولي ومن ثم للتقدير الإداري المباشر إذا لم يقدم إقراره بعد تبليغه إشعار التقدير الأولي فقد ألزمت المادة (١٧) من القانون كل مكلف بتقديم الإقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وحددت موعد تقديمه قبل نهاية الشهر الرابع التالي لانتهااء الفترة الضريبية على أن يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخله ومصاريفه وإعفاءاته والضريبة المستحقة عليه وحددت المواد (٢٨ - ٢٩) الإقرارات التي ستخضع لعملية التدقيق فيما شرعت المواد (٣٠ - ٣١) استخدام التقدير الإداري في حالة عدم تقديم إقرار ضريبي من قبل المكلف وبالتالي بحسب المواد المذكورة فإن أسلوب التقدير المعتمد في التشريع الضريبي الأردني هو أسلوب التقدير الذاتي حيث أن المشرع الضريبي الأردني حصر عمليات التدقيق بعينة من الإقرارات الضريبية المقدمة في حين تقبل بقية الإقرارات دون تدقيق وترك للإدارة الضريبية الحق في مراجعة الإقرارات المقبولة دون تدقيق خلال مهلة أربع سنوات في حال وجود خطأ في تطبيق القانون أو إغفال القرار السابق لحقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه وحصر مهمة الإدارة الضريبية في تقدير الدخل في حال امتناع المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي الذاتي حيث أخضعه لأسلوب التقدير الإداري على مرحلتين أولي ومن ثم مباشر وحصر دور المدقق الضريبي في تدقيق إقرارات العينة السنوية المختارة ضمن إجراءات محددة وواضحة مع ترك الحق للمكلف الذي يخضع لإقراره الضريبي للاعتراض ضمن إجراءات محددة وواضحة وبالتالي قسم المشرع الضريبي الأردني المكلفين الى ثلاثة فئات:

١. الفئة الأولى : تقدر دخلها وتحسب ضريبتها بنفسها دون تدخل الإدارة الضريبية وهي

الفئة التي لا ترد إقراراتها الضريبية ضمن العينة التي ستخضع لعملية التدقيق.

٢. الفئة الثانية : وهي التي تخضع لعملية التقدير الإداري (تقدير الدخل المبني على أساس

بيانات وقيود المكلف - التدقيق الضريبي) وهي الفئة التي ترد إقراراتها الضريبية ضمن عينة التدقيق.

٣. الفئة الثالثة : وهي التي تخضع لعملية التقدير الإداري (الأولي، المباشر) وهي الفئة

المتنعة عن تقديم إقراراتها الضريبية.

وبالتالي يأتي دور الإدارة الضريبية في وضع المعايير والأسس التي يتم بناء عليها اختيار عينة التدقيق السنوية وفي ما يتعلق بكبار المكلفين في الأردن فهم جزء من المجتمع الضريبي وبالتالي يخضعون لأحكام هذا القانون والذي يعتبر ملائم لهذه الفئة من المكلفين كونه يميز بين المكلفين لجهة الالتزام الضريبي عبر قبول إقراراتهم الضريبية دون تدقيق وبالتالي يترك للمكلف نفسه تقدير دخله واحتساب ضريبته وتسديدها دون تدخل من قبل الإدارة الضريبية ويخضع من ترى الإدارة الضريبية الأردنية وجود لبث أو شبهة حول إقراره لعملية التدقيق عبر تضمينه ضمن عينة التدقيق السنوية في حين يقدر دخل الممتنع منهم عن تقديم إقراره الضريبي الذاتي تقديراً مباشراً حسب معطيات الإدارة الضريبية.

(٢) القانون الضريبي المصري :

تتم عملية تحديد دين الضريبة المستحقة على المكلف المصري بموجب قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥ حيث يقوم المكلف المصري بحسب المادة (٨٢) من القانون بتقديم إقراره الذاتي إلى مصلحة الضرائب ضمن مواعيد محددة حددتها المادة (٨٣) منه بحسب فئات المكلفين على أن يوقع الإقرار من المكلف أو من يمثله قانوناً، وإذا أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع المكلف أو ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً حيث تقوم مصلحة الضرائب بحسب المادة (٨٤) من القانون المذكور بقبول الإقرار الضريبي على مسؤولية المكلف ومن ثم يقوم المكلف بحسب المادة ذاتها من القانون بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استئصال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة، وتتم عملية ربط الضريبة بحسب المادة (٨٩) من القانون من واقع الإقرار المقدم من المكلف وبحسب المادة (٩٤) من القانون تعتبر جميع الإقرارات المقدمة من المكلفين مقبولة باستثناء الإقرارات التي يتم اختيارها ضمن عينة التدقيق التي يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة وبالتالي بحسب المادة (٩٥) من القانون وبعد اختيار العينة يتم تدقيق الإقرارات الخاصة بهذه العينة من خلال التحقق من صحة البيانات المالية الواردة فيها، وذلك بالزيارة الميدانية للمنشأة محل التدقيق، ودخول مقر عمل المكلف خلال ساعات عمله، بعد إخطار مسبق بذلك حيث يتم فحص الدفاتر، والمستندات المحاسبية للمكلف على أرض الواقع، والتحقق من صحتها ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها، ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص إلا أن القانون وبحسب المادة ذاتها أجاز لوزير المالية أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل المكلف خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب المكلف من الضريبة .

هذا في حال وجود إقرار ضريبي مقدم ضمن المهلة القانونية ومعزز بالبيانات والمستندات المؤيدة له أما في حالة عدم تقديم إقرار ضريبي ذاتي من قبل المكلف أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار يكون للمصلحة بحسب المادة (٩٠) من القانون إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة أي اللجوء إلى أساليب التقدير الإداري المتعارف عليها وبالتالي قسم المشرع الضريبي المصري المكلفين الى ثلاثة فئات :

١. **الفئة الأولى** : تقدر دخلها وتحسب ضريبتها بنفسها دون تدخل الإدارة الضريبية وهي الفئة التي لا ترد إقراراتها الضريبية ضمن العينة التي ستخضع لعملية التدقيق.

٢. **الفئة الثانية** : وهي الفئة التي تخضع لعملية التقدير الإداري (تقدير الدخل المبني على أساس بيانات وقيود المكلف - التدقيق الضريبي) وهي التي ترد إقراراتها الضريبية ضمن عينة التدقيق.

٣. **الفئة الثالثة** : وهي التي تخضع لعملية التقدير الإداري وهي الفئة الممتنعة عن تقديم إقراراتها الضريبية.

استناداً الى ما سبق نجد أن أسلوب تقدير الدخل المعتمد في التشريع الضريبي المصري هو أسلوب التقدير الذاتي حيث تضع الإدارة الضريبية (وزير المالية المصري بناء على عرض رئيس مصلحة الضرائب) المعايير والأسس التي يتم بناء عليها اختيار عينة التدقيق السنوية وفي ما يتعلق بكبار المكلفين في مصر يعتبر هذا التشريع ملائماً لهم كونه كنظيره الأردني يرسخ أسس الثقة بين المكلف وإدارته الضريبية ويفرق بين المكلفين لجهة الالتزام ويحصر تدخل الإدارة الضريبية في تقدير الدخل ضمن حالات عدم الالتزام وفق المعايير والأسس التي تضعها الإدارة الضريبية المصرية.

رابعاً - أسلوب تقدير الدخل في القانون الضريبي السوري:

تتم عملية تقدير دين الضريبة المستحقة على المكلف السوري بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته والذي تضمن تشريعاً لضرائب نوعية على الدخل هي الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية وقسمها إلى فئة مكلفي الأرباح الحقيقية والدخل المقطوع، والضريبة على الرواتب والأجور والضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة حيث قسم الباب الأول منه إلى مجموعة فصول تناولت على التوالي الأشخاص الخاضعين للضريبة ثم أسس التكاليف ومعدلات الضريبة وتحققها واستحقاقها، وأخيراً إعادة النظر والتصحيح والطعن أما الباب الثاني فتناول فئة مكلفي ضريبة الدخل المقطوع وتناولت فصوله على التوالي الأشخاص الخاضعين للضريبة وواجباتهم وأسس التكاليف الضريبي وتحقق الضريبة واستحقاقاتها وتحصيلها والأحكام المختلفة كما تناول الباب الثالث تكليف غير المقيمين والأشخاص غير السوريين أما الباب الرابع فتناول الضريبة على دخل الرواتب والأجور وفي الباب الخامس الضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة، وأخيراً أحكام عامة ومشتركة.

فيما يتعلق بالمواد القانونية ذات العلاقة بأسس التكاليف تناول الفصل الثاني من قانون ضريبة الدخل ثلاثة أسس من أسس التكاليف، وهي وعاء الضريبة، والدفاتر والقيود والوثائق والمستندات المبرزة، والبيان الضريبي حيث نصت المادة (٥) منه على وعاء الضريبة المتمثل في الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال، مع الإشارة إلى أن سنة الأعمال هي سنة التكاليف، في حين حدد في المادة (٧) مكونات الربح الصافي وعدّد على سبيل المثال لا الحصر بعض النفقات القابلة للتزيل، كما حدد في ذات الوقت النفقات غير القابلة للتزيل في المادة (٨) منه فيما حددت المادة (٦) منه ضرورة أن يمكّن كل مكلف قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية كما أكد المشرع على المكلفين في المادة (١٤) من القانون أن يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية وقوائم الجرد ووثائق القبض والصرف وفواتير الشراء والبيع، وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتهم، كما يمكن قبول المستندات والقيود المستخلصة من وقائع سجلات الحاسب بالنسبة إلى المكلفين الذين ينظمون قيودهم المحاسبية باستخدام الحاسب و فيما يتعلق بالأساس الثالث ألزام المشرع المكلف بتقديم بيانه السنوي مع مرفقاته وفقاً للمادتين (١٣-١٤) بعد أن يقدم المكلف بيانه الضريبي المنصوص عنه في المواد (١٣-١٤-١٧) من القانون ويقدم الدفاتر والقيود والوثائق والمستندات المؤيدة المنصوص عنها في المواد (٥-٦-٧-٨-١٤-١٨) من ذات القانون، تقوم الدوائر المالية بإجراءات التحقق من صحة البيان المقدم عن طريق فحص وتدقيق قيود المكلف ومطابقتها مع خلاصة بيانه المشار إليه حيث تناولت المواد (٢٤-٢٥-٢٦) من القانون المذكور تشريع وأداء أعمال التدقيق الضريبي من قبل الدوائر المالية حيث نصت المادة (٢٤) من القانون - الفقرة (أ) على قيام الدوائر المالية المكلفة بتحقيق الضريبة، بتدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون - المواد (٦-١٤-١٥) ولها أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك، وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية، يعتبر التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبيانه ويحرر ضبط بذلك، وجاء في التعليمات التنفيذية للقانون أن هذه الفقرة تعطي الدوائر المالية الحق الذي بموجبه يمكنها مناقشة المكلف في بيان أعماله المقدم إليها، كإضافة بعض النفقات غير المقبولة قانوناً وأن تتوصل باتفاق معه إلى تعديلات لهذا البيان، بموجب محضر ضبط يجري توقيعه من الطرفين أصولاً حيث يصبح التعديل الناتج جزءاً متمماً لبيانه ثم جاء في الفقرة (ب) من ذات المادة، خضوع البيان المقدم من شركات القطاع العام للتدقيق المكتبي في الدوائر المالية، وتفرض الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها بعد تدقيقها، ويجري حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية فيما نصت المادة (٢٥) منه على أنه وعند قبول الدوائر المالية بيان المكلف بدون تعديل، أن تحدد الضريبة على أساس الأرباح المصرح بها، وإلا فتطرح الضريبة على أساس التعديلات التي ترى الدوائر المالية لزوم

إدخالها على البيان بحسب نتائج التحقيق، ونلاحظ هنا أن المادة قد شرعت عملياً أعمال التدقيق، فبعد أن يتقدم المكلف ببيان أعماله على الدوائر المالية أن تتحقق من صحة هذا البيان، فإذا وجدت بعد تدقيقها للدفاتر والقيود 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 نتيجة التدقيق أن البيان يجب تعديله، فعلى هذه الدوائر أن تطرح الضريبة على أساس التعديلات التي توصلت إليها بحسب نتائج التحقيق أما المادة (٢٦) فنصت على أنه يجوز للدوائر المالية في سبيل تحقق الضريبة على المكلفين أن تقوم أو توعد بالقيام بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن ينيروها، وأن تطلب منهم ومن المكلفين الآخرين ومن الإدارات والمؤسسات العامة وجهات القطاع العام جميع الوثائق الحسابية والقوائم والعقود، كما إن كل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية بمقتضى الفقرة السابقة ويرفض إعطاءها يعاقب بغرامة قدرها /٥٠٠٠ ل.س عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية، وفي حال التكرار تضاعف الغرامة أما المادة (٢٧) فتفيد مرحلة إنجاز تقرير التكاليف المؤقت وتبليغ المكلف إخباراً بنتائجه، فبعد أن تقوم الدوائر المالية بدراسة بيان أعمال المكلف وتنظم التقرير بنتائج تدقيقاتها التي بموجبها تم تعديل الأرباح المصرح عنها في البيان، وتبلغ نتائج التعديل إلى المكلف بموجب إخبار خطي فردي يعتبر بمثابة تكليف مؤقت، فإن للمكلف الحق بأن يحصل على أسس تكليفه بمنحه صورة عن تقرير التكاليف المؤقت في حال طلبه، ما لم يكن هذا التقرير متضمناً معلومات سرية- والمقصود بالمعلومات السرية المعلومات التي حصلت عليها الدوائر المالية من الغير بوثائق خطية غير قابلة للتأويل إضافة إلى التصريحات الخطية الموقعة من هؤلاء الغير، ويقصد بالغير هنا الأفراد ومدراء الشركات الخاصة منعاً للمنازعات الشخصية، أما المعلومات التي حصلت عليها الدوائر المالية من دوائر الدولة ومؤسساتها وشركات القطاع العام فيمكن إطلاع 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 إنه لا يمكن منح المكلف صورة عن تقرير التكاليف إذا كان قد امتنع عن تقديم القيود والوثائق عند طلبها للتدقيق، ففي هذه الحالات يعطى المكلف أسس التكاليف دون منحه صورة كاملة عن هذا التقرير وبالتالي قسم المشرع الضريبي السوري المكلفين الى فئتين رئيسيتين هما:

١. الفئة الأولى: المكلفون الذين يقدمون بيان أرباحهم ضمن مواعده القانوني ويبرزون القيود

المحاسبية المسوكة من قبلهم مع الوثائق والمستندات الثبوتية المؤيدة لها وتقبلها الدوائر المالية أساساً في التكاليف من حيث المبدأ يخضعون لعملية التقدير الإداري (تقدير الدخل المبني على أساس بيانات وقيود المكلف - التدقيق الضريبي) ويجري تكليفهم بالضريبة وفقاً للقرار القطعي الصادر من قبل لجان الضريبة المختصة مع إخضاعهم للفائدة

القانونية في حال ثبوت التعديل بزيادة التكلفة ويعاد المبلغ الزائد بدون فائدة للمكلف في حال ثبوت التعديل بنقص التكلفة.

٢. **الفئة الثانية:** المكلفون الذين يقدمون بيان أرباحهم ضمن مواعده القانوني ويبرزون القيود المحاسبية المسوكة من قبلهم مع سائر الوثائق والمستندات وتثبت للدوائر المالية عدم شمولها بعض نشاطاتهم والمكلفون الذين لم يبرزوا القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة (٦) من القانون أو رفضوا تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد (١٤) و (١٥) و (٢٣) منه بعد انقضاء مهلة إنذارهم من قبل الدوائر المالية لتقديمها يخضعون لعملية التقدير الإداري (التقدير المباشر وفقاً لفعاليتهم ونشاطاتهم والمعلومات الأخرى المتوفرة لدى الدوائر المالية).

نلاحظ أن أسلوب التقدير المعتمد في التشريع الضريبي السوري والمطبق على كبار المكلفين هو أسلوب التقدير الإداري وأن المشرع الضريبي السوري جعل عملية التدقيق شاملة لجميع المكلفين ومن بينهم كبار المكلفين وبالتالي وفق أسلوب التقدير هذا سيخضع جميع كبار المكلفين لعملية تقدير الدخل من قبل الإدارة الضريبية بغض النظر عن مدى الالتزام الضريبي لديهم مما يجعل هذا التشريع مجحف وغير ملائم لهذه الفئة المهمة من المجتمع الضريبي السوري.

خامساً - تأثير أسلوب تقدير الدخل المعتمد في التشريع الضريبي في عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين:

إن الفرق بين أسلوب التقدير الذاتي للدخل وبالتالي للأرباح الصافية الخاضعة للضريبة ومنها مبلغ الضريبة من قبل المكلف و أسلوب التقدير الإداري هو أنه في الأسلوب الأول كل القرارات أو البيانات الضريبية التي تُقدّم من قبل المكلفين يُفترض أن تُعامل على أنها صحيحة وسليمة ما لم يثبت للإدارة الضريبية عكس ذلك بمعنى أنه وفق أسلوب التقدير الذاتي عندما يطلب المشرع الضريبي من المكلف أن يُعد الإقرار بنفسه أو عن طريق أحد المحاسبين القانونيين ويقوم بالتالي باحتساب الضريبة وفق هذا الإقرار وسدادها في الموعد المحدد لتقديم الإقرار، فإن الإدارة الضريبية بدورها لن تقوم بتدقيق المكلفين جميعاً بل ستنناول عينة وستكون هذه العينة مبنية على أساس اعتماد وتطبيق معايير معينة لتحديدتها وبالتالي وفق هذه الأسلوب يعمد المشرع الضريبي إلى بناء الثقة الكاملة مع المكلف معتمداً على أن المكلف أو وكيله من المحاسبين القانونيين سيقدمون الإقرار والذي سيكون على مستوى كبير من المصداقية والصحة، ويجب أن يترافق ذلك مع مجموعة من العقوبات لمن يقدم إقرار غير سليم، فإذا ثبت أن الإقرار غير مطابق للحقيقة يُعدّل الإقرار وتقرض على المكلف عقوبات وغرامات كبيرة وبالتالي لن يخضع جميع المكلفين

للتدقيق وإنما سيخضع فقط من تكتشف الإدارة الضريبية بناء على معطياتها أنه كان غير صادق في تحديده لدخله^(١)

إن اعتماد أسلوب تقدير الدخل يؤثر في عملية التدقيق الضريبي للمكلف من خلال تحديد من هو المكلف الذي سيخضع لعملية التدقيق ففي التقدير الإداري يترك المشرع للإدارة الضريبية مهمة تقدير وعاء الضريبة للمكلف وبالتالي فالإدارة الضريبية ستخضع جميع المكلفين لعملية التدقيق بغض النظر عن مدى الالتزام الضريبي لديهم بينما في التقدير الذاتي يترك المشرع للمكلف نفسه مهمة تقدير وعاء الضريبة بنفسه وبالتالي احتساب مبلغ الضريبة الواجبة السداد وسدادها في ذات يوم تقديم بيانه الضريبي دون تدخل من جانب الإدارة ويترك للإدارة مهمة وضع أسس ومعايير محددة تستطيع من خلالها معرفة من هم المكلفون الواجب إخضاعهم لعملية التدقيق الضريبي سنوياً وهم في الغالب من تظهر هذه الأسس والمعايير عدم وجود التزام ضريبي لديهم وبالتالي عدم صدق بياناتهم الضريبية وبالتالي يحدد الطريقة التي ستتبعها الإدارة الضريبية في تدقيق ملفات المكلفين الضريبية (شامل، انتقائي) .

وفيما يتعلق بكبار المكلفين ضمن البيئة السورية فإن غالبيتهم ملتزمون بشكل كامل بتسديد الذمم الضريبية المترتبة عليهم دون تأخير أو مماطلة بما يؤمن إيرادات جيدة للخزينة العامة للدولة من قبلهم عن طريق المالية، كما أن بعضاً منهم كما ذكرنا سابقاً يسدد للخزينة العامة للدولة على شكل ذمم ومستحقات ضريبية مبلغاً يقسم على الأشهر التي يكلف فيها ليكون الناتج مبلغاً شهرياً لا يقل عن مليار إلى ١.٢ مليار ليرة سورية ما يجعل منهم أصحاب سجل لامع ونظيف في هذا المجال نظراً لالتزامهم بحقوق الخزينة دون تأخير ووعيهم بأهمية الضريبة وأهمية الخزينة بها أي وعيهم بأنها حق عام^(٢). وبالتالي ليس هناك جدوى وليس من المناسب الاستمرار في اعتماد أسلوب التقدير الإداري معهم ولا بد من الانتقال إلى اعتماد أسلوب التقدير الذاتي معهم كونه الأكثر ملائمة لهم يضاف إلى ذلك وجود نص تشريعي يدعو إلى اعتماده منذ العام ٢٠١٠.

(١) العربي، أشرف ، "التقدير الذاتي صفحةً جديدةً بين الإدارة الضريبية والمكلفين"، مرجع سبق ذكره.

(٢) مقال بعنوان، "أكثر من ٢٥ ألف مكلف بضريبة (الأرباح الحقيقية) في سورية"، مرجع سبق ذكره.

المبحث الثاني

طرائق التدقيق الضريبي

يقصد بطرائق التدقيق الضريبي كيفية تعامل الإدارة الضريبية مع المكلفين من حيث تدقيق كشفهم الضريبية المقدمة من قبلهم إليها فإما أن تعتمد طريقة التدقيق الشامل وبذلك تخضع جميع المكلفين لعملية التدقيق الضريبي وهي الطريقة المرافقة لأسلوب التقدير الإداري للدخل المعتمد في التشريع الضريبي المطبق أو أن تعتمد طريقة التدقيق الانتقائي بإخضاع جزء (عينة عشوائية أو مدروسة) من بيانات المكلفين لعملية التدقيق وذلك بناء على أسس ومعايير تختلف من إدارة ضريبية إلى أخرى ومن بلد إلى آخر وتعتبر هذه الطريقة مرافقة لأسلوب التقدير الذاتي للدخل وعندها يسمى الكشف الضريبي إقراراً وسنوضح فيما يلي هذين المفهومين من مفاهيم تعامل الإدارة الضريبية مع مكلفيها.

أولاً - طريقة التدقيق الضريبي الشامل:

يقصد بالتدقيق الضريبي الشامل قيام الإدارة الضريبية بتدقيق كافة الكشوف الضريبية المقدمة من المكلفين أيما كان حجم نشاطاتهم موضوع المحاسبة أو ما تسفر عنه نتائج أعمالهم وسواء بالنسبة للكشوف المستخلصة من الدفاتر أو الحسابات أو الكشوف التي لا تستند إلى دفاتر أو حسابات حيث تخضع جميع الحالات التي قدمت بشأنها كشوف ضريبية والحالات التي لم تقدم بشأنها كشوف ضريبية إلى عملية التدقيق الضريبي وما يتطلبه ذلك من إجراء مناقشات ومعاينات وإعداد مذكرات بشأن التدقيق إن هذه الطريقة قد تفضي إلى نتائج أكثر موضوعية بالنسبة للإدارة الضريبية باعتبار أنها شاملة لجميع المكلفين كما أنها تساعد في الحد من فرص التلاعب والتهرب الضريبي، إلا أنه تشوبها بعض العيوب التي تتمثل في الآتي^(١) :

١. تتطلب تدقيق جميع الحالات مما يؤدي إلى طول وتعقد الإجراءات وزيادة الأعباء والتكاليف الإدارية.

٢. طول الوقت الذي تستغرقه حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء الأمر الذي يترتب عليه تأخر توفير حصيلة متجددة للدولة تمكّنها من مواجهة الأعباء المالية العامة أو تنفيذ خطط التنمية.

٣. التركيز على الكم دون الاهتمام بمستوى جودة التدقيق مما يؤدي إلى عدم الدقة الكاملة في أعمال التدقيق وبالتالي زعزعة الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

٤. إن تراكم المستحقات الضريبية لدى المكلفين لفترات طويلة نتيجة تأخر التدقيق لبعض السنوات يؤدي إلى صعوبة تحصيلها.

(١) الشافعي، جلال، "الفحص الضريبي الشامل لم يعد له مكان في العصر الحديث ٢٠٠٥"،

http://www.gn4me.com/alalamalyoum/print.jsp?art_id=927490، تاريخ الدخول، ١١/١/٢٠١٣.

٥. إن تأخر تحصيل المستحقات الضريبية في حينها يؤدي إلى تخفيض قيمتها الحالية وفي ذات الوقت فإن حرمان الخزنة العامة من تحصيل هذه المستحقات في حينها يؤدي إلى إصدار أذون خزنة أو الاستدانة بفوائد كان يمكن تلافيها لو تم تحصيل الضرائب في وقتها المناسب.

٦. لا تشجع المكلفين على الالتزام الطوعي نظراً لأنها تخضع الجميع للتدقيق ويستوي في ذلك الملتزم بتقديم بيانات صحيحة وغير الملتزم بذلك.

٧. تحتاج إلى أعداد كثيرة من المدققين الذين يصعب توفيرهم في الوقت المناسب.

٨. تؤدي إلى عجز في تنفيذ خطة التدقيق وعدم توفير الوقت الكافي للمدقق لتجميع البيانات وتدقيق الحالات المكلف بها خاصة التي تستند على دفاتر محاسبية والمهمة منها مما يترتب عليه تراكم سنوات التحاسب الضريبي .

أن هذه الطريقة من طرق معاملة الإدارة الضريبية لمكففيها من حيث إخضاع جميع المكلفين لعملية التدقيق الضريبي يمكن أن يكون ناجحاً مع المكلفين الصغار نظراً لصغر حجم أعمالهم وبالتالي السرعة في انجاز عملية التدقيق الضريبي إلا أنه غير فعال مع المكلفين المتوسطين والكبار نظراً لكبر حجم عملياتهم وطول الوقت المستغرق في انجاز عملية التدقيق لكل منهم والعامل الأهم كونه يزعزع الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين وبخاصة الكبار منهم نظراً لكونه يخضع الملتزم وغير الملتزم ضريبياً لنفس المعاملة .

وبالنسبة للإدارة الضريبية السورية فهذه الطريقة هي الطريقة المتبعة من قبلها مع كل فئات المجتمع الضريبي ومن بينهم كبار المكلفين وهذا يعتبر خلافاً في تطبيق برنامج التدقيق الضريبي عليهم بإخضاع كامل كبار المكلفين لعملية التدقيق الضريبي .

ثانياً- طريقة التدقيق الضريبي الانتقائي:

يقصد بالتدقيق الضريبي الانتقائي خضوع نسبة محددة من الكشوف الضريبية المقدمة إلى تدقيق دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة في حين تُعتمد باقي البيانات بالحالة التي أعدت عليها وبدون تدقيق بحيث يتم تدقيق الملف الضريبي مرة واحدة كل عدة سنوات وليس كل عام على أن يكتفى كل سنة بعينة معينة على سبيل المثال وحسب الأحوال وبمعنى آخر أن التدقيق الضريبي الانتقائي يقصد به اختيار مجموعة من المكلفين كعينة وفحصها ضريبياً طبقاً لمؤشرات معينة تضعها الإدارة الضريبية حيث تعتمد الإدارة الضريبية في تطبيق هذه الطريقة مع مكففيها على نظام أو أسلوب معين لاختيار العينة التي يجب فحصها يحدد من خلاله الحالات الأولى بالتدقيق سنوياً وبالتالي تمتاز هذه الطريقة بمجموعة من المزايا هي^(١) :

١. تعالج سلبات طريقة التدقيق الضريبي الشامل السابق الإشارة إليها .

(١) الشافعي، جلال ، " الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الجزء الرابع والخامس، الطبعة الأولى، ٢٠٠٧، ص ٢٣-٣٣-٣٤.

٢. تؤدي الى التركيز على تدقيق الحالات الهامة التي تمكن من التوصل الى حقيقة نتائج المكلفين الخاضعين للضريبة وبالتالي حسم الخلافات المختلفة مع المكلفين وزيادة الحصيلة الضريبية.
٣. تتلائم مع التطور المذهل في حجم النشاط الاقتصادي وزيادة عدد المكلفين والشركات العملاقة .
٤. تشجع على الالتزام الطوعي من قبل المكلفين نظرا لأنه يلاحق حالات عدم الالتزام ويخفف العبء الإداري على حالات الالتزام بإجراء عمليات التدقيق على هذه الحالات على فترات متباعدة.
٥. تؤدي الى جودة أعمال التدقيق الضريبي بالتركيز على الكيف وليس الكم.
٦. تستثمر القوى العاملة في مجال التدقيق الضريبي الاستثمار الجيد حيث يوفر الوقت للفاحص ويساعده في اكتساب خبرة تدقيق الملفات الكبيرة والحالات الهامة والتركيز على بعض العناصر ذات الأهمية في الحسابات المختلفة.
٧. توفر تخطيطا عادلا وموضوعيا حيث يحدد إستراتيجية الإدارة الضريبية في اختيار الحالات الأولى بالتدقيق .
٨. توحد الإجراءات والآليات الأساسية للتدقيق الضريبي وفق نظام موحد ومحدد يمر بمراحل متتابعة لكل مرحلة إجراءاتها كما يسهل مهام المراجعة الضريبية وقياس كفاءة الأداء وتقييم الأعمال وتحديد المسؤولية ورعاية حقوق المكلفين والمدققين في نفس الوقت.
٩. توفر الوقت والجهد ويخفف الأعباء الإدارية عن كاهل الدوائر المالية ويعمل على سرعة المحاسبة الضريبية بكفاءة بما يؤدي الى استقرار المجتمع الضريبي وزيادة الثقة بين أطرافه وتنظم حجم العمل وتخصص الموارد المتاحة وتستثمر الطاقات أفضل استثمار ممكن كما أنها تحدد الاحتياجات التدريبية للمدققين الضريبيين.
- وقد توصلت نتائج إحدى الدراسات العلمية التطبيقية^(١) إلى أن التدقيق الضريبي بالعينة يحقق العديد من المزايا من بينها:
- (١) زيادة جودة عملية التدقيق الضريبي للعديد من الأسباب منها:
- أ- تناسب أعداد المدققين مع الملفات التي يتم تدقيقها.
- ب- التركيز على الكيف دون الكم.
- ت- البعد عن التدقيق المكتبي.
- وزيادة جودة عملية التدقيق الضريبي سيترتب عليها خفض المتأخرات الضريبية لاقتناع المكلف بعدالة التدقيق، إضافة إلى استقرار المجتمع الضريبي وزيادة الثقة بين أطرافه.

(١) عيسوي ، احمد عصام الدين ، "الفحص الضريبي بالعينة - دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، فرع بني سويف، العدد الأول، ٢٠٠٤ ، ص ١٩٧-١٩٨.

(٢) زيادة الحصيلة الضريبية للعديد من الأسباب منها:

أ- التحصيل النهائي للملفات التي لن يتم تدقيقها، حيث لا يوجد لدى المكلف أسباب تدعوه لعدم دفع المستحقات الضريبية المربوطة وفقاً لإقراره.

ب- خفض كل من المنازعات الضريبية وأمد التقاضي لعدالة التدقيق الضريبي وعدم لجوء المدقق لإهدار الدفاتر.

ت- سرعة التدقيق الضريبي لانخفاض عدد الملفات التي سيتم تدقيقها.

(٣) خفض العبء الضريبي الملقى على عاتق المكلف حيث تتم المحاسبة سنوياً دون حدوث تراكمات ضريبية.

(٤) يتلاءم التدقيق الضريبي بالعينة مع التطور في حجم النشاط الاقتصادي كون الزيادة في أعداد المكلفين زيادة لا تتناسب مع أعداد المدققين والمطالبة بزيادة أعداد المدققين بنفس النسبة يتعارض مع مبدأ الاقتصاد في تحصيل الضريبة.

ان الأهداف الأساسية من نظام الفحص بالعينة تحقق الأغراض التالية^(١):

١. التأكد من أن لكل المكلفين فرصة واحدة في احتمال خضوعهم للتدقيق، ومن ثم تتوافر لكل منهم أسباب تحقيق العدالة وتنفيذ القانون بنفس الدرجة.

٢. قياس التهرب من الضريبة داخل كل مجموعة من مجموعات التدقيق العشوائي، لتطوير أو اعتماد نظام أسلوب ونظام تدقيق إقرارات هذه المجموعة.

٣. تحقيق الردع الذي يمنع المكلف من التفكير في مخالفة النظام الضريبي، إذ يكفي أن يشعر المكلف أنه معرض للتدقيق في كل سنة وما قد يقع عليه من عقوبات نتيجة اكتشاف مخالفة إقراره للحقيقة.

٤. الوقوف على السلوكيات والحيل المستحدثة التي يلجأ إليها المخالفون بهدف التهرب من الضريبة.

٥. تطوير أساليب وطرق التدقيق بما يتضمن ترشيد استخدام الإدارة الضريبية لمواردها، أو لتحديد مستوى التزام المكلفين على اختلاف أنواعهم ومستوياتهم بالقانون، وبالتالي يعتبر التدقيق بالعينة وسيلة لتغيير طريقتها في تخصيص الموارد (الموظفين، قاعدة البيانات، وأدوات العمل).

(١) أنظر في هذا الصدد:

صديق، رمضان، "الإدارة الضريبية الحديثة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ١٦٨.

Brain Erard & Jonathan S. Feinsten : **The role of moral sentiment and audit perception in tax compliance**, **Public Finance Review**, Vol .49 Supplement, 1994, pp. 70-89.

Brain Erard The influence of tax Audit on reporting behavior, in : Joel Slemord and Ann Arbor(eds): Why People pay taxes : The compliant , University of Michigan Press, 2007.

ثالثاً- مقومات تطبيق التدقيق الضريبي الانتقائي:

- لكي تتجح طريقة التدقيق الضريبي الانتقائي في التطبيق لابد من توافر المقومات التالية^(١):
- (١) **توافر نظام متكامل للمعلومات:** بحيث يتم جمع البيانات وتشغيلها وتحليلها وترتيبها وتقديمها في شكل يسمح باتخاذ قرارات محددة في وقت ملائم ويرتبط ذلك بما يعرف "بتكنولوجيا المعلومات" والتي تعني استخدام الحاسبات الآلية والوسائل الالكترونية الحديثة لتشغيل وتوزيع المعلومات وهو ما يتطلب استخدام أدوات ووسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.
- (٢) **تنمية التأهيل الذاتي للمدقق الضريبي:** يمكن تحقيق تنمية للتأهيل الذاتي المدقق الضريبي عن طريق الاهتمام بكفاية التأهيل العلمي والعملية وبرامج التعليم المهني المستمر للمدقق و تحسين وتنمية قدرات واستعدادات المدققين وتزويدهم بالمعلومات الفنية المطلوبة لضمان إلمامهم بدقائق طريقة التدقيق الضريبي بالعينة عن طريق الدورات التدريبية الجادة و المستمرة.
- (٣) **تدعيم جسور الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية:** مما لاشك فيه أن تدعيم جسور الثقة المتبادلة بين المكلفين والإدارة الضريبية يزيل إلى حد كبير عوائق العمل الضريبي كما أن تدعيم العلاقة بين المكلفين وممثليهم تدعو الجميع من مكلفين ومحاسبين ومحامين وإدارة ضريبية إلى بذل الجهد الوفير لتدعيم هذه العلاقة تحقيقاً للصالح العام الذي يعود على الجميع بالخير ويعمل علي نجاح طريقة الفحص الضريبي الانتقائي ومن مجالات تدعيم الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية :

١. الحصر الشامل للمجتمع الضريبي لماله من آثار غير محدودة على المكلفين الملتزمين وعلى الحصيلة الضريبية وكذلك في تحقيق العدالة في تحميل الأعباء.
 ٢. مكافحة التهرب الضريبي بجميع الوسائل الممكنة.
 ٣. تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال وسائل الإعلام المختلفة.
 ٤. تشجيع المكلفين على الالتزام الاختياري من حيث إلزامهم بتقديم البيانات الضريبية في المواعيد القانونية وإمساك دفاتر وسجلات منظمة وأمانة .
 ٥. جود جهاز ضريبي منظم ومتفهم وقادر علي التطبيق الصحيح للقانون وإجراءات الضريبة بدقة وموضوعية دون شطط أو مغالاة.
- أن تطبيق طريقة الفحص الضريبي الانتقائي يعتبر من أهم مقومات بناء ونجاح علاقة الثقة مع المكلفين وخصوصا الكبار منهم حيث أنه ونظراً لضخامة النشاط الاقتصادي وحجم المعاملات التي يقومون بها وإدارتهم لشركات ومؤسسات اقتصادية ذات نشاط ضخم وعمليات كثيرة ومتعددة يتعذر معه فحص جميع هؤلاء المكلفين وبالتالي جميع هذه العمليات والملفات عن طريق التدقيق الشامل لهم خصوصاً في ظل النقص الشديد في موارد الإدارة الضريبية البشرية ونظراً لكون جزء

(١) الشافعي، جلال ، "الفحص الضريبي الشامل لم يعد له مكان في العصر الحديث"، ٢٠٠٥، مرجع سبق ذكره.

كبير منهم ملتزم ضريبيا مما يجعل إتباع طريقة التدقيق الشامل معهم غير ذات جدوى لا من حيث التكلفة ولا من حيث بناء وتعزيز ونجاح جسور الثقة المتبادلة كما ذكرنا.

أن خصائص كبار المكلفين ضمن البيئة السورية تدعو الى إتباع الإدارة الضريبية السورية لطريقة التدقيق الانتقائي معهم نظراً لمزاياها ولكون كبار المكلفين ملتزمين الى حد بعيد ضريبيا ولكونها تدعم علاقة الثقة بينهم وبينها .

رابعاً- تحديد عينة التدقيق السنوية:

لنجاح طريقة التدقيق الضريبي الانتقائي يجب أن تتميز الطريقة أو الأسلوب المستخدم في اختيار عينة التدقيق السنوية بسياج من السرية حتى يؤدي الهدف منه وتعتبر طريقة التدقيق الانتقائي (بالعينة) من الأساليب المستخدمة في كثير من الدول المتقدمة حيث أن هذا الأسلوب يتمتع بمجموعة من المزايا السابق عرضها وقد أخذ النظام الضريبي الأمريكي بطريقة التدقيق بالعينة إذ تحيط الإدارة الضريبية الأمريكية الأسس والمبادئ التي يقوم على أساسها اختيار وتحديد العينة السنوية التي تكون محل التدقيق الضريبي بسياج قوي من السرية والكتمان ويرجع السبب وراء ذلك إلى أن ذبوع وانتشار المعادلة التي تحدد العينة سيؤتي نتيجة عكسية للهدف منها وهو التعرف على حقيقة الربح الذي يحققه المكلف^(١):

وانطلاقاً من أنه لا قدرة لأي إدارة ضريبية أن تقوم بتدقيق كافة الملفات الضريبية وبكامل تفاصيلها في كل عام وبدرجة عالية من الجودة والفعالية ومن أنه يجب أن تخدم برامج التدقيق عملية الالتزام الضريبي وكل عملية تدقيق لا تقدم خدمة لبرنامج الالتزام الضريبي المتبع من قبل الإدارة الضريبية ستكون محدودة الجدوى فالتدقيق الفعال الذي يعد لخدمة الالتزام الضريبي يشجع الالتزام الطوعي من قبل المكلفين الملتزمين ويضمن الردع والتصحيح للمكلفين الآخرين غير الملتزمين حيث يكون دور التدقيق هو دور وقائي يلزم المكلفين بالالتزام والتصريح بالشكل الصحيح ومن أن أهمية الالتزام الضريبي تكمن في بناء علاقة الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين وتأمين العدالة الضريبية^(٢) ومن أن استخدام العينة في تحديد الملفات الضريبية الواجبة التدقيق يعد أمراً منطقياً نظراً لإيجابياته المتعددة من جهة وتعذر القيام بالتدقيق الشامل في ظل قيدي الوقت والتكلفة يضاف إليها الزيادة المطردة في عدد المكلفين سنوياً ومساوئ التدقيق الشامل من جهة أخرى من هنا تظهر الحاجة إلى ضرورة الربط بين هذه الطريقة في التدقيق والالتزام الضريبي ونظراً لأن إتباع طريقة التدقيق بالعينة عن طريق اختيار عينة من ملفات المكلفين وإجراء عمليات التدقيق الضريبي عليها يحتاج إلى قاعدة يتم على أساسها تحديد ماهية الملفات الضريبية التي يجب تدقيقها سنوياً تبرز أهمية المقاربات المرتكزة على مخاطر الالتزام

(١) عطية، يوحنا نصحي ، "مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة"

<http://almohasben.com/index.php> تاريخ الدخول ٧-٥-٢٠١٥.

(٢) الحسن ،إياد ، "الالتزام الضريبي إستراتيجية ضريبية وثقافة مجتمع"، مرجع سبق ذكره، ص ٢٦-٢٨.

في تحديد ماهية هذه الملفات التي سيتم تدقيقها في كل عام ويتم ذلك عن طريق اعتماد وتفعيل نظام إدارة مخاطر الالتزام الضريبي المؤتمت ولتوضيح دور نظام إدارة مخاطر الالتزام الضريبي في تحديد عينة التدقيق السنوية سنوضح بعض المفاهيم المتعلقة به.

١. مفهوم الخطر:

لقد ناقش الاقتصاديون و الإحصائيون وأصحاب نظريات القرار ومنظرو التأمين طويلاً مفهوم الخطر وعدم التأكد وحتى وقتنا الحاضر لم يستطيعوا الاتفاق على تعريف واحد يمكن استخدامه في كل مجال، فتعريف الخطر الذي يناسب الاقتصادي أو الإحصائي قد يكون عديم القيمة كأداة تحليل بالنسبة لمنظر التأمين ورغم أن جميعهم يستخدمون مصطلح الخطر إلا إنه قد يعني شيئاً مختلفاً تماماً بالنسبة لكل منهم وبصفة عامة تناول الكثير من الباحثين تعريف الخطر إلا أن أغلب التعريفات قد عرفت الخطر على أنه حالة من عدم التأكد أو الشك أو الخوف من تحقق ظاهرة معينة أو موقف معين بالنظر لما قد يترتب عليه من نتائج ضارة من الناحية المالية أو الاقتصادية وفيما يلي عرض لبعض ما تناوله الكتاب والباحثين في مجال تعريف الخطر حيث يعرف الخطر على أنه^(١):

١. " ظاهرة عشوائية موافقة لحالة أو مستقبل لا يمكن أن يكون مرتقبا ،إلا بالاحتمالات المعاكسة للشكوك وللقين الذي يسمح بالتنبؤ".
 ٢. "حالة عدم التأكد التي يمكن قياسها".
 ٣. " مزيج مركب من احتمال تحقق الحدث ونتائجه".
 ٤. " حالة يكون فيها إمكانية أن يحدث انحراف معاكس عن النتيجة المرغوبة المتوقعة أو المأمولة". "الانحراف في النتائج التي يمكن أن تحدث خلال فترة محدودة في وقت معين" ويقصد بالانحراف في النتائج بالانحراف الغير مرغوب فيه أو الانحراف العكسي عن النتائج المتوقعة أو التي يأمل في تحقيقها بينما الانحراف المرغوب فيه لا يمثل خطراً.
- وبالتالي فإن مفهوم الخطر من وجهات نظر مختلفة هو كالتالي :

(١) انظر في هذا الصدد:

١. الهاشمي ،محمد ، "مقدمة في مبادئ التأمين"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة ١٩٩٠، ص١٢.
٢. لطيفة،عبدلي ، "دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير في إدارة الأفراد و حوكت الشركات،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،الجزائر، ٢٠١٢، ص٥.
٣. حماد،طارق عبد العال ، "إدارة المخاطر(أفراد،إدارات، شركات،بنوك)"، كلية التجارة،عين شمس ،الدار الجامعية،الإسكندرية ،٢٠٠٧، ص١٦.
٤. أبو بكر،عيد احمد، السيفو، وليد إسماعيل، "إدارة الخطر والتأمين"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ،الأردن عمان، ٢٠٠٩، ص ٢٦ .

(١) **الخطر من المنظور المالي:** هو "إمكانية حدوث انحراف في المستقبل بحيث تختلف النواتج المرغوب في تحقيقها عما هو متوقع أو عدم التأكد من الناتج المالي في المستقبل لقرار يتخذه الفرد الاقتصادي في الحاضر على أساس نتائج دراسة سلوك الظاهرة الطبيعية في الماضي" (١).

(٢) **الخطر من المنظور الاقتصادي:** هو "توقع اختلافات في العائد بين المخطط والمطلوب والمتوقع حدوثه" (٢).

(٣) **الخطر من منظور الالتزام الضريبي:** هو "الاحتمالية بوجود خرق أو تجاوز للقوانين والتشريعات الضريبية والقوانين الأخرى المتعلقة بعمل الإدارة الضريبية بقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المترتبة" (٣). كما يقصد به تلك التكاليف الإضافية التي يتحملها المكلف بسبب عدم احترامه للقواعد الضريبية، و تتمثل هذه التكاليف في العقوبات و الغرامات. عموماً ينشأ هذا الخطر نتيجة عدم احترام التشريع الضريبي أو بسبب التعقد و الغموض في النظام الضريبي (٤).

انطلاقاً من ذلك يرى الباحث أن **خطر التكاليف الضريبية:** هو احتمالية تقديم بيانات ضريبية (كشوف ضريبية) غير صحيحة من قبل المكلف نتيجة لعدم التزامه الضريبي. وبالتالي يرتبط خطر التكاليف الضريبية بخطر الالتزام بشكل وثيق فالمكلف الملتزم بالقوانين والتشريعات الضريبية سيكون ملتزماً إلى حد كبير بتقديم بيانات ضريبية صحيحة تعكس صدق التزامه الضريبي بشكل عام وانطلاقاً من ذلك ستكون الملفات أو التكاليف الضريبية الواجبة التدقيق سنوياً هي تكاليف المكلفين الغير الملتزمين ضريبياً والذين يطلق عليهم المكلفين الخطرين.

ii. مفهوم إدارة المخاطر:

باعتبارها علماً جديدا نسبياً فقد تم تعريف إدارة المخاطر بطرق متنوعة إلا أن هناك فكرة واحدة تظهر في كل التعريفات المطروحة تقريباً أن إدارة المخاطر تتعلق بدرجة أساسية بالمخاطر البحتة وتتضمن إدارة تلك المخاطر:

(١) محمود، عبد السلام ناشد، "إدارة أخطار المشروعات الصناعية والتجارية والأصول العلمية"، دار الثقافة العربية القاهرة، ط١، ١٩٨٩، ص٣٨.

(٢) بن علي، بلعزوز، "استراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية"، مجلة الباحث، عدد٧، ٢٠١٠، ص٣٣١.

(٣) فواز، غادة، "نظام إدارة المخاطر، ضرورة حتمية لإنجاح مبدأ التقدير الذاتي"، مرجع سبق ذكره، ص٢٤.

(٤) Jacques Duhem, Michel Jammes : Audit et gestion fiscale de l'entreprise Edition .EFE, Paris, 1996, P75

أ- "إدارة المخاطر عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم و تنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى حد أدنى" (١).

ب- "هي تنظيم متكامل يهدف إلى مجابهة المخاطر بأفضل الوسائل وأقل التكاليف وذلك عن طريق اكتشاف الخطر وتحليله وقياسه وتحديد وسائل مجابهته مع اختيار أنسب هذه الوسائل لتحقيق الهدف المطلوب" (٢).

ت- "إدارة المخاطر هي عملية قياس أو تحديد أو تقييم الخطر الذي تتعرض له المؤسسة أو يمكن أن تتعرض له المؤسسة في المستقبل ومن ثم تطوير الاستراتيجيات اللازمة للتعامل معه" (٣).

وبالتالي إدارة المخاطر الضريبية أو مخاطر الالتزام الضريبي هي عملية التعرف على وتحديد المخاطر الضريبية بكافة أنواعها لدراستها وتحليلها واتخاذ الإجراءات اللازمة لترصدها والعمل على معالجتها بكافة الوسائل القانونية المتاحة والمساهمة في الحد من التحايل الضريبي ورفع نسبة الالتزام بالأنظمة الضريبية.

iii. آلية إدارة مخاطر الالتزام الضريبي :

تقوم عملية إدارة المخاطر على القيام بفحص وتحليل شامل لكل نوع من أنواع المخاطر ويتم ذلك بتطبيق الخطوات التالية (٤):

(١) **تحديد مخاطر الالتزام** : عادة ما يبدأ تحديد المخاطر من خلال التعرف إلى مصادرها فإذا ما تم تحديد مصادرها فإنه يمكن تحديد النتائج التي قد تظهر نتيجة لهذه المخاطر ويتم تحديد المخاطر من خلال :

أ- معرفة (اكتشاف) الخطر :وتكمن المخاطر في عدة إجراءات أهمها عدم التسجيل لدى الإدارة الضريبية أو عدم تقديم البيانات الضريبية أو تقديم بيانات غير صحيحة أو عدم الدفع وغيرها من حالات عدم الامتثال.

ب- تحديد مستوى الخطر: ويتم بناء على دراسة الفجوة الضريبية فكلما زاد مقدار الفجوة الضريبية ارتفع مستوى الخطر ويقصد بالفجوة الضريبية العائد الضريبي المحتمل مطروحا منه العائدات الضريبية الفعلية ولكن قبل البدء بتحديد مجالات الخطر لابد من

(١) حماد، طارق عبد العال، "إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)"، مرجع سبق ذكره، ص ٥٠.

(٢) سلام، أسامة عزمي، موسى، شقيري نوري، إدارة المخاطر والتأمين، دار حامد للنشر والتوزيع، ط ١، عمان، الأردن، ٢٠٠٧، ص ٥٥.

(٣) لطيفة، عبدلي، "دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص ٢٨.

(٤) فواز، غادة، "نظام إدارة المخاطر ضرورة حتمية لإنجاح مبدأ التقدير الذاتي"، مرجع سبق ذكره، ص ٢٤-٢٥.

وضع إستراتيجية لتحديد المخاطر وذلك لضمان تحديد كافة المخاطر ذات الأهمية النسبية.

(٢) **تحليل المخاطر:** هي عملية التعرف على مدى احتمالية تحقق الحدث الضار حيث تمكن هذه العملية الإدارة الضريبية من معرفة الأسباب الكامنة وراء حالات عدم التزام المكلفين والوقوف على مصادر الخطر الأصلية حيث أن معرفة أسباب سلوك مكلف معين واحتمال حدوث عدم التزامه والنتائج المترتبة على ذلك تساعد في تحديد أولويات معالجة الأخطار وبموجب ذلك يتم تحديد الطرق التي ستستخدم لتقليل احتمال الخطر وأثاره. والجدير بالذكر أن تحليل المخاطر يمكن أن يعتمد على مكلف واحد (فرد) أو قطاع أعمال ما وعادة ما تعتمد الإدارات الضريبية إلى تقسيم المكلفين إلى فئات حسب خصائص مشتركة بينهم وهذا بدوره يساعد على فهم سلوكهم أكثر مما يساعد أيضا في تصنيف المخاطر ضمن فئات وقد يتم تصنيف المكلفين حسب فئة الأعمال (زراعي، صناعي، مهن،... الخ) أو حسب حجم الأعمال أو حسب نوع الضريبة (مباشرة، غير مباشرة)

(٣) **تقييم المخاطر وتحديد حسب الأولويات :** إن تحديد جميع المخاطر أمر مهم بالنسبة للإدارة الضريبية ولكن الأهم وجود منهج وأسلوب لمعالجة المخاطر ذات الأثر الأكبر طالما انه لا يوجد جدوى وإمكانية لمعالجة كافة المخاطر وهذا يعتمد على ترتيب الأولويات فبعد تحديد مصادر المخاطر وتحليلها نحتاج إلى تقييم درجة المخاطر والتي تعني وصف درجة الخطر بأنها عالية جدا أو عالية أو متوسطة أو منخفضة أو منخفضة جدا ويتم ترتيب المخاطر بالاعتماد على احتمال حدوث الخطر والنتائج التي تترتب عليه فتقييم درجة الخطر يعتمد على الآثار التي يحدثها كل خطر واحتمال حدوثه حيث أن ترتيب المخاطر حسب درجة خطورتها يساعد الإدارة الضريبية على تحديد أولويات المعالجة واتخاذ القرار فالمخاطر ذات الدرجة العالية لها أولوية في التعامل بينما بعض المخاطر قد لا تشكل إيرادات مرتفعة وبالتالي فائدة اقل في بذل الجهد والمال في سبيل معالجتها.

(٤) **معالجة الخطر أو التحكم به :** معالجة الخطر هي عملية تخطيط وإدارة فلا يكفي أن نحدد أنواع المخاطر التي يمكن التعرض لها بل يجب أن نكون على دراية كاملة بكيفية التعامل معها في حالة حدوثها وبشكل فعال لا يؤثر على سير العمل وتعتبر معالجة المخاطر بمثابة عملية اختيار وتطبيق إجراءات بغرض التغيير في المخاطر كتجنب المخاطر أو تخفيض أثارها إلى حدودها الدنيا وهذا يتطلب أن يتضمن نظام إدارة المخاطر أسباب سلوك عدم الالتزام في مجالات معينة بغية اختيار أكثر طرق المعالجة فعالية وتقاس فعالية وكفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق إستراتيجية معالجة حالات عدم الالتزام من خلال مقارنة تكلفة تطبيق تلك الإجراءات والمزايا المتوقعة من تطبيقها.

وبالتالي فإن النظام الذي يتم بموجبه بناء قاعدة بيانات للمكلفين على الحاسب الآلي لدى الإدارة الضريبية مع تصنيف للمكلفين حسب نوع النشاط الذي يمارسونه (نشاط تجاري، صناعي، خدمي... الخ) ووضع معايير للخطورة من قبل متخصصين وخبراء لدى الإدارة الضريبية ومن ثم ترتيب معايير الخطورة حسب أهميتها النسبية ووفق خصوصية كل نشاط حيث أن بعض المعايير قد يكون لها أهمية نسبية في أنشطة معينة بدرجة أكبر من أهميتها بالنسبة لأنشطة أخرى ووضع وزن نسبي لكل معيار من معايير الخطورة وفقا لنوع النشاط (درجة من مائة أو ألف درجة تتناسب زيادتها طردا مع درجة خطورة المكلف وفقا لهذا المعيار) وإدخال كل هذه المعطيات على الحاسب الآلي الذي يقوم بعملية الربط بين هذه المعطيات وقاعدة بيانات المكلفين ومن ثم ترتيب المكلفين تنازليا وفق الدرجات التي حصلوا عليها ليتم فرز المكلفين إلى فئات من حيث الخطورة وهذه الفئات قد تكون (فئة المكلفين الخطرين، فئة المكلفين متوسطي الخطورة، فئة المكلفين الأمنيين) هو ما يطلق عليه نظام إدارة مخاطر الالتزام المؤتمت ليتم بعد ذلك اتخاذ إجراءات معينة من قبل الإدارة الضريبية للتعامل مع كل فئة من هذه الفئات من ناحية التصحيح والمكافئة والمعاقبة .

iv. دور النظام المؤتمت لإدارة مخاطر الالتزام في عملية اختيار الملفات الضريبية الواجبة التدقيق سنويا.

تكمن أهمية نظام إدارة مخاطر الالتزام الضريبي في التدقيق من خلال ربط عملية التدقيق بدرجة خطورة المكلف من ناحية الالتزام وبالتالي مساعدة الإدارة الضريبية باتخاذ قرارات أفضل فيما يتعلق بالتدقيق وانجاز الملفات الضريبية من خلال فرز الملفات حسب درجة خطورتها وتركيز عبء التدقيق الضريبي على المكلفين غير الملتزمين وبذلك يتيح نظام إدارة مخاطر الالتزام تكييف الموارد المتاحة مع مستوى الخطر بحيث تتحقق الاستفادة القصوى من الموارد البشرية والمالية والفنية فيتم تركيز جهود الإدارة الضريبية على التدقيق في التكاليف الأكثر خطورة ويمكن توضيح دور نظام إدارة مخاطر الالتزام في التدقيق الضريبي من خلال الخطوات التالية^(١):

(١) توفير قاعدة بيانات متكاملة عن كافة المكلفين الخاضعين للضريبة على الحاسب الآلي: حيث يتعين توفير قاعدة البيانات المطلوبة عن طريق إعداد برامج معينة على الحاسب الآلي تتضمن البيانات التالية على سبيل المثال لا الحصر:

- أ- معلومات البيان (الكشف) الضريبي المقدم من قبل المكلف.
- ب- المعلومات والبيانات الواردة من جهات أخرى (جهاز الاستعلام الضريبي، أي بيانات من خارج المنشأة عن تعاملاتها مع الغير،... الخ من المصادر الخارجية).

(١) الشافعي، جلال، "الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، مرجع سبق ذكره، ص ٣٧-٣٨-٣٩-٤٢-

ت- نتائج التدقيق الضريبي عن السنوات السابقة والتي تتضمن مدى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية الموجود لدى منشأة المكلف وتقرير مراجع الحسابات وما إذا كان نظيفا أو به تحفظات أو سلبي ومدى الحكم على نظامية الدفاتر والقيود التي يمسكها المكلف وما إذا انتهى الفحص إلى اعتمادها أو اعتمادها بعض إجراء بعض التعديلات أو إهدارها وأسباب هذا الإهدار بالإضافة إلى بيان بالفروق الناتجة عن التدقيق الضريبي عما ورد بالبيانات المقدمة من قبل المكلف... الخ من المعلومات الناتجة عن عمليات التدقيق في السنوات السابقة.

ث- قرارات اللجان الضريبية التي يتم بموجبها تحديد وعاء الضريبة النهائية المستحقة والواجبة الأداء.

(٢) تصنيف المكلفين حسب نوع النشاط (تجاري - صناعي - خدمي) :

(٣) وضع مجموعة من المؤشرات (معايير للخطورة) ليتم على أساسها تحليل المخاطر الخاصة بالمكلف :

يقصد بتحليل المخاطر الحالة التي تكون عليها البيانات والمعلومات الواردة بالكشوف الضريبية المقدمة من المكلفين والمستندات والجدول المرفقة بما لا يتماشى مع ما يجب أن يكون عليه من الناحية الضريبية وتحليل هذه المخاطر فإن الأمر يتطلب وضع مجموعة من المؤشرات أو المعايير التي تحدد مدى المخاطر التي بدت في معلومات البيانات أو الملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين في السنوات السابقة من واقع قاعدة البيانات الثابتة وتقارير نتائج التدقيق والربط عن السنوات السابقة والحالية وهي المؤشرات المرتبطة بالتطور التاريخي لملف المكلف وهي التي يحدد على أساسها مدى المخاطر بحيث تختار الملفات الأكثر مخاطرة وتكون هي الأولى بالتدقيق ويمكن أن تكون هذه المؤشرات أو المعايير التاريخية لتحليل المخاطر كالتالي :

١	تقديم البيانات الضريبية (الكشوف)	٦	تعدد الأنشطة	١١	المماثلة	١٦	إصدار فاتورة	٢١	خضم مدخلات بالخطأ
٢	تقرير مراجع الحسابات	٧	عدد أنواع الضريبة	١٢	عدد مرات تغيير المركز الرئيسي	١٧	بيانات دائنة	٢٢	نتائج الاعتراض
٣	الدفاتر والسجلات	٨	تعدد الفروع	١٣	حجم المبيعات	١٨	الحسابات المصرفية	٢٣	عدد الاعتراضات
٤	فروق التدقيق	٩	تذبذب النتائج	١٤	المخالفات	١٩	حجم المبيعات	٢٤	نتائج الاعتراض
٥	عدد مرات التدقيق الميداني	١٠	طبيعة النشاط	١٥	عدم تسديد الضريبة	٢٠	عدد الاعتراضات	٢٥	أخطاء محاسبية

(٤) وضع وزن نسبي لكل مؤشر من المؤشرات السابق وضعها:

بعد وضع المؤشرات السابقة يمكن وضع وزن نسبي لكل مؤشر يحدد درجة المخاطر في منشأة المكلف التي يتوافر لديها هذا المؤشر وبافتراض أن مجموع الأوزان النسبية ١٠٠٠ درجة فانه يتعين تحديد وزن ترجيحي لكل مؤشر من المؤشرات السابق وضعها على النحو التالي:

أ- تكوين ثلاث مجموعات من الخبراء في مجال الضرائب بحيث تكون كل مجموعة مكونة من ثلاثة أفراد على الأقل ويفضل أن يكون عدد أعضاء المجموعة عددا فرديا.

ب- تقوم كل مجموعة منفصلة بترتيب مؤشرات المخاطر ترتيبا تنازليا من حيث الأهمية.

ت- إعطاء ترتيب عكسي لترتيب كل مجموعة فمثلا المؤشر رقم (١) للمجموعة يحصل على ترتيب آخر المؤشرات والترتيب الأخير للمجموعة يحصل على ترتيب رقم (١) فإذا كان عدد المؤشرات فرضا (٢٥) فان المؤشر رقم (١) طبقا لترتيب المجموعة يحصل على الرقم (٢٥) والمؤشر رقم (٢٥) يحصل على رقم (١) وهكذا بالنسبة لباقي المؤشرات.

ث- يتم تجميع نتائج ترتيب كل مجموعة وإعداد ترتيب نهائي وفقا لأغلبية الآراء بحيث يكون المؤشر الأعلى في الرقم هو المؤشر الأول ويليه الأقل منه وهكذا.

المؤشر	ترتيب المجموعات			الإجمالي	الترتيب النهائي للمؤشر
	المجموعة رقم (١)	المجموعة رقم (٢)	المجموعة رقم (٣)		
تقديم البيان (الكشف) الضريبي	١٨	١٦	١٤	٤٨	١
تقرير مراجع الحسابات	٢٠	١٥	١٠	٤٥	٢

بافتراض أن مجموع الأوزان النسبية ١٠٠٠ درجة فان هذه الدرجة هي الدرجة الكلية للمؤشرات والتي تقسم على عدد المؤشرات الـ ٢٥ لنصل إلى متوسط الدرجة والذي يساوي ٤٠ يتم وضع متوسط الدرجة (٤٠) للمؤشر الذي في وسط المؤشرات والذي رقمه (١٣) ثم تتناقص هذه الدرجة بمقدار معين وليكن (٢) درجة نزولا للمؤشر رقم (٢٥) وتزداد بنفس المقدار صعودا للمؤشر رقم (١).

الترتيب	المؤشر	الدرجة
١	تقديم البيان الضريبي	٦٤
٢	تقرير مراجع الحسابات	٦٢
١٣	فروق التدقيق (٤٠)	
٢٥	أخطاء محاسبية	١٦
	المجموع	١٠٠٠

(٥) ترتيب المكلفين تنازليا من منظور مدى مخاطر كل منهم :

بعد إعداد ووضع مؤشرات المخاطر ووضع وزن نسبي لكل منها يتم تحديد درجة مخاطر كل مكلف بالاستعانة بالحاسب الآلي في إعداد ترتيب تنازلي للمكلفين وفقا لدرجة مخاطر كل منهم

تبعاً لمدى توافر أي من مؤشرات الخطر السابقة في قواعد البيانات المتاحة بالحاسب الآلي عن كل مكلف وذلك وفق الخطوات التالية:

أ- إعداد مصفوفة بمعادلة الدرجات (الدرجات الترجيحية) :

حيث يتم إعداد مصفوفة في شكل معادلة تحدد عناصر كل مؤشر والدرجة المحددة له (الوزن النسبي) تبعاً لمدى توافر هذا العنصر لدى كل مكلف حتى يتمكن الحاسب الآلي من تمرير معادلة الدرجات على كل المكلفين ووضع درجة لكل منهم تحدد مدى مخاطر هذا المكلف وتتضمن المصفوفة المؤشر وهو الذي يتم اختياره ليكون مؤشراً على مدى مخاطر بيانات المكلف والفئة مكلف تجاري خدمي وصناعي.

ب- تغذية الحاسب الآلي بمصفوفة معادلة الدرجات :

بعد إعداد مصفوفة الدرجات السابق الإشارة إليها يتم تغذية الحاسب الآلي بمعادلة الدرجات بعد إعداد برنامج خاص على الحاسب لتشغيل هذه المعادلة.

ت- قيام الحاسب بتمرير معادلة الدرجات على كل مكلف لوضع درجة من ١٠٠٠ لكل منهم: من خلال برنامج الحاسب المعد لهذا الغرض يتم تمرير مصفوفة معادلة الدرجات على جميع المكلفين من خلال قواعد البيانات المتاحة على الحاسب لكي يتم وضع درجات ترجيحية لكل مكلف وفقاً لمدى توافر المؤشرات لدى كل منهم.

ث- استخراج تقارير بالدرجات التي حصل عليها كل مكلف :

يتيح البرنامج الحاسوبي إصدار تقارير بالدرجات التي حصل عليها كل مكلف حيث يمثل كل تقرير فئة متجانسة في نوع النشاط (تجاري-صناعي-خدمي) وبذلك يتم استخراج ثلاثة تقارير من الحاسب يمثل كل تقرير درجات مكلفي نشاط معين ويحتوي على ترتيب تنازلي للمكلفين وفقاً لدرجة الخطورة التي حصلوا عليها من الأعلى إلى الأدنى بحيث كلما زادت الدرجة كلما زادت الخطورة ومن خلال التقارير الثلاثة يكون لدينا مؤشر لتحديد وحصر حالات الخطورة فالمكلف التجاري الذي حصل على أعلى درجة يكون الأعلى في درجة الخطورة من الذي يليه في الدرجة والذي يليه أعلى في درجة الخطورة من الذي يليه في ذات التقرير وهكذا ومن هذا الترتيب المنطقي يمكن تحديد حالات الخطورة وهي التي حصلت على أعلى الدرجات في كل نشاط ومن خلال حصر حالات الخطورة يمكن تحديد عينة المكلفين الأولى بإجراء عملية التدقيق الضريبي على بياناتهم ويمكن اختيار المكلفين الذين حصلوا على درجة خطورة أكثر من ٦٠٠ من الألف في كل نشاط ليتم تدقيقهم ضمن عينة التدقيق السنوية أي يتم اختيار المكلفين الذين حصلوا على أعلى درجات الخطورة في كل نوع من أنواع النشاط من أجل إجراء عمليات التدقيق الضريبي عليهم ووفقاً للطاقة التدقيقية المتاحة.

نستنتج أن اعتماد وتفعيل نظام إدارة مخاطر الالتزام المؤتمت يقدم خدمة للإدارة الضريبية تكمن في تحديد للمكلفين الأكثر خطورة ليكونوا العينة السنوية الغير عشوائية والمدرسة التي سيتم إجراء عمليات تدقيق ضريبي سنوية عليهم.

وفيما يتعلق بكبار المكلفين في سورية فإن هذه الشريحة من المكلفين ملتزمة ضريبيا إلى حد كبير وليس هناك جدوى من إجراء عمليات تدقيق سنوية لبياناتهم الضريبية مما يبرر الحاجة للانتقال من طريقة التدقيق الشامل إلى طريقة التدقيق بالعينة وفق آلية تحديد وتصنيف للملفات التي ستخضع للتدقيق سنويا عبر اختيار عينة مدرسة هي عينة كبار المكلفين الأكثر خطورة أو الخطرين من ناحية الالتزام و يتم ذلك عن طريق اعتماد وتفعيل نظام إدارة مخاطر الالتزام يكون مؤتمتا و في ظل وجود مجموعة من العوامل^(١):

١. وجود دائرة للمعلومات المركزية ضمن مديرية الالتزام التابعة للهيئة العامة للضرائب والرسوم تتألف من شعبتين رئيسيتين هما شعبة المعلومات: تتولى جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم من مختلف الجهات بكافة الوسائل والطرق المتاحة وتوحيدها لبناء قاعدة البيانات المركزية وإصدار بطاقة المكلف السنوية وتزويد مديريات المالية في المحافظات بهذه البيانات وشعبة المتابعة التي تتولى مجموعة من المهام من بينها متابعة أعمال الاستقصاء عن المعلومات الموثقة حول الأوضاع المالية للمكلفين من كافة الجهات الرسمية وغير الرسمية ومراعاة تجديد هذه المعلومات بصورة دورية حسب الوقوعات الطارئة عليها.

٢. وجود دائرة لخدمات المكلفين ضمن مديرية خدمات المكلفين التابعة للهيئة العامة للضرائب والرسوم تتولى مجموعة من المهام من بينها رصد التزام المكلفين في تقديم البيانات الضريبية وتسديد الضرائب المترتبة على هذه البيانات و القيام بمسوحات إحصائية على المكلفين وتحليلها وإجراء أبحاث حول تحديد احتياجات المكلفين وتصميم البرامج التي تلبي هذه الاحتياجات.

٣. وجود دائرة لجان إعادة النظر ضمن الهيئة العامة للضرائب والرسوم من بين مهامها مسك سجل خاص يدون فيه كافة الوقوعات الجارية على أضابير التكاليف بالضرائب على الدخل ورسوم الانتقال الواردة إلى إدارة الهيئة، المعروضة أمام لجان إعادة النظر وحفظ نسخ أصلية عن كافة القرارات الصادرة عن لجان إعادة النظر والهيئة العامة للجان إعادة النظر و إعداد تقارير إحصائية دورية لكافة الاعتراضات أمام لجان إعادة النظر والقرارات الصادرة بشأنها و مسك سجل اسمي خاص بلجان الطعن لكل محافظة يدون

(١) النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم ،موقع وزارة المالية السورية، الرابط الإلكتروني، <http://www.syrianfinance.gov.sy/arabic/budget/organization-chart/223/3214/3216/3222.html> ، تاريخ

الدخول، ٦-٩-٢٠١٤.

فيه كافة الملاحظات وأرقام الكتب الصادرة المتعلقة بتلك الملاحظات وذلك عن التكاليف المعروضة أمام لجان إعادة النظر.

٤. وجود دائرة لمكافحة التهرب الضريبي ضمن الهيئة العامة للضرائب والرسوم من ضمن مهامها متابعة الشكاوي والإخباريات المتعلقة بمكافحة حالات التهرب الضريبي بالتنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي بالوزارة وتأمين مستلزمات التنسيق المباشر مع مديرية الاستعلام الضريبي بالوزارة لكشف مواطن التهرب الضريبي ومتابعة الإجراءات المتخذة بهذا الخصوص في الجهاز التنفيذي للهيئة و تلقي التقارير الدورية والاستثنائية من مكاتب المعلومات في مديريات المالية في المحافظات حول شكل وأساليب التهرب الضريبي للمهن والفعاليات المختلفة و إدارة وتطوير الأساليب المتبعة في ضبط حالات التهرب الضريبي بالتنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي بالوزارة و تأمين التبادل السريع والأمن للمعلومات المتعلقة بنشاط المكلفين مع مديرية الاستعلام الضريبي و إعداد التقارير الإحصائية الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي.

٥. وجود شعبة الدراسات وجمع المعلومات التابعة لدائرة الالتزام ضمن وحدات كبار المكلفين تتولى إجراء الدراسات حول رواج وركود المهن والفعاليات بشكل عام ، بالإضافة إلى الدراسات الخاصة بالمكلفين .

٦. وجود دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية ضمن وحدة كبار المكلفين تتولى مجموعة من المهام من بينها إنشاء ملف مركزي لكل مكلف.

أن وجود كل هذه الدوائر والشعب يفيد في بناء قاعدة بيانات لكبار المكلفين تتضمن العديد من البيانات والمعلومات التي تعتبر مادة أولية لنظام إدارة مخاطر الالتزام أذا ما أضيف لذلك وجود دائرة إدارة المخاطر ضمن مديرية الالتزام التابعة للهيئة العامة للضرائب والرسوم تتولى الإشراف على الشعب التالية:

(١) شعبة تحليل المخاطر: التي تتولى المهام التالية:

أ- إعداد الدراسات التمهيدية لتصنيف المكلفين بعد استطلاع رأي مديريات المالية المختصة والإشراف على سير أعمال التصنيف وإعداد القرارات والتوجيهات اللازمة بهذا الخصوص.

ب- دراسة وتحديد مواطن الفاقد الضريبي ووضع وسائل معالجته.

ت- دراسة وتحليل الأساليب والطرق المتبعة في التهرب الضريبي والمكتشفة خلال عملية تدقيق الملفات الضريبية.

ث- إعداد الخطط والبرامج والإجراءات اللازمة لتحديد المكلفين غير الملتزمين ومتابعة تنفيذها.

ج- دراسة أثر القضايا الطارئة على المطارح الضريبية واقتراح الحلول اللازمة لها لضمان حقوق الخزينة العامة.

(٢) شعبة معايير الخطورة : تتولى المهام التالية :

أ- دراسة وتحليل الإحصائيات المتعلقة بالتحقيقات والتحصيلات خلال السنة المالية الجارية ومقارنتها بالسنوات السابقة.

ب- وضع معايير نظام إدارة المخاطر وفقاً للدراسات والمقترحات المتعلقة بهذا الشأن.

ت- وضع إستراتيجية ومعايير انتقاء الملفات الخاضعة للتدقيق وفقاً لسياسة التدقيق المحددة.

ث- دراسة فاعلية برنامج نظام إدارة المخاطر المتبع وتصويب نقاط الخلل.

وبوجود مديرية معلوماتية ضمن الهيئة العامة للضرائب والرسوم وضمن مديريات المالية في المحافظات يمكن من خلالها إجراء عمليات الربط الشبكي اللازم بين الهيئة العامة للضرائب والرسوم ومديريات المالية ووحدات كبار المكلفين ووضع وإنشاء البرامج اللازمة لتفعيل نظام إدارة المخاطر حاسوبياً من خلال :

أ- برامج الربط الشبكي بين المديريات والشعب التي تقيد بتجميع البيانات عن المكلفين .

ب- قاعدة مركزية لكبار المكلفين ضمن الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

ت- برنامج إدخال معايير الخطورة ووضع مصفوفة للدرجات الخطورة .

وبوجود كل هذه العوامل يمكن اعتماد وتفعيل نظام إدارة مخاطر الالتزام الذي سيساعد الإدارة الضريبية السورية متمثلة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم في الانتقال من طريقة التدقيق الشامل المتبعة حالياً مع كبار المكلفين بما يشوبها من عيوب إلى طريقة التدقيق بالعينة عن طريق تحديد وتصنيف ملفات كبار المكلفين التي ستخضع للتدقيق سنوياً في وحدات كبار المكلفين في المحافظات السورية بالاعتماد على مخرجات نظام إدارة مخاطر الالتزام وفق ما يلي:

(١) بناء قاعدة بيانات مركزية لكبار المكلفين بالاعتماد على مصادر المعلومات المتاحة

(٢) تطبيق خطوات نظام إدارة المخاطر التي تفضي إلى تصنيف كبار المكلفين إلى

ثلاثة فئات رئيسية :

أ- مكلفين كبار خطرين.

ب- مكلفين كبار متوسطي الخطورة.

ت- مكلفين كبار آمنين.

(٣) تقوم مديرية الالتزام في الهيئة العامة للضرائب والرسوم بإعداد خطة سنوية للتدقيق

خاصة بكبار مكلفي كل محافظة سورية من خلال مقارنة الطاقة التدقيقية المتوفرة

(كادر مراقبي الدخل في كل وحدة من وحدات كبار المكلفين في كل محافظة) لديها

مع عدد الملفات الخطرة ومتوسطة الخطورة العائدة لمكلفي تلك المحافظة وتخلص

إلى عدد التكاليف التي ستدقق سنوياً من النوعين في وحدة كبار المكلفين في المحافظة المعنية .

(٤) بعد أن يتم إعداد الخطة العددية ترسل لكل وحدة في كل محافظة خططها التفصيلية موضحة بها أسماء المكلفين المطلوب فحصها حيث تحول ملفات المكلفين الخطرين إلى شعبة التدقيق الميداني ضمن دائرة التزام الوحدة وتحول ملفات المكلفين متوسطي الخطورة إلى شعبة التدقيق المكتبي ضمن نفس الدائرة لإجراء عمليات تدقيق مكتبي عليها بينما تمر ملفات المكلفين الآمنين دون عمليات تدقيق ضريبي عليها ويجب أن ترسل الخطة إلى كل وحدة من خلال شبكة ربط تجمع الهيئة بوحدات كبار المكلفين في المحافظات السورية.

أن اعتماد نظام إدارة مخاطر الالتزام بهذه الطريقة سيؤدي إلى النتائج التالية :

١. الانتقال من طريقة التدقيق الشامل إلى طريق التدقيق بالعينة عبر اختيار عينة سنوية غير عشوائية مدروسة بالاعتماد على معايير خطورة نظام إدارة مخاطر الالتزام .

٢. تفادي عيوب طريقة التدقيق الشامل.

٣. تكييف الموارد المتاحة من مراقبي دخل ومدققين ضريبيين مع مستوى الخطر بحيث تتحقق الاستفادة القصوى من هذه الموارد فيتم تركيز جهود وحدات كبار المكلفين على التدقيق في التكاليف الأكثر خطورة من قبل مراقبي الدخل والمدققين الأكفاء.

٤. رفع مستوى الثقة بين الإدارة الضريبية السورية وشريحة كبار المكلفين من خلال عدم تدقيق ملفات كبار المكلفين الذين تم تصنيفهم في عداد المكلفين الآمنين .

خامساً - تأثير طريقة التدقيق المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين:

لا تراعي طريقة التدقيق الشامل خصوصية ملفات كبار المكلفين (أهميتها، حجمها، مدى خطورتها) وبالتالي لا تشجعهم على الالتزام الضريبي الطوعي كونها تخضع جميع المكلفين لعملية التدقيق ويستوي في ذلك الملتزم بتقديم بيانات صحيحة وغير الملتزم بذلك وبالتالي فهي تركز على الكم دون الاهتمام بمستوى جودة عملية التدقيق يضاف الى ذلك أن تدقيق جميع الملفات الضريبية لكبار المكلفين سيؤدي الى زيادة أعباء التدقيق على مدققي وحدات كبار المكلفين وفي ظل محدودية طاقة مراقبي الدخل سيؤدي ذلك الى التأخر في تدقيق جميع الملفات سنوياً يترافق ذلك مع عدم توفر الوقت الكافي لمراقب الدخل لتدقيق الملفات المكلف بها بالشكل المطلوب مما سيؤثر بالنتيجة على جودة عملية التدقيق وبالتالي فان تراكم المستحقات الضريبية لدى كبار المكلفين لفترات طويلة نتيجة إتباع طريقة التدقيق الشامل وبالتالي تأخر عملية التدقيق لعدد من السنوات سيؤدي الى صعوبة وانخفاض جدوى تحصيل الضريبة مما يجعل من هذه الطريقة غير ملائمة لكبار المكلفين في حين تعتبر طريقة التدقيق الانتقائي أكثر ملائمة كونها

تركز على حالات عدم الالتزام وبالتالي على الكيف وليس الكم فتخفف من العبء التدقيقي عن كاهل مراقبي الدخل وتساهم في زيادة جودة عملية التدقيق وتخفف أيضا من العبء الإداري على عمل وحدات كبار المكلفين يضاف الى ذلك أنها تساعد في زيادة الثقة بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية كونها تميز بين المكلف الملتزم ضريبيا والمكلف غير الملتزم .

أن طريقة التدقيق المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في تدقيق ملفات كبار المكلفين هي نتاج أسلوب التقدير المعتمد في التشريع الضريبي المطبق فلا يمكن للإدارة الضريبية أن تتبع طريقة التدقيق الانتقائي مع كبار المكلفين دون وجود نص تشريعي يسمح لها بذلك من هنا أيضا يتضح دور أسلوب تقدير الدخل المعتمد في التشريع الضريبي المطبق على كبار المكلفين في تحديد طريقة التدقيق التي ستتبعها الإدارة الضريبية في تدقيق ملفاتهم الضريبية سنويا وبالتالي يؤثر أسلوب تقدير الدخل من خلال طريقة التدقيق المتبعة في تحديد وتصنيف الملفات الضريبية لكبار المكلفين التي ستخضع لعملية التدقيق الضريبي سنويا والتي تعتبر الآلية الأولى من آليات تدقيق الملفات الضريبية لكبار المكلفين فوجود واعتماد أسلوب التقدير الذاتي للدخل ستتبع الإدارة الضريبية طريقة التدقيق الانتقائي وبالتالي سيكون هناك تحديد وتصنيف للملفات الضريبية لكبار المكلفين التي ستخضع للتدقيق سنويا ومن خلال اعتماد وتفعيل نظام إدارة مخاطر الالتزام المؤتمت سيتم فرز كبار المكلفين الى مكلفين خطرين وغير خطرين وبالتالي إجراء عملية التدقيق السنوية على الملفات الضريبية للمكلفين الخطرين بما يحقق الربط بين الالتزام الضريبي للمكلف وعملية التدقيق لملفه الضريبي بالإضافة الى تحقيق جميع مزايا طريقة التدقيق الانتقائي التي تعتبر ترجمة فعلية لأسلوب التقدير الذاتي للدخل

المبحث الثالث

أساليب إسناد الملفات الضريبية الى المدققين الضريبيين

أولاً - مفهوم وأنواع أساليب إسناد الملفات الضريبية الى المدققين الضريبيين:

يقصد بأسلوب إسناد الملفات الضريبية على المدققين الضريبيين قيام الإدارة الضريبية بإجراء عملية التدقيق الضريبي للكشف الضريبي المقدم من قبل المكلف أو للملف الضريبي للمكلف بما يتضمنه من كشوف ضريبية تتعلق بضرائبه من قبل مدقق ضريبي واحد وبالتالي استخدام الأسلوب الفردي في الإسناد أو من قبل مجموعة من المدققين عبر تشكيل وتكوين ما يسمى بمجموعات الفحص والمراجعة الضريبية التي تتولى تدقيق الكشف أو الملف الضريبي كفريق عمل واحد وبالتالي استخدام الأسلوب الجماعي في الإسناد ويعتبر الأسلوب الأول هو الغالب في حين يتم استخدام الأسلوب الثاني :

١. لبعض الحالات الخاصة التي ترى الإدارة الضريبية ضرورة إجراء عملية التدقيق عليها باستخدام أكثر من مدقق واحد بعد إتاحة التشريع الضريبي لها ذلك كمثال على ذلك ما تضمنته المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لعام ٢٠١٤ ضمن الفقرة (ب) حيث نصت على تأليف لجنة من ثلاثة مدققين للقيام بأعمال التدقيق أو التقدير وللبت في أي مسائل يحيلها المدير إليها إذا رأى أن مصلحة العمل تقتضي ذلك وتصدر اللجنة قرارها بالأكثرية ويعتبر القرار الصادر عن اللجنة قراراً صادراً عن المدقق بمقتضى أحكام هذا القانون^(١).

٢. لبعض فئات المجتمع الضريبي نتيجة خصوصية ملفاتهم ومثال على ذلك ما تقوم به الإدارة الضريبية المصرية عند إجراء عملية التدقيق للعينة المختارة من ملفات كبار الممولين ضمن مركز كبار الممولين في مصر حيث يقوم مدير عام إدارة الفحص والتدقيق الضريبي بالاشتراك مع مدير الفحص بتكوين مجموعات عمل من الفاحصين ذو خبرات في الأنشطة المختلفة ومن ثم يقوم مدير الفحص بتقسيم خطة الفحص إلى خطط ربع سنوية و بتوزيع الملفات على المراجعين (المراجع مدقق مسؤول عن أكثر من فريق عمل واحد) كل في اختصاصه ليقوم المراجع بتوزيع ملفات الخطة على مجموعات العمل بما يتناسب مع الخبرات المطلوبة ثم يقوم بتوزيع ملفات الخطة على مأموري الفحص داخل كل مجموعة نتيجة لخصوصية ملفات كبار المكلفين من حيث الحجم وتشعب الأعمال^(٢).

(١) الفقرة (ب) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٣٤ لعام ٢٠١٤.

(٢) وزارة المالية المصرية، مركز كبار الممولين، إدارة الإجراءات وتقييم الأداء، "فحص شركات الأموال"، مرجع سبق ذكره.

ونظراً لكون بيئة العمل الضريبي تعد مجالاً جاذباً للفساد الإداري، بمعناه الذي حدده البنك الدولي (إساءة استخدام الوظيفة العامة لتحقيق منافع خاصة) نظراً للسلطات التقديرية الواسعة التي تمنح لموظف الإدارة الضريبية، أيّاً كان مستواه، وما يترتب على هذه السلطة من تحميل الغير (المكلف) بأعباء مالية، يمكن تخفيضها بصورة غير مشروعة عن طريق إغواء موظف الإدارة الضريبية بالرشوة، في ظل التواصل المنفرد لموظف الضريبة مع المكلف، مما يعنى التفرد بقرار تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي فقدان خزانة الدولة الكثير من مواردها بصورة تهرب ضريبي نتيجة لذلك^(١) ولكون عملية التدقيق الضريبي تكتنفها العديد من المخاطر يأتي في مقدمتها مخاطر التقدير والحكم الشخصي للمدقق الضريبي^(٢) يفضل دائماً استخدام الأسلوب الجماعي في عملية التدقيق إذا ما أتيح للإدارة الضريبية ذلك .

ثانياً- أهمية استخدام أسلوب الإسناد الجماعي ضمن وحدات كبار المكلفين في سورية:

فيما يتعلق بالبيئة الضريبية السورية هناك فساد ضريبي قديم ضمن الإدارة الضريبية السورية إلا أنه تفاقم منذ بداية عقد التسعينيات وإن من أهم أسباب هذا التفاقم ظهور خطة انجاز التراكم الضريبي والتي أدت إلى معالجات هزيلة للتكليف الضريبي وظهور العشوائية والاعتباطية فيه بالإضافة إلى انعدام الإدارة الحقيقية من قبل المسؤولين والهيئات والجهات الرسمية المعنية بتطبيق القوانين والقرارات وانعدام المحاسبة والمتابعة والرقابة حتى أعلى المستويات هذا بالإضافة إلى قدم التشريعات الضريبية وتعدد التفسيرات وعدم وضوحها حتى بعد صدور قانون الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وجملة التشريعات والقوانين الضريبية الأخرى التي كانت مجرد صياغة أخرى للمراسيم والقوانين الأخرى^(٣).

وباعتبار أن مراقب الدخل جزء من الإدارة الضريبية السورية التي تعاني من وجود فساد ضريبي وبوجود الخلل في نظام تعويضات مراقبي الدخل ومدققي التكاليف الضريبية^(٤) بالإضافة إلى

(١) انظر في هذا الصدد:

Gheryl W. Gray and Daniel Kaufmann Corruption and development , PRE Monte
40 World Bank , Washington D., 1998

سرحان، عرفات صدام، "دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية"، مرجع سبق ذكره، ص ١٥٠.

(٢) قابيل ، الباز فوزي ، "دراسة استكشافية لاشتقاق عناصر البناء الفكري لنظرية الخطر بغرض تحقيق فعالية الأداء الضريبي في مصر"، ص ١٠.

(٣) الهندي، فاطمة أحمد، "السياسة الضريبية في سورية وأثرها في الإيرادات الضريبية خلال الفترة (١٩٩٠ - ٢٠١٠)"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٢، ص ١٣٥-١٣٦.

(٤) الضابط، مدين إبراهيم ، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضريبة على الدخل في سورية"، مرجع سبق ذكره، ص ٣٦٣.

وجود ثغرات في قانون ضريبة الدخل التشريعية وإدارية^(١) مع وجود آلية تدقيق تعتمد على إسناد الملفات الضريبية إلى مراقبي الدخل بشكل إفرادي والتي منها ملفات كبار المكلفين بما تتمتع به هذه الملفات من خصوصية يأتي في مقدمتها أن مبلغ الضريبة الناتج عنها كبير نظراً لكبر مبلغ الأرباح المرافق لحجم الأعمال الضخم مقارنة بباقي فئات المكلفين والتي قد يسعى المكلف إلى تخفيضها بالتواطؤ مع مراقب الدخل كل ذلك قد يجعل مراقب الدخل يقع فريسة لذوى المآرب الشخصية من كبار المكلفين عن طريق الرشوة وغيرها وبالتالي يكمن الحل عن طريق تكوين مجموعات الفحص والمراجعة الضريبية التي تتألف من أكثر من مراقب دخل واحد تكون مسؤولة عن تدقيق الملف الضريبي الخاص بالمكلف وهذا ما أكدته إحدى الدراسات التي رأت أن عدم انفراد الفاحص الضريبي بالعمل يؤدي إلى قطع السبيل أمام فاحصي الضرائب المنحرفين ومن جهة أخرى يبعد الشبهة عن الفاحصين ذوي السلوك السليم^(٢).

إن كبر حجم أعمال كبار المكلفين وتشعبها يرافقه ضخامة في عدد العمليات المحاسبية وبالتالي ضخامة في القيود والمستندات المؤيدة لهذه القيود بالإضافة إلى احتمالية خضوع المكلف إلى أكثر من ضريبة دخل واحدة كضريبة الأرباح الحقيقية وضريبة الرواتب والأجور وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة... الخ من ضرائب الدخل مما يجعل عملية التدقيق الضريبي تحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مراقب الدخل ونظراً لضيق الوقت الذي تعاني منه عمليات التدقيق الضريبي حيث يطلب من مراقب الدخل انجاز ثلاثة أو أربعة تكاليف ضريبية شهرياً فإن ذلك يؤدي إلى عدم انجاز عمليات التدقيق بمستوى عال من الجودة وهذا يمكن حله عن طريق إسناد ملفات كبار المكلفين إلى أكثر من مراقب دخل واحد عن طريق اعتماد و تكوين مجموعات التدقيق الضريبية والتي تؤدي أيضاً إلى السرعة في انجاز عملية التدقيق وهذا ما أكدته أحد الباحثين أن تطوير إجراءات التدقيق الضريبي يتم من خلال استحداث أساليب جديدة لتطوير عملية التدقيق الضريبي، بهدف تعظيم حصيلة الدولة من الضرائب ليس عن طريق فرض ضرائب جديدة ، وإنما عن طريق تحسين وتطوير أساليب التدقيق الضريبي لعمليات التحاسب للأوعية الضريبية، والتي منها اللجوء إلى التدقيق الضريبي الجماعي حيث أن تقسيم العمل على أساس جماعي سوف يؤدي إلى إنجاز عدد حالات أكثر للفحص والتدقيق وبتكلفة أقل^(٣).

(١) الهندي، فاطمة أحمد ، "السياسة الضريبية في سورية وأثرها في الإيرادات الضريبية خلال الفترة (١٩٩٠-٢٠١٠)"، مرجع سبق ذكره، ص ٤٩.

(٢) الصباغ، احمد عبد المولى، "إطار مقترح لتطوير الفحص الضريبي"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد ١٩٩٢، ٢٢، ص ١٤.

(٣) سرحان، عرفات صدام ، "دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية"، مرجع سبق ذكره، ص ١٥٠.

بالإضافة إلى ذلك فإن إتباع الإدارة الضريبية المسؤولة عن تدقيق التكاليف الضريبية لكبار المكلفين ممثلة بوحدة كبار المكلفين لآلية جديدة في إسناد التكاليف الضريبية على مراقبي الدخل تعتمد على إسناد التكاليف إلى أكثر من مراقب واحد أي اعتماد مبدأ المشاركة من قبل أكثر من مراقب دخل واحد في انجاز الملف الضريبي سيساعدها في تطوير إجراءات واليات التدقيق وهذا ما أكدته احد الدراسات التي رأت أنه يمكن للإدارة الضريبية تطوير إجراءات التدقيق الضريبي، من خلال تكوين مجموعات الفحص والتدقيق الضريبية، وذلك من خلال التحول من الأسلوب الفردي للتدقيق إلى أسلوب الفحص والتدقيق الجماعي، وذلك بإتباع مبدأ المشاركة في العمل وطبقاً لذلك يتم توزيع عمليات التدقيق على مجموعة من المدققين^(١) وفي ظل هذه الآلية يتم تحديد مهام كل مراقب دخل بالقيام بمراجعة جزء من حسابات المكلف، وهكذا توزع المهام على كل مراقب دخل بالمجموعة ويتم تجميع مجهود كل مراقبي الدخل في النهاية، لإعداد تقرير مشترك لمجموعة الفحص والتدقيق وأسلوب المشاركة هذا يساعد في تولد أفكار جديدة نتيجة لأن الأفكار التي يقدمها أحد الفاحصين سوف تقدر زناد تفكير الآخرين إلى حد يجعل تفاعلات المجموعة تتمخض عن قرارات لم يكن في مقدور أحد الأعضاء أن يصل إليها بمفرده^(٢).

من ناحية أخرى ونظراً لكون أعمال كبار المكلفين ضمن البيئة السورية تنتزع بين أعمال تجارية وصناعية وخدمية فأن اعتماد مجموعات التدقيق يمكن أيضاً أن يساعد في زيادة التخصص عن طريق إسناد تكاليف مكلفي قطاع معين إلى مجموعات من مراقبي الدخل اتبعت دورات أو مارست عمليات تدقيق لمكلفين من هذا القطاع ولديها خبرة أكثر من غيرهم من بقية المراقبين مما يجعل عمليات التدقيق تتم بكفاءة وفاعلية أكبر يضاف إلى كل ذلك أن عملية التدقيق باستخدام أكثر من مراقب دخل واحد ستجعل من تقرير الفحص أكثر إقناعاً للمكلف عنه في حالة وجود مراقب دخل واحد مسؤول عن انجاز عملية التدقيق وهذا أيضاً ما أكدته احد الباحثين الذي رأى أن وجود أكثر من توقيع على تقارير الفحص يجعله أكثر إقناعاً للمكلف عنه في حالة وجود توقيع مدقق واحد فقط^(٣).

(١) Demery , Paul, , "Expect More State Tax audits" Practical – Accountant . Jan 2009, V29n1, pp. 28-33

(٢) راهي، عبد الرحيم خلف، العدناني، محمد هادي ، " استخدام الأساليب الإحصائية في تطوير الفحص الضريبي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد ٢٠٠٧، ٦٦، ص ٣.

(٣) راهي، عبد الرحيم خلف، العدناني، محمد هادي ، " استخدام الأساليب الإحصائية في تطوير الفحص الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص ٣.

ثالثاً- تأثير أسلوب إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل في عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين.

إن إتباع وحدة كبار المكلفين لآلية جديدة تعتمد على تكوين مجموعات الفحص والتدقيق الضريبية وإسناد ملفات كبار المكلفين إليها سيجعلها أكثر ملائمة كونها ستحقق المزايا الإضافية التالية كما يراها الباحث :

١. إن إتباع أسلوب التدقيق الجماعي سيعطي الفرصة لمراقبي الدخل الجدد ضمن وحدات كبار المكلفين في اكتساب خبرات ومهارات التدقيق عن طريق العمل مع مراقبي دخل قدامى (ضمن نفس الوحدة) أكثر خبرة ضمن مجموعة عمل واحدة مما سيجعل من عملية التدقيق أكثر جودة وفاعلية فيما لو تم انجاز العمل من قبل هؤلاء المراقبين الجدد بمفردهم .

٢. تتيح الفرصة لتطوير إمكانيات مراقبي الدخل ضمن المجموعة الواحدة عبر الاستفادة من طريقة التفكير والعمل الجماعي .

٣. تساعد في إعطاء الاهتمام بالتكليف أكثر من لو تمت عملية التدقيق بشكل إفرادي .

٤. تساعد على تعميق وترسيخ مبدأ التخصص في مجال التدقيق الضريبي عبر التخصص بانجاز أضاير وملفات كبار المكلفين بحسب الأنشطة وأحيانا حسب المهن والفعاليات ضمن النشاط الواحد .

٥. تساعد في زيادة سرعة انجاز الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق.

كل ذلك سيجعل من عملية تشكيل مجموعات تدقيق مرتبطة بالتخصص وإسناد تكاليف كبار المكلفين إليها وبالتالي استخدام واعتماد أسلوب الإسناد الجماعي أكثر ملائمة لهذه الشريحة المهمة من المكلفين ولعمليات تدقيق تكاليفهم الضريبية من خلال أن العمل الجماعي أفضل من العمل الفردي وخاصة عندما يكون مدعماً بالتخصص مما سيؤدي بالمحصلة إلى رفع جودة أعمال التدقيق الضريبي لهذه الشريحة المهمة من المكلفين وسيؤثر إيجاباً في تحسين عملية التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين.

أما في حال الاستمرار في إتباع أسلوب الإسناد الفردي مع كبار المكلفين يعني الاستمرار بتفرد مراقب الدخل بالملف الضريبي بما يرافقه من التأخر في انجاز الملف نتيجة كبر حجم العمليات ومن إمكانية التعرض للعديد من المخاطر والتي من أهمها مخاطر التقدير والحكم الشخصي ومخاطر عدم الكفاءة المهنية والتي قد تؤدي إلى الإضرار بالمكلف أو بالخزينة على حد سواء وبالتالي سيكون تأثير الأسلوب الفردي سلبي مع شريحة كبار المكلفين .

المبحث الرابع

كفاءة المدقق الضريبي المهنية

أولاً- مفهوم كفاءة المدقق الضريبي المهنية :

الكفاءة تعبير يدل على المهارات العلمية التي يتولد عنها خلق القيمة، فهي تركيبة من المعارف و المهارات والخبرة والسلوكيات التي تمارس في إطار محدد، وتنتم ملاحظتها من خلال العمل الميداني، والذي يعطي لها صفة القبول، ومن ثم فانه يرجع للمؤسسة تحديدها و تقويمها و قبولها و تطويرها.^(١) لذلك فان الكفاءة هي توليفة من المعارف أو الموارد المتمثلة في^(٢) :

١. **المعارف النظرية:** وتوافق مجموع مهكل من المعلومات المتقاربة والمتكاملة في إطار

مرجعي تسمح للمؤسسة أو الفرد بالقيام بأنشطته في سياق خاص.

٢. **المعارف العملية (الممارسات):** هي القدرة على تسيير وإدارة عمل بطريقة ملموسة وفق عملية أو أهداف معروفة مسبقاً، والمعارف العملية لا تقصي المعارف النظرية، لكن لا تحتاج إليها بالضرورة، وتتكون المعارف العملية بالتجربة.

٣. **المعارف السلوكية:** وتمثل مجموع القدرات الضرورية لمعرفة التعامل أو التحرك في وسط مهني معين وتشمل السلوك ، الهوية، الإدارة، التحفيز...الخ.

حيث تتجمع الأبعاد الثلاثة السابقة للكفاءة في تنسيق ديناميكي مكيف ضمن متطلبات ووضعية محددة للوصول إلى أداء متميز يمكن من القول أن الفرد أو المؤسسة تمتلك كفاءة في ذلك المجال.

وتعرف الكفاءة بأنها : " القدرة على تنفيذ مجموعة مهام محددة،وهي قابلة للقياس والملاحظة في النشاط ، وبشكل أوسع الكفاءة هي استعداد لتجديد وتجميع ووضع الموارد (المعارف، المعارف العملية، معارف التحلي) في العمل، والكفاءة لا تظهر إلا أثناء العمل" ^(٣) ، وتعرف أيضاً بأنها : "هي أخذ المبادرة وتأكيد مسؤولية الفرد تجاه المشاكل والأحداث التي تواجهه ضمن الوضعيات المهنية"^(٤) وتعرف كذلك بأنها : تمثل توليفة من الموارد الباطنية والظاهرية التي يمتلكها الفرد

(١) احمد، مصنوعة ، "تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التأميني"،الملتقى الدولي السابع حول: "الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير - تجارب الدول -"،جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير. يومي ٣-٤ ديسمبر ٢٠١٢.

(٢) منصوري، كمال ، صولح، سماح، "تسيير الكفاءات: الإطار المفاهيمي والمجالات الكبرى"،مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ،العدد ٢٠١٠،٧،ص٥١.

(3) Luc Boyer, Noël Equilbey, Organisation : théories et applications, éditions d'organisation Paris, 2003, p246.

(4)Philippe Zarifian, Le modèle de la compétence, éditions liaisons, Paris, 2001, p

وتتمثل في القدرات والمعارف والاستطاعات والمعرفة العملية والسلوكيات والقيم الاجتماعية التي يمكن أن تظهر أثناء العمل وعلى المؤسسة البحث واكتشاف الكفاءات الفردية ومعرفة أساليب تطويرها لأن للكفاءة جزء ظاهر (قدرات ظاهرة) وآخر مخفي^(١) كما تعرف الكفاءة أيضاً بأنها : "مدى تحقيق الأهداف وبالتالي فهي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة"^(٢). وكنتيجة لتلك التعريفات يرى الباحث أن كفاءة المدقق الضريبي في عمله تتمثل في المعارف النظرية التي تتعلق بأمور المحاسبة بشكل عام والمحاسبة الضريبية بشكل خاص وأصول المراجعة والتدقيق بشكل عام والمراجعة والتدقيق الضريبي بشكل خاص والمعرفة الكافية بالتشريعات الضريبية والقوانين المتصلة بها كافة بالإضافة إلى ثقافة عامة واسعة في الأمور المختلفة تعينه في عمله وبناء شخصيته بما يعزز من ثقته بنفسه وثقة المكلفين والموظفين بقدراته والمعارف العملية التي اكتسبها نتيجة عمله المهني كمدقق ضريبي والتي تمكنه من اكتشاف وسائل وأساليب التلاعب والتحايل والغش التي قد يرجع إليها المكلف للإفلات من أداء دين الضريبة وتملكه الكافي لطرق التحقق والكشف عنها والمقدرة في الاستنتاج والربط بين الأحداث والوصول إلى نتائج فنية قيمة للحكم النهائي الصادق على العمل المنجز الخاضع للتدقيق وفي السلوكيات والقيم الاجتماعية التي يمكن أن تظهر أثناء العمل والتي تدل على شخصية قوية في استقلالته وحياديته العملية وعلى الصبر في التعامل ضمن عمله التدقيقي وعلى النزاهة والأمانة والإخلاص لوظيفته وتقديره للمسؤولية الملقاة على عاتقه وحرصه على المصلحة العامة خلال قيامه بأداء مهمته الرسمية وعدم استغلال وظيفته لتحقيق مكاسب شخصية لما في ذلك من خيانة للمبادئ التي يحملها الموظف الحكومي في حمايته للأموال العامة والقدرة على استخدام المهارات والمعارف العلمية والعملية المكتسبة في بيان رأيه وتقديمه بأية طريقة للمعنيين به و في مساعدة الإدارة الضريبية في ممارسة حقها في الفحص والتدقيق الضريبي لبيانات المكلفين وإقراراتهم الضريبية.

ثانياً- العلاقة بين كفاءة المدقق الضريبي المهنية وكفاءة الإدارة والنظام الضريبي:

تعتبر الإدارة الضريبية أحد أطراف العلاقة الضريبية حيث يقع عليها دور كبير ومهم في تحصيل الضريبة وجبايتها وتوريدها الى الخزينة العامة الدولة ولكي تستطيع تنفيذ المهام الموكلة إليها منحها التشريعات الضريبية صلاحيات وحقوق واسعة تسهل تنفيذ عملها بما يؤمن السرعة والدقة في التنفيذ وهذه الصلاحية تمنح الإدارة الضريبية عدداً من الحقوق من أهمها حق الفحص والتدقيق حيث تمنح التشريعات الضريبية هذا الحق للإدارات الضريبية حرصاً على حقوق

(١) منصوري، كمال ، صولح، سماح، "تسيير الكفاءات: الإطار المفاهيمي والمجالات الكبرى"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد ٢٠١٠، ٧، ص ٥١.

(٢) مزهودة، عبد المليك ، "الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، نوفمبر ٢٠٠١، ص ٨٧.

الخزينة العامة من التهرب الضريبي وفي سبيل الوصول الى الالتزامات الحقيقية للمكلفين وبالتالي تمنح الإدارة الضريبية حق اتخاذ كافة الإجراءات والوسائل للتأكد من صحة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لذلك فقد منحت الإدارة الضريبية سلطات وحقوق واسعة لموظفيها وبالأخص المدققين الضريبيين مثل سلطات الفحص والتدقيق الضريبي التي يقوم بها هؤلاء المدققون حيث يقوم المدقق الضريبي بدوره في التأكد من صحة المعلومات والإقرارات والبيانات الضريبية المقدمة من المكلف وبالتالي فإن ضعف كفاءة الادارة الضريبية والتي تعد السلطة أو الجهة التنفيذية صاحبة الاختصاص في حصر إيرادات المكلفين ومن ثم فحص وتدقيق بياناتهم المقدمة إليها وتحديد الأرباح الحقيقية الخاضعة للضريبة ومن ثم فرض الضريبة على هذه الأرباح وعجزها عن الكشف عن وسائل التهرب التي قد يسلكها المكلف في سبيل التخلص من أداء جزء أو كامل الضريبة المفروضة عليه يعدّ من الأسباب المهمة التي تحفز المكلفين على التهرب من أداء دين الضريبة المفروض عليهم تجاه الخزينة العامة للدولة^(١)، ومن أهم أسباب ضعف أي أسلوب تدقيق تنتهجه هذه الإدارة وبالتالي ضعف أي آليات مرافقة لهذا الأسلوب والتي يتم من خلالها إجراء عمليات الفحص والتدقيق الضريبي لبيانات المكلفين .

إن شعور المكلف بعدم كفاءة الإدارة الضريبية أو قلة خبرة وكفاءة موظفيها المختصين بأمور الفحص والمراجعة الضريبية لبياناته وعجزها عن ملاحقة الدخول التي يتمكن المكلف من تهريبها كلها أو جزء منها في سنة معينة من شأنه أن يشجعه على انتهاج هذا السلوك الخاطئ في السنوات اللاحقة طالما وجد التهرب سلوكا سهلا فالنظام الضريبي الكفاء والمتطور في أي بلد كان يعتمد اعتماداً كلياً وبشكل رئيسي على مدى قدرة وكفاءة الأجهزة الإدارية من أجل تحقيق أهداف ذلك النظام لأن كل تشريع مالي يعتمد في تطبيقه ومن ثم تحقيق الأهداف المتوخاة من تشريعه على قدرة وكفاءة الجهة أو الإدارة أو السلطة التي تتولى التنفيذ من خلال قدرة وكفاءة كوادرها بشكل عام فالتشريع الضريبي والسلطة التي تتولى تنفيذه وهي الإدارة الضريبية الممثلة للسلطة المالية يكملان بعضهما البعض في هذا المجال وهنا لا بد من السعي دائما لزيادة كفاءة وقدرة موظفي الإدارة الضريبية^(٢) وبالأخص المدققين الضريبيين التابعين لهذه الإدارة.

(١) صبار، معتز علي ، "التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته"، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، المجلد الثاني، العدد الثاني، ٢٠٠٩، ص ٣٣٣.

(٢) صبار، معتز علي ، "التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته"، مرجع سبق ذكره، ص ٣٣٣-٣٣٤.

ثالثاً- العوامل التي تؤدي إلى رفع كفاءة المدقق الضريبي المهنية:

(١) وضع نظام سليم لتعيين المدققين الضريبيين:

أن رفع كفاءة المدققين الضريبيين تبدأ من وضع نظام سليم من قبل الإدارة الضريبية لاختيار وتعيين المدققين الضريبيين الذين سيتولون عمليات تدقيق الملفات الضريبية يتم بموجبه اختيار عناصر شابة تكون قد أتمت مراحل تعليمية متقدمة في مجال المحاسبة والمراجعة كشرط أساسي لمن سيتقدم لأي مسابقة تعيين يتم بموجبه اختيار مدققين ضريبيين ومن ثم إجراء العديد من الاختبارات التحريرية والشخصية للمتقدمين في مجالات التشريع الضريبي المعتمد،مراجعة الحسابات ،معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ،المحاسبة الضريبية ...الخ من المعارف النظرية التي يفترض بمن سيشغل وظيفة مدقق ضريبي امتلاكها فلا بد أن يكون المدقق الضريبي ملماً إماماً كافياً بجميع القواعد والمبادئ المحاسبية التي يمكن عن طريقها الوصول إلى الربح من الناحية المحاسبية، والتي ستكون بلا شك القاعدة الأساسية التي ينطلق منها لتحديد الربح الضريبي، وفي هذه الحالة يجب ألا يقل دراية وخبرة ومعرفة بتلك النواحي شأنه في ذلك شأن المحاسب والمراجع الخارجي.

وفيما يتعلق بالبيئة السورية يوجد الآن نظام يتم بموجبه الحصول على شهادة محاسب قانوني وممارسة المهنة بعد النجاح في اختبار تحريري يضم أسئلة في المواد ذات الاختصاص وبعد إتمام فترة تدريبية مدتها عامان يقدم في نهايتها مشروع عمل يثبت به جدارته كمحاسب قانوني قبل مزاوله المهنة بشكل رسمي لذلك لابد من وضع نظام مشابه لاختيار مراقبي الدخل ضمن وحدات كبار المكلفين حيث لاحظ الباحث أن عملية اختيار وتعيين مراقبي الدخل الجدد في سورية ومن بينهم من يمارس عمله ضمن وحدات كبار المكلفين لا تتم على أسس علمية صحيحة وسليمة لاختيار الموظف المناسب لشغل وظيفة مراقب دخل حيث لا يتم إجراء الاختبارات اللازمة والطرق الصحيحة والمسابقات والمقابلات الشخصية عند اختيار واستقطاب من سيمارس وظيفته كمراقب دخل يضاف إلى ذلك عدم وجود أي معايير أو قواعد أو مواد قانونية تحدد المؤهل العلمي المطلوب لمن سيشغل وظيفة مراقب دخل وإنما يتم ذلك عبر مسابقة عامة يتم من خلالها تعيين موظفين لكافة أقسام وفروع الإدارة الضريبية السورية والجهات التابعة لها ومن بينهم من يفرز ليمارس مهامه كمراقب دخل بعد إجراء دورة تدريبية نظرية تدعى دورة مراقب دخل يفترض أن تكون المعلومات التي تعطى بها من ضمن مواد اختبارات التعيين أصلاً لذلك يجب على الإدارة الضريبية السورية ممثلة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم عند اختيار وتعيين مراقبي الدخل بشكل عام ومراقبي دخل وحدات كبار المكلفين بشكل خاص التأكد من توافر المواصفات العلمية والأخلاقية والذهنية والاجتماعية المطلوبة في المرشحين لشغل هذه الوظائف، وتصميم وإجراء المسابقات والاختبارات اللازمة على أسس علمية صحيحة والحيلولة

دون تدخل أصحاب النفوذ في التعيينات أو التأثير على نتائج الاختبارات حيث تعاني الإدارة الضريبية السورية من هذه المشكلة عند إجراء مسابقات توظيف.

(٢) رفع معدل التدريب النظري والعملي للمدقق الضريبي :

أن للتدريب أهمية كبيرة تأتي من كونه عنصراً حيوياً لبناء الخبرات والمهارات للعاملين على مختلف مستوياتهم فالتدريب له مردود ايجابي على الفرد والمنظمة والدولة والتدريب أيضا يزود الفرد بالمهارات والمعلومات التي تعينه على أداء عمله بالأسلوب المناسب مما يعود عليه بالفوائد المادية والحوافز المعنوية لذا يعتبر أداة من أدوات التنمية التي تهدف إلى تحسين السلوك وتطوير المهارات وتغييرها للأفضل لدى العاملين ورفع كفاءة الادعاء وتحسينه^(١) ويعرف التدريب بأنه : عملية منظمة مستمرة ترمي إلى تزويد الموارد البشرية في المنظمة بمعارف ومهارات واتجاهات ايجابية أي أنه يرمي إلى تحسين أداء تلك الموارد البشرية في العمل ليكون أداء فعال^(٢). ويعرفه أيضاً بأنه : نشاط إداري، مخطط، متكامل مستمر، هادف، يسعى إلى اكتساب المعرفة وتنمية وصقل المهارات وتغيير الاتجاهات والسلوك للفرد والجماعة لجعلهم أكثر معرفة وقدرة على أداء المهام المطلوبة بكفاءة وفعالية وإبداع^(٣). ويربط بالكفاءة من خلال تعريفه بأنه : عبارة عن جهود يتم تخطيطها بشكل مسبق يهدف إلى رفع كفاءة الفرد عن طريق زيادة معارفه وتنمية مهاراته وتغيير اتجاهاته وذلك حتى يتمكن من أداء عمله بالمستوى المطلوب من الكفاءة^(٤) وبشكل أساسي يشمل تعريف التدريب على الإبعاد الثلاثة التالية^(٥):

١. **بعد نظري:** يهدف إلى إكساب الفرد معارف ومعلومات جديدة أو تنمية لمعارف ومعلومات موجودة وتطويرها.

٢. **بعد عملي:** يرمي إلى تعليم الفرد مهارات وقدرات جديدة أو طرق عمل حديثة أكثر فعالية وكفاءة.

٣. **بعد سلوكي:** يرمي إلى تطوير سلوك الفرد وتحريره من عادات العمل غير المرغوبة وبلورة اتجاهاته الفكرية بما يجعله متماشياً مع الاتجاهات المرغوبة في المنظمة. وبالتالي فالتدريب يعد من الأمور الهامة والجوهرية بجانب الدراسة النظرية التي تلقاها المدقق الضريبي خلال مراحل دراسته الأكاديمية لما له من أبعاد عميقة منها كما يراها الباحث :

(١) المارديني، مزنة احمد هشام ، "فاعلية تدريب الموارد البشرية وانعكاساته في تحسين جودة الأداء"، رسالة دكتوراه في الإدارة، كلية الاقتصاد ،جامعة دمشق، ٢٠١٣، ص٣٧.

(٢) درة، عبد الباري إبراهيم ، الصباح، زهير نعيم ، "إدارة الموارد البشرية في القرن الحادي والعشرين"، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠١٠، ص٣٠٤.

(٣) خليل، سعد الدين ، "صناعة التدريب"، مجموعة النيل العربية للطباعة والنشر، القاهرة، ٢٠٠٩، ص٢٦.

(٤) جودة، محفوظ احمد ، "إدارة الموارد البشرية"، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠١٠، ص١٧٢.

(٥) المارديني، مزنة احمد هشام ، "فاعلية تدريب الموارد البشرية وانعكاساته في تحسين جودة الأداء"، مرجع سبق ذكره، ص٣٦.

١. تفهم تام لقوانين الضرائب والرسوم والقرارات واللوائح والتعليمات التي تحكم العمل الضريبي وتعتبر المقوم الأساسي للأداء السليم.

٢. المرونة في التنفيذ والتطبيق الكفاء وتجنب المعوقات.

٣. الحد من المشاكل التنفيذية والتطبيقية لتلافي مسببات المنازعات مع المكلفين وخلق مناخ ملائم.

٤. ومن مزايا التدريب والتأهيل زيادة إنتاجية المدقق الضريبي ورفع معنوياته، وتخفيض الفاقد من ساعات العمل وتعميق المعرفة المتخصصة ، ومواكبة كل ما هو حديث في مجال التدقيق الضريبي، وإيجاد الحلول المثلى للمشاكل التي تواجهه أثناء عمله التدقيقي المكتبي أو الميداني .

ويرى الباحث أيضاً أن التدريب الجيد للمدقق الضريبي يرفع من كفاءته وبالتالي يجعله أكثر قدرة وقابلية لتطبيق أي آلية أو برامج تدقيق موضوعة ومنصوص عليها سواء في التشريع الضريبي المتبع أو من قبل الإدارة الضريبية أو من قبل بعض الأقسام أو المؤسسات الضريبية المسؤولة عن فئة معينة من مكلفي الضريبة كما يمكنه من المساهمة الفعالة في مساعدة تلك الجهات في تطبيق أو اختيار أو وضع برنامج التدقيق المناسب بما يتضمنه من أساليب واليات تدقيق تراعي خصوصية فئات المكلفين وتوضح وبشكل لا يدعو للبس مهام وطريقة عمل وواجبات كل العناصر المعنية بعملية التدقيق وعلى رأسها المدقق الضريبي.

وبالتالي تستطيع الإدارة الضريبية السورية ممثلة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم تحقيق أهدافها وممارسة حقها في الفحص والتدقيق الضريبي لشريحة كبار المكلفين إذا قام كل مراقب دخل من كوادرات وحدات كبار المكلفين بعمله التدقيقي على أكفاً وجه وحتى يمكن لهم القيام بذلك فهم بحاجة إلى تدريب جيد وهنا تجد الإشارة إلى أنه في الهيئة العامة للضرائب والرسوم السورية توجد مديرية للتدريب والتأهيل ولكن فيما يتعلق بمراقبي الدخل لم تجر لهم سوى دورة وحيدة هي دورة مراقب دخل نظرية لا تقدم أي فائدة في مجال رفع كفاءة مراقبي الدخل مهنيّاً بشكل جدي وبالتالي فإنه لا توجد برامج تدريب فعالة ومنظمة داخل هذه المديرية لتدريب مراقبي الدخل بشكل عام ومراقبي دخل وحدات كبار المكلفين بشكل خاص كما أنه لا يتم التركيز على التدريب الخارجي لهم بالدول المتقدمة أو المجاورة الأكثر تقدماً ضريبياً للاستفادة من تجارب هذه الدول في مجال التدقيق الضريبي يضاف الى ذلك أن بعض مهن ونشاطات كبار المكلفين تحتاج الى دورات تدريبية نظرية وعملية (تدقيق المصارف الخاصة، المستشفيات الخاصة، شركات التأمين وإعادة التأمين، شركات الملاحة البحرية،..الخ) يجب على الإدارة الضريبية السورية إجراؤها لتحسين ورفع كفاءة مراقبي دخل وحدات كبار المكلفين لدى تدقيق مثل هذه المهن والنشاطات.

(٣) تعميق وتعزيز مفهوم التخصص :

حيث يفترض بالمدقق أن يكون متخصصاً تخصصاً مهنيّاً وتخصصاً جغرافياً إذا أمكن ذلك .

أ- **التخصص المهني** : يقصد بالتخصص المهني أن يكون المدقق الضريبي متخصصاً في تدقيق البيانات الضريبية للفئة المعينة من المكلفين الموكّل إليه تدقيق وفحص بياناتها لكي يتمكن من الوقوف على ثنايا هذه الفئة أو الشريحة من المكلفين والإيرادات التي يمكن أن يحققها هؤلاء فضلاً عن تمكنه من متابعة التغيرات التي تحصل على دخولهم، إضافة إلى التعرف جيداً على هذه الفئة من المكلفين من خلال كسب الثقة المتبادلة وبذلك يتمكن من التعرف على حقيقة دخول الفئة التي تخصص بمتابعة شؤونهم الضريبية قدر الإمكان كما أن التخصص المهني الذي يتجاوز حدود الشريحة أو الفئة من المكلفين إلى التخصص في نوع وطبيعة أعمال هذه الفئة من المكلفين (تجارية، صناعية، خدمية،... الخ) يمكن أن يزيد في كفاءة وفعالية عمله في الوصول إلى حقيقة الالتزامات الضريبية لهذه الفئة من المكلفين وهذا ما لا نجده في الواقع العملي الذي يكون فيه المدقق الضريبي يجري عملية التدقيق لإيرادات الصناعي والتاجر وصاحب المؤسسة الخدمية... الخ من بقية المهن الأخرى الخاضعة للضريبة مما يتعذر عليه أن يحصل على معلومات وافية وحقيقية عن هذه المهن وعن حقيقة الدخل التي يحققها المكلف مما قد يتسبب بهروب أو إخفاء بعض مصادر الدخل الأمر الذي ينعكس سلباً على حصيلة الضريبة، أما في حالة اعتماد مبدأ التخصص بشريحة معينة من المكلفين أو بمهن ونشاطات هذه الشريحة نعتقد أن من شأنه تقليص فجوات التهرب بسبب زيادة كفاءة ومهارة الموظف المتخصص^(١).

ب- **التخصص الجغرافي** : أما التخصص الجغرافي فيقصد به أن يكون موظف الإدارة الضريبية المعني بأمور التدقيق الضريبي إي المدقق الضريبي متخصص بتدقيق بيانات المكلفين في منطقة جغرافية معينة وهي الدائرة الضريبية التي يقع فيها محل سكن المكلف أو محل عمله إي الدائرة الضريبية التي يتبع لها المكلف^(٢) حيث تلعب بعض المناطق الجغرافية دوراً في نوعية المهن التي يعمل بها المكلف (مهنة النقل البحري في المناطق الساحلية، أغلب المنشآت الصناعية الكبرى تتركز في مناطق محددة، المقرات الرئيسية لشركات التأمين والمصارف الخاصة والشركات المساهمة الكبرى وشركات الاتصالات وشركات النقل الجوي تتركز عادة في العاصمة وبالتالي عمليات فحص وتدقيق حساباتها تكون لدى المدققين الضريبيين التابعين للإدارة الضريبية في تلك العاصمة).

وبالتالي يرى الباحث أن التخصص الذي يكون مهنيّاً و جغرافياً في وقت واحد يتيح للمدقق الضريبي أن يتحرى ويتحقق عن دخول المكلفين ضمن منطقة أو دائرة عمله وهذا أمر قد كفله القانون وذلك بقيامه بزيارات ميدانية لمواقع عمل المكلفين والوقوف على طبيعة أعمالهم و

(١) صبار، معتز علي، "التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته"، مرجع سبق ذكره، ص ٣٣٤.

(٢) صبار، معتز علي، "التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته"، مرجع سبق ذكره، ص ٣٣٥.

التعرف على الدخل الفعلية التي يحققونها وصولاً الى الأرباح الحقيقية التي تفرض عليها الضريبة وبالتالي فان التخصص المهني والجغرافي للمدقق الضريبي سيجعله أكثر كفاءة وإبداع وقدرة على الوقوف على حقيقة الالتزامات الضريبية للمكلفين المعني بفحص وتدقيق بياناتهم الضريبية لكن هذا التخصص قد يؤدي الى إمكانية إقامة علاقات وثيقة وقد تكون متواصلة بينه وبين المكلف من خلال الزيارات الميدانية التي يجريها لمحل عمل المكلف للاطلاع على واقع نشاطه وهنا يفترض بالمدقق الضريبي أن يتمتع بقدر كبير وعالي من النزاهة والأمانة والإخلاص لوظيفته وتقديره للمسؤولية الملقاة على عاتقه وحرصه على المصلحة العامة خلال قيامه بأداء مهمته الرسمية في الفحص والتدقيق الضريبي لبيانات المكلف وعدم استغلال وظيفته لتحقيق مكاسب شخصية لما في ذلك من خيانة للمبادئ التي يحملها في حمايته للأموال العامة ومن ضياع لجزء أو كل حقها في دين الضريبة.

كما يرى أن إحداث وحدات متخصصة بمتابعة الشؤون الضريبية لشريحة مهمة من المجتمع الضريبي السوري ألا وهي شريحة كبار المكلفين ضمن مديريات المالية في المحافظات ووجود كادر من مراقبي الدخل ضمن هذه الوحدات متخصص بتدقيق الملفات الضريبية لكبار المكلفين يحقق جانباً من جوانب التخصص المهني من خلال إسناد الملفات الضريبية لكبار المكلفين إلى مراقبي دخل هذه الوحدات ليبقى الجانب الآخر من هذا النوع من التخصص غير موجود فعلياً حيث لا توجد فئة معينة من مراقبي دخل وحدات كبار المكلفين متخصصة بأنشطة محددة من أنشطة كبار المكلفين كالأنشطة التجارية أو الخدمية أو الصناعية وإن تعميق هذا الجانب وتعزيزه سيزيد بما لا يدعو للشك من كفاءة المراقب في انجاز الملف الضريبي للمكلف بدرجة أعلى من الجودة المطلوبة أما فيما يتعلق بالتخصص الجغرافي فهو موجود بحكم الواقع فعلى سبيل المثال كفاءة مراقب الدخل ضمن وحدة كبار المكلفين لدى مديرية مالية طرطوس أو اللاذقية في انجاز الملف الضريبي للمكلف يعمل بمهنة النقل البحري هي أعلى من كفاءة مراقب الدخل الذي يمارس عمله ضمن وحدة كبار المكلفين في مديرية مالية محافظة دمشق إذا ما أوتي به لانجاز الملف الضريبي لهذا المكلف وبالتالي فان تعزيز وتعميق مبدأ التخصص سيزيد من كفاءة مراقبي دخل وحدات كبار المكلفين وبالتالي سيزيد من جودة انجاز عملية الفحص الضريبي لملفات كبار المكلفين.

(٤) تفعيل ووجود مبدأ المحاسبة والمتابعة لعمل المدقق الضريبي من قبل الإدارة الضريبية :
أن تفعيل ووجود مبدأ المحاسبة والمتابعة لعمل المدقق الضريبي من قبل الإدارة الضريبية وتفعيل مبدأ الحوافز المادية المرتبطة بالإنتاجية أمر مهم جداً في رفع كفاءة المدقق الضريبي حيث تكثر المقارنات بين القطاع الحكومي والخاص وعادةً ما ترجح كفة موظف القطاع الخاص على الموظف الحكومي من هذه الناحية والسؤال الذي يتكرر لماذا هذه الإنتاجية المتدنية لموظفي القطاع العام والتي منها موظفو الإدارة الضريبية (المدققين الضريبيين) .

يرى الباحث أن هناك العديد من العوامل التي تتعلق بالموظف الحكومي بشكل عام ضمن البيئة السورية ساهمت في تكوين شخصيته وأثرت على قدراته ومهاراته فساعات العمل غالباً لا يتم الالتزام بها إما لعدم وجود المحاسبة على التأخير أو الخروج المبكر وإما لعدم الحرص على الإنجاز أو عدم وجود القدوة له في العمل الجاد والمخلص أو ضعف الحوافز المادية الخ من العوامل المشابهة مما أدى إلى ضعف الإنتاجية خصوصاً في ظل عدم وجود محاسبة أو معايير واضحة لقياس الأداء أو المفاضلة بين الموظف المجد والمخلص والموظف المهمل وعلى صعيد الحوافز المادية في القطاع الحكومي هناك سلم رواتب واضح وعلاوات سنوية ومميزات غالباً ما يحصل عليها الفرد مباشرة من دون تقييم وإن وجد فهو تقييم روتيني دوري، كما أن فصل أو إنهاء خدمة الموظف الحكومي الكسول أو المقصر من الأمور المستعصية نتيجة تعلقها بالقوانين الحكومية مما يجعل بعض المديرين يلجئون إلى النقل أو فرض بعض العقوبات الخفيفة أو الشديدة أو غيرها من الإجراءات التي قد تؤدي بالموظف إلى ترك تلك الوظيفة عند زيادة الضغوط عليه.

إن ذلك وغيره قد أسهم بشكل مباشر في تشكيل هوية الموظف الحكومي وإظهاره أنه موظف غير جاد ولا يسعى إلى التطوير والإنجاز وعلى الجانب الآخر نرى أن معظم شركات القطاع الخاص تحرص على تقييم الموظف وتطويره وتضع معايير محددة لقياس أدائه مما أسهم في التزامه ورفع إنتاجيته سواء بالنسبة إلى حضوره أو انصرافه أو إجمالي عدد ساعات العمل اليومية التي كثيراً ما ترتبط بإنجاز العمل المكلف به، ودون شك أن القطاع الخاص يقدم حوافز تبنى على حجم وكفاءة الأداء والعائد على أصحاب المنشأة وبالتالي إن أهم فرق واضح وملامس بين الموظف في القطاع الحكومي والقطاع الخاص هو عدم وجود مبدأ المحاسبة والمتابعة والتأكد من الإنتاجية والالتزام وهي السمة التي يتميز بها القطاع الخاص ويفتقدها كثير من القطاعات الحكومية. لذلك على الإدارة الضريبية السورية اخذ ذلك كله بعين الاعتبار من خلال تفعيل ووجود مبدأ المحاسبة والمتابعة لعمل مراقبي الدخل من قبلها وتفعيل مبدأ الحوافز المادية المرتبطة بالإنتاجية لأن ذلك كله سيزيد من كفاءة هذه الفئة المهمة من موظفيها من خلال ربط العلاوة أو المكافأة المادية بالإنجاز وبجودة الإنجاز والإنتاجية وهنا نتكلم عن جودة إنجاز الملف الضريبي والتي تحدد وتقيم درجتها من قبل متخصصين وتوضع لذلك نصوص محددة وواضحة ومعايير يتم التقييم على أساسها .

(٥) تعزيز استقلالية المدقق الضريبي :

تلعب التأثيرات الخارجية أي تأثيرات المكلف بالضريبة والتأثيرات الداخلية تأثيرات زملاء المدقق الضريبي ورؤسائه دوراً كبيراً في عدم استقلاليته أثناء ممارسته لعمله التدقيقي كما تؤدي أيضاً إلى عدم استقلاليته في إبداء رأيه بنتيجة الفحص لوعاء الضريبة ومدى صحة ما ورد ضمن البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف وبالتالي فإن عدم استقلالية المدقق ستؤثر بالنتيجة على

جودة عملية التدقيق بمعنى أنه كلما زادت وتعززت استقلالية المدقق كلما زادت جودة عملية التدقيق وزادت كفاءة أدائه من خلال زيادة التزامه بالنزاهة والموضوعية والتمسك بأداب وقواعد عملية التدقيق .

وفيما يتعلق بالبيئة السورية فإن استقلالية مراقب الدخل ضمن وحدات كبار المكلفين غير موجودة بالمعنى الحقيقي لها حيث يتعرض مراقب الدخل للعديد من التأثيرات الداخلية والخارجية التي تؤثر بشكل سلبي على عمله كمدقق ضريبي ولا بد للإدارة الضريبية السورية من تعزيز استقلالية مراقب الدخل .

وكنتيجة لكل ما سبق يمكن القول إن مدى إمكانية قيام الجهاز التدقيقي ضمن الإدارة الضريبية بالمهام الملقاة على عاتقه ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى كفاءة وخبرة العاملين ضمن هذا الجهاز أي المدققين الضريبيين فكما كان الكادر المختص بأمور الفحص والتدقيق الضريبي معززاً بموظفين أكفاء مهنيين قادرين على فحص البيانات الضريبية وتحصيلها دون فسح المجال للتهرب كلما حقق الأهداف التي يسعى إليها حيث أن وجود أسلوب تقدير دخل ملائم للمكلف كأسلوب التقدير الذاتي الذي يعطي المكلف الحق بتقدير دخله واحتساب ضريبته بنفسه وتسيدها للإدارة الضريبية ووجود طريقة تدقيق ملائمة تميز بين المكلف الملتزم وغير الملتزم ضريبياً وتخضع الملفات الضريبية للتدقيق عبر عينة مدروسة تربط عملية التدقيق بأهمية الملف الضريبي أو خطورته لن يجدي ذلك نفعاً بغياب المدقق الكفء الذي سيقوم بعملية التدقيق لأن جودة عملية التدقيق ترتبط إلى حد كبير بكفاءة المدقق الضريبي الذي سيقوم بها.

رابعاً - تأثير كفاءة المدقق الضريبي المهنية في عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين:

بعد تحديد وتصنيف الملفات الضريبية لكبار المكلفين التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً وإسناد الملفات الضريبية إلى المدققين الضريبيين يأتي دور إجراء عملية التدقيق الضريبي للملف والتي سيقوم بها المدقق الضريبي وباعتبار أن التدقيق الضريبي لدى الدوائر المالية يعني قيام المدقق الضريبي بمراجعة منهجية لسجلات المكلف المحاسبية مطبقاً تحليلات واختبارات تضمن التزام المكلف بالاستحقاق الضريبي خلال دورة معينة وفي معظم الحالات يكون التدقيق الضريبي في الدوائر المالية على شكل تحقق من المعلومات التي قدمها المكلف في بيانه (كشفه الضريبي) فإن كفاءة المدقق الضريبي المهنية تظهر من خلال مجموعة من الإجراءات الواجب إتباعها وتنفيذها بالشكل المطلوب وبمهنية عالية خلال قيامه بعملية التدقيق الميداني للملفات المختارة لإجراء عمليات التدقيق الضريبي الميداني عليها وهي:

(١) وضع خطة تدقيق ضريبي :

أن الغرض الرئيسي من وجود خطة للفحص والتدقيق الضريبي هو الاحتفاظ بالتركيز على العمل خلال سير عملية التدقيق حيث أنه من الشائع جداً أن يغرق المدققون الضريبيون بالمعلومات

مما يؤدي أن يتبع المدقق مسارات عدة لا تؤدي في معظم الحالات الى نتائج ذات جدوى وفي أسوأ الحالات ستقود هذه الحالة المدقق الضريبي الى حالة من التشويش دون أية نتائج ملموسة على الإطلاق وبالتالي فان وجود خطة تدقيق مسالة مهمة للغاية بسبب حالة ضيق الوقت المتوقعة في العمل وبالتالي لن يكون بإمكان المدقق الضريبي الانخراط في عمل غير مجد حيث تعتبر خطة التدقيق الأساس الذي يساعد المدقق الضريبي في الحفاظ على التركيز من جهة وفي تحقيق الجدوى من عملية التدقيق من جهة أخرى وبالتالي يجب على المدقق الضريبي أن يضع كل المعلومات التي حصل عليها خلال مرحلة التحليل التي تسبق عملية التدقيق في هذه الخطة بالإضافة الى أنه على المدقق الضريبي أن يقرر قبل الاتصال بالمكلف والحصول منه على أي معلومات كيفية سير العمل وما هو المتوقع حسب الخطة الموضوعية ويجب أن تكون خطة التدقيق مكتوبة وموقعة من الجهة المسؤولة عن المدقق الضريبي (المدير مثلاً) كما أنه يجب على المدقق الضريبي دوماً إجراء عملية مقارنة للمعلومات التي توفرت لديه خلال عملية التدقيق مع المعلومات التي كانت لديه خلال مرحلة التحليل ما قبل التدقيق وإذا ما أدت المعلومات الجديدة الى أي تعديل في خطة التدقيق فيجب أن يتم هذا بالتنسيق مع الجهات المسؤولة ضمن الإدارة الضريبية^(١).

(٢) تنفيذ اختبارات التدقيق الضريبي على درجة عالية من المهنية : تتيح اختبارات التدقيق الضريبي انجاز مجموعة من الأعمال على الملفات المسندة للمدقق تتمثل في الآتي^(٢):

أ- الحصول على الدليل الكافي على التزام المكلف بالقانون الضريبي:

إن الغرض الأساسي من التدقيق هو معرفة مستوى التزام المكلف بالقانون الضريبي والحصول على دليل على ذلك حيث لن يكون بإمكان المدقق الضريبي التوصل الى نتيجة مفادها أن المكلف ملتزم بالقانون الضريبي إلا إذا قام باختبارات تدعم ذلك وإلا ستكون النتائج التي يتوصل إليها المدقق مبنية على افتراضات وليس على حقائق كما أنه لن يكون بإمكان المدقق إضافة فروقات ضريبية على المكلف إن لم يستطع إبراز أدلة على ذلك وبالتالي تساعد اختبارات التدقيق على الحصول على الأدلة التي تحتاجها الإدارة الضريبية لإجراء تدقيق عادل حول التزام المكلف طبقاً للقانون الضريبي المعمول به وفيما يتعلق بأدلة الإثبات فان الغرض من دليل الإثبات في التدقيق الضريبي هو ضمان تحقيق الالتزام بالضرائب المفروضة ودعم النتائج التي توصلت إليها عملية التدقيق بالإضافة الى إيجاد مستند قانوني يدعم فرض الجزاءات.

(١) الهيئة العامة للضرائب والرسوم السورية، "دليل التدقيق الضريبي-الفصل الرابع- خطة التدقيق"، دليل غير

منشور بعد لدى الهيئة العامة للضرائب والرسوم السورية، ص ٢٦-٢٧.

(٢) الهيئة العامة للضرائب والرسوم السورية، "دليل التدقيق الضريبي-الفصل الثامن- خطة التدقيق"، دليل غير

منشور بعد لدى الهيئة العامة للضرائب والرسوم السورية، ص ٥٥-٥٦.

ب- إعادة تقييم مستوى الخطر المتعلق بمكلف ما أثناء عملية التدقيق ومن ثم تعديل خطة التدقيق وفق ذلك:

تساعد اختبارات التدقيق الضريبي المدقق الضريبي على إعادة تقييم مستوى خطر الاكتشاف وهو الخطر الناجم عن صعوبة التوصل الى معرفة الواقع الاقتصادي للمكلف بسبب ارتفاع مستوى خطر الضبط لدى المكلف من وجهة نظر المدقق عندما يبدأ بالحصول على نتائج عملية التدقيق فإذا ما تبين للمدقق الضريبي أن الخطر المتأصل وهو الخطر الناجم عن طبيعة القطاع الاقتصادي المدروس والذي يصعب التحكم به وخطر الضبط وهو الخطر الناجم عن عدم مسك المكلف للدفاتر المناسبة والمطلوبة للرقابة المالية وضبط كافة الشؤون المالية أعلى مما توقع عندها عليه أن يراجع مسالة خطر الاكتشاف والى أي مدى يجب خفض مستواه لتعديل ارتفاع مستوى الخطرين السابقين وعلى العكس قد يفضي التدقيق الى أن المدقق قد غالى في مسالة تقدير الخطر المتأصل وخطر الضبط وبالتالي يستطيع خفض مستوى خطر الاكتشاف الى مستوى مناسب.

ت- تساعد المدقق الضريبي في التوصل الى النتائج ووضع الفروقات :
كلما قام المدقق بإجراء اختبارات التدقيق الضريبي بشكل أفضل كلما كانت النتائج التي يفضي إليها التدقيق أدق وبالتالي تصبح النتائج مبررة.

(٣) أعداد ورقة عمل تدقيق على درجة عالية من المهنية:

أن الغاية الرئيسية من ورقة عمل التدقيق هي توثيق العمل الذي تم انجازه من قبل المدقق وتحديد كل من الأشياء التي تم اختبارها من قبله و أدوات الاختبار التي استخدمها و فروقات التكاليف التي يقترح إضافتها والنص القانوني الذي استند إليه المدقق عند تحديد الفروقات و توضيح كل ما يدعم نتائجه بالإضافة الى توثيق الأدلة التي تدعم الجزاءات والعقوبات التي يقترحها و ضبط سير عملية التدقيق^(١):

(٤) كتابة تقرير تدقيق على درجة عالية من الدقة والموضوعية والوضوح والشمول والإفصاح القدرة على الإقناع.

وبالتالي فان المدقق الضريبي الكفاء الذي أتم مراحل تعليمية متقدمة في مجال المحاسبة والمراجعة وبالتالي المتمتع بالتأهيل العلمي المناسب والمدرّب من خلال دورات تدريبية نظرية وعملية في مجال المراجعة والتدقيق الضريبي من قبل الإدارة الضريبية والمختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية بحسب نشاط المكلف أو توزيعه الجغرافي والمتابع من قبل رؤسائه ضمن دائرته المالية (وحدة كبار المكلفين) والمعزز بالاستقلالية المهنية سيكون قادراً على إجراء عملية

(١) الهيئة العامة للضرائب والرسوم السورية، "دليل التدقيق الضريبي- الفصل السابع - ورقة عمل التدقيق"، دليل

غير منشور بعد لدى الهيئة العامة للضرائب والرسوم السورية، ص ٥١.

التدقيق وفق الإجراءات والمتطلبات التي تم ذكرها أعلاه بحيث يتمكن من وضع خطة تدقيق وإجراء اختبارات التدقيق وبالتالي الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة عن مدى التزام المكلف أو عدم التزامه الضريبي وبالتالي الوصول الى حقيقة الالتزامات الضريبية له واكتشاف أي حالات تهرب قد يلجأ إليها المكلف بغية التهرب من دفع الضريبة المتوجبة الأداء عليه وسيكون قادراً على توثيق عمله بشكل عال من الجودة والمهنية وبالتالي إعداد تقرير تكليف مؤقت أو نهائي حسب التشريع الضريبي المطبق صحيح ومقنع لإدارته وللمكلف بان معاً.

إن قدرة مراقب الدخل على تنفيذ هذه الإجراءات بمهنية عالية دليل على ارتفاع كفاءته المهنية وبالتالي ارتفاع قدرته على إجراء عملية التدقيق المكتبي والميداني بفعالية وجودة عالية والعكس صحيح وبالتالي تأثير الكفاءة المهنية يظهر بوضوح في الآلية المتعلقة بإجراء عمليات التدقيق من قبل المراقب والتي تعتبر الأهم ضمن آليات التدقيق.

المبحث الخامس

مراحل التكليف الضريبي في حدة كبار المكلفين في سورية

أولاً - منح الرقم الضريبي للمكلف:

تقوم الإدارة الضريبية السورية ممثلة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم بمنح كل مكلف من كبار المكلفين رقماً يدعى بالرقم الضريبي يبقى ملازماً له طوال فترة تسجيله لدى أقسام ووحدات كبار المكلفين يستوي في ذلك المكلف سواءً أكان شخصاً طبيعياً أم اعتبارياً ففي البداية قامت وزارة المالية بمنح الرقم الضريبي والبطاقة الضريبية لكبار المكلفين المسجلين في وحدة كبار المكلفين بمديرية مالية مدينة دمشق، ومن ثم انتقلت بمنحه إلى المصدرين والمستوردين على مستوى سورية، ومازالت مديريات المالية في المحافظات تقوم بذلك، على أن يتم الانتقال بمنح الرقم الضريبي لكل مكلفي سوريا وبشكل تدريجي وأهم مزايا وفوائد الرقم الضريبي^(١):

بالنسبة للمكلف :

١. القدرة على إجراء كافة التعاملات الضريبية باستخدام رقم واحد.
 ٢. توفير إمكانية تبادل المعلومات في مكان واحد.
 ٣. التسريع في إجراء كافة المعاملات المالية.
 ٤. تفادي وقوع الأخطاء أو الازدواجية بسبب تشابه أسماء المكلفين في بعض الأحيان.
- بالنسبة للدوائر المالية السورية :
١. مراقبة كافة معلومات المكلف المالية من خلال إدارة تعريف واحدة (الرقم الضريبي).
 ٢. تبسيط الإجراءات.
 ٣. توفير إمكانية إدارة المخاطر بما يضمن العدالة الضريبية.
 ٤. تسجيل معلومات المكلفين على مستوى سوريا ضمن قاعدة بيانات مركزية.
 ٥. توفير إمكانية الربط المستقبلي مع جهات حكومية مختلفة، وأهمها الجمارك بحيث سيتم انجاز المعاملات من خلال هذا الرقم.

ثانياً - تقديم البيانات الضريبية من قبل المكلف:

تبدأ السنة المالية من ١/١ حتى ١٢/٣١ من كل عام أو قد تكون سنة موسمية بالنسبة لبعض المهن وعندما تنتهي السنة المالية المذكورة يكون هناك مجال في السنة اللاحقة لتقديم البيان وذلك حسب الشخصية الحقوقية للمكلفين مؤسسة فردية أو شخصية اعتبارية خلال هذه المدة الزمنية يقوم المكلف بإعداد الحسابات الختامية ومن ثم عرضها على محاسب قانوني معتمد من أجل المصادقة عليها وإبداء ملاحظاته في حال وجودها وكل ذلك يكون مفرغ على بيان ضريبي (كشف ضريبي) معتمد من قبل وزارة المالية ومن ثم يقوم المكلف وضمن المدد الزمنية

(١) السيد احمد، محمد خضر ، "محاضرة بعنوان وحدة كبار المكلفين"، مرجع سبق ذكره، ص ٨.

القانونية المحددة في القانون بتقديم هذا البيان إلى وحدة كبار المكلفين مع مرفقاته المحددة والمدونة على البيان الضريبي وبالتالي هناك بيان ضريبي لكل ضريبة مباشرة يخضع لها المكلف عليه تقديمه ضمن المهل المحددة لكبار المكلفين ومثال على ذلك تقديم بيان ضريبي خاص بضريبة الإرباح الحقيقية وبيان خاص بضريبة الرواتب والأجور وبيان خاص بضريبة المنشآت السياحية وتقديم بيان خاص بضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وسنتناول بشيء من التفصيل ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية ضمن مراحل التكاليف الضريبي الخاص بكبار المكلفين مع العلم أن بقية الضرائب المباشرة التي يخضع لها المكلف تمر بذات المراحل .

تقديم بيان ضريبة الأرباح الحقيقية :

يقدم المكلف إلى وحدة كبار المكلفين بياناً خطياً بنتائج أعماله الصافية من ربح أو خسارة خلال مهلة محددة (لغاية ٣١ أيار) من كل سنة ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهل إضافية لا تتجاوز الستين يوماً وإذا لم يقدم المكلف الخاضع لضريبة الأرباح الحقيقية ضمن المهلة المحددة يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون فان لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار المذكور تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها ٢٠% منها لعدم تقديم البيان تخفض إلى ١٠% 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 المعددين في المادة (٩) من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ ويقدم المكلف مع البيان صورة عن كل من الميزانية والحسابات التالية: حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وحساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية بالإضافة إلى جدول بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاكات بصورة مفصلة وشهادة المحاسب القانوني وجدول بأسماء الزبائن والموردين وثبوتيات الإعفاءات إن وجدت وكشف تفصيلي بإيرادات ومصاريف النشاط الخدمي وكشف بالأعمال المنفذة طبقاً للقانون ٦٠ إن وجدت وأخيراً كشف بالسلف الضريبية إن وجدت وتدعى هذه بمرفقات البيان الضريبي^(١).

ثالثاً - التكاليف الأولى:

كما ذكرنا سابقاً فإن مرحلة التكاليف الأولى هي المرحلة التي يتم فيها التكاليف بالضريبة المفروضة على المكلف من قبل الدوائر المالية السورية (من بينها وحدة كبار المكلفين) من واقع البيان الضريبي نفسه أي بالاعتماد على مبلغ الربح الصافي الذي يصرح به المكلف في بيانه حيث يتم قبول كل ما هو وارد في البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف دون القيام بأي تعديل ومن ثم يتم حساب الضريبة من واقع البيان وإصدار أشعار دفع على نسختين ترفق الأولى مع البيان لتضم إلى الاضبارة الخاصة بالضريبة وتعطى النسخة الثانية للمكلف ليقوم بدفعها في

(١) المواد (١٣-١٤-١٧-١٨) من قانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٣.

صندوق الدائرة المالية التي يتبع لها (صندوق وحدة كبار المكلفين) وبالتالي سيتم توضيح ذلك من خلال استعراض كيفية القيام بالتكليف الأولي بالنسبة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية. **ضريبة الأرباح الحقيقية:**

بعد أن يقوم المكلف بتقديم بيانه الضريبي إلى وحدة كبار المكلفين مع المرفقات المحددة و المذكورة أعلاه يتم استلامه من قبل دائرة خدمات المكلفين في الوحدة لتبدأ بذلك المرحلة الأولى من مراحل تدقيق البيان الضريبي ويمر البيان الضريبي في هذه المرحلة وضمن دائرة خدمات المكلفين بمرحلتين رئيسيتين وهما :

أ - مرحلة الاطلاع الأولي من قبل موظف الاستقبال :

في هذه المرحلة يقوم الموظف المختص في مكتبه ضمن شعبة الخدمات التابعة لدائرة خدمات المكلفين والذي يطلق عليه موظف الاستقبال باستقبال البيان من المكلف وإجراء عملية اطلاع أولي عليه تتناول النقاط التالية :

• عدد صفحات البيان الضريبي :

يوجد أكثر من نموذج للبيان الضريبي الخاص بضريبة الأرباح الحقيقية مثل النموذج الخاص بالمصارف الخاصة (١٦ صفحة) وشركات التأمين (١٦ صفحة) وشركات إعادة التأمين و المشافي الخاصة ونموذج شامل وعام يشمل بقية المكلفين من أصحاب المهن الصناعية والتجارية والخدمية ويعتبر البيان الغالب لدى وحدات كبار المكلفين في المحافظات السورية ويتألف من ٢٢ صفحة وفق الإصدار الأخير والأحدث له حيث يقوم موظف الاستقبال ضمن شعبة الخدمات بالاطلاع على عدد صفحات البيان المقدم للتأكد من أنها كاملة بالنسبة إلى كل نموذج مقدم .

• معلومات خاصة بالمكلف:

يقوم موظف الاستقبال بالتأكد من صحة تدوين الأمور التالية :

١. سنة التكليف والرقم الضريبي والذي يتألف من (١٢) خانة ضمن المكان المخصص لكتابة الرقم الضريبي في أعلى البيان .

٢. مهنة المكلف ورقم السجل الخاص به (تجاري- صناعي- سياحي) ورقم هاتفه في الخانة المخصصة لذلك .

٣. أسمه وشهرته إذا كان المكلف مؤسسة فردية أو كتابة اسم الشركة ونوعها والاسم التجاري الخاص بها إذا كان شخصية اعتبارية بالإضافة الى كتابة طبيعة النشاط (تجاري- صناعي-خدمي) في الخانة المخصصة لذلك وبالنسبة الى نموذج البيان الخاص بالمصارف مثلاً يتأكد من كتابة اسم المصرف بشكل صحيح .

٤. رقم العمل السنوي ونتيجة العام (ربح-خسارة-لا ربح ولا خسارة-متوقف عن النشاط) ومبلغ الربح أو الخسارة المصرح به ويتم التأكد من كتابة رقم العمل ومبلغ الربح أو

الخسارة رقما وكتابة في الخانات المخصصة لذلك ضمن البيان وبالنسبة إلى نموذج البيان الخاص بالمصارف مثلا يتأكد من كتابة إجمالي الإيرادات والعوائد رقما وكتابة وبالنسبة إلى نموذج البيان الخاص بشركات التأمين مثلا يتأكد من كتابة إجمالي الإيرادات أيضا رقما وكتابة.

● معلومات خاصة بالبيان:

- يقوم موظف الاستقبال بالتأكد من النقاط التالية فيما يخص البيان الضريبي :
١. التأكد من التأشير بجانب نوع البيان الضريبي المقدم فيما إذا كان بيان أساسي أو لاحق أي وضع إشارة ☒ بجانب نوع البيان
 ٢. التأكد من الأمور التالية :

(أ) هل تقدم المكلف بسلف على الضريبة في سنة التكلفة هذه وفي حال وجود سلف يتأكد موظف الاستقبال من مبلغ السلف المدفوعة ويقوم بمطابقتها مع جدول السلف المرفق أو مع أي وثائق تثبت دفع السلفة ومقدارها. حيث يتم استيفاء سلفه بموجب القرار رقم ٢٢٢٦ لعام ٢٠٠٥ من المستوردين من مكلفي الدخل على الأرباح الحقيقية والمقتطعة من قبل مديرية الجمارك العامة عند تخلص البضاعة المستوردة وفق القيمة المحددة في البيان الجمركي مضافا إليها الرسوم والتكاليف كافة باستثناء رسم الإنفاق الاستهلاكي في حال وجوده .

(ب) هل تقدم المكلف بأي بيانات تصفية جزئية في سنة التكلفة هذه حيث أن الأرباح التي يحققها المكلفون أثناء فترة التصفية تكون خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية سواء نتجت هذه الأرباح عن بيع بعض الموجودات أو عن أعمال أخرى مارسها المصفون أثناء فترة التصفية ويقصد بتاريخ التصفية أو التنازل هو التاريخ الذي أصبح فيه التصفية أو التنازل قطعيا بعد أن تنتهي عمليات تصفية كافة عناصر الموجودات والمطالبات بقيود وحسابات المكلفين .

(ت) هل حصل المكلف على مهلة إضافية لتقديم بيانه الضريبي وفي حال وجود مهلة يتأكد موظف الاستقبال من أن المكلف قد دون على البيان الضريبي رقم القرار الذي منحه المهلة الإضافية و تاريخه ومدة المهلة وفي حال كان هذا البيان مقدم نتيجة إنذار يتأكد موظف الاستقبال من أن المكلف قد دون على البيان الضريبي المقدم من قبله التاريخ الذي تبلغ بموجبه الإنذار بتقديم البيان وأرفق صورة عن الإنذار مع بيانه الضريبي.

(ث) التأكد من بداية ونهاية السنة المالية لدى المكلف حيث أن السنة المالية الطبيعية تبدأ في ١/١ وتنتهي في ١٢/٣١ من كل عام وفي حال كانت السنة المالية تبدأ وتنتهي بغير هذين التاريخين يتأكد موظف الاستقبال من قيام المكلف بكتابة التاريخ الذي تبدأ

به سنته المالية والتاريخ الصحيح الذي تنتهي فيه هذه السنة ومثال على ذلك مكلفي المنشآت التعليمية الخاصة .

(ج) التأكد فيما إذا كان لدى المكلف أي أعمال منفذة خاضعة للقانون رقم ٦٠ الصادر بتاريخ ٣٠-١٢-٢٠٠٤ والخاص بأعمال التعهدات والمقاولات وفي حال وجود مثل هذه الأعمال يتأكد موظف الاستقبال من قيام المكلف بتدوين إجمالي قيمة الأعمال المنفذة والخاصة بعام التكليف المقدم عنه البيان . وفي حال كان لدى المكلف أي أعمال خاضعة لقوانين ضريبية أخرى يقوم موظف الاستقبال بالتأكد من قيام المكلف بتدوين رقم القانون الضريبي وتاريخه على البيان الضريبي في الخانة المخصصة لذلك مع الإشارة إلى أن هذه الخانة غير موجودة في نموذج البيان الخاص بالمصارف وموجودة في نموذج بيان شركات التأمين.

(ح) التأكد فيما إذا كان لدى المكلف حد أدنى معفى من الضريبة وفيما إذا كان لديه شركاء مستفيدين من هذا الحد الأدنى المعفى وفي حال وجود شركاء مستفيدين فعلى موظف الاستقبال التأكد من قيام المكلف بتدوين الاسم الثلاثي للشريك المستفيد ورقمه الوطني .

• الإعفاءات ومعدلات الحسم الديناميكي والشرائح التي يخضع لها ومرفقات البيان.

التأكد من وجود أي إعفاءات صناعية أو سياحية أو زراعية أو صادرات أو إعفاء نقل بحري أو جوي أو إعفاء صادرات أو أي إعفاءات أخرى وفي حال وجودها لدى المكلف يتأكد موظف الاستقبال من تدوينها على البيان كما يتأكد من تدوين أي حسومات ديناميكية ودرجاتها في حال خضوع المكلف للحسم الديناميكي كما يتأكد من نوع الشريحة الضريبية التي يخضع لها المكلف كما يقوم موظف الاستقبال بالتأكد من وجود مرفقات البيان مع البيان المقدم من قبل المكلف وفي مقدمتها شهادة المحاسب القانوني وختمه.

وأخيراً يقوم موظف الاستقبال بالتأكد من وجود اسم المكلف وتوقيعه وخاتمه في المكان المخصص لذلك على البيان كما يقوم بالتأكد من مطابقة الريج الخاضع للضريبة الوارد في قائمة التعديل الضريبي مع الرقم المدون على واجهة البيان ويقوم بالاطلاع على قائمة التعديل الضريبي من خلال الاطلاع على المعلومات التي قد لا تتسجم مع المعالجة الضريبية والتي قد تكون محاسبياً صحيحة فيقوم باستبعادها مع العلم أن موظف الاستقبال لديه الدراية والخبرة في هذا المجال ومن ثم يقوم بالتوقيع على البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف وتحويله إلى موظف الإدخال لتنتهي بذلك مرحلة الاطلاع الأولي من قبل موظف الاستقبال ضمن شعبة الخدمات التابعة لدائرة خدمات المكلفين في قسم كبار المكلفين .

ب - مرحلة إدخال البيانات من قبل موظف الإدخال:

في هذه المرحلة يتم تفريغ البيانات الإجمالية الخاصة بحساب الضريبة من البيان المقدم إلى برنامج الأرباح الآلي وهو عبارة عن برنامج موجود على الحاسب معد من قبل الهيئة العامة للضرائب والرسوم حيث يتم إدخال الرقم الضريبي ورقم العمل وسنة التكاليف والربح الخاضع للضريبة بالإضافة الى مبلغ السلف المدفوعة في حال وجودها والحد الأدنى المعفى وعدد الشركاء المستفيدين بالإضافة الى أي إعفاءات موجودة لدى المكلفالخ من البيانات التي تخص المكلف والتي تؤثر بحساب الضريبة ثم يتم وضع إشارة ☒ بجانب الشريحة الضريبية التي يخضع لها المكلف فيظهر لنا ناتج الضريبة من واقع مبلغ الربح الخاضع للضريبة المصرح به من قبل المكلف مضافاً إليها رسم الإدارة المحلية ومن ثم يتم طباعة إشعار بالدفع على نسختين ترفق النسخة الأولى مع البيان الضريبي وتعطى الثانية للمكلف ليتوجه إلى صندوق الوحدة ويقوم بدفع مبلغ الضريبة الذي أظهره البرنامج الآلي ويأخذ إيصال من أمين الصندوق بقبض المبلغ .

بعد ذلك يقوم موظف الإدخال ضمن دائرة خدمات المكلفين بختم البيان الضريبي بالإضافة إلى ختم مرفقات البيان المقدمة من قبل المكلف مع بيانه بالختم الرسمي وفي نهاية كل يوم يتم إعداد قائمة بالبيانات الضريبية المقدمة الى وحدة كبار المكلفين عبر دائرة خدمات المكلفين وإرسال هذه القائمة إلى دائرة الأرشفة و الشؤون الإدارية بعد إعطائها رقم وتاريخ وتزليها بتوقيع كل من موظف الإدخال ورئيس شعبة الخدمات ورئيس دائرة خدمات المكلفين لتنتهي بذلك المرحلة الثانية وليتم بذلك تكليف المكلف تكليفاً أولياً بالاعتماد على مبلغ الربح الصافي الخاضع للضريبة الذي يصرح به المكلف في بيانه.

نلاحظ من خلال سير هذه المرحلة ضمن دائرة خدمات المكلفين أنها تتماشى مع أهداف ومهام هذه الدائرة فيما يتعلق بهذه المرحلة من مراحل تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين حيث نص الهيكل الإداري والتنظيمي لوحدات كبار المكلفين أنه ومن ضمن مهام دائرة خدمات المكلفين فيما يتعلق بهذه المرحلة (مرحلة التكاليف الأولى من واقع البيان الضريبي المقدم):

١. استلام كافة البيانات الضريبية والطلبات والاستمارات المقدمة من قبل المكلفين .
٢. تنظيم أوامر القبض بالمبالغ المترتبة واستلام المبالغ المترتبة وتحويلها إلى أمين صندوق القسم.

وهو ما يتم فعلاً من خلال عمل كل من موظفي الاستقبال والإدخال ضمن هذه الدائرة وبالتالي لا يوجد خلل بين ما يجب فعله وما يتم فعله عملياً ضمن هذه الدائرة.

تأتي القوائم إلى دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية متضمنة (الرقم الضريبي - الاسم التجاري - رقم البيان - تاريخ البيان - سنة التكاليف - الدورة) ليتم بعد ذلك في دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية القيام بما يلي :

١. استلام كافة البيانات الضريبية المقدمة من المكلفين من دائرة خدمات المكلفين .
 ٢. إجراء مطابقات عددية بين البيانات الضريبية الخاصة بضريبة الأرباح الحقيقية المستلمة من دائرة خدمات المكلفين وبين عدد البيانات الوارد في القوائم المرسلّة من دائرة خدمات المكلفين وفي حال وجود أي نقص يتم استدراكه .
 ٣. فتح اضبارة خاصة بكل مكلف بضريبة الأرباح الحقيقية تسمى اضبارة التكاليف بضريبة الأرباح الحقيقية تحتوي البيان الضريبي الخاص بسنة التكاليف مع مرفقاته بالإضافة إلى الثبوتيات الشخصية الخاصة بالمكلف مع أي وثائق وثبوتيات واردة من جهاز الاستعلام الضريبي أو أي جهة رسمية تعامل معها المكلف .
- بعد ذلك يتم فتح ملف ضريبي خاص بكل مكلف يضم أضاير جميع التكاليف الضريبية المتعلقة بضرائبه المباشرة مثل اضبارة التكاليف بضريبة دخل الأرباح الحقيقية - اضبارة التكاليف بضريبة الرواتب والأجور - اضبارة التكاليف بضريبة دخل المنشآت السياحية في حال وجودها لدى المكلف - اضبارة التكاليف بضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة في حال وجودها... الخ وإصدار أمر إداري بتوزيع الملفات الضريبية بما تتضمنه من أضاير خاصة بكل ضريبة والتي من أهمها الاضبارة الخاصة بضريبة الأرباح الحقيقية ويمنح هذا الأمر رقم وتاريخ ويوقع حسب الأصول من رئيس شعبة الشؤون الإدارية ورئيس دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية ورئيس وحدة كبار المكلفين ومدير مالية المحافظة ثم يتم توزيع نسخ من الأمر الإداري على مراقبي الدخل و المدققين المختصين في الوحدة وعلى رئيس دائرة الالتزام وتحفظ النسخة الأصلية من الأمر الإداري لدى شعبة الأرشفة ضمن دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية في القسم .
- نلاحظ من خلال العمل ضمن دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية في مرحلة التكاليف الأولى أنها تتماشى مع أهداف ومهام هذه الدائرة فيما يتعلق بهذه المرحلة من مراحل تدقيق التكاليف الضريبية لكبار المكلفين حيث نص الهيكل الإداري والتنظيمي لوحدات كبار المكلفين أنه ومن ضمن مهام دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية فيما يتعلق بهذه المرحلة (مرحلة التكاليف الأولى من واقع البيان الضريبي المقدم) :

١. استلام كافة البيانات الضريبية والاستمارات والطلبات المقدمة من المكلفين من دائرة خدمات المكلفين وفتح ملف ضريبي لكل مكلف .
 ٢. إحالة الملفات الضريبية إلى دائرة الالتزام أصولاً.
- وهو ما يتم فعلا من خلال عمل كل من موظفي شعبة الأرشفة وإدخال البيانات ضمن هذه الدائرة وبالتالي لا يوجد خلل بين ما يجب فعله وما يتم فعله عمليا ضمن هذه الدائرة.

رابعاً - التكاليف المؤقتة:

تعتبر مرحلة التكاليف المؤقتة المرحلة الأساسية في عملية التدقيق الضريبي بالنسبة لكبار المكلفين والمرحلة التي تتم فيها عمليات الفحص والتدقيق الضريبي من قبل مراقب الدخل والمدقق ضمن دائرة الالتزام بهدف الوصول إلى نتيجة نشاط المكلفين من أصحاب الفعاليات الصناعية والتجارية والخدمية من رقم عمل سنوي (إيرادات - مبيعات أو أرباح - خسائر) صافية خلال سنة واحدة هي سنة التكاليف وعليه يتم احتساب الضريبة المترتبة وفق الأصول الضريبية و يمر التكاليف المؤقتة وعمليات التدقيق ضمن هذه المرحلة بمجموعة من الخطوات وصولاً إلى كتابة التقرير المؤقت الذي يتضمن مفردات الضريبة والأسس التي بنيت عليها ومقدار التعديلات التي تم ادخلها على البيان الضريبي وأسباب هذه التعديلات هي كالتالي :

(١) استلام الملف الضريبي من قبل مراقب الدخل :

بعد توزيع الملفات الضريبية على مراقبي دخل وحدة كبار المكلفين وفق ما ورد في الأمر الإداري الصادر من قبل دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية يستلم المراقب من ذات الدائرة الملفات الضريبية للمكلفين الذين سيتولى أمر تدقيق ملفاتهم بموجب الأمر الإداري السابق بحيث يتضمن كل ملف جميع الأضابير الخاصة بضرائب المكلف المباشرة موضوعة في جعبة حسب رقم البطاقة ويوقع أنه استلمها على البطاقة والتي تبقى في دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية حيث سيقوم المراقب كما ذكرنا سابقاً بدراسة كافة البيانات الضريبية الخاصة بكل ضريبة مباشرة يخضع لها المكلف ما عدا بيان رسم الطابع الذي يدقق عن طريق لجان خاصة من قسم رسم الطابع في وحدة كبار المكلفين.

(٢) الفترة التمهيدية التي تسبق البدء بالتدقيق الميداني - التدقيق المكتبي :

يقوم مراقب الدخل قبل أن يبدأ بالتدقيق الميداني لدى المكلف بتزويد نفسه بمجموعة من المعلومات التي تمكنه من معرفة وضع المكلف معرفة تساعد في القيام بعملية التدقيق الميداني بشكل جيد و في تقدير الأرباح تقديراً واقعياً وعلى سبيل المثال فيما يتعلق بضريبة الأرباح الحقيقية يقوم بما يلي :

١. فحص اضبارة المكلف من حيث استيفائها للشكليات والأوراق المطلوبة من المكلف والتي تبين وضعه الحقوقي والقانوني والثبوتيات الشخصية .

٢. الاطلاع على البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف ومن مدى استيفائه للملحقات الخاصة بالبيان والمنطبقة على المكلف (شهادة المحاسب القانوني، جدول بأسماء الزبائن والموردين استناداً لأحكام القرار ١٤٦٢/و تاريخ ٢٠٠٦/٥/١١، قائمة بالسلف المسددة إن وجدت.....الخ) .

٣. طلب الأضابير حتى السنوات الخمسة الأخيرة للاستئناس وتلافي الأخطاء والثغرات الماضية والأخذ بالملاحظات والتوصيات السابقة ولا يجري أي عملية إعادة تدقيق عليها على اعتبار

أنها مدروسة ومدققة تدقيقاً نهائياً وإنما يقوم بمقارنة البيان الضريبي المقدم من المكلف و الخاص بسنة التكلفة مع بيانات تكاليف الأعوام السابقة القطعية والتي تشمل:

أ- مقارنة قائمة المركز المالي الحالية مع قائمة المركز المالي السابقة والتبدلات الطارئة على كل بند من بنودها ولاسيما الموجودات الثابتة .

ب- مقارنة قائمة الدخل الحالية مع سابقتها من حيث التبدلات الطارئة على كل بند من بنودها .

ت- مقارنة معدل الربح الصافي في السنوات الماضية مع السنة الحالية .

ث- مقارنة معدل النفقات بين المنشأة والمنشآت المماثلة .

ج- حيث يتم في نهاية المقارنة كتابة خلاصة عن الخمس سنوات السابقة تتضمن أرباح المكلف حسب تكلفة الدائرة المالية وضع التكلفة من حيث المرحلة التي وصل إليها.

٤. إعداد بطاقة استعلام ضريبي للتحقق من المعلومات عن المكلف في عام التكلفة وتحتوي البطاقة على خانات فارغة هي عبارة عن معلومات عامة عن المكلف كاسمه وعنوانه ورقم الهاتف والرقم الضريبي الخ وتحتوي على قسم يشمل خانات الرد من قسم الاستعلام الضريبي يقوم المراقب بملء الخانات الخاصة به ثم تؤرخ وتوقع من المراقب ورئيس الشعبة وترسل لقسم الاستعلام الضريبي في مديرية مالية المحافظة ويقوم قسم الاستعلام الضريبي بملء الخانات الخاصة به مثل المعلومات عن الاستيراد والسلف والضرائب الأخرى المدفوعة من قبل المكلف ويعيد البطاقة للمراقب بعد تأريخها وتوقيعها من رئيس قسم الاستعلام الضريبي.

(٣) الاتصال بالمكلف والقيام بالزيارة الميدانية له :

يقوم مراقب الدخل بالاتصال بالمكلف لتحديد موعد لزيارته والاطلاع على الدفاتر والوثائق والشبوتيات التي تعزز ما هو موجود في بيانه الضريبي المقدم من قبله ثم يقوم بعمل زيارة للمكلف وتنظيم محضر زيارة يوضح فيه تاريخ الزيارة ومكانها واسم المكلف والأشخاص الذين قام بمقابلتهم ويوضح به ما إذا تعاون المكلف أو وكيله مع المراقب في إبراز القيود والوثائق والمستندات أم لا ويذيل بتوقيع كل من المراقب والمكلف أو من يمثله.

(٤) التدقيق الميداني :

وهي المرحلة العملية للتدقيق التي تتناول تدقيق القيود الحسابية وفحص المستندات التي يبرزها المكلف حيث يقوم مراقب الدخل في الموعد المحدد مع المكلف بزيارة منشأته أو مكتبه تبعاً للنشاط ويقوم بإثبات هذه الزيارة وفق محضر زيارة معتمد لدى الدوائر المالية يبين فيه الشخص الذي تمت مقابلته (المكلف أو وكيله) :

التدقيق الميداني لبيان ضريبة الإرباح الحقيقية :

يقوم مراقب الدخل المختص بطلب القيود وسندات القيد والدفاتر المحاسبية المطلوب من المكلف مسكها (دفتر اليومية/دفتر الأستاذ العام والمساعد) وبعد ذلك يتم تفحص سندات القيد والمرفقات للتحقق من صحة الإيرادات والنفقات الواردة في البيان الضريبي وبالتالي في الدفاتر المحاسبية المبرزة وذلك من خلال دراسة فواتير المبيعات وفواتير المشتريات ومستندات الصرف للنفقات وبالتالي دراسة مدى ملازمة النفقات للنشاط موضوع التكاليف سواء أكانت موثقة أم غير موثقة بعد الأخذ بالاعتبار أنه ليس من الضروري أن كل ما هو موثق مقبول أو كل ما هو غير موثق غير مقبول ويقوم في كل يوم من أيام التدقيق بعمل محضر موجز يبين فيها 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 التكاليف فإنه يقتضي تنظيم محضر مستقل أثناء التدقيق ينظم على أساس السؤال والجواب حول النقاط موضوع الخلاف ويوقع من المراقب والمكلف ويرفق هذا المحضر كمستند يرتكز عليه في إنشاء تقرير التكاليف المؤقت وبالتالي يقوم المراقب بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن يبينه في عملية التكاليف ويقوم بمراسلة جميع الجهات التي يمكن أن تقدم معلومات تفيد في عملية التدقيق كجهات الخاصة والمكلفين الآخرين والإدارات والمؤسسات العامة وجهات القطاع العام وأن يطلب منهم جميع الوثائق الحسابية والقوائم والعقود ويعاقب كل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر الضريبية ويرفض إعطائها بغرامة نقدية قدرها ٥٠٠٠ ل.س 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 وبالتالي يقوم المراقب بإجراء التدقيق اللازم الذي يوصله إلى قناعة بان ما ورد في بيان المكلف مطابق لقيوده وبالتالي إجراء بعض التعديلات لجهة النتائج وهذا ينطبق عليه أحكام الفقرة (ج) من المادة (١٨) من القانون (٢٤) أما بالنسبة للمكلف الذي يظهر لديه جزء من نشاطه وبشكل مثبت (المعلومات التي يعتمد عليها مراقب الدخل غالبا ما تصدر عن جهات رسمية) بأنه لم يصرح عنه في قيوده فيخضع لأحكام الفقرة (ب) من المادة (١٨) من القانون (٢٤) أما في حالة أن المكلف لم يتقدم بالبيان الضريبي عن سنة التكاليف فيخضع لأحكام البند الأول من الفقرة (أ) من المادة (١٨) من القانون (٢٤) .

(٥) كتابة تقرير التكاليف المؤقت :

يقوم مراقب الدخل بالاستناد إلى تدقيق القيود التي قام بها أثناء البحث والتحري عن نشاط المكلف في منشأته أو في مكتبه بتثبيت ما انتهى إليه رأيه من نتائج وفق التعديلات التي يراها مناسبة ومنسجمة مع الأصول المحاسبية والضريبية وذلك بإعداد وكتابة تقرير تكليف مؤقت

(عبارة عن أوراق معتمدة من قبل وزارة المالية تدون عليها التكاليف الضريبية والدراسات المعدة لإصدار الضرائب) يحتوي النقاط التالية :

بالنسبة لضريبة الأرباح الحقيقية:

١. دراسة موجزة عن الشخصية الحقوقية للمكلف في سنة التكاليف: تتضمن هذه الفقرة توضيح لطبيعة المكلف من حيث أنه فرد طبيعي أو اعتباري (شركة ونوعها) ولطبيعة المهنة التي يمارسها والتي يجب أن تتسجم مع المهن الخاضعة للأرباح الحقيقية أي أن تكون هذه المهنة معدودة من بين المهن المذكورة في المادة (٢) من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته .

٢. في البيان المقدم من قبل المكلف : تتضمن هذه الفقرة من التقرير على توضيح للمدة التي قدم فيها البيان أي هل البيان مقدم ضمن أو خارج المهلة المحددة بموجب القانون إضافة إلى تعداد المرفقات المقدمة مع البيان الضريبي مثل شهادة المحاسب القانوني - جدول بأسماء الزبائن والموردين استنادا لأحكام القرار ١٤٦٢/و تاريخ ٢٠٠٦/٥/١١ - قائمة بالسلف المسددة إن وجدت..... الخ .

٣. في القيود والمستندات المبرزة : يتم في هذه الفقرة من تقرير التكاليف المؤقت وصف الدفاتر المبرزة من قبل المكلف (دفتر يومية - دفتر أستاذ مساعد - دفتر أستاذ عام) من حيث عدد الصفحات وهل هي مرقمة أم لا وهل هي مهمورة أم لا بالإضافة الى وصف لطريقة تسجيل القيود (قيد مزدوج - مفرد - طريقة أمريكية أم ايطالية - على الحاسب أم يدوية) بالإضافة الى عرض للحسابات الختامية مثل حساب التشغيل والأرباح والخسائر وقائمة الدخل كما أعدها المكلف.

٤. في التكاليف: توضح هذه الفقرة من التقرير عمليات التدقيق والفحص الضريبي التي قام بها مراقب الدخل من حيث دراسة وفحص وتدقيق قيود المشتريات والمبيعات أو النفقات والإيرادات بالعموم ومن ثم كيفية الوصول إلى الأرباح الإجمالية في قائمة الدخل ومن ثم دراسة المصاريف الإدارية والمالية المرافقة للمهنة و مدى ملازمتها وتوثيقها وضرورتها لتغطية أوجه نشاط المكلف وبالتالي التعديلات التي أجراها للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة أو تقديره تقديرا مباشراً.

(٦) التدقيق من قبل المدقق :

يقوم مراقب الدخل بإعطاء اضبارة كل ضريبة من ضرائب المكلف الموجودة ضمن ملفه الضريبي وفق المرحلة التي وصلت إليها وهي مرحلة تقرير التكاليف المؤقت إلى مراقب آخر أكثر خبرة يدعى المدقق (نتيجة الخبرة الطويلة والتي تتجاوز عادة الخمس سنوات يصبح مراقب الدخل مدققا) والذي يقوم بدوره بدراسة تقرير التكاليف المؤقت المعد من قبل مراقب الدخل من النواحي الشكلية والموضوعية ومدى انسجامه مع الأصول والتشريعات الضريبية ودراسة البيانات والحسابات الختامية ومطابقة القيود للبيانات ومراجعة التعديلات التي أجراها المراقب على البيان

ومن ثم فإما أن يوافق على التقرير كما هو أو يقوم بإبداء ملاحظاته على هذا التقرير من حيث اقتراح بعض التعديلات على النتائج سواء على الإيرادات أو النفقات مع تدعيم مقترحاته بالمبررات الموضوعية التي تؤيد ما اقترحه للوصول إلى تقرير تكليف أكثر انسجاماً مع الواقع والحقيقة .

(٧) توجيه الإخبار المؤقت:

بعد أن يأخذ التقرير شكله النهائي تقوم وحدة كبار المكلفين بإعلام المكلف بالتقرير الذي تم أعداده والذي يتضمن مفردات الضريبة عن طريق تبليغه إخبار مؤقت بواسطة شعبة التبليغ التابعة لدائرة خدمات المكلفين وهو بالنسبة لضريبة الأرباح الحقيقية عبارة عن جدول يبين الأرباح والضريبة المترتبة على المكلف خلال عام التكليف والذي يتيح له الاعتراض على النتائج التي تضمنها خلال ٣٠ يوم من تاريخ التبليغ بالنتيجة التي انتهى إليها تقرير التكليف وذلك في جميع قضايا الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها والتي منها ضريبتى الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور .

أن أبرز سمات هذه المرحلة المتبعة حالياً مع كبار المكلفين تتلخص بالاتي :

١. إخضاع جميع المكلفين الكبار لعملية التدقيق الضريبي الميداني وفق طريقة التدقيق الضريبي الشامل.

٢. إجراء عملية تدقيق بيانات كبار المكلفين ضريبياً وفق أسلوب الفاحص الضريبي المفرد : أي يتم إسناد مجموعة من الملفات الضريبية للمكلفين الكبار إلى مراقب دخل واحد دون وجود أسس محددة وواضحة تتم على أساسها عملية الإسناد هذه حيث يلعب العامل الشخصي الدور الأبرز في عملية الإسناد هذه.

٣. وجود نقص في العديد من إجراءات التدقيق الضريبي الواجب إتباعها من قبل مراقب الدخل أثناء قيامه بعملية تدقيق بيانات كبار المكلفين ضريبياً.

وبمقارنة سير هذه المرحلة مع مهام دائرة الالتزام ضمن وحدة كبار المكلفين والتي تنص فيما يتعلق بأمور تدقيق التكاليف الضريبية لكبار المكلفين والتي تنص على :

١. استلام وتوزيع الملفات الضريبية على المراقبين حسب درجة الخطورة وكفاءة المراقب
٢. اختيار الملفات الخاضعة للتدقيق بناء على نظام إدارة المخاطر وبالتنسيق مع رئيس الوحدة وذلك انطلاقاً من نتائج دراسات وتقارير الدائرة عن المكلفين حيث يتم تصنيف الملفات حسب درجة خطورتها .

نلاحظ وجود خلل وعدم تطابق بين ما يجب القيام به عند تدقيق الملفات الضريبية ضمن مرحلة التكليف المؤقت من قبل دائرة الالتزام وبين المتبع حالياً بالإضافة إلى وجود مجموعة من المشكلات التي تكتنف عملية تدقيق التكاليف الضريبية الخاصة بكبار المكلفين ضمن وحدة كبار المكلفين سنتطرق إليها بشيء من التفصيل في مبحث قادم.

خامساً - التكاليف القطعي:

أمام المكلف إحدى الطريقتين التاليتين بخصوص التكاليف وبالتالي الأخبار المؤقت :

(١) عدم الاعتراض على نتائج التدقيق بقبول التكاليف المؤقت كما هو:

عند إذن يعرض التكاليف المؤقت غير المعترض عليه من قبل المكلف على لجنة تدعى لجنة الإدارة المالية مؤلفة من مدير المالية التي تتبع لها وحدة كبار المكلفين ورئيس قسم الدخل ضمن هذه المالية 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 بتنشيت التكاليف المؤقت لعدم الاعتراض أو بزيادته وفقاً لقناعاتها والمعلومات المتوفرة لديها وفي حال زيادة التكاليف المؤقت يجب أن تكون هذه الزيادة التي قررتها اللجنة المالية نتيجة دراسة معللة وفي هذه الحالة يحق للمكلف الاعتراض على الزيادة فقط التي وردت في قرار اللجنة المالية أمام لجنة أخرى تدعى لجنة إعادة النظر^(١).

(٢) الاعتراض على نتائج التدقيق، وبالتالي على تقرير التكاليف المؤقت :

عند إذن يرفع هذا الاعتراض الى لجنة مالية تدعى بلجنة الطعن وعلى المكلف خلال المهلة المحددة أن يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها وان يقدم الوثائق التي تثبت ادعاءه خلال ١٥ يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض ولا يحق للجنة المالية هذه البت في التكاليف قبل انتهاء مدة الـ ١٥ يوماً وذلك إفساحاً للمجال أمام المكلف لتقديم ما لديه من وثائق و تشكل هذه اللجنة في مركز كل محافظة من^(٢):

١. مدير المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه ويمكن تفريغ موظف رئيسي لهذا الغرض.
رئيساً

٢. ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكاليف يختاره وزير المالية من قائمة تصدر في كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة. عضواً

٣. خبير يختاره وزير المالية من قائمة للخبراء تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة أو التجارة. عضواً

٤. يكون مراقب الدخل المختص مقررأ في اللجنة ولا يشترك في التصويت.

ويمكن أن تتعدد لجان الطعن في مركز كل محافظة ويحدد عددها وتؤلف بقرار من وزير المالية أو من يفوضه على أن يرأس كلاً 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

(١) الفقرة (أ-ب) من المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٢) الفقرة (ج) من المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ والمعدلة بالمرسوم التشريعي رقم ٥١

لعام ٢٠٠٦.

من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائها وتتخذ القرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين حيث تدرس لجنة الطعن جميع التكاليف المؤقتة المعترض عليها وتدقق جميع البيانات والتكاليف التي تفرضها الدوائر المالية والتي منها وحدة كبار المكلفين مباشرة واعتراضات المكلفين المقدمة ضمن المهلة المحددة و تلزم لجنة الطعن بدعوة كبار المكلفين أو من يفوضونهم لحضور جلساتها حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم و شروحاتهم وأن تقوم أو توعد إلى مراقبي المالية أو إلى خبراء تقبل بهم وزارة المالية في كل محافظة بالقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها أن تنير اللجنة وأن تطلب جميع المعلومات وفقاً للأحكام القانونية وتقر اللجنة التكاليف بعد تعديلها عند الاقتضاء زيادة أو نقصاناً^(١). وبالتالي عند اعتراض المكلف على تقرير التكاليف المؤقت أمام لجنة الطعن يتصل المراقب المختص بالمكلف المعترض على التكاليف 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 الاضبارة الخاصة ليعرض على لجنة الطعن على ضوء بيانات المكلف وتحقيقات وحدة كبار المكلفين حولها ويشكل هذا الضبط مستنداً قوياً يساعد اللجنة المذكورة لدرجة كبيرة على سرعة البت في التكاليف المعروض أمامها بشكل سليم وواقعي ثم يعرض التكاليف المعترض عليه على اللجنة والتي تبت به 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 سابقاً وفور انتهاء مناقشة التكاليف أمام أعضاء اللجنة يقتضي على المراقب تنظيم ضبط موجز أصولي بالنتيجة التي تم التوصل إليها وبالتالي تحديد رقم الأرباح وفقاً لما قرره الأعضاء ويوقع هذا الضبط فوراً من قبلهم على أن يتخذ فيما بعد أساساً لتنظيم قرار معلل أصولي يوقعه أعضاء اللجنة ويربط الضبط المذكور كمستند ثبوتي للقرار المتخذ حول التكاليف المبتوت فيه ثم تقرر اللجنة التكاليف بعد تعديله عند الاقتضاء زيادة أو نقصاناً مع توصيف حالة القيود والمستندات المبرزة وتوضح بعبارات صريحة رأيها وما إذا كان قرارها قد انتهى إلى رفض القيود و مستنداتها تماماً لعدم صحتها أم انتهى إلى قبولها أساساً في التكاليف وانطلق منها في تحديده بعد إدخال بعض التعديلات على نتائجها وذلك تحاشياً لكل التباس قد يقع في معرض فرض الغرامات والفوائد^(٢).

يصبح التكاليف الذي تقرر لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية نافذ بقرار من أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة دون أية معاملة أخرى وبعد التكاليف المذكور قطعي بحق الوحدة

(١) المواد (٢٩-٣٠) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٢) الدوس، محمد معاذ، "دور المدقق الخارجي في التكاليف الضريبي في سورية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٤، ص ٨٣-٨٤.

والمكلف فيما عدا الأحوال التي تجيز الاعتراض أمام لجان إعادة النظر ويبلغ القرار الى وحدة كبار المكلفين التي تتولى إذاعته بوضعه في لوحة الإعلانات حيث يبلغ المكلف المعارض أو الذي عدلت اللجنة تكليفه المؤقت إخباراً فردياً مرفقاً به صورة عن قرار لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية ^(١) مع العلم أن طلب إعادة النظر إذا لم يقدم ضمن المهلة المحددة سواء من قبل المكلف أو الوحدة يصبح التكليف الذي تصدره لجنة الطعن أو لجنة الإدارة المالية قطعياً بحق الطرفين المذكورين وتستحق الضريبة دفعة واحدة ويقوم المكلف بمراجعة الوحدة من اجل تأدية الضريبة المتحققة على أرباحه خلال الشهرين الذين يليان الشهر الذي يعلن فيه قرار مدير المالية بتنفيذ التكليف وبالتالي فإنه لا يجوز للدوائر المالية المباشرة بإجراءات التحصيل قبل استحقاق الضريبة بانتهاء المدة المذكورة.

وفيما يتعلق بالاعتراض أمام لجنة إعادة النظر فإنه يعطى للمكلف الذي اعترض على تكليفه المؤقت أمام لجنة الطعن وردت اللجنة اعتراضه ولم تأخذ بوجهة نظره أو أخذت بها جزئياً والمكلف الذي قامت لجنة الإدارة المالية بزيادة تكليفه المؤقت مهلة ثلاثين يوماً لطلب إعادة النظر تبدأ من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار الفردي بتكليفه عند إذن يدفع المكلف الى الوحدة تأميناً قدره ١٠٠٠ ل س ويجب أن يؤدي التأمين خلال مهلة طلب إعادة النظر علماً أن طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل حيث 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 عند إذن يرد مراقب الدخل على اعتراض المكلف ويرفعه مشفوعاً برأيه الى لجنة إعادة النظر أصولاً وللوحدة ضمن المهلة ذاتها أن تمارس حق طلب إعادة النظر في قرارات لجنة الطعن وخاصة في الحالات الآتية ^(٢):

١. عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.
٢. عندما يعتمد التكليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.
٣. إذا كان التكليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية .
٤. عندما يتخذ القرار بالأكثرية .

وفي حال رغبة الدائرة المالية في الاعتراض على قرارات لجنة الطعن يترتب عليها في هذه الحالة أن تعلم المكلف بذلك خطياً وفي هذه الحالة يقوم مراقب الدخل بتنظيم تقرير بالواقعة مع بيان الأسباب الداعية للاعتراض ثم يرفع هذا التقرير الى مدير المالية عن طريق التسلسل وبعد اقترانه بالموافقة من قبل الإدارة يعمد المراقب الى تنظيم تقرير وفق نموذج مطبوع يسجل في

(١) المادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

(٢) المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ .

ديوان الدائرة المالية موجه الى لجنة إعادة النظر ضمن المهلة القانونية المحددة للاعتراض حيث تشكل لجنة إعادة النظر في وزارة المالية كالآتي^(١):

١. معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات. رئيساً
٢. قاض بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل. عضواً
٣. أحد المديرين في الإدارة المركزية. عضواً
٤. ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة وبتسمية منها على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير. عضواً

٥. خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء المذكورة في المادة /٢٩/ من هذا القانون غير الخبير المسمى في لجان فرض الضريبة. عضواً

٦. 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 و يرأس كل 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^(٢).

توزع الأعمال بين لجان إعادة النظر من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية حيث تجتمع لجنة إعادة النظر بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور أربعة من الأعضاء منهم الرئيس وممثل المهنة أو الحرفة وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين وإذا تساوت الأصوات عند اجتماعها بحضور أربعة من هيئتها يكون صوت الرئيس مرجحاً و للجنة إعادة النظر أن تعقد جلساتها في مراكز المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة عليها وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الخبير من المحافظات ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة على اللجنة^(٣).

تدقق اللجنة طلبات إعادة النظر بالاستناد إلى لوائح خطية وإلى الوثائق الثبوتية ويجوز لها أن توعز بإجراء تحقيقات إضافية أو أن تعين خبراء إذا رأت ضرورة لذلك أو بناء على طلب المكلف المثبت صراحة في استدعاء إعادة النظر 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 وتحكم لجنة إعادة النظر في الطلبات بقرارات معللة وشاملة لكافة النقاط المثارة في الاعتراض وتعتبر قراراتها قطعية بحق المكلف والدائرة المالية ما لم يتم تقديم طلب التصحيح

(١) المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ .

(٢) المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ .

(٣) المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ .

والطعن ضمن الشروط والمدد المحددة مع العلم أن نفقات التحقيق والخبرة يحكم بها في قرار اللجنة على الفريق غير المحق وإذا كان كلاً من الفريقين غير محق بقسم من طلبهما يحكم كل منهما بجزء من النفقات بنسبة المقدار غير المحق به ويعاد التأمين إلى مودعه إذا ظهر أنه محق في طلبه وإلا يصبح إيراداً للخرينة^(١) وبعد أن تبت لجنة إعادة النظر بالاعتراض يعاد الاعتراض للمراقب بعد الرد عليه وصدر قرارها أصولاً في حال يوجد تعديل بالأرباح وفي حال تم تخفيضها يعمل قرار طي بالفرق أصولاً ويحق للمكلف استرداد الفرق أو يعمل تقاص مع سنة ثانية وفي حال ارتفعت يعمل تحقق بالفرق ويجوز للدائرة المالية وللمكلف تقديم طلب تصحيح في إحدى الحالات الآتية^(٢):

١. إذا كان القرار مبيناً على وثائق مزورة
 ٢. إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه
 ٣. إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعينة في هذا القانون
 ٤. إذا لم تبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها خطياً أحد الطرفين
 ٥. إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأ مادياً يؤثر في الحكم .
- يجب أن يقدم طلب التصحيح خلال ستة أشهر في الحالة الأولى وخلال ثلاثين يوماً في الحالات الأخرى و تبدأ المهلة في اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه وعند تحويل طلب التصحيح المقدم من المكلف لتسجيله في ديوان الوحدة يقوم المراقب المختص بتسطير حاشية تفيد بان على المكلف ضرورة تسديد التأمين القانوني البالغ ١٠٠٠ ل س قبل تسجيل الطلب في الديوان المذكور وضمن المهلة القانونية لان تأمين طلب التصحيح هو غير التأمين المدفوع سابقاً والعائد لطلب الاعتراض المقدم من المكلف ثم يبلغ المكلف وتجمع جميع المستندات والبيانات المؤيدة لتقرير المراقب والمستندات التي تم العمل عليها وتحفظ في الاضبارة وتسكرو تسلم للأرشيف وتوضع في المستودع ويجوز للمكلف ولوزير المالية وخلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرارات لجان إعادة النظر الطعن أمام القضاء المختص حيث حددت الحالات التي يجوز الطعن بها أمام القضاء المختص في الآتي^(٣):

١. في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع .
 ٢. في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن ٢٥٪/ عما هو محدد من قبل لجان الطعن ولجان الإدارة المالية.
- أن قطعية التكليف بالنسبة للمكلف تكون من قبل اللجان المالية ففي حالة عدم اعتراضه على تقرير التكليف المؤقت وعدم اعتراض اللجنة المالية يصبح التكليف بحقه قطعياً وفي حالة

(١) المادة (٣٥-٣٦) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ .

(٢) المادة (٣٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ .

(٣) المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ .

الاعتراض من قبل احد الطرفين تصبح قطعية التكاليف بيد لجنتي الطعن وإعادة النظر إلا في الحالات التي يبت بقطعية التكاليف من قبل القضاء المختص في الحالتين المحدتين أعلاه. من خلال استعراض مراحل التكاليف الضريبي في حدة كبار المكلفين في سورية نلاحظ أن معظم أعمال التدقيق الضريبي لملفات المكلفين الكبار التي يقوم بها مراقبوا الدخل والمدققون تتم أثناء مرحلة التكاليف المؤقت وفق آليات غير ملائمة وغير متناسبة مع مهام وأهداف وحدة كبار المكلفين ولا مع خصائص كبار المكلفين.

المبحث السادس

الآليات المتبعة حالياً في تدقيق التكليف الضريبي لكبار المكلفين

انطلاقاً من كون تقدير الوعاء الضريبي هو مجموعة الإجراءات والعمليات التي تقوم بها السلطة المالية بهدف تحديد مقدار دخل المكلف تمهيداً لاحتساب الضريبة المتحققة عليه وعلى وفق المقياس الذي يحدده القانون وبالتالي لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة على أي مكلف لابد من تحديد وعاء الضريبة الخاضع بما يتلاءم مع مصلحة الدولة ومصلحة المجتمع ومصلحة المكلف ولتحديد مقدار هذه الضريبة تلجأ الإدارة الضريبية الى إجراء التدقيق الضريبي لمكلف المكلف وفق آليات محددة تتناسب وطريقة التقدير التي تتبعها ومن خلال زيارة الباحث الميدانية لوحدة كبار المكلفين وإطلاعهم على الآليات الحالية التي تتبعها هذه الدائرة المالية في تدقيق الملفات الضريبية لكبار المكلفين لاحظ أن هذه الآليات تتم في إطار طريقة التقدير الإداري التي تتبعها الإدارة الضريبية السورية مع شريحة كبار المكلفين والتي يمكن تحديدها بالاتي :

أولاً - عدم تحديد وتصنيف الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً:

ليس هناك من تحديد أو تصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق الضريبي سنوياً وذلك ناتج عن عاملين رئيسيين هما :

١. اعتماد أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة في التشريع الضريبي السوري

المطبق حالياً مع شريحة كبار المكلفين (القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته).

٢. إتباع طريقة التدقيق الشامل لجميع الملفات الضريبية من قبل الإدارة الضريبية السورية

لملفات كبار المكلفين الضريبية كنتيجة لاعتماد أسلوب التقدير الإداري للدخل.

وهذا يعني قيام وحدة كبار المكلفين ومن خلال دائرة الالتزام بما تضم من مراقبي دخل ومدققين بتدقيق كافة البيانات الضريبية المقدمة من المكلفين أيّاً كان حجم ونوع نشاطاتهم أو ما تسفر عنه نتائج أعمالهم وبموجب ذلك يخضع جميع المكلفون الكبار لعملية التدقيق الضريبي والذي يتم من خلاله تدقيق الملفات الضريبية لجميع مكلفي هذه الشريحة بغض النظر عن أهميتها وحجمها ومدى خطورتها، حيث يقوم مراقبوا الدخل بفحص شامل لكافة البيانات الضريبية المقدمة من كبار المكلفين ولجميع عمليات المكلف التي قام بها على مدار السنة، وبالتالي فحص ومراجعة جميع مستندات ودفاتر المكلف وسجلاته وحساباته بهدف التأكد من صحة ودقة البيانات والمعلومات الواردة بالبيان الضريبي الذي أعده وقدمه إلى الوحدة وعادة ما يتم انتقال مراقب الدخل إلى مقر منشأة المكلف بغرض دراسة مجموعتها الدفترية والإطلاع على نظامها المحاسبي ومعرفة أوجه نشاطها وعملياتها الرئيسية يترافق ذلك مع انخفاض أو محدودية الطاقة التدقيقية بالنسبة لعدد المكلفين الكبير حيث يوجد عدد ضئيل من المراقبين بالرغم من الزيادة السنوية المطردة في عدد المكلفين وما يؤكد ذلك التأخر في إتمام عملية الفحص الضريبي نتيجة لعدم تناسب أعداد مراقبي الدخل مع عدد الملفات الواجب مراجعتها وفحصها سنوياً ونتج عن

ذلك استمرار تدني الإنجاز في تدقيق كامل الملفات الضريبية المقدمة سنة تلو الأخرى، مما يعني عدم تحسن أداء الإدارة الضريبية في ما يتعلق بإنهاء التراكم الضريبي لملفات كبار المكلفين الموجودة منذ إحداث هذه الوحدات في أغلب المحافظات السورية مع ما يرافق ذلك من مبالغ ضريبية ضخمة يجري تأخير تحصيل تلك المبالغ أو ضياعها وحرمان الخزنة العامة من موارد مالية سنوية مؤكدة فيما لو تم تدقيق وفحص تلك الملفات في مواعيدها المحددة وبالتالي فإن عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق الضريبي سنوياً يفضي إلى مجموعة من السلبيات تتلخص بما يلي :

فيما يتعلق بوحدة كبار المكلفين:

١. أن ذلك يمثل إرهاقاً كبيراً لمراقبي الدخل ضمن وحدة كبار المكلفين، و بالتالي ينعكس هذا على انخفاض كفاءة الأداء لديهم.

٢. ينتج عنه حجم هائل من التراكم الضريبي وعدم الاقتصاد في نفقات الجباية ونتيجة لتراكم وتزايد الأضابير المطلوب فحصها وعدم التناسب بين عدد الملفات المطلوب انجازها سنوياً وعدد مراقبي الدخل يؤدي ذلك إلى أن المدة التي تظل فيها إضبارة المكلف دون فحص طويلة نسبياً وهي تتراوح من سنتين إلى ثلاث سنوات، نتيجة لأتباع الفحص الشامل وقلة عدد مراقبي الدخل.

٣. استمرار الإدارة الضريبية بالتركيز على الكم بدلاً من الجودة وبالتالي زيادة العبء على المكلفين الملتزمين.

٤. أن قطعية التكليف لا تزال محصورة بيد اللجان المالية يتساوى في ذلك المكلف الملتزم وغير الملتزم ضريبياً مما يفرغ عمليات التدقيق الضريبي في كثير من الأحيان من مضمونها.

فيما يتعلق بكبار المكلفين :

١. ارتفاع نسبة الاعتراضات التي يديها باستمرار المكلفون بشأن رفض نتائج الأعمال التي أظهرتها البيانات المالية المقدمة من قبلهم من جانب الإدارة الضريبية.

٢. تضعف الثقة بين الإدارة الضريبية (ممثلة بوحدة كبار المكلفين) وهذه الشريحة كونها لا تميز بين الملتزم وغير الملتزم ضريبياً.

٣. يشعر المكلف الملتزم ضريبياً بالغبن وبمعاملته معاملة المكلف غير الملتزم لجانب مراحل التكليف مما يؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية (اللجوء الى التهرب، وقف النشاط،...الخ).

٤. بمقارنة الطريقة المتبعة في تحديد وتصنيف ملفات كبار المكلفين التي ستخضع لعملية التدقيق الضريبي مع مهام وحدة كبار المكلفين التي تدعو الى القيام بأعمال التدقيق ودراسة قيود ووثائق مكلفي القسم وفق مبدأ التقدير الذاتي يتضح للمكلف أن وحدة كبار

المكلفين لا تؤدي المطلوب منها تجاهه مما يؤدي الى زيادة فجوة الثقة والتعاون بين المكلف وإدارته الضريبية.

ثانياً - توزيع الملفات الضريبية على مراقبي الدخل ضمن وحدة كبار المكلفين:

يتم استخدام أسلوب التدقيق المفرد أو الفردي في تدقيق الملفات الضريبية الخاصة بكبار المكلفين معنى ذلك أنه تسند ملفات كبار المكلفين على اختلاف مهنتهم ونشاطاتهم الى مراقبي الدخل المختصين بشكل فردي أي يصدر أمر إداري يذيل بتوقيع مدير مالية المحافظة يتم بموجبه فرز عدد من الملفات الضريبية إلى كل مراقب ويختلف هذا العدد من مراقب إلى آخر ونتيجة لخصوصية كبار المكلفين فإن انجاز عملية التدقيق الضريبي بجودة عالية يحتاج إلى وقت وقلة في عدد الملفات المسندة إلى مراقب واحد وفي كثير من الأحيان إلى فهم ودراية متعمقة بمهنة المكلف مما يؤدي إلى عدم الفعالية في الانجاز فيما لو كان هناك استخدام للأسلوب الجماعي وفق معايير محددة (كالنقص ،أو إتباع دورات تدقيق بمجال أنشطة معينة،أو بناء على الخبرة الطويلة بتدقيق أنشطة أو مهنة معينة،....الخ) وتعتبر هذه أيضاً من مسببات التراكم الضريبي بالإضافة إلى العامل السابق المتمثل بعدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً.

أن إتباع الأسلوب المنفرد في إسناد الملفات الضريبية الخاصة بكبار المكلفين الى مراقبي الدخل وفي ظل إتباع الإدارة الضريبة السورية لطريقة التدقيق الشامل والذي يقوم على تدقيق كافة الملفات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين بغض النظر عن أهميتها وحجمها ومدى خطورتها وفي ظل الطاقة التدقيقية المحدودة بالنسبة لعدد المكلفين الكبير التي تعاني منها وحدات كبار المكلفين وبمقارنة ذلك مع كبر حجم وعمليات وأنشطة هذه الفئة من المكلفين فإن ذلك يترك آثار سلبية كبيرة من أهمها:

(١) زيادة العبء الملقى على عاتق مراقب الدخل: وذلك في ظل قيام مراقب الدخل بنفس

جهود الفحص والتدقيق التي يكون قد بذلها مراجع الحسابات المعتمد للبيان الضريبي وإتباع العديد منهم لأسلوب التدقيق الشامل لدفاتر وسجلات ومستندات المكلف الذي تجرى له عملية التدقيق.

(٢) ارتفاع مخاطر التقدير والحكم الشخصي للمراقب: أن انفراد مراقب دخل واحد بتدقيق

الملف الضريبي الخاص بالمكلف بما يحتويه من ضرائب وفي حال عدم توفر المعلومات الكافية سيستند مراقب الدخل في كثير من الأحيان على التقديرات الشخصية وبالتالي سيرفع ذلك من مخاطر التقدير والحكم الشخصي له والتي منها^(١):

(١) قابيل، الباز فوزي، "دراسة استكشافية لاشتقاق عناصر البناء الفكري لنظرية الخطر بغرض تحقيق فعالية

الأداء، فعاليات المؤتمر الأكاديمي والمهني السنوي الخامس لقسم المحاسبة"، كلية التجارة ، جامعة القاهرة،

٢٠١٤، ص ١١-١٢.

١. **مخاطر الارتكاز على المعاينة:** ويرتكز عليها الفاحص ارتكازاً كلياً في حين أنها تمثل قراءة للنشاط في لحظة معينة ، وقد لا تعتبر مقياساً للسنة الضريبية بأكملها ولا تأخذ في حساباتها رواج النشاط أو ركود البضاعة.
٢. **مخاطر الاسترشاد بالمكلف النظير:** ومع أهميته إلا أنه يعتبر وسيلة غير موضوعية إلى حد ما حيث يفترض فيها الارتكاز على حالات المثل وأحكام المحاكم وقرارات اللجان في الحالات المماثلة التي تفترض ثبات نسب صافي الربح بين الأنشطة في حين أنها تختلف باختلاف أماكن النشاط.
٣. **مخاطر الاستناد بتعليمات الفحص والقرارات الوزارية والكتب الدورية:** والتي غالبيتها تصدر بالمراجعة مع نقابات المهن وغرف الصناعة أو النشاط لتقرر مبدأ يعمم على الصناعة أو المهنة في جميع القطاعات ولا يخفي ما لمثل هذه الاتفاقيات من ضعف العدالة بين ذات المكلفين من حيث اختلاف أماكن مزاوله النشاط بين المدن والحضر ومدى الإقبال ومدى المنافسة... الخ من فروقات.
٤. **مخاطر عدم استقلال الفاحصين:** إذ تتعرض الحالات التقديرية للفحص لكثير من المرونة التي يدخل فيها العامل الاجتماعي والشخصي وما لذلك من تأثير على التحديد السليم للوعاء الضريبي.
٥. **مخاطر ضغط الحصيلة على التقدير الشخصي:** حيث أن الفاحص تحت ضغط الحصيلة المطلوبة من الوحدات الضريبية بمعدلات مرتفعة قد يلجأ إلى الخضوع للمكلف في سبيل السداد الفوري للضرائب المقدرة ، وبالتالي تتولد مخاطر كبيرة نتيجة فقد جزء كبير قد يكون معلوم من النشاط التجاري للمكلف.
٦. **مخاطر عدم التأهيل العلمي والعملية للفاحص الضريبي:** ويتأتى ذلك نتيجة قصور البرامج التدريبية ، والخبرات العملية للفاحصين التي تؤدي إلى التعامل مع الملفات الضريبية بقليل من الاحتراف المهني المطلوب.
٧. **مخاطر ضغط الأداء:** حيث أن الفاحص الضريبي وهو تحت ضغط معدلات الأداء المطلوبة منه يضطر إلى إنهاء الملفات بقليل من المهنية أو كما يسمى " سلق الملفات " حتى ينجز معدل الأداء المطلوب منه شهرياً والذي يترتب عليه الحافز المادي المخصص له في حل وجوده.
- (٣) **عدم اهتمام الكثير من المراقبين بجودة عملية التدقيق في ظل التفكير بإنهاء الملفات المطلوبة منهم ضمن المدة المحددة.**
- (٤) **وجود العامل الشخصي:** وذلك في ظل عدم وجود معايير محددة وواضحة ومكتوبة تحدد الأسس التي يتم على أساسها إسناد الملف إلى مراقب الدخل يبقى للعامل الشخصي الدور الأبرز في عملية الإسناد هذه.

ثالثاً - القيام بأعمال التدقيق للملف الضريبي للمكلف:

تتم عملية التدقيق الضريبي لملف المكلف ضمن وحدة كبار المكلفين وفق مرحلتين:

المرحلة الأولى: من قبل مراقب الدخل:

تتم عملية تدقيق الملفات الضريبية المسندة الى المراقب على مرحلتين مرحلة الاطلاع الأولى على الملف من قبل المراقب ويمكن تسميتها بمرحلة التدقيق المكتبي والتي تم استعراضها بشكل مفصل في مبحث سابق والمرحلة الثانية هي مرحلة التدقيق الميداني بالانتقال الى منشأة أو مقر عمل المكلف كذلك تم استعراضها بشكل مفصل في مبحث سابق حيث تتم عملية التدقيق هذه في ظل انخفاض ملاحظ في التأهيل العلمي والعمل لمراقبي دخل وحدات كبار المكلفين :

(١) فيما يتعلق بالتأهيل العلمي:

أن المقصود بالتأهيل العلمي ذلك القدر من التعليم النظري الذي يحصل عليه الفاحص الضريبي في مجالات المحاسبة والمراجعة والضرائب، ويمثل ضرورة جوهرية بالنسبة له لأهمية الدور الذي يقوم به وتنعكس آثاره على المجتمع^(١). حيث: "أن حسن اختيار الفاحصين الضريبيين للقيام بعملية الفحص الضريبي يشترط بحصولهم على دبلوم الدراسات العليا في الضرائب أو المحاسبة أو المراجعة، وأن يمتلك المعرفة المناسبة بقوانين الضريبة ومهارات المحاسبة والمراجعة، ومهارات استخدام تقنيات الحاسب"^(٢)، كما: "أنه يجب على الفاحص الضريبي أن يكون لديه المعلومات الأساسية والفهم الجيد لمفاهيم ومبادئ المحاسبة، كما يجب أن يبرهن عن مقدرة ممتازة في تطبيق مهارات التدقيق بشكل ناجح"^(٣)، وبالعودة إلى مراقبي الدخل ضمن وحدات كبار المكلفين فهم من حملة الشهادات التالية معهد متوسط تجاري - إجازة في الاقتصاد (بغض النظر عن الاختصاص) ويمثلون النسبة الأكبر في حين يوجد عدد ضئيل جداً يحمل شهادات عليا (دبلوم دراسات - ماجستير تأهيل وتخصص في المحاسبة الضريبية) ولم يلحظ الباحث وجود لشهادة أكاديمية متخصصة في المراجعة والتدقيق كالمجستير في مراجعة الحسابات مثلاً.

يتم تعيين مراقبي الدخل لدى الإدارة الضريبية السورية بموجب مسابقة يتم الإعلان عنها من قبل وزارة المالية السورية وكمثال على آخر إعلان جرى تم بموجبه تعيين مراقبي دخل ضمن وحدات كبار المكلفين كان الإعلان كما هو موضح في الملحق رقم (٣) :

(١) عبد الفتاح، محمد احمد، "الإطار العام لمعايير التدقيق الضريبي في مصر"، دراسة نظرية تطبيقية مع المقارنة بالفكر الإسلامي، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الأزهر، ١٩٩٥، ص ٩٢.

(٢) سرحان، عرفات صدام، "دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية"، مرجع سبق ذكره، ص ٢٤.

(٣) الضابط، مدين إبراهيم، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"، مرجع سبق ذكره، ص ١٤٦.

حيث يتقدم خريجو كلية الحقوق و كلية الاقتصاد (وفق الاختصاصات المطلوبة) للمسابقة ثم يجرون الامتحان التحريري ومن ينجح يجري المقابلة الشفوية ومن ثم يتم التعيين حسب أعلى المعدلات التي تم الحصول عليها بموجب هذه المسابقة ومن ثم يتم فرزهم إلى وزارة المالية الإدارة المركزية ومديريات المالية في المحافظات والجهات المرتبطة بوزير المالية ليأتي عدد منهم إلى وحدات كبار المكلفين ضمن مديريات المالية في المحافظات ثم يتم تعيين البعض منهم كمراقبي دخل ضمن مديريات الالتزام في هذه الوحدات والسؤال الذي يطرح نفسه :

ما هي المواد ذات الاختصاص بالمراجعة والتدقيق التي يدرسها خريج كلية الاقتصاد باختصاص إدارة الأعمال، إحصاء ، مصارف وتأمين يضاف الى ذلك هل تكفي مادتين أو ثلاثة مواد (مدخل الى المحاسبة، الجرد والميزانيات،محاسبة الشركات) لتأهيل خريج الإدارة أو المصارف ليصبح مراقب دخل.

بالنسبة لخريجي المعاهد المتوسطة ما هي المواد التي درسها والمتعلقة بالمراجعة أو المحاسبة الضريبية .

وباستثناء خريج كلية الاقتصاد قسم المحاسبة الذي يملك الحد الأدنى من المعلومات المتعلقة بالمحاسبة العامة والضريبية ومراجعة الحسابات وبمقارنة خريج الإجازة الجامعية مع من يملك ماجستير تأهيل وتخصص في المحاسبة الضريبية أو ماجستير المحاسبة بقسميه العام ومراجعة الحسابات نجد أن التأهيل العلمي لحامل الإجازة في اختصاصات غير المحاسبة لا تخوله من حيث المبدأ العمل بوظيفة مراقب دخل وبالتالي يرى الباحث ضرورة حصر عمل المراقب بمن يحمل الإجازة في الاقتصاد قسم المحاسبة كحد أدنى يضاف إليه حملة الشهادات العليا(دبلوم دراسات عليا،ماجستير تأهيل وتخصص،ماجستير أكاديمي) في المحاسبة وعلى الإدارة الضريبية النص صراحة على ذلك ضمن أي مسابقة مستقبلية لتعين مراقبي دخل بشكل عام وضمن وحدات كبار المكلفين بشكل خاص.

قبل مباشرة المعين من حملة هذه الشهادات بإجراء عمليات تدقيق لملفات كبار المكلفين يخضع لدورة تدريبية محدودة من قبل مديرية التأهيل والتدريب التابعة للهيئة العامة للضرائب والرسوم وتنفذ من قبل دائرة التدريب وتنمية الموارد البشرية التابعة لهذه المديرية وتقوم بإجرائها شعبة التنظيم والمتابعة التابعة لهذه الدائرة مدتها من ١٥ الى ٣٠ يوماً تقتصر على التعريف بالأمور والقضايا التالية:

أ-القوانين والتشريعات الضريبية القديمة والحديثة المعدلة للقديمة وعلى التعليمات التنفيذية لهذه القوانين بالإضافة إلى التعرف على وشرح بعض البلاغات الهامة والمتعلقة بأمور الضرائب والتدقيق والتحصيل الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو عن وزارة المالية وفي آخر دورة مراقب دخل تم إجراؤها في العام ٢٠١٣ تضمنت كمثال على:

• التعريف بالقوانين والتشريعات الضريبية

التعريف بقانون الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ والقانون ٤١ لعام ٢٠٠٦ الخاص بتجارة العقارات والمرسوم التشريعي ٦١ لعام ٢٠٠٤ الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي.... الخ من القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم .

• التعريف بالقوانين والتشريعات الضريبية المعدلة لقوانين سابقة أو الجديدة

كالتعريف بالمرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ المعدل لبعض مواد قانون الدخل رقم ٢٤ والقانون رقم ٦٠ لعام ٢٠٠٤ المعدل لبعض مواد القانون ٢٤ أيضا والمرسوم التشريعي رقم ٢٣ لعام ٢٠٠٧ و ٢٣ لعام ٢٠٠١ الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي والمرسوم التشريعي رقم ٢٤ لعام ٢٠١١ الخاص برسم الطابع ... الخ من هذه القوانين والتشريعات الضريبية.

١. التعريف بالتعليمات التنفيذية لأغلب هذه القوانين والتشريعات القديمة والمعدلة والجديدة
٢. البلاغات والقرارات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب والرسوم أو عن وزارة المالية كمثال عليها القرار ٢٦ لعام ١٩٦٦ المتعلق بتحديد إجراءات التبليغ فيما يتعلق بالتكاليف المالية العامة والمطالب المستحقة للإدارات والمؤسسات العامة والقرار رقم ٨٥١ لعام ٢٠٠٩ القاضي بإخراج بعض المهن من فئة التكاليف بضريبة الدخل المقطوع وإعادتها إلى فئة التكاليف بضريبة الأرباح الحقيقية والقرار رقم ٢١٠٣ لعام ٢٠٠٩ المتعلق بسلف الاستيراد النهائية .

ت- أصول التدقيق وتهدف إلى تعريف مراقب الدخل بالأمر والقضايا التالية :

تعريف التدقيق وأهداف التدقيق ومراحل التدقيق (مرحلة مكتبية (إدارية)، مرحلة ميدانية (لدى المكلف)) التعريف بالقيود والوثائق المحاسبية (الشروط الشكلية، الشروط الموضوعية) التعريف بمفهوم التدقيق الميداني والمنشآت الخاضعة لهذا النوع من التدقيق وكيفية تدقيق حساب تكلفة المنشأة الصناعية والتدقيق حسب بطاقات المهنة وكيفية تدقيق حساب الأرباح والخسائر وكيفية تدقيق الميزانية والتعريف بالحسابات المنتظمة وأسباب قبول الدفاتر أو رفضها وشرح مراحل تحقق الضريبة .

ح- معدلات النسب الضريبة وتحققها وتتضمن تعريف مراقب الدخل بالأمر التالية: النسب الضريبة الخاصة بضريبة الأرباح الحقيقية وكيفية تطبيق أحكامها والتعريف بالنسب الضريبة الخاصة بضريبة الرواتب والأجور وكيفية حسابها والتعريف ببعض النسب والقضايا الخاصة بها مع الأمثلة العملية المرافقة.

ويرى الباحث أن هذه الدورة هي دورة نظرية بسيطة تهدف إلى تعريف مراقبي الدخل بأمر نظرية يفترض أن يكونوا على علم مسبق بها أو شرط من شروط شغلهم لهذه الوظيفة الحساسة وبالتالي فهي لا ترفع من تأهيلهم العلمي بالمعنى الحقيقي له فكيف يمكن لخريج كلية الاقتصاد والتجارة من اختصاص إدارة أعمال أو تأمين ومصارف لم يتلقى أي معلومات نظرية في مجال

المراجعة وخضع لهذه الدورة البسيطة أن يبدأ بتدقيق وفحص قيود مكلفين كبار بحاجة إلى خريجي دراسات عليا في المراجعة والتدقيق حتى يقوموا بها خاصة بالنسبة لبعض النشاطات التي تتطلب دورات تخصص بحد ذاتها.

(٢) فيما يتعلق بالتأهيل العملي :

يتمثل التأهيل العملي للفاحص الضريبي، في قدرته على التعامل مع المشكلات العملية التي يواجهها أثناء أداء أعمال التدقيق، بما يمكنه من إنجاز العمل بالكفاءة المطلوبة^(١) ويأتي التأهيل العملي بشكل أساسي من التدريب المستمر للأساليب والطرق الحديثة في مجال الفحص والتدقيق الضريبي، بما يتناسب والتطورات في هذا المجال والاحتياجات الفعلية، بما يمكن من رفع كفاءة وفاعلية أداء أعمال التدقيق الضريبي وبالعودة إلى مراقبي الدخل ضمن وحدات كبار المكلفين نلاحظ أنهم لم يخضعوا إلى أي تدريبات في المجالات التالية:

١. في مجال المراجعة الضريبية، المستندة على الأسس والمعايير الدولية للتدقيق، والأساليب الفنية الكمية والنوعية الحديثة المطبقة في النظم الضريبية المتقدمة عند أداء أعمال التدقيق الضريبي.

٢. في مجال وضع دراسات فنية ومالية ومحاسبية لمجموعات الصناعات المتجانسة ، تقدم الفهم الكافي لمراقب الدخل لآليات عمل هذه المجموعات وأنظمتها المحاسبية والمالية بغرض استخلاص المؤشرات الهامة والتعرف على واقع تلك الأعمال ونتائج أعمالها.

٣. في كيفية تدقيق وفحص بعض المهن والنشاطات ذات الخصوصية كالبنوك الخاصة وشركات التأمين والاتصالات و المشافي الخاصة .. الخ من هذه الفعاليات الاقتصادية. وقد نتج عن الضعف أو القصور في التأهيل العلمي والعملي لمراقبي الدخل ضمن هذه الوحدات ضعف وغياب وقصور واضح للكثير من إجراءات التدقيق يمكن ذكرها بما يلي كما يراها الباحث:

١. افتقار أعمال التدقيق الميداني إلى التخطيط السليم، لعدم وجود خطط تدقيق تحدد طبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، وفقاً لمستوى المعرفة بأعمال المكلف الخاضع للتدقيق وحجم نشاطه، وبالتالي فإن جميع هذه الإجراءات غير متوفرة.
٢. تقتصر إجراءات المعرفة بأعمال المكلف على بعض النواحي الشكلية فقط، تم ذكرها في مرحلة الاطلاع الأولي للملف الضريبي للمكلف من قبل مراقب الدخل.

(١) سرحان، عرفات صدام، " دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية"،

مرجع سبق ذكره، ص ٢٤.

٣. عدم بذل العناية المهنية الملائمة من قبل مراقبي الدخل، وما يترتب عليه من عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في دفاتر وقيود ومستندات المكلفين الناتجة عن الخطأ أو الغش بغرض التهرب من الضريبة.

٤. الغياب الكامل لدور مراقب الدخل في دراسة نظام الرقابة الداخلية للمكلف للتأكد من مدى صحة وسلامة هذا النظام لإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية، مما يعنى عدم كفاءة المراقب في أداء أعمال التدقيق والفحص الضريبي سيما تحديد كمية ونوع الأدلة الواجب جمعها والتي يبني عليها المدقق أحكامه المهنية .

٥. ليس هناك ثمة ممارسة لوضع استراتيجيات تدقيق من شأنها الوقوف على المخاطر التي يمكن أن تصاحب عملية التدقيق وتحليلها ، سواء لمخاطر الرقابة الداخلية ، أو لمخاطر وجود تهرب ضريبي.

٦. ليس هناك ثمة ممارسة لمفهوم الأهمية النسبية وتحليل مخاطر عدم الامتثال، فما من تحديد أصلاً لطبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق، أو تقويم أثر التحريفات في البيانات والقوائم المالية للمكلفين.

٧. اقتصار الإجراءات التحليلية على المقارنات العامة فقط، والتي تقتصر بدورها على مقارنة بيانات المكلف مع ما يقابلها في سنوات سابقة، ولا توجد أية ممارسة لاستخدام طرق التحليل الأخرى كتحليل الاتجاه، أو استخدام النسب المالية لكشف العلاقات غير الطبيعية، أو استخدام معدلات الدوران وغيرها من الأساليب التي تكشف الانحرافات والتغيرات التي يكون وراءها وجود تهرب ضريبي.

٨. عدم استخدام العينات في مجال التدقيق الضريبي، والاقتصار على أسلوب المعاينة الحكمية البسيطة، والذي يتم في الغالب على أساس اختيار كفي لبعض فئات العمليات والحسابات وبصورة شكلية ليس إلا ولا يدخل فيها الفوائد العملية من اختيار العينة كاختصار الوقت والجهد والتكلفة، كما أنها لا تتم على أساس إحصائي سليم.

٩. عدم امتلاك مراقبي الدخل مهارات التدقيق في بيئة الحاسب الآلي، أو استخدامه في مجال التدقيق، مما يعنى عدم المعرفة الكافية بأساليب وطرق التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية والأنظمة المحاسبية الإلكترونية، في ظل انتشار هذه النظم والانتشار الحاصل للتجارة الإلكترونية وتبعاتها وخاصة عند فئة لا بأس بها من كبار المكلفين.

أن الضعف الشديد في التأهيل العلمي والعملية لمراقبي الدخل ضمن وحدات كبار المكلفين يعني بالنتيجة ضعف كفاءة مراقبي الدخل ضمن هذه الوحدات والتي تعتبر مشكلة قائمة بحد ذاتها تحتاج إلى حل سريع بتفادي المسببات من قبل الإدارة الضريبية وعلى رأسها مشكلة غياب التدريب الكافي لأن ذلك أدى بشكل رئيسي إلى انخفاض جودة التدقيق الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين .

المرحلة الثانية : من قبل المدقق (رئيس الشعبة):

تتوافق عملية توزيع الملفات الضريبية على مراقبي الدخل مع عملية أخرى تتمثل بتوزيع مراقبي الدخل ضمن وحدة كبار المكلفين على المدققين الضريبيين (رؤساء الشعب) حيث يفرز لكل مدقق عدد من المراقبين وفيما يتعلق بالمدقق يصبح مراقب الدخل مدققاً نتيجة لعدد سنوات العمل في التدقيق الضريبي التي تتجاوز العشر سنوات بغض النظر عن المؤهل العلمي الذي يحمله أو الدورات التخصصية التي اتبعها في مجال التدقيق الضريبي إنما يلعب عامل الخبرة الناتج عن عدد سنوات ممارسة عمل التدقيق ضمن الدائرة المالية الدور الأكبر في تحول مراقب الدخل الى مدقق وجرى تعريفه للباحث من قبل الدائرة المالية بأنه الشخص الذي يقوم بتدقيق تقرير التكاليف المؤقت المعد من قبل مراقب الدخل من حيث الشخصية الحقوقية والقانونية للمكلف ومن ثم مدى انسجامه مع الأصول و القوانين الضريبية والأصول المحاسبية وبالتالي إبداء ملاحظاته على تقرير التكاليف المؤقت بالموافقة على ما جاء فيه أو اقتراح بعض التعديلات لجهة النتائج مع وجود المبررات الموضوعية والضريبية لهذه التعديلات وتتناول أعماله من حيث المبدأ:

١. دراسة النواحي الشكلية والموضوعية للتكاليف .
 ٢. مدى انسجامه مع الأصول والتشريعات الضريبية .
 ٣. دراسة البيانات والحسابات الختامية ومطابقة القيود للبيانات.
 ٤. مراجعة التعديلات التي أجراها مراقب الدخل على البيان.
- ومن ثم فإذا أن يوافق المدقق على التقرير كما هو أو يقوم بإجراء التعديلات التي يراها مناسبة لتوجيه التكاليف ليكون أكثر انسجاماً مع الواقع والحقيقة وليحمي حقوق المكلف والخزينة على السواء وبالتالي فإن أعمال المدقق تبدأ مع انتهاء عمل مراقب الدخل وهذه بحد ذاتها سلبية تضاف الى العديد من السلبيات يمكن إجمالها بالاتي :
١. عدم وجود معايير محددة وواضحة من قبل الإدارة المالية المسؤولة عن تدقيق ملفات كبار المكلفين توضح الماهية التي يجري على أساسها فرز مراقبي الدخل على المدقق وبالتالي يلعب العامل الشخص هنا أيضا الدور الأكبر في هذه العملية.
 ٢. لم ينص الهيكل الإداري والتنظيمي لوحدة كبار المكلفين وفيما يخص مهام دائرة الالتزام على أي شيء فيما يخص عمل المدقق الضريبي .
 ٣. ليس هناك من متابعة لعمل المراقب من قبل المدقق في أي من مراحل عمله سواء في مرحلة الاطلاع الأولي أو في مرحلة التدقيق الميداني أو حتى في مرحلة إعداد وكتابة تقرير التكاليف المؤقت بل يبدأ عمله لحظة انتهاء عمل المراقب برفعه تقرير التكاليف المؤقت إليه.

٤. أن عدم متابعة المدقق للمراقب في جميع خطوات ومراحل التدقيق وترك العمل المناط به الى الوقت الذي ينتهي به المراقب من عمله وفي ظل طبيعة وخصوصية ملفات كبار المكلفين (كبر حجم العمل، تعدد وتشعب العمليات، كثرة القيود والوثائق الحسابية) يضاف إليها التأخر الذي يحصل في كثير من الأحيان في انجاز الملف الضريبي من قبل المراقب كل ذلك يساهم في تأخير انجاز اضبارة المكلف والوصول الى الإخبار المؤقت. من خلال دراسة وتحليل الآليات التي تتبع حالياً في وحدة كبار المكلفين في تدقيق الملف الضريبي يلاحظ وجود العديد من الثغرات في كل آلية يمر بها الملف الضريبي بداية من آلية تحديد الملفات التي ستخضع لعملية التدقيق الضريبي انتهاء بالآلية التي تتم بها أعمال التدقيق من قبل مراقب الدخول والمراجعة النهائية من قبل المدقق يضاف الى ذلك كله إن الآليات الحالية المتبعة مع كبار المكلفين لا تختلف في شيء عن ما يتبع مع متوسطي المكلفين وحتى الصغار وإذا ما تم مقارنة ذلك مع أهداف ومهام الدوائر المالية المعنية بمتابعة الشؤون الضريبية لهذه الفئة المهمة من المكلفين نستنتج عدم ملائمتها لهم وبالتالي لابد من السعي نحو تطبيق آليات أفضل تفضي بالنهاية الى الوصول الى تكليف ضريبي عادل يميز بين المكلف الملتزم وغير الملتزم ضريبياً ويبني الثقة بين هذه الشريحة المهمة من دافعي الضرائب ضمن المجتمع الضريبي السوري ويساهم في نفس الوقت بالتركيز على الجودة دون الكم ويرفع من سوية عملية انجاز تدقيق الملف الضريبي ومن كفاءة المراقب والمدقق على حد السواء.

الفصل الثالث

رسم الآليات الملائمة لتدقيق التكلفة الضريبي لكبار المكلفين

المبحث الأول: رأي كوادر التدقيق الضريبي ضمن وحدات كبار
المكلفين بالعوامل المؤثرة في رسم آليات التدقيق الملائمة لكبار
المكلفين

المبحث الثاني: الآليات المقترحة والملائمة لتدقيق التكلفة الضريبي
لكبار المكلفين

المبحث الثالث: التحقق من فرضيات الدراسة

المبحث الأول

رأي كوادر التدقيق الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين بالعوامل المؤثرة في رسم آليات التدقيق الملائمة لكبار المكلفين

من أجل معرفة رأي كوادر التدقيق ضمن وحدات كبار المكلفين بالعوامل المؤثرة في رسم آليات تدقيق ملائمة لكبار المكلفين والمقصود هنا بكوادر التدقيق الضريبي إضافة إلى مراقبي الدخل رؤساء الشعب والدوائر والأقسام والوحدات ذات العلاقة ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم تصميم استبيان تضمن العديد من الأسئلة المتعلقة بأسئلة الدراسة وفرضياتها، بالإضافة إلى عدد من الأسئلة التي تناولت خصائص عينة الدراسة، والملحق رقم (١) يوضح نموذج الاستبيان والذي يحتوي على القسمين الرئيسيين التاليين :

القسم الأول: تضمن مجموعة من الأسئلة العامة عن المشاركين بالدراسة (الوظيفة الحالية، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة العملية).

القسم الثاني: تضمن الأسئلة المتعلقة بالعوامل المؤثرة باليات تدقيق التكلفة الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين في سورية (فرضيات الدراسة) حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور رئيسية المحور الأول : حول أسلوب تقدير الدخل المعتمد في التشريع الضريبي وتم تقسيمه أيضا إلى محورين فرعيين :

١. أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري والذي يعتمد الفحص الشامل لجميع ملفات كبار المكلفين الضريبية حيث بلغ عدد متغيراته (٨) متغيرات.

٢. أسلوب التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة (غير المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري والذي يعتمد الفحص الانتقائي) (عينة) لملفات كبار المكلفين الضريبية حيث بلغ عدد متغيراته (٩) متغيرات.

المحور الثاني : حول أسلوب إسناد الملفات الضريبية إلى مراقبي الدخل (المدققين الضريبيين) وتم تقسيمه أيضاً إلى ثلاثة محاور فرعية هي :

١. معايير وأسس الإسناد حيث بلغ عدد متغيراته (٥) متغيرات.

٢. أسلوب الإسناد الفردي (تدقيق الملف الضريبي لكبار المكلفين من قبل مراقب دخل واحد) حيث بلغ عدد متغيراته (٥) متغيرات.

٣. أسلوب الإسناد الجماعي (تدقيق الملف الضريبي من قبل فريق من مراقبي الدخل) حيث بلغ عدد متغيراته (٨) متغيرات.

المحور الثالث : كفاءة مراقب الدخل المهنية (المدقق الضريبي).

وتم عرض الاستبانة على أساتذة في جامعة دمشق وبعض الاختصاصيين في الإحصاء ، وإجراء التعديلات اللازمة في ضوء ملاحظاتهم وقد استخدم الباحث مقياس لكرت الخماسي

لمعرفة استجابة أفراد العينة لفقرات الاستبيان، حيث يعتبر مقياس لكرت من أكثر المقاييس المستخدمة لقياس اتجاهات وآراء الأفراد وقد كانت بدائل الإجابات على النحو التالي :

المعيار	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة / الاتجاه الايجابي/	٥	٤	٣	٢	١
الدرجة / الاتجاه سلبي/	١	٢	٣	٤	٥

وتم حساب الوزن النسبي لتحديد اتجاه المتغير من خلال المتوسط ودرجة القياس الكلية ٥/ وبالتالي يكون الاتجاه إيجابي عندما يكون الوزن النسبي أعلى من ٦٠ % و الاتجاه سلبي عندما يكون الوزن النسبي أقل من ٦٠ % و حيادي عند الوزن النسبي ٦٠ % و اعتمد الباحث على المقياس السلبي حيث تم ترميز الإجابات كما يلي (موافق بشدة = ١ ، موافق = ٢ ، حيادي = ٣ ، غير موافق = ٤ ، و غير موافق بشدة = ٥) والعكس حسب اتجاه صيغة المتغير .

أولاً- مجتمع وعينة الدراسة:

نظراً لتعذر وصول الباحث الى جميع وحدات كبار المكلفين في جميع مديريات المالية في المحافظات التي يوجد فيها وحدات لكبار المكلفين فقد تم تحديد المجتمع الاحصائي بمجتمع مراقبي الدخل وكوادر التدقيق في ثلاث محافظات هي دمشق و طرطوس واللاذقية والبالغ عددهم (٢٥-١٢-١٨) وقد بلغت الاستبانات الموزعة عشوائياً على مراقبي الدخل وكوادر التدقيق في وحدة كبار المكلفين في مديرية مالية دمشق ٢٠ استبانة كما بلغت الاستبانات الموزعة على مراقبي الدخل وكوادر التدقيق في وحدة كبار المكلفين في مديرية مالية طرطوس ١٠ استبانات في حين بلغ عدد الاستبانات الموزعة على مراقبي الدخل وكوادر التدقيق في وحدة كبار المكلفين في مديرية مالية اللاذقية ١٥ استبانة وبالتالي يكون عدد الاستبانات الموزعة الكلي (٤٥) استبانة وبلغ عدد الاستبانات المستلمة (٤٠) استبانة أي بنسبة ٨٩% من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة.

ثانياً - ثبات وصدق أداة الدراسة:

الصدق الظاهري :

ويعد أحد أنواع صدق الأداة التي يُعتمد عليها في القياس حيث أنه يعرف بقدرة القياس على قياس ما ينبغي قياسه من خلال النظر إليه وتفحص مدى ملائمة بنوده لقياس أبعاد المتغير المختلفة.

وللتأكد من الصدق الظاهري للاستبانة وأنها تقيس ما وضعت لأجله قام الباحث بعرض الاستبانة في صورتها الأولية على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص من أعضاء هيئة التدريس بجامعة دمشق وقد تفضلوا مشكورين بإبداء ملاحظاتهم ومقترحاتهم حول محتويات الاستبانة ثم قام الباحث بإجراء التعديلات والإضافات التي أوصى بها المحكمون.

ثبات أداة الدراسة:

تم 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 لمحاول أداة الدراسة المختلفة وللاداة ككل يتضح من الجدول رقم (١) معامل الثبات لكل قسم من أقسام الاستبانة حيث كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل مجال كما هو موضح بالجدول:

المحور	عدد المتغيرات	معامل ألفا كرونباخ
أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري والذي يعتمد الفحص الشامل لجميع ملفات كبار المكلفين الضريبية	٨	٠.٦٨
أسلوب التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة غير المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري والذي يعتمد الفحص الانتقائي لملفات كبار المكلفين الضريبية	٩	٠.٦٤
معايير وأسس إسناد الملفات الضريبية	٥	٠.٦٢
أسلوب الإسناد الفردي (تدقيق الملف الضريبي لكبار المكلفين من قبل مراقب دخل واحد)	٥	٠.٨١
أسلوب الإسناد الجماعي (تدقيق الملف الضريبي من قبل فريق من مراقبي الدخل)	٨	٠.٨٢
كفاءة مراقب الدخل المهنية المدقق الضريبي	١٥	٠.٧٩
الكلية	٥٠	٠.٧٣

جدول (١) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

في حين بلغت قيمة معامل ألفا للأداة ككل (٧٣%) وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (٦٠%) 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 (٦٠%) ومقبولاً بين (٦٠%-٧٠%) وجيداً بين (٧٠%-٨٠%) وممتازاً إذا كان أكثر من (٨٠%) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع وتكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق رقم (١) قابلة للتوزيع وبذلك يكون

الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانته الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانته وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

ثالثاً - الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية (SPSS) الإصدار ٢١ وفيما يلي الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات :

١. تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه العبارات التي تتضمنها أداة الدراسة والمتوسط الحسابي وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية وتم استخدام الانحراف المعياري للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، مع العلم أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس.

٢. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

٣. اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي .

رابعاً - تحليل البيانات العامة:

فيما يلي تحليل للخصائص الرئيسية لأفراد عينة الدراسة والتي تم استخلاصها من فقرة البيانات العامة التي تضمنتها الاستبانة.

الوظيفة الحالية:

الوظيفة الحالية	العدد	النسبة %
رئيس قسم	2	5.0
رئيس دائرة	4	10.0
رئيس شعبة	8	20.0
مراقب دخل	22	55.0
أخرى	4	10.0
Total	40	100.0

جدول (٢) يبين توزع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

يبين الجدول (٢) توزع عينة الدراسة حسب الوظيفة رئيس قسم ٥ % و رئيس دائرة ١٠ % و رئيس شعبة ٢٠ % وبصفة مراقب دخل ٥٥ % وهي الأعلى وأخرى ١٠ % .

العمر	العدد	النسبة %
أقل من ٢٥ سنة	2	5.0
من ٢٥ - الى أقل من ٣٥ سنة	7	17.5
من ٣٥ - الى أقل من ٤٥ سنة	19	47.5
من ٤٥ سنة فأكثر	12	30.0
Total	40	100.0

جدول (٣) يبين توزيع عينة الدراسة حسب نوع الفئة العمرية

يبين الجدول (٣) توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية أقل من ٢٥ سنة ٥ % ومن ٢٥ - الى أقل من ٣٥ سنة بنسبة ١٧.٥ % ومن ٣٥ - الى أقل من ٤٥ سنة ٤٧.٥ % الأعلى و فئة من ٤٥ سنة فأكثر ٣٠ % حيث تدل النسب السابقة على أن غالبية أفراد العينة هم في أعمار شبابية وبالتالي فأغلبهم قد درس أساليب وإجراءات التدقيق الحديثة خلال مرحلتهم الجامعية ولديه القدرة على تلقي واستيعاب أي معلومات نظرية أو عملية يمكن للإدارة الضريبية السورية أن تقدمها لهم من خلال البرامج والدورات التي يمكن أن تقيمها مستقبلاً .

المؤهل العلمي :

أعلى مؤهل علمي	العدد	النسبة %
إجازة	25	62.5
دبلوم	7	17.5
ماجستير	4	10.0
معهد متوسط	4	10.0
Total	40	100.0

جدول (٤) يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

يبين الجدول (٤) توزيع عينة الدراسة حسب أعلى مؤهل علمي حيث تشكل شهادة الإجازة النسبة الأعلى في عينة الدراسة ٦٢.٥ % ثم الدبلوم ١٧.٥ % والماجستير ١٠ % والمعهد متوسط ١٠ % وهذا يدل على أن شهادة الإجازة هي الغالبة تليها الدبلوم ثم الماجستير وبالتالي فالمؤشرات السابقة تدل على وجود وعي لدى أفراد العينة بفهم أسئلة الاستبيان ومقدرتهم على الإجابة عن الأسئلة الواردة فيه.

التخصص العلمي:

النسبة %	العدد	التخصص العلمي
72.5	29	محاسبة
5.0	2	إدارة أعمال
7.5	3	اقتصاد
15.0	6	علوم مالية ومصرفية
100.0	40	Total

جدول (٥) يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

إن النسبة الأكبر من أفراد العينة لهم تخصصات في المحاسبة بنسبة ٧٢.٥% ثم العلوم المالية والمصرفية بنسبة ١٥% ثم الاقتصاد بنسبة ٧.٥% ومن ثم إدارة الأعمال بنسبة ٥% حيث تدل النسب السابقة الى أن غالبية أفراد العينة لهم تخصصات في المحاسبة أي أن العينة على دراية بمتغيرات الدراسة وهذا يعطي انطباعاً جيداً بأن المعلومات التي تم الحصول عليها ستكون بالمستوى المطلوب بما يخدم الدراسة.

الخبرة العملية :

النسبة %	العدد	الخبرة العملية
7.5	3	1-5
27.5	11	6-10 سنوات
35.0	14	11-15 سنة
30.0	12	16 سنة فأكثر
100.0	40	Total

جدول (٦) يبين توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية

النسبة الأعلى هي للفئة من ١١ الى ١٥ سنة بنسبة ٣٥% ثم للفئة من ١٦ سنة فأكثر بنسبة ٣٠% ومن ثم للفئة من ٦ الى ١٠ سنوات بنسبة ٢٧.٥% وأخيراً للفئة من ٥ سنوات فأقل بنسبة ٧.٥% وهذا يدل على أنه يغلب على أفراد العينة اكتسابهم لخبرة متوسطة تتراوح بين ال ١١ الى ١٥ سنة وهم في الغالب ممن تم انتقاؤهم من العناصر الشابة من أقسام مديريات المالية لدى افتتاح وحدات كبار المكلفين فيها.

خامساً - تحليل أسئلة الاستبيان ومعرفة رأي كوادر التدقيق بالعوامل المؤثرة باليات

التدقيق:

(١) لمحور أسلوب تقدير الدخل الخاضع للضريبة:

(أ) أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة (المعتمد حالياً) في التشريع الضريبي

السوري :

المتغير	العدد	النسبة %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	دالة t	معنوية الدلالة الحسابية
1	موافق بشدة	7	17.5%	2.25	0.94	45	0.000
	موافق	23	57.5%				
	حيادي	3	7.5%				
	غير موافق	7	17.5%				
	غير موافق بشدة	0	.0%				
بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل لا توجد معايير أو أسس محددة يتم بموجبها تحديد وتصنيف للملفات الضريبية لكبار المكلفين التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً (مثل الأهمية أو الحجم أو مخاطر الملف الضريبي)							
2	موافق بشدة	8	20.0%	2.08	0.79	42	0.000
	موافق	24	60.0%				
	حيادي	5	12.5%				
	غير موافق	3	7.5%				
	غير موافق بشدة	0	.0%				
طبقاً لأسلوب التقدير الإداري للدخل لا يأخذ بعين الاعتبار مدى التزام المكلف ضريبياً عند تدقيق الملفات الضريبية							
3	موافق بشدة	10	25.0%	2.25	1.05	45	0.000
	موافق	17	42.5%				
	حيادي	7	17.5%				
	غير موافق	5	12.5%				
	غير موافق بشدة	1	2.5%				
عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل لا يتوافق مع مهام وحدة كبار المكلفين (مهام دائرة الالتزام)							
4	موافق بشدة	9	22.5%	2.13	0.85	43	0.000
	موافق	20	50.0%				
	حيادي	8	20.0%				
	غير موافق	3	7.5%				
	غير موافق بشدة	0	.0%				
يؤدي عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل إلى عدم توافر الوقت الكافي لمراقب الدخل وهذا يضعف جودة عمل مراقب الدخل عند تدقيق ملفات كبار المكلفين							
5	موافق بشدة	8	20.0%	2.23	0.92	45	0.000
	موافق	19	47.5%				
	حيادي	10	25.0%				
	غير موافق	2	5.0%				
	غير موافق	1	2.5%				
انخفاض جودة عملية التدقيق بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل يعني احتمال عدم اكتشاف حالات التهرب الضريبي							

							موافق بشدة		
6	0.000	-7.15	41	0.86	2.03	27.5%	11	موافق بشدة	عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنويا بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل يضعف من فاعلية عملية التدقيق
						50.0%	20	موافق	
						15.0%	6	حيادي	
						7.5%	3	غير موافق	
						.0%	0	غير موافق بشدة	
7	0.000	-9.31	35	0.83	1.75	40.0%	16	موافق بشدة	عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنويا بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل يؤدي إلى تراكم الملفات الضريبية غير المنجزة لكون الطاقة التدقيقية محددة بالنسبة لعدد الكلفين الكبير
						50.0%	20	موافق	
						2.5%	1	حيادي	
						7.5%	3	غير موافق	
						.0%	0	غير موافق بشدة	
8	0.000	-5.3	44	0.93	2.2	25.0%	10	موافق بشدة	يؤدي أسلوب التقدير الإداري للدخل إلى تأخر التحصيل على الإدارة الضريبية
						40.0%	16	موافق	
						25.0%	10	حيادي	
						10.0%	4	غير موافق	
						.0%	0	غير موافق بشدة	

جدول (٧) يبين إحصاءات ومتوسطات والوزن النسبي لمتغيرات المحور الأول أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة (المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري) حسب آراء عينة الدراسة

من خلال الجدول السابق يتبين ما يلي :

١. من حيث / بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل لا توجد معايير أو أسس محددة يتم بموجبها تحديد وتصنيف للملفات الضريبية لكبار المكلفين التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً - مثل الأهمية أو الحجم أو مخاطر الملف الضريبي/ : بلغ متوسط إجابات العينة ٢٠٢٥ ووزن نسبي ٤٥ % وبانحراف معياري ٠.٩٤ (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-4.97$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه نحو الموافقة دال إحصائياً وهو مؤثر بشكل سلبي ويدل على أن هذه المعايير غير موجودة.

٢. من حيث / طبقاً لأسلوب التقدير الإداري للدخل لا يُأخذ بعين الاعتبار مدى التزام المكلف ضريبياً عند تدقيق الملفات الضريبية / : بلغ متوسط إجابات العينة ٢٠٠٨ ووزن نسبي ٤٢ % وبانحراف معياري ٠.٧٩ (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-7.34$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و

الاتجاه سلبي و دال إحصائياً لعدم أخذ مدى التزام المكلف ضريبياً بعين الاعتبار عند تدقيق الملفات الضريبية.

٣. من حيث/عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل لا يتوافق مع مهام وحدة كبار المكلفين - مهام دائرة الالتزام / : بلغ متوسط إجابات العينة ٢.٢٥ ووزن نسبي ٤٥ % وبانحراف معياري ١.٠٥ كبير (لا يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-4.49$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه سلبي دال إحصائياً لعدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية.

٤. من حيث / يؤدي عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل الى عدم توافر الوقت الكافي لمراقب الدخل وهذا يضعف جودة عمل مراقب الدخل عند تدقيق ملفات كبار المكلفين/: بلغ متوسط إجابات العينة ٢.١٣ ووزن نسبي ٤٣ % وبانحراف معياري ٠.٨٥ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-6.48$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه سلبي و دال إحصائياً.

٥. من حيث / انخفاض جودة عملية التدقيق بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل يعني احتمال عدم اكتشاف حالات التهرب الضريبي/: بلغ متوسط إجابات العينة ٢.٢٣ باتجاه الحياد ووزن نسبي ٤١ % وبانحراف معياري ٠.٨٦ (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-5.33$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه سلبي و دال إحصائياً لانخفاض جودة عملية التدقيق.

٦. من حيث /عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل يضعف من فاعلية عملية التدقيق/: بلغ متوسط إجابات العينة ٢.٠٣ باتجاه ووزن نسبي ٤١ % وبانحراف معياري ٠.٨٦ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-7.15$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه سلبي و دال إحصائياً أي المتغير عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات يضعف من فاعلية عملية التدقيق.

٧. من حيث /عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل يؤدي إلى تراكم الملفات الضريبية غير المنجزة لكون الطاقة التدقيقية محددة بالنسبة لعدد الكلفين الكبير/: بلغ متوسط إجابات العينة ١.٧٥ ووزن نسبي ٣٥ % وبانحراف معياري ٠.٨٣ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-9.31$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠

أصغر من القياسية و الاتجاه سلبي و دال إحصائياً أي المتغير عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية يؤدي الى تراكم الملفات الضريبية غير المنجزة سنوياً.

٨. من حيث / يؤدي أسلوب التقدير الإداري للدخل إلى تأخر التحصيل على الإدارة الضريبية/: بلغ متوسط إجابات العينة ٢.٢ ووزن نسبي ٤٤% وبانحراف معياري ٠.٩٣ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-5.3$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه سلبي و دال إحصائياً أي أن المتغير الأسلوب الإداري يؤدي إلى تأخير التحصيل.

من الواضح من الجدول السابق أنه بالنسبة للمتغير الأول نلاحظ أن أغلبية الإجابات كانت موافقة بنسبة ٥٧.٥% يضاف إليها ١٧.٥% موافق بشدة على أنه بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل لا توجد معايير أو أسس محددة يتم بموجبها تحديد وتصنيف للملفات الضريبية لكبار المكلفين التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً وبالتالي لا يوجد هناك ارتباط بين التدقيق الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين والالتزام الضريبي للمكلف وهذا ما أكدته أغلبية إجابات أفراد العينة المدروسة والتي جاءت بنسبة ٦٠% موافق يضاف إليها نسبة ٢٠% موافق بشدة على المتغير الثاني والذي لا يتوافق مع مهام وحدة كبار المكلفين (مهام دائرة الالتزام) حيث كانت نسبة الإجابة بموافق ٤٢.٥% ويموافق بشدة بنسبة ٢٥% على المتغير الثالث وبالتالي يؤثر أسلوب التقدير الإداري للدخل في آليات التدقيق سلباً من خلال تأثيره بالآلية المتعلقة بتحديد وتصنيف الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً وعدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً يؤدي الى عدم توافر الوقت الكافي لمراقب الدخل وهذا يضعف جودة عمله عند تدقيق ملفات كبار المكلفين وهذا ما أكدته إجابات أفراد العينة بنسبة ٥٠% موافق و ٢٢.٥% موافق بشدة على المتغير الرابع والذي يؤدي بدوره الى احتمال عدم اكتشاف حالات التهرب الضريبي وبالتالي يضعف من فاعلية عملية التدقيق وهذا ما أكدته إجابات أفراد العينة بنسبة ٤٧.٥% موافق وبنسبة ٢٠% موافق بشدة على المتغير الخامس وبنسبة ٥٠% موافق يضاف إليها نسبة ٢٧.٥% موافق بشدة على المتغير السادس ومن خلال الإجابة بنسبة ٤٠% بموافق بشدة وبنسبة ٥٠% بموافق على المتغير السابع وبنسبة ٢٥% بموافق بشدة وبنسبة ٤٠% بموافق على المتغير الثامن نلاحظ أن عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية بموجب اعتماد أسلوب التقدير الإداري للدخل في التشريع الضريبي السوري ينعكس سلباً على الإدارة الضريبية وفق الآلية الحالية.

(ب) أسلوب التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة (غير المعتمد حالياً) في التشريع الضريبي

السوري:

المتغير	العدد	النسبة %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	دالة t	معنوية الدلالة الحسابية
1	0	0.0%	4.28	0.75	86	10.74	0.000
	0	0.0%					
	7	17.5%					
	15	37.5%					
	18	45.0%					
2	0	0.0%	3.93	0.99	79	5.86	0.000
	6	15.0%					
	3	7.5%					
	19	47.5%					
	12	30.0%					
3	0	0.0%	4.3	0.72	86	11.36	0.000
	0	0.0%					
	6	15.0%					
	16	40.0%					
	18	45.0%					
4	0	0.0%	4.1	0.77	82	8.9	0.000
	0	0.0%					
	10	25.0%					
	16	40.0%					
	14	35.0%					
5	1	2.5%	3.98	1	80	6.16	0.000
	2	5.0%					
	8	20.0%					
	15	37.5%					
	14	35.0%					
6	1	2.5%	3.6	0.955	72	3.97	0.000
	4	10.0%					
	11	27.5%					
	18	45.0%					
	6	15.0%					

الإدارة الضريبية السورية									
7	تؤدي زيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية إلى حد من لجوئه إلى تهرب التهرب الضريبي	غير موافق بشدة	3	7.5%	3.55	1.13	71	3.07	٠.٠٠٠
			4	10.0%					
			8	20.0%					
			18	45.0%					
			7	17.5%					
8	يقف أسلوب التقدير الذاتي للدخل من نسبة الطعون و الاعتراضات على التكاليف الضريبية كون الإدارة تقبل بيانات عدد كبير من المكلفين دون تدقيق	غير موافق بشدة	0	.0%	3.73	0.93	75	4.91	0.000
			5	12.5%					
			9	22.5%					
			18	45.0%					
			8	20.0%					
9	يتيح أسلوب التقدير الذاتي للدخل كبار المكلفين الفرصة للحصول المبكر للضريبة	غير موافق بشدة	0	.0%	3.73	0.84	75	5.41	0.000
			5	12.5%					
			6	15.0%					
			24	60.0%					
			5	12.5%					

جدول (٨) يبين إحصاءات ومتوسطات والوزن النسبي لمتغيرات المحور الثاني أسلوب التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة (غير المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري) حسب آراء عينة الدراسة.

١. من حيث/ ترتبط عملية التدقيق الضريبي بموجب أسلوب التقدير الذاتي للدخل بمدى مخاطر الملف الضريبي للمكلف/: بلغ متوسط إجابات العينة ٤.٢٨ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٨٦ % وبانحراف معياري ٠.٧٥ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=10.74$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه نحو الايجابي والموافقة حول ارتباط عملية التدقيق بمدى المخاطر و دال إحصائياً .

٢. من حيث/ ترتبط عملية التدقيق الضريبي بموجب أسلوب التقدير الذاتي للدخل بمدى الالتزام الضريبي للمكلف/: بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٩٣ باتجاه موافق ووزن نسبي ٧٩ % وبانحراف معياري ٠.٩٩ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=5.86$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه نحو الايجابي والموافقة على ارتباط التدقيق بمدى الالتزام الضريبي و دال إحصائياً.

٣. من حيث/ بموجب أسلوب التقدير الذاتي للدخل يتم تحديد وتصنيف الملفات الضريبية لكبار المكلفين التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً - الملفات الخطرة أو الخطرة ومتوسطة الخطورة- مما يزيد من فاعلية عملية التدقيق/: بلغ متوسط إجابات العينة ٤.٣ باتجاه موافق ووزن نسبي ٨٦ % وبانحراف معياري ٠.٧٢ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=11.36$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠

اصغر من القياسية و الاتجاه نحو الايجابي والموافقة على أن أسلوب التقدير الذاتي يزيد من فاعلية التدقيق و دال إحصائياً.

٤. من حيث / إن التركيز في إجراء عملية التدقيق على الملفات ذات المخاطر العالية يتيح الوقت لمراقب الدخل لانجاز عملية التدقيق الأمر الذي يزيد من جودة عملية التدقيق الضريبي/: بلغ متوسط إجابات العينة ٤.١ باتجاه موافق ووزن نسبي ٨٢% وبانحراف معياري ٠.٧٧ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=8.9$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه نحوى الايجابي والموافقة على أن التركيز في إجراء عملية التدقيق يزيد من الجودة و دال إحصائياً.

٥. من حيث / ارتفاع جودة عملية التدقيق الضريبي بموجب أسلوب التقدير الذاتي تتناسب طرذاً مع قدرة مراقب الدخل على اكتشاف حالات الغش والتهريب الضريبي/: بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٩٨ باتجاه موافق ووزن نسبي ٨٠% وبانحراف معياري ١ كبير (لا يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=6.16$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه نحوى الايجابي والموافقة على أن ارتفاع جودة التدقيق تتناسب مع قدرة مراقب الدخل على كشف الغش و دال إحصائياً.

٦. من حيث / يميز أسلوب التقدير الذاتي للدخل بين المكلف الملتزم والمكلف غير الملتزم ضريبياً لجهة إجراء عملية التدقيق وهذا يؤدي إلى زيادة الثقة بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية السورية/: بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٦ باتجاه موافق ووزن نسبي ٧٢% وبانحراف معياري ٠.٩٥ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=3.97$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه نحوى الايجابي والموافقة على أن أسلوب التقدير الذاتي يزيد الثقة بين كبار المكلفين و دال إحصائياً.

٧. من حيث / تؤدي زيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية إلى الحد من لجوئه إلى التهرب الضريبي/: بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٥٥ باتجاه موافق ووزن نسبي ٧١% وبانحراف معياري ١.١ كبير (لا يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=3.07$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي على أن زيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية تحد من التهرب و دال إحصائياً.

٨. من حيث / يقلل أسلوب التقدير الذاتي للدخل من نسبة الطعون و الاعتراضات على التكاليف الضريبية كون الإدارة تقبل بيانات عدد كبير من المكلفين دون تدقيق/: بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٧٣ باتجاه موافق ووزن نسبي ٧٥ % وبانحراف معياري ٠.٩٣ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس

t=4.91 بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه نحو الايجابي

والموافقة على أن أسلوب التقدير الذاتي يقلل من نسبة الطعون و دال إحصائياً.

٩. من حيث / يتيح أسلوب التقدير الذاتي للدخل كبار المكلفين الفرصة للحصول المبكر

للضريبة/: بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٧٣ باتجاه موافق ووزن نسبي ٧٥% وبانحراف

معياري ٠.٨٤ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس

t=5.41 بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي بالموافقة

على أن التقدير الذاتي يتيح التحصيل البكر للضريبة و دال إحصائياً.

من الواضح من الجدول السابق أن غالبية أفراد العينة المدروسة أكدت أن عملية التدقيق

الضريبي بموجب أسلوب التقدير الذاتي للدخل ترتبط بعدة عوامل منها (مدى مخاطر الملف

الضريبي للمكلف، الالتزام الضريبي للمكلف) وذلك من خلال الإجابة بنسبة ٤٥% بموافق بشدة

على المتغير الأول وبنسبة ٤٧.٥% موافق يضاف إليها نسبة ٣٠% موافق على المتغير الثاني

وبالتالي هناك تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً من خلال حصر

عملية التدقيق بالملفات الخطرة أو متوسطة الخطورة وبالتالي إتاحة الوقت لكوارر التدقيق

بالتركيز على الملفات ذات المخاطر العالية مما يزيد من جودة وفاعلية عملية التدقيق (الإجابة

بنسبة ٤٥% موافق بشدة يضاف إليها نسبة ٤٠% بموافق على المتغير الثالث وبنسبة ٣٥%

بموافق بشدة وبنسبة ٤٠% موافق على المتغير الرابع) والتي تؤدي بدورها الى زيادة قدرة مراقب

الدخل على اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي (الإجابة بنسبة ٣٥% بموافق بشدة وبنسبة

٣٧.٥% موافق على المتغير الخامس) وبالتالي ربط عملية التدقيق بمدى خطورة الملف

الضريبي وبالتالي بالتزام المكلف أو عدم التزامه الضريبي يؤدي إلى زيادة الثقة بين كبار

المكلفين والإدارة الضريبية السورية والى الحد من لجوئه إلى التهرب الضريبي (الإجابة

بنسبة ٤٥% موافق يضاف إليها نسبة ١٥% موافق بشدة على المتغير السادس وبنسبة ٤٥%

موافق يضاف إليها نسبة ١٧.٥% موافق بشدة على المتغير السابع) أما لجهة الإدارة فهو يقلل

من نسبة الطعون و الاعتراضات على التكاليف الضريبية و يتيح الفرصة للحصول المبكر

للضريبة (الإجابة بنسبة ٤٥% موافق يضاف إليها نسبة ٢٠% موافق بشدة على المتغير الثامن

وبنسبة ٦٠% موافق على المتغير التاسع) وبالتالي أسلوب التقدير الذاتي الدخل يؤثر إيجاباً

باليات تدقيق الملفات الضريبية لكبار المكلفين من خلال تأثيره بالآلية المتعلقة بتحدد من هي

الملفات التي ستخضع للتدقيق سنوياً وربطها بعوامل تخدم المكلف والإدارة على حد سواء .

(٢) لمحور أسلوب إسناد الملفات الضريبية إلى مراقبي الدخل:

(أ) معايير وأسس الإسناد:

المتغير	العدد	النسبة %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	دالة t	معنوية الدلالة الحسابية
1	10	25.0%	2.18	0.98	44	-5.3	٠.٠٠٠
	19	47.5%					
	5	12.5%					
	6	15.0%					
	0	.0%					
ليس لدى وحدة كبار المكلفين حالياً معايير محددة يتم بموجبها فرز الملفات الضريبية على مراقبي الدخل							
2	11	27.5%	2.08	0.94	42	-6.19	٠.٠٠٠
	20	50.0%					
	4	10.0%					
	5	12.5%					
	0	.0%					
غياب معايير فرز الملفات الضريبية على مراقبي الدخل تعني تعزيز الاعتبارات الشخصية في عملية الفرز							
3	1	2.5%	3.8	1	76	4.85	٠.٠٠٠
	5	12.5%					
	5	12.5%					
	19	47.5%					
	10	25.0%					
وجود معايير محددة مكتوبة ومنصوص عليها في فرز الملفات الضريبية على مراقبي الدخل يرفع من كفاءة عملية التدقيق							
4	0	.0%	3.93	0.85	79	6.81	٠.٠٠٠
	3	7.5%					
	7	17.5%					
	20	50.0%					
	10	25.0%					
فرز الملفات الضريبية بناء على معايير الكفاءة يتلائم مع مهام وحدة كبار المكلفين							
5	1	2.5%	4.18	0.95	84	7.75	٠.٠٠٠
	1	2.5%					
	6	15.0%					
	14	35.0%					
	18	45.0%					
فرز الملفات الضريبية بناء على معيار التخصص يزيد من كفاءة عملية التدقيق							

جدول (٩) يبين إحصاءات ومتوسطات والوزن النسبي لمتغيرات محور معايير وأسس الإسناد حسب آراء عينة الدراسة.

١. من حيث / ليس لدى وحدة كبار المكلفين حالياً معايير محددة يتم بموجبها فرز الملفات الضريبية على مراقبي الدخل/: بلغ متوسط إجابات العينة ٢.١٨ باتجاه سلبي ووزن نسبي ٤٤% وانحراف معياري ٠.٩٨ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t = -5.3$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠ اصغر من القياسية

و الاتجاه نحوى الموافقة لكن بتأثير سلبي للمتغير اي عدم توفر معايير محددة وغير دال إحصائيا.

٢. من حيث /غياب معايير فرز الملفات الضريبية على مراقبي الدخل تعني تعزيز الاعتبارات الشخصية في عملية الفرز/: بلغ متوسط إجابات العينة ٢٠٠٨ باتجاه سلبي ووزن نسبي ٤٢ % وبانحراف معياري ٠.٩٤ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-6.19$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه نحو أن المتغير يشكل عائق (غياب معايير الفرز تعني تعزيز الاعتبارات الشخصية) و دال إحصائيا.

٣. من حيث/ وجود معايير محددة مكتوبة ومنصوص عليها في فرز الملفات الضريبية على مراقبي الدخل يرفع من كفاءة عملية التدقيق/: بلغ متوسط إجابات العينة ٣٠٨ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٧٦ % وبانحراف معياري اكبير (لا يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=4.85$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٥ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائيا.

٤. من حيث / فرز الملفات الضريبية بناء على معايير الكفاءة يتلائم مع مهام وحدة كبار المكلفين/: بلغ متوسط إجابات العينة ٣٠٩٣ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٧٩ % وبانحراف معياري ٨٥ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=6.81$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٥ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائيا.

٥. من حيث /فرز الملفات الضريبية بناء على معيار التخصص يزيد من كفاءة عملية التدقيق/: بلغ متوسط إجابات العينة ٤٠١٨ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٨٤ % وبانحراف معياري ٠.٩٥ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=7.75$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٥ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي ولا يشكل عائق وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائيا.

من الواضح من الجدول السابق أن غالبية أفراد العينة المدروسة أكدت أنه ليس لدى وحدة كبار المكلفين حالياً معايير محددة يتم بموجبها فرز وتوزيع الملفات الضريبية على مراقبي الدخل مما يعزز الاعتبارات الشخصية في عملية الفرز وان وجود معايير محددة مكتوبة ومنصوص عليها في فرز الملفات الضريبية على مراقبي الدخل (كفاءة المراقب والتخصص مثلا) يتلائم مع مهام وحدة كبار المكلفين ويرفع من كفاءة عملية التدقيق الضريبي لملفاتهم (غالبية الإجابات كانت نسبتها الأعلى هي للموافق والموافق بشدة على أغلب متغيرات المحور).

(ب) أسلوب الإسناد الفردي :

المتغير	العدد	النسبة %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	دالة t	معنوية الدلالة الحسابية
1	موافق بشدة	10	25.0 %	2.38	1	47.6	-3.66
	موافق	12	30.0 %				
	حيادي	12	30.0 %				
	غير موافق	5	12.5 %				
	غير موافق بشدة	1	2.5%				
2	موافق بشدة	13	32.5 %	2	0.96	40	-6.58
	موافق	19	47.5 %				
	حيادي	3	7.5%				
	غير موافق	5	12.5 %				
	غير موافق بشدة	0	.0%				
3	موافق بشدة	12	30.0 %	2.3	1.22	46	-3.61
	موافق	14	35.0 %				
	حيادي	7	17.5 %				
	غير موافق	4	10.0 %				
	غير موافق بشدة	3	7.5%				
4	موافق بشدة	12	30.0 %	2.23	1	44.6	-4.66
	موافق	13	32.5 %				
	حيادي	9	22.5 %				
	غير موافق	6	15.0 %				
	غير موافق بشدة	0	.0%				
5	موافق بشدة	12	30.0 %	2.25	1	45	-4.49
	موافق	12	30.0 %				
	حيادي	10	25.0 %				
	غير موافق	6	15.0 %				
	غير موافق بشدة	0	.0%				

جدول (١٠) يبين إحصاءات و متوسطات والوزن النسبي لمتغيرات محور أسلوب الإسناد
الفردى حسب آراء عينة الدراسة.

١. من حيث / تدقيق الملف الضريبي الواحد من قبل مراقب دخل واحد يؤدي إلى ارتفاع مخاطر التقدير والحكم الشخصي لمراقب الدخل بسبب مثلاً- ضعف الاستقلالية وعدم كفاية تأهيله العلمي/: بلغ متوسط إجابات العينة ٢.٣٨ باتجاه سلبي ووزن نسبي ٤٧ % وبانحراف معياري ١ كبير (لا يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-3.66$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه الموافقة لكن بتأثير سلبي للمتغير أي التدقيق من قبل مراقب دخل واحد يؤدي الى ارتفاع مخاطر التقدير و دال إحصائياً.

٢. من حيث / عند تدقيق الملف الضريبي لكبار المكلفين من قبل مراقب دخل واحد يقع مراقب الدخل تحت ضغط الوقت وهذا يقلل من جودة عمله/: بلغ متوسط إجابات العينة ٢ باتجاه سلبي ووزن نسبي ٤٠ % وبانحراف معياري ٠.٩٦ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-6.58$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه الموافقة لكن بتأثير سلبي للمتغير كونه يقلل من جودة عمله و دال إحصائياً.

٣. من حيث/ بسبب ضغط الوقت يؤدي تدقيق الملف الضريبي من قبل مراقب دخل واحد الى عجزه عن تنفيذ إجراءات التدقيق بالكفاءة المطلوبة): بلغ متوسط إجابات العينة ٢.٣ باتجاه سلبي ووزن نسبي ٤٦ % وبانحراف معياري ١.٢٢ كبير (لا يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-3.61$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه نحوى الموافقة لكن بتأثير سلبي للمتغير - العجز عن تنفيذ إجراءات التدقيق بالكفاءة المطلوبة و دال إحصائياً.

٤. من حيث / يؤدي تدقيق الملف الضريبي من قبل مراقب دخل واحد الى انخفاض قدرة المراقب على اكتشاف مطارح ضريبية جديدة بسبب انخفاض القدرة على تنفيذ إجراءات التدقيق بالكفاءة المطلوب/: بلغ متوسط إجابات العينة ٢.٢٣ باتجاه سلبي ووزن نسبي ٤٤ % وبانحراف معياري ١ كبير (لا يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-4.66$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه نحوى الموافقة لكن بتأثير سلبي للمتغير أي انخفاض القدرة على تنفيذ إجراءات التدقيق بالكفاءة المطلوب و دال إحصائياً.

٥. من حيث / بتأثر ضغط الوقت ومعدلات الأداء المطلوبة يؤدي تدقيق الملف الضريبي من قبل مراقب دخل واحد إلى انخفاض فاعلية التدقيق): بلغ متوسط إجابات العينة ٢.٢٥ باتجاه سلبي ووزن نسبي ٤٥ % وبانحراف معياري ٠.٩٨ صغير (يوجد توافق

نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=-4.49$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ اصغر من القياسية و الاتجاه نحوى الموافقة لكن بتأثير سلبي للمتغير - انخفاض فاعلية التدقيق - و دال إحصائيا.

من الواضح من الجدول السابق أن غالبية أفراد العينة المدروسة أكدت (غالبية الإجابات كانت نسبتها الأعلى هي للموافق والموافق بشدة على أغلب متغيرات المحور) أن الآلية الحالية في توزيع الملفات الضريبية الخاضعة لعملية التدقيق الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين والتي يحكمها أسلوب الإسناد الفردي وفي ظل غياب أي معايير أو أسس للإسناد غير ملائمة لكثرة سلبياتها والتي من أهمها (ارتفاع مخاطر التقدير والحكم الشخصي لمراقب الدخل، وقوع مراقب الدخل تحت ضغط الوقت وهذا يقلل من جودة عمله، عجزه عن تنفيذ إجراءات التدقيق بالكفاءة المطلوبة) والتي تؤدي بدورها الى انخفاض قدرة المراقب على اكتشاف مطارح ضريبية جديدة وبالتالي الى الى انخفاض فاعلية التدقيق بشكل عام.

(ج) أسلوب الإسناد الجماعي :

المتغير	العدد	النسبة %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	دالة t	معنوية الدلالة الحسابية
1 بتأثير ضغط الوقت ومعدلات الأداء المطلوبة يكون التدقيق الجماعي ملائما لحجم ملفات كبار المكلفين الضريبية	2	5.0%	3.55	1	71	3.2	٠.٠٠٠٠
	5	12.5%					
	9	22.5%					
	17	42.5%					
	7	17.5%					
2 يتيح التدقيق الجماعي تنفيذ إجراءات التدقيق بكفاءة اكبر عبر توزيع المهام والإجراءات على مراقبي الدخل ضمن المجموعة الواحدة	0	.0%	4	0.86	80	7.52	٠.٠٠٠٠
	3	7.5%					
	5	12.5%					
	20	50.0%					
	12	30.0%					
3 يؤدي التدقيق الجماعي لملفات كبار المكلفين الى اكتشاف مطارح ضريبية مغيبة نتيجة التوسع بتنفيذ إجراءات التدقيق	1	2.5%	3.8	1	76	4.97	٠.٠٠٠٠
	4	10.0%					
	7	17.5%					
	18	45.0%					
	10	25.0%					
4 يزيد التدقيق الجماعي من الحصيلة الضريبية بسبب القدرة على اكتشاف مطارح ضريبية جديدة	0	.0%	3.75	0.89	75	5.27	٠.٠٠٠٠
	5	12.5%					
	7	17.5%					
	21	52.5%					
	7	17.5%					
5 إجراءات عمليات التدقيق باستخدام المجموعات تتيج الفرصة لتطوير إمكانيات مراقبي	1	2.5%	3.9	0.84	78	6.76	٠.٠٠٠٠
	2	5.0%					
	4	10.0%					
	26	65.0%					

					17.5%	7	موافق بشدة	الدخل المهنية ضمن المجموعة الواحدة عبر الاستفادة من طريقة التفكير والعمل الجماعي	
6	٠.٠٠٠	9.45	83	0.77	4.15	0	غير موافق بشدة	يُتيح التدقيق الجماعي لملفات كبار المكلفين الفرصة لمراقبي الدخل الجدد في اكتساب خبرات ومهارات التدقيق عن طريق العمل مع مراقبي دخل قدامى أكثر خبرة ضمن مجموعة عمل واحدة	
						2	غير موافق		
						3	حيادي		
						22	موافق		
						13	موافق بشدة		
7	٠.٠٠٠	5.17	75.6	0.94	3.78	0	غير موافق بشدة	يؤدي التدقيق الجماعي على تعميق وترسيخ مبدأ التخصص في مجال التدقيق الضريبي عبر التخصص بانجاز ملفات كبار المكلفين بحسب الأنشطة	
						4	غير موافق		
						11	حيادي		
						15	موافق		
						10	موافق بشدة		
8	٠.٠٠٠	2.34	68	1	3.4	2	غير موافق بشدة	إن وجود أكثر من توقيع على تقرير التدقيق يجعله أكثر إقناعاً للمكلف عنه في حالة وجود توقيع مراقب واحد فقط	
						6	غير موافق		
						12	حيادي		
						14	موافق		
						6	موافق بشدة		

جدول (١١) يبين إحصاءات و متوسطات والوزن النسبي لمتغيرات محور أسلوب الإسناد الجماعي حسب آراء عينة الدراسة.

١. من حيث / بتأثير ضغط الوقت ومعدلات الأداء المطلوبة يكون التدقيق الجماعي ملائماً لحجم ملفات كبار المكلفين الضريبية/: بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٥٥ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٧١ % وبانحراف معياري اكبير (لا يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=3.2$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي ولا يشكل عائق وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.
٢. من حيث / يتيح التدقيق الجماعي تنفيذ إجراءات التدقيق بكفاءة أكبر عبر توزيع المهام والإجراءات على مراقبي الدخل ضمن المجموعة الواحدة /: بلغ متوسط إجابات العينة ٤ باتجاه موافق ووزن نسبي ٨٠ % وبانحراف معياري ٨٦.٠٠ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=7.52$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أكبر من القياسية و الاتجاه نحو المتغير لا يشكل عائق لكن غير دال إحصائياً.
٣. من حيث/ يؤدي التدقيق الجماعي لملفات كبار المكلفين الى اكتشاف مطارح ضريبية مغيبة نتيجة التوسع بتنفيذ إجراءات التدقيق/: بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٨ باتجاه

- ايجابي ووزن نسبي ٧٦ % وبانحراف معياري ١ كبير (لا يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=4.97$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي ولا يشكل عائق وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.
٤. من حيث / يزيد التدقيق الجماعي من الحصيلة الضريبية بسبب القدرة على اكتشاف مطارح ضريبية جديدة / : بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٧٥ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٧٥ % وبانحراف معياري ٠.٨ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=5.27$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي ولا يشكل عائق وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.
٥. من حيث / إجراء عمليات التدقيق باستخدام المجموعات تتيح الفرصة لتطوير إمكانيات مراقبي الدخل المهنية ضمن المجموعة الواحدة عبر الاستفادة من طريقة التفكير والعمل الجماعي): بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٩٣ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٧٨ % وبانحراف معياري ٠.٨٤ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=6.71$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي ولا يشكل عائق وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.
٦. من حيث / يتيح التدقيق الجماعي لملفات كبار المكلفين الفرصة لمراقبي الدخل الجدد في اكتساب خبرات ومهارات التدقيق عن طريق العمل مع مراقبي دخل قدامى أكثر خبرة ضمن مجموعة عمل واحدة / : بلغ متوسط إجابات العينة ٤.١٥ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٨٣ % وبانحراف معياري ٠.٧٧ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=9.45$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي ولا يشكل عائق وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.
٧. من حيث / يؤدي التدقيق الجماعي الى تعميق وترسيخ مبدأ التخصص في مجال التدقيق الضريبي عبر التخصص بإنجاز ملفات كبار المكلفين بحسب الأنشطة / : بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٧٨ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٨٣ % وبانحراف معياري ٠.٩٤ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=5.17$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي ولا يشكل عائق وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.
٨. من حيث / إن وجود أكثر من توقيع على تقرير التدقيق يجعله أكثر إقناعاً للمكلف عنه في حالة وجود توقيع مراقب واحد فقط / : بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٤ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٦٨ % وبانحراف معياري ٠.٩٤ صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=2.34$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي ولا يشكل عائق وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

من الواضح من الجدول السابق أن غالبية أفراد العينة المدروسة أكدت (غالبية الإجابات كانت نسبتها الأعلى هي للموافق والموافق بشدة على أغلب متغيرات المحور) أن أسلوب الإسناد الجماعي أي توزيع الملفات الضريبية على مراقبي الدخل بشكل جماعي عبر تشكيل مجموعات الفحص والتدقيق الضريبي وتوزيع الملفات الضريبية عليها وفق معايير معينة (الكفاءة المهنية ، التخصص ... الخ) يعتبر أكثر ملائمة كونه يتناسب مع حجم ملفات كبار المكلفين ويؤدي الى (تنفيذ إجراءات التدقيق بكفاءة أكبر ، اكتشاف مطارح ضريبية مغيبة نتيجة التوسع بتنفيذ إجراءات التدقيق، يزيد من الحصيلة الضريبية) كما أن له العديد من الايجابيات المتعلقة بمراقب الدخل نفسه وبالتالي يزيد بالمحصلة من فعالية عملية التدقيق.

من الجداول الثلاثة السابقة نلاحظ أن غالبية أفراد العينة أكدت على دور وتأثير أسلوب إسناد الملفات بالية التدقيق (توزيع الملفات المراد فحصها على مراقبي الدخل) حيث أن الأسلوب الفردي ذو اثر سلبي في حين أن الجماعي ذو اثر ايجابي خاصة إذا ما ترافق مع معايير سليمة لتشكيل المجموعات وإسناد الملفات المراد فحصها إليها.

(٣) لمحور كفاءة مراقب الدخل المهنية :

المتغير	العدد	النسبة %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	دالة t	معنوية الدلالة الحسابية
1 يرفع التأهيل العلمي والعملي لمراقب الدخل المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية من كفاءته المهنية	غير موافق بشدة	0	0.0%	4.15	0.7	83	10.39
	غير موافق	1	2.5%				
	حيادي	4	10.0%				
	موافق	23	57.5%				
	موافق بشدة	12	30.0%				
2 يجتاح التأهيل العلمي لمراقب الدخل المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية على امتلاكه شهادة علمية بالتخصص المناسب لعمله التدقيقي	غير موافق بشدة	2	5.0%	3.93	1	78.6	5.72
	غير موافق	2	5.0%				
	حيادي	4	10.0%				
	موافق	21	52.5%				
	موافق بشدة	11	27.5%				
3 يزيد التدريب المستمر لمراقب الدخل من مستوى تأهيله العملي	غير موافق بشدة	0	0.0%	4.35	0.7	87	12.2
	غير موافق	0	0.0%				
	حيادي	5	12.5%				
	موافق	16	40.0%				
	موافق بشدة	19	47.5%				
4 تخصص مراقب الدخل بملفات كبار المكلفين الضريبية بحسب الأنشطة	غير موافق بشدة	0	0.0%	3.83	0.93	76.6	5.6
	غير موافق	4	10.0%				
	حيادي	9	22.5%				

					%			كافة يزيد من كفاءته المهنية في إجراء عملية التدقيق	
					42.5 %	17	موافق		
					25.0 %	10	موافق بشدة		
٠.٠٠٠	6.15	76	0.82	3.8	.0%	0	غير موافق بشدة	وجود مبدأ المحاسبة وتفعيله ومتابعة عمل مراقب الدخل المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية يزيد من كفاءته المهنية في إجراء عملية التدقيق	5
					5.0%	2	غير موافق		
					30.0 %	12	حيادي		
					45.0 %	18	موافق		
					20.0 %	8	موافق بشدة		
٠.٠٠٠	7.89	83	0.92	4.15	.0%	0	غير موافق بشدة	تعزيز استقلالية مراقب الدخل تزيد من كفاءته المهنية في إجراء عملية التدقيق	6
					7.5%	3	غير موافق		
					12.5 %	5	حيادي		
					37.5 %	15	موافق		
					42.5 %	17	موافق بشدة		
٠.٠٠٠	6.58	78.6	0.88	3.93	.0%	0	غير موافق بشدة	قدرة مراقب الدخل في التعرف على أعمال المكلف (فهم الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها أثر هام على الالتزامات الضريبية المصرح بها تتزايد طردا مع ارتفاع تأهيله العملي	7
					7.5%	3	غير موافق		
					20.0 %	8	حيادي		
					45.0 %	18	موافق		
					27.5 %	11	موافق بشدة		
٠.٠٠٠	9.29	81	0.71	4.05	.0%	0	غير موافق بشدة	يؤدي ارتفاع كفاءة مراقب الدخل المهنية الى ارتفاع قدرته على تحديد طبيعة ونطاق عملية التدقيق	8
					2.5%	1	غير موافق		
					15.0 %	6	حيادي		
					57.5 %	23	موافق		
					25.0 %	10	موافق بشدة		
٠.٠٠٠	6.41	76.6	0.81	3.83	.0%	0	غير موافق بشدة	تتناسب قدرة مراقب الدخل على تحديد البنود ذات الأهمية النسبية في ملفات كبار المكلفين الضريبية طردا مع ارتفاع تخصصه بأنشطة المكلفين	9
					5.0%	2	غير موافق		
					27.5 %	11	حيادي		
					47.5 %	19	موافق		
					20.0 %	8	موافق بشدة		
٠.٠٠٠	8	78	0.7	3.9	.0%	0	غير موافق بشدة	تزداد قدرة مراقب الدخل على استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق	10
					.0%	0	غير موافق		
					30.0 %	12	حيادي		

					50.0 %	20	موافق	الضريبي لملفات كبار المكلفين بزيادة كفاءته المهنية	
					20.0 %	8	موافق بشدة		
11	٠.٠٠٠	7.8	80	0.84	4	0.0%	0	غير موافق بشدة	يؤدي ارتفاع تأهيل وتخصص مراقب الدخل الى ارتفاع قدرته على تحديد كمية ونوع الأدلة الواجب جمعها والتي يبني عليها أحكامه المهنية
						7.5%	3	غير موافق	
						10.0 %	4	حيادي	
						52.5 %	21	موافق	
						30.0 %	12	موافق بشدة	
12	٠.٠٠٠	9.8	82.6	0.72	4.13	0.0%	0	غير موافق بشدة	يؤدي ارتفاع كفاءة مراقب الدخل المهنية على زيادة قدرته على استخدام العينات في التدقيق
						0.0%	0	غير موافق	
						20.0 %	8	حيادي	
						47.5 %	19	موافق	
						32.5 %	13	موافق بشدة	
13	٠.٠٠٠	9.5	84	0.79	4.2	0.0%	0	غير موافق بشدة	تتناسب قدرة مراقب الدخل على اكتشاف التحريفات الجوهرية في دفاتر وقيود ومستندات المكلفين طردا مع ارتفاع كفاءته المهنية
						2.5%	1	غير موافق	
						15.0 %	6	حيادي	
						42.5 %	17	موافق	
						40.0 %	16	موافق بشدة	
14	٠.٠٠٠	8.86	80	0.74	4	0.0%	0	غير موافق بشدة	تزداد قدرة مراقب الدخل في الوصول الى الالتزامات الضريبية الفعلية لكبار المكلفين من خلال أداء أعمال التدقيق الضريبي طردا مع ارتفاع كفاءته المهنية
						0.0%	0	غير موافق	
						25.0 %	10	حيادي	
						45.0 %	18	موافق	
						30.0 %	12	موافق بشدة	
15	٠.٠٠٠	10.9	83	0.64	4.15	0.0%	0	غير موافق بشدة	تتناسب جودة أداء أعمال التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين طردا مع كفاءة مراقب الدخل المهنية
						0.0%	0	غير موافق	
						15.0 %	6	حيادي	
						57.5 %	23	موافق	
						27.5 %	11	موافق بشدة	

جدول (١٢) يبين إحصاءات و متوسطات والوزن النسبي لمتغيرات المحور كفاءة مراقب

الدخل المهنية حسب آراء عينة الدراسة.

١. من حيث / يرفع التأهيل العلمي والعمل لمراقب الدخل المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية من كفاءته المهنية/: بلغ متوسط إجابات العينة ٥.٤ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٨٣% وبانحراف معياري ٠.٧صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على

هذا المتغير) ودالة القياس $t=10.39$ بمعنوية دلالة حسابية 0.000 أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

٢. من حيث / يجتاح التأهيل العلمي لمراقب الدخل المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية الى امتلاكه شهادة علمية بالتخصص المناسب لعمله التدقيقي/: بلغ متوسط إجابات العينة 3.93 باتجاه ايجابي ووزن نسبي 78% وبانحراف معياري 0.94 صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=5.72$ بمعنوية دلالة حسابية 0.000 أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

٣. من حيث/يزيد التدريب المستمر لمراقب الدخل من مستوى تأهيله العملي/: بلغ متوسط إجابات العينة 4.35 باتجاه ايجابي ووزن نسبي 87% وبانحراف معياري 0.7 صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=12.2$ بمعنوية دلالة حسابية 0.000 أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

٤. من حيث /تخصص مراقب الدخل بملفات كبار المكلفين الضريبية بحسب الأنشطة كافة يزيد من كفاءته المهنية في إجراء عملية التدقيق/: بلغ متوسط إجابات العينة 3.83 باتجاه ايجابي ووزن نسبي 76% وبانحراف معياري 0.94 صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=5.6$ بمعنوية دلالة حسابية 0.000 أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي ولا يشكل عائق وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

٥. من حيث / وجود مبدأ المحاسبة وتفعيله ومتابعة عمل مراقب الدخل المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية يزيد من كفاءته المهنية في إجراء عملية التدقيق /: بلغ متوسط إجابات العينة 3.8 باتجاه ايجابي ووزن نسبي 76% وبانحراف معياري 0.82 صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=6.15$ بمعنوية دلالة حسابية 0.000 أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

٦. من حيث/تعزيز استقلالية مراقب الدخل تزيد من كفاءته المهنية في إجراء عملية التدقيق/: بلغ متوسط إجابات العينة 15.4 باتجاه ايجابي ووزن نسبي 83% وبانحراف معياري 0.94 صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=7.89$ بمعنوية دلالة حسابية 0.000 أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً .

٧. من حيث /قدرة مراقب الدخل في التعرف على أعمال المكلف (فهم الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها أثر هام على الالتزامات الضريبية المصرح بها تتزايد طرداً

مع ارتفاع تأهيله العملي/): بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٩٣ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٧٨% وبانحراف معياري ٠.٨٨. صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير (ودالة القياس $t=6.58$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

٨. من حيث/يؤدي ارتفاع كفاءة مراقب الدخل المهنية الى ارتفاع قدرته على تحديد طبيعة ونطاق عملية التدقيق/): بلغ متوسط إجابات العينة ٠.٤ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٨١% وبانحراف معياري ٠.٧١. صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير (ودالة القياس $t=9.29$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

٩. من حيث /تتناسب قدرة مراقب الدخل على تحديد البنود ذات الأهمية النسبية في ملفات كبار المكلفين الضريبية طرداً مع ارتفاع تخصصه بأنشطة المكلفين/): بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٨٣ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٧٦% وبانحراف معياري ٠.٨١. صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=6.41$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

١٠. من حيث /تزداد قدرة مراقب الدخل على استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين بزيادة كفاءته المهنية/): بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٩ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٧٨% وبانحراف معياري ٠.٩٤. صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=8$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

١١. من حيث /يؤدي ارتفاع تأهيل وتخصص مراقب الدخل الى ارتفاع قدرته على تحديد كمية ونوع الأدلة الواجب جمعها والتي يبني عليها أحكامه المهنية/): بلغ متوسط إجابات العينة ٤ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٨٠% وبانحراف معياري ٠.٨٤. صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=7.8$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

١٢. من حيث /يؤدي ارتفاع كفاءة مراقب الدخل المهنية الى زيادة قدرته على استخدام العينات في التدقيق/): بلغ متوسط إجابات العينة ٣.٤ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٨٢% وبانحراف معياري ٠.٧٩. صغير (يوجد توافق نسبي بين أراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=9.5$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

١٣. من حيث/ تتناسب قدرة مراقب الدخل على اكتشاف التحريفات الجوهرية في دفاتر وقيود ومستندات المكلفين طرداً مع ارتفاع كفاءته المهنية/: بلغ متوسط إجابات العينة ٢.٤ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٨٤% وبانحراف معياري ٠.٧٩ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=9.5$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

١٤. من حيث /تزداد قدرة مراقب الدخل في الوصول الى الالتزامات الضريبية الفعلية لكبار المكلفين من خلال أداء أعمال التدقيق الضريبي طرداً مع ارتفاع كفاءته المهنية /: بلغ متوسط إجابات العينة ٤ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٨٠% وبانحراف معياري ٠.٧٤ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=8.86$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً .

١٥. من حيث /تتناسب جودة أداء أعمال التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين طرداً مع كفاءة مراقب الدخل المهنية/: بلغ متوسط إجابات العينة ٥.٤ باتجاه ايجابي ووزن نسبي ٨٣% وبانحراف معياري ٠.٦٤ صغير (يوجد توافق نسبي بين آراء العينة على هذا المتغير) ودالة القياس $t=10.9$ بمعنوية دلالة حسابية ٠.٠٠٠ أصغر من القياسية و الاتجاه ايجابي وموافقة ايجابية على ذلك و دال إحصائياً.

من الواضح من الجدول السابق أن غالبية أفراد العينة المدروسة أكدت (غالبية الإجابات كانت نسبتها الأعلى هي للموافق والموافق بشدة على أغلب متغيرات المحور) أن التأهيل العلمي والعملية والتخصص وجود مبدأ المحاسبة وتفعيله ومتابعة عمل مراقب الدخل المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية يزيد من كفاءته المهنية في إجراء عملية التدقيق وفيما يتعلق بالتأهيل العلمي والعملية أكد غالبية أفراد العينة المدروسة أن التأهيل العلمي لمراقب الدخل المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية يجتاح الى امتلاكه شهادة علمية بالتخصص المناسب لعمله التدقيقي في حين يزيد التدريب المستمر لمراقب الدخل من مستوى تأهيله العلمي وإن كفاءة مراقب الدخل المهنية تؤثر بالية أجراء عملية التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين من قبل مراقب الدخل من حيث زيادة قدرته على تحديد طبيعة ونطاق عملية التدقيق و على تحديد البنود ذات الأهمية النسبية في ملفات كبار المكلفين على استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق و الى ارتفاع قدرته على تحديد كمية ونوع الأدلة الواجب جمعها والتي يبني عليها أحكامه المهنية إضافة الى زيادة قدرته المهنية على استخدام العينات في التدقيق وبالتالي يؤدي إجراء عملية التدقيق من قبل مراقب دخل كفاء الى زيادة فعالية عملية التدقيق في اكتشاف التحريفات الجوهرية في دفاتر وقيود ومستندات المكلفين والوصول الى الالتزامات الضريبية الفعلية لكبار المكلفين وبالتالي تأثير الكفاءة ايجابي في آليات التدقيق من خلال رفع جودة

وملائمة الآلية الأخيرة المتعلقة بإجراء التدقيق الفعلي من قبل المدقق الضريبي السوري (مراقب الدخل).

إن نلاحظ أنه اتفقت أراء عينة كوادر التدقيق على وجود تأثير كبير لكل من أسلوب تقدير الدخل المعتمد في التشريع الضريبي وأسلوب توزيع الملفات الضريبية على مراقبي الدخل وكفاءة مراقب الدخل المهنية في رسم آليات التدقيق الضريبي لشريحة كبار المكلفين حيث اتفقت أراء العينة على أن كل من أسلوب تقدير الدخل الإداري وأسلوب الإسناد الفردي وانخفاض الكفاءة المهنية ذات تأثير سلبي في آليات تدقيق التكاليف الضريبي في حين اتفقت معظم أراء عينة كوادر التدقيق على أن تأثير اعتماد كل من أسلوب التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة وأسلوب الإسناد الجماعي والكفاءة المهنية المرتفعة لمراقبي دخل وحدات كبار المكلفين ذو تأثير ايجابي في رسم آليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين ويفضي الى رسم الياء ملائمة لهذه الشريحة المهمة من المجتمع الضريبي السوري

المبحث الثاني

الآليات المقترحة والملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين

بعد الاستعراض لأهم سلبيات الآليات الحالية المتبعة في تدقيق التكاليف الضريبي الخاص بضريبة الأرباح الحقيقية لدى وحدات كبار المكلفين وبعد استطلاع آراء كوادرات التدقيق بالعوامل المؤثرة في رسم وبناء آليات التدقيق يرى الباحث أن الآليات الملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي في وحدة كبار المكلفين هي كالتالي :

أولاً - الآلية المتعلقة بكيفية تحديد وتصنيف ملفات كبار المكلفين التي ستخضع للتدقيق سنوياً:

بموجب هذه الآلية يتم الانتقال من تدقيق كامل ملفات كبار المكلفين إلى تدقيق عينة سنوية عبر تفعيل واستخدام نظام إدارة المخاطر في تحديد عينة التدقيق السنوية وفق ما يلي :

- (١) توفير قواعد بيانات لكبار المكلفين.
- (٢) تصنيف كبار المكلفين حسب نوع النشاط (تجاري - صناعي - خدمي).
- (٣) فرز المكلفين ضمن النشاط الواحد حسب رقم العمل.
- (٤) وضع معايير للخطورة حسب الأتي (على سبيل المثال لا الحصر) :

الصفة القانونية	تعدد الأنشطة	العقارات	الدفاتر والسجلات	خصم مدخلات بالخطأ
تقديم البيانات	عدد أنواع الضريبة	العلاقات القانونية	التهرب	المماثلة
بيانات صفيرية	تعدد الفروع	حجم المبيعات	إصدار فاتورة	عدد الاعتراضات
بيانات دائنة	عدد مرات التدقيق الميداني	طبيعة النشاط	عدم تسديد الضريبة	نتائج الاعتراض
الصادرات	هامش الربح	تذبذب النتائج	فروق التدقيق	المخالفات
الإعفاءات	الحسابات المصرفية	سعر الصرف	أخطاء محاسبية	مرات تغيير المركز الرئيسي

- (٥) ترتيب معايير الخطورة حسب أهميتها النسبية وفق خصوصية كل نشاط (بعض المعايير يكون لها أهمية نسبية في أنشطة معينة بدرجة أكبر من أهميتها بالنسبة لأنشطة أخرى).
- (٦) تحليل كل معيار من معايير الخطورة وفقاً لنوع النشاط المدروس .
- (٧) وضع وزن نسبي لكل معيار من معايير الخطورة وفقاً لنوع النشاط (درجة من مائة درجة تتناسب زيادتها طردياً مع درجة خطورة المكلف ووفقاً لهذا المعيار).
- (٨) جمع الدرجات التي حصل عليها كل مكلف وفقاً للمعايير السابقة ولكل نوع نشاط على حدا.

- (٩) ترتيب المكلفين تنازلياً وفق الدرجات التي حصلوا عليها وهنا يوجد حالتين:

١. الحالة الأولى: وجود نظام مؤتمت وهنا يتم إدخال جميع المعطيات السابقة إلى الحاسب (تم شرحه بالتفصيل في المبحث الثاني من الفصل الثاني).
٢. الحالة الثانية: عدم توفر نظام مؤتمت حالة الفرز اليدوي مع الاستعانة بالبرمجيات المتاحة في هذا المجال.

وفي كلتا الحالتين يتم فرز المكلفين الى ثلاث فئات من حيث الخطورة وهذه الفئات هي:

١. مكلفين خطرين.

٢. مكلفين متوسطي الخطورة.

٣. مكلفين أمنين.

١٠) اختيار المكلفين الذين حصلوا على أعلى درجات الخطورة في كل نوع من أنواع النشاط

من أجل إجراء عمليات التدقيق الضريبي عليهم ووفقاً للطاقة التدقيقية المتاحة.

١١) تقسيم خطة التدقيق الى خطط ربع سنوية.

ثانياً - الآلية المتعلقة بكيفية تشكيل مجموعات الفحص وإسناد الملفات إليها :

بموجب هذه الآلية يتم تقسيم مراقبي قسم كبار المكلفين الى مجموعات عمل تتكون من مراقبي الدخل المختصين ذوو الخبرات في الأنشطة (التجارية- الصناعية - الخدمية).

(١) إنشاء مجموعات الفحص والتدقيق الضريبي: بافتراض أن وحدة كبار المكلفين في محافظة

دمشق تتكون من ثلاثين مراقباً وأربع رؤساء شعب (مدققين) يتم إنشاء مجموعات فحص بحيث

تتكون كل مجموعة فحص من ثلاثة مراقبين يكون أحدهم رئيساً للمجموعة وبالتالي سينتج لدينا

عشر مجموعات فحص وتدقيق ضريبي .

(٢) فرز مجموعات الفحص والتدقيق الضريبي حسب التخصص: بحيث يتكون لدينا مجموعات عمل

متخصصة بتدقيق الأنشطة (التجارية- الخدمية- الصناعية) أو مجموعات عمل متخصصة

بتدقيق مهن معينة ضمن النشاط الواحد .

(٣) تحديد الطاقة التدقيقية الشهرية لمجموعة الفحص: نتيجة الخطوة الأولى سيكون لدينا عشر

مجموعات فحص وتدقيق ضريبي وتحدد الطاقة التدقيقية الشهرية لكل مجموعة فحص بمكلفين

اثنين شهرياً وبالتالي سيكون لدينا عشرون ملفاً ضريبياً سيدقق شهرياً.

(٤) فرز المدققين الضريبيين حسب الخبرة: الى مدقق يختص بتدقيق الأنشطة التجارية وآخر

بالأنشطة الخدمية وغيره بالأنشطة الصناعية ويمكن أن يكون هناك أكثر من مدقق حسب

الضرورة و مفرزات نظام إدارة المخاطر .

(٥) تعيين مدقق لكل عدد من مجموعات الفحص والتدقيق المتخصصة .

(٦) إسناد أضاير المكلفين الى هذه المجموعات حسب التخصص: بحيث يصدر الأمر الإداري

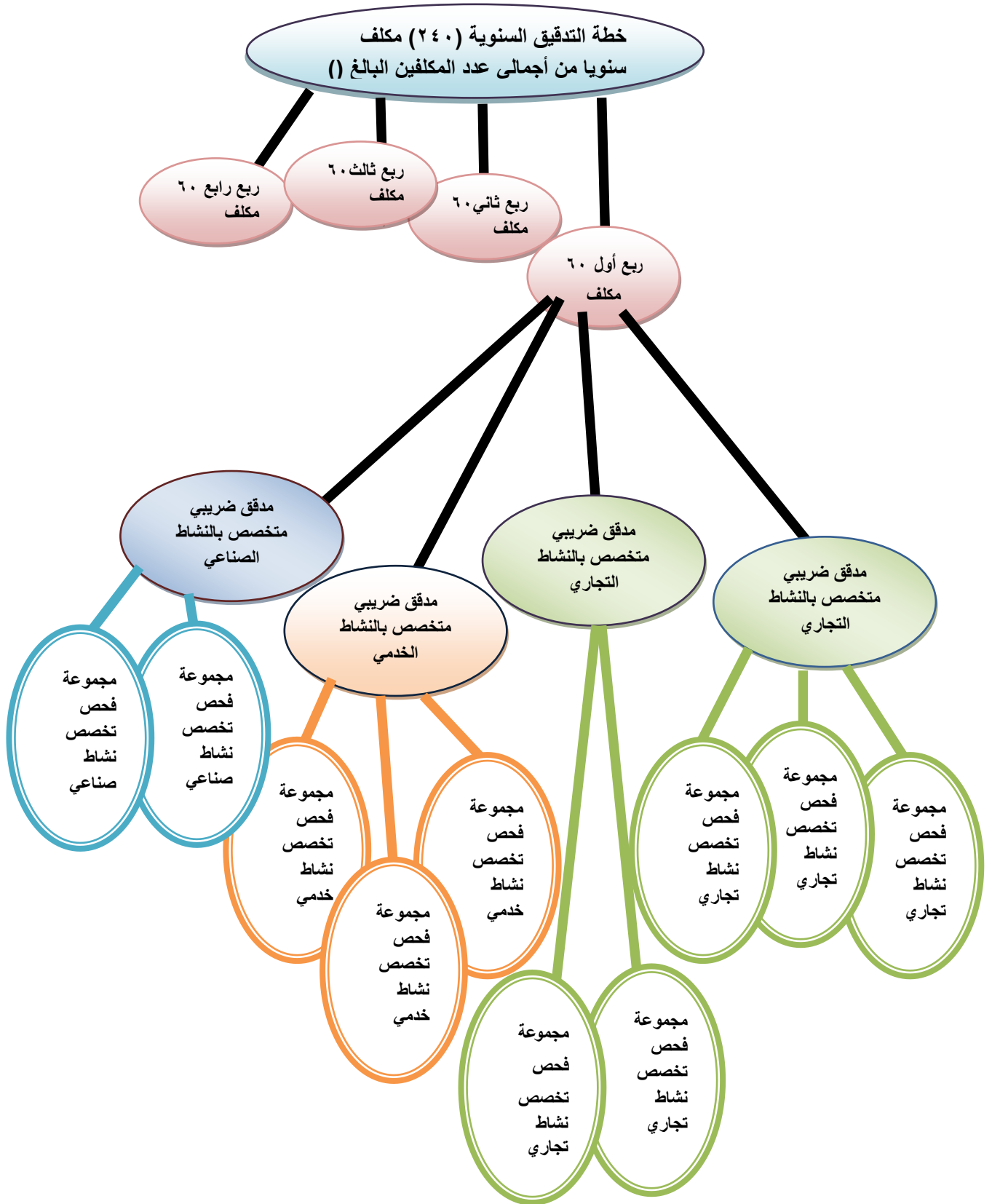
بإسناد الأضاير الى مجموعات الفحص كل ثلاثة أشهر .

وبذلك ستكون الطاقة التدقيقية الشهرية مكونة من عشرين ملفاً ضريبياً ومنه ستكون طاقة الخطة

الربع سنوية ستون مكلفاً وسنوضح الآليتين السابقتين بالرسم التوضيحي التالي:

بافتراض أن مخرجات نظام إدارة المخاطر للربع الأول جاءت عشوائية كالتالي:

ثلاثون مكلفاً تجارياً خطراً - ثمانية عشر مكلفاً خدمياً خطراً - اثنا عشر مكلفاً صناعياً خطراً



الشكل رقم (١) تشكيل مجموعات الفحص والتدقيق الضريبي من إعداد الباحث
حيث يفرز لكل مجموعة فحص ستة ملفات ضريبية عليهم انجازها خلال الخطة الربع سنوية أي
خلال الثلاثة أشهر الأولى من العام بمعدل ملفين ضريبيين لكل مجموعة شهريا .

ثالثاً - الآلية المتعلقة بتدقيق الملف الضريبي من قبل مجموعات الفحص:

يمر انجاز الملف الضريبي للمكلف وفق هذه الآلية بالمراحل الرئيسية التالية:

١. أعداد الدراسة المكتبية الأولية لملف المكلف.
٢. الأخطار بموعد الفحص.
٣. القيام بأعمال التدقيق الميداني.
٤. إعداد ورقة عمل التدقيق .
٥. إعداد تقرير التكاليف المؤقت.
٦. أعمال المراجعة من قبل المدقق (رئيس الشعبة).
٧. توجيه الأخبار المؤقت.

وسنتناول كل مرحلة من هذه المراحل بشيء من التفصيل :

(١) أعداد الدراسة المكتبية الأولية لأضبارة المكلف:

تتضمن هذه المرحلة أخذ فكرة كافية عن عمل المكلف وأوجه النشاطات التي مارسها لعدد من السنوات السابقة (من ٣ الى ٥ سنوات) وتصنيفه في تلك السنوات من حيث درجة الخطورة وفيما إذا كان قد ورد اسمه ضمن عينات التدقيق في تلك السنوات كما يتم الاطلاع على رقم العمل السنوي في كل سنة من تلك السنوات وعلى مبلغ الأرباح الصافية التي صرح بها وتم اعتمادها وغيرها من المعلومات التي تفيد مجموعة الفحص في أخذ فكرة كافية ووافية عن المكلف الذي سيقومون بإجراء تدقيق لملفه الضريبي ويمكن أن يتم ذلك وفق ما يلي :

أ-تجميع البيانات الأولية للملف:

يجب على مجموعة الفحص المختصة بتدقيق ملف المكلف تجميع البيانات الأولية والمتاحة لدى قسم كبار المكلفين في الدائرة المالية التي يتبع لها المكلف وفق ما يلي :

١. تجميع البيانات الضريبية المقدمة من ذات المكلف لمدة ٥ سنوات والاطلاع عليها وفي حالة عدم توفرها لمدة خمس سنوات يكتفى ب٣سنوات سابقة لسنة الفحص .
٢. تجميع تقارير التكاليف المؤقتة لذات المكلف في حالة إجراء عمليات تدقيق سابقة له نتيجة ورود اسمه ضمن عينة الفحص لسنة سابقة والاطلاع عليها.
٣. تجميع قرارات التكاليف القطعية في حالة وجودها.
٤. تجميع أوراق العمل الخاصة بذات المكلف والمعدة من قبل مجموعات الفحص التي أجرت عمليات تدقيق ضريبي خاصة بالمكلف في سنة ورود اسمه ضمن عينة التدقيق الخطرة في سنوات سابقة في حالة وجودها.

ب-إجراء الدراسة و التحليلات اللازمة على البيانات:

يجب على مجموعة الفحص المختصة بتدقيق ملف المكلف إجراء الدراسة والتحليلات اللازمة للبيانات الأولية للملف (بما يتضمنه من أضيابير) والمتاحة لدى قسم كبار المكلفين في الدائرة المالية التي يتبع لها المكلف وفق ما يلي :

الإطلاع على البيانات الضريبية ووضع خلاصة تتضمن:

١. نوع البيان الضريبي المقدم في كل عام (أساسي/لاحق).
 ٢. أرقام العمل السنوية للمكلف عن السنوات السابقة.
 ٣. نتيجة تلك الأعوام من (ربح - خسارة - لا ربح ولا خسارة - متوقف عن النشاط) والتي تم التصريح بها ضمن تلك البيانات الضريبية.
 ٤. مبلغ الربح/الخسارة التي تم التصريح بها ضمن تلك البيانات الضريبية.
 ٥. استخراج بيانات تحليلية للميزانيات وحسابات النتائج خلال نفس السنوات وتشمل استخراج بيانات تحليلية للميزانيات وبيانات تحليلية لحسابات النتائج خلال نفس السنوات.
- الإطلاع على تقارير التكلفة المؤقتة ووضع خلاصة تتضمن :
١. الأساس القانوني الذي تم تكليف المكلف على أساسه في كل عام.
 ٢. هل كان البيان الضريبي يعرض أو لا يعرض بصدق نتيجة نشاط المكلف أو أن مبلغ الربح/الخسارة الصافية المصرح بها كان قريباً من أو بعيد عن حقيقة نتيجة نشاط المكلف في كل عام من تلك الأعوام.
 ٣. مبلغ الأرباح السنوية الصافية التي توصلت إليها مجموعات الفحص التي تولت تدقيق البيان الضريبي في كل عام بالإضافة نسبة الربح المطبقة.
- الإطلاع على تقارير التكلفة القطعية ووضع خلاصة تتضمن:
١. مبلغ الربح النهائي لكل عام .
 ٢. نسبة الربح النهائية التي تم تطبيقها من قبل اللجان المختصة.
- الإطلاع على أوراق العمل العائدة لكل عام ووضع خلاصة تتضمن :
١. أهم بنود الحسابات التي تم اختبارها من قبل مجموعات الفحص التي تولت عملية تدقيق اضبارة المكلف في كل عام ورد فيه اسمه ضمن عينة التدقيق.
 ٢. أدوات الاختبار التي استخدمها مراقبوا الدخل في اختباراتهم للبنود(شامل للبنود/عينات).
 ٣. تعداد لأهم البنود التي خضعت للفروقات .
 ٤. إشارة إلى نوع خلاصة التدقيق (تعديل/تكليف مباشر).
- الإطلاع على الاستبيانات ووضع خلاصة تتضمن أهم الأسئلة التي تم طرحها على المكلف من خلال تلك الاستبيانات.

يتم تدوين الخلاصات السابقة على نموذج موحد من عدد كاف من الأوراق يصدره قسم كبار المكلفين تحت عنوان (نموذج - ١ - خلاصة عامة) يتضمن العناوين الرئيسية التالية :

خلاصة: البيانات السابقة - تقارير التكاليف المؤقتة - تقارير التكاليف القطعية - أوراق العمل - الاستبيانات ، حيث يذيل النموذج بتوقيع مراقبي الدخل ضمن المجموعة الواحدة .

ت- تجميع البيانات الخارجية عن الملف :

١. على مراقبي الدخل المختصين بتدقيق ملف المكلف ضمن مجموعة الفحص المختصة تجميع أي بيانات خارجية خاصة بالمكلف من جهاز الاستعلام الضريبي أو أية مصادر خارجية أخرى .

٢. تجميع القوانين والمنشورات والتعليمات التفسيرية المنظمة للنشاط والاطلاع عليها.

٣. عمل خلاصة تتضمن ما يلي:

الشريحة والنسبة الضريبية المطبقة - هل يستفيد المكلف من الحد الأدنى المعفى مع بيان السبب - تعداد للمرفقات التي قدمها المكلف - تعداد للمرفقات التي لم يتقدم بها المكلف - تعداد لمعدلات الحسم والتخفيضات التي يخضع لها المكلف مع ذكر (النسبة/الدرجة).

يتم تدوين الخلاصة السابقة على نموذج موحد من عدد كاف من الأوراق يصدره قسم كبار المكلفين تحت عنوان (نموذج - ٢ - خلاصة قانونية) ويذيل النموذج بتوقيع مراقبي دخل المجموعة المختصة.

ث- إعداد خطة الفحص للملف :

على مجموعة الفحص المختصة بتدقيق ملف المكلف الخطر وضع خطة مكتوبة لكيفية سير عملية التدقيق الضريبي وفق ما يلي :

دراسة الخطط السابقة :

١. دراسة الخطط السابقة والتي تم إعدادها من قبل مراقبي الدخل السابقين ضمن مجموعات الفحص التي تولت تدقيق ملف المكلف في السنوات التي خضع فيها لعملية تدقيق نتيجة وروده ضمن قائمة المكلفين الخطرين.

٢. تحديد أهم البنود التي تتضمنها الخطط السابقة.

٣. مقارنة مفردات الخطة مع ما تضمنته أوراق العمل التي تعتبر ترجمة عملية للخطط.

٤. تحديد النتائج الايجابية والسلبية بالخطط السابقة في ضوء المقارنة المجرات.

٥. عمل خلاصة بنتائج الفحص الفعلي للخطط السابقة.

يتم تدوين الخلاصة السابقة على نموذج موحد من عدد كاف من الأوراق يصدره قسم كبار المكلفين تحت عنوان (نموذج - ٣ - خطط سابقة) ويذيل النموذج بتوقيع مراقبي الدخل ضمن مجموعة الفحص الضريبي.

خطة الفحص الضريبي : وضع خطة فحص الملف وفق الآتي :

تحديد: لأهم (البند/القيود/النفقات) التي تم الاستقرار على أعطاؤها أهمية في عملية التدقيق - فيما إذا كان هناك بنود مثيرة للتساؤل وتصور المجموعة لكيفية التعامل معها- لأهم (التحليلات/الاختبارات) المطلوبة للبنود - لطبيعة الاختبارات التي ستطبق على البنود في ضوء الوثائق والشبوتيات المتوفرة- الزمن التقديري لفحص كل بند- الزمن التقديري لإتمام عملية الفحص.

يتم تدوين محتويات خطة الفحص على نموذج موحد من عدد كاف من الأوراق يصدره قسم كبار المكلفين تحت عنوان (نموذج - ٤ - خطة تدقيق) ويذيل النموذج بتوقيع مراقبي الدخل ضمن مجموعة الفحص الضريبي.

ج-إعداد الاستبيان :

على مجموعة الفحص المختصة بفحص ملف المكلف وضع استبيان موجه للمكلف يتضمن أسئلة تفيد في تدعيم عملية الفحص والتدقيق الضريبي. يتم تدوين محتويات الاستبيان على نموذج موحد من عدد كاف من الأوراق يصدره قسم كبار المكلفين تحت عنوان (نموذج-٥ - استبيان تدقيق) ويذيل النموذج بتوقيع مراقب الدخل حيث يفيد الاستبيان في طرح بعض الأسئلة التي توضح بعض النقاط الغامضة .

ح-إنشاء ملف الفحص:

(١) على مجموعة الفحص المختصة بتدقيق ملف المكلف إنشاء ملف فحص يتضمن الآتي:

(أ) صورة من البيان الضريبي لسنة التكليف .

(ب) نموذج : ١- خلاصة عامة - ٢- خلاصة قانونية-٣- خطط سابقة-٤ - خطة

تدقيق-٥ - استبيان تدقيق.

(٢) يعرض ملف الفحص على المدقق مسؤول المجموعة للمراجعة وإبداء الرأي.

(٣) يتم اعتماد الملف من قبل المدقق حيث يصدر قسم كبار المكلفين نموذج موحد للملف الفحص .

أن إعداد الدراسة المكتبية بهذه الطريقة سيضمن لمجموعة الفحص المختصة بتدقيق ملف المكلف المعرفة الكافية والوافية بكل المعلومات التي تخص المكلف محل الفحص وستأخذ فكرة كافية عن التدقيقات السابقة التي تمت من قبل مجموعات الفحص التي أجرت عمليات فحص وتدقيق للمكلف في سنوات سابقة وما تضمنه خطط الفحص السابقة وغيرها من المعلومات التي تفيد مجموعة الفحص قبل المباشرة بإجراء عملية التدقيق مما يجعل من مرحلة التحليل ما قبل الفحص(مرحلة إعداد الدراسة المكتبية) أكثر ملائمة منها في الآليات الحالية المتبعة مع كبار المكلفين وسترفع من سوية وجودة العمل التدقيقي ككل.

(٢) الأخطار بموعد الفحص:

أ- إجراءات الإخطار:

١. على مجموعة الفحص المختصة بتدقيق ملف المكلف إخطار المكلف بموعد البدء بإجراء عملية التدقيق الضريبي لبيانته عبر نموذج إخطار يصدره القسم .
٢. يتم تدوين محتويات الإخطار على نموذج موحد يصدره قسم كبار المكلفين تحت عنوان (نموذج-٦- الإخطار بموعد الفحص) ويذيل النموذج بتوقيع مراقب الدخل رئيس مجموعة الفحص.
٣. على مراقب الدخل ملء بيانات نموذج الإخطار والتي تتضمن الآتي:
تحديد: موعد البدء بعمليات الفحص (يوم- شهر -عام)- تحديد مكان الفحص-الزمن التقديري للانتهاء من عملية للفحص (يوم- شهر-عام).
٤. تصدير النموذج عن طريق الشؤون الإدارية في القسم.
٥. يعطى المكلف مهلة يومين للرد .
٦. يتم الرد عن طريق توقيع المكلف أو من ينوب عنه على الإخطار وتسليمه الى الشؤون الإدارية في القسم.
٧. يبلغ مراقب الدخل المختص بنتيجة الإخطار من قبل الشؤون الإدارية في القسم.
٨. في حالة تجاوز مهلة اليومين من تاريخ تصدير الإخطار تباشر مجموعة الفحص عملها دون انتظار رد المكلف.

ب- حالة تأجيل موعد الفحص بناء على طلب المكلف :

في حالة طلب المكلف تأجيل موعد البدء بعملية التدقيق :

١. يذكر المكلف الأسباب الموجبة لذلك ويدونها على إخطار موعد الفحص.
٢. يدرس مراقب الدخل رئيس مجموعة الفحص الأسباب الموجبة .
٣. عرض أسباب التأجيل على المدقق والذي يعرضها بدوره على رئيس دائرة الالتزام.
٤. إبداء الرأي من قبل رئيس دائرة الالتزام (موافقة أو رفض) .

في حالة الموافقة :

١. عمل محضر أعمال بالتأجيل على نموذج تأجيل (نموذج-٧- تأجيل موعد الفحص).
- يذكر في محضر التأجيل ما يلي: اسم المكلف- رقمه الضريبي- عام التكليف- نوع الضريبة - أسباب التأجيل- تحديد موعد جديد للبدء بعملية التدقيق.
٢. يذيل بتوقيع كل من مراقب الدخل رئيس مجموعة الفحص- المدقق المسؤول عن المجموعة - رئيس دائرة الالتزام.
٣. تحديد الموعد المناسب للفحص.

ثم يتم إخطار المكلف بالموعد الجديد للفحص عبر نموذج الإخطار (نموذج-٦ - الإخطار بموعد الفحص) حيث يضاف النموذج-٧- تأجيل موعد الفحص الى ملف الفحص. في حالة عدم الموافقة :

١. يتم الإخطار بتثبيت الإخطار السابق.
٢. يعطى المكلف مهلة يومين للرد.
٣. يتم الرد عن طريق توقيع المكلف أو من ينوب عنه على الإخطار وتسليمه الى الشؤون الإدارية في القسم.
٤. يبلغ مراقب الدخل رئيس مجموعة الفحص بنتيجة الإخطار من قبل الشؤون الإدارية في القسم.
٥. في حالة تجاوز المهلة المحددة للرد تباشر مجموعة الفحص عملها دون انتظار رد المكلف.

يفيد هذا الإجراء ضمن هذه الآلية قي إعطاء المكلف فكرة بأن وحدة كبار المكلفين تراعي ظروف المكلف التي قد تمنع القيام بعملية التدقيق في الموعد المحدد من قبلها عندما يقدم المكلف أسباب موجبة ومقنعة للوحدة مما يعزز من علاقة الثقة بين المكلف ودائرته الضريبية

(٣) القيام بأعمال التدقيق الميداني :

تتضمن هذه المرحلة قيام مجموعة الفحص بعمليات التدقيق الميداني وحتى تكون عمليات التدقيق الميداني على درجة عالية من الجودة يجب مراعاة الأمور التالية :

١. تقسيم العمل بين مراقبي دخل المجموعة بشكل يسهل ويسرع العمل كأن يتناول أحد المراقبين تدقيق جانب النفقات وآخر جانب الإيرادات والثالث الجانب الضريبي أو أن يتناول أحد المراقبين الفحص الحسابي للبند وآخر الفحص المستندي والثالث الفحص الضريبي.
٢. الاستفادة من كون حسابات أغلب كبار المكلفين الكترونية وبالتالي إمكانية الاستفادة من الحاسوب في إجراء العديد من التحليلات .
٣. الاستفادة من معايير التدقيق الدولية في إجراء عمليات الفحص مثل معيار الإجراءات التحليلية وعينات الفحص وأدلة الإثبات ...الخ.

وبالتالي يجب القيام بأعمال التدقيق الميداني وفق الآتي :

على مجموعة الفحص المختصة بتدقيق الملف الضريبي القيام بأعمال التدقيق الميداني وفق الآتي:

١. التوجه لمنشأة للمكلف في الموعد المحدد للفحص ومقابلة المسؤول (المكلف- المحاسب...) والتحقق من صفته القانونية وإطلاع المسؤول على أمر التكليف وملئ

استبيان الفحص بالإضافة الى التعرف على كل من المجموعة الدفترية و الدورة
المستندية و النظم الالكترونية والرقابة الداخلية.

٢. تحرير محضر زيارة يتضمن توصيف: للمجموعة الدفترية التي قدمها المكلف - للنظم
الالكترونية التي يعتمد عليها المكلف في حال وجودها - لنظام الرقابة الداخلية لدى المكلف
وإعطائه درجة (قوي- متوسط - ضعيف) - إشارة الى أنه تم ملئ الاستبيان.
يتم تدوين محتويات المحضر على نموذج موحد من عدد كاف من الأوراق يصدره قسم كبار
المكلفين تحت عنوان (نموذج - ٨ - محضر الزيارة) ويذيل النموذج بتوقيع مراقب الدخل -
المكلف أو من ينوب عنه.

٣. أجراء عملية التدقيق الميداني وفق ما يلي :
طلب القيود وسندات القيد والدفاتر المحاسبية المطلوب من المكلف مسكها (دفتر اليومية -
دفتر الأستاذ العام والمساعد....الخ) ثم تدقيق سندات القيد والمرفقات من وثائق حسابية
ومستندات للثبوت من صحة الإيرادات والنفقات الواردة في البيان الضريبي وبالتالي في
الدفاتر المحاسبية المبرزة ومن ثم أجراء عملية التدقيق عن طريق اختيار عينة (من البنود
المراد فحصها - من مستندات كل بند) بحسب الأهمية التي حددتها المجموعة في خطتها
حيث يراعى في اختيار العينة ما يلي: أن تكون عشوائية- تمثل بشكل صحيح مجتمع
الدراسة- كافية لتعميم النتائج.

٤. إعداد محاضر يومية بأعمال التدقيق التي يتم القيام بها تشمل ما يلي:
توصيف للقيود/البنود التي تم القيام بتدقيقها - للوثائق و المستندات المرافقة لكل قيد/بند -
للعينات التي تم أخذها بالإضافة الى التعديلات التي تم إجراؤها .
٥. التوقيع على محاضر الأعمال من قبل مراقبي الدخل.

يتم تدوين محتويات المحضر على نموذج موحد من عدد كاف من الأوراق يصدره قسم كبار
المكلفين تحت عنوان (نموذج - ٩ - محضر أعمال يومي) ويذيل النموذج بتوقيع مراقبي دخل
المجموعة.

(٤) إعداد ورقة عمل التدقيق :

على مجموعة الفحص الضريبي عند القيام بعمليات الفحص والتدقيق الميداني وعند جمع الأدلة
المؤيدة لرأيها استخدام وسيلة للرجوع إلى هذه الأدلة وهذه الوسيلة هي الاحتفاظ بأوراق عمل
نموذجية بحيث تكون هذه الأوراق سجلاً تفصيلياً للأنشطة الرئيسية للفحص التي قامت بها
المجموعة ونتائج التي توصلت إليها و تضم إلى اضرارة أو ملف المكلف حيث تفيد المعلومات
المدونة في أوراق العمل هذه بوجه خاص بما يلي:

١. توثيق العمل الذي تم انجازه من قبل مراقبي دخل المجموعة المختصة بتدقيق ملف
المكلف.

٢. تحديد :الأشياء التي تم اختبارها من قبل مراقبي الدخل - أدوات الاختبار التي استخدمها- فروقات التكاليف التي يقترح مراقبو الدخل إضافتها- النص القانوني الذي استند إليه مراقبو الدخل عند تحديد الفروقات-كل ما يدعم نتائج الفحص الضريبي.
 ٣. توثيق الأدلة التي تدعم الجزاءات والعقوبات التي يقترحها مراقبو الدخل.
 ٤. بينه ثبوتية عند الطعن في التعديلات التي أجرتها مجموعة الفحص من قبل المكلف.
 ٥. تكون دليل على عبء الإثبات لأن عبء الإثبات يقع على مراقب الدخل في حالة المطالبة بفروقات ضريبية.
 ٦. تساعد في عمليات التدقيق اللاحقة .
 ٧. تعتبر وسيلة إعلامية وتعليمية للمدققين اللاحقين والذين سيتولون تدقيق ملفات المكلف في السنوات اللاحقة.
- وبالتالي على مجموعة الفحص المختصة إعداد ورقة عمل التدقيق الضريبي وتتضمن النقاط التالية:

١. خلاصة موجزة عن الشخصية الحقوقية للمكلف في سنة التكاليف: بحيث يضمنها مراقب الدخل رئيس مجموعة الفحص توضيح لطبيعة المكلف ولطبيعة المهنة التي يمارسها والتي يجب أن تتسجم مع المهن الخاضعة لضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة مكلفي الأرباح الحقيقية) في حال تدقيق اضبارة التكاليف بضريبة الأرباح الحقيقية مثلاً.
٢. خلاصة موجزة عن البيان المقدم من قبل المكلف: بحيث يضمنها مراقب الدخل توضيح للمدة التي قدم فيها البيان الضريبي أي هل البيان مقدم ضمن أو خارج المهلة المحددة بموجب القانون إضافة إلى تعداد للمرفقات المقدمة مع البيان الضريبي.
٣. خلاصة موجزة عن القيود والمستندات المبرزة: بحيث يضمنها مراقب الدخل وصف موجز للدفاتر المبرزة من قبل المكلف و لطريقة تسجيل القيود المحاسبية فيها.
٤. في التدقيق: بحيث يضمنه مراقب الدخل استعراض ملخص واضح ودقيق لمحاضر الأعمال اليومية تبين عمليات التدقيق والفحص الضريبي التي قام بها مراقبو الدخل من حيث:كيفية دراسة وفحص وتدقيق قيود المشتريات والمبيعات أو النفقات والإيرادات وتحديد وتوضيح للقيود التي جرى اختبارها من قبلهم ولأدوات الاختبار التي استخدموها مع هذه القيود بالإضافة الى توثيق الأدلة التي حصلوا عليها والتي تدعم الفروقات والتعديلات التي أجروها للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة وبشكل عام كل ما يدعم النتائج.

٥. في التكاليف: تحديد للنص القانوني الذي استند إليه في تحديد الفروقات (تعديل - تكليف مباشر) وإعداد التسوية النهائية لوعاء الضريبة والتي تتضمن تحديد الأرباح السنوية الصافية.

٦. في المراجعة: ملاحظات وتعديلات المدقق مسؤول مجموعة الفحص. يتم تدوين محتويات ورقة العمل على نموذج موحد من عدد كاف من الأوراق يصدره قسم كبار المكلفين تحت عنوان (نموذج - ١٠ - ورقة عمل مجموعة الفحص) ويذيل النموذج بتوقيع مراقبي دخل المجموعة.

(٥) إعداد تقرير التكاليف المؤقت :

أن تقرير التكاليف المؤقت المتبع لدى الدوائر المالية السورية حالياً والتي من ضمنها أقسام كبار المكلفين يحتوي خطأً واضحاً بين أوراق العمل والتقرير، فما هو وارد في التقرير من التعريف بالشخصية الحقوقية والقانونية للمكلف وأسس التكاليف هو من اختصاص أوراق العمل التي تحتوي إضافة لذلك على الإشارة إلى الأدلة والثبوتيات الداعمة والمفسرة ، ويقتصر التقرير في هذه الحالة على النتائج التي تم التوصل إليها وبالتالي يمكن تجنب المشكلة السابقة من خلال إعداد تقرير الفحص الضريبي وفق متطلبات المعيار الدولي رقم (٧٠٠) ونظراً لكون تقرير التكاليف المؤقت يعتبر من أهم مكونات عملية الفحص الضريبي حيث أنه يمثل الناتج النهائي لتلك العملية وهو خلاصة عمل مجموعة الفحص الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها من تحديد للأساس القانوني الذي تم تكليف المكلف على أساسه والأسلوب الذي تم إتباعه لتحديد الأرباح السنوية الصافية ورقم العمل السنوي ونسبة الربح المطبقة ومبلغ الأرباح السنوية الصافية التي ستفرض الضريبة على أساسها حسب الشريحة الضريبية التي يخضع لها المكلف كما يعتبر وسيلة اتصال بين مراقبي الدخل ومستخدمي التقرير من مدقق وإدارة ضريبية والمكلف وبشكل وثيقة مكتوبة يبين فيها المراقب ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام ويلخص فيها رأيه حول مدى مصداقية البيان الضريبي في الإفصاح عن مبلغ الأرباح الحقيقية للمكلف التي تستوفي على أساسها الضريبة لذلك فأهميته تأتي من الاعتبارات التالية:

١. أهم مكونات الفحص الضريبي.
٢. يمثل خلاصة عمل مراقبي الدخل الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها.
٣. وسيلة اتصال بين كل من المراقب والإدارة الضريبية والمكلف.
٤. وثيقة مكتوبة تبين رأي مراقب الدخل حول مصداقية البيان الضريبي المقدم من المكلف.
٥. يترتب على تقرير التكاليف المؤقت أمور هامة تتخذها الإدارة الضريبية من أهمها اعتماد التقرير من قبل المدقق فيما أن يوافق المدقق على التقرير كما هو أو يقوم

بإجراء التعديلات التي يراها مناسبة لتوجيه التكاليف ليكون أكثر انسجاماً مع الواقع والحقيقة وليحمي حقوق المكلف والخزينة على السواء.

٦. يمثل انعكاسات للمدى الذي وصلت إليه الإدارة الضريبية في تطوير عملية الفحص وعلى قدرة وكفاءة فاحصيها من الناحيتين العملية والعلمية.

لذلك يجب أن تتم كتابة تقارير التكاليف المؤقت تبعاً لإجراءات محددة، كما يجب أن تتصف بالكمال والدقة والموضوعية والوضوح والشمول والإفصاح والقدرة على الإقناع وبالتالي فإن عناصر تقرير الفاحص الضريبي (مراقب الدخل) وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) كما يراها الباحث هي :

الفقرة التمهيدية:

يجب أن تبين الفقرة التمهيدية أنه تم تدقيق البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف مع وصف مختصر لهذا البيان يبين نموذج البيان (خاص بالمصارف الخاصة، خاص بشركات التأمين وإعادة التأمين، خاص المشافي الخاصة، شامل وعام يشمل بقية المكلفين) ونوعه (أساسي، لاحق) وتحدد المكلف الذي التي تم تدقيق بيانه الضريبي بكتابة أسمه وشهرته إذا كان المكلف مؤسسة فردية أو كتابة اسم الشركة ونوعها والاسم التجاري الخاص بها إذا كان شخصية اعتبارية بالإضافة الى كتابة طبيعة النشاط (تجاري- صناعي- خدمي) والرقم الضريبي الخاص به وتحديد رقم العمل السنوي ونتيجة العام (ربح- خسارة- لا ربح ولا خسارة- متوقف عن النشاط) ومبلغ الربح أو الخسارة المصرح به والمدون على البيان المقدم من قبل المكلف وتحدد عنوان كل عنصر من البيانات المالية التي تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية التي يتألف منها البيان الضريبي، كما يجب أن تحدد التاريخ والفترة التي يغطيها البيان الضريبي (سنة التكاليف) والشريحة الضريبية التي يخضع لها المكلف.

فقرة مسؤولية المكلف عن البيان الضريبي :

يجب أن يبين رأي المراقب في هذه الفقرة أن المكلف هو المسؤول عن إعداد البيان الضريبي وفق النموذج المعتمد من قبل الهيئة العامة للضرائب والرسوم وعن اعتماده من قبل محاسب قانوني مع تبيان مدى التزامه بتقديم مرفقات البيان .

فقرة مسؤولية المراقب :

يجب أن تبين هذه الفقرة من تقرير المراقب على سبيل المثال ما يلي:

١. أنه تم إجراء التدقيق حسب تعليمات أو تعميمات وزارة المالية (مثلاً: تعميم وزارة المالية رقم ٤٦٩٩ / ١ تاريخ ٢٦/٣/٢٠١٤، والذي نص على التدقيق الشامل لقيود مكلفي الأرباح الحقيقية مع إعطاء الأولوية لتكاليف كبار ومتوسطي المكلفين ومراعاة إنجاز سنوات التكاليف الأقدم فالأقدم).

٢. أسباب اللجوء الى التكاليف المباشر في حالة اللجوء إليه.

٣. أن على المدقق أن يخطط عملية الفحص للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيان الضريبي يعبر بصدق عن الأرباح الحقيقية للمكلف.
٤. وصف عملية التدقيق بحيث تبين أن التدقيق يتضمن أداء اجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن مبلغ الربح الصافي أو الخسارة الصافية المصرح عنها في البيان الضريبي وأن الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المراقب أو مجموعة الفحص.
٥. يجب أن يبين تقرير المدقق أن المدقق يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

فقرة الرأي :

يجب أن تبين فقرة الرأي في تقرير التكاليف الأساس القانوني الذي تم تكليف المكلف على أساسه و بأن البيان الضريبي يعرض أولاً يعرض بصدق نتيجة نشاط المكلف أو أن مبلغ الربح/الخسارة الصافية المصرح بها كان قريباً من أو بعيد عن حقيقة نتيجة نشاط المكلف مع ذكر رقم الأعمال و نسبة الربح المطبقة ومبلغ الأرباح السنوية الصافية التي توصل إليها بنتيجة تدقيقاته ومدى التزام المكلف بأحكام بعض القرارات المهمة من وجهة نظر الإدارة الضريبية.

توقيع المراقب :

تاريخ انجاز تقرير الفحص الضريبي:

لذلك يجب أن يعد مراقب الدخل رئيس مجموعة الفحص المختصة بتدقيق ملف المكلف تقرير التكاليف المؤقت بحيث يتضمن النقاط الرئيسية التالية :الفقرة التمهيدية- فقرة مسؤولية المكلف عن البيان الضريبي- فقرة مسؤولية مراقب الدخل- فقرة الرأي - توقيع مراقبي الدخل - تاريخ انجاز تقرير التكاليف المؤقت(يوم-شهر-عام) - توقيع المدقق.

يتم تدوين محتويات تقرير التكاليف المؤقت على نموذج موحد من عدد كاف من الأوراق يصدره قسم كبار المكلفين تحت عنوان(نموذج-١١ - تقرير تكليف مؤقت) حيث إن إعداد تقرير التكاليف المؤقت بهذه الصورة يجعله أكثر ملائمة ووضوحاً واختصاراً.

(٦) أعمال المراجعة من قبل المدقق (رئيس الشعبة):

- أولاً:تقوم مجموعة الفحص بتسليم المدقق الذي تتبع له ملف فحص نهائي يتضمن الآتي :
١. بيانات الدراسة المكتبية وتشمل صورة من البيان الضريبي لسنة التكاليف ونموذج ا- خلاصة عامة-٢- خلاصة قانونية-٣- خطط سابقة-٤- خطة تدقيق-٥- استبيان تدقيق بالإضافة الى إجابات الاستبيان التي تم الحصول عليها من المكلف أو من ينوب عنه .
 ٢. بيانات الإخطار بموعد الفحص وتشمل رد المكلف على نموذج-٦- الإخطار بموعد الفحص) ونموذج-٧- تأجيل موعد الفحص في حالة وجوده بالإضافة الى رد المكلف على(نموذج-٦- الإخطار بموعد الفحص) الجديد.

٣. بيانات التدقيق الميداني وتشمل محضر الزيارة وفق النموذج-٨- محضر الزيارة بالإضافة الى محاضر أعمال التدقيق اليومية وفق النموذج-٩- محضر أعمال يومي.

٤. بيانات ورقة عمل التدقيق وتشمل محتويات ورقة العمل وفق النموذج-١٠- ورقة عمل مراقب الدخل .

٥. بيانات تقرير التكاليف المؤقت وتشمل محتويات تقرير التكاليف المؤقت وفق النموذج-١١- تقرير تكليف مؤقت .

ثانياً: يقوم المدقق بالاطلاع على ملف الفحص النهائي وتتحصر مهمته بدراسة ورقة عمل الفحص النهائية وإجراء التعديلات التي يراها مناسبة وإضافة التعديلات إلى ورقة عمل مراقب الدخل ضمن فقرة في المراجعة بالإضافة الى الطلب من مراقب الدخل رئيس مجموعة الفحص المختصة إعادة كتابة تقرير التكاليف المؤقت بما ينسجم مع النتائج النهائية للفحص في حال إجراء تعديلات جوهرية تؤثر على مبلغ الأرباح السنوية الصافية سواء بالزيادة أو بالنقصان بحيث تتحصر تعديلات تقرير التكاليف المؤقت ضمن فقرة الرأي والتوقيع على ورقة العمل ضمن المكان المخصص لتوقيع المدقق.

ثالثاً: يقوم مراقب الدخل رئيس مجموعة الفحص بصياغة تقرير التكاليف المؤقت الجديد و إرفاقه بملف الفحص النهائي ثم يقوم المدقق بالتوقيع على تقرير التكاليف المؤقت الجديد ضمن فقرة توقيع المدقق.

(٧) توجيـه الإخـبار المؤقت :

١. يقوم قسم كبار المكلفين بإعلام المكلف بنتائج تقرير التكاليف المؤقت عن طريق تبليغه إخبار مؤقت بواسطة شعبة التبليغ التابعة لدائرة خدمات المكلفين.

٢. يتم تدوين محتويات الإخبار المؤقت على نموذج موحد يصدره قسم كبار المكلفين تحت عنوان (نموذج-١٢- إخبار مؤقت) حيث يتضمن الإخبار المؤقت المفردات التي تحددها الدائرة المالية .

(٨) تحديث وتسليم الملف:

يتم تحديث وتسليم ملف المكلف الى دائرة الأرشفة والشؤون القانونية لدى قسم كبار المكلفين حيث يقوم مراقب الدخل رئيس مجموعة الفحص المختصة بإرفاق ملف الفحص النهائي بملف المكلف الضريبي ثم يقوم بتسليم الملف للأرشفة والتوقيع بدفتر الأرشفة على تسليم الملف.

تعتبر هذه الآليات ملائمة لكبار المكلفين لأنها تحقق الاعتبارات التالية :

١. أن اعتماد نظام إدارة المخاطر في فرز وتصنيف المكلفين الذين يخضعون للتدقيق سيحقق الانتقال من التدقيق الشامل الى تدقيق عينة من المكلفين حيث تعتبر هذه العينة الأكثر خطورة وبذلك لن يتساوى المكلف الملتزم مع المكلف غير الملتزم مما يساعد على بناء الثقة بين هذه الشريحة المهمة من المكلفين والإدارة الضريبية.

٢. اعتماد نظام مجموعات الفحص والتدقيق الضريبي يحقق العديد من المزايا تم ذكرها سابقا.
٣. إن إعداد دراسة مكتبية وافية لأضبارة المكلف يساعد مجموعات الفحص في اخذ الفكرة الكافية عن المكلف قبل الشروع بعمليات الفحص الميداني.
٤. تساعد خطة الفحص في تحديد طبيعة توقيت ومدى إجراءات الفحص المخططة المطلوبة لتطبيق الإستراتيجية الشاملة للتدقيق داخل وصف شامل للعمل الذي يتعين أدائه فهي تخدم كأساس لتوصيل التعليمات لأفراد مجموعة الفحص ذوو الصلة بعملية الفحص وكوسيلة للرقابة على وتسجيل التنفيذ الصحيح للعمل كما تتضمن خطة التدقيق تفاصيل عن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخططة لمجموعة جوهرية من العمليات وأرصدة الحسابات والافصاحات كما تساعد في الاحتفاظ بالتركيز على العمل خلال سير عملية التدقيق.
٥. يساعد وضع استبيان الفحص في زيادة معلومات مجموعة الفحص عن المكلف .
٦. يفيد إجراء الإخطار بموعد الفحص والتدقيق في توثيق عملية الأخطار وفي مراعاة ظروف المكلف في حال وجود ظروف تمنع البدء بعملية التدقيق في بعض الأحيان وتعطي المكلف انطباع مفاده أن وحدة كبار المكلفين تراعي ظروفه التي قد تمنع البدء بإجراء عمليات التدقيق في أوقات محددة.
٧. توضح ورقة العمل ما سوف يختبره مراقب الدخل ومن ثم ما اختبره فعلا وتطلع القارئ (المكلف، الإدارة الضريبية، طلاب الدراسات،....الخ) على المعلومات التي يبتغي لمراقب الدخل الحصول عليها وتلك التي حصل عليها فعلا والسبب من وراء ذلك كما تطلع القارئ على أدوات الاختبار التي يود المراقب استخدامها وما قام باستخدامه فعلا وتطلعه على أن المراقب سوف يقوم بالاختبارات اللازمة ومن ثم تطلعه على ما قام به و تقدم أدلة على أن مراقب الدخل توصل الى نتائج حيادية و تطلع القارئ على الفروقات التي تقترحها مجموعة الفحص والأساس القانوني الذي استندت إليه في ذلك وبالتالي فان ورقة العمل الجيدة هي الورقة التي يستطيع القارئ لها إجراء نفس الاختبار بنفس الأداة التي استخدمتها مجموعة والوصول الى نفس النتائج أي أن مكونات ورقة العمل يجب أن تكون حقائق لا افتراضات.
٨. سيتمتع تقرير الفحص الضريبي بالوضوح والاختصار والدقة في توضيح النتائج خاصة إذا ما أرفق تقرير الفحص هذا بأوراق العمل النموذجية التي توضح كل ما قام به مراقبو الدخل من اختبارات وما حصلوا عليه من أدلة وما قاموا به من إجراءات في سبيل الوصول إلي فقرة الرأي السابقة.

المبحث الثالث

التحقق من فرضيات الدراسة وعرض النتائج التوصيات

أولاً - اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

يؤثر أسلوب تقدير الدخل الخاضع للضريبة في آليات تدقيق التكلفة الضريبي لكبار المكلفين.

(١) بالتحليل والمقارنة:

ذكر المختصون في مجال التدقيق الضريبي واثبت الواقع العملي ضمن وحدات كبار المكلفين أن أسلوب التقدير الإداري يقوم على تدقيق كافة الملفات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين بغض النظر عن أهميتها وحجمها ومدى خطورتها، ويتم تقدير مبلغ الضريبة النهائية من قبل الإدارة الضريبية الأمر الذي يتطلب أعداد كبيرة من العاملين وبالتالي زيادة تكلفة التحصيل على الإدارة الضريبية كما ينتج عنه تراكم للتكاليف الضريبية غير المنجزة كون الطاقة التدقيقية محدودة بالنسبة لعدد المكلفين الكبير في حين ذكر المختصون في مجال التدقيق الضريبي أنه وفق أسلوب التقدير الذاتي:

عندما يطلب المشرع الضريبي من المكلف أن يُعد الإقرار بنفسه أو عن طريق أحد المحاسبين القانونيين ويقوم بالتالي باحتساب الضريبة وفق هذا الإقرار وسدادها في الموعد المحدد لتقديم الإقرار، فإن الإدارة الضريبية بدورها لن تقوم بتدقيق المكلفين جميعاً بل ستتناول عينة وستكون هذه العينة مبنية على أساس اعتماد وتطبيق معايير معينة لتحديدها.

أن التقدير الذاتي يعني أن يعتمد المكلف إلى تقدير ضرائبه بنفسه ويتقدم ببياناته إلى الدوائر المالية، التي تفحصها من خلال نظام إدارة المخاطر الذي يصنف الملفات وفق ثلاث شرائح: آمنة، وشبه خطرة وخطرة. وبالتالي تركيز إجراءات التدقيق فقط على عدد محدود من المكلفين حسب نظام إدارة المخاطر، مما يؤمن جودة التكلفة.

ومن خلال فقرة تأثير أسلوب تقدير الدخل المعتمد في التشريع الضريبي في عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين (الفصل الثاني - المبحث الأول) استنتجنا أن:

اعتماد أسلوب تقدير الدخل يؤثر في عملية التدقيق الضريبي للمكلف من خلال تحديد من هو المكلف الذي سيخضع لعملية التدقيق ففي التقدير الإداري: يترك المشرع للإدارة الضريبية مهمة تقدير وعاء الضريبة للمكلف وبالتالي فالإدارة الضريبية ستخضع جميع المكلفين لعملية التدقيق بغض النظر عن مدى الالتزام الضريبي لديهم.

بينما في التقدير الذاتي يترك المشرع للمكلف نفسه مهمة تقدير وعاء الضريبة بنفسه وبالتالي احتساب مبلغ الضريبة الواجبة السداد وسدادها في ذات يوم تقديم بيانه الضريبي دون تدخل من جانب الإدارة ويترك للإدارة مهمة وضع أسس ومعايير محددة تستطيع من خلالها معرفة من هم المكلفون الواجب إخضاعهم لعملية التدقيق الضريبي سنوياً وهم في الغالب من تظهر هذه

الأسس والمعايير عدم وجود التزام ضريبي لديهم وبالتالي عدم صدق بياناتهم الضريبية وبالتالي يحدد الطريقة التي ستتبعها الإدارة الضريبية في تدقيق ملفات المكلفين الضريبية (شامل، انتقائي). كما أنه من خلال فقرة تأثير طريقة التدقيق المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين (الفصل الثاني - المبحث الثاني) استنتجنا أن:

أسلوب تقدير الدخل يؤثر من خلال طريقة التدقيق المتبعة في تحديد وتصنيف الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق الضريبي سنوياً والتي تعتبر الآلية الأولى من آليات تدقيق الملفات الضريبية لكبار المكلفين فوجود واعتماد أسلوب التقدير الذاتي للدخل ستتبع الإدارة الضريبية طريقة التدقيق الانتقائي وبالتالي سيكون هناك تحديد وتصنيف للملفات الضريبية لكبار المكلفين التي ستخضع للتدقيق سنوياً ومن خلال اعتماد وتفعيل نظام إدارة مخاطر الالتزام المؤتمت سيتم فرز كبار المكلفين الى مكلفين خطرين وغير خطرين وبالتالي إجراء عملية التدقيق السنوية على الملفات الضريبية للمكلفين الخطرين بما يحقق الربط بين الالتزام الضريبي للمكلف وعملية التدقيق لملفه الضريبي بالإضافة الى تحقيق جميع مزايا طريقة التدقيق الانتقائي التي تعتبر ترجمة فعلية لأسلوب التقدير الذاتي للدخل.

في حين أنه بوجود واعتماد أسلوب التقدير الإداري للدخل ستتبع الإدارة الضريبية طريقة التدقيق الشامل وبالتالي لن يكون هناك تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً بل سيجري التدقيق لجميع الملفات دون استثناء بما يرافقه من سلبيات (تم ذكرها في الفصل الثاني - المبحث الرابع).

ومن خلال المقارنة بين قانوني الضريبة المصري والأردني والذين يعتمدان أسلوب التقدير الذاتي للدخل والذين يفرزان المكلفين لجهة التدقيق الضريبي الى ثلاثة فئات:

الفئة الأولى : تقدر دخلها وتحتسب ضريبتها بنفسها دون تدخل الإدارة الضريبية وهي التي لا ترد إقراراتها الضريبية ضمن العينة التي ستخضع لعملية التدقيق.

الفئة الثانية : وهي الفئة التي تخضع لعملية التقدير الإداري (تقدير الدخل المبني على أساس بيانات وقيود المكلف - التدقيق الضريبي) وهي التي ترد إقراراتها الضريبية ضمن عينة التدقيق.

الفئة الثالثة : وهي الفئة التي تخضع لعملية التقدير الإداري وهي الممتعة عن تقديم إقراراتها الضريبية.

وبين القانون الضريبي السوري والذي يصنف المكلفين الى فئتين:

الفئة الأولى: المكلفون الذين يقدمون بيان أرباحهم ضمن مواعيد القانوني ويبرزون القيود المحاسبية الممسوكة من قبلهم مع الوثائق والمستندات الثبوتية المؤيدة لها وتقبلها الدوائر المالية أساساً في التكاليف من حيث المبدأ يخضعون لعملية التقدير الإداري (تقدير الدخل المبني على أساس بيانات وقيود المكلف - التدقيق الضريبي).

الفئة الثانية: المكلفون الذين يقدمون بيان أرباحهم ضمن مواعده القانوني ويبرزون القيود المحاسبية الممسوكة من قبلهم مع سائر الوثائق والمستندات وتثبت للدوائر المالية عدم شمولها بعض نشاطاتهم والمكلفون الذين لم يبرزوا القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة (٦) من القانون أو رفضوا تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد (١٤) و (١٥) و (٢٣) منه بعد انقضاء مهلة إنذارهم من قبل الدوائر المالية لتقديمها يخضعون لعملية التقدير الإداري (التقدير المباشر وفقاً لفعاليتهم ونشاطاتهم والمعلومات الأخرى المتوافرة لدى الدوائر المالية).

من خلال كل ما تقدم يتضح أن أسلوب تقدير الدخل يؤثر في آليات تدقيق الملفات الضريبية من خلال الآلية الأولى المتعلقة بمن هم المكلفون الواجب إخضاعهم لعملية التدقيق الضريبي سنوياً (تحديد وتصنيف الملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق).

(٢) بالتحليل الإحصائي:

الفرضية الفرعية الأولى:

فرضية العدم : لا توجد علاقة معنوية بين أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة (المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري) واليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين. الفرضية البديلة : توجد علاقة معنوية بين أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة (المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري) واليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين. بإجراء اختبار One Sample T test للمتغيرات المتعلقة بمحور أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة (المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري) والذي يعتمد الفحص الشامل لجميع ملفات كبار المكلفين الضريبية نحصل على الجدول التالي:

	N	المتوسط	الانحراف المعياري	T دالة	درجة الحرية	معنوية الدلالة الحسابية	الوزن النسبي
أسلوب التقدير الإداري للدخل	40	2.11	0.42	-13.310	39	0.00	42.2

جدول (١٣) يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع

للضريبة المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري (الفرضية الفرعية الأولى)

يبين الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمؤشر المتعلق بأسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري والذي يعتمد الفحص الشامل لجميع ملفات كبار المكلفين الضريبية (٢٠١١) بانحراف معياري (٠.٤٢) صغير ودال القياس ($t = -13.31$) بدرجة حرية (٣٩) ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig} = 0.000$) أصغر من القياسية (٠.٠٥) والوزن النسبي لهذه العلاقة (٤٢.٢ %) في المجال السلبي إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة توجد علاقة معنوية بين أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري واليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين وهو

ذو تأثير سلبي على آليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين وبالتالي الآليات الحالية من حيث التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة (عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية الخاضعة لعملية التدقيق الضريبي سنوياً) سلبية الاتجاه حسب آراء عينة الدراسة.

الفرضية الفرعية الثانية:

فرضية العدم : لا توجد علاقة معنوية بين أسلوب التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة (غير المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري) وآليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين.

الفرضية البديلة: توجد علاقة معنوية بين أسلوب التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة (غير المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري) وآليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين.

بإجراء اختبار One Sample T test للمتغيرات المتعلقة بمحور أسلوب التقدير الذاتي للدخل نحصل على الجدول التالي:

الوزن النسبي	معنوية الدلالة الحسابية	درجة الحرية	Tدالة	الانحراف المعياري	المتوسط	N	
78 %	0.00	39	14.19	0.40	3.90	40	أسلوب التقدير الذاتي للدخل

جدول (١٤) يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر أسلوب التقدير الذاتي للدخل (الفرضية الفرعية الثانية)

يبين الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمؤشر المتعلق بأسلوب التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة غير المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري والذي يعتمد الفحص الشامل لجميع ملفات كبار المكلفين الضريبية (٣.٩٠) بانحراف معياري (٠.٤٠) صغير ودال القياس ($t=14.19$) بدرجة حرية (٣٩) ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.000$) أصغر من القياسية (٠.٠٥) والوزن النسبي لهذه العلاقة (٧٨ %) في المجال الإيجابي إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة توجد علاقة معنوية بين أسلوب التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة غير المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري والذي يعتمد الفحص الشامل لجميع ملفات كبار المكلفين الضريبية وآليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين وهو ذو تأثير إيجابي على آليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين وبالتالي الآليات من حيث التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة (وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق الضريبي سنوياً) إيجابية الاتجاه حسب آراء عينة الدراسة.

الفرضية الرئيسية الأولى:

يؤثر أسلوب تقدير الدخل الخاضع للضريبة في آليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين.

فرضية العدم : لا توجد علاقة معنوية بين أسلوب تقدير الدخل الكلي و آليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين.

الفرضية البديلة : توجد علاقة معنوية بين أسلوب تقدير الدخل الكلي و آليات تدقيق التكليف الضريبي لكبار المكلفين.

بإجراء اختبار One Sample T test للمتغيرات المتعلقة بمحور أسلوب تقدير الدخل نحصل على الجدول التالي :

الوزن النسبي	معنوية الدلالة الحسابية	درجة الحرية	Tدالة	الانحراف المعياري	المتوسط	N	
61.8 %	0.04	39	1.421	0.24	3.09	40	أسلوب تقدير الدخل

جدول (١٥) يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر أسلوب تقدير الدخل الكلي

(الفرضية الرئيسية الأولى)

يبين الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمؤشر المتعلق بأسلوب تقدير الدخل (٣.٠٩) بانحراف معياري (٠.٢٤) صغير ودال القياس ($t=1.42$) بدرجة حرية (٣٩) ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.04$) اصغر من القياسية (٠.٠٥) والوزن النسبي لهذه العلاقة (٦١.٨ %) في المجال الايجابي إذاً نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة توجد علاقة معنوية بين أسلوب تقدير الدخل وآليات تدقيق التكليف الضريبي لكبار المكلفين وهذا يعني أن الفرضية الأولى محققة.

ثانياً - اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

يؤثر الأسلوب الذي تتبعه الإدارة الضريبية السورية في إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل ضمن وحدات كبار المكلفين في آليات تدقيق ملفاتهم الضريبية.

(١) بالتحليل والمقارنة:

ذكر المختصون والباحثون في مجال التدقيق الضريبي أن (الفصل الثاني-المبحث الثالث - ثانياً)

١. تطوير عملية التدقيق الضريبي بهدف تعظيم حصيلة الدولة من الضرائب يمكن أن يتم

عن طريق تحسين وتطوير أساليب التدقيق الضريبي لعمليات التحاسب للأوعية الضريبية

والتي منها اللجوء الى التدقيق الجماعي وليس عن طريق فرض ضرائب جديدة.

٢. تطوير عملية التدقيق الضريبي يتم بإتباع مبدأ المشاركة في العمل التدقيقي حيث يتم طبقاً

لذلك توزيع عمليات التدقيق الضريبي على مجموعة من المدققين مما يساعد في توليد

أفكار جديدة تجعل تفاعلات المجموعة تتمخض عن قرارات لم يكن في مقدور أحد

الأعضاء أن يصل إليها بمفرده .

٣. تقسيم العمل الضريبي على أساس جماعي سوف يؤدي الى انجازات عدد حالات أكثر

للفحص والتدقيق وبتكلفة أقل بالإضافة الى أن عدم انفراد الفاحص الضريبي بالعمل

التدقيقي يؤدي الى الحد من حالات الفساد الضريبي.

٤. عملية التدقيق باستخدام أكثر من فاحص ضريبي واحد وبالتالي وجود أكثر من توقيع على تقارير الفحص ستجعلها أكثر إقناعاً للمكلف عنه في حالة وجود توقيع فاحص ضريبي واحد.

وبالتالي فإن هذه الميزات للأسلوب الجماعي في إجراء عملية التدقيق من قبل المدققين الضريبيين يفتقر إليها الأسلوب الفردي في إجراء عملية التدقيق من قبل فاحص أو مدقق ضريبي واحد وتعتبر من العوامل المؤثرة في تحسين كفاءة وفاعلية وجودة عملية التدقيق الضريبي ومن خلال مقارنة خصوصيات كبار المكلفين ضمن البيئة السورية مع كل من واقع البيئة الضريبية السورية وسليبات وحسنات أسلوب الفحص المتبع من قبل الإدارة الضريبية (فردي - جماعي) نستنتج أن أسلوب توزيع الملفات الضريبية المراد فحصها سنوياً من قبل الإدارة الضريبية على الفاحصين الضريبيين (مراقبي الدخل) يؤثر في آليات تدقيق ملفاتهم الضريبية من خلال الآلية المتعلقة بكيفية توزيع الملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً على مراقبي دخل وحدات كبار المكلفين إن كان فردياً أو جماعياً وبالتالي فإن استخدام الآلية التي تعتمد على إسناد الملفات الضريبية إلى مراقبي الدخل بشكل جماعي عن طريق تكوين وتشكيل مجموعات الفحص الضريبية المرتبطة بالخبرة والتخصص سيجعل الآليات أكثر ملائمة كونها ستحقق العديد من المزايا التي تم ذكرها في فقرة (تأثير أسلوب إسناد الملفات الضريبية إلى مراقبي الدخل في عملية التدقيق الضريبي لكبار المكلفين - بحث ثالث - فصل ثاني)

(٢) بالتحليل الإحصائي:

الفرضية الفرعية الأولى:

يؤثر الأسلوب الذي تتبعه الإدارة الضريبية السورية في إسناد الملفات الضريبية إلى مراقبي الدخل من حيث أسس ومعايير الإسناد ضمن وحدات كبار المكلفين في آليات تدقيق ملفاتهم الضريبية.

فرضية العدم : لا توجد علاقة معنوية بين معايير وأسس الإسناد الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين وآليات تدقيق ملفاتهم الضريبية.

الفرضية البديلة : توجد علاقة معنوية بين معايير وأسس الإسناد الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين وآليات تدقيق ملفاتهم الضريبية .

بإجراء اختبار One Sample T test للمتغيرات المتعلقة بمحور معايير وأسس الإسناد الضريبي نحصل على الجدول التالي :

الوزن النسبي	معنوية الدلالة الحسابية	درجة الحرية	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط	N	
64.6	0.000	39	3.937	0.37	3.23	40	معايير وأسس إسناد الملفات الضريبية

جدول (١٦) يبين دالات الاختبارات الإحصائية لمؤشر معايير وأسس الإسناد الضريبي

(الفرضية الفرعية الأولى)

يبين الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمؤشر المتعلق بمعايير وأسس إسناد الملفات الضريبية (٣.٢٣) بانحراف معياري (٠.٣٧) صغير ودالة القياس ($t=+3.31$) بدرجة حرية (٣٩) ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.000$) أصغر من القياسية (٠.٠٥) والوزن النسبي لهذه العلاقة (٦٤.٦ %) في المجال الايجابي إذا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة توجد علاقة معنوية بين معايير وأسس الإسناد الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين وآليات تدقيق ملفاتهم الضريبية وهو ذو تأثير ايجابي على آليات تدقيق التكليف الضريبي لكبار المكلفين وبالتالي معايير الإسناد ايجابية الاتجاه حسب آراء عينة الدراسة.

الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد علاقة معنوية بين الأسلوب الذي تتبعه الإدارة الضريبية في إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل من حيث أسلوب الإسناد الفردي ضمن وحدات كبار المكلفين وآليات تدقيق ملفاتهم الضريبية .

فرضية العدم : لا توجد علاقة معنوية بين أسلوب الإسناد الفردي ضمن وحدات كبار المكلفين و آليات تدقيق ملفاتهم الضريبية .

الفرضية البديلة : توجد علاقة معنوية بين أسلوب الإسناد الفردي ضمن وحدات كبار المكلفين و آليات تدقيق ملفاتهم الضريبية.

بإجراء اختبار One Sample T test للمتغيرات المتعلقة بمحور أسلوب الإسناد الفردي نحصل على الجدول التالي :

	N	المتوسط	الانحراف المعياري	Tدالة	درجة الحرية	معنوية الدلالة الحسابية	الوزن النسبي
أسلوب الإسناد الفردي	40	2.23	0.83	-5.835	39	0.000	44.6

جدول (١٧) يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر أسلوب الإسناد الفردي

(الفرضية الفرعية الثانية)

يبين الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمؤشر المتعلق بأسلوب الإسناد الفردي للملفات الضريبية (٢.٢٣) بانحراف معياري (٠.٨٣) صغير ودالة القياس ($t=+3.31$) بدرجة حرية (٣٩) ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.000$) أصغر من القياسية (٠.٠٥) والوزن النسبي لهذه العلاقة (٤٤.٦ %) في المجال السلبي إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة توجد علاقة معنوية بين أسلوب الإسناد الفردي ضمن وحدات كبار المكلفين وآليات تدقيق ملفاتهم الضريبية وهو ذو تأثير سلبي على آليات تدقيق التكليف الضريبي لكبار المكلفين وبالتالي أسلوب الإسناد الفردي سلبي الاتجاه حسب آراء عينة الدراسة.

الفرضية الفرعية الثالثة:

توجد علاقة معنوية بين الأسلوب الذي تتبعه الإدارة الضريبية في إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل من حيث أسلوب الإسناد الجماعي ضمن وحدات كبار المكلفين في آليات تدقيق ملفاتهم الضريبية

فرضية العدم : لا توجد علاقة معنوية بين أسلوب الإسناد الجماعي ضمن وحدات كبار المكلفين و آليات تدقيق ملفاتهم الضريبية

الفرضية البديلة : توجد علاقة معنوية بين أسلوب الإسناد الجماعي ضمن وحدات كبار المكلفين وآليات تدقيق ملفاتهم الضريبية

بإجراء اختبار One Sample T test للمتغيرات المتعلقة بمحور أسلوب الإسناد الجماعي (تدقيق الملف الضريبي من قبل فريق من مراقبي الدخل) نحصل على الجدول التالي :

	N	المتوسط	الانحراف المعياري	T-دالة	درجة الحرية	معنوية الدلالة الحسابية	الوزن النسبي
أسلوب الإسناد الجماعي	40	3.79	0.63	7.967	39	0.000	75.88

جدول (١٨) دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر أسلوب الإسناد الجماعي

(الفرضية الفرعية الثالثة)

يبين الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمؤشر المتعلق بأسلوب الإسناد الجماعي - تدقيق الملف الضريبي من قبل فريق من مراقبي الدخل (٢.٢٣) بانحراف معياري (٠.٨٣) صغير ودال القياس ($t=+7.96$) بدرجة حرية (٣٩) ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.000$) أصغر من القياسية (٠.٠٥) والوزن النسبي لهذه العلاقة (٧٥.٨٨ %) في المجال الايجابي إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة توجد علاقة معنوية بين أسلوب الإسناد الجماعي ضمن وحدات كبار المكلفين و آليات تدقيق ملفاتهم الضريبية وهو ذو تأثير ايجابي على آليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين وبالتالي معايير أسلوب الإسناد الجماعي ايجابية الاتجاه حسب آراء عينة الدراسة.

الفرضية الرئيسية الثانية :

يؤثر الأسلوب الذي تتبعه الإدارة الضريبية السورية في إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل ضمن وحدات كبار المكلفين في آليات تدقيق ملفاتهم الضريبية.

فرضية العدم :لا توجد علاقة معنوية بين الأسلوب الذي تتبعه الإدارة الضريبية في إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل من حيث أسلوب إسناد الملفات الكلي ضمن وحدات كبار المكلفين وآليات تدقيق ملفاتهم الضريبية.

الفرضية البديلة : توجد علاقة معنوية بين الأسلوب الذي تتبعه الإدارة الضريبية في إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل من حيث أسلوب إسناد الملفات الكلي ضمن وحدات كبار المكلفين وآليات تدقيق ملفاتهم الضريبية .

بإجراء اختبار One Sample T test للمتغيرات المتعلقة بمحور إسناد الملفات الضريبية الكلي نحصل على الجدول التالي :

	N	المتوسط	الانحراف المعياري	T دالة	درجة الحرية	معنوية الدلالة الحسابية	الوزن النسبي
أسلوب إسناد الملفات الضريبية الكلي	40	3.08	0.20	2.571	39	0.014	62

جدول (١٩) يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر إسناد الملفات الضريبية الكلي (الفرضية الرئيسية الثانية)

يبين الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمؤشر المتعلق بأسلوب إسناد الملفات الضريبية (٣.١) بانحراف معياري (٠.٢٠) صغير ودال القياس ($t=+2.57$) بدرجة حرية (٣٩) ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.000$) أصغر من القياسية (٠.٠٥) والوزن النسبي لهذه العلاقة (٦٢ %) في المجال الايجابي إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة توجد علاقة معنوية بين الأسلوب الذي تتبعه الإدارة الضريبية في إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل من حيث أسلوب إسناد الملفات الكلي ضمن وحدات كبار المكلفين و آليات تدقيق ملفاتهم الضريبية .

ثالثاً - اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

تؤثر كفاءة مراقب الدخل المهنية في آليات تدقيق التكاليف الضريبي ضمن وحدة كبار المكلفين.

(١) بالتحليل والمقارنة:

من خلال مقارنة الواقع العملي لأعمال التدقيق الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين لاحظنا ضعف وغياب وقصور واضح في الكثير من إجراءات التدقيق الواجب إتباعها من قبل مراقب الدخل ضمن هذه الوحدات والتي تم ذكرها في المبحث الخامس ضمن فقرة ثالثاً والناجمة عن عدم اخذ العوامل التي ترفع من كفاءة مراقب الدخل المهنية بعين الاعتبار من قبل وحدة كبار المكلفين والتي من أهمها النظام السليم في التعيين والتدريب والتخصص وبمقارنة العوامل التي تدل على ارتفاع كفاءة مراقب الدخل المذكورة في الفصل الثاني المبحث الرابع ضمن فقرة رابعاً نلاحظ أن آليات التدقيق تتأثر بكفاءة المراقب المهنية من خلال قدرته على إجراء عملية التدقيق بجودة عالية يدل عليها مدى قدرته على استخدام هذه الإجراءات و المذكورة في الفقرة المشار إليها وبالتالي غياب وقصور هذه الإجراءات أو جزء منها لديه دليل واضح على انخفاض كفاءته

المهنية وبالتالي تأثير الكفاءة يظهر بشكل واضح ضمن الآلية المتعلقة بانجاز عملية التدقيق الميداني من قبل المراقب بعد اختيار الملفات المراد تدقيقها سنويا وتشكيل مجموعات الفحص.

(٢) بالتحليل الإحصائي:

تؤثر كفاءة مراقب الدخل المهنية في آليات تدقيق التكاليف الضريبي ضمن وحدة كبار المكلفين. فرضية العدم : لا توجد علاقة معنوية بين كفاءة مراقب الدخل المهنية وآليات تدقيق التكاليف الضريبي ضمن وحدة كبار المكلفين.

الفرضية البديلة : توجد علاقة معنوية بين كفاءة مراقب الدخل المهنية وآليات تدقيق التكاليف الضريبي ضمن وحدة كبار المكلفين .

بإجراء اختبار One Sample T test للمتغيرات المتعلقة بمحور كفاءة مراقب الدخل المهنية نحصل على الجدول التالي :

الوزن النسبي	معنوية الدلالة الحسابية	درجة الحرية	Tدالة	الانحراف المعياري	المتوسط	N	
80.6	0.000	39	15.820	0.41	4.03	40	كفاءة مراقب الدخل المهنية

جدول (٢٠) يبين دالات الاختبار الإحصائية لمؤشر كفاءة مراقب الدخل المهنية

(الفرضية الرئيسية الثالثة)

يبين الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للمؤشر المتعلق بكفاءة مراقب الدخل المهنية المدقق الضريبي (٤٠.٣) بانحراف معياري (٠.٤١) صغير ودال القياس ($t=+15.82$) بدرجة حرية (٣٩) ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.000$) أصغر من القياسية (٠.٠٥) والوزن النسبي لهذه العلاقة (٨٠.٦ %) مرتفع في المجال الايجابي إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة توجد علاقة معنوية بين كفاءة مراقب الدخل المهنية و آليات تدقيق التكاليف الضريبي ضمن وحدة كبار المكلفين وهو ذو تأثير ايجابي على آليات تدقيق التكاليف الضريبي لكبار المكلفين وبالتالي كفاءة مراقب الدخل المهنية المدقق الضريبي ايجابية الاتجاه حسب آراء عينة الدراسة.

نتائج البحث وتوصياته

أولاً-النتائج: في ضوء الدراسة التي قام بها الباحث يمكن صياغة النتائج التالية:

(أ) نتائج تتعلق بأسلوب تقدير الدخل الخاضع للضريبة:

١. يؤثر أسلوب تقدير الدخل الخاضع للضريبة في آليات تدقيق التكاليف الضريبي ضمن وحدة كبار المكلفين من خلال تأثيره بالآلية المتعلقة بتحديد وتصنيف الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً.
٢. عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية لكبار المكلفين التي ستخضع للتدقيق سنوياً نتيجة اعتماد أسلوب التقدير الإداري للدخل في التشريع الضريبي السوري.
٣. عدم مراعاة عملية التدقيق الضريبي لخصوصية الملفات الضريبية لكبار المكلفين كأهميتها وحجمها ومدى خطورتها.
٤. انخفاض جودة عملية تدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية لعدم توفر الوقت الكافي للمدقق الضريبي نتيجة إتباع طريقة التدقيق الشامل بحكم اعتماد أسلوب التقدير الإداري للدخل في تحديد وعاء الضريبة.
٥. وجود خلل وعدم تطابق بين ما يجب القيام به عند تدقيق الملفات الضريبية من قبل دائرة الالتزام ضمن وحدة كبار المكلفين والمسؤولة عن إجراء عملية التدقيق الضريبي والمحدد ضمن هيكلها الإداري والتنظيمي وبين المتبع بحكم اعتماد أسلوب التقدير الإداري للدخل .
٦. ترتبط عملية التدقيق الضريبي بموجب أسلوب التقدير الذاتي للدخل بعدة عوامل منها مدى مخاطر الملف الضريبي ، الالتزام الضريبي للمكلف.
٧. تنحصر عملية التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين الضريبية بموجب أسلوب التقدير الذاتي للدخل بالملفات الخطرة أو متوسطة الخطورة وبالتالي هناك تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً.
٨. ربط عملية التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين الضريبية بمدى مخاطر الملف الضريبي للمكلف يتيح الوقت لكوادر التدقيق بالتركيز على الملفات ذات المخاطر العالية مما يزيد من جودة وفاعلية عملية التدقيق ويؤدي الى زيادة قدرة المدقق الضريبي على اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي.
٩. يقلل تحديد وتصنيف الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق الضريبي سنوياً من خلال ربط عملية التدقيق بمدى الخطورة الضريبية للملف من نسبة الطعون والاعتراضات على التكاليف الضريبية و يتيح الفرصة للحصول المبكر.
١٠. ينعكس وجود التحديد والتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق الضريبي سنوياً بموجب اعتماد أسلوب التقدير الذاتي للدخل إيجاباً على أداء الإدارة الضريبية لأعمال التدقيق الضريبي ويؤدي الى ملائمتها لشريحة كبار المكلفين.

(ب) نتائج تتعلق بأسلوب إسناد الملفات الضريبية الى المدقق الضريبي:

١. يؤثر أسلوب إسناد الملفات في آليات تدقيق التكاليف الضريبي ضمن وحدة كبار المكلفين من خلال تأثيره بالآلية المتعلقة بتوزيع الملفات الضريبية التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً على مراقبي الدخل ضمن هذه الوحدات.

٢. ليس لدى وحدة كبار المكلفين حالياً معايير محددة يتم بموجبها فرز وتوزيع الملفات الضريبية على مراقبي الدخل مما يعزز من الاعتبارات الشخصية في عملية الفرز.

٣. الآلية الحالية في توزيع الملفات الضريبية الخاضعة لعملية التدقيق الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين والتي يحكمها أسلوب الإسناد الفردي غير ملائمة لكثرة سلبياتها والتي أهمها ارتفاع مخاطر التقدير والحكم الشخصي لمراقب الدخل، ووقوع مراقب الدخل تحت ضغط الوقت وهذا يقلل من جودة عمله، وعجزه عن تنفيذ إجراءات التدقيق بالكفاءة المطلوبة والتي تؤدي بدورها إلى انخفاض قدرة المراقب على اكتشاف مطارح ضريبية جديدة وبالتالي إلى انخفاض فاعلية التدقيق.

٤. توزيع الملفات الضريبية على مراقبي الدخل بشكل جماعي عبر تشكيل مجموعات الفحص والتدقيق الضريبي وتوزيع الملفات الضريبية عليها وفق معايير معينة كالكفاءة المهنية، التخصص. . . الخ يعتبر أكثر ملائمة كونه يتناسب مع حجم ملفات كبار المكلفين ويؤدي إلى تنفيذ إجراءات التدقيق بكفاءة أكبر و اكتشاف مطارح ضريبية مغيبة نتيجة التوسع بتنفيذ إجراءات التدقيق و يزيد من الحصيلة الضريبية كما أن له العديد من الايجابيات المتعلقة بمراقب الدخل نفسه وبالتالي يزيد بالمحصلة من فعالية عملية التدقيق.

(ت) نتائج تتعلق بكفاءة المدقق الضريبي المهنية.

١. تؤثر كفاءة مراقب الدخل المهنية بالية أجراء عملية التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين من قبل مراقب الدخل من حيث زيادة قدرته على تحديد طبيعة ونطاق وإجراءات عملية التدقيق.

٢. انخفاض كفاءة مراقب الدخل المهنية عند إجراء عملية تدقيق التكاليف الضريبي ضمن وحدات كبار المكلفين.

٣. وجود نقص في العديد من إجراءات التدقيق الضريبي الواجب إتباعها من قبل مراقب الدخل أثناء قيامه بعملية تدقيق ملفات كبار المكلفين ضريبياً نتيجة انخفاض كفاءته المهنية الناتجة عن انخفاض تأهيله العلمي والعملية ونقص معدلات التدريب العملي لمراقبي دخل وحدات كبار المكلفين وعدم توفر الحوافز والمزايا التشجيعية له.

٤. عدم ملائمة الآلية الحالية المتبعة من قبل مراقب الدخل في إجراء عملية التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين نتيجة ضعف الكفاءة المهنية للمراقب.

ثانياً-التوصيات: في ضوء النتائج السابق الإشارة إليها خلص الباحث إلى التوصيات التالية:

(أ) بالنسبة الى أسلوب تقدير الدخل الخاضع للضريبة:

١. إعادة النظر في التشريع الضريبي السوري من خلال اعتماد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار المكلفين والتخلي عن نظام التقدير الإداري المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري.
٢. بعد إصلاح التشريعات المنظمة للعمل الضريبي لشريحة كبار المكلفين واعتماد نظام التقدير الذاتي للدخل، لابد من التسريع في إصدار اللائحة التنفيذية المفسرة له، لإزالة أي لبس أو غموض في نصوص هذه النظام للحد من الارتجالية والحكم الشخصي في تفسيرها وتنفيذها.
٣. التخلي عن طريقة التدقيق المعمول بها حالياً (طريقة التدقيق الشامل) والمرافقة لأسلوب التقدير الإداري للدخل والانتقال الى طريقة التدقيق الانتقائي (عينة التدقيق) من خلال الاستفادة من علم إدارة المخاطر وتفعيل واعتماد نظام إدارة المخاطر الضريبية المؤتمت في تحديد عينة التدقيق السنوية بما يتلائم مع خصائص كبار المكلفين ونظام التقدير الذاتي للدخل.
٤. يجب أن تترافق آلية التدقيق المرتكزة على التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة مع تشديد ورفع سقف العقوبات، على كل من يتهرب من الضريبة، أو يتحايل على عدم دفعها أو جزء منها، بمصادرة تلك الأموال الخاضعة للضريبة والسجن لمدة لا تقل عن خمس عشرة سنة في حال تم إدانة المتهرب أو المتحايل بحكم قضائي وذلك بالتزامن مع الآلية الجديدة.

(ب) بالنسبة الى أسلوب إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي دخل وحدات كبار المكلفين:

١. ضرورة تخلي الإدارة الضريبية السورية (وحدة كبار المكلفين) عن اعتماد أسلوب الفاحص الضريبي المفرد والانتقال إلى الأسلوب الجماعي في تدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية عبر اعتماد وتشكيل مجموعات الفحص الضريبي.
٢. التأكيد على أهمية توفير التأهيل العلمي المهني والمتخصص والتخصص المهني والجغرافي بأنشطة كبار المكلفين لدى مراقب دخل وحدات كبار المكلفين عند تشكيل مجموعات الفحص الضريبي وإسناد التكاليف الضريبية المراد تدقيقها سنوياً إليها.

(ت) بالنسبة الى كفاءة مراقب الدخل (المدقق الضريبي) المهنية:

١. ضرورة إلمام مراقب دخل وحدات كبار المكلفين بمعايير المراجعة وأحدث الأساليب العلمية لتطوير المراجعة الضريبية من الناحية العلمية، وأن لا تقتصر على الناحية النظرية فقط لكي يتمكن من مواكبة التطورات المذهلة في المنشآت المختلفة والتي تسعى في ظل عصرنا هذا إلى التميز للاستمرار.

٢. ينبغي أن يتمتع مراقب دخل وحدات كبار المكلفين بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية، وبوجهه نظر غير متحيزة، والتي من شأنها تعزيز ثقة المكلف بالمدقق، ولزيادة دعم عملية الالتزام الضريبي لدى المكلف، والحد من التهرب.
٣. إصدار نصوص تحدد المعايير والشروط اللازمة والواجب توفرها بالشخص المكلف بالتدقيق الضريبي، ومعايير التعيين والترقية.
٤. توفير وتنفيذ برامج للتأهيل والتدريب والتعليم المستمر والجدي لمراقبي دخل وحدات كبار المكلفين تركز على دعم كفاءتهم وإلمامهم بالأساليب الحديثة في مجال الفحص والتدقيق الضريبي.

المراجع

(١) المراجع العربية

الكتب العربية:

١. الشافعي، جلال، "المحاسبة الضريبية الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على شركات الاموال"، ط٢، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩٩٦.
٢. الهاشمي، محمد، "مقدمة في مبادئ التأمين"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٩٠.
٣. ناشد، سوزي عدلي، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية"، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، ١٩٩٩.
٤. البطريق، يونس أحمد، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠١.
٥. سليم، دعاس، "نظام الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته"، مؤسسة حسين عيدي، ط١، دمشق، ٢٠٠٢.
٦. مراد، ناصر، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار مومة، الجزائر، ٢٠٠٣.
٧. الحياي، وليد ناجي، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي"، مؤسسة الوراق للتوزيع والنشر، عمان، ٢٠٠٤.
٨. كنعان، علي، "المالية العامة والاصلاح المالي في سورية"، دار الرضا للنشر والتوزيع، ٢٠٠٣، ص ١٨.
٩. أبو حشيش، خليل عواد، "دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية"، دار الحامد، الطبعة الأولى، عمان الأردن، ٢٠٠٤.
١٠. أبو نصار، محمد، المشاغلة، محمود، الشهوان، فراس، "محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق"، عمان، الأردن، طبعة ٣، ٢٠٠٥.
١١. صديق، رمضان، "الإدارة الضريبية الحديثة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥.
١٢. مطر، محمد، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني"، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، دار وائل للنشر، ط١، ٢٠٠٦.
١٣. المهاني، خالد، الخطيب، خالد، العدي، إبراهيم، "المحاسبة الضريبية"، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٧.
١٤. حماد، طارق عبد العال، "إدارة المخاطر (أفراد، إدارات، شركات، بنوك)"، كلية التجارة، عين شمس، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
١٥. لطفي، أمين السيد، "التطورات الحديثة في المراجعة"، ط١، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
١٦. الشافعي، جلال، "الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الجزء الرابع والخامس، الطبعة الأولى، ٢٠٠٧.

١٧. سلام، أسامة عزميل، موسى، شقيري نوري، "إدارة المخاطر والتأمين"، دار حامد للنشر والتوزيع، ط ١، عمان، الأردن، ٢٠٠٧.
١٨. الخطيب، خالد، الرفاعي، خليل، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، ط ١، دار البداية ناشرون وموزعون ودار المستقبل للنشر والتوزيع، ٢٠٠٩.
١٩. الضابط، مدين، "الإدارة الضريبية في سورية - ومتطلبات الإصلاح"، محاضرة ضمن فعاليات الأسبوع الاقتصادي الثاني الذي تقيمه كلية الاقتصاد الثانية في طرطوس، ٢٠٠٩.
٢٠. أبو بكر، عيد احمد، السيفو، وليد إسماعيل، "إدارة الخطر والتأمين"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن عمان، ٢٠٠٩.
٢١. خليل، سعد الدين، "صناعة التدريب"، مجموعة النيل العربية للطباعة والنشر، القاهرة، ٢٠٠٩.
٢٢. درة، عبد الباري إبراهيم، الصباح، زهير نعيم، "إدارة الموارد البشرية في القرن الحادي والعشرين"، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠١٠.
٢٣. جودة، محفوظ احمد، "إدارة الموارد البشرية"، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠١٠.
٢٤. عثمان، سعيد عبد العزيز، العشماوي، شكري رجب، "النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن"، مكتبة الاشعاع الفنية، الاسكندرية، دون سنة نشر، ص ١٣.

الكتب المترجمة:

١. أرينز، أليفن، لويك، جيمس، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة الديسبي، محمد، ط ١، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٠.
٢. توماس، وليم، هنكي، أمرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٩٨.
٣. موسكوف، ستيفن، سيمكن، مارك، "نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات- مفاهيم وتطبيقات"، ترجمة كمال الدين سعيد ومراجعة احمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٩.

الدوريات

١. الصباغ، احمد عبد المولى، "اطار مقترح لتطوير الفحص الضريبي"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد ٢٢، ١٩٩٢.
٢. مزهودة، عبد المليك، "الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، نوفمبر ٢٠٠١.
٣. عيسوي، احمد عصام الدين، "الفحص الضريبي بالعينة - دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، فرع بني سويف، العدد الأول، ٢٠٠٤.

٤. الروبي، شيماء إبراهيم ، "استخدام الفحص التحليلي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية تخطيط الضريبة العامة على المبيعات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٢٩، العدد الأول، ٢٠٠٥.
٥. الدوغجي، علي حسين ، "أهمية مراعاة بعض المفاهيم السلوكية والالتزام بالمبادئ المحاسبية لزيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي"، مجلة دراسات المحاسبة والمالية، المجلد الأول، العدد الثاني، ٢٠٠٦.
٦. البغدادي، صلاح ، شمخي، ضياء ، "التقدير الضريبي الذاتي بين حسن الاختيار وسوء التطبيق"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد الأول، العدد الأول، ٢٠٠٦.
٧. السيد احمد، محمد خضر ، "كبار المكلفين وتطوير الإدارة الضريبية"، مجلة عالم المال، السنة الأولى، العدد ٤، آذار، ٢٠٠٧.
٨. شرف، سمير، العرييد، عدنان، الخطيب، ناصر، "توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩، العدد ٢، ٢٠٠٧.
٩. راهي، عبد الرحيم خلف ، العدناني، محمد هادي ، "استخدام الأساليب الإحصائية في تطوير الفحص الضريبي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد ٦٦، ٢٠٠٧.
١٠. هنداي، سعيد محمد، "التقدير الذاتي هو أن يحدد المكلف بنفسه ولنفسه وعاء الضريبة"، مجلة عالم المال، السنة الثانية، العدد ١٤، ٢٠٠٨.
١١. صبار، معتز علي، "التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته"، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، المجلد الثاني، العدد الثاني، ٢٠٠٩.
١٢. منصوري، كمال ، صولح، سماح ، "تسيير الكفاءات: الإطار المفاهيمي والمجالات الكبرى"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد ٧، ٢٠١٠.
١٣. بن علي، بلعزوز، "استراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية"، مجلة الباحث، عدد ٧، ٢٠١٠.
١٤. محمد، إيمان شاكر ، محمد، عماد توفيق، "الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم - دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب"، مجلة دراسات المحاسبة والمالية، المجلد السادس، العدد، ٢٠١١.
١٥. الحسن، إياد ، "الالتزام الضريبي إستراتيجية ضريبية وثقافة مجتمع"، مجلة عالم المال، العدد ٢٥، ٢٠١٢.

١٦. فواز، غادة، "نظام إدارة المخاطر، ضرورة حتمية لإنجاح مبدأ التقدير الذاتي"، مجلة عالم المال، العدد ٢٥، ٢٠١٢.

١٧. محمد، فاطمة جاسم، جاسم، سهام محمد، "الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق"، مجلة دراسات البصرة، السنة السابعة، العدد ١٣، ٢٠١٢.

١٨. خلاط، سراج محمد، "دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي"، المجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، ٢٠١٣.

الرسائل العلمية:

أطروحات دكتوراه:

١. محمد، احمد عبد الفتاح، "الإطار العام لمعايير التدقيق الضريبي في مصر"، دراسة نظرية تطبيقية مع المقارنة بالفكر الإسلامي، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الأزهر، ١٩٩٥.

٢. الضابط، مدين إبراهيم، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، ٢٠٠٦.

٣. الخطيب، ناصر احمد، "تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، ٢٠٠٨.

٤. إمريود، مسعود محمد، "استخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفاعلية نظام الفحص الضريبي في الجماهيرية الليبية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٠.

٥. ونوس، هشام سليمان، "دور الإدارة الضريبية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي - دراسة تطبيقية في سورية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة والاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٢.

٦. الهندي، فاطمة احمد، "السياسة الضريبية في سورية وأثرها في الإيرادات الضريبية خلال الفترة ١٩٩٠ - ٢٠١٠"، رسالة دكتوراه في الاقتصاد، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، ٢٠١٢.

٧. المارديني، مزنة احمد هشام، "فاعلية تدريب الموارد البشرية وانعكاساته في تحسين جودة الأداء"، رسالة دكتوراه في الإدارة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٣.

رسائل ماجستير:

١. حوسو، محمد، "التدقيق للأغراض الضريبية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٥.

٢. صلاح الدين، نادر يوسف محمد، "مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٥.

٣. أبو نبعه، فادي عبد الحميد، "مدى تأثير قرار مأمور التقدير في مرحلة الاعتراض على التحصيلات الضريبية في دائرة ضريبة الدخل في الضفة الغربية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٦.
٤. شبيطة، هاني محمد ، "حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٦.
٥. المعمور، سالم عميرة ، "ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل - دراسة تحليلية على قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، ٢٠٠٧.
٦. الحسيني، خالد هاني، "مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة والخاصة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، برنامج المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، ٢٠٠٧.
٧. سمور، إبراهيم خليل، "مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام دراسة تحليلية وتطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، ٢٠٠٨.
٨. غندور، غسان فاروق ، "الإيرادات الضريبية في سورية ومساهمتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة"، رسالة ماجستير في الاقتصاد، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، ٢٠٠٩.
٩. سرحان، عرفات صدام ، "دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير في المحاسبة"، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٠.
١٠. حسين، رلى عبد الرزاق ، "مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠١٠.
١١. لطيفة، عبدلي ، "دور ومكانة إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير في إدارة الأفراد و حوكت الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ٢٠١٢.
١٢. سمية، قمحوش، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر - للفترة ٢٠٠٩-٢٠١٠"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ٢٠١٣.
١٣. الدوس، محمد معاذ ، "دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٤.

١٤. زيدان، رشا احمد، "أثر الاستعلام من طرف ثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في دمشق"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٤.

القوانين والقرارات والمراسيم:

١. القانون ٢٨ تاريخ ١٦-٤-٢٠٠١ "الناظم للمصارف الخاصة".
٢. القانون ٢٤ عام ٢٠٠٣ "قانون ضريبة الدخل".
٣. المرسوم التشريعي رقم ٤٣ تاريخ ٥-٥-٢٠٠٥ "الناظم لشركات التأمين".
٤. القانون رقم ٢٤ تاريخ ٢٤-٤-٢٠٠٦ "الناظم لشركات ومكاتب الصرافة".
٥. المرسوم التشريعي ٥١ عام ٢٠٠٦ "المتضمن تعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣".
٦. قرار السيد وزير المالية رقم ٢٩٣٧/ تاريخ ٥/١٠/٢٠٠٦.
٧. القانون رقم ٤١ لعام ٢٠٠٧ "القاضي بإحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم".
٨. قرار وزير المالية السوري رقم ١٠/ق. و، تاريخ ٢٣/٩/٢٠٠٨ "المتضمن النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم"، موقع وزارة المالية السورية، <http://www.Syrianfinance.org>.
٩. المرسوم التشريعي ٣٣ عام ٢٠٠٩ "القاضي بتعديل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣".
١٠. القانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ "الناظم لمهنة المحاسبة والتدقيق".
١١. المرسوم التشريعي رقم ٤٦ لعام ٢٠١٥ "القاضي بتعديل معدل الضريبة على الرواتب والأجور ورفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة من الدخل الصافي".

المحاضرات وأوراق البحث:

١. الخرسان، محمد حلو داود ، "تحسين الإيداع الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة"، بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي أقامته وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، بغداد، ٢٠٠٦.
٢. السيد احمد، محمد خضر ، محاضرة بعنوان، "وحدة كبار المكلفين"، قاعة المحاضرات بوزارة المالية، ٢٠٠٧.
٣. الضابط، مدين إبراهيم، "النظام الضريبي في سورية الوفرة والعدالة والتدخل وأهدافه الرئيسية"، صحيفة الثورة، العدد الصادر بتاريخ ١٨/١٠/٢٠١١.
٤. الباز ، فوزي قابيل، "دراسة استكشافية لاشتقاق عناصر البناء الفكري لنظرية الخطر بغرض تحقيق فعالية الأداء"، فعاليات المؤتمر الأكاديمي والمهني السنوي الخامس لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٤.

المقابلات:

١. مقابلة مع رئيس دائرة الالتزام في الهيئة العامة للضرائب والرسوم.
٢. مقابلة مع رئيس وحدة كبار المكلفين في مديرية مالية دمشق.

1. Brain Erard &,Jonathan S. Feinsten : The role of moral sentiment and audit perception in tax compliance, Public Finance Review, Vol .49 Supplement, 1994.
2. Martin.JR,Vernon.M,"SFAS109 Accounting for Income Taxes : An Overview With Examples ", National Public Accountant ,Voi46,Issue1,Feb,Mor2001.
3. Richard. C , Saadtmand. Y," Income Tax Evasion Determinants: New Evasion" , The Journal of Academy of Business ,Cambridge ,Voi7,No2, 2005.
4. Nestor Gandelman , Community Tax evasion Models: A Stochastic Dominance Test, *Journal of Applied Economics*. Vol VIII, No. 2 (Nov 2005).
5. Brain Erard The influence of tax audit on reporting behavior ,in: Joel Slemord and Ann Arbor (ads) ,"Why people pay taxes: the compliant ",University of Michigan press,2007
6. Financial Accounting Standards Board," Statement of Financial Accounting Standard No. 109,Accounting For Income Taxes,FASB,2008
7. Marshall B. Romney , Paul John Steinbart," Accounting InformationSystem" ,USA, 2006
8. Edward Tower, "Excise Tax Evasion": Comment on Paragariya & Narayana, Public Finance, Vol. 44, No3, USA. 1989.
9. Brain Erard The influence of tax Audit on reporting behavior, in: Joel Slemord and Ann Arbor(eds): Why People pay taxes: The compliant , University of Michigan Press, 2007.
10. Gheryl W. Gray and Daniel Kaufmann Corruption and development , PRE Monte 40 World Bank , Washington D. , 1998
11. Demery- , Paul , "Expect More State Tax audits" Practical – Accountant". Jan 2009, V29nl.
12. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND EVELOPMENT
Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches, 16 October, 2006.
13. Brouno, S. & Feld, Y, "The tax authority and the taxpayers, an exploratory analysis", Accounting and Business Research, Vol .27, No.3, 2012.

الملاحق

ملحق رقم (١)

الهيكل الإداري والتنظيمي لوحدة كبار المكلفين

(١) دائرة خدمات المكلفين : تتولى المهام التالية :

١. تسجيل كبار المكلفين في القسم والذين صدر بهم قرار وزاري.
٢. دراسة طلبات التسجيل واقتراح القرار المناسب بالقبول أو الرفض.
٣. منح رقم ضريبي وشهادة تسجيل للمكلفين الذين تم تسجيلهم .
٤. إصدار شهادة تسجيل جديدة للمكلف في حال حدوث أي تغيير على البيانات المدونة فيها.
٥. دراسة طلبات حذف التسجيل واقتراح القرار المناسب بالقبول أو الرفض.
٦. دراسة أوضاع المكلفين الواجب تسجيلهم إلزامياً واقتراح القرار المناسب بالقبول والرفض .
٧. دراسة أوضاع المكلفين الواجب حذف تسجيلهم إلزامياً واقتراح القرار المناسب بالقبول والرفض .
٨. اتخاذ الإجراءات القانونية بحق المكلفين الواجب تسجيلهم إلزامياً والذين لم يلتزموا بالتسجيل
٩. معالجة كافة استفسارات المكلف حول عملية تسجيله .
١٠. تحديث قاعدة البيانات في حال حدوث أي تغيير على المعلومات الواردة في استمارة معلومات المكلف .
١١. استلام التقارير والإحالات المعدة من قبل الجمارك أو دائرة الالتزام والتي تتضمن أسماء المستوردين غير المسجلين من كبار المكلفين وذلك لهدف تسجيلهم .
١٢. استقبال المكلف وتزويده بكافة الطلبات والاستمارات والبيانات الضريبية وكتيبات الشرح والبروشورات والإجابة على جميع استفساراته .
١٣. إجراء مقابلات تثقيفية وإعلامية مع كبار المكلفين .
١٤. استلام كافة البيانات الضريبية والطلبات والاستمارات المقدمة من قبل المكلفين .
١٥. استلام اعتراضات المكلفين على التكاليف الضريبية .
١٦. استلام الشكاوى المقدمة من المكلفين والردود عليها من الدوائر المختصة وتسليمها للمكلف.
١٧. استلام طلبات التسجيل من المكلفين .
١٨. استلام قوائم قبول التسجيل ورفضه وإعلام المكلفين بها .
١٩. استلام قوائم قبول حذف التسجيل ورفضه وتبليغها للمكلفين .
٢٠. تسليم شهادات التسجيل للمكلفين المقبول تسجيلهم في القسم .
٢١. إرسال رسائل تذكير للمكلفين لتقديم البيانات الضريبية قبل انتهاء المهلة القانونية بعشرة أيام.
٢٢. استلام طلبات براءات الذمة وتسليمها للمكلف بعد انجازها أصولاً.
٢٣. تنظيم أوامر القبض بالمبالغ المترتبة واستلام المبالغ المترتبة وتحويلها إلى أمين صندوق القسم
٢٤. استلام طلبات رد الأموال من المكلفين ودفع الأموال الواجبة الرد إلى المستحقين أصولاً ورفع تقرير يومي بالمبالغ التي تم ردها .
٢٥. استلام البريد الخاص بالتبليغ والقيام بعملية التبليغ للمكلف أصولاً وذلك فيما يخص المكلف من إنذارات وإخبارات ووثائق وقرارات وغير ذلك.
٢٦. إعداد المطالعات بشأن الاعتراضات المتعلقة بشؤون التبليغ .
٢٧. متابعة التعديلات الحاصلة بالقوانين والإجراءات بكافة الدوائر المعنية وتحديث البروشورات واقتراح النماذج اللازمة لتطوير العمل .

٢٨. تحديد المشاكل والصعوبات التي تعترض سير العمل واقتراح الحلول المناسبة لذلك.

تتولى الدائرة الإشراف على الشعب التالية :

أ- **شعبة الخدمات** : تتولى تقديم خدمات للمكلفين من استلام البيانات (لكافة الضرائب والرسوم) والطلبات والاستثمارات والنماذج والشكاوى والاعتراضات والرد على استفسارات المكلفين وتزويدهم بالشروحات والبروشورات وغيرها والقيام بأعمال التسجيل والحذف .

ب- **شعبة التسجيل والحذف** : تتولى المهام التالية :

١. تسجيل مكلفي القسم وتصنيف أنشطتهم الاقتصادية من واقع استمارة المعلومات المقدمة ومنحهم الرقم الضريبي.

٢. معالجة الوقوعات الطارئة على المعلومات الواردة في استمارة التسجيل وتحديث المعلومات بشكل مستمر.

٣. تسجيل المكلفين الذين تنطبق عليهم معايير التسجيل ولم يتقدموا بطلبات تسجيل للقسم.

٤. معالجة كافة الكتب الواردة والخاصة بعملية التسجيل ومنح الرقم الضريبي.

ت- **شعبة التبليغ** : تتولى تبليغ المكلفين بكافة الإخبارات والإنذارات والوثائق والقرارات الصادرة عن القسم .

(٢) **دائرة الاعتراضات** : تتولى الإشراف على الشعب التالية :

أ- **شعبة التنظيم والمتابعة** : تتولى المهام التالية :

١. اقتراح مشاريع القرارات التنظيمية المتعلقة باللجان الضريبية.

٢. استلام أضايبير التكاليف المعترض عليها والمحالة من دائرة الالتزام بعد إعداد الردود على اعتراضات المكلفين.

٣. حفظ أضايبير التكاليف المعترض عليها لعرضها على اللجان الضريبية المختصة.

٤. إعداد جدول أسبوعي لخطة العرض يتضمن التكاليف المعترض عليها وأسماء المدققين الذين أنجزوا التكاليف.

٥. مسك السجلات اللازمة لتدوين الوقوعات الجارية على الأضايبير.

٦. استلام التكاليف المعترض عليها من دائرة الالتزام مشفوعة برد المدققين وتحويلها إلى دائرة لجان إعادة النظر في الإدارة المركزية.

٧. إحالة التكاليف المعترض عليها بعد البت بالاعتراضات من قبل لجان إعادة النظر إلى دائرة الالتزام لمتابعتها أصولاً.

٨. إعداد تقارير إحصائية دورية حول النقاط المعترض عليها من قبل المكلفين أو الإدارة الضريبية والنتائج التي تم التوصل إليها من قبل اللجان الضريبية وتحويلها إلى دائرة الالتزام بما يضمن تطوير وتحسين مستوى الأداء الضريبي وتقليل الاعتراضات.

ب- **شعبة اللجان الضريبية** : تتولى البت بالاعتراضات من قبل اللجان الضريبية وفق ما نصت عليه القوانين الضريبية النافذة.

(٣) **دائرة الالتزام** : تتولى المهام التالية :

١. استلام وتوزيع الملفات الضريبية على المراقبين حسب درجة الخطورة وكفاءة المراقب

٢. تتبع أوضاع ونشاطات مكلفي الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة عن طريق المصادر الرسمية وغير الرسمية بهدف تطبيق أحكام القوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب.

٣. اختيار الملفات الخاضعة للتدقيق بناء على نظام إدارة المخاطر وبالتنسيق مع رئيس القسم وذلك انطلاقاً من نتائج دراسات وتقارير الدائرة عن المكلفين حيث يتم تصنيف الملفات حسب درجة خطورتها .

٤. فحص مكثبي للبيانات المقدمة من المكلفين وفق نظام إدارة المخاطر .

٥. تدقيق القيود والسجلات للملفات الخاضعة للتدقيق فيما يتعلق بالضرائب المباشرة وغير

- المباشرة .
٦. القيام بالزيارات الميدانية لأماكن عمل المكلفين الخاضعة ملفاتهم للتدقيق للتأكد من صحة المعلومات الواردة في البيانات المقدمة وتنظيم محضر بالزيارة.
 ٧. دراسة التكاليف المؤقتة وإرسالها إلى دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية وتنظيم قائمة بهذه التكاليف .
 ٨. تسليم الملفات المنتهية إلى دائرة الأرشفة والشؤون الإدارية وتنظيم القوائم اللازمة لذلك
 ٩. استلام الملفات المعترض عليها وتوزيعها على المدققين .
 ١٠. الرد على الاعتراضات المقدمة من قبل المكلفين .
 ١١. اقتراح الاعتراض على قرارات لجان الطعن وطلب التصحيح بالنسبة لقرارات لجان إعادة النظر .
 ١٢. استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين من كافة الجهات الرسمية.
 ١٣. جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم من مختلف الجهات وإرسالها إلى الدوائر المختصة .
 ١٤. إجراء الدراسات حول رواج و ركود المهن والفعاليات بالإضافة إلى تأثير التطورات الحاصلة على مختلف الأسعار للمواد والسلع وتأثيرها على النشاطات والمهن وعلى نسب الأرباح .
 ١٥. التحقق من صحة الشكاوى والاخبارات الموجهة سواء من جهات داخلية أو خارجية لاسيما إحالات الجمارك .
 ١٦. متابعة المكلفين المكتومين وغير المسجلين واتخاذ الإجراءات القانونية بحقهم.
- تتولى الدائرة الإشراف على الشعب التالية:
- أ- **شعبة التدقيق المكتبي** : تتولى تدقيق التكاليف الضريبية مكتبياً وتتبع أوضاع ونشاطات مكلفي الضرائب والرسوم .
- ب- **شعبة التدقيق الميداني** : تتولى القيام بالزيارات الميدانية لأماكن عمل المكلفين والتحقق من صحة البيانات والشكاوي والاخبارات الواردة إلى القسم.
- ت- **شعبة الدراسات وجمع المعلومات** : تتولى إجراء الدراسات حول رواج وركود المهن والفعاليات بشكل عام ، بالإضافة إلى الدراسات الخاصة بالمكلفين .
- (٤) **دائرة المتابعة وإدارة الديون** : تتولى المهام التالية :
١. القيام بجميع إجراءات تحصيل الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة والغرامات والجزاءات والإضافات المترتبة عليها وفق القوانين.
 ٢. تنظيم كافة أنواع الإخبارات المتعلقة بالتكاليف الضريبية .
 ٣. إعداد قوائم تحقق بالمبالغ المحصلة والواجبة التحصيل .
 ٤. إعداد مشاريع القرارات بتنفيذ قوائم التحقق .
 ٥. اتخاذ إجراءات الحجز بحق المكلفين المتخلفين عن الدفع وفق القوانين والأنظمة النافذة
 ٦. دراسة الطلبات المتعلقة برد المبالغ للمكلفين وعمليات التقاص وتقسيط الضرائب وتأجيل تحصيلها وإبداء الرأي فيها .
 ٧. إعداد مشاريع قرارات ترفيق التكاليف والرسوم والذمم والغرامات والفوائد والجزاءات الهالكة والساقطة بالتقادم .
 ٨. متابعة تواريخ ورود الاعتراضات المتعلقة بالتكاليف المقدمة من قبل المكلفين وتواريخ البت بها وكل ما يتعلق بهذه الاعتراضات .
 ٩. إعداد جداول وبرامج تتضمن توزيع الملفات الضريبية المعترض عليها إلى لجان الطعن وتواريخ العرض وأسماء المكلفين ومقرري اللجان .
 ١٠. متابعة ومراقبة أعمال تحصيل الأموال العامة بهدف رفع نسبة التحصيل والوصول بها إلى أعلى نسبة ومعالجة المواضيع المتعلقة بذلك .
 ١١. إعداد الجداول بأسماء المكلفين المتخلفين عن الدفع والنازحين واللاجئين والغائبين والذين تعذر تحصيل الأموال العامة منهم وإرسالها إلى الجهة المختصة وإرسال صورة إلى

- دائرة الالتزام (شعبة الدراسات وجمع المعلومات لتعزيز قاعدة البيانات لديها) .
١٢. دراسة طلبات براءة الذمة (المالية والعامة) ومتابعة انجازها .
١٣. متابعة الدعاوى الخاصة بأمور التحصيل لدى القضاء وكافة الإجراءات القانونية الناجمة عن عمل القسم .
١٤. إعداد تقرير يتضمن المبالغ المحصلة والمستحقة وأسماء المكلفين الملتزمين والمتخلفين عن الدفع الخ .
١٥. استلام جداول من دائرة الالتزام تتضمن التكاليف المعترض عليها وأسماء المراقبين المسؤولين على عرضها على لجان الطعن .
١٦. الإجابة على الاستفسارات المتعلقة بالقوانين والأنظمة النافذة والتي ترد من دائرة خدمات المكلفين والتي تعذر الإجابة عليها .
١٧. تحديد المشاكل والصعوبات التي تعترض سير العمل واقتراح الحلول الملزمة لها. تتولى الدائرة الإشراف على الشعب التالية :
- أ- **شعبة التحصيل** : تتولى القيام بجميع إجراءات التحصيل وفق القوانين والأنظمة النافذة.
- ب- **شعبة الشؤون القانونية** : تتولى الإجابة على استفسارات المكلفين المتعلقة بالقوانين والأنظمة النافذة وتنظيم برامج لعرض اعتراضات المكلفين على لجان الطعن ومتابعتها.
- ت- **شعبة الأموال والحسابات** : تتولى المهام التالية:
١. مشاهدة مجلدات الإيصالات وتدقيقها أصولاً، وإجراء المطابقة مع قيود دوائر التحقق والخزينة والتصديق على هذه المطابقة.
 ٢. معالجة الطلبات المتعلقة بعمليات التقاص ورد المبالغ للمكلفين أصولاً.
 ٣. منح براءات الذمة بعد تدقيقها أصولاً.
 ٤. حفظ أرومات مجلدات إيصالات التسديد .
 ٥. مسك السجلات الخاصة باستلام وتسليم الأموال المحصلة من قبل أمناء الصناديق واستلام وثائقها حسب الأصول .
- (٥) **دائرة الأرشيف والشؤون الإدارية** : تتولى المهام التالية :
١. استلام كافة البيانات الضريبية والاستثمارات والطلبات المقدمة من المكلفين من دائرة خدمات المكلفين وفتح ملف ضريبي لكل مكلف .
 ٢. تحويل الأموال المستلمة من دائرة خدمات المكلفين إلى الخزينة أصولاً.
 ٣. تمويل الصندوق المساعد للمدفوعات بالمبالغ المطلوبة وإعادة استلام المبالغ المتبقية في نهاية الدوام الرسمي .
 ٤. إحالة الملفات الضريبية إلى دائرة الالتزام أصولاً.
 ٥. تزويد باقي دوائر القسم بكافة المعلومات المطلوبة من خلال قاعدة البيانات المتوفرة لديها.
 ٦. إنشاء ملف مركزي لكل مكلف .
 ٧. أرشفة الملفات الضريبية التي اكتسبت الدرجة القطعية .
 ٨. استلام تقارير التكاليف المؤقتة بالنسبة للملفات التي خضعت للتدقيق من دائرة الالتزام وإرسال قائمة بها إلى رئيس القسم .
 ٩. رفع التكاليف المتعرض عليها وغير المعترض عليها إلى الجهة المختصة.
 ١٠. استقبال قائمة تتضمن كافة المعلومات المطلوبة وإدخالها إلى قاعدة البيانات ثم إرسالها إلى الدائرة المختصة لتنظيم كافة أنواع الإخبارات.
 ١١. إحالة التكاليف التي صدرت بها قرارات لجان الطعن والمعارض عليها إلى لجان إعادة النظر في الهيئة .
 ١٢. استلام وتسليم الملفات المركزية والرقابة على حركة الملف المركزي للمكلف من مختلف الدوائر .
 ١٣. حفظ التعاميم والبلاغات والقرارات والتعليمات والأوامر بالإضافة إلى كل ما يصدر

- عن رئيس القسم وإرسال نسخة إلى الجهة المختصة .
١٤. إعداد تقرير مركزي يتضمن كافة أنواع المعلومات عن عمل القسم وإرسال نسخة منه إلى رئيس القسم وإلى الإدارة المركزية .
١٥. إعداد تقرير يتضمن كافة المشاكل والصعوبات التي تواجه عمل الدائرة مع اقتراح الحلول المناسبة .
١٦. القيام بأعمال الديوان الإداري وأرشفته والقيام بخدمات الطباعة والتصوير والنسخ .
١٧. دراسة متطلبات القسم من الكوادر والتجهيزات واحتياجاتها من التدريب بالتعاون مع رؤساء الدوائر ووضع برامج التدريب المناسبة الخاصة بكل دائرة والإشراف عليها
١٨. إعداد الدراسات اللازمة لرفع مستوى الأداء وتطوير العمل .
١٩. إعداد تقارير عن تقييم أداء العاملين في الدائرة ورفعها إلى رئيس القسم .
٢٠. القيام بكافة الأعمال الأخرى التي لها صفة أمانة السر .
- تتولى الدائرة الإشراف على الشعب التالية :
- أ- **شعبة الشؤون الإدارية :** تتولى أعمال الديوان الإداري وأمين صندوق القسم والإشراف على أعمال المقسم والمستخدمين ودراسة متطلبات القسم من الكوادر والتجهيزات واحتياجاتها من التدريب لرفع مستوى الأداء وتطوير العمل بالإضافة إلى إعداد تقارير عن تقييم أداء العاملين والقيام بأعمال أمانة السر .
- ب- **شعبة الأرشفة وإدخال البيانات :** تتولى أرشفة كافة المعلومات وتنظيم الملفات الضريبية السنوية والمركزية ، بالإضافة إلى إدخال جميع البيانات لبناء قاعدة معلومات مركزية للقيام بإعداد التقرير المركزي عن كافة أعمال القسم .

ملحق رقم (٢)

تعليمات وزارة المالية رقم (١/٢٥/٧٢١) تاريخ ١-٦-١٩٨٦

إلى مديرية مالية مدينة دمشق - حلب

نثبت فيما يلي بياناً لأسلوب العمل الواجب إتباعه في تدقيق قيود المكلفين بضريبة دخل الأرباح الحقيقية العائدة لعام ١٩٨٤ والإجراءات الموضوعية لطرح ضريبة الدخل المذكورة على المكلفين عن العام المذكور بما يؤمن إنهاء كافة إجراءات الطرح الأولية لتكاليف العام المذكور خلال عام ١٩٨٦.

نصت المادة (٢٣) من المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩ على ما يلي :
((تتولى الدوائر المالية المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا المرسوم التشريعي، ولها أن تستوضح ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك أو إذا هم طلبوا إعطاء إيضاحات))

ونصت المادة (٢٤) من المرسوم المذكور على ما يلي :
((يجوز للدوائر المالية أن تقوم في سبيل تحقق الضريبة أو أن توعد بالقيام لدى ذوي العلاقة أو أي شخص آخر، بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن ينيرها، وأن تطلب منهم ومن الإدارات العامة والخاصة جميع الوثائق المحاسبية والقوائم (فواتير) والعقود وأن تطلع على حركات النقود والحسابات في المصارف))

ونصت المادة (٢٩) على ما يلي :
((إذا قبلت الدوائر المالية بيان المكلف بدون تعديل تحدد الضريبة على الأسس المصرح بها، وإلا فتطرح الضريبة على أساس التعديلات التي ترى الدوائر المذكورة لزوم إدخالها على البيان حسب نتائج التحقيق. وتعتبر التكاليف المطروحة بمقتضى هذه المادة مؤقتة)) .

من خلال النصوص سالف الذكر يتضح أن الدوائر المالية تملك صلاحية تدقيق البيانات التي يتقدم بها المكلفون كما يحق لها أن تستوضح من ذوي العلاقة عن كل ما هو وارد في بياناتهم من شأنه أن ينيرها في طرح تكاليف ضريبة الدخل وهي تملك بالنتيجة صلاحية قبول بيانات المكلفين بدون تعديل وتحديد الضريبة على الأسس المصرح بها كما تملك صلاحية إجراء التعديلات التي تراها لازمة على بيانات المكلفين حسب نتائج التدقيقات والتحقيقات التي تجريها. تأسيساً على ما تقدم يُطلب من الدوائر المالية إنجاز مرحلة التكاليف المؤقتة لجميع مكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية عن عام (١٩٨٤) وفق الخطوات التالية:

١. ينبغي توجيه العاملين المختصين للإسراع في جمع المعلومات الإحصائية عن نشاطات وفعاليات المكلفين خلال عام ١٩٨٤ من كافة جهات القطاع العام والخاص (استيرادات وتصديرات - مشتريات محلية - تعهدات - مبيعات - وساطات ... الخ) وتدوينها في بطاقة الاستعلام لكل مكلف بحيث تتضمن كافة المعلومات المتوفرة عن نشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني، وضمها إلى إضبارة المكلف.
٢. إعداد خلاصة عن نتائج التكاليف القطاعية لكل مكلف عن السنوات السابقة لعام ١٩٨٤ يبين فيها رقم العمل السنوي ونسبة الربح ومبلغ الأرباح الصافية السنوية القطاعية التي كلف على أساسها وتعداد أوجه النشاطات التي مارسها في كل سنة.
٣. إبلاغ جميع المكلفين المتخلفين عن تقديم البيان السنوي إنذارات أصولية بوجوب تقديم بياناتهم خلال المهلة المحددة قانوناً.

٤. تكليف مراقبي الدخل المختصين بزيارة جميع المكلفين للاطلاع على قيودهم للتأكد من مدى استجابتهم لموجبات مسك القيود المحددة في تعليماتنا رقم ١/٢٥/٣١٢٤٢ تاريخ ١٢-٢٤-١٩٨٣، وبعد التأكد من مسك المكلف الدفاتر المطلوبة بموجب التعليمات المذكورة وتقديمه البيان الضريبي في موعده القانوني، يعمد المراقب إلى تدقيق القيود المبرزة لاستخلاص رقم أعمال المكلف السنوي من واقعها وبيان مدى تطابق النتائج القيدية مع ما ورد في بيان المكلف وفي ضوء نتائج التدقيق، وما تضمنته إضبارة المكلف من معلومات إحصائية وبعد استقراء خلاصة تكاليف المكلف عن السنوات السابقة ينظم المراقب تقريراً مبدئياً يضم خلاصة تدقيقاته واقتراحاته المتعلقة بالأسس

التي يرى تكليف المكلف على موجبها من حيث تحديد رقم الأعمال السنوي ونسبة الأرباح الصافية أو الإجمالية لينتهي أخيراً إلى تحديد الأرباح الصافية السنوية التي يرى أنها تتناسب مع واقع نشاط المكلف في عام ١٩٨٤.

٥. بعد إنجاز التقرير من قبل المراقب يُعرض التقرير على رئيس الشعبة المختص لبيان ملاحظاته خطياً حول أسس التكليف المقترحة، ثم يدعى المكلف لمناقشته في مضمون بيانه تجري مناقشة المكلف من قبل كل من رئيس الشعبة ومعاونيه ومراقب الدخل المختصين مجتمعين، وتُعرض على المكلف المقترحات المتعلقة بتحديد الأرباح الصافية التي ترى الدوائر المالية طرح الضريبة على أساسها، فإذا وافق المكلف على هذه المقترحات يحرر ضبط بنتيجة المناقشة ويثبت فيه رقم الأرباح الصافية الذي يتم الاتفاق عليه من قبل الطرفين، ويذيل بتصريح من المكلف يقرّ فيه بقبول تعديل بيانه بما يتوافق مع رقم الأرباح الصافية الذي تم الاتفاق عليه وبعد توقيع محضر الاجتماع مباشرة يتم تحرير إخبار تكليف مؤقت باسم المكلف يثبت فيه رقم الأرباح المتفق عليه بين الدوائر المالية والمكلف، ويبلغ المكلف نسخة منه خطياً لإسقاط حقه في الاعتراض عليه، وبعدها يعتمد الموظفون المعنيون إلى تثبيت ما يفيد أن القيود المبرزة المقترنة بالتصريح اللاحق المعدل للأرباح يمكن اعتبارها بمجموعها صالحة لأن تكون أساساً للتكليف من حيث المبدأ.

٦. ثم يُعرض التكليف المؤقت على مدير المالية ومعاون المدير للدخل وفقاً لأحكام المادة (٦) من المرسوم التشريعي رقم ٩٢٨ لعام ١٩٦٨ للتدقيق في مستندات الاضبارة بما فيها بيان المكلف الأولي وبطاقة الاستعلام وتقرير المراقب ومطالعة رئيس الشعبة ومحضر المناقشة مع المكلف والإخبار المؤقت فإذا تبين لهما تناسب الأرباح المعدلة مع واقع فعالية المكلف عمداً إلى تثبيت التكليف المؤقت حسب الأصول أما إذا بدا لهما ما يستوجب التوسع في التحقيق عن نشاط وفعالية المكلف جاز لهما إعادة الاضبارة إلى الدائرة المعنية بقرار إداري يتضمن إجراء التدقيق الكامل لقيود المكلف ومستنداتها.

٧. توضع تحقيقات فروق الضرائب المتوجبة على الأرباح المصرح بها في البيان المعدل الذي اعتبر تكليفاً مؤقتاً موضع التحصيل حسب الأصول، وتستوفى مع الفوائد القانونية وفقاً لأحكام المادة (٣) من الفقرة (أ) من المرسوم التشريعي رقم ١٤٦ لعام ١٩٦٤ مضافاً إليه غرامات تأخير تقديم البيان عند الاقتضاء.

٨. أما المكلفون الذين يتبين أنهم لم يلتزموا بواجب تقديم البيان رغم انقضاء مدة الإنذار أو أنهم لم يلتزموا بواجب مسك القيود المحددة في تعليماتنا رقم ١/٢٥/٣١٢٤٢ تاريخ ١٩٨٣/١٢/٢٤ فتتم إجراءات تحقق الضريبة عليهم وفقاً لأحكام المقطع الأول من الفقرة (أ) من المادة (١٢) من القانون رقم (٢١) لعام ١٩٨١ أو وفقاً لأحكام المادة (١٣) منه حسب الحال كما تتم إجراءات تحقق الضريبة على المكلفين الذين لا يوافقون على تعديل بياناتهم وفقاً لأحكام الباب الأول من المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩ وأحكام المواد ١١ و ١٢ و ١٣ من القانون رقم (٢١) سالف الذكر.

وفي ضوء الأسلوبين المذكورين آنفاً لإجراءات تحقق ضريبة دخل الأرباح فقد رأينا تحديد معدلات الأداء الشهرية ضمن الدوام الرسمي بالنسبة لمراقبي الدخل كما يلي :

أ- إنجاز عشرة تكاليف وفق إجراءات الطرح السابقة للبيان.

ب- إنجاز خمسة تكاليف وفق إجراءات التدقيق الكامل لقيود المكلفين.

يعتبر التكليف منجزاً بصدور القرار من اللجان المختصة (لجنة الإدارة المالية أو لجنة الفرض) وتعتبر التكاليف المنجزة زيادة عن معدلات الأداء المذكورة منجزة خارج أوقات الدوام الرسمي.

هذا وسنعمد الى تحديد التعويضات والمكافآت عن الأعمال المنجزة خارج أوقات الدوام بقرارات تصدر فيما بعد.

فيرجى الاطلاع ووضع هذه التعليمات موضع التنفيذ في كل من ماليتي مدينة دمشق وحلب فقط اعتباراً من أول عام ١٩٨٦ وإعلامنا بنتائج التطبيق تبعاً.

دمشق في ١٩٨٦/١/٦

ملحق رقم (٣) إعلان مسابقة وزارة المالية السورية

الجمهورية العربية السورية
وزارة المالية
مديرية الشؤون الإدارية

إعلان

بناء على أحكام المادة ٨ من القانون الأساسي للعاملين في الدولة رقم ٥٠ تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٦ وبناء على التعليمات الخاصة بإجراءات وأصول التعيين في الجهات العامة الصادرة عن رئاسة مجلس الوزراء برقم ١٩٦٢ / ١٥ تاريخ ٢٠٠٨/٤/١ وعلى موافقة السيد رئيس مجلس الوزراء بحاشيتها المؤرخة في ٢٠٠٨/٤/١٦ على الكتاب رقم ١٧٦ / س / ٨ / ٤٣ تاريخ ٢٠٠٨/٤/١٦ وعلى موافقة السيد رئيس مجلس الوزراء المؤرخة في ٢٠٠٨ / ٩ / ١٥ المسطرة على المذكرة التبريرية بموجب الكتاب رقم ٤٧٠ / س / ٨ / ٤٣ تاريخ ٢٠٠٨/٩/١٤ المتضمن الشروط الخاصة للإعلان. وعلى كتاب الجهاز المركزي للرقابة المالية رقم ٥/٨٢٨٣ تاريخ ٢٠٠٨/٩/١٧ تعلن وزارة المالية عن حاجتها لعدد من حملة الشهادة الإجازة في الاقتصاد والإجازة في الحقوق من أجل التعيين في وزارة المالية الإدارة المركزية ومديريات المالية في المحافظات والجهات المرتبطة بوزير المالية .

وستجري لهذه الغاية مسابقة خاصة لحملة الشهاداتتين المذكورتين وفق ما يلي: حملة شهادة الإجازة في الاقتصاد (اختصاص محاسبة ، إدارة الأعمال ، إحصاء ، مصارف وتأمين)

أولاً: الامتحان التحريري ويتألف من أسئلة مؤتمتة تشمل المواد التالية:

١. الثقافة العامة
٢. القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٥٤/لعام ٢٠٠٦
٣. قانون الضرائب على الدخل وتعديلاته
٤. اللغة الانكليزية أو الفرنسية
٥. المعلومات الأساسية في المعلوماتية نظام التشغيل الأساسي - التطبيقات المكتبية

ثانياً: مقابلة شفوية يتم التركيز فيها على مدى أهلية المتسابق للعمل في الوظيفة المتقدم لها ولياقته وشخصيته.

ملحق رقم (٤)

استبيان

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

تحية طيبة وبعد :

يقوم الباحث بإعداد رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان :

**الآليات الملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي في وحدة كبار المكلفين في سورية
(دراسة تحليلية)**

تحتاج الرسالة إلى بعض البيانات اللازمة لإعدادها وقد تم إعداد هذا الاستبيان لاستطلاع آراء السادة المدققين الضريبيين ضمن وحدات كبار المكلفين حول الموضوعات الواردة في فقرات الاستبيان بغرض معرفة ما هي الآليات الملائمة لتدقيق التكاليف الضريبي في وحدة كبار المكلفين .

إن مشاركتكم الكريمة في هذا الاستبيان هامة وضرورية وتسهم بشكل ايجابي في تطوير وتحسن أداء الإدارة الضريبية ككل والتدقيق الضريبي بصفة خاصة؛ علماً أن إجابتكم على أسئلة الاستبيان سوف تستخدم للأغراض العلمية حصراً وستحاط إجابتكم بالسرية التامة.

إن الباحث مستعد للإجابة على أي استفسار حول أسئلة الاستبيان

إننا نأمل تعاونكم للإجابة على أسئلة الاستبيان كاملاً بدقة وموضوعية

مع جزيل الشكر والامتنان لاهتمامكم وتعاونكم

الباحث

فراس احمد حسين

المشرف

الأستاذ الدكتور: عصام قريط

الرجاء وضع إشارة (√) في مكان الإجابة التي تتناسب مع وضعك، يتناول هذا الجزء معلومات عامة :

١ - الوظيفة الحالية :

☐ رئيس قسم ☐ رئيس دائرة ☐ رئيس شعبة
☐ مراقب دخل ☐ أخرى

٢ - العمر :

☐ أقل من ٢٥ سنة ☐ من ٢٥ إلى أقل من ٣٥ سنة
☐ من ٣٥ إلى أقل من ٤٥ سنة ☐ من ٤٥ سنة فأكثر

٣ - أعلى مؤهل علمي :

☐ إجازة ☐ دبلوم ☐ ماجستير
☐ معهد متوسط

٤ - التخصص العلمي :

☐ محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ اقتصاد ☐ علوم مالية ومصرفية

٥ - الخبرة العملية :

☐ من سنة إلى خمس سنوات ☐ من ست سنوات إلى عشر سنوات
☐ من أحد عشر سنة إلى خمسة عشر سنة ☐ ستة عشر سنة فأكثر

المحور الأول: حول أسلوب تقدير الدخل المعتمد في التشريع الضريبي
أسلوب التقدير الإداري للدخل الخاضع للضريبة (المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري والذي يعتمد الفحص الشامل لجميع ملفات كبار المكلفين الضريبية)

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل لا توجد معايير أو أسس محددة يتم بموجبها تحديد وتصنيف للملفات الضريبية لكبار المكلفين التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً (مثل: الأهمية أو الحجم أو مخاطر الملف الضريبي)					
٢	طبقاً لأسلوب التقدير الإداري للدخل لا يأخذ بعين الاعتبار مدى التزام المكلف ضريبياً عند تدقيق الملفات الضريبية.					
٣	عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل لا يتوافق مع مهام وحدة كبار المكلفين (مهام دائرة الالتزام)					
٤	يؤدي عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل إلى عدم توافر الوقت الكافي لمراقب الدخل. وهذا يضعف جودة عمل مراقب الدخل عند تدقيق ملفات كبار المكلفين					
٥	انخفاض جودة عملية التدقيق بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل يعني احتمال عدم اكتشاف حالات التهرب الضريبي					
٦	عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل يضعف من فاعلية عملية التدقيق					
٧	عدم وجود تحديد وتصنيف للملفات الضريبية التي ستخضع للتدقيق سنوياً بموجب أسلوب التقدير الإداري للدخل يؤدي إلى تراكم الملفات الضريبية غير المنجزة، لكون الطاقة التدقيقية محدودة بالنسبة لعدد المكلفين الكبير					
٨	يؤدي أسلوب التقدير الإداري للدخل إلى تأخر التحصيل على الإدارة الضريبية.					

أسلوب التقدير الذاتي للدخل الخاضع للضريبة (غير المعتمد حالياً في التشريع الضريبي السوري والذي يعتمد الفحص الانتقائي) (عينة) لملفات كبار المكلفين الضريبية)

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	ترتبط عملية التدقيق الضريبي بموجب أسلوب التقدير الذاتي للدخل بمدى مخاطر الملف الضريبي للمكلف					
٢	ترتبط عملية التدقيق الضريبي بموجب أسلوب التقدير الذاتي للدخل بمدى الالتزام الضريبي للمكلف					
٣	بموجب أسلوب التقدير الذاتي للدخل يتم تحديد وتصنيف الملفات الضريبية لكبار المكلفين التي ستخضع لعملية التدقيق سنوياً (الملفات الخطرة أو الخطرة ومتوسطة الخطورة)، مما يزيد من فاعلية عملية التدقيق					
٤	إن التركيز في إجراء عملية التدقيق على الملفات ذات المخاطر العالية يتيح الوقت لمراقب الدخل لإنجاز عملية التدقيق، الأمر الذي يزيد جودة عملية التدقيق الضريبي					
٥	ارتفاع جودة عملية التدقيق الضريبي بموجب أسلوب التقدير الذاتي تتناسب طردياً مع قدرة مراقب الدخل على اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي					
٦	يميز أسلوب التقدير الذاتي للدخل بين المكلف الملتزم والمكلف غير الملتزم ضريبياً لجهة إجراء عملية التدقيق. وهذا يؤدي إلى زيادة الثقة بين كبار المكلفين والإدارة الضريبية السورية					
٧	تؤدي زيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية إلى الحد من لجونه إلى التهرب الضريبي					
٨	يقلل أسلوب التقدير الذاتي للدخل من نسبة الطعون والاعتراضات على التكاليف الضريبية كون الإدارة الضريبية تقبل بيانات عدد كبير من المكلفين دون تدقيق					

٩	يتيح أسلوب التقدير الذاتي للدخل لوحدة كبار المكلفين الفرصة للحصول المبكر للضريبة				
---	--	--	--	--	--

المحور الثاني : حول أسلوب إسناد الملفات الضريبية الى مراقبي الدخل (المدققين الضريبيين)

معايير وأسس الإسناد

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا بشدة
١	ليس لدى وحدة كبار المكلفين حالياً معايير محددة يتم بموجبها فرز الملفات الضريبية على مراقبي الدخل					
٢	غياب معايير فرز الملفات الضريبية على مراقبي الدخل تعني تعزيز الاعتبارات الشخصية في عملية الفرز					
٣	وجود معايير محددة (مكتوبة ومنصوص عليها) في فرز الملفات الضريبية على مراقبي الدخل يرفع من كفاءة عملية التدقيق					
٤	فرز الملفات الضريبية بناء على معيار "الكفاءة" يتلائم مع مهام وحدة كبار المكلفين					
٥	فرز الملفات الضريبية بناء على معيار "التخصص" يزيد من كفاءة عملية التدقيق					

أسلوب الإسناد الفردي : (تدقيق الملف الضريبي لكبار المكلفين من قبل مراقب دخل واحد)

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا بشدة
١	تدقيق الملف الضريبي الواحد من قبل مراقب دخل واحد يؤدي الى ارتفاع مخاطر التقدير والحكم الشخصي لمراقب الدخل (بسبب مثلاً ضعف الاستقلالية وعدم كفاية تأهيله العلمي /أو العملي)					
٢	عند تدقيق الملف الضريبي لكبار المكلفين من قبل مراقب دخل واحد يقع مراقب الدخل تحت ضغط الوقت وهذا يقلل من جودة عمله					
٣	بسبب ضغط الوقت، يؤدي تدقيق الملف الضريبي من قبل مراقب دخل واحد الى عجزه عن تنفيذ إجراءات التدقيق بالكفاءة المطلوبة					
٤	يؤدي تدقيق الملف الضريبي من قبل مراقب دخل واحد الى انخفاض قدرة المراقب على اكتشاف مطارح ضريبية جديدة بسبب انخفاض القدرة على تنفيذ إجراءات التدقيق بالكفاءة المطلوب					
٥	بتأثير ضغط الوقت ومعدلات الأداء المطلوبة، يؤدي تدقيق الملف الضريبي من قبل مراقب دخل واحد إلى انخفاض فاعلية عملية التدقيق					

أسلوب الإسناد الجماعي (تدقيق الملف الضريبي من قبل فريق من مراقبي الدخل)

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا بشدة
١	بتأثير ضغط الوقت ومعدلات الأداء المطلوبة يكون التدقيق الجماعي ملائماً لحجم ملفات كبار المكلفين الضريبية					
٢	يتيح التدقيق الجماعي تنفيذ إجراءات التدقيق بكفاءة أكبر عبر توزيع المهام والإجراءات على مراقبي الدخل ضمن المجموعة الواحدة.					
٣	يؤدي التدقيق الجماعي لملفات كبار المكلفين الى اكتشاف مطارح ضريبية "مغيبية" نتيجة التوسع بتنفيذ إجراءات التدقيق					
٤	يزيد التدقيق الجماعي من الحصيلة الضريبية بسبب القدرة على اكتشاف مطارح ضريبية جديدة					
٥	إجراء عمليات التدقيق باستخدام المجموعات تتيح الفرصة لتطوير إمكانيات مراقبي الدخل المهنية ضمن المجموعة الواحدة عبر الاستفادة من طريقة التفكير والعمل الجماعي					
٦	يتيح التدقيق الجماعي لملفات كبار المكلفين الفرصة لمراقبي الدخل الجدد في اكتساب خبرات ومهارات التدقيق عن طريق العمل مع مراقبي دخل قدامى					

					أكثر خبرة ضمن مجموعة عمل واحدة
٧					يؤدي التدقيق الجماعي الى تعميق وترسيخ مبدأ التخصص في مجال التدقيق الضريبي عبر التخصص بانجاز ملفات كبار المكلفين بحسب الأنشطة
٨					أن وجود أكثر من توقيع على تقرير التدقيق يجعله أكثر إقناعاً للمكلف عنه في حالة وجود توقيع مراقب واحد فقط

المحور الثالث: حول كفاءة مراقب الدخل المهنية (المدقق الضريبي)

الرقم	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	يرفع التأهيل العلمي والعمل لمراقب الدخل المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية من كفاءته المهنية.					
٢	يحتاج التأهيل العلمي لمراقب الدخل المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية الى امتلاكه شهادة علمية بالتخصص المناسب لعمله التدقيقي (كشهادة في المحاسبة).					
٣	يزيد التدريب (النظري والعملي) المستمر لمراقب الدخل من مستوى تأهيله العملي					
٤	تخصص مراقب الدخل بملفات كبار المكلفين الضريبية بحسب الأنشطة (تجارية - صناعية - خدمية) يزيد من كفاءته المهنية في إجراء عملية التدقيق					
٥	وجود مبدأ المحاسبة وتفعيله ومتابعة عمل مراقب الدخل المختص بتدقيق ملفات كبار المكلفين الضريبية يزيد من كفاءته المهنية في إجراء عملية التدقيق					
٦	تعزيز استقلالية مراقب الدخل تزيد من كفاءته المهنية في إجراء عملية التدقيق					
٧	قدرة مراقب الدخل في التعرف على أعمال المكلف (فهم الأحداث والعمليات والممارسات التي قد يكون لها اثر هام على الالتزامات الضريبية المصرح بها) تتزايد طردا مع ارتفاع تأهيله العملي					
٨	يؤدي ارتفاع كفاءة مراقب الدخل المهنية الى ارتفاع قدرته على تحديد طبيعة ونطاق عملية التدقيق					
٩	تتناسب قدرة مراقب الدخل على تحديد البنود ذات الأهمية النسبية في ملفات كبار المكلفين الضريبية طردا مع ارتفاع تخصصه بأنشطة المكلفين					
١٠	تزداد قدرة مراقب الدخل على استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين بزيادة كفاءته المهنية					
١١	يؤدي ارتفاع تأهيل وتخصص مراقب الدخل الى ارتفاع قدرته على تحديد كمية ونوع الأدلة الواجب جمعها والتي يبني عليها أحكامه المهنية					
١٢	يؤدي ارتفاع كفاءة مراقب الدخل المهنية الى زيادة قدرته على استخدام العينات في التدقيق					
١٣	تتناسب قدرة مراقب الدخل على اكتشاف التحريفات الجوهرية في دفاتر وقيود ومستندات المكلفين طردا مع ارتفاع كفاءته المهنية					
١٤	تزداد قدرة مراقب الدخل في الوصول الى الالتزامات الضريبية الفعلية لكبار المكلفين من خلال أداء أعمال التدقيق الضريبي طردا مع ارتفاع كفاءته المهنية					
١٥	تتناسب جودة أداء أعمال التدقيق الضريبي لملفات كبار المكلفين طردا مع كفاءة مراقب الدخل المهنية					