الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة
بعنوان:

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحصيلة الضريبية لقطاع المقاولات

(دراسة تطبيقية في سورية)

Impact of Application of International Standards on the Tax Revenue for Constructions Section

((An Empirical Study in Syrian))

إعداد الطالب
عثمان مرعي مرعي
إشراف
الأستاذ الدكتور إبراهيم العدي
أستاذ في قسم المحاسبة

٢٠٢٠ م

Damascus University
Faculty of Economics
Department of accounting

Impact of Application of International Standards on the Tax Revenue for Constructions Section

((An Empirical Study in Syrian))

Prepared *By*
: Authman Marre
For PHD in Accounting

Under Supervision Of:
Prof. DR: Ibrahim AL- A,aday

٢٠٢٠

الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كليــة الاقتصاد
قســم المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم على أطروحة الدكتوراه في المحاسبة
بعنوان:

أثر تطبيق معاييـــر المحاسبـــة الدوليـــة في الحصيلة الضريبية لقطاع المقاولات

(دراســـة تطبيقيـــة في سورية)

شكلت لجنة الحكم من السادة الأساتذة:

الاسم والمرتبة العلمية	التوقيع
د. عصام قريط ..... عضواً الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	
د. مها ريحاوي ..... عضواً الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	
د. إبراهيم العدي..... عضواً مشرفاً الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	
د. شوقي كريم ..... عضواً الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	
د. حسين عبد الله ..... عضواً المدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة طرطوس	

بسم الله الرحمن الرحيم

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين أولاً وآخراً على عظيم نعمه وتوفيقه في إعداد وإنجاز هذا البحث.

وبعد:

يتقدم الباحث بخالص شكره وعظيم امتنانه وتقديره لأستاذه الفاضل **الأستاذ الدكتور إبراهيم العدي** الأستاذ في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد جامعة دمشق، على تكرمه بالإشراف على هذا البحث وعلى الجهد والوقت الذي بذله في سبيل إتمام البحث وإنجازه بصورته النهائية.

كما يتقد الباحث بالشكر والتقدير **للأستاذ الدكتور عصام قريط،** على تفضّل سيادته بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما يتقد الباحث بالشكر والتقدير **للأستاذ الدكتور مها ريحاوي،** على تفضّل سيادتها بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذلته من جهد في قراءته ومناقشته.

كما يتقد الباحث بالشكر والتقدير **للأستاذ الدكتور شوقي كريم،** على تفضّل سيادته بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما يتقد الباحث بالشكر والتقدير **للدكتور حسين عبد الله،** على تفضّل سيادته بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

ويتوجه الباحث بخالص الشكر والعرفان الى كل أساتذته في جميع مراحل دراسته الذين كان لهم الفضل في وصوله الى هذه المرحلة، والشكر والتقدير الى عميد كلية الاقتصاد، وكل من ساهم بإنجاز العمل.

والله ولي الأمر والتوفيق

الإهــداء

الى الرحمة المهداة للعالمين

سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة وأتم التسليم.

إلى من غرس في قلبي الحب والتقدير وعلمني الأخلاق الكريمة ورباني على صدق القول، أهديه عملي هذا طالباً رضاه زاداً على مرّ زماني.....

والدي

إلى رمز الحنان والعطاء والكرم، متضرعاً الى الله أن يمدها الصحة العافية....

أمي الغالية

إلى من كنت أتمنى أن يكون معي في هذه اللحظة لتكتمل سعادتي، إلى روحه الطاهرة، الى من لم أنساه أبداً.....

أخي الكبير

إلى من افتخر واعتد بهم، الى من أحبهم ويحبوني .....

أخوتي وأخواتي

إلى من أخترتها لتكون رفيقة دربي، إلى من زينو حياتي، وأخرجوا من مكنوناتي مالم أعهده من مشاعر.....

زوجتي وأبنائي (قصي – ساره – هادي)

إلى كل من لازمني النصيحة، وزودني الحماس، وأخذ بيدي إلى الخير والنجاح..

لهم مني المحبة والعرفان

الإقرار

انا الموقع أدناه مقدم الأطروحة التي تحمل العنوان:

أثر تطبيق معاييـــر المحاسبـــة الدوليـة في الحصيلة الضريبية لقطاع المقاولات

(دراســـة تطبيقيـة في سورية)

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تم الإشارة اليه حيث ماورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة علمية أو بحث علمي لدى أي مؤسسة تعلمية أو بحثية أخرى.

اسم الطالب: عثمان مرعي

التوقيع:

فهرس المحتويات

المحتويات	رقم الصفحة
العنوان	أ
موافقة أعضاء لجنة الحكم	ب
شكر وتقدير	ت
الإهداء	ث
تعهد من الباحث	ج
فهرس المحتويات	ح
فهرس الجداول	ذ
فهرس الأشكال	ر
ملخص البحث باللغة العربية	ز
الفصل الأول: الإطار العام للبحث	
أولاً: التمهيد	٢
ثانياً: مشكلة البحث	٣
ثالثاً: أهمية البحث	٤
رابعاً: أهداف البحث	٥
خامساً: الدراسات السابقة	٦-١٤
سادساً: فروض البحث	١٥-١٦
سابعاً: منهج البحث	١٧
ثامناً: أنموذج الدراسة	١٨
٢: الفصل الثاني: النظام الضريبي وحصيلته	
٢-١: المبحث الأول: الضريبة وخصائصها	
٢-١-١: أثر نشوء الدولة على تطور الضريبة	٢٢-٢٣
٢-١-٢: تعريف الضريبة وخصائصها.	٢٤-٢٦
٢-١-٣: أسس وقواعد جباية الضرائب	٢٧-٢٨
٢-١-٤: الضريبة كأحد أهم أدوات السياسة المالية	٢٩-٣٠
٢-١-٥: تنوع الضرائب وغايات جبايتها	٣١-٣٢
٢-٢: المبحث الثاني: فعالية النظام الضريبي	
٢-٢-١: تعريف النظام الضريبي.	٣٥-٣٦
٢-٢-٢: تقويم فعالية وكفاءة النظم الضريبية.	٣٦-٣٩
٢-٢-٣: علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية وفلسفتها.	٣٩-٤٠
٢-٢-٤: تقويم النظام الضريبي السوري.	٤٠-٤٢
٢-٣: المبحث الثالث: مفهوم البيان الضريبي	
٢-٣-١: أهمية امتثال المكلفين ضريبياً وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.	٤٥-٤٨
٢-٣-٢: أهمية ودور العقوبات المترتبة على المكلف في تعزيز الحصيلة الضريبية.	٤٨-٥١
٢-٣-٣: أهمية ودور العقوبات المترتبة على مدقق الحسابات في تعزيز الحصيلة الضريبية.	٥١-٥٤

٢-٤: المبحث الرابع: الدخل الخاضع للضريبة	
٢-٤-١: مفهوم الدخل الخاضع للضريبة	٥٧-٥٩
٢-٤-٢: طرق تقدير المادة الخاضع للضريبة	٥٩-٦١
٢-٤-٣: الدخل الخاضع للضريبة وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.	٦١-٦٤
٢-٤-٤: الدخل الخاضع للضريبة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤.	٦٥-٧٠
٢-٥: المبحث الخامس: أهمية تعزيز الحصيلة الضريبية	
٢-٥-١: تعريف الحصيلة الضريبية ومصادرها.	٧٣-٧٤
٢-٥-٢: مفهوم العبء الضريبي والطاقة الضريبية.	٧٥-٧٨
٢-٥-٣: العوامل المؤثرة على الحصيلة الضريبية.	٧٩-٨٠
٢-٥-٤: طرق التحصيل الضريبي وضمانات التحصيل.	٨٠-٨٣
٢-٥-٥: مرونة الوعاء الضريبي.	٨٣-٨٥
٣: الفصل الثالث: معايير المحاسبة الدولية	
٣-١: المبحث الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية.	
٣-١-١: تعريف المحاسبة وتطورها.	٨٩-٩١
٣-١-٢: تعريف المعيار المحاسبي.	٩١-٩٢
٣-١-٣: أهم المؤتمرات التي أدت لوضع معايير المحاسبة الدولية.	٩٢
٣-١-٤: دوافع معايير المحاسبة الدولية.	٩٣
٣-١-٥: أهداف معايير المحاسبة الدولية.	٩٤-٩٥
٣-١-٦: خصائص معايير المحاسبة الدولية.	٩٥-٩٦
٣-٢: المبحث الثاني: أهمية معايير المحاسبة الدولية وأثر غيابها على الاقتصاد.	
٣-٢-١: أهمية معايير المحاسبة وتطبيقاتها العملية.	٩٩-١٠٠
٣-٢-٢: أثر غياب معايير المحاسبة الدولية على الاقتصاد.	١٠٠-١٠١
٣-٢-٣: تجارب بعض الدول للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.	١٠٢-١٠٧
٣-٢-٤: الأنظمة والقوانين المتعلقة بتبني معايير المحاسبة الدولية في سورية.	١٠٧-١١٠
٣-٣: المبحث الثالث: محاسبة عقود المقاولات والمعيار المحاسبي الدولي رقم /١١/	
٣-٣-١: عقود المقاولات.	١١٣
٣-٣-٢: خصائص عقود المقاولات.	١١٤
٣-٣-٣: أنواع عقود المقاولات..	١١٤-١١٥
٣-٣-٤: تعريف خطابات الضمان (كفالات) وأنواعها.	١١٥
٣-٣-٥: إيرادات وتكاليف عقود المقاولات.	١١٦-١٢٣
٣-٣-٦: المشاكل المحاسبية لعقود المقاولات.	١٢٣
٣-٤: المبحث الرابع: معيار المحاسبة الدولي رقم (١٥) الايراد من العقود مع العملاء	
٣-٤-١: - تعريف الايراد	١٢٦
٣-٤-٢: - أسباب إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٥)	١٢٧-١٢٨
٣-٤-٣: - نطاق التنفيذ.	١٢٨
٣-٤-٤: - نموذج الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد.	١٢٩-١٣٥
٣-٤-٥: تكاليف العقد وفق المعيار الدولي (١٥).	١٣٥-١٣٦
٣-٤-٦: الإفصاح المفصل.	١٣٦

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية للتحاسب الضريبي في شركات المقاولات السورية	
٤-١: المبحث الأول: واقع النظام الضريبي السوري وآفاق تطويره.	
٤-١-١: تقييم النظام الضريبي السوري.	١٤٠-١٤٣
٤-١-٢: خصائص النظام الضريبي السوري	١٤٣
٤-١-٣: مظاهر غياب العدالة في النظام الضريبي السوري.	١٤٤-١٤٥
٤-١-٤: التوجهات العامة للإصلاح الضريبي.	١٤٥-١٤٦
٤-٢: المبحث الثاني: تطور الإيرادات الضريبية وواقع شركات المقاولات.	
٤-٢-١: تطور الإيرادات الضريبية من ٢٠٠٠- ٢٠١٠.	١٤٩-١٥١
٤-٢-٢: تطور الإيرادات الضريبية من ٢٠١١- ٢٠١٨.	١٥١-١٥٢
٤-٢-٣: واقع شركات المقاولات السورية.	١٥٢-١٥٤
٤-٣: المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية واختبار الفروض	
٤-٣-١: -مصادر جمع البيانات.	١٥٥
٤-٣-٢: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث.	١٥٦
٤-٣-٣: عقود الدراسة	١٥٧-١٨٠
الفصل الخامس: ملخص البحث والنتائج والتوصيات	
٥-١: -ملخص البحث.	١٨٢-١٨٣
٥-٢: نتائج البحث	١٨٤-١٨٦
٥-٣-التوصيات	١٨٧
مراجع الدراسة	١٨٩-٢٠٠
ملخص البحث باللغة العربية	

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
رقم/١/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط ا إيرادات الفترة- الإيرادات الاجمالية – الربح المحاسبي / قبل – بعد تطبيق المعيار /١٥/ العقد الأول	١٥٧
رقم/٢/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد تطبيق المعيار –العقد الأول	١٥٨
رقم/٣/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد فيما بينهم –العقد الأول	١٦٠
رقم/٤/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط ا إيرادات الفترة- الإيرادات الاجمالية – الربح المحاسبي / قبل – بعد تطبيق المعيار /١٥/ العقد الثاني	١٦٢
رقم/٥/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد تطبيق كل معيار –العقد الثاني	١٦٣
رقم/٦/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد فيما بينهم –العقد الثاني	١٦٥
رقم/٧/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط ا إيرادات الفترة- الإيرادات الاجمالية – الربح المحاسبي / قبل – بعد تطبيق المعيار /١٥/ العقد الثالث	١٦٧
رقم/٨/	جدول (٨) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد تطبيق كل معيار –العقد الثالث	١٦٨
رقم/٩/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد فيما بينهم –العقد الثالث	١٧٠
رقم/١٠/	متوسط (الإيرادات الفترة وإيرادات الاجمالية والربح المحاسبي) قبل وبعد تطبيق المعيار (١٥) خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨	١٧١
رقم/١١/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الإيرادات الفترة قبل / بعد تطبيق المعيار	١٧٣
رقم/١٢/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الإيرادات الاجمالية قبل / بعد تطبيق المعيار	١٧٣
رقم/١٣/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الربح المحاسبي قبل / بعد تطبيق المعيار	١٧٤
رقم/١٤/	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤م	١٧٤
رقم/١٥/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/قبل / بعد تطبيق المعيار	١٧٥
رقم/١٦/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المتوجبة التحصيل قبل / بعد تطبيق المعيار	١٧٦
رقم/١٧/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المتوجبة وفق القانون /٢٤/ قبل / بعد تطبيق المعيار	١٧٧
رقم/١٨/	الاختلاف في الضرائب المدفوعة وفق القانون /٦٠/قبل تطبيق المعيار والضرائب المتوجبة وفق القانون/٢٤/ قبل تطبيق المعيار	١٧٨
رقم/١٩/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المدفوعة وفق القانون /٦٠/ ووفق القانون ٢٤ / قبل تطبيق المعيار	١٧٨
رقم/٢٠/	دراسة الاختلاف في الضرائب المدفوعة وفق القانون/٦٠/ بعد تطبيق المعيار والضرائب المتوجبة وفق القانون /٢٤/ بعد تطبيق المعيار	١٧٩
رقم/٢١/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المدفوعة وفق القانون /٦٠/ ووفق القانون /٢٤ / بعد تطبيق المعيار	١٨٠

فهرس الأشكال

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
رقم/١/	المقارنة بين متوسط إيرادات الفترة– الإيرادات الاجمالية – الربح المحاسبي / قبل – بعد تطبيق المعيار /١٥/ العقد الأول	١٥٨
رقم/٢/	المقارنة بين متوسط الضرائب المدفوعة وفق القانون ٦٠– الضرائب المتوجبة وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد تطبيق المعيار –العقد الأول	١٥٩
رقم/٣/	المقارنة بين متوسط الضرائب المدفوعة وفق القانون ٦٠– الضرائب المتوجبة وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد فيما بينهم –العقد الأول	١٦١
رقم/٤/	المقارنة بين متوسط ا إيرادات الفترة– الإيرادات الاجمالية – الربح المحاسبي / قبل – بعد تطبيق المعيار /١٥/ العقد الثاني	١٦٣
رقم/٥/	المقارنة بين متوسط الضرائب المدفوعة وفق القانون ٦٠– الضرائب المتوجبة وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد تطبيق كل معيار –العقد الثاني	١٦٤
رقم/٦/	الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المدفوعة وفق القانون ٦٠– الضرائب المتوجبة وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد فيما بينهم –العقد الثاني	١٦٦
رقم/٧/	المقارنة بين متوسط إيرادات الفترة– الإيرادات الاجمالية – الربح المحاسبي / قبل – بعد تطبيق المعيار /١٥/ العقد الثالث	١٦٨
رقم/٨/	المقارنة بين متوسط الضرائب المدفوعة وفق القانون ٦٠– الضرائب المتوجبة وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد تطبيق كل معيار – بعد العقد الثالث	١٦٩
رقم/٩/	المقارنة بين إيرادات الفترة قبل وبعد تطبيق المعيار للعقود الثلاثة	١٧١
رقم/١٠/	المقارنة بين إيرادات اجمالية قبل وبعد تطبيق المعيار للعقود الثلاثة	١٧٢
رقم/١١/	المقارنة بين الربح المحاسبي قبل وبعد تطبيق المعيار للعقود الثلاثة	١٧٢
رقم/١٢/	الضرائب المدفوعة وفق القانون /٦٠/ قبل وبعد تطبيق المعيار	١٧٥
رقم/١٣/	الضرائب المتوجبة وفق القانون /٢٤/ قبل وبعد تطبيق المعيار	١٧٦
رقم/١٤/	الضرائب المدفوعة وفق القانون /٦٠/ والضرائب المتوجبة وفق القانون /٢٤/ قبل تطبيق المعيار	١٧٨
رقم/١٥/	الضرائب المدفوعة وفق القانون /٦٠/ والضرائب المتوجبة وفق القانون /٢٤/ بعد تطبيق المعيار	١٨٠

ملخص البحث

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أحد الجوانب الهامة والمؤثرة في الحصيلة الضريبية، والمتمثلة في أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في عقود المقاولات على الحصيلة الضريبية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم دراسة عدد من العقود المبرمة مع المؤسسة العامة للإسكان وتم استخدام نظام الرزمة الإحصائية لاختبار الفرضيات وتحليل النتائج التي توصلت لها الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

– يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين (إيرادات الفترة – الإيرادات الاجمالية – الربح المحاسبي) قبل تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) الإيرادات من العقود مع العملاء كقواعد محاسبية معتمدة وبعد تطبيقه خلال الفترة من (٢٠١٠ – ٢٠١٨) لعقود المقاولات التي تم دراستها عند مستوى الدلالة (٠.٠٥).

– يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ والضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) الإيرادات من العقود مع العملاء كقواعد محاسبية معتمدة خلال الفترة من (٢٠١٠–٢٠١٨) لعقود المقاولات التي تم دراستها عند مستوى الدلالة (٠.٠٥).

Abstract

The study aimed to introduce one of the important and influencing aspects on taxes for Constructions Companies, which is the impact of the application of IFRS from contracts with customers in contracting contracts on the fairness and sound disclosure of the period revenues, and the amount of tax according to the law (60). 2004.

to achieve the studies objectives, a cases study covered the contracting contracts with the General organization by using The Statistical Package System (SPSS) to test the hypotheses and analyze the case s results.

The study reached many results, the most important are:

- There is statistically significant difference between (the income for the period - the total income for the period- accounting income) before the application of IFRS 15 Revenue from contracts with customers as approved accounting rules and after applying it during the period (2018-2010) for the contracts of the contracts that are studied at the level of significance (0.05).
- there are differences with the indication regarding the paid taxes Law No. (60) and the due taxes law (24) in the contract covering the duration (2018-2010) on the indication level (0.05).

الفصل الأول:

الإطار العام للدراسة.

تمهيد

تعتبر الضرائب أحد أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدول لإدارة اقتصاداتها، وتكمن أهمية الضرائب في أنها من أهم المصادر في تمويل إيرادات الدولة من أجل تغطية نفقاتها واحتياجاتها. وكون الضرائب تؤثر في المحاسبة، حيث يتفق الباحثون في مجال المحاسبة على أن فرض الضرائب على الدخل كان من الأسباب الرئيسية التي ساهمت في تطور المحاسبة خلال القرنين الماضيين.

ومن ناحية أخرى أصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية أمراً ملحاً في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، ويعود ذلك إلى العولمة الاقتصادية واتساع أسواق المال والتسارع التكنولوجي وتزايد التجارة بين الدول.

وتبرز أهمية تطبيق معايير المحاسبة ضريبياً نظراً للتطور الكبير في الفكر الاقتصادي حيث توصلت إحدى الدراسات المتعلقة بشفافية الضريبة وأفاق تطويرها: أنه من أجل تسهيل إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها بعدالة' ينبغي أن يتم التحاسب وفق معايير المحاسبة الدولية.

حيث إن إعداد البيانات المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية تقتضي أن المعلومات موثوقة وشفافة وتوفر معلومات عن الأداء المالي للمنشأة ومركزها المالي خلال الفترة التي تغطيها البيانات المالية، لخدمة العديد من الأطراف ومنها الإدارة الضريبية.

وفي سورية ونظراً لأهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية فقد صدرت التشريعات الملزمة بتطبيقها، ومنها صدور المرسوم التشريعي رقم (٥٥) لعام ٢٠٠٦ والخاص بقانون سوق الأوراق المالية، قانون الشركات رقم /٢٩/ لعام /٢٠١١/، وصدور قانون تنظيم مهنة المحاسبة رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩

أما بالنسبة لقطاع المقاولات فهو يتميز بعدد من الخصائص تجعله مختلف عن باقي القطاعات الاقتصادية من حيث صعوبة تحديد الايرادات السنوية حيث تختلف طرق قياس الأرباح من شركة لأخرى بما يتناسب مع إدارة الشركة مما يؤثر على القوائم المالية.

هذه الاختلافات في قياس الربح لدى شركات المقاولات دفعت لجنة معايير المحاسبة الدولية لإصدار معيار مستقل هو المعيار رقم /١١/ بعنوان عقود الانشاءات وتم تعديله للوصول الى المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) الإيرادات من العقود مع العملاء

وربما هذا السبب دفع الإدارة الضريبية الى اقتطاع الضريبة من شركات المقاولات المتعاقدة مع القطاع العام والتعاوني والمشترك من الايرادات وليس من الربح بموجب القانون رقم / ٦٠/ لعام ٢٠٠٤.

والجدير ذكره أن شركات المقاولات في سورية لا تلتزم بتطبيق المعيار وهذا يؤثر على القوائم المالية وبالتالي على عدالة المحاسبة الضريبية والذي يؤثر بشكل سلبي على الحصيلة الضريبية.

كما أن تطبيق القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤م عند المحاسبة الضريبية لشركات المقاولات المتعاقدة مع القطاع العام والتعاوني والمشترك أظهر العديد من السلبيات والذي يحتم العمل على استبداله.

مشكلة الدراسة:

عانت سورية من نقص في الحصيلة الضريبية ولازالت هذه المعاناة مستمرة، وخصوصا إذا علمنا ان هناك انخفاض في مساهمة الضرائب المباشرة في الايرادات العامة، وضعف العبء الضريبي.

وإن حساب الضريبة يعد الأساس في كل التشريعات لما له من تأثير على مقدار الضريبة واجبه السداد للخزينة العامة وعلى المكلفين بضريبة الدخل فلا يزال حساب الضريبة يعاني كثيراً من الثغرات ونقاط الضعف.

حيث أن واقع المحاسبة الضريبية لشركات المقاولات يعاني من العديد من الثغرات والعيوب تجعله غير مناسب مما ينعكس على الحصيلة الضريبية.

وباعتبار معايير المحاسبة الدولية اصبحت قيد التطبيق في العديد من القطاعات المحاسبية والمالية وبالتالي يمكن طرح مشكلة البحث بالسؤال التالي:

كيف سيؤثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة في الحصيلة الضريبية لقطاع المقاولات؟ ويشتق من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

أ- هل هناك مشاكل تشريعية وإدارية ومحاسبية تواجه النظام الضريبي في سوريا عند المحاسبة عن ضريبة الدخل لشركات المقاولات؟

ب-كيف سيؤثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة في احتساب إيرادات الفترة؟

ت-كيف سيؤثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة في احتساب الإيرادات الاجمالية؟

ث-كيف سيؤثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة في احتساب الربح المحاسبي؟

ج- كيف سيؤثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة في مبلغ الضريبة المسددة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤؟

ح- كيف سيؤثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة على مبلغ الضريبة المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣؟

خ- ماهي الفروق بين مبلغ الضريبة المسددة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ ومبلغ الضريبة المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ قبل تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم /١٥/ (الإيرادات من العقود مع العملاء)؟

د- ماهي الفروق بين مبلغ الضريبة المسددة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ ومبلغ الضريبة المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣م بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم /١٥/ (الإيرادات من العقود مع العملاء)؟

أهمية الدراسة:

- تأتي أهمية هذه الدراسة من الناحية العملية من الحاجة الماسة لها – في الوقت الحاضر – حيث يعتبر قطاع المقاولات من أهم القطاعات الاقتصادية فهو يلعب دوراً هاماً في تفعيل عجلة النشاط الاقتصادية، وخاصة في مرحلة اعادة الاعمار، والتي تعني زيادة في عدد شركات المقاولات المحلية وتوافد العديد من الشركات الإقليمية والدولية للقيام بإعادة الاعمار وبناء ما تم هدمه خلال الحرب فلابد من تنظيم الممارسات المحاسبية للضرائب على الدخل وفق المعايير دولية.
- كما تأتي أهمية الدراسة من الناحية العلمية من أهمية الموضوع للمشرع الضريبي حيث تعمل الدراسة على الكشف عن جوانب القصور في النظام الضريبي الحالي فيما يتعلق بالقواعد المحاسبية المعتمدة، كما أن لعملية البحث هذه أهمية في توفير مؤشرات ونتائج للقائمين على وضع القوانين الضريبية، وتطمح الدراسة الى تقديم إضافة علمية متواضعة يستفيد منها الدارسون والباحثون والمهتمون بهذا المجال.

أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى بيان أثر المحاسبة الضريبية في ضوء تطبيق المعايير الدولية كقواعد محاسبية معتمدة في شركات المقاولات السورية على الحصيلة الضريبية، ويتم ذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

أ- تحديد المشاكل التشريعية والإدارية والمحاسبية التي تواجه النظام الضريبي عند المحاسبة عن ضرائب الدخل لشركات المقاولات.

ب-تحديد آثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة في احتساب إيرادات الفترة.

ت-تحديد آثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة في احتساب الإيرادات الاجمالية.

ث-تحديد آثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة في احتساب الربح المحاسبي.

ج- تحديد آثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة في احتساب مبلغ الضريبة المدفوعة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤.

ح- تحديد آثر تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة في احتساب مبلغ الضريبة المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣.

خ- تحديد الفروق بين مبلغ الضريبة المدفوعة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ ومبلغ الضريبة المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ قبل تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم /١٥/ (الإيرادات من العقود مع العملاء).

د- تحديد الفروق بين مبلغ الضريبة المدفوعة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ ومبلغ الضريبة المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بعد تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم /١٥/ (الإيرادات من العقود مع العملاء).

الدراسات السابقة:

تم استعراض الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وفقا للتسلسل الزمني من الأقدم إلى الأحدث:

أولاً: الدراسات باللغة العربية:

١-دراسة جربوع (٢٠٠٤)[١] بعنوان: دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الادارية في قطاع المقاولات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

تدور الدراسة على بيان أهمية المحاسبة كأداة مساعدة في الرقابة على كفاءة التنفيذ باستخدام عناصر الرقابة وهي المعايير الفنية، وقياس الأداء، والرقابة على الميزانيات التقديرية. وتبين من خلال النتائج أنه لابد أن تشمل عقود الإنشاءات في المقاولات القيمة الأصلية والإيرادات المتعلقة بالتعديلات والمطالبات والحوافز بشرط أن يكون هناك احتمال تحقق إيرادات عنها، وذلك وفقا لما نص عليه معيار المحاسبي الدولي رقم (١١) والخاص بعقود الإنشاءات، كما تبين أنه لا يمكن من الناحية المحاسبية تحديد نتيجة أعمال عقد معين بشكل مؤكد من طريقة شهادة المهندس حيث أن هذه الطريقة تتجاهل بعض الأعمال المنجزة من العقد.

وقد أوصت الدراسة أنه عند إعداد الميزانية التقديرية مراعاة أن تكون تلك الموازنات كأهداف نموذجية لقياس الأداء الفعلي، وهذا يتطلب إشراك جميع المستويات في تحضير الميزانية حتى تكون مسؤولة عن التنفيذ وحتى تكون خططها متناسقة لحث الموظفين على تحقيق الأهداف الموضوعة في الميزانية التقديرية.

[١] جربوع، يوسف: دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الادارية في قطاع المقاولات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة بحوث ودراسات في تطوير مهنة مراجعة الحسابات لتطوير المشكلات المعاصرة، المجلد الثاني، الجامعة الاسلامية، ٢٠٠٤.

٢- دراسة عابدين (٢٠٠٦):[٢] بعنوان: إطار عملي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين.

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية لعقود المقاولات في فلسطين وأثر ذلك على نتائج الأعمال لخدمة الإدارة والأطراف المستفيدة.

وخلصت الدراسة إلى تدني نسبة التزام الشركات الفلسطينية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وأن هناك معوقات تتعلق بالشركة نفسها وأخرى تتعلق بالبيئة التي تعمل بها هذه الشركة.

وأوصت الدراسة بتشجيع الشركات الفلسطينية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضرورة إصدار قانون ملزم لجميع شركات المقاولات لمسك حسابات نظامية تمهيداً لتطبيق معايير المحاسبة الدولية وأخيرا ضرورة إتباع نسبة الانجاز في قياس نتائج الأعمال للمشاريع تحت التنفيذ.

٣- دراسة عبد الجبار (٢٠٠٦):[٣] بعنوان: الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية (حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية)

هدفت الدراسة بصفة عامة إلى دراسة وتحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية، ومدى إمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) في المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية.

وانتهت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها:

ضرورة قيام السلطات الحكومية المختصة ومصلحة الضرائب بإتباع سياسات وبرامج لدعم وتحفيز البحث العلمي في مجال الضريبة عموماً وفي مجال تطوير مساهمة المحاسبة في معالجة المشاكل المحاسبية في هذا المجال. وكذلك تبسيط إجراءات التحاسب الضريبي من خلال إعادة النظر في التعليمات الخاصة بالتحاسب الضريبي وإعطاء الحرية للفاحص الضريبي في إبداء رأيه في القوائم المالية والمعدة من قبل المكلف والمعتمدة من قبل المحاسب القانوني.

---

[٢] عابدين، حسني: إطار عملي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين- دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، السودان، ٢٠٠٦.

[٣] عبد الجبار، عبد الرحيم: الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية (حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية)، رسالة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٦.

٤-دراسة العفيفي (٢٠٠٧):[٤] بعنوان: إيجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) في شركات المقاولات.

هدفت الدراسة إلى التعرف على قدرة شركات المقاولات في قطاع غزة على تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) في إعداد القوائم المالية، والمعوقات التي تحول دون ذلك ومحاولة إيجاد الحلول. وهدفت إلى بيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية لشركات المقاولات.

وتوصلت الدراسة إلى انه لا يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) بشكل كامل في معظم شركات المقاولات في قطاع غزة، ويرجع ذلك عدة معوقات أهمها عدم وجود قوانين وتشريعات تلزم هذه الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وأيضاً قلة الوعي والإدراك لأهمية ذلك. بالإضافة إلى نقص الخبرة المهنية لدى موظفي الدوائر المالية والإدارة في شركات المقاولات فيما يخص تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وأوصت الدراسة بضرورة تنظيم دورات تدريبية تخص معايير المحاسبة الدولية في شركات المقاولات، وتفعيل دور الهيئات المحاسبية مثل جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية لإلزام شركات المقاولات بتطبيق هذه المعايير لإضفاء الثقة والمصداقية عليها.

٥-دراسة دهبي (٢٠٠٧):[٥] بعنوان: مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان ضرورات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا، وبيان مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا وكذلك بيان المعوقات التي تحد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية.

وتوصلت الباحثة إلى عدة معوقات تعترض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا وأهمها:

أ-انتشار الشركات العائلية ووجود قوانين ضريبية لا تنسجم ممارساتها مع ممارسات معايير المحاسبة الدولية.

ب-عدم تطور مهنة المحاسبة، وتباين التأهيل العلمي والعملي للمراجعين والمحاسبين، وعدم تشجيع الاستثمار للقطاع الخاص.

---

[٤] العفيفي، أحمد: إيجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) في شركات المقاولات- دراسة حالة قطاع غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، ٢٠٠٧.

[٥] دهبي، دينا: مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٧.

٦- دراسة مكارم (٢٠١٥):[٦] بعنوان: مشكلات الاعتراف بالإيراد في شركة المجموعة المشتركة للمقاولات دراسة تطبيقية.

هدف البحث الى بيان كيفية قياس الايراد في قطاع المقاولات في شركة المجموعة المشتركة للمقاولات والى كشف أوجه القصور في طريقة مسح العمل المنجز والمستند الى بنود العقد وشروطه في التعويض عن الأعمال المنجزة، ثم الى اختبار الطريقة الأفضل وتحديد الاساس المناسب لتطبيق الطريقة استنادا الى البيانات الفعلية للشركة موضوع البحث.

وخلص البحث اعتبار طريقة نسبة الانجاز بحسب التكلفة الطريقة المثلى للتوصل الى نسبة انجاز المشروع الحقيقية، وتعتبر أنظمة تخطيط الموارد ERP من أهم الأنظمة التي يمكن أن تلجأ اليها الشركات لضمان مستوى عال من الدقة.

٧- دراسة [٧](منى، خليل) (٢٠١٨): قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على استدامة الأرباح – دليل من البيئة المصرية

استهدف هذا البحث دراسة مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء الذي تم تطبيقه ابتداءً من ١ يناير ٢٠١٧ – على استدامة الأرباح المحاسبية في البيئة المصرية

وتوصل البحث إلى أنه من الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار الحاجة إلى تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديد، ويعتبر وجود كوادر محاسبية مؤهلة لإعطاء دورات مهنية في المعيار الدولي وتوفر الخبرة المهنية لدى المحاسبين، كما توصل الباحثان إلى وجود علاقة ارتباط موجبة ذات تأثير معنوي بين تطبيق المعيار واستدامة الأرباح عند مستوى معنوية اقل من (٠.٠٥).

[٦] مكارم، ريكان: مشكلات الاعتراف بالإيراد في شركة المجموعة المشتركة للمقاولات دراسة تطبيقية رسالة ماجستير، جامعة دمشق كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، دمشق ،٢٠١٥.

[٧] إبراهيم, منى. خليل, علي: قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على استدامة الأرباح – دليل من البيئة المصرية، بحث منشور في مجلة المحاسبة والمراجعة، مصر، ٢٠١٨.

ثانياً: الدراسات باللغة الأجنبية:

١- دراسة BOhren، et al (٢٠٠٤):[٨] بعنوان:

Compliance with flexible accounting standard

الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية

هدفت إلى اختبار إلى أي مدى تلتزم الشركات النرويجية بمعايير المحاسبة الصادرة عند إعدادها للقوائم المالية الموحدة لذلك قامت بإجراء مقارنة بين نوعين من الشركات:

١- شركات تلتزم بمبادئ المحاسبة الموضوعة.

٢- شركات لا تلتزم بمبادئ المحاسبة لتقوم بإدارة الأرباح.

وركزت فيما إذا كانت مرونة معايير المحاسبة تؤكد أن الطريقة المحاسبية المختارة تعبر بشكل حقيقي عن وضع المنشأة الاقتصادي بالطريقة المقصودة من قبل المنظمون. حيث قامت بالإجابة عن الأسئلة فيما إذا كانت الشركات التي تطبق محاسبة الاستثمارات الموحدة تتأثر بمرونة معايير المحاسبة.

وتوصلت الدراسة إلى أن ٤٠٪ من الشركات المنظمة إلى هيئة البورصة والأوراق المالية النرويجية والتي تحقق شرط حق التصويت لا تلتزم بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في النروج.

٢-دراسة Ajax and liljeheden(٢٠٠٥):[٩]

Accouting Changes in aDeveloping Country– A discussion about the appropriate level of disclosure of accounting information for small and medium sized companies in Bolivia"، ٢٠٠٥.

أجريت هذه الدراسة على الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم في بوليفيا واعتمدت الدراسة على البحث الميداني حيث تمثلت عينة الدراسة في الدائنين كأحد المستفيدين من البيانات المحاسبية للشركات نظرا لشدة فقر بوليفيا واعتمادها الدائم على القروض، وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة كبيرة بين المعلومات

---

[٨] BOhren and haug and michalsend (٢٠٠٤
Compliance with flexible accounting standard ، the international journal of accounting

[٩] Andreas ، Madeleine & Liljeheden،Ajax
Accouting Changes in aDeveloping Country– A discussion about the appropriate level of disclosure of accounting information for small and medium sized companies in Bolivia" ،٢٠٠٥.
/www.handels.gu.se/epc/archive/٠٠٠٠٤٠١٩

المحاسبية المطلوبة وبين قدرة الشركة على تقديم هذه المعلومات بصورة صادقة وذات مصداقية. وبناءً عليه طالب الدائنون إصدار البيانات المالية وفقاً لنظام محاسبي قياسي وعالمي كما طالبو بأن تكون التقارير المالية المنشورة بسيطة قدر الإمكان وتوضح السيولة النقدية بالإضافة إلى تطوير الجانب المهني والتقني وذلك لتحسين قدرة الشركة من الناحية المالية والمحاسبية وإضفاء الثقة على القوائم المالية، أيضا إتباع نظام محاسبي دولي يُعتقد أنه مكلف ولكن على المدى البعيد سيفيد المحاسبة البوليفية كثيراً.

٣- دراسة (Doukakis,٢٠١٠)[١٠] بعنوان:

The persistence of Earnings and Earnings Components after the Adoption of IFRS

هدفت الدراسة الى فحص مدى استمرار الأرباح ومكونات الأرباح بعد اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، وتقوم الدراسة بتحليل عامين قبل وبعد اعتماد معايير التقارير المالية من أجل اختبار ما إذا كان اعتماد يؤثر جوهرياً على استمرار الأرباح.

وأظهرت النتائج التي توصلت لها الدراسة قد تكون ذات صلة بالاعتماد الأول لمعايير التقارير المالية، حيث أن السنوات الأولى لتبني المعايير من المحتمل أن تظهر بعض أوجه القصور والعيوب، مما قد يؤدي الى انخفاض جودة التقارير المالية.

٤- دراسة (Benyasrisawat,٢٠١١ [١١]) بعنوان:

persistence, Value Relevance, and Earning Timeliness: The Case of Thailand

هدفت الدراسة الى التحقق في مدى تحسين جودة المحاسبة في تايلاند بعد اعتماد معايير التقارير المالية في نظام المحاسبة المالي وقد تم التطبيق على الشركات غير المالية في تايلاند، ولمقارنة جودة المحاسبة قبل وبعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية تم تقسيم مجموعة البيانات وفقا لنطاق زمني تتمثل في ١٩٩٥-١٩٩٩ قبل الاعتماد ومن ٢٠٠٠-٢٠٠٤ بعد الاعتماد.

[١٠] Doukakis,L, (2010) The persistence of Earnings and Earnings Components after the Adoption of IFRS, Managerial Finance, Vol, 36, No. 11.

[١١] Benyasrisawat, p ., (2011) Earning persistence, Value Relevance, and Earning Timeliness: The Case of Thailand, Thesis of ph.D., Department of Accounting and Finance , Durham Business School, University of Durham.

وقد توصلت الدراسة الى ان جودة الأرباح تحسنت بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية في تايلاند، بينما توقيت الأرباح تدني بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية.

٥- دراسة (٢٠١٣, Kallousa [١٢]) بعنوان:

Empirical Investigation of the Impact of the Structure of a Standard on Accounting Quality Comparison between United States GAAP and IFRS

هدفت الدراسة الى التحقق فيما إذا كان هناك اختلاف جوهري في الخصائص المبنية على القواعد والمبنية على معايير التقارير المالية، بالإضافة الى التحقق فيما إذا كان هناك اختلاف كبير في جودة التقارير المالية بين الشركات التي تقدم تقريرا وفقا لمبادئ المحاسبة الأمريكية وتلك التي تقدم تقريراً وفقا لمعايير التقارير المالية.

وتوصلت الدراسة الى أن مبادئ المحاسبة الأمريكية مبنية على القواعد بصورة أقل من معايير التقارير المالية، وخلصت الدراسة الى المزيد من الحذر المطلوب من قبل الولايات المتحدة قبل اتخاذ مزيد من الخطوات في مشروع التقارب مع مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٦- دراسة (Dalkilic,٢٠١٤)[١٣] بعنوان:

The Real Step in convergence project: Aparadigm shift from revenue recognition to revenue from contracts with Customer

استهدفت تسليط الضوء على تاريخ وخلفية معيار (الايرادات من العقود مع العملاء) من خلال دراسة حالة لشركة تركية وشركة امريكية بالإضافة الى وضع التوصيات المتعلقة بالسياسة العامة للشركات نحو التحضير للمعيار الجديد. وقد توصلت الدراسة الى ان اعتماد المعيار المشترك للاعتراف بالإيراد سوف يمثل تقدماً كبيرا نحو الهدف الأساسي لخلق مجموعة واحدة من معايير محاسبة دولية ذات جودة عالية، ومن ثم فبالنسبة للعديد من الوحدات، فإن توقيت الاعتراف بالإيراد سوف يتغير. وفي بعض المجالات، فإن التغيرات ستكون كبيرة وجوهرية وسوف تتطلب التخطيط بعناية.

[١٢] Kallousa, N.,(2013) Empirical Investigation of the Impact of the Structure of aStandard on Accounting Quality Comparison between United States GAAP and IFRS, Thesis of ph.D ., Haskayne School of business,University of Calgary>

[١٣] - Dalkilice,A,(2014): The Real Step in convergence project: Aparadigm shift from revenue recognition to revenue from contracts with Customer, international Journal of contemporary Economics and Administrative Sciences>

وقد أوصت الدراسة بأنه يجب على الشركات تقييم العمليات والنظم الحالية لتحديد التغيرات التي تحتاج الى تعديل من اجل الامتثال للنهج الجديد.

٧- دراسة (Ta, H,,٢٠١٤)[١٤] بعنوان:

Effects of IFRS Adoption on Earning Quality Evidence from Canada

تناولت الدراسة الآثار المترتبة على تبني معايير التقارير المالية على جودة الأرباح المحاسبية بالتطبيق على /١٢٤٥ / شركة كندية، وقد تم التعبير عن جودة الأرباح بالمقاييس التالية: استدامة الأرباح، والقيمة الملائمة، وانسجام الأرباح، والتوقيت والتحفظ.

وقد توصلت الدراسة الى أن تبني معايير التقارير المالية ذات تأثير إيجابي على جودة الأرباح المحاسبية، ويرتبط اعتماد معايير التقارير المالية بتحسن كبير في جودة الأرباح للشركات الخاسرة عنها في الشركات الرابحة.

٨- دراسة (kasztelnik,٢٠١٥)[١٥] بعنوان:

The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standard

اختبرت الدراسة ما إذا كان هناك تغير فيمدى ملاءمة قيمة مكونات الاعتراف بالإيراد في إطار تطبيق المعيار الدولي /١٥/ بالمقارنة بمبادئ المحاسبة المقبولة عموما. وقد تم تطبيق المعيار على عينة من لشركات خلال الفترة من ٢٠٠٥-٢٠١٥ وقد توصلت الى دليل على أن مكونات الاعتراف بالإيرادات لها قيمة في إطار المبادئ المقبولة وتبقى كذلك بعد تبني المعيار الدولي للتقرير المالي /١٥/- وقدمت الدراسة دليل على أن افصاحات الاعتراف بالإيراد تمثل مصدراً للمعلومات ذات قيمة ملائمة في بيئة التقارير

[١٤] Ta, H., (2014), Effects of IFRS Adoption on Earning Quality Evidence from Canada, Thesis of ph. D., Drexel University

[١٥] Kasztelnik, K., (2015) The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standard, Accounting and Finance Research, VOL.4, No3

٩- دراسة (Fangshu,٢٠١٥)[١٦] بعنوان:

Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects

هدفت الدراسة الى اجراء مقارنات لمعايير الاعتراف بالإيراد في إطار مبادئ المحاسبة الأمريكية ومعايير التقارير المالية الدولية بين النظرية والتطبيق، وضرورة إحداث مشروع التقارب، كما هدفت الدراسة الى تلخيص الإنجازات والمجهودات التي تحققت في عملية التقارب للاعتراف بالإيراد.

وتوصلت الدراسة الى ان الاعتراف بالإيرادات ذو قيمة قصوى لمهنة المحاسبة بحكم تطبيقاته على نطاق واسع، وتعتبر عملية التقارب ضرورية من أجل المقارنات غير المتناسقة لبنود الإيرادات وذلك في إطار معايير المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولة وبالتالي سوف يكون للمعيار أثر كبير على الاقتصاد العالمي ونظام الإبلاغ المالي العالمي.

١٠- دراسة (Lim et al,٢٠١٥)[١٧] بعنوان:

perception of Auditors and preparers on IFRS ١٥:Evidence from Malaysi

هدفت الدراسة الى توضيح مدى إدراك وتصور المراجعين والمعدين للقوائم المالية لمعيار التقرير المالي رقم /١٥/ وذلك بالتطبيق على دولة ماليزيا. وقد اكدت هذه الدراسة على أنه سوف يحل محل معايير الإيرادات الحالية الموجودة في الواقع العملي وذلك اعتبارا من ١ يناير ٢٠١٧ م

وتوصلت الدراسة الى أنه من المتوقع أن يكون لذلك تأثير على الصناعات، وعلى وجه التحديد تلك التي تتضمن عقوداً طويلة الأجل مع العملاء، ومن ثم فإن توقيت الاعتراف بالإيرادات سوف تتأثر ايضاً، وقد توصلت الدراسة الى أن المحاسبين والمراجعين الماليزيين عموماً الذين شملهم الاستطلاع يرون أن الوحدات والمنظمات داخل ماليزيا لا تزال غير مستعدة لتبني معيار التقرير المالي رقم /١٥/.

[١٦] Fangshu,Z., (2015) Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects, Research Journal of Management Sciences, Vol 4

[١٧] Lim, y., Devi, s, and Malaysia, N.,(2015), perception of Auditors and preparers on IFRS 15:Evidence from Malaysia, Advanced Science Letters, Vol 21, No 6

لكن ما يميز هذه الدراسة: أنها تناولت موضوع جديد مختلف عن المواضيع التي تناولتها الدراسات السابقة من حيث محاولة الربط بين أهمية المحاسبة الضريبية في ضوء تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم /١٥/ في شركات المقاولات السورية وأثر ذلك على الحصيلة الضريبية ودراسة أثر المحاسبة الضريبية المطبقة حاليا لشركات المقاولات الخاضعة للقانون /٦٠/ لعام٢٠٠٤ أي التركيز على بيئة العمل السورية.

فرضيات البحث:

بناء على مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه فقد تم صياغة فرضيات البحث على الشكل التالي:

الفرضية الأولى:

H_0لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إيرادات الفترة قبل تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة وبعد تطبيقه خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠) لعقود المقاولات التي يتم دراستها عند مستوى الدلالة (٠.٠٥).

الفرضية الثانية:

H_0لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإيرادات الاجمالية قبل تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة وبعد تطبيقه خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠) لعقود المقاولات التي يتم دراستها عند مستوى الدلالة (٠.٠٥).

الفرضية الثالثة:

H_0لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الربح المحاسبي قبل تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة وبعد تطبيقه خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠) لعقود المقاولات التي يتم دراستها عند مستوى الدلالة (٠.٠٥).

الفرضية الرابعة:

H_0 لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مبلغ الضريبة المدفوعة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ م قبل تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة وبعد تطبيقه خلال الفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨) لعقود المقاولات التي يتم دراستها عند مستوى الدلالة (٠.٠٥).

الفرضية الخامسة:

H_0 لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مبلغ الضريبة المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ قبل تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة وبعد تطبيقه خلال الفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨) لعقود المقاولات التي يتم دراستها عند مستوى الدلالة (٠.٠٥).

الفرضية السادسة:

H_0 لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مبلغ الضريبة المدفوعة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ و مبلغ الضريبة المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ قبل تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة خلال الفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨) لعقود المقاولات التي يتم دراستها عند مستوى الدلالة (٠.٠٥).

الفرضية السابعة:

H_0 لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مبلغ الضريبة المدفوعة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ و مبلغ الضريبة المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء) كقواعد محاسبية معتمدة خلال الفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨) لعقود المقاولات التي يتم دراستها عند مستوى الدلالة (٠.٠٥).

منهجية الدراسة:

تم استخدام منهج البحث التطبيقي الذي يستند على حقيقة وجود ارتباط وتلازم بين الإطار العلمي للبحث (أي الفكر النظري)، وبين الواقع العملي (أي المجال التطبيقي) مما يسمح بالمزج بين النظريات التي تفسر الظواهر، والتطبيق العملي في مناطق محل الدراسة بمعنى أن هذا المنهج يجمع ما بين الإطار النظري والواقع العملي.[١٨]

في إطار طبيعة مشكلة البحث واختباراً لفرضياته المحددة، وتحقيقا لأهدافه سيعتمد الباحث في دراسته على ما يلي:

١- الاطلاع على المراجع والدراسات العربية والأجنبية والدوريات والمجلات والمقالات العربية والأجنبية والتشريعات والقوانين ذات العلاقة بموضوع البحث لتكوين إطار معرفي جيد يساعد في عرض المشاكل والآثار التي تترتب على المحاسبة الضريبية في ضوء معايير المحاسبة الدولية على الحصيلة الضريبية.

٢- تحديد فرضيات البحث التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة البحث المتمثلة بأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على الحصيلة الضريبية.

٣- إعطاء نبذة مختصرة عن العقود من حيث موضوع الدراسة وكذلك النظام المحاسبي المطبق فيها حالياً.

٤- دراسة القوائم المالية لهذه العقود موضوع الدراسة عن السنوات المالية خلال الفترة الممتدة من عام (٢٠١٠ ولغاية عام ٢٠١٨) ومرفقاتها من تقارير.

٥- تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) الإيرادات من العقود مع العملاء على بيانات العقود موضوع الدراسة وبيان أثر ذلك على القوائم المالية.

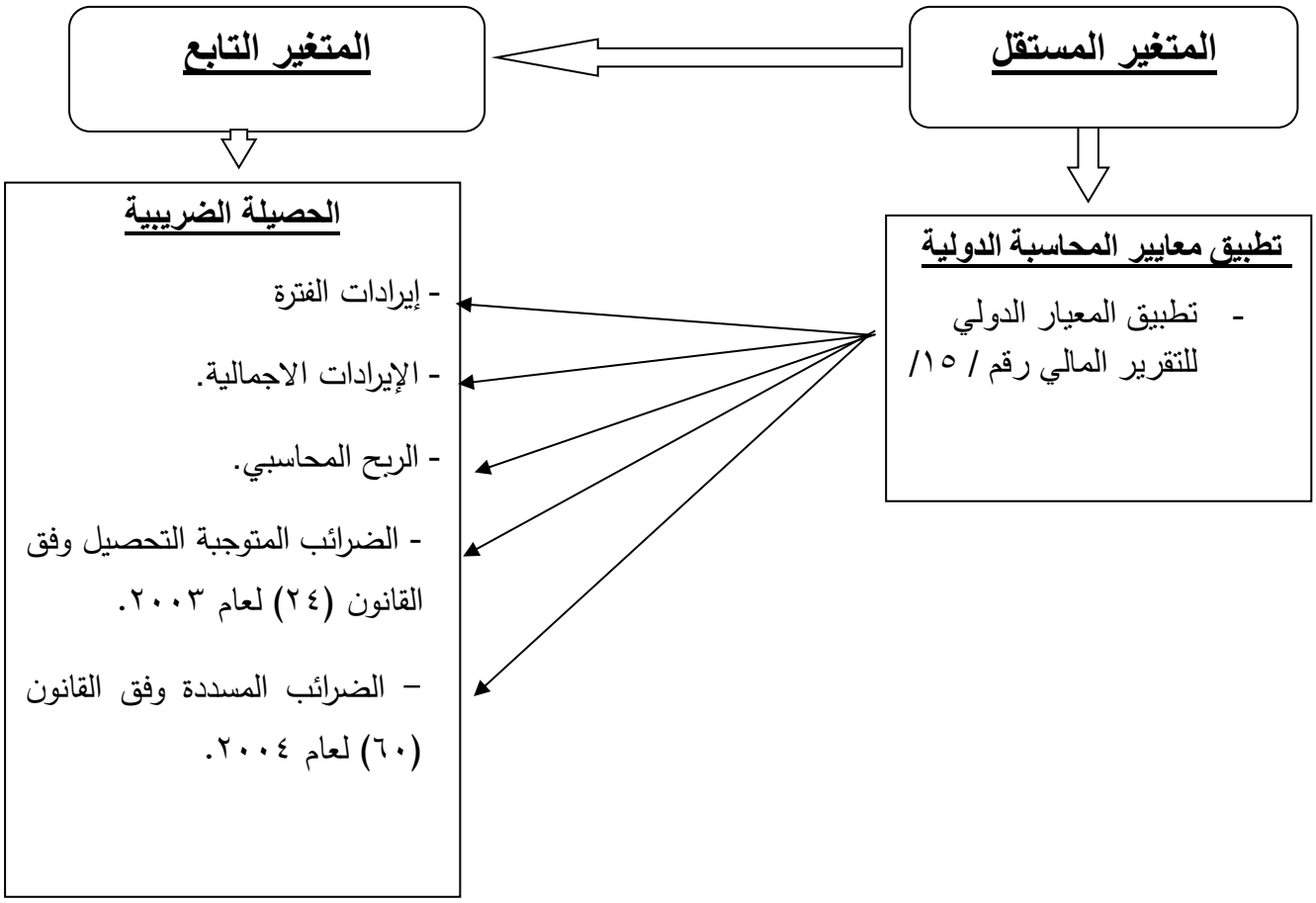
٦- بيان مقدار الضريبة المدفوع فعلاً وفق قواعد المحاسبة الضريبية المطبق حالياً ومبلغ الضريبة الواجب دفعه فيما لو طبقت معايير المحاسبة الدولية وأثر ذلك على كل من شركات المقاولات والخزينة العامة للدولة.

٧- الوصول الى نتائج البحث.

[١٨] محمد مبارك، محمد الصاوي: البحث العلمي أسسه وطريقه كتابته، مؤسسة الاهرام للنشر والتوزيع، القاهرة، ١٩٩٨ م

- **أنموذج الدراسة:**

بناء على أهداف الدراسة وفي ضوء فرضياتها فإن نموذج الدراسة يتكون من متغير مستقل متمثل بالمحاسبة الضريبية في ضوء تطبيق المعايير الدولية (تطبيق المعيار رقم /١٥/) ومتغير تابع (الحصيلة الضريبية).



الفصل الثاني:

النظام الضريبي وحصيلته.

- **المبحث الأول:** الضريبة وخصائصها.
- **المبحث الثاني:** فعالية النظام الضريبي.
- **المبحث الثالث:** مفهوم البيان الضريبي.
- **المبحث الرابع:** الدخل الخاضع للضريبة.
- **المبحث الخامس:** الحصيلة الضريبية.

المبحث الأول:

الضريبة وخصائصها.

- أثر نشوء الدولة على تطور الضريبة ومفهومها.
- تعريف الضريبة وخصائصها.
- قواعد فرض الضريبة.
- أهداف الضريبة
- أنواع الضرائب

المبحث الأول:

الضريبة وخصائصها.

تحتل الدراسات الخاصة بالضرائب مكان الصدارة في الدراسات المالية ضمن نطاق المالية العامة، ولا تأتي أهمية الضرائب من كونها من اهم الإيرادات العامة للدولة فحسب، وإنما أيضا لما تثيره الدراسات الضريبية من مشاكل اقتصادية وقانونية واجتماعية بل وسياسية أيضاً، وما ينتج عنها من أثار اقتصادية تلعب دوراً بارزاً في الاقتصاديات القومية مهما اختلفت الأوضاع الاقتصادية التي تعمل في ظل الأنظمة الضريبية.

وتم دراسة الضرائب في هذا البحث من خلال النقاط التالية:

- أثر نشوء الدولة على تطور الضريبة ومفهومها.
- تعريف الضريبة وخصائصها.
- قواعد فرض الضريبة.
- أهداف الضريبة.
- أنواع الضرائب.

- **أثر نشوء الدولة على تطور الضريبة ومفهومها:**

منذ عصور الانسان الأولى، وبعد أن تطور المجتمع وعرف العائلة ثم القبيلة ثم الامارة، فقد كان الأفراد يقدمون الضرائب الى شيخ القبيلة أو الأمير على شكل عمل مجاني أو بضائع أو أموال عينية أو نقدية أو منح الهبات التطوعية، ثم تطور المجتمع الى شكل الدولة حيث وجدت مع الدولة الإدارة ولم تمض سوى قرون حتى تم فرض الضرائب إجبارياً على المواطنين وعلى الثروة، حيث كانت تفرض الضريبة على كل شخص بغض النظر عن ثروته وقدراته، ثم تناولت المال أو الثروة عيناً أم نقداً وطبق الفراعنة الضريبة على الثروة العقارية والمنقولة وكذلك ضريبة الجمارك والتركات.

وفي عهد الأديان فرضت الضرائب، ففي العهد القديم فرض نوعان من الضرائب لصالح خادمي الكنيسة بنسبة ١٠٪ من المحاصيل والأخرى شخصية بمقدار نصف شاقل[١٩] عن كل ذكر أتم العشرين من العمر.[٢٠] وفي العصر الإسلامي كانت هناك الزكاة وتم فرضها بنسبة ٢.٥ % على من يتوفر لديه نصابها، وتتناول النسبة رأس المال والربح معاً الذي تحقق في آخر السنة، وكانت هناك ضريبة الخراج التي يتم فرضها على الأراضي التي لا تخضع لضريبة العشر أو نصف العشر ويعود تقديرها للحاكم ويجري فرضها إما على المساحة أو على ناتج الغلة.[٢١]

أما في القرن السادس عشر فقد نشأت الدولة وتطور مفهومها تطوراً سريعاً وانعكس ذلك على كافة مناحي الحياة بما فيها الضرائب، ومرت الدولة بأربعة مراحل هي الدولة الحارسة والراعية والتاجرة والمتضامنة.[٢٢] ففي ظل الدولة الحارسة لم يكن هناك نفقات كبيرة، وكان الهدف من الضريبة هو سد احتياجات الدولة الأمنية دون غيرها، وفي القرنين الثامن عشر والتاسع عشر تحولت الدولة من دولة حارسة الى دولة راعية للمرافق العامة التي يعجز الافراد عن رعايتها وبالتالي هذا التوسع في مفهوم ووظيفة الدولة أدى الى زيادة حاجة الدولة الى التمويل وبالتالي البحث عن مصادر ايراد جديدة، مما أدى الى ازدياد مقدار الضرائب المفروضة وذلك لسد الزيادة في النفقات.

[١٩] الشاقل: عملة فضية قديمة عند العبرانيين.
[٢٠] عرقاوي، مصطفى: الضريبة على الدخل في الضفة الغربية، نابلس، ١٩٨٣، ص١٤.
[٢١] دراز، حامد: مبادئ المالية العامة، بيروت، مركز الاسكندرية للكتاب، ٢٠٠٠، ص٨٥.
[٢٢] فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً (دراسة مقارنه)، رسالة ماجستير، ١٩٩٨، ص٢.

وما بين الحرب العالمية الأولى والثانية تطور مفهوم الدولة وانتقلت من دولة راعية الى دولة متدخلة وفي هذه المرحلة برز الدور التدخلي للضرائب الى جانب الهدف المالي، وبعد الحرب العالمية الثانية تطور مفهوم الدولة وأصبحت الدولة ضامنة تضمن الحياة الكريمة لمواطنيها وتكفل لهم العيش الكريم.[٢٣]

فالضريبة في العصر الحديث تلعب دوراً بارزاً في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بعد أن كانت مجرد وسيلة مالية تهدف الى تغطية النفقات العامة، وبالتالي أصبحت احدى الوسائل الهامة التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والاجتماعية كمعالجة ظاهرة التضخم والكساد والبطالة...الخ وتوجيه هذه النشاطات الوجهة السليمة والتحكم فيها.[٢٤]

ومن وجهه نظر المكلف وبالرغم من تطور الضريبة في شكلها وصورها وتعدد أنواعها، إلا أنها تبقى فريضة جبرية تدفع للدولة بما لها من سلطة وسيادة كسائر إيرادات الدولة السيادية، وتعتبر مساهمة إجبارية أو الزامية يصعب على الفرد التخلص منها أو رفضها.

وبالتالي يمكن تلخيص مراحل تطور الدولة بالنقاط التالية:[٢٥]

- **مرحلة عدم الاستقرار:** تتحدث عن حياة الانسان الأولى عندما كان يعيش حياة قبلية قديمة ضمن جماعات منتشرة، فلم يكن هناك حاجة لمرافق مشتركة واحتياجات مالية ذات صفة عامة تستلزم فرض الضريبة.
- **مرحلة الاستقرار:** بدأت الجماعات تستقر، واخذت الحاجة الى وجود مرافق مشتركة تزداد إضافة الى الامن والدفاع.
- **مرحلة الحضارة وظهور الدولة:** أصبح من مهام الدولة تامين الموارد اللازمة لجهاز الدولة الذي كانت تقتصر وظيفته على الامن والدفاع، وهذا دفع بالسلطة الحاكمة الى فرض تكاليف الزامية على مواطنيها.
- **مرحلة توسع مهام الدولة:** اتسمت هذه المرحلة بتوسع ونمو الدولة مع تزايد حجم سكانها ومع نقص في الأموال لديها، فعمدت الى فرض الضرائب بشكل اجباري، وقد بدأت بفرض الضرائب غير المباشرة ثم انتقلت لتفرض الضرائب المباشرة من باب التضامن الاجتماعي في المجتمع.

---

[٢٣] شرعب، مجدي: امتيازات الادارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية،٢٠٠٦، ص١٧.

[٢٤] جمعة، محمد عبد الله: التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)٢٠٠٤-٢٠٠٠، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،٢٠٠٥، ص ٨.

[٢٥] مياله، مؤيد: علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،٢٠٠٦، ص١٨.

- **تعريف الضريبة وخصائصها:**

نتيجة لتطور مفهوم الضريبة تعددت التعاريف التي أوردها باحثي المالية العامة للضريبة ويمكن ذكر أهم التعاريف

- فريضة نقدية تقتطعها الدولة (أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام) من أموال الأفراد جبرا او بصفة نهائية وبدون مقابل وتستخدمها لتغطية نفقاتها والوفاء بمتطلبات واهداف السياسة المالية العامة للدولة.[٢٦]
- فريضة نقدية يدفعها الفرد للدولة دون مقابل تحقيقا لأهداف المجتمع.[٢٧]
- الضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة مع الدولة، تهدف الى تأمين الخدمات العامة والإصلاح الاجتماعي والاقتصادي.[٢٨]
- هي فريضة مالية نقدية الزامية تحصلها الدولة من الأشخاص الحقيقيين او الاعتباريين تبعا لمقدراتهم التكليفية بصفة نهائية وبدون مقابل بهدف تحقيق الأهداف المطلوبة منها.[٢٩]
- فريضة مالية تجبيها الدولة جبرا من الأشخاص سواء كانوا أشخاصا طبيعيين (أفراد) أم أشخاصا معنويين (منشآت) من دون مقابل مباشر لمصلحة المجموع.[٣٠]
- اقتطاع مالي تستأديه الدولة جبراً من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق نفع عام.[٣١]
- اقتطاع نقدي، يدفعه الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون للدولة بصفة إجبارية نهائية بلا مقابل مباشر، وهي تفرض لتحقيق الأهداف العامة للدولة.[٣٢]
- وصفها روسو بأنها عقداً ضمنياً يقوم بين الأفراد من جهة والدولة من جهة أخرى يلتزم بمقتضاه الأفراد بتقديم الضرائب وتلتزم الدولة من جانبها بتحقيق المنفعة العامة في شتى المجالات.[٣٣]
- أحد مصادر السلطة التي تمارس على الافراد من قبل الدولة.[٣٤]

---

[٢٦] عناية، غازي: المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، عمان، دار البيارق للنشر ،١٩٩٨ ص٧٢.
[٢٧] حجازي، المرسي سيد، النظم الضريبية، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ١٩٩٨ م، ص٩
[٢٨] المهايني، خالد والخطيب، خالد والعدي، ابراهيم: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١٠، ص/١٧/.
[٢٩] رمضان، علي: أثر ادراة الارباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي – دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للاوراق المالية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، ٢٠١٤، ص١٠٠
[٣٠] اسماعيل، خليل اسماعيل: المحاسبة الضريبية، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، ٢٠٠٢، ص ٢٩.
[٣١] ابو العلا، يسرى و شلبي،ماجدة و معبد، أحمد و حسنى، عصام : المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، جامعة بنها، ص١٠
[٣٢] الكردي، ميس: أثر ضريبة القيمة المضافة في نشاط التداول او الاستثمار في سوق فلسطين للاوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٧، ص٢٨
[٣٣] كراجة، عبد الحليم محمود: المحاسبة الضريبية في الاردن، اربد ١٩٩٣، ص١١
[٣٤] ياسين، فؤاد ودرويش، أحمد: المحاسبة الضريبية، عمان، ١٩٩٦

- عرفها آدم سميث بأنها: عقد إيجار فالدولة توجد وتخلق الخدمات والمرافق العامة والفرد يدفع لها الإيجار نظير استخدام هذه المرافق.[٣٥]
- عرفها الفقيه الفرنسي (جيز): بانها استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الافراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.[٣٦]
- ومع التطور ودخول عناصر جديدة على الضريبة نتيجة التطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمعات المعاصرة فقد عرفها العالم (Mehl) بشكل أوسع وأعم وأشمل (بأنها استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكليفية وبطريقة نهائية وبلا مقابل، بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة[٣٧].

لاحظنا تعدد التعاريف وتطورها بحسب التطور الاقتصادي لنصل للتعريف الأشمل وهو تعريف (Mehl) والذي وضح من خلاله وجود أهداف أخرى للضريبة غير الهدف المالي وهي الأهداف الاجتماعية والاقتصادية.

ونستطيع من خلال العرض السابق تحديد خصائص الضريبة بما يلي:[٣٨]

- **الضريبة اقتطاع نقدي:** حيث ان الضريبة في أصلها مبلغ من النقود لتأمين سهولة جبايتها، ولا تدخل الاستقطاعات غير النقدية ضمن نطاق الضريبة مع العلم أن الضريبة مع بدء ظهورها كانت تقتطع عيناً كاقتطاع جزء من المحصول الزراعي وذلك في مرحلة المقايضة في العمليات التجارية، ولكن التطور من المقايضة العينية لانتشار النقود اضفى الصبغة النقدية على الضريبة، ويعتبر دفع الضريبة نقداً أسهل فرضاً وتحصيلاً وإنفاقاً من المال العيني أو الخدمات الشخصية.
- **الضريبة فريضة الزامية:** أي أن الدولة لا تنتظر موافقة المكلفين على الضريبة أو الاتفاق معهم على سعر الضريبة وتحصيلها وتحديد وعائها، بل يتم ذلك من قبل الدولة بشكل منفرد، ويعتبر هذا من

---

[٣٥] فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٢.
[٣٦] شرعب، مجدي: إمتيازات الإدارة الضريبية – دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٦، ص ١٣
[٣٧] الخطيب، خالد وشامية، أحمد: أسس المالية العامة، الأردن، دار وائل للتوزيع والنشر، ٢٠٠٣، ص١٤٦.
[٣٨] انظر خصائص الضريبة في:
- العلي، عادل: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، منشورات دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص٩٢.
- جمعة، محمد عبد الله: التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٥م، ص١٥
- عناية، غازي: المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص٧٤.
- عتم، باهر محمد: المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، مكتبة نهضة الشرق، ١٩٩٥، ص١٠٢.
- العمر، حسين: مبادىء المالية العامة، الكويت، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢، ص٣٦.

أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة، فالضريبة إجبارية بالنسبة للأفراد بمجرد انتمائهم للمجتمع السياسي، وهذا الزام قانوني، وإن الطابع الإلزامي للضريبة يدفع نحو شعور المكلف بثقل الضريبة نتيجة عدم وجود خيار لديه في عملية دفع الضريبة، وهذا يدفعه لإيجاد الوسائل التي تسمح بتهربه من دفع الضريبة إما بشكل تعسفي أو من خلال المهارات الإدارية والمحاسبية التي تؤمن إمكانية التأثير على النتائج التي فرضت الضريبة على أساسها.

- **تفرض الضريبة تبعاً لمقدرة المكلفين على الدفع:** حيث أن قدرة المكلفين في حال الشركات تتحدد من خلال النتائج المحاسبية للشركات، لذلك يتم اللجوء الى المهارات المحاسبية والإدارية لتعديل الأرقام المحاسبية من خلال إدارة الأرباح للتأثير على النتائج النهائية التي تعتبر الأساس المعتمد في تقدير مقدرة المكلفين على دفع الضريبة.
- **تفرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء :** تستقر الضريبة في الذمة المالية للأفراد الطبيعيين، وقد يكون المكلف شخصاً معنوياً كالشركات والمؤسسات والجمعيات أو الهيئات المعنوية الأخرى، وفي هذا البحث تم التركيز على الأشخاص الاعتباريين (شركات المقاولات).
- **تفرض من قبل الدولة:** حيث يتم التنفيذ من قبل أجهزة السلطة التنفيذية أما التشريع فيتم من خلال السلطة التشريعية صاحبة الحق في إضافة أو تعديل أو الغاء أي ضريبة والضريبة في جميع الدساتير لا تفرض الا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية لأن قوانين الضرائب متى أقرت أصبحت إجبارية بالنسبة لكافة المكلفين سواء كانوا من المواطنين أو الأجانب المقيمين بالبلاد باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية.
- **تدفع بصورة نهائية:** أي لا يستطيع المكلف استرداد ما دفعوه من ضرائب للخزانة العامة للدولة، ولا يحق له المطالبة باسترداد المبالغ التي دفعها ولا المطالبة بفوائد عنها.
- **فريضة بدون مقابل مادي:** حيث أن المكلف عندما يدفع الضريبة لا ينتظر أن يحصل على مقابل مباشر خاص له، بل يدفع الضريبة كونه عضو في المجتمع ويستفيد من النفقات العامة للدولة، ولا يتم تحديد مقدار الضريبة على أساس حصة المكلف من المنفعة الخاصة الناتجة عن أعمال الدولة.
- **الضريبة أداة تمويلية واقتصادية واجتماعية وسياسية:** فقد كانت بالبداية تمويلية محضة فقط من أجل القيام بتغطية النفقات العامة التقليدية وهي توفير الأمن والحماية والمرافق العامة الأساسية، في ظل

الدولة الحارسة، أما مع تطور الدولة من الحارسة إلى المتدخلة، فقد أصبح هدف الضرائب تحقيق النمو الاقتصادي وتحقيق رفاهية المجتمع.

- **أسس وقواعد جباية الضرائب:**

على المشرع الضريبي عند فرضه للضرائب أن يسترشد بعدة مبادئ لابد منها للحصول على ضريبة جيدة، وقد صنف آدم سميث هذه المبادئ في كتابه ثروة الأمم في أربعة مبادئ وهي: مبدأ العدالة، ومبدأ اليقين، ومبدأ الملاءمة، ومبدأ الاقتصاد، وهذه المبادئ ماتزال حتى اليوم القواعد الدستورية في الضريبة.[٣٩]

١- **قاعدة العدالة والمساواة:** [٤٠]تقوم على فكرة أن يلتزم كل فرد من أفراد المجتمع بدفع حصته من الضريبة حسب مقدرته التكليفية بحيث يساهم في تحمل الأعباء العامة لتتمكن الدولة من القيام بواجباتها، وفي العصر الحديث اتجه علماء المالية العامة الى فكرة التصاعد الضريبي رغبة في تحقيق عدالة أكثر بالتمييز بين الأفراد حسب مقدرتهم التكليفية، وتحقيقاً للعدالة الاجتماعية فالعديد من الضرائب تأخذ بعين الاعتبار شخصية المكلف ومركزه المالي وحالته الاجتماعية.

٢- **قاعدة الملاءمة:**[٤١] والمقصود بها تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف الممولين الشخصية وبصورة خاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطرقه وإجراءاته، وقد رأى آدم سميث أن الضرائب على الاستهلاك هي أكثر الضرائب ملاءمة، ذلك أن المستهلك يدفعها عند القيام بواقعة الانفاق.

٣- **قاعدة اليقين:** وتعني أن تكون أحكام قوانين الضرائب واضحة للمكلف وبسيطة دون غموض أو إبهام[٤٢]، سواء فيما يتعلق بسعرها، أو ميعاد دفعها، أو أسلوب تحصيلها، ويرتبط بهذه القاعدة مبدأ ثبات الضريبة، لأن معرفة المكلف بهذه الأمور دون لبس سيؤدي إلى ترتيب أموره، وعلى العكس إذا تعرضت للتغيير المستمر، فلن يتيسر له معرفة ماله وما عليه، فيفقد شعوره بالاستقرار، فالتعديلات التي تطرأ على أحكام هذه القوانين يجب أن تكون في أضيق نطاق.[٤٣]

---

[٣٩] جمل، برهان: المالية العامة -دراسة مقارنة، دمشق دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر، ١٩٩٢، ص١١٩.يييييي

[٤٠] أبو نصار، محمد المشاعلة وآخرون: الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، عمان، الاردن، ١٩٩٦م.

[٤١] سلوم، حسين: المالية العامة القانون المالي والضريبي – دراسة مقارنة، بيروت، دار الفكر ، ١٩٩٠، ص٧٨.

[٤٢] الخطيب، كمال: دور الايرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين، نابلس، ٢٠٠٦، ص١٢.

[٤٣] خصاونة، جهاد: المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، ٢٠٠٠، ص١٠٣.

٤- **قاعدة الاقتصاد:** أي الاقتصاد بنفقات الجباية بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف من ضرائب وما يدخل منها الى الخزينة العامة في أقل مبلغ ممكن وهذا يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقات تحصيلها.[٤٤]

ويمكن اعتبار ان قواعد سميث من وجهه نظر الممول، أما من وجهة نظر الخزينة العامة **فيجب مراعاة القواعد التالية:**

- وفرة الحصيلة.
- مرونة الضريبة.
- اقتصادية الضريبة.
- القدرة الرقابية (أي هي عملية يمكن تحصيلها وتحقيقها أم من السهل التهرب منها).
- مدى الصعوبة الدولية التي تواجهها.
- الأهداف التي تحققها بخلاف كفاية الموارد المالية.[٤٥]

وأضاف الاقتصادي Bastableبعض القواعد وهي:[٤٦]

- **قاعدة المرونة:** ويقصد بها أن الهيكل ونسبة الضريبة ينبغي أن يكون قابل للتغير بدون صعوبة كبيرة لتواكب التغيرات في الظروف الاقتصادية، وهي تعد واحدة من القواعد المحددة للضريبة، أي أن النظام الضريبي ينبغي أن يوضع بصورة مرنة وبذلك تحصل على إيرادات أكثر بصورة تلقائية كلما ارتفعت دخول الأشخاص.
- **قاعدة الإنتاجية:** أي أن الضريبة تكون مصدر ايراد كاف للدولة من دون إحداث أي تأثير ملائم على عملية الإنتاج في الاقتصاد الوطني.
- **قاعدة البساطة:** أي أن النظام الضريبي يكون سهل الفهم والادراك و لا يكون معقداً.
- **قاعدة المناسبة:** أي أن الضريبة تكون مناسبة للوضع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي في الدولة.
- **قاعدة التنوع:** أي أن النظام الضريبي ينبغي أن يكون متنوعاً بطبيعته ولا يعتمد على ضريبة واحدة لأنه في حالة اعتماد النظام الضريبي على ضريبة واحدة فان عبئها سيتحمله عدد محدود من المكلفين.

---

[٤٤] سلوم، حسين: المالية العامة القانون المالي والضريبي – دراسة مقارنة، بيروت، دار الفكر، ١٩٩٠، ص٧٨.
[٤٥] حوسو، محمد: التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،٢٠٠٥، ص٣٥.
[٤٦] البغدادي، صلاح: أثر تغير الأسعار الضريبية والسماحات الشخصية في الحصيلة الضريبية، مجلة القادسية، المجلد /١٧/، العدد/٣/ لعام ٢٠١٥ م، ص٢٢٥.

- **الضريبة كأحد أهم أدوات السياسة المالية:**

تطور دور الضريبة، بحيث أنها أصبحت – بالإضافة إلى دورها الأساسي في تغطية النفقات العامة للدولة – إحدى أدوات السياسة المالية، مما جعل لها أهدافاً أخرى تضاف الى هدفها الأساسي، ومنها:[٤٧]

- **الأهداف المالية:** في ظل المفهوم التقليدي للمالية العامة، فإن مد الخزانة العامة بالأموال اللازمة من أجل تغطية النفقات العامة، يعتبر من الأهداف المالية للضريبة، وكان الهدف المالي يعتبر الهدف الأساسي للضريبة، ويتوقف تحقيقيه على مدى وفرة الحصيلة الضريبية. بالرغم من زيادة دور الضريبة الاقتصادي والمالي، إلا أن ذلك لا ينفي وجود الهدف المالي كهدف مكمل أو كهدف أساسي في بعض الأحيان.
- **الأهداف الاجتماعية:** يعتبر تحقيق العدالة الاجتماعية من أقدم الأهداف السياسية للضريبة، حيث يعتبر آدم سميث أن من أهم اركان التنظيم الضريبي الأمثل، هو ضرورة مراعاة العدالة الاجتماعية في فرض الضرائب. إلا أن تطور دور الضرائب أدى الى ظهور أهداف اجتماعية أخرى يمكن تحقيقها عن طريق السياسة الضريبية، وخاصة بعد اتساع مجال تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، منها:
- إعادة توزيع الدخل من أجل زيادة الرفاهية، وذلك عن طريق فرض الضرائب على السلع الكمالية مثلاً أو إعفاء بعض السلع الأساسية، بحيث يمكن للضريبة أن تكون أداة لتقريب الفوارق بين الطبقات.
- إعادة توزيع الدخول والثروات ومنع تكتلها لدى فئة قليلة ويكون ذلك بإيجاد آلية لفرض الضرائب على تلك الثروات كما يحدث في المانيا والدول الإسكندنافية، وكذلك تعديل الهيكل الاجتماعي عن طريق الضرائب التصاعدية، أو إعفاء ذوي الدخل المحدود.
- التحكم بسياسات الدولة السكانية من خلال فرض الضرائب، ويعتبر ذلك إجراء نسبي، ففي حين نجد بعض الدول القليلة السكان والتي تسعى الى زيادة عدد السكان وزيادة نسبة المواليد، فقد تتخذ الدولة إجراءاً بتخفيض معدلات الضريبة كلما ازداد عدد أفراد الاسرة أو تخفيض الضرائب على دخول الأفراد.

---

[٤٧] انظر أهداف الضريبة في:
-الدحلة، سمر: النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي – دراسة تحليلية مقارنة- رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٤، ص١٨-١٩.
-ملحم، سامر: أثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة مابين ١٩٩٤- ٢٠٠٥، رسالة ماجستير، كلية النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٦، ص٢١

أما بالنسبة للدول التي تتوجه نحو تحديد النسل وتخفيض عدد السكان فهي تلجأ الى زيادة معدلات الضرائب كلما ازداد عدد أفراد الأسرة او زيادة الضرائب على الدخول مما يجعل مواطنيها يأخذون بالحسبان هذا المعيار ومثال على ذلك الصين.

- **الأهداف الاقتصادية:** تعتبر الأهداف الاقتصادية من الأهداف الحديثة المعاصرة للضريبة مع بدء تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وتقوم هذه الأهداف على أساس استخدام الأداة الضريبية لتحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وذلك بهدف تحقيق أكبر قدر من الاستقرار والنمو الاقتصادي، وخدمة برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فمثلا تقدم قوانين تشجيع الاستثمار حوافز ضريبية عند الاستثمار في نشاطات اقتصادية معينة، يساهم مساهمة فعالة في تنمية الإنتاج المحلي، وزيادة فرص العمل.

في حين أن فرض ضرائب تصاعدية على السلع الكمالية وغير الضرورية، والتي يؤدي إنتاجها الى تبديد جزء من الموارد الاقتصادية، يؤدي إلى عدم اقبال المستثمرين الجدد على هذه الأنشطة، كذلك يمكن أن تقوم لدولة بفرض ضرائب على السلع والمنتجات المستوردة، بغرض حماية المنتجات المحلية، وذلك من خلال فرض رسوم جمركية على هذا النوع من السلع، وهو ما يسمى بالحماية الجمركية للصناعات المحلية.

كما يمكن استخدام الضرائب لمعالجة وضع ركود اقتصادي وذلك بالقيام بتخفيض تلك الضرائب أو بعض أنواع الضرائب من أجل تحريك الوضع الاقتصادي العام من خلال زيادة القوة الشرائية لذوي الدخول المتدنية بفرض وتخفيض معدلات الضرائب في الجزء الأول منها أو من خلال الاعفاء الضريبي أو زيادة الإعفاءات الضريبية.

وتستخدم الضرائب أيضاً في وضع اقتصادي مزدهر وذلك من أجل تخفيض القوة الشرائية للمواطنين ويكون ذلك برفع معدلات الضرائب وتخفيض الإعفاءات العائلية، كما تستخدم لمنع التمركز في المشاريع الاقتصادية وذلك بفرض الضرائب في حال الاندماج، وفرض ضرائب على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل، مما يزيد من تكلفة المنتج ويقلل من الاتجاه للتكتل.

يتبين مما سبق أن الدولة قد تلجأ الى فرض ضرائب، أو التقليل منها، أو إلغائها من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، دون التركيز على الأهداف المالية لوحدها.

- **تنوع الضرائب وغايات جبايتها:**

عرفت المالية العامة أنواعاً متعددة من الضرائب مثل ضريبة الدخل، والضريبة على رأس المال، والضريبة على الانفاق، والضريبة على الإيراد، والضريبة على التركات، والضريبة على التداول، والضريبة على الإنتاج، والضريبة على المبيعات، وضريبة المشتريات وغيرها من الضرائب.[٤٨]

تنقسم الضرائب الى قسمين رئيسيين هما:

- الضرائب المباشرة: وهي الضرائب التي يتحملها المكلف وتفرض على الدخل أو رأسمال ولا ينقل عبئها الى الأخرين، وهي التي تفرضها الدولة على ذات الثروة – الدخل أو رأس المال، وليس على وجود الثروة[٤٩] أي هي تلك الضرائب التي تقتطع مباشرة من دخل أو رأس مال المكلف.
- الضرائب غير المباشرة: وهي تلك التي تقتطع بطريق غير مباشر من دخل أو رأس المال المكلف، وتنصب على استعمالات الثروة، مثل الضرائب على الإنتاج، ضرائب الانفاق والاستهلاك، الضرائب الجمركية وغيرها.[٥٠]

ويتم التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة بعدد من المعايير أهمها:

- **المعيار الإداري والخاص بطريقة التحصيل:**[٥١] حيث يستند على الطريقة التي تتبع في تحصيل الضريبة، حيث تكون مباشرة إذا تم تحصيلها بناء على كشوفات أو جداول تسجل فيها أسماء المكلفين بدفع الضريبة، والتزاماتهم الضريبية المحددة وفقا لأحكام القانون الضريبي.

أما إذا تم تحصيلها بناء على حصول الوقائع المؤدية قانونياً الى فرضها، وجبايتها، كواقعة الإنتاج، أو الاستهلاك أو التسجيل، والتداول وغيرها، فإنها تعتبر ضرائب غير ماشرة

- **معيار نقل عبء الضريبة:** طبقاً لهذا المعيار تعتبر الضرائب مباشرة اذا لم يتم نقل عبئها لشخص آخر أي تستقر على المكلف، في حين تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان عبء هذه الضريبة ينتقل من شخص لآخر.[٥٢]

[٤٨] صبري، أسامة: مدى عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٣، ص٢١.
[٤٩] العمر، حسين: مبادئ المالية العامة، مكتبة الفلاح، الكويت، ٢٠٠٢، ص٣٦.
[٥٠] صبري، نضال: محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة، ص٧.
[٥١] الكردي، ميس: أثر ضريبة القيمة المضافة في نشاط التداول والاستثمار في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٧، ص٣٢.
[٥٢] السيوفي، قحطان: اقتصاديات المالية العامة، دمشق، طلاس للنشر، ١٩٨٩م، ص ١٩١.

- **معيار ثبات الوعاء الضريبي:** فالضريبة المباشرة هي التي تفرض على عناصر تتمتع بالثبات والاستقرار مثل ثروة معينة أو حرفة أو مهنة، أما الضرائب غير المباشرة تفرض على أفعال عرضية أو تصرفات متقطعة يقوم بها المكلف مثل استيراد سلعة أو إنفاق دخل.[٥٣]

أما أنواع الضرائب من حيث أنها ضرائب عينية أو ضرائب شخصية:

- الضرائب العينية: هي التي تعتمد على حجم ثروة المكلف دون الاهتمام بظروفه الاقتصادية والاجتماعية وهي لا تحقق العدالة الضريبية.

تتميز الضرائب العينية بما يلي:

- لا يوجد تعسف مع المكلف عند تقدير الضريبة حيث تتعامل الضريبة مع الدخل دون المكلف.
- لا تسمح بإعفاءات اجتماعية.
- تستخدم معدلات نسبية ثابتة.
- لا تتطلب زيادة في الثبوتيات.

ولكن تعاني هذه الضريبة من عيوب أهمها:

- غير عادلة من ناحية عدم مراعاتها للمقدرة التكليفية للمكلف وظروفه الاجتماعية.
- غالباً ما تكون الحصيلة الضريبية من هذه الضرائب قليلة.

- الضرائب الشخصية: هي التي تأخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف الشخصية ومقدرته على الدفع، وهي تحقق العدالة الضريبية ولكن من الصعب تحديد الظروف الشخصية للمكلفين، لذا تم اعتماد مجموعة مفاهيم ومحددات تساعد في عملية مراعاة مقدرة المكلف وهي:

أ- إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة: حيث يحدد حد الكفاف الذي يلزم للحفاظ على حياة المكلف ومن يعيله، فلا يفرض على هذا الحد أي ضريبة.

ب-مراعاة الأعباء العائلية للمكلف: فكلما ازداد عدد الافراد الذين يعيلهم المكلف ازداد ثقل الضريبة عليه، لذلك يجب منح هذا المكلف تخفيضات أكبر على الضريبة.

ت-أن يتم أخذ مصدر الدخل بعين الاعتبار، حيث يقسم مصدر الدخل الى: دخول العمل، ودخول رأس المال، ودخول المصدر المختلط، وهنا يلاحظ أن دخل رأس المال تتصف بالثبات بشكل كبير نسبة لدخول العمل التي تعتبر أقل ثباتاً.

[٥٣] ياسين فؤاد: المحاسبة الضريبية، عمان، دار اليازوري العلمية للنشر، ٢٠٠٥، ص١٣.

المبحث الثاني

فعالية النظام الضريبي

- تعريف النظام الضريبي.
- أهداف النظام الضريبي.
- مؤشرات فعالية النظام الضريبي.
- علاقة النظام الضريبي بالأنظمة الاقتصادية الأخرى.
- النظام الضريبي السوري.

المبحث الثاني

فعالية النظام الضريبي

يعد النظام الضريبي صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع من أجل تحقيق أهدافها الخاصة بتحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل النفقات العامة للدولة، بالإضافة الى رفع الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة والإسراع بمعدلات التنمية الاقتصادية وتحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع.

وتم دراسة النظام الضريبي في هذا البحث من خلال النقاط التالية:

- تعريف النظام الضريبي.
- أهداف النظام الضريبي.
- مؤشرات فعالية النظام الضريبي.
- علاقة النظام الضريبي بالأنظمة الاقتصادية الأخرى.
- النظام الضريبي السوري.

- **تعريف النظام الضريبي:**

تتعدد تعريفات النظام الضريبي، حيث يرى البعض أن للنظام الضريبي مفهوم ضيق وهو يعني مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي، في مراحله المتتالية من التشريع الى الربط ثم التحصيل، كما يرى الباحث أن النظام الضريبي هو مجموعة من العناصر الأيدلوجية والفنية، تتمثل الأولى في غاية النظام أو هدفه، والثانية في وسيلة تحقيق هذا الهدف.

حيث يتكون النظام الضريبي من مجموعة من الضرائب، وهو مجموعة القواعد والأسس القانونية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقاً من التشريع الى التحقيق وأخيراً التحصيل.[٥٤]

أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي فهو مجموعة العناصر الأيديولوجية والفنية التي يؤدي تناسقها معاً وتفاعلها مع بعضها البعض الى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عنه في مجتمع متخلف.[٥٥]

ويرى البعض أن النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي اختارها ذلك المجتمع.[٥٦]

وبالتالي مفهوم النظام الضريبي يتمثل بمجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضريبة نوعية – ضرائب دخل – ضرائب ثروة – ضرائب موحدة – ضرائب جمركية، .....الخ تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة، وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق اهداف محددة.

وباختصار يمكن تعريف النظام الضريبي: بأنه مجموعة من الضرائب المطبقة في بلد معين في لحظة معينة.[٥٧]

كما أن النظام الضريبي أداة تسمح للحكومة بتعبئة إيراداتها.[٥٨]

---

[٥٤] الدحلة، سمر: النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي – دراسة تحليلية مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٤، ص٧.

[٥٥] عبد الله، حسين: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي – دراسة تطبيقية في سورية، ٢٠١٥، ص ٢٩

[٥٦] دراز، حامد: النظم الضريبية، بيروت الدار الجامعية، ١٩٩٣، ص١٩

[٥٧] فوزي، عبد المنعم، النظم الضريبية، بيروت، لبنان ١٩٨٩.

[٥٨] لاغارد، كريستين: محاضرة بعنوان: تعبئة الإيرادات والنظام الضريبي الدولي، مقومان اساسيان في اقتصاديات القرن الحادي والعشرين، أبو ظبي، ٢٠١٦م

أما السياسة الضريبية فهي أحد ركائز النظام الضريبي، وماهي الا تحليل للنشاط المالي للدولة وانعكاسات هذا النشاط على قطاعات الاقتصاد القومي (قطاع عائلي، الأعمال الخاصة، قطاع العالم الخارجي) فهي تتكيف بشكل كمي مع حجم الإيرادات الضريبية وبشكل نوعي مع مصادر هذه الإيرادات وذلك من أجل تحقيق أهدافها وفي مقدمتها تشجيع الاستثمارات والاستقرار الاقتصادي والتوزيع العادل لثروات المجتمع لتقليل التفاوت بين طبقاته وعليه فإن من يضع مخططات السياسة الضريبية هو الحكومة وهي أيضاً من تقوم بتنفيذها باستخدام الأدوات الضريبية.[٥٩]

وبالنظر لما سبق يتضح لنا أن النظام الضريبي يتكون من ثلاث ركائز أساسية:

- **السياسة الضريبية:** والمتمثلة بمجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها الحكومة وتنفذها مستخدمة كافة الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث اثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة.
- **التشريع الضريبي:** وهو مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات التي تصدرها الجهات المختصة، والمتعلقة بفرض وتحصيل الضرائب، وكافة الأحكام والقرارات المتعلقة بالمنازعات الضريبية.
- **الإدارة الضريبية:** وتضم الجهات الحكومية التي تعمل على تطبيق التشريع الضريبي بأحكامه ونصوصه، لتحصيل كافة أنواع الضرائب، كما أن الإدارة الضريبية هي الجهة المختصة بتنفيذ قوانين الضريبة وتحصيل الموارد العامة للدولة ومتابعة المكلفين.

ويطبق في سورية نظام الضرائب النوعية، إذ قسم المشرع الضريبي السوري الإيرادات بحسب مصدرها وأخضع كلاً منها لضريبة نوعية خاصة بها، فأخضع الإيرادات التي مصدرها رأس المال البحت للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة، وأخضع الإيرادات الناجمة عن العمل لضريبة الرواتب والأجور، أما الإيرادات الناتجة عن رأس المال والعمل معاً فأخضعت لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية[٦٠]

- **تقويم فعالية وكفاءة النظم الضريبية:**

يوجد عدة مبادئ تستخدم لتقييم النظام الضريبي، وأهم هذه المبادئ التي تستخدم في تقييم فعالية النظام الضريبي:[٦١]

- **العدالة:** تحدد فعالية النظام الضريبي بعدد من المبادئ العامة، من بين هذه المبادئ المعترف بها مبدأ العدالة والمساواة، والذي يقوم على فكرة أن يلتزم كل فرد من أفراد المجتمع بدفع حصته حسب مقدرته

[٥٩] الحاج، طارق: علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٦، ص١٦.

[٦٠] ادلبي،منى: الضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩-، العدد الثالث،٢٠١٣،ص١٦٧.

[٦١] عبد الله، حسين: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق،٢٠١٥، ص٥٨.

التكليفية، على أن تتحدد هذه المقدرة بشكل عادل، بحيث يساهم في تحمل الأعباء العامة حتى تتمكن من القيام بواجبها.

يمكن اعتبار الضريبة التصاعدية أكثر تحقيقاً للعدالة، ومبدأ العدالة يجب أن يكون متبعاً في قواعد المحاسبة الضريبية، وبالنسبة للمشرع الضريبي فان مبدأ العدالة يتضمن متطلب عام بأن يكون العبء الضريبي موزع بشكل عادل قدر الإمكان، حيث أن إحدى الأسباب الأكثر شيوعا لعدم الالتزام بدفع الضريبة هو إدراك أن المكلف لا يعامل بعدالة.

- **الشفافية:** أحد أهم مبادئ النظام الضريبي هو الشفافية والوضوح، بحيث يكون المكلف الضريبي قادراً على فهمه، والفكرة الأساسية من الشفافية هي أن يعرف المكلف أن الضريبة موجودة، وأن يكون قادراً على تحديد كم مقدار الضريبة ومتى تفرض الضريبة، وهذا يؤدي الى زيادة الثقة بين المكلف والدوائر الضريبية، كما تساهم في مصداقية النظام الضريبي، بحيث يتمكن المكلف من تحديد الالتزامات الضريبية المستقبلية بدقة.

والنظام الضريبي الشفاف هو النظام الذي يتيح للمكلف ما يلي:

يمكن للمكلف حساب التزاماته بسهولة – يدرك المكلف الغاية من القوانين الضريبية – إدراك المكلف لمدى الالتزام من قبل الآخرين – يخفض من تكاليف الالتزام المباشر وغير المباشرة لكل من المكلف والإدارة الضريبية – يخفض من نسب التهرب الضريبي – يزيد من الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي بحيث يساعد المكلف باتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بنوع الاستثمار بالاعتماد على النظام الضريبي مما يزيد من التنمية الاقتصادية.

- **اليقين:** وفقاً لهذا المبدأ يجب أن تكون الضريبة معلومة ومحددة بشكل واضح وبلا تحكم من حيث الوعاء الضريبي والمعدل والتحقق، وبالتالي فإن الوضوح والشفافية يجب أن تكون شاملة للقوانين الضريبية، حيث أن المصطلحات القانونية الغامضة تسمح بالتأويل في التفسير وتعرض وضوح النظام الضريبي للخطر.

وبالتالي الوضوح في النظام الضريبي لا يخدم المكلف فقط إنما يخدم أيضاً الخزانة العامة في تقدير إيراداتها العامة وتوفير النفقات والجهود في النزاعات والدعاوي الضريبية المبنية على اختلاف التفاسير بسبب الغموض في القوانين الضريبية.

- **البساطة:** يجب أن يكون النظام الضريبي بسيطاً وواضح المعالم وأن يكون خال من التعقيدات مع الأخذ بعين الاعتبار عدم الاخلال بالمبادئ العامة والأهداف التي وضع من أجلها، وعدم ضياع حق الخزانة العامة للدولة، بحيث يقوم المكلف الضريبي بالتحديد الأولي للضرائب المترتبة عليه من خلال القيام بصفقة ما، أي أن النظام الضريبي الأكثر بساطة وأكثر فهماُ هو النظام الأكثر احتمالاً بأن المكلف سوف يصل الى العبء الضريبي العادل، ويعتبر توحيد المعايير أحد أهم الأدوات المستخدمة للتبسيط، لهذا اصبح من الضروري أن تكون التكاليف الإدارية الناتجة عن هذا التوحيد نسب معقولة من دخل الضريبة.

أي أن يكون النظام الضريبي بسيطاً وسهل المعالم مع عدم الاخلال بالوظائف والمبادئ والأهداف التي وضع من أجلها أي لا تؤدي سهولته الى ضياع حق الخزانة العامة للدولة ويتحقق ذلك بما يلي:[٦٢]

أ- قيام موظفي الإدارة المالية بمتابعته وتنفيذه بطريقة سهلة وسليمة.

ب-سهولة تدريب الموظفين الجدد واستيعابهم للنظم في أقل وقت ممكن.

ت-الاقلال من التهرب الضريبي وبالتالي تلافي آثاره السيئة اجتماعياً ومالياً واقتصادياً حيث فرض تهرب الممول كلما كان النظام الضريبي أكثر تعقيداً.

- **زيادة إيرادات الحكومة:** هدف أي نظام ضريبي هو الحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، وهو الهدف الأساسي من قيام هذا النظام على الرغم من وجود أهداف أخرى اقتصادية واجتماعية وذلك في ظل تنامي الدور التدخلي للدولة.

واستناداً لهذا الهدف فإن النظام الضريبي الجيد يجب أن يساعد الحكومة في زيادة الإيرادات الضريبية، من خلال مساعدتها على تحديد كمية وتوقيت الإيرادات الضريبية التي يمكن أن تجمعها وتوقيت الحصول عليها

فمن ناحية التنظيم الفني للضريبة يتم زيادة إيرادات الحكومة من خلال اعتماد مزيج من الضرائب يقدم وعاء ضريبي أكثر استقراراً لأن الأنواع المختلفة من الضرائب تتأثر بشكل مختلف بالتغيرات الاقتصادية، وهذا ما يجعل الحكومة بشكل عام تحقق استقراراً أفضل باتباع نظام ضريبي يقوم على الضرائب المتعددة.

أما محاسبياً فإن مقياس الدخل يجب أن يأخذ بالحسبان الطبيعة المتكررة للضريبة أي أن المحاسبة الضريبية يجب أن تتبع القاعدة التالية: على الدولة أن تنتج إيرادات يمكن التحقق منها وواجبة الدفع للحكومة على

[٦٢] سعد، حسن: التنظيم والتخطيط المحاسبي، دار الانجلو المصرية، ١٩٦٩.

فترات منتظمة، كما يجب أن يتم استبعاد القواعد المحاسبية التي تقود الى اختلافات كبيرة في الأرباح والخسائر خلال حياه المشروع.

ويجب أن توضع قواعد النظام الضريبي بطريقة تخفض من إمكانية التهرب الضريبي، أي بطريقة لا تسمح للمكلف التأثير على الدخل الخاضع للضريبة من خلال استخدامه بدائل المحاسبة الإبداعية.

- **علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادي وفلسفتها:**

تختلف خصائص النظام الضريبي وأهدافه وفقاً لخصائص وملامح النظام الاقتصادي حيث يمكن التمييز بين النظام الاقتصادي الاشتراكي والنظام الاقتصادي الحر أو الرأسمالي:

فبالنسبة للنظام الاشتراكي يقوم على مجموعة من الخصائص تميزه عن غيره من النظم الاقتصادية، ومن هذه الخصائص زيادة الوزن النسبي للقطاع العام مقارنة بالقطاع الخاص بالإضافة لاتباع أسلوب التخطيط الاقتصادي وسيلة للقيام بالأنشطة الاقتصادية لتحقيق أهداف المجتمع، والتي تفضل المصلحة العامة على المصلحة الخاصة، بحيث يتم توجيه الموارد بين القطاعات والأنشطة المختلفة وفقاً لأولويات الخطة التي يقوم بتحديدها جهاز التخطيط.

وانطلاقا من ذلك لا تحتفظ الضرائب بنفس مضمونها وطبيعتها وهيكلها السائد في الدول الرأسمالية، فلا بد وأن تنعكس فلسفة النظم الاشتراكية على النظام الضريبي وعلى المصطلحات الضريبية، حيث تنخفض الضريبة على الدخل الى الحد الأدنى نتيجة أن جميع الأنشطة تكون أنشطة عامة، بالإضافة الى أن المواطنين يتلقون مرتباتهم من الدولة وتحديد الأسعار والدخول يكون من قبل الدولة [٦٣]

وبالتالي يقتصر دور الضريبة على تحقيق اهداف المجتمع، ويتضح ذلك من خلال استخدام الضريبة كأداة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات أو تحقيق التوازن بين مجموع دخول الافراد وقيمة السلع الاستهلاكية.

أما النظام الرأسمالي : يتميز بتدني دور الدولة في النشاط الاقتصادي الى أدنى حد ممكن، وسيادة الملكية الخاصة بحيث يقوم القطاع الخاص بمعظم الأنشطة الاقتصادية الهادفة الى تحقيق الربح، كما أن الدافع الفردي هو المحرك للنشاط الاقتصادي، وبالتالي فان دور الدولة لم يعد يقتصر على اشباع الحاجات العامة بل تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ولكي تقوم الدولة بتأدية ما أوكل اليها من مهام فيتعين عليها الحصول على ما يلزم من موارد اقتصادية، ونظراً لعدم امتلاك الدولة للكثير من المصادر في

[٦٣] البطريق، يونس: النظم الضريبية، دار الجامعية، بيروت، ١٩٨٣، ص١٦٥.

ظل النظام الرأسمالي، ظهرت حاجة الدولة لفرض الضرائب للحصول على ما يلزمها من إيرادات لتمويل نفقاتها العامة والحاجات المتزايدة مع تزايد مهامها واتساع نشاطها.[٦٤]

وبالتالي فإن النظام الضريبي في البلدان الرأسمالية يتميز بمجموعة من الخصائص:

- فرض ضريبة موحدة على الدخل بشكل تصاعدي، بحيث يمكن الوصول الى توزيع عادل للأعباء العامة، وتقليل التفاوت الاقتصادي بين طبقات المجتمع.
- ازدياد أهمية الضرائب المباشرة بحيث تشكل معظم الحصيلة الضريبية.
- فرض ضريبة على الأشخاص الطبيعيين وأخرى على الأشخاص المعنويين.
- التمييز في أسعار الضريبة.

- **تقويم النظام الضريبي السوري:**

يتضمن النظام الضريبي السوري مجموعة من الضرائب المباشرة والرسوم والضرائب غير المباشرة والتي تعود في أكثرها لفترات قديمة صدرت بموجب قوانين ومراسيم يفصل بينها فترات زمنية طويلة، وقد مر النظام الضريبي السوري بمراحل متعددة أهمها:[٦٥]

المرحلة الأولى: بدأت هذه المرحلة منذ عام ١٩٤٠ وانتهت عام ١٩٤٩ وتميزت بوجود قوانين فرنسية وقوانين عثمانية تعمل الى جانب بعضها البعض، حيث انتهت هذه المرحلة بالانفصال النقدي بين سورية ولبنان وبداية الانفصال الاقتصادي.

المرحلة الثانية: بدأت هذه المرحلة عام ١٩٤٩ وانتهت عام ١٩٦٣، وقد تميزت هذه المرحلة بصدور القانون رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ في فترة حكم حسني الزعيم ليتم تحديد مصادر الدخل والضرائب والرسوم المفروضة، وصدر بعدها المرسوم رقم /١٠١/ لعام ١٩٥٢ م القاضي بتنظيم ضريبة التركات والرسوم المفروضة على الهبات والاعانات.

---

[٦٤] عبد الله، حسين: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق،٢٠١٥، ص٣٥.

[٦٥] انظر النظام الضريبي السوري في:

- طاطة، عتيقة: بحث بعنوان النظام الضريبي في كل من سوريا والجزائر، جامعة دمشق،٢٠٠٩.
- بشور، عصام: التشريع الضريبي، دمشق، المطبعة التعاونية، ١٩٨٢، ص١٦٦
- حسين، القاضي: السياسة الضريبية في سوريا، ورقة مقدمة في ندوة الثلاثاء الاقتصادي الرابع والعشرين حول التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، ٢٠١١.
- كنعان، علي: النظام النقدي والمصرفي السوري، دمشق، دار الرضا، ١٩٩٩.
- كنعان، علي: المالية العامة والإصلاح المالي سورية، دمشق دار الرضا، ٢٠٠٣.
- حسين، محمد: الإصلاح الضريبي، أهدافه وأبعاده، جمعية العلوم الاقتصادية،٢٠٠٤.

المرحلة الثالثة: بدأت هذه المرحلة منذ عام ١٩٦٣ وانتهت عام ١٩٨٥ وأهم ما يميز هذه المرحلة القانون المالي الأساسي للدولة رقم ٩٦ لعام ١٩٦٧ الذي تم بموجبه تعديل قانون ضريبة الدخل على الشركات العامة التي جعلها القانون شخصية تجارية او صناعية ملزمة بدفع الضرائب مثل القطاع الخاص.

المرحلة الرابعة: بدأت هذه المرحلة منذ عام ١٩٨٥ وانتهت عام ٢٠٠٠ وتتميز هذه المرحلة بحدوث اعفاءات ضريبية للمستثمرين واهم قوانين هذه المرحلة:

- المرسوم التشريعي رقم ١٠ لعام ١٩٨٦ القاضي بإحداث الشركات الزراعية المشتركة ومنحها إعفاءات ضريبية لمدة سبع سنوات.
- القرار رقم ١٨٦ لعام ١٩٨٥ الصادر عن المجلس السياحي الأعلى والقاضي بإعفاء المنشاة السياحية من ضرائب الدخل لمدة خمس سنوات ومن ٥٠ % من ضرائب الدخل طيلة حياة المشروع.
- القانون رقم ١٩ لعام ١٩٩٠ القاضي بمنح إعفاءات جمركية متعددة للسوريين المغتربين الراغبين في العودة وإقامة مشاريع داخل سورية.
- قانون الاستثمار رقم ١٠ لعام ١٩٩١ القاضي بمنح إعفاءات ضريبية للمستثمرين لمدة خمس سنوات وإعفاء كامل من الرسوم الجمركية عند التأسيس.
- القانون رقم ٢٠ لعام ١٩٩١ القاضي بتخفيض الشرائح التصاعدية من ٩٢ % على الدخل بما فيها رسوم الإدارة المحلية بهدف تشجيع الاستثمار الأجنبي.
- المرسوم رقم ٧ لعام ٢٠٠٠ القاضي بزيادة الإعفاءات الضريبية لمشاريع الاستثمار وتخفيض ضريبة دخل الشركات المساهمة ٣٢ % الى ٢٥ %.

وبالتالي حاولت الحكومة من خلال هذه القوانين تشجيع الاستثمارات المحلية والعربية والأجنبية، وزيادة الإنتاج والدخل ولكن ذلك شكل عبئاً على موازنة الدولة بحيث أن ٦٠ % من الدخل أصبح معفياً من الضرائب مما دفع الحكومة للاعتماد على الاقتراض الخارجي والاصدار النقدي في تمويل مشاريعها العامة وأدى ذلك إلى زيادة معدلات التضخم حيث وصلت إلى ما بين ٣٠٪ – ٤٠ % في سنوات التسعينات وازدادت مديونية الدولة للعالم الخارجي.

المرحلة الخامسة: بدأت هذه المرحلة منذ عام ٢٠٠٠ وانتهت عام ٢٠٠٦ حيث طورت الحكومة بعض بنود التشريع الضريبي ويمكن ايجازها بما يلي:

- القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣: تضمن تعديل معدلات الضرائب وإلغاء ضرائب ورسوم قديمة لم تعد ذات جدوى اقتصادية كرسم المواشي والاغتراب وضريبة الآلات وغيرها) وإبقاء تقدير قيمة المطرح الضريبي خاضعاً لنظام الضرائب النوعية كما كان في القانون ٨٥ الذي لم يعد مطبقاً إلا في عدد محدد من الدول.
- القانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣: ويتعلق بالاستعلام الضريبي لمكافحة التهرب الضريبي.
- القانون ٢٢ لعام ٢٠٠٣ والذي تضمنت رسالته قروض صندوق الدين العام وتسديد حسابه.
- القانون ٤٧ لعام ٢٠٠٣ والذي تضمن الحلول لكثير من التشابكات المالية والمتراكمة.
- القانون ٢٦ لعام ٢٠٠٣ والذي وحد نسبة الحسميات التقاعدية بـ٧٪.
- القانون ٤٥ لعام ٢٠٠٣ والذي قضى بإحلال عبارة التنمية المستدامة محل المجهود الحربي.
- القانون رقم ٤١ لعام ٢٠٠٤ والذي مد العمل بالتقدير المالي للعقارات لمدة سنة واحدة.
- المرسوم ٦٠ لعام ٢٠٠٤ الخاص بتعديل القانون الناظم لضريبة الدخل على المقاولات والتعهدات والعقود.
- المرسوم ٥٣ لعام ٢٠٠٦ المتضمن تعديل القانون ١٧٨ لعام ١٩٥٤ المتعلق بضريبة العقارات والعرصات.

المبحث الثالث:

مفهوم البيان الضريبي.

- أهمية امتثال المكلفين ضريبياً وفق القانون / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣/
- أهمية ودور العقوبات المترتبة على المكلف في تعزيز الحصيلة الضريبية.
- أهمية ودور العقوبات المترتبة على مدقق الحسابات في تعزيز الحصيلة الضريبية.

المبحث الثالث:

مفهوم البيان الضريبي

- **مقدمه:**

يعرف البيان الضريبي: بأنه بيان مكتوب عن نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة الضريبية السابقة سواء أكانت الفترة الضريبية سنة أو فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة وسواء أكانت هذه الفترة تقل أو تزيد عن اثني عشر شهراً وبناء على الدفاتر والمستندات والملتزم بتقديمها قانوناً في المواعيد القانونية المحددة لذلك.

وهو يعتبر جزء من نظام التقدير الذاتي والذي يهدف الى تحسين الالتزام الضريبي وتخفيض التهرب الضريبي، ففي اليابان مثلاً يطبق نظام التقدير الذاتي بشكل كامل، حيث يصل فيها معدل الالتزام الضريبي الى ٩٠ %.

وبالتالي يمكن تعريف نظام التقدير الذاتي: أنه قيام المكلف بتقدير التزامه الضريبي باستخدام نموذج البيان الضريبي الذي يعلن من خلاله عن دخله الإجمالي، والاقتطاعات المسموح بها، الخ..... هذا البيان يجب أن يقدم الى الإدارة الضريبية جنباً الى جنب مع دفع الالتزام الضريبي المحسوب وفق البيان المذكور آنفاً.[٦٦]

وبالتالي البيان هو بيان يقدم إلى دائرة ضريبة الدخل يعرض فيه المكلَف نتيجة أعماله لعام كامل، فهو مستند قانوني ملزم للمكلَف وحجة عليه، ويكون الكشف مؤرخاً وموقعاً من قبل المكلَف المسؤول عن سداد الضريبة المستحقة، وهو وسيلة هامة من الوسائل التي تستخدمها دائرة ضريبة الدخل في فحص أعمال المكلَف وتحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه.[٦٧]

إذن فالبيان الضريبي يجب أن يقدم الى الدوائر المالية السورية بعد اعتماده من مدقق حسابات، وهذا البيان له نموذج محدد من قبل وزارة المالية.

حيث تشكل المراجعة عاملاً هاماً في عملية التكليف الضريبي، وفي قدرتها على ضبط عملية التكليف الضريبي وجعلها أكثر سلاسة وفي إخراج بيانات تتسم بالدقة والمصداقية، وبالتالي التكليف الحقيقي العادل الذي يحقق أهداف مختلف الأطراف، ومراقبة عملية التكليف الضريبي بشكل شبه كامل، وتقليل تكاليف

[٦٦] الضابط، مدين: مدى توفر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال في ظل القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته في سورية-دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري، مجلة جامعة تشرين، ٢٠١٤، ص٣٦.

[٦٧] سمور، خليل: مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بين الالزام والالتزام، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة،٢٠٠٨، ص١٥٣.

التحصيل بما يعود بالنفع على الخزينة العامة ومساندة الدوائر المالية وتخفيف الأعباء والمجهود الذي تبذله الدوائر المالية من خلال الاعتماد على البيان الضريبي[٦٨]

وتم دراسة البيان الضريبي في هذا البحث من خلال النقاط التالية:

- شكل البيان الضريبي والفئات الملزمة بتقديمه وفق القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣م
- العقوبات المترتبة على كل من المكلف ومدقق الحسابات في حال تقديم بيان ضريبي غير صحيح.

- **أهمية امتثال المكلفين ضريبياً وفق القانون / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣/**

جاء القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ مخفضاً المعدل الأعلى للضريبة من أكثر من ٦٢٪ الى ٣٥٪ وموسعاً بين الشرائح ومانحاً الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام معدلاً وحيداً وقدره ٢٠ % بدلاً من ٢٥٪ وتم تخفيضه في عام ٢٠٠٥ و٢٠٠٦ ليصل إلى ١٤٪.

وتطرق القانون إلى ضرورة تقديم بيان ضريبي معتمد من محاسب قانوني وكذلك الفئات المتوجب عليها إعداد بيان ضريبي حيث نصت المادة (١٧) من القانون على ما يلي:

أ- على المكلفين المعددين في المادة (٢) من هذا القانون أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد (١٣ و١٤ و١٥ و٢٣) منه معتمدة من محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية.[٦٩]

كما حددت المادة الثانية من هذا القانون الفئات الملزمة بتقديم البيان الضريبي (تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرصات:

١- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها.

٢- المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير.

٣- الشركات المساهمة والشركات المحدودة المسؤولية مهما يكن نوعها وغايتها.

٤- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب اليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.

---

[٦٨] عوض، سماح: دور المدقق الخارجي في عملية التكليف الضريبي في سورية، مجلة جامعة البعث، ٢٠١٧، ص٤٥.

[٦٩] للمزيد انظر المادة /١٧/ من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ ، قانون ضريبة الدخل في الجمهورية العربية السورية.

٥- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها.

٦- تجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة عدا السماسرة العاديين ويعد تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة إذا كان مبيع الجملة هو الأغلب في فعاليته.

٧- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية.

٨- تجارة العقارات المبنية وغير المبنية وأعمال التعهدات.

٩- المخلصون الجمركيون.

١٠ – محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.

١١ – بيع أدوات طبية وأجهزة عيادات ومخابر.

١٢ – معامل صنع الأدوية والمواد الكيمائية والعطورات ومستحضرات التجميل.

١٣ – معامل صنع الكحول.

١٤ –المنشآت الصناعية غير المعددة في الفقرات السابقة إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ليرة سورية بموجب التقدير النافذ للضريبة على العقارات.

١٥ – المشافي الخاصة.

١٦ –دور السينما من الصنف الأول حسب تصنيف الدوائر المالية لاستيفاء ضريبة الملاهي ودور الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجات الممتازة والأولى والثانية بحسب تصنيف وزارة السياحة.

١٧ – الإنتاج الفني (أفلام سينمائية – مسلسلات تليفزيونية – أفلام دعائية) وماشابهها.

١٨ –موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.

١٩ –الملاهي من الدرجتين الممتازة والأولى بحسب تصنيعها من قبل وزارة السياحة.

٢٠ –مستثمرو مدن الملاهي والمشاهد العامة ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.

٢١ –منشآت المبيت السياحي من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات والمسابح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى.

٢٢ – المكاتب السياحية.

٢٣ –مكاتب تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون.

٢٤ –مكاتب الدراسات المالية والاقتصادية.

٢٥ –المشاورون في الأمور المالية والمحاسبية.

٢٦ –ممارسو مهنتي الخدمات البحرية وتموين السفن والبواخر.

٢٧ –مكاتب السفريات التي تستخدم سيارات البولمان السياحية.

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

٢٩ –منشآت المباقر والمداجن.

٣٠ –مكاتب نقل البضائع.

٣١ –الوحدات المهنية الجامعية الرئيسية.

٣٢ – الجامعات والمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال.

٣٣ –كل مكلف يقرر تكليفه بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفق الاحكام الواردة في هذا القانون، ويقصد بذلك ما يصدر من قرارات وزير المالية بإخراج بعض المكلفين الى زمرة الأرباح الحقيقية.

وتمّ اجراء بعض التعديلات على الأشخاص الخاضعين لضريبة الأرباح الحقيقية حيث تم إضافة بعض المكلفين واجراء تعديلات على بعضهم الاخر وذلك وفق المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦ م [٧٠] وكذلك تمّ تعديل الزمرة الضريبية للعديد من المهن بموجب المادة (٧ و٨) من القانون (٤١) لعام ٢٠٠٥ م [٧١]

من خلال ما سبق فإن أعمال التعهدات تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية ويتوجب عليها تقديم بيان ضريبي مدقق من قبل مدقّق حسابات خارجي.

وقد جاء في المادة (١٣) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ أنه يتوجب على وزير المالية إصدار نموذج للبيان الضريبي.[٧٢] لذلك تم إصدار القرار رقم (٣٨١٣/و) والمتضمن تحديد نموذج موحد للبيان الضريبي والزام المكلفين بهذا النموذج واعتبر عدم التقيد بهذا النموذج مخالفة لأحكام القانون وذلك حسب ماورد في المادة الأولى والثانية من هذا القرار والتي نصت على ما يلي:

[٧٠] للمزيد انظر المرسوم رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦.
[٧١] للمزيد انظر في القانون (٤١) لعام ٢٠٠٥م
[٧٢] للمزيد انظر المادة /١٣/ من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣، قانون ضريبة الدخل في سورية.

مادة –١– يترتب على مكلفي ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية في القطاع الخاص المحددين في المادة (٢) من القانون 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 اليه في المادة (١) من هذا القرار يعتبر المكلف الذي قدمه مخالفا لأحكام المواد (١٣ و١٤و١٥و٢٣) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

كما تمّ اصدار نموذج جديد للبيان الضريبي عام ٢٠١١ بدلاً من النموذج السابق الملغى وتضمن بيانات أكثر تفصيلاً (مكون من ٢٣ صفحة) وقد تضمن نماذج مفصلة عن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لكل من النشاط الصناعي والتجاري والخدمي وقائمة التعديل الضريبي وجدول الاستهلاكات واجمالي الأرباح الخاضعة للضريبة والمبالغ الواجبة السداد مع قائمة بالاحتياطيات التي تعتبر جزءاً من البيانات المالية وتقرأ منها.

- **أهمية ودور العقوبات المترتبة على المكلف في تعزيز الحصيلة الضريبية:**

إن القانون المطبق بالنسبة لضريبة الدخل في سورية هو القانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ والعقوبات الضريبية المنصوص عليها في نص القانون المذكور.

أ–عقوبة عدم الالتزام بالمهل القانونية:

أوجب المشرع الضريبي السوري في المادة /٢/ من المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦م[٧٣] بأن يقدم المكلفين البيان الضريبي في الآجال التالية:

١–لغاية (٣١) أيار من كل سنة مالية بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين.

٢–لغاية (٣١) آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الأخرين.

مع جواز منحه مهلة إضافية من وزير المالية لا تتجاوز ستين يوماً في حالات استثنائية يعود تقديرها اليه وحددت المادة (١٨) [٧٤]من القانون المذكور أعلاه:

الغرامات والعقوبات القانونية لعدم تقديم البيان المنصوص عليه حيث ورد نص الفقرة بما يفيد أنه إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة ضمن المهلة القانونية البيان المنصوص عليه في المواد ١٣و١٥و٢٣ منه

[٧٣] الجمهورية العربية السورية، المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦م ، الموقع الرسمي لوزارة المالية السورية.
[٧٤] الجمهورية العربية السورية، القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣,قانون ضريبة الدخل في سورية، الموقع الرسمي لوزارة المالية السورية.

يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون، فان لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبلغه الإنذار المذكور ، تضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة قدرها ٢٠٪ لعدم تقديم البيان ، وتُخفض هذه الغرامة إلى ١٠٪ إذا امتثل المكلف للإنذار أو في حال تقديمه البيان بعد المدة القانونية وبمبادرة منه وقبل تبلغهِ الإنذار.

ب-عقوبة عدم إبراز القيود المحاسبية:

العقوبات والغرامات القانونية لعدم إبراز القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة/٦/[٧٥] من هذا القانون حيث ورد في المادة /١٥/ من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣م بما يفيد أنه إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة /٦/ (قيود محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية) أو رفض تقديم المستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد ١٤و١٥و٢٣ منه ، يبلغ إنذاراً بالامتثال لأحكام القانون ، فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تبلغه الإنذار المذكور/على أن يتم إثبات الامتثال بكتاب خطي يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعر بموجبه أنه على استعداد لإبراز القيود والمستندات عند الطلب ، فإن على الدوائر المالية أن تقدر أرباحه مباشرة وفقاً لفعاليته ونشاطاته والمعلومات المتوفرة لدى الدوائر المالية شريطة أن لا تقل الأرباح المقدرة والمعتمدة في التكليف عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف به خلال السنوات الخمس الأخيرة ، إضافة إلى تغريم المكلف بغرامة تعادل ٥٠٪ من الضريبة المقررة عن سنة التكليف ، ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليف تم على أساس ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح .

ج-عقوبة عدم شمول البيان لبعض نشاطات المكلف:

حددت الغرامات القانونية وأسلوب التكليف لمن تقدم في بيانه ضمن موعده القانوني وأبرز القيود المحاسبية الممسوكة من قبله مع سائر الوثائق والمستندات وثبت للدوائر المالية عدم شمولها لبعض نشاطاته، حيث قضت الفقرة بأنه في مثل هذه الحال تقدر أرباحه بصورة مباشرة إضافة إلى تغريمه بغرامة تعادل مثلي فرق الضريبة المترتبة على الربح المكتوم.

[٧٥] الجمهورية العربية السورية، المادة (٦) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣,مرجع سبق ذكره.

د-عقوبة الفرق بين بيان المكلف والبيان المعدل من قبل الدوائر المالية:

إذا قدم المكلف بيان أرباحه ضمن موعده القانوني وأبرز القيود الحسابية الممسوكة من قبله مع الوثائق والمستندات الثبوتية المؤيدة لها وقبلتها الدوائر المالية أساسا في التكليف من حيث المبدأ أو اكتفت بتعديل بعض نتائجها ، يجري تكليفه بالضريبة وفقا للقرار القطعي الصادر من قبل لجان الضريبة المختصة مع إخضاعه للفائدة القانونية وفقا لأحكام الفقرة -ب- من المادة -٣١-[٧٦] من هذا القانون (تضاف للمبالغ غير المدفوعة والناجمة عن الفرق بين الضرائب المترتبة على المكلف بموجب قرار اللجان القطعية وبين الضريبة المدفوعة بموجب بيانه فائدة بمعدل ٧٪ سنويا بدءا من اليوم التالي لنهاية مهلة تقديم البيان وحتى الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الفرض) هذا في حال ثبوت التعديل بزيادة التكليف وأنه في حال ثبوت التعديل بنقص التكليف يعاد المبلغ الزائد إلى المكلف بدون فائدة .

هـ-عقوبة تقديم كشوف وبيانات غير صحيحة:

وهنا لابد من الإشارة إلى أن واقعات عدم مسك الدفاتر أو عدم تقديم البيانات رغم الإنذار أو عدم تضمين القيود لإحدى الفعاليات أو المعلومات ،هذه الواقعات التي تعتبر من واقعات التهرب الضريبي الذي نص عليها القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ ووضع لها عقوبات خلافاً للعقوبات الواردة أعلاه تستدعي التمييز بين الواقعات التي يتم ضبطها من قبل العاملين في مديرية أو أقسام الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بموجب محاضر ضبوط خطية إذ في هذه الحالة يجب تطبيق العقوبات والغرامات المنصوص عليها في المادة /٨/ من القانون المذكور والبالغة /٢٠٠٪/ من الضريبة وبين الحالات التي تظهر أثناء التدقيق دون ضبطها من قبل مديرية الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي وتبقى هذه الواقعات خاضعة للغرامات والعقوبات المشار إليها أعلاه .

-كما نصت الفقرة(أ) من المادة (١٩) [٧٧]بأنه إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة رقم (١٨) كل مكلف أبرز تأييدا لبيانه دفاتر محاسبية تضمنت معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلها أو بعضها يحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير المالية ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد ويحرم من إجازات التصدير والاستيراد وتجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة واحدة تلي تاريخ اكتساب الحكم الدرجة القطعية .

[٧٦] الجمهورية العربية السورية, المادة (٣١) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣,مرجع سبق ذكره.
[٧٧] الجمهورية العربية السورية، المادة (١٩) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣,مرجع سبق ذكره..

ولا بد من الإشارة هنا إلى أن إحالة المكلفين إلى القضاء لا تتم إلا بقرار من وزير المالية ، لذا يتوجب على الدوائر المالية في حال وقوفها على مخالفة تستوجب تطبيق العقوبات المنوه بها ، أن تعد مذكرة عرض مفصلة بالوقائع وأن تضبط جميع المستندات المؤيدة لوقوع المخالفة وإرسالها إلى الوزارة مشفوعة بكتاب من مدير المالية يبين فيه مطالبته ووجهة نظره في القضية ضمن مغلف مضمون.

ومن خلال ما سبق نلاحظ اقتصار العقوبة على فرض الغرامات، وهو أمر لا يراه الباحث بالعقوبة الرادعة فالغرامة هي دائماً مقدور على دفعها وخاصة لدى المكلفين الميسورين وهذا يؤدي إلى الاخلال بمبدأ العدالة حيث يقوم المكلف ذو الوضع الاقتصادي الجيد بالتهرب من الضريبة معتمداً على أنه إذا تم كشفه فإنه يقوم بدفع الغرامة ويتلاشى أي عقوبة أخرى كالحبس.

- **أهمية ودور العقوبات المترتبة على مدقق الحسابات في تعزيز الحصيلة الضريبية:**

تبرز أهمية عمل المدقق الخارجي ضريبياً بما يوفره من تأكيدات موضوعية للدوائر المالية، ولجنة التدقيق على حد سواء بخصوص المخاطر والرقابة الداخلية التي تؤدي بدورها للحماية من عدم الالتزام الضريبي وبالتالي تجنب الغرامات والعقوبات الجزائية[٧٨]

يقوم مدقق الحسابات بتدقيق حسابات الشركة أو المنشأة، وإصدار تقريره الذي يبدي فيه رأيه في القوائم المالية للمنشأة، وفي مرحلة لاحقة يقوم بالمصادقة على البيان الضريبي، على اعتبار أنه مرحلة لاحقة تلي إعداد الحسابات الختامية، وهنا يمكن القول بأن المدقق يقوم بتدقيق ضريبي ليكون صورة عادلة عن بيانات الشركة ومطابقتها لما ورد بالبيان الضريبي الذي سيرسل إلى الدوائر المالية، وذلك لتقديم صورة بأفضل ما يمكن عن واقع المنشأة الحقيقي أمام الجهات المالية في الدولة.[٧٩]

ولكي يقوم مدقق الحسابات بهذه المهمة جاء بالقانون رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٩ المتمثل بإجراءات على المدقق القيام بها عند اعتماد البيان الضريبي، وذلك لتوجيه المدقق إلى الطريق الصحيح ومساعدة المدققين الجدد على إتباع الإجراءات اللازمة، وهذه الإجراءات محددة وفقاً لأحكام المادة /٤٥/ من القانون المذكور.[٨٠]

وبعد القيام بهذه الإجراءات التي تطلبها القانون والتي تعتبر مهمة جداً وخصوصاً من ناحية تقييم الرقابة الداخلية والحصول على كتاب تمثيل يؤكد التزام المكلف بالقوانين الضريبية يقوم مدقق الحسابات بإصدار

[٧٨] عوض، سماح: دور المدقق الخارجي في عملية التكليف الضريبي في سورية، مجلة جامعة البعث، ٢٠١٧، ص٤٩.

[٧٩] مرعي، عثمان: دور مدقق الحسابات في مصداقية البيان الضريبي. دراسة تحليلية في سورية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص١١٤.

[٨٠] راجع المادة ٤٥ من القانون رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩. القاضي بتشكيل مجلس للمحاسبة والتدقيق

تقريره وشهادته على البيان الضريبي الذي يقدمه المكلف، والحقيقة أنه لا يوجد شكل محدد وصيغة محدده لهذه الشهادة والتي من المفترض أن تقوم جمعية المحاسبين القانونيين بتحديد هذا الشكل، وألا تترك للمدقق الحرية في اختيار الصيغة التي يراها مناسبة والتي يسعى من خلالها إلى التنصل من المسؤولية المترتبة عليه.

تعتبر المسؤولية المترتبة على المحاسب القانوني وفق أحكام القانون /٢٤/لعام ٢٠٠٣ مسؤولية **جنائية** بالاستناد إلى القوانين النافذة في سورية.

حيث نصت الفقرة(ب) المادة/١٧/ من القانون المذكور أعلاه [٨١] على ما يلي:

تتم بقرار من وزير المالية، الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين، الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي.

نلاحظ من خلال هذه الفقرة أنه أنيط بوزير المالية مسؤولية إقرار الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين، وذلك إذا ما تبين للدوائر المالية أن المحاسبين القانونيين قد قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة وغير متوافق مع القواعد المحاسبية، وذلك بهدف مساعدة المكلف على التهرب الضريبي. وبالتالي يرى الباحث أن إحالة المحاسب القانوني للقضاء يكون بقرار إداري، دون أن يكون لجمعية المحاسبين القانونيين أي دور في ذلك.

وبالتالي يمكن أن نصل إلى أن القانون /٢٤/لعام ٢٠٠٣ فرض إجراءات عقابية بحق المحاسب القانوني في حال اعتماد بيانات مغايرة للواقع ولا تتوافق مع قواعد المحاسبة بهدف التهرب الضريبي وعلمه بذلك بإحالته إلى القضاء من قبل وزير المالية. ولكن لم يحدد قانون الضريبة على الدخل عقوبات محددة وبالتالي لابد من العودة لقانون العقوبات وغيرها من القوانين التي سيتم الإشارة إليها. على عكس القوانين الضريبية في كل من الأردن ومصر حيث جاء فيها ما يلي: **ب**النسبة لقانون ضريبة الدخل الأردني فقد حددت المادة (٥٥)[٨٢] من القانون عقوبة بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على سنة وبغرامة لا تقل عن خمسمائة دينار ولا تزيد على ألف دينار كل من تهرب أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة وكما شدد القانون العقوبة في حال تكرار الجريمة. أي اعتبر المشرع الأردني المدقق شريك بالجريمة ومحرض على التهرب.

[٨١] راجع المادة ١٧ من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.
[٨٢] راجع المادة (٥٥) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٢٨) لعام ٢٠٠٩, مرجع سبق ذكره.

أما قانون ضريبة الدخل المصري فقد حدد العقوبات بخصوص مراقب الحسابات في المادة رقم (١٣٢) [٨٣]من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفق ما يلي:

يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تتجاوز مئة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل مدقق مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له.

وكذلك جاء بالمادة رقم (١٣٤)[٨٤] من القانون المذكور يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها

وبالنسبة للقوانين المتعلقة بتجريم مدقق الحسابات نرى أن المادة رقم (٢٧٨) من **القانون التجاري** نصت على ما يلي:[٨٥]

تطبق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات لجريمة الاحتيال على كل من أقدم على ارتكاب أحد الأفعال التالية:

أ- تنظيم ميزانية غير مطابقة للواقع أو إعطاء معلومات غير صحيحة في تقرير مجلس الإدارة أو في تقرير مفتش الحسابات أو الإدلاء بالمعلومات غير الصحيحة إلى الهيئة العامة.

ب-تقديم تقارير غير مطابقة للواقع، وذلك عن سوء نية.

إذن انطلاقاً من هذه المادة نجد أن تقديم المدقق لتقارير وبيانات غير صحيحة يعتبر عملاً احتياليا, بحيث أن توقيع المدقق على البيان الضريبي لازماً لصحة وفاء المكلف بالتزاماته بتقديم الإقرار أو البيانات المالية التي نص عليها قانون الضريبة على الدخل.[٨٦] فإن اعتماد مدقق الحسابات القانوني لبيانات غير صحيحة مع علمه بعدم صحتها يجعله بذلك شريكاً بطريق المساعدة في الأعمال المتممة لجريمة التزوير في البيانات المالية والإقرارات وجريمة استعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة وبدون اشتراط اتفاق مدقق الحسابات مع المكلف , لأن المساعدة تكفي لوحدها لثبوت الاشتراك في الجريمة.[٨٧]

كما تعتبر هذه الجريمة جريمة اقتصادية من حيث الإضرار بمصلحة الاقتصاد الوطني، حيث أن مسألة تصديق البيان الضريبي مسألة وطنية تؤثر بشكل مباشر في الحصيلة الضريبية في الموازنة العامة للدولة، وتساعد الدوائر الضريبية على الحد من التلاعب والتهرب الضريبي.

---

[٨٣]راجع المادة ١٣٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مرجع سبق ذكره.
[٨٤]راجع المادة ١٣٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مرجع سبق ذكره.
[٨٥]حمادي، خالد: دور مهنة مراجعة الحسابات في ظل القانون ٢٠ لعام ١٩٩١ , مرجع سبق ذكره، ص ١٥ .
[٨٦]الحمادي، خالد: دور مهنة مراجعة الحسابات في ظل القانون ٢١ لعام ١٩٩١, مرجع سبق ذكره، ص ٤٤.
[٨٧]صلاح الدين، نادر يوسف: مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، مرجع سبق ذكره، ص٥٨.

وبالتالي فهي جريمة اقتصادية معاقب عليها في قانون العقوبات الاقتصادية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٤٠) لعام ١٩٧٧ حيث نصت المادة رقم (١٠) منه الفقرة (أ) على ما يلي:[٨٨]

–يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين من تسبب بإلحاق الضرر بالأموال العامة نتيجة عدم المحافظة عليها أو إهماله لها وبالتالي هي جريمة من جرائم الإضرار بالأموال العامة، وكذلك في المادة (١٧) نصت على ما يلي: يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين من علم ولم يخبر عن حوادث الفساد كالرشوة أو إساءة التصرف أو وقوع ضرر على الأموال العامة أو يمتنع عن الشهادة بمعلومات تتعلق بهذه الموضوعات أو يتستر على المسؤولين عن هذه الجرائم.

كما يمكن أن نلاحظ من خلال العودة إلى قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم (٢٢) لعام ٢٠٠٥ وذلك في المواد رقم(١٧ و١٨) منه أنه يتم فرض عقوبة بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ثلاث سنوات لكل من ارتكب المخالفات المنصوص عليها في هذا القانون ومنها تقديم معلومات أو بيانات غير صحيحة أو مضللة في أي من الوثائق أو المستندات المقدمة للهيئة واستغلال شخص ما بحكم وظيفته أو مركزه لمعلومات داخلية أو سرية تتعلق بأوراق مالية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية أو إفشاء هذه المعلومات لغير مرجعه المختص أو القضاء وتصديق مفتش الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة[٨٩].

إذن فقانون الهيئة أيضاً اعتبر تصديق مدقق الحسابات على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة وليس فقط تصديق البيان الضريبي مخالفة تستوجب عقوبة الحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ثلاثة سنوات.

وبناء عليه فيجب على المدقق عدم تصديق بيان ضريبي يحتوي على معلومات مضللة أو تم حذف معلومات منه وهذا ما ذكرته المادة ٤٥ من القانون ٣٣ لعام ٢٠٠٩[٩٠]

[٨٨]راجع المادة ١٠ من قانون العقوبات الاقتصادي، الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٤٠ لعام ١٩٧٧,
موقع الكتروني http// www. damascasbar.org
[٨٩]جليلاتي, محمد: واقع التفتيش والتدقيق المحاسبي (المحاسب القانوني) استحقاق جديد لقيام ودخول الشركات الى البورصة , موقع الكتروني http// www. syriandays.com
[٩٠]راجع المادة ٤٥ من القانون ٣٣ لعام ٢٠٠٩.

المبحث الرابع:

الدخل الخاضع للضريبة

- مفهوم الدخل الخاضع للضريبة.
- طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة.
- الدخل الخاضع للضريبة وفق القانون /٢٤/- لعام ٢٠٠٣ م
- الدخل الخاضع للضريبة وفق القانون /٦٠/- لعام ٢٠٠٤ م

المبحث الرابع:

الدخل الخاضع للضريبة

لاشك أن تقدير الربح الخاضع للضريبة، هو من أعقد جوانب العمل الضريبي لأن الوصول الى تقدير حقيقي لوعاء الضريبة يعد شرطاً لازماً لتحقيق مصلحة كل من المكلف والإدارة المالية، وفي الحديث عن ضريبة دخل الأرباح الحقيقية وآلية تحقيقها، يكون المكلف ملزم بتقديم بيان ضريبي خلال مهلة قانونية تبين نتيجة الأعمال خلال سنة التكليف، ومن ثم يقوم مراقب الدخل بدراسته والتأكد من صحة المعلومات الواردة فيه، وذلك بالاستئناس بالدفاتر والسجلات النظامية والوثائق المرتبطة بها وصولاً إلى تحديد رقم العمل والربح الضريبي، الذي يختلف حكماً عن الربح المحاسبي، وقد تقرر الدوائر المالية عدم الأخذ بالبيان الضريبي بشكل كامل، كأساس لتقدير المادة الخاضعة للضريبة.

يقصد بالربح الضريبي المادة الخاضعة للضريبة، وأول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه للضرائب هو تحديد المطرح الضريبي، ونتيجة لزيادة اهتمام الدولة بالحياة الاقتصادية وزيادة الدور الذي تلعبه الضرائب في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالية تعددت المطارح الضريبية واختلفت من مجتمع لآخر ومن فترة زمنية لأخرى.

سيتم استعراض النقاط التالية والتي توضح ما هو الدخل الخاضع للضريبة:

- مفهوم الدخل الخاضع للضريبة.
- طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة.
- الدخل الخاضع للضريبة وفق القانون /٢٤/- لعام ٢٠٠٣ م
- الدخل الخاضع للضريبة وفق القانون /٦٠/- لعام ٢٠٠٤ م

- **مفهوم الدخل الخاضع للضريبة.**

عند دراسة الدخل الخاضع للضريبة لابد من التطرق لمفهوم الدخل حتى نتمكن من معرفة الأسس والقواعد التي اعتمد عليها المشرع في تحديد الدخل الخاضع للضريبة؟

يعرف الدخل لغوياً بأنه كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي.[٩١]

وفي معناه الاقتصادي والمالي هو: ايراد يتجدد ويتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر واستمراره، وهو ينتج من مصادر مختلفة فقد يكون رأس المال كربح العقارات والودائع، وقد يكون مصدره العمل كأجرة العامل والموظف وقد يكون مصدره رأس المال والعمل معاً كأرباح التجارة والصناعة والخدمات.

ومن التعريف يتبين أن خصائص الدخل هي:

- الدورية: أي عملية التجدد بشكل دوري للدخل كل فترة زمنية شهرية أو سنوية.
- بقاء المصدر: أي أنَ المصدر الذي ينتج هذا الدخل يجب ألَا ينفذ بفعل انتاجه للدخل، والمصدر يكون مادي كوسائل الإنتاج من آلات وعقارات وغيرها أو غير مادي كشهرة المحل.
- صيانة المصدر واستغلاله بشكل مناسب: وذلك لضمان إعطائه الدخل المناسب، وضمان عدم نفاذه بسبب سوء الاستعمال او عدم الاهتمام.[٩٢]

واتجه باحثي المالية الى دراسة الدخل تبعاً لمصدره وتم تحديد نظريتان لتحديد مفهوم الدخل وهما نظرية المصدر ونظرية الاثراء.

ووفقاً لنظرية المصدر: وهي النظرية التقليدية يجب أن يكون الدخل محققاً للعناصر التالية من أجل خضوعه للضريبة وذلك من أجل تضييق نطاق دائرة الخضوع، وبالتالي الدخل هو كل ثروة جديدة نقدية أو قابلة للتقييم النقدي يحصل عليها المكلف بصورة دورية وذلك خلال فترة زمنية تمكنه من اشباع حاجياته باستهلاكها وذلك دون المساس بمصدرها وهو راس المال؟

إذن استنادا لما سبق يصبح الدخل خاضع للضريبة في حال تحققت العناصر التالية:[٩٣]

- عنصر وجود المنافع والخدمات، وهذا مغزاه وجود ثروة تتمثل بالمنافع والخدمات النقدية او التي تكون قابلة للتقييم النقدي وذلك مثل الرواتب والأجور، بالإضافة الى انها قد تكون صورة منافع وخدمات عينية ولكنها تكون قابلة للتقييم النقدي وذلك كالمساكن التي يسكنها المكلفون.

[٩١] شامية، أحمد زهير والخطيب، خالد: المالية العامة، عمان دار زهران للنر والتوزيع، ١٩٩٧ ص١٥٥.
[٩٢] رمضان، علي: أثر إدارة الارباح لدى الشركات على الربح الضريبي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق،٢٠١٤، ص١١٩.

- عنصر الدورية او الدورية: وهذا معناه ان يحصل المكلف على هذه المنافع والخدمات بصورة تتجدد في فترات دورية او تكون قابلة للتجدد.
- عنصر الحفاظ على المصدر او ثبات المصدر: وبما ان الدخل هو الثروة المتمثلة بمنافع وخدمات نقدية اي قابلة للتقييم النقدي فلابد ان يكون مصدرها مستمرا ودائماً أي لا ينتهي بمجرد انتاجه اول مرة.
- عنصر الفترة الزمنية: حيث ان الدخل يتدفق خلال فترة زمنية محددة، بحيث يكون الدخل ويتحقق نتيجة اعمال هذه الفترة من البداية الى النهاية وأصبح من السائد أن الفترة الزمنية هي سنة ميلادية كاملة.[٩٤]
- عنصر صيانة واستغلال المصدر: وهنا من اجل استمرار الدخل في الإنتاج من الواجب الحفاظ عليه وذلك بصيانته باستمرار، وهنا بالاستطاعة ملاحظة ان هذه النظرية تعرف الدخل كما سبق بحيث تكون العناصر الأساسية الخمسة السابقة هي مكوناته.[٩٥]

أما فيما يتعلق بالنظرية الأخرى وهي نظرية الاثراء، فقد ظهرت هذه النظرية تحت الضغوط للأعباء والتكاليف العامة وبزوغ الفكر الاشتراكي، وهذه النظرية عكس النظرية السابقة فإنها تتوسع في معنى الدخل، وتأخذ كذلك كل إضافة في المقدرة الاقتصادية بين فترتين مهما كان مصدر تلك الإضافة، سواء تمتعت بالانتظام والدورية او كانت غير منتظمة، وبناء عليه يدخل ضمن بنود الدخل أي زيادة في الاثراء حتى ولو كان بشكل عارض، ولو لم يكن هناك احتمال في تكراره ومثال ذلك الهبات او التركة او الزيادات في قيمة العقارات.

وبالتالي توسعت هذه النظرية في تحديد مفهوم الدخل وقد عرفت الدخل بأنه الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين، فكل زيادة بين القيمة النقدية في بداية هذه الفترة ونهايتها يعتبر دخلا بما في ذلك الأرباح الرأسمالية التي حصل عليها الشخص خلال هذه الفترة ولأغراض الضريبة فان الأرباح الرأسمالية التي تخضع للضريبة هي الأرباح المتحققة فعلا والتي أصبحت بيد الشخص الذي تحقق له الدخل، ولا يشمل تعريف الدخل هنا الأرباح الرأسمالية غير المتحققة او الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول.

[٩٤] خصاونه, جهاد: المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للطباعة والنشر، ١٩٩٩،ص٢٧٣.
[٩٥] ملحم، سامر: أثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين ١٩٩٤-٢٠٠٥، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٦، ص٣٥.

وبالعودة للقانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ نجد أن تعريف الربح الضريبي في المادة السابعة منه حيث يتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الاجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد ان تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الاعمال او التي تلازم نوع العمل.

نلاحظ من خلال هذه الفقرة ان المشرع الضريبي أخذ بالمفهوم الواسع للدخل الضريبي بحيث يتضمن الربح الصافي الخاضع للضريبة:

- أرباح الاستغلال العادي: الناجم عن عمليات الاستثمار بعد تنزيل الأعباء والنفقات.
- الأرباح الرأسمالية الناجمة عن التخلي عن موجودات المنشأة بأجمعها او جزء منها والتي لم تعد أصلا للبيع.
- الإيرادات العرضية التي يحققها المكلف نتيجة عمليات غير داخلة اصلاً في نشاطه الأساسي.

طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة:

تعتبر عملية تحديد الوعاء الضريبي الأكثر دقة في النظام الضريبي، كونها تتطلب العديد من عمليات المراقبة من قبل الإدارة الضريبية، وتلجأ الدوائر المالية عند تحديد المطرح الضريبي لطريقتين:

أولاً: قيام الدوائر المالية نفسها بتحديد مطرح الضريبة:

تتم هذه الطريقة بعدة أساليب منها:[٩٦]

١- أسلوب التقدير المباشر: تلجأ الإدارة المالية الى هذه الطريقة عندما يمتنع المكلف عن تقديم التصريح عن مقدار دخله خلال الفترة القانونية المحددة، ووفقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة المالية بتقدير مطرح الضريبة إما بطريقة التقدير الحر بحيث تحدد الدوائر المالية المادة الخاضعة للضريبة دون ان تكون ملزمة بأية قواعد أو بطريقة التقدير المقيد بحيث تبحث الدوائر المالية عن العناصر الخاضعة للضريبة وفقاً للنصوص القانونية ويتم تحديد الضريبة وفقاً لقواعد ثابتة قانونية.

٢- أسلوب التقدير على المظاهر الخارجية: وفقا لهذه الطريقة تقوم الإدارة المالية بتحديد مطرح الضريبة بالاعتماد على مجموعة المظاهر او العلامات الخارجية الّتي يحددها القانون باعتبارها دليل على دخل المكلف ومن هذه المظاهر: القيمة التأجيرية للعقار الذي يزاول به المكلف نشاطه، عدد العاملين في المنشاة، موقع العقار....الخ.

[٩٦] ياسين، فؤاد: المحاسبة الضريبية، دار اليازوردي للنشر، الاردن، الطبعة العربية،٢٠٠٥، ص٣٠٠

٣- أسلوب التقدير المقطوع: وفقا لهذه الطريقة تقوم الدوائر المالية بتقدير مطرح الضريبة بشكل اجمالي وتقريبي، بالاعتماد على قرائن موضوعية يحددها المشرع، حيث تفرض على المكلفين الذين لا يستطيعون مسك دفاتر محاسبية، وتتميز هذه الطريقة ببساطتها وسهولة تطبيقها أما بالنسبة لمساوئها يتم تقدير المادة الضريبية بشكل أقل من الواقع وبالتالي تؤثر سلباً على العائدات الضريبية، بالإضافة إلى أنَها تحرم المكلف من مسك دفاتر محاسبية منتظمة، وتؤثر على إدارة المشروع وتوجيهه.[٩٧]

ثانيا: التصريح من قبل المكلف: وفقا لهذه الطريقة فإنّ القانون يلزم المكلف عملية القيام بإجراءات تقدير دخله الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة المستحقة عليه ضمن الإجراءات والتعليمات الصادرة من قبل الجهات الضريبية في الدولة، وهذا البيان يجب تقديمه ضمن مهل محددة بحيث يدقّق من قبل مدقّق حسابات وهذا ما جاءت به المادة /١٧/[٩٨]- من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ في سورية ، وللإدارة المالية الحق بالرقابة والتأكد من صحة المعلومات الواردة فيه وإجراء التعديلات الضرورية للوصول الى الربح الحقيقي، وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق المتبعة في التشريعات الضريبية.

تمتاز هذه الطريقة في أنّها تحقق أكبر قدر من العدالة من حيث توزيع العبء الضريبي على المكلفين وتوفير الوقت والنفقات على الخزينة العامة، كما تخلق نوعاً من الثقة بين المكلفين والدولة.

كما نصت المادة(١٤) [٩٩]من المرسوم التشريعي رقم (٦٤) لعام (٢٠١٠) على اعتماد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي الدخل من المكلفين، وبالتالي التقدير الذاتي له إيجابيات عدة، يزيد درجة الرضا لدى المكلف لكون هذه الطريقة تتصف بالموضوعية والحيادية، ولا تخضع للحكم الشخصي لمراقب الدخل، ويعد البيان الضريبي الذي يعده المدقق الأساس في تحديد الضريبة المترتبة على الشركات ، حيث يشكل نقطة البدء في عمل الدوائر الضريبية إلا أنّ هذا لا يعني الاعتماد المطلق على البيان الضريبي، حيث يمكن أن تمثل عملية التكليف الضريبي شد وجذب بين المدقق الذي يسعى الى تخفيض العبء الضريبي للمكلف لما فيه من مصلحة المكلف وحرصاً على استمرار العلاقة مع المكلف الذي يسعى للتعاقد مع المدقق الأكثر قدرة على تخفيض العبء الضريبي ومراقب الدخل الذي يسعى إلى زيادة التكليف واكتشاف الأخطاء أو الغش خشية من تجاوز

---

[٩٨] [٩٨] الجمهورية العربية السورية، المادة (١٧) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣,مرجع سبق ذكره.

[٩٩] الجمهورية العربية السورية، المادة (١٤) من المرسوم التشريعي رقم (٦٤) لعام ٢٠١٠.

القوانيين والمسائلة المترتبة عليه فجاء بالمادة(٢٥) من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ بأن على الدوائر الضريبية بعد أن يتقدم المكلف ببيان أعماله أن يتحقق من صحة هذا البيان.

- **الدخل الخاضع للضريبة وفق القانون /٢٤/- لعام ٢٠٠٣ م**

هناك علاقة وثيقة بين القواعد المحاسبية والضريبية وبالأخص الفروض والمبادئ المحاسبية والتي تشكل ركناً أساسياً من النظرية المحاسبية.[١٠٠]

حيث تحكم عملية القياس المحاسبي للوصول الى صافي الدخل المحاسبي مجموعة من الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، والقياس السليم للدخل الضريبي يتطلب أن تتماشى أسس القياس للدخل الخاضع للضريبة مع قواعد القياس المحاسبي، ومما يؤكد ذلك أن معظم التشريعات الضريبية تأخذ بفروض ومبادئ وقواعد القياس المحاسبي على نطاق واسع عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.[١٠١]

وبالتالي يمكن توضيح علاقة القواعد الضريبية بالفروض المحاسبية بالنقاط التالية:

- فرض الوحدة المحاسبية والذي هو بمثابة تعبير قانوني عن شخصية المنشأة، حيث تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن أصحابها، ويترتب على ذلك حقوق وواجبات للوحدة المحاسبية، وهو فرض أساسي يتعلق بتحديد نطاق ومحور اهتمام القياس المحاسبي، ويركز على القياس المحاسبي للعمليات التي يقوم بها المشروع نفسه بمعزل عن ملاكه.[١٠٢]

وهذا المفهوم يقابله ضمن التشريع الضريبي الشخص المكلف، وهذا ما جاءت به المادة (٣) من القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣م [١٠٣]

- فرض الاستمرارية الذي يتطلب من المحاسب قياس الاحداث على أساس أن الوحدة مستمرة في نشاطاتها وأن عملية التوقف أو التصفية استثنائية وبناءً على هذه الفرضية بنيت الكثير من المفاهيم والتطبيقات المحاسبية.[١٠٤]ويمكن القول أن هذا الفرض من أهم الفروض المحاسبية، بل إن معظم الفروض يعتمد

[١٠٠] علي، زياد: فاعلية القواعد الضريبية في تعزيز الاذعان الضريبي – دراسة استطلاعية، مجلة جامعة كركوك،٢٠١٤، ص٢٢٨.
[١٠١] الزعيتري، عادل: قياس الدخل الضريبي للمنشآت التجاري والصناعية في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية مقارنة، رسالة ماجستير، مصر،٢٠٠٣، ص٢٩
[١٠٢] عبده، عبد الرحيم: الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية- حالة تطبيقيه في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، ص٧٤.
[١٠٣] انظر في المادة (٣) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣، قانون ضريبة الدخل في سورية
[١٠٤] العبد الله، رياض دلف، عوض: المسلمات المحاسبية من منظر الشريعة الاسلامية، مرجع سبق ذكره، ص٩٣.

أساسا عليه، ولو تم استبعاد هذا الفرض لما أمكن تبرير استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة، بالإضافة الى فرض المقابلة كركيزة أساسية في تحديد نتيجة النشاط لكل فترة.....الخ.[١٠٥]

وبالنسبة للتشريعات الضريبية تنص أنه لا تفرض الضريبة إلا إذا كان الدخل مستمراً ومنتظماً، أي أن المكلف مستمر في القيام بالنشاط الذي يولد الدخل، وهذا الفرض يتطابق مع قاعدة العدالة، من حيث السماح بتنزيل الخسارة التي تحدث في سنة ما من أرباح السنوات السابقة أو التالية التي تسمح به معظم التشريعات الضريبية، حيث جاءت المادة (١٢) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ بما يلي: إذا وقع عجز في إحدى السنين يمكن اعتباره عبئاً على السنة التالية وتنزيله من الربح المحقق خلال هذه السنة واذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح الباقي من الأرباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز وإذا بقي شيء أيضاً يمكن نقله الى السنة الثالثة وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز[١٠٦]. وبالتالي نلاحظ أن المشرع وفق هذا لقانون أخذ بمبدأ الاستمرارية.

- تقتضي فرضية الدورية (الفترة المحاسبية) النظر الى المشروع بأنه مستمر الى اجل غير معلوم ولكن أصحاب العلاقة من مالكين ومستثمرين ومقرضين وحكومات وغيرهم لا يمكنهم الانتظار الى نهاية غير معلومة لمعرفة نتائج أعمال المشروع لذلك جاءت هذه الفرضية لتقسيم حياة المشروع الى مدد متساوية بحيث يكون كل مدة سنة في الغالب ويطلق عليه المدة المحاسبية.[١٠٧]

وتتطابق قاعدة الملائمة الضريبية مع اختيار السنة المالية بوصفها مدة محاسبية لجميع المكلفين مهما كانت طبيعة أنشطتهم على أساس أن السنة تمر فيها جميع المواسم والظروف الطبيعية، وبذلك تكون ملائمة لأغلب النشاطات الاقتصادية، وبهذا فإن السنة الضريبية ليست شيئاً مستقلاً عن السنة المحاسبية.[١٠٨]

وهذا ما جاءت به المادة الخامسة من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ حيث نصت على أنه تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من (١) كانون الثاني ولغاية (٣١) كانون الأول.[١٠٩]

---

[١٠٥] العمودي، أحمد عبد الله: دور المدقق في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات الصناعية واليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، الاردن،٢٠٠١,ص١٦.

[١٠٦] راجع المادة (١٢) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣، قانون ضريبة الدخل في سورية.

[١٠٧] العبد الله، رياض دلف، عوض: المسلمات المحاسبية من منظر الشريعة الاسلامية، مرجع سبق ذكره، ص٩٩

[١٠٨] راضية، دنان: دور الايرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة ١٩٩٣-٢٠١٤، مجلة جامعة كركوك،٢٠١٤، ص ٢٢٩.

[١٠٩] راجع المادة الخامسة من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ قانون ضريبة الدخل في الجمهورية العربية السورية.

- وفيما يخص وحدة القياس المحاسبي فان التحاسب الضريبي في جميع دول العالم يجري عادة بالنقود، وتستعمل النقود كوسيلة للتحاسب الضريبي تماشياً مع قاعدة العدالة على أساس أن دخول جميع المكلفين تقاس بوحدة قياس واحدة.

كما أن علم المحاسبة يعتمد على افتراض أن الوحدة النقدية هي الوسيلة العامة لقياس تبادل العمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية، فالمحاسبة لازالت تستبعد الأحداث غير القابلة للتقييم بوحدات قياس نقدية رغم تزايد الشعور بأهميتها والمحاسبة اعتبرت النقود كوسيلة للقياس، ويعود استعمال النقود كوسيلة للتبادل الى القرن السادس قبل الميلاد.[١١٠]

أما المبادئ المحاسبية فقد اشتقت من الافتراضات الأساسية للنظرية المحاسبية، وتكتسب هذه المبادئ أهميتها من أنها تشكل قواعد وضوابط يمكن الاعتماد عليها في تنظيم عملية الممارسة المحاسبية وإعداد القوائم المالية.

واعتبرت هذه المبادئ الأساس الذي يمكن من خلاله التمييز بين الممارسات الصحيحة وتلك الخاطئة، ويمكن توضيح هذه المبادئ وعلاقتها بالقواعد الضريبية بالنقاط التالية:

- يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية المبدأ المقبول والمطبق في الحياة العملية من قبل المحاسبين والمدققين، لأن التكلفة التاريخية تمثل أفضل قياس محاسبي لموجودات ومطلوبات الشركة، بحيث يتم اعداد القوائم المالية وفقاً للتكلفة التاريخية لأنها حرة من الأخطاء أو التحيز وغير معرضة للتلاعب بسبب سهولة التحقق من صحتها وتدقيقها فالأسعار محددة ومعروفة عند حدوث الصفقات ومؤيدة بمستندات ثبوتية وفواتير. [١١١]

وهذا المبدأ يتفق مع مفهوم موضوعية القياس وتعتمده التشريعات الضريبية انطلاقاً من قاعدة العدالة، وقد قام المشرع السوري باحتساب الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية.

- يقوم مبدأ مقابلة الإيرادات مع المصاريف على أساس مقابلة إيرادات فترة مالية معينة بما يخصها من تكلفة ومصروفات في نفس الفترة للتوصل الى صافي الربح أو الخسارة، وتعد هذه المقابلة ضرورية لفرض الاستمرارية.

[١١٠] العبد الله، رياض دلف، عوض: المسلمات المحاسبية من منظر الشريعة الاسلامية، مرجع سبق ذكره، ص١٠٦
[١١١] صلاح الدين، نادر: مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، مرجع سق ذكره، ص٢٦.

ويعمل هذا المبدأ في التشريعات الضريبية لأنه يتماشى مع قاعدة العدالة الضريبية، حيث جاء في المادة (٧) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣[١١٢] ما يلي: يتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تخصم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل.

- كما يقصد بالموضوعية الابتعاد عن التحيز وذلك عن طريق الإقلال من عناصر التقدير الشخصي قدر الإمكان، والموضوعية في بعض مراحل العمل المحاسبي عملية نسبية حيث يتم تقدير العمر الإنتاجي للأصل واختيار طريقة الاهتلاك واختيار طريقة تقييم المخزون السلعي.

وإن اشتراط المشرع الضريبي السوري على عدم السماح بتنزيل المصروفات من إيراد المكلف إلا إذا كانت حقيقية ومؤكدة ومؤيدة بالمستندات اللازمة ما هو إلا دليل على أهمية هذا المبدأ.

- يشير لفظ الإفصاح إلى إظهار الشيء بحيث يكون واضحاً ومفهوماً، ويستخدم ذلك اللفظ في المحاسبة كي يصف بصفة عامة تقديم وعرض المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية من خلال مجموعة من القوائم والتقارير المالية لمساعدة المستخدم الواعي لتلك القوائم والتقارير على اتخاذ القرارات الرشيدة.[١١٣]

حيث أشار المشرع الضريبي السوري في المادة (١٤) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ بأنه على المكلفين أن يقدموا مع البيان الضريبي صورة عن حساب التشغيل (بالنسبة للمنشآت الصناعية) وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاكات مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة.[١١٤]

[١١٢] راجع المادة السابعة من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣، قانون ضريبة الدخل في الجمهورية العربية السورية.

[١١٣] علي، خالد عبد الرحمن: دور المحاسبة في عملية تحويل وحدات القطاع العام الى القطاع الخاص – دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية, رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد،٢٠٠٩،ص٤٠.

[١١٤] للمزيد انظر: المادة (١٤) من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣، قانون ضريبة الدخل في الجمهورية العربية السورية

- **الدخل الخاضع للضريبة وفق القانون /٦٠/- لعام ٢٠٠٤ م**

تعد الضـــرائب أحد مصـــادر التمويل لخزينة الدولة من أجل إنفاقها للصـــالح العام لتحقيق الرفاهية للمواطنين، لذلك تسـعى الدولة لعمل كل ما في وسـعها من سـن القوانين والتشـريعات التي تنظم عملية جباية وتحصيل الضرائب بما يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة وعدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين.[١١٥]

وقد صدر القانون ٦٠ لعام ٢٠٠٤ [١١٦]الخاص بتعديل ضريبة الأرباح الحقيقية وضريبة الرواتب والأجور وهو استثناء من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية و الرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم / ٢٤ / تاريخ ٢٠٠٣/١١/١٣ بحيث يخضع الأشخاص الطبيعيون و الاعتباريون السوريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات و المقاولات و الخدمات و التوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام و المشترك و التعاوني السورية و الشركات الأجنبية أو لصالحها ، و تستوفى ضريبة الدخل و ضريبة الرواتب و الأجور بطريقة الاقتطاع و تحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة.

الدخل الخاضع للضريبة وفق هذا القانون هو الايراد واقتطاعه يتم من المنبع ولكن عانى هذا القانون من العديد من المشاكل التشريعية والإدارية والتي يمكن بيانها بالنقاط التالية:

- **المشاكل التشريعية لأحكام القانون** تتضح من خلال بيان أهم القواعد التي تتضمن المبادئ الأساسية للضريبة وهي المساواة(العدالة)، والملاءمة.

فقاعدة المساواة(العدالة): تقوم على فكرة أن يلتزم كل فرد في المجتمع بحصته في دفع الضريبة، على أن تحدد بطريقة منصفة. ويرى آدم سميث أن الإنصاف هو المقدرة على الالتزام بتحمل الممول بمقدار دخله، وبالتالي تفرض الضريبة على دخل الممول بحسب حجمه، وبطريقه نسبية.[١١٧] ولكن وفق أحكام القانون (٦٠) لعام٢٠٠٤ يتم خصم الضريبة كنسبة من الإيرادات الإجمالية وليس من الربح الصافي أي قبل معرفة الدخل الحقيقي للمكلف وهذا مخالف لمبدأ العدالة الضريبية.

[١١٥] الخطيب، خالد: التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق, ١٦(٢) ,١٨٧-١٥٧, ٢٠٠٠

[١١٦] الجمهورية العربية السورية، المادة (١) من المرسوم التشريعي ٦١ لعام ٢٠٠٤.

[١١٧] العمور، سالم: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل (دراسة تحليله على قطاع غزة)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة,٢٠٠٧,ص٣٩

وقاعدة الملاءمة: هي أن يدفع الممول الضريبة في الوقت الملائم، وتحصل بالطريقة الأكثر ملاءمة. ووفق هذه القاعدة لابد من تحديد وقت الاستحقاق، ووقت دفعه، وإمكانية تقسيطه، أو تأجيل دفعه إذا ما كانت هناك ظروف مالية تحيط بالممول.[١١٨] حيث يتم وفق أحكام القانون (٦٠) حجز مبلغ الضريبة من المنبع، ولا يمكن تقسيط أو تأجيل الدفع بغض النظر عن الظروف المحيطة بالمكلف.

إذن لابد للمشرع السوري عند فرض الضرائب من مراعاة القواعد العامة لفرض الضريبة وكذلك شروط الضريبة الجيدة.

وقد ذكر (Jones,2006,24)[١١٩] شروطاً للضرائب الجيدة وهي:

١- أن تكون كافية لرفع عائدات الدولة الضرورية.

٢- أن تكون سهلة الإدارة من قبل الحكومة وسهلة الدفع للمواطنين.

٣- أن تكون كفؤة بالشروط الاقتصادية.

٤- يجب أن تكون عادلة.

ولكن وفق أحكام القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ فإن مبلغ الضريبة محدد مسبقاً لذلك تتم إضافة الضريبة على قيمة المناقصة وبهذه الحالة يقوم صاحب التعهد بدفع الضريبة عوضاً عن المتعهد.

وكذلك تبرز مشكلة ضريبة الرواتب والأجور المدفوعة وفق أحكام القانون رقم (٦٠) فهي تفرض على صاحب العمل (المتعهد) عوضاً عن العامل.

وبملاحظة التعليمات التنفيذية للقانون (٦٠)[١٢٠]فإنه إذا كان المكلف لا يمارس إلا فعالية التعهدات فإنه لا يتوجب عليه تقديم بيان رواتب وأجور.

ويرى الباحث أن المشاكل الإدارية لأحكام القانون المذكور تتضح من خلال النقاط التالية:

- صدور القانون رقم (٦٠) لعام٢٠٠٤م بتاريخ٢٠٠٤/١٢/٣٠ وتطبيقه بعد يومين بتاريخ٢٠٠٥/١/١,أدى إلى عدم تطبيقه بشكل صحيح من قبل الجهات المكلفة بالاقتطاع.
- التأخر بتشكيل شعبة متخصصة لمتابعة تطبيق القانون رقم (٦٠) حتى نهاية عام ٢٠٠٧م وعدم كفاية الكادر في شعبة القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤, أضعف عملية تدقيق البيانات والتفتيش على الجهات المقتطعة للضريبة.

[١١٨] العمور، سالم: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل (دراسة تحليله على قطاع غزة)، مرجع سبق ذكره، ص٤٠.

[١١٩] Sallym, Jones. (2006). Principle Of taxation for Busines and investment planning. MCGraw Hill/ Irwin, New York.

[١٢٠] راجع التعليمات التنفيذية للقانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤ م .

- قيام الجهات المكلفة باقتطاع الضريبة بإرسال البيانات والمعلومات بالبريد إلى مديرية المالية، أدى إلى تراكم العمل بشعبة القانون.
- غياب آلية واضحة لتنظيم العمل وفق أحكام القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤م، وبالتالي إرباك الدوائر المالية حيث قامت الدوائر في بعض الحالات بإعادة التكليف وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣م بسبب عدم تقديم إثبات دفع الضريبة.
- **المشاكل المحاسبية وفقاً لأحكام القانون:** لتحديد مقدار الضريبة المستحقة على المكلفين لابد من تحديد وعاء الضريبة تحديداً دقيقاً وفقاً لما نصت علية التشريعات الضريبية، بالإضافة إلى ما تظهره الحسابات الختامية من نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة. لذا فلابد من إتباع أسس وأساليب القياس الصحيحة التي تتماشى وتتوافق مع التفسيرات والتقديرات والإجراءات التشريعية. حيث أن الهدف الذي تسعى إليه السلطات الضريبية هو التحديد السليم للدخل الخاضع للضريبة، وإن التحديد الدقيق للدخل وفقاً للقانون الضريبي والأنظمة والتعليمات يعد أمراً ضرورياً.

حيث ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشتملها القوائم المالية لمنشأة معينة. كما يحدد هذا المفهوم أساس القيمة التي يجب تسجيلها وإظهارها في التقارير المحاسبية.[١٢١]

ولتوضيح المشاكل المحاسبية لشركات المقاولات عند الحاسب بموجب القانون ٦٠ لعام ٢٠٠٤ لابد من ذكر النقاط التالية:

أ- طول فترة تنفيذ العمليات التي قد تمتد الى أكثر من سنة مالية، قد يصل بعضها الى سنوات طويلة كما هو الحال عند إنشاء المشاريع الكبرى والطرق وغيرها، وقد ترتب على هذا الأمر مشكلة تحديد الأرباح الناتجة عن الأعمال التي لم تنفذ بالكامل[١٢٢], أي تبرز مشكلة تقييم الأعمال التامة والفصل بينها وبين الأعمال غير التامة التي بدأ التنفيذ فيها ولم تصل بعد الى مستوى الاتمام.

ب-**لابد** للمحاسب أن يقوم بعمليات قياس الأحداث على أساس أن الوحدة مستمرة في نشاطاتها وأن عملية التوقف أو التصفية استثنائية وبناءً على هذه الفرضية بنيت الكثير من المفاهيم والتطبيقات المحاسبية.١٢٣

---

[١٢١] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مفاهيم المحاسبة المالية، الفقرة٢٦٦ , ص٢١٨. موقع الكتروني http// www.socpa.org.sa

[١٢٢] العفيفي، أحمد: إيجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) في شركات المقاولات (دراسة حالة قطاع غزة)، الجامعة الإسلامية، غزة.٢٠٠٧,ص٤٢.

[١٢٣] العبد الله، رياض. دلف, عوض: المسلمات المحاسبية من منظور الشريعة الاسلامية, مرجع سبق ذكره, ص٩٣.

حيث يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشاة مستمرة، وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية، أو لتقليص حجم عملياتها بشكل كامل.[١٢٤] ولكن عندما يتم التحاسب لشركات المقاولات وفق أحكام القانون (٦٠) لعام٢٠٠٤م يتم خصم الضريبة من أوامر الصرف بغض النظر عن استمرارية الشركة أو مدى قدرتها على الاستمرارية.

ج-**لابد من** النظر إلى المشروع بأنه مستمر إلى اجل غير معلوم ولكن أصحاب العلاقة من مالكين ومستثمرين ومقرضين وحكومات وغيرهم لا يمكنهم الانتظار إلى نهاية غير معلومة لمعرفة نتائج أعمال المشروع. أو أن المشروع عليه التزامات دورية ليس لها علاقة بنهاية أو تصفية المشروع فعليه أن يؤديها في مواقيتها ولذلك جاءت هذه الفرضية لتقسيم حياة المشروع إلى مدد متساوية يكون أمد كل مدة سنة في الغالب ويطلق عليها بالمدة المحاسبية.[١٢٥]ولكن وفق أحكام القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ م لا يتم خصم الضريبي كل مدة محاسبية وإنما عند استحقاق أوامر الصرف. حيث نص على انه تطرح الضريبة على أساس الإيراد الإجمالي.[١٢٦]

د- **أما بالنسبة للإيرادات فهي** عبارة عن التدفقات الواردة إلى المنشأة والمؤدية إلى زيادة أصولها النقدية أو الثابتة نظير بيع بضاعة أو تقديم خدمة من أوجه النشاطات الرئيسية في المشروع. في حالة تسليم المنشأة قيمة البضاعة نقداً أو بأية وسيلة من وسائل الدفع.[١٢٧]وقد نص المعيار الدولي رقم (١٨)[١٢٨] على أنه يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة[١٢٩] للمقابل المستلم أو القابل للاستلام. كما حدد المعيار (١٨) شروط ضرورية للاعتراف بإيراد البضاعة المباعة، والمشكلة الرئيسة المتعلقة بالإيرادات، هي مشكلة زمن تحقق الإيرادات وكيفية إثباتها بالدفاتر. أي تحديد النقطة التي يتم عندها الاعتراف بالإيراد فقد يتحقق على أساس البيع أو على الأساس النقدي, أو أساس الإنتاج, إلا أن هناك قبولاً عاماً لدى المحاسبين على تحقيق الإيراد بالبيع أياً كانت صورته بالرغم من وجود بعض الاستثناءات على هذا الأساس مثل حالات البيع بالتقسيط التي يتلاءم معها الأخذ بالأساس النقدي والمقاولات طويلة الأجل والتي تأخذ بأساس الإنتاج, واستحقاق

[١٢٤]حماد، طارق: التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقاً لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية والمصرية، الدار الجامعية, ٢٠٠٠, ص٩٤.
[١٢٥]العبد الله، رياض. دلف، عوض: المسلمات المحاسبية من منظور الشريعة الإسلامية، مرجع سبق ذكره، ص٩٩.
[١٢٦] راجع القانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤م.
[١٢٧]حوسو, محمد: التدقيق للأغراض الضريبية, مرجع سبق ذكره, ص١٥٨.
[١٢٨]للمزيد انظر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة المعايير المحاسبية والتفسيرات كما هي في ٢٠٠٦,المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٨)، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
[١٢٩]القيمة العادلة هو المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به، أو تسديد الإلزام بين طرفين مطلعين وراغبين في التعامل على أساس تجاري.

فوائد المنشأة والتي تؤخذ بأساس الزمن كأساس لتحقق الإيراد وإثباته بالدفاتر.[١٣٠]حيث نلاحظ أن المشرع الضريبي السوري بالنسبة لعقود الإنشاءات[١٣١] أخضعها للضريبة على أساس الإنتاج, أي تخصم الضريبة من أمر الصرف[١٣٢] كنسبة من القيمة وذلك استنادا إلى أحكام القانون(٦٠) لعام ٢٠٠٤[١٣٣].

هـ-لابد من مقابلة إيرادات فترة مالية معينة بما يخصها من تكلفة ومصروفات في نفس الفترة للتوصل إلى صافي الربح أو الخسارة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وتعد هذه المقابلة منطقية وضرورية لفرض الاستمرارية، وفرض الدورية، كما يتفق هذا المبدأ مع تطبيق أساس الاستحقاق لا الأساس النقدي في قياس النفقات والإيرادات.

ويعمل بهذا المبدأ في التشريعات الضريبية لأنه يتماشى مع قاعدة العدالة، ولكن التحاسب الضريبي وفق أحكام القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤م لم يهتم بالربح الصافي وإنما بمجموع الإيرادات الإجمالية أي لن تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل.

و- يشير لفظ الإفصاح إلى إظهار الشيء بحيث يكون واضحاً ومفهوماً، ويستخدم ذلك اللفظ في المحاسبة كي يصف بصفة عامة تقديم وعرض المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية من خلال مجموعة من القوائم والتقارير المالية لمساعدة المستخدم الواعي لتلك القوائم والتقارير على اتخاذ القرارات الرشيدة.[١٣٤،١٣٥] وكون غالبية قراء القوائم المالية ليس لهم الحق في الاطلاع على السجلات التفصيلية للوحدات الاقتصادية، وهم يعتمدون بشكل أساسي على القوائم المالية المنشورة للتعرف على أحوال هذه الوحدات، ولكي تحقق تلك القوائم الفائدة المرجوة منها لابد لها من أن تفصح عن المعلومات الكافية والملائمة وبما يضمن تحقيق المصالح الرئيسية لأغلب الأطراف ذات العلاقة.[١٣٦]

---

[١٣٠]مصطفى، إيمان: الفحص الضريبي لإيرادات النشاط التجاري والصناعي –دراسة محاسبية ميدانية- رسالة ماجستير غير منشورة، مصر,٢٠٠٣,ص٣٩.

[١٣١]عقد الإنشاءات وهو عقد تم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل أو تشكيله من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها. للمزيد انظر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة المعايير المحاسبية والتفسيرات كما هي في ٢٠٠٦,المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) , جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, عمان , المملكة الأردنية الهاشمية.

[١٣٢]يمثل آمر الصرف: القيمة البيعية والمعتمدة للأعمال المنفذة والذي يحصل عليه المقاول بعد أن يرفع كشف بالأعمال المنفذة إلى الجهة صاحبه التعهد.

[١٣٣]للمزيد انظر: القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤.الخاص بتعديل ضريبة الأرباح الحقيقية وضريبة الرواتب والأجور، الجمهورية العربية لسورية.

[١٣٤]علي، خالد عبد الرحمن: دور المحاسبة في عملية تحويل وحدات القطاع العام إلى القطاع الخاص- دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد, ٢٠٠٩, ص٤٠

[١٣٥]للمزيد راجع ما يلي: زيود، لطيف. الرضا، عقبة، لايقه، رولا: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٠)- حالة تطبيقية في المصرف التجاري السوري, مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية, سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية, المجلد ٢٨,العدد ٢ عام ٢٠٠٦.

البستاني، شذى: القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية- دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتعبئة الغاز، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد,٢٠٠٥.

[١٣٦]الخطيب، خالد: الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني, ٢٠٠٢, ص١٤٥.

وبما أنه لا يتم تقديم بيان ضريبي سنوي يضم إيرادات المكلف وكذلك الأعباء والنفقات هذا أدى إلى إضعاف الإفصاح المحاسبي لهذه الشركات حيث يُعتقد عدم وجود اهتمام بحساب الربح المحاسبي وعدم تدقيق البيانات المحاسبية من قبل مدقق حسابات. حيث يخلو نص القانون من إشارة إلى تدقيق البيانات من قبل مدقق حسابات كون الاهتمام ينصب على الإيراد وليس على الربح الصافي.

. المبحث الخامس:

أهمية تعزيز الحصيلة الضريبية.

- تعريف الحصيلة الضريبية ومصادرها.
- مفهوم العبء الضريبي والطاقة الضريبية.
- العوامل المؤثرة على الحصيلة الضريبية.
- طرق التحصيل الضريبي وضمانات التحصيل.
- مرونة الوعاء الضريبي.

مقدمه:

تعتبر الإيرادات الضريبية أهم الموارد التي تعتمد عليها الحكومات في تمويل نفقاتها الجارية، إذ تشكل نسبة هامة من جملة الإيرادات العامة للدولة، لهذا حظيت باهتمام العديد من الدارسين ومخططي السياسات المالية، وتشكل اعلى وزن نسبي في هيكل التمويل الحكومي لمعظم دول العالم.

وقد اتجه النظام الضريبي السوري إلى زيادة نسبة الضرائب المباشرة على الدخل ورأس المال منسوبة الى اجمالي الحصيلة الضريبية. حيث تشير الإحصاءات المالية إلى ارتفاع نسبة الضرائب المباشرة منسوبة الى اجمالي الحصيلة الضريبية من (٣٧.٢٧٪) عام ١٩٨٠ إلى (٦٢.٨٢٪) عام ٢٠٠٠ من واقع قطع حسابات الموازنة العامة للدولة، في حين انخفضت الضرائب غير المباشرة الى اجمالي الحصيلة الضريبية من (٤٥.٨٦٪) عام ١٩٨٠ الى (١٤.٥٠٪) عام ٢٠٠٠، مما يدل على التركيز في الضرائب على الدخل والثروة لتحقيق العدالة الضريبية، وتعتبر الضرائب على دخل الأرباح من أهم الضرائب في النظام الضريبي السوري.[١٣٧]

وقد تدهورت قيمة الإيرادات الجارية بشكل كبير خلال الفترة (٢٠١١ – ٢٠١٨) حيث انخفضت بنسبة ٣١ % من ٣٨٥ مليار ليرة سورية خلال الفترة من ٢٠٠٥-٢٠١٠ الى ٢٦٦ مليار ليرة سورية خلال الفترة ٢٠١١-٢٠١٢ بالأسعار الجارية، ومن ٢١٠ مليار ليرة سورية خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٠ الى ١٢٢ مليار ليرة سورية خلال الفترة ٢٠١١-٢٠١٢ بأسعار ٢٠٠٠ الثابتة أي بنسبة ٤٢ % ، حيث تتألف الإيرادات الجارية من ضرائب ورسوم مباشرة وغير مباشرة وبدلات خدمات وايرادات أملاك الدولة وايرادات متنوعة، والنسبة الأكبر من الإيرادات الجارية هي الضرائب والرسوم المباشرة وهي بحدود ٤٩ % من اجمالي الإيرادات الجارية، تليها الضرائب والرسوم غير المباشرة وهي بحدود ٣٠ %.[١٣٨]

وبالتالي لابد من دراسة الحصيلة الضريبية من خلال النقاط التالية:

- تعريف الحصيلة الضريبية ومصادرها.
- مفهوم العبء الضريبي والطاقة الضريبية.
- العوامل المؤثرة على الحصيلة الضريبية.
- طرق التحصيل الضريبي وضمانات التحصيل.

[١٣٧] المهايني، خالد: دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٩- العدد الثاني،٢٠٠٣، ص٢٨١.

[١٣٨] الشلبي، زيد: عجز الموازنة العامة للدولة في سورية خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٢ – أسبابه وطرق تمويله وسبل تخفيضه-، مجلة جامعة دمشق، ٢٠١٤، ص١٣.

- **تعريف الحصيلة الضريبية.**

تحتل الإيرادات الضريبية أهمية بالغة في السياسة المالية وتشكل حجر الأساس في قدرات الدولة الانفاقية، وتعد الضرائب أحد مصادر التمويل الأساسية والمهمة للدولة، لذلك تحتل أهمية بارزة في تمويل الخزينة العامة، لذا فان الحصيلة الضريبية تنحصر في الأموال التي تحصل عليها الدولة من فرض الضرائب المختلفة، او بعبارة أخرى إنها الأموال التي تجبى من قبل الإدارة الضريبية بعد تحديد المادة الخاضعة لدخول الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الخاضعين للقانون الضريبي.

وتصبح الضريبة واجبة الدفع بعد أن يتم ابلاغ المكلفين بالضريبة بالمبلغ الواجب دفعه، ويجب على الإدارة الضريبية مراعاة ان الضريبية يجب أن تتم جبايتها في الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف، تطبيقاً لقاعدة الملاءمة التي صاغها آدم سميث بوصفها احدى القواعد المهمة التي يجب مراعاتها في الضريبة، ويتم استحصال دين الضريبة إما بصورة مباشرة او غير مباشرة.[١٣٩]

هنالك العديد من التعاريف التي قدمت للتحصيل الضريبي حيث عرف بأنه:

- مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي الى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف الى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار.[١٤٠]
- مجموعة الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف الى ملكية الخزينة العمومية.
- مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع الأنظمة الضريبية موضع التنفيذ.[١٤١]
- تمكن الدولة من استيفاء حقها من مبالغ الضريبة على النحو المنصوص عليه في القانون.[١٤٢]
- هو اخر مرحلة من مراحل الدورة الضريبية، فهو يعتبر الجزء التنفيذي الذي يسمح بتحقق دين الدولة، أي جمع الأموال التي توجه لنفقات مختلفة موضوعة مسبقاً وبما يخدم الخطط التي وضعتها الدولة.[١٤٣]

- **مصادر الإيرادات الضريبية:**[١٤٤]

[١٣٩] العلي، عادل: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، الاردن،٢٠٠٣، ص١٢٢.
[١٤٠] سفيان، ابو زيد: عوائد التحصيل الضريبي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة – دراسة حالة الجزائر، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان، ٢٠١٥، ص١٤٧.
[١٤١] عواضه، حسن، قطيش، عبد الرؤوف: المالية العامة: موازنة الضرائب والرسوم، دار الخلود، بيروت،١٩٩٥، ص٤٣٣.
[١٤٢] بري، زين العابدين: مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت،٢٠٠٩، ص ٣٧١.
[١٤٣] دهام، شادي: دور اجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية في سورية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة،٢٠١٨، ص٤٢.
[١٤٤] نشوان، اسكندر: استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة الدخل بدولة فلسطين – دراسة تحليلية، مجلة جامعة الاقصى، المجلد الحادي والعشرون،٢٠١٧، ص٣٩

تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم الأدوات التي تستخدمها الحكومة في تنفيذ خططها التنموية الشاملة، وتسعى دائماً الى حصيلتها والحفاظ عليها من الهدر والضياع، كما أن الموارد الضريبية تعتبر مؤشراً حقيقاً يعكس مدى فعاليته ونشاط الأداء الحكومي الاقتصادي والمالي، ومن المعروف ان الجانب المالي لاي دولة والمتمثل في الغالب في الموارد الضريبية له أهمية خاصة وهي عادة تتأتى من عدة مصادر أهمها:

- أرباح أو مكاسب الأنشطة المتعلقة بالحرف أو التجارة أو ممارسة المهن الحرة وغيرها من المهن مهما كانت المدة التي جرت فيه ممارسة ذلك العمل أو تلك الحرفة او التجارة أو المهنة او الصنعة أو أي معاملة أو صفة منفصلة بمثابة عمل أو تجارة.
- الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت من أي وظيفة بما في ذلك القيمة السنوية المقدرة للمسكن أو المأكل أو الإقامة أو أي علاوة أخرى.
- الفوائد والعمولات والخصميات وفروق العملة.
- المكاسب الناتجة عن أي عقد في الدولة كأرباح المقاولات والتعهدات والعطاءات وعمولات الوكالات.

- **الطاقة الضريبية:**

تمثل الضرائب إحدى الوسائل الرئيسية التي تحاول الدول من خلالها توجيه مسار النشاط الاقتصادي في المجتمع، كما ان الضرائب اهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة، بل أن الهدف المالي – أي تغذية الخزينة العامة بالإيرادات لمواجهة النفقات العامة – كان الهدف الوحيد للضريبة في النظرية التقليدية للمالية، وعلى هذا فان حجم الانفاق العام وبالتالي حجم نشاط الدولة يتوقفان الى حد كبير على اجمالي الإيرادات الضريبية التي يجب تحصيلها كل سنة، وهذا ما يمكن تعريفه بالطاقة الضريبية للمجتمع.

تعددت تعاريف الطاقة الضريبية بسبب ارتباطها بمفاهيم مختلفة مثل الكفاءة الاقتصادية والعدالة الاجتماعية والسياسية والانفاقية للحكومة والطاقة القومية للتضحية...الخ، إلا أنها جميعاً اتفقت على أن الطاقة الضريبية تعني المقدرة التكليفية للمجتمع، أي ذلك الجزء من الدخل القومي الذي يمكن اقتطاعه وتحويله لصالح الدولة لتمويل النشاط العام دون تخفيض مستوى الأداء الكلي للاقتصاد.

وتشير الدراسات التي أشرف عليها صندوق النقد الدولي أن حجم الاقتطاع الضريبي يعتمد على الأوضاع القائمة في كل مجتمع وان على الدولة اقتطاع الحجم الأمثل من الضرائب نظراً أن المبالغة في الاقتطاعات الضريبية قد تؤدي إلى انخفاض في الرفاهية وإلى آثار غير إيجابية، في حين أن التساهل في التعبئة الضريبية قد يؤدي إلى الإسراف وسوء توزيع الموارد وعدم تشغيلها بالمستوى الكامل في القطاع الخاص وانحسار في الخدمات العامة للمجتمع.

وبالتالي الطاقة الضريبية هي الحجم الأمثل للاقتطاع الضريبي دون تخفيض مستوى الأداء الكلي للاقتصاد، او ذلك الجزء من الدخل القومي الذي يمكن تحويله لصالح الدولة وبالتالي فان زيادة الإيرادات الضريبية تعني زيادة في الإنتاج أو ضغط الاستهلاك. إلا أن الدولة لو استولت على كل ما يزيد عن حاجة الإنسان الاستهلاكية فإنها ستقتل حوافز الإنتاج والعطاء للأفراد. [١٤٥]

ويتوقف تقدير الضرائب وكيفية توزيعها على عدة عوامل منها:

- الطاقة الضريبية العامة: إن تحديد الضريبة العامة أو قدرة الدخل على تحمل الضرائب اللازمة لتمويل نفقات الدولة، يكون بالاستناد على حجم الدخل القومي المتكون من انتاج السلع والخدمات، وتكون الضرائب نسبة مئوية من الدخل القومي. وتتوقف الطاقة الضريبية العامة على حجم الدخل القومي وكيفية توزيعه بين القطاعات المختلفة وعلى كيفية فرض الضرائب على مختلف هذه القطاعات.

[١٤٥] السقاف، عبد العزيز: مقياس الطاقة الضريبية في الجمهورية العربية اليمنية، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية العدد/٤٠/.

- الطاقة الضريبية الفردية: إن تحديد الطاقة الفردية يكون بالاستناد لعوامل منها حجم صافي الثروة الفردية إذا كانت الضريبة مفروضة على الثروة، أو على طريقة تداولها.

وبالتالي تمثل الطاقة الضريبية اقصى قدر من الإيرادات الضريبية الممكن تحصيلها من الدخل القومي لبلد ما، وتختلف هذه الطاقة من بلد الى آخر تبعاً لمجموعة من المحددات الاقتصادية والاجتماعية والمؤسساتية والديموغرافية التي تميز كل بلد. وهذا يعني أن هناك حد معين من الضرائب يجب ألا تقفز فوقه الدولة لدى عملية الاستقطاع لكيلا تمس بالحاجات الضرورية للمواطنين ولا تؤثر سلباً على النشاط الإنتاجي والاستثماري في البلد والمفترض أن يتم الاقتطاع من الفوائض الاقتصادية للدخل القومي والذي يعرفه الاقتصاد كالدور بأنه: ذلك الجزء من الدخل القومي الذي يفيض عن اشباع الحاجات الضرورية للسكان وإن مفهوم الحاجات نسبي يختلف باختلاف الزمان والمكان.[١٤٦]

- **العبء الضريبي:** يستخدم مصطلح العبء الضريبي للتعبير عما يتم اقتطاعه فعلا من الدخل القومي على شكل إيرادات ضريبية، ويعتبر العبء الضريبي مؤشراً هاماً على دور النظام الضريبي في تحقيق إعادة توزيع الدخول فكلما كان نصيب العبء الضريبي اكبر كلما كانت إمكانية وقدرة النظام الضريبي على إعادة توزيع الدخل اكبر، ويمكن ايضاً من خلال هذا المؤشر معرفة مدى إمكانية البلد من رفع ايراداته الضريبية نسبة إلى إمكانياته الاقتصادية والهيكلية الممكنة، ويعرفه البعض بأنه العبء الذي يقع على عاتق أي شخص طبيعي أو اعتباري أو على رأس مال في لحظة معينة، ويقاس بمقدار ما يحمله هذا الشخص أو رأس المال سنويا نسبة إلى طاقة كل منهما.[١٤٧]

ويعرف العبء بانه:

– هو المادة الخاضعة للضريبة، او يمكن القول الدخل الخاضع للضريبة أو مبلغ الضريبة المفروض على المكلف.[١٤٨]

– القدرة على الدفع فالعبء الضريبي من المتطلبات الأساسية اللازمة لقياس قدرة الأشخاص على دفع الضريبة حتى يتم وضع سياسة ضريبية مثلى تحقق أهداف المجتمع.[١٤٩]

---

[١٤٦] دويدار، محمد: مبادئ الاقتصاد السياسي، الجزء الرابع، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان،٢٠٠١، ص٢٠٨.

[١٤٧] جاسم، مؤيد: طرق قياس العبء الضريبي، مجلة افاق اقتصادية، اتحاد غرف الصناعة والتجارة في دولة الامارات العربية المتحدة، العدد ٨٩، ٢٠٠٢، ص٦٣.

[١٤٨] الخطيب، خالد: الضريبة على الدخل اصول محاسبتها في الاردن، زهران للنشر، الاردن،٢٠٠٦، ص٤٨،

[١٤٩] صالح، محمد: دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نجاح الوطنية، فلسطين،٢٠١٤، ص٤٣

-الآثار الاقتصادية المختلفة المترتبة على فرض الضريبة، والتي بدورها تنقسم الى آثار على المستوى الكلي وآثار على المستوى الجزئي، فالآثار على المستوى الكلي تتمثل في توزيع الدخل الناتج عن الضريبة وأثر ذلك على المتغيرات الاقتصادية الكلية، أما العبء الضريبي على المستوى الجزئي فيقصد به أثر الضريبة على دخل الوحدة الاقتصادية سواء أكانت فرداً أو منشأة والتغيرات التي ستطرأ على كيفية استخدام هذا الدخل كنتيجة للضريبة.[١٥٠]

ونلاحظ ضعف العبء الضريبي في سورية، حيث بلغت بالمتوسط ١١٪ خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٠ وتراجعت الى ٨ % خلال الفترة ٢٠١١-٢٠١٢ مع العلم أن الطاقة الضريبية في البلدان النامية بين ١٥-٢٠٪ وتتجاوز ٣٠٪ في البلدان المتقدمة.[١٥١] حيث تبلغ الطاقة الضريبية في الأردن ٢٤ % وفي مصر ٢١ % و٣٠ % في اليابان و٤٥٪ في المانيا.

ويمكن تلخيص أسباب ضعف العبء الضريبي في سورية بالنقاط التالية:[١٥٢]

- ضعف الإدارة الضريبية وعدم قدرتها على توسيع الوعاء الضريبي نتيجة تفشي البيروقراطية والفساد وارتفاع نسب التهرب الضريبي حيث يمتنع المكلف عن دفع الضريبة التي يجب دفعها بشكل كلي أو جزئي بالاستفادة من الثغرات الموجودة بالقوانين والنقص الذي يعتري نصوصها، عبر تقديم إقرارات غير صحيحة والتمسك بمحتوى دفاتر صورية أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء مادياً كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة.[١٥٣]
- المتأخرات المالية الناجمة عن عدم تحصيل الضريبة في مواعيدها المقررة قانونياً وقد يكون ذلك بسبب إهمال موظف الجباية أو بسبب ضعف الإمكانات أو بسبب التعقيدات الكثيرة التي تنطوي عليها عمليات تقدير وربط وتحصيل الضريبة.
- كثرة الإعفاءات الضريبية، فمازال الاعتقاد السائد أن هذه الطريقة تجذب الاستثمار دون الاهتمام بتحسين البنى التحتية وتطوير القوانين والتخفيف من البيروقراطية لتحسين الواقع الاستثماري في سورية.[١٥٤]
- الاعتماد على الإيرادات النفطية كمورد أساسي قبل الازمة حيث تراوحت نسبتها (٢٤٪-١٧) خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٠، وتراجعت الى الصفر عام ٢٠١٢.

---

[١٥٠] العمر، حسين: مبادئ المالية العامة، ٢٠٠٢، ص٤٥.

[١٥١] الشلبي، زيد: عجز الموازنة العامة للدولة في سورية خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٢- اسبابه وطرق تمويله وسبل تخفيضه، مجلة جامعة دمشق، ٢٠١٤، ص١٣.

[١٥٢] للمزيد انظر في:

- ناشد سوزي: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية.
- الياس، نجمة: السياسة المالية في سورية، مرجع سبق ذكره

- انخفاض الوعي الضريبي بين المكلفين، فلابد من تشجيعهم على دفع الضرائب وذلك عبر العدالة في التكليف وعدم محاباة الفئات القوية على حساب الفئات الضعيفة اقتصادياً.

وعلى اعتبار أن العبء الضريبي يمثل نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الصافي بالأسعار الجارية لأنه يعبر عن مدى التوازن في الدخل القومي وإمكانية تحقيق الاقتطاعات الضريبية من هذا الدخل لتمويل الأعباء والالتزامات الجارية المترتبة على الدولة، كما يعبر عن المقدرة التكليفية الفردية التي ترتبط بفكرة العدالة في توزيع العبء الضريبي.[١٥٥]

ويمكن حساب العبء الضريبي كما يلي:[١٥٦]

- العبء الضريبي المجمل: كتلة الضرائب/ الناتج القومي الإجمالي.
- العبء الضريبي الصافي: (كتلة الضرائب – كتلة الإعانات الحكومية) /الناتج القومي الإجمالي.
- العبء الضريبي القطاعي (كتلة الضرائب – كتلة الإعانات) / الناتج القطاعي الإجمالي.

ويمكن من خلال تحليل تطور العبء الضريبي في سورية أن نتبين واقع السياسة الضريبية المنتهجة ومدى مواءمتها للظرف الاقتصادي السائد ومرونتها تجاه تغيرات الحالة الاقتصادية خلال فترة الدراسة. ولتلافي أثر الضغوط التضخمية ومعدلات النمو الاقتصادي التي تؤدي إلى زيادة المطارح الضريبية وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية على اعتبار أن الحصيلة الضريبية تقاس غالباً بالأسعار الجارية لذا قد يكون من الأفضل لدى تتبع تطور الإيرادات الضريبية ربطها بالناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية.

[١٥٥] السيوفي، قحطان: أدوات السياسة المالية في سورية (قراءة في الموازنة العامة للدولة ٢٠٠٩)، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثانية والعشرون، دمشق ٢٠٠٩، ص١٤٧.

[١٥٦] القاضي، حسين: السياسة الضريبية في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الرابعة والعشرون جمعية العلوم الاقتصادية السورية، ٢٠١١، ص٢٢.

- **العوامل المؤثرة على الحصيلة الضريبية:**[١٥٧]

- مستوى النشاط الاقتصادي: حيث أن الظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد القومي تؤثر في حجم النفقات العامة أو حدودها ويتمثل هذا أساساً في فترات الرخاء والكساد، إذ تزداد النفقات العامة في أوقات الرخاء لإحداث[١٥٨] زيادة في الطلب الكلي الفعلي والوصول إلى العمالة الكاملة على أساس طاقة الجهاز الإنتاجية، ويحدث العكس في أوقات الرخاء لتجنب الارتفاع التضخمي في الأسعار وتدهور قيمه نظراً لوصول الاقتصاد القومي إلى حالة العمالة الكاملة، ويترتب على هذه العلاقة نتيجة بالغة الأهمية في نطاق رسم السياسات المالية وبهذا يمكن القول إن النفقات العامة تؤثر في مستوى النشاط الاقتصادي.
- الوعي الضريبي: الوعي على وجه العموم هو ادراك المرء لذاته وأحواله وأفعاله إدراكاً مباشراً وهو أساس كل معرفة فالإنسان لا يستطيع أن يحدث أي تغيير في سلوكه وتصرفاته إلا بعد المبادرة الى تنمية وعيه ورفع مستواه الفكري، وبسمو الوعي يتمكن الإنسان من نيل حالة الاستقامة والثبات، وبما أن الدولة تعد القوة المنظمة لشؤون المجتمع، ويقع على عاتقها عبء تقديم الخدمات العامة للمواطنين، لذلك فهي بحاجة إلى نفقات عامة، إذ ينبغي ان تحصل عليها أو على جزء منها من أفراد المجتمع الذين يستفيدون من هذه الخدمات ويمكن أن يكون دفع الضريبة هو أبرز شكل من أشكال مساهمة الأفراد في تحمل أعباء المصلحة العامة، لذلك تنطلق فكرة الضرائب في العصر الحديث من وجود مصلحة عامة موحدة وعلى الجميع المشاركة في تحمل أعباءها كل حسب مقدرته التكليفية.[١٥٩]
- الأسعار الضريبية (المعدلات): يعد السعر الضريبي أحد العوامل الرئيسية في زيادة الحصيلة الضريبية، فكلما ارتفع السعر الضريبي أدى ذلك إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية مع بقاء العوامل المؤثرة على السعر الضريبي ثابتة، ومن هذه العوامل: الوضع الاقتصادي للدولة (انكماش، ازدهار، تضخم)، نوع المادة الخاضعة للضريبة وإمكانية تمويل العبء الضريبي.
- كفاءة الجهاز الضريبي: إن الكفاءة في العمل الضريبي ذات أهمية كبيرة بسبب نوع العمل الذي يستدعي الالمام بالمعرفة المناسبة، فتطبيق قانون ضريبة الدخل والتعليمات التنفيذية لهذه القوانين

[١٥٧] البغدادي، صلاح: إثر تغير الاسعار الضريبية والسماحات الشخصية في الحصيلة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص٢٢٨-٢٢٩.
[١٥٨] عوض الله، زينب: مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٣، ص ٥٠.
[١٥٩]

والتعليمات الخاصة، وكذلك القواعد المحاسبية تتطلب توفير الاختصاصات الملائمة مع إمكانيات تطويرها وتأهيلها للعمل في المواقع الوظيفية المناسبة وهي مسؤولية تقع على عاتق مركز الهيئة العامة للضرائب من حيث اعداد الخطط الخاصة بها وتنظيمها وتنفيذها وتوظيف مخرجاتها.

- عوامل أخرى: الإعفاءات الضريبية فكلما ازدادت هذه الإعفاءات أدت إلى انخفاض في الحصيلة الضريبة – توسيع قاعدة المكلفين.

- **طرق التحصيل الضريبي وضمانات التحصيل:**

مما لا شك فيه أن هناك العديد من الطرق التي يمكن للإدارة الضريبية أن تتبعها للحصول على المستحقات الضريبية على المكلفين، واعتمادها على طريقة دون الأخرى إنما يعتمد على مجموعة من الاعتبارات والمتغيرات والتي لابد من أخذها بالحسبان عند اختيار أسلوب التحصيل لكل ضريبة على حدى، فمثلاً اختلاف درجة التقدم الاقتصادي، ونسبة الأمية، درجة الوعي الضريبي ومستوى كفاءة الإدارة الضريبية من دولة لأخرى من شانه التأثير على الطريقة المتبعة للتحصيل، حيث تنتقي الإدارة الضريبة لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة والتي تحقق قواعد الضريبة المعروفة كالعدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد. ومن أهم الطرق في التحصيل الضريبي:

- **طريقة التحصيل المباشر**[١٦٠]: تعتمد هذه الطريقة على أسلوب التصريح الذاتي أو المباشر، وهو الأسلوب الأكثر ملاءمة للمكلف، حيث يكون هذا الأمر إما شهرياً أو فصلياً، وبالتالي هو يضمن العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف وذلك على اعتبار أنه أدرى بوضعه المالي وأدرى بسيولته خلال الأجل القصير، كما أن هذه الطريقة تترجم الوعي الضريبي الموجود لدى المكلف ويتمثل الالزام الضريبي هنا في جانبين الأول هو التصريح من قبل المكلف، والثاني هو الالتزام بتسديد ما قد صرح به مسبقاً. ويتحمل المكلف كافة التكاليف المتعلقة بالإجراءات القانونية والإدارية المتعلقة بالدفع.

ولقد حددت المادة ٢٤ من قانون ضريبة الدخل مواعيد توريد الضريبة لجميع المكلفين، فالمكلفون بضريبة الأرباح الحقيقية يقومون بدفعها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان الضريبي، في حين أن مكلفي الدخل المقطوع تستحق عليهم الضريبة بعد إنتهاء شهرين على الشهر الذي تم فيه تبليغهم قرار لجنة التصنيف البدائية.

[١٦٠] دهام، شادي، دور إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية في سورية، مرجع سبق ذكره، ص٤٢.

- **طريقة التحصيل من المنبع:** حيث يتم بموجب هذه الطريقة قيام صاحب العمل (المكلف القانوني) والذي يدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه. أي أن تحصيل الضريبة هنا عند نشوء الدخل وليس عند استلامه. وتطبق هذه الطريقة على دخل العمل، إيرادات القيم المنقولة، المقبوضات والتنازل عن العقارات...الخ.[١٦١]

وتنطوي طريقة الحجز من المنبع على تكليف شخص ثالث تربطه بالممول الحقيقي علاقة، فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها رأساً للخزانة العامة. وتكون هذه العلاقة إما علاقة دين كما في حالة إيرادات القيم المنقولة حيث تعتبر الشركة الموزعة لأرباح الأسهم بمثابة مدين للمستفيد. أو أن تكون علاقة تبعية كما في حالة استحقاق الأجور والمرتبات. فتواجه الإدارة الضريبية بصدد هذه الطريقة شخصين مختلفين، أولهما الممول الحقيقي الذي تقع عليه عبء الضريبة وثانيهما المكلف بجباية الضريبة وتمويلها للخزانة.[١٦٢]

وفي سورية جاء القانون ٦٠ لعام ٢٠٠٤م استثناءً من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم / ٢٤ / تاريخ ٢٠٠٣/١١/١٣ حيث يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشترك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها، وتستوفى ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة.[١٦٣]

- **طريقة التحصيل من خلال لصق طابع:** يمكن دفع الضريبة المستحقة بكاملها عن طريق استعمال ورقة مدفوعة القيمة أو الصاق طوابع خاصة منفصلة. وقد أعطى المشرع السوري بالمادة /١٠١/ من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ [١٦٤]الحق للمصارف التي ترغب في دفع ضريبة الدخل عن فوائد الحسابات الجارية استخدام طريقة الصاق طابع أو أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً بذلك مؤرخاً وموقعاً حسب الأصول.

[١٦١] سفيان، بوزيد: عوائد التحصيل الضريبي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان، الجزائر،٢٠١٥، ص١٥٢.
[١٦٢] البطريق، يونس، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،٢٠٠٣، ص٨٠.
[١٦٣] راجع القانون ٦٠ لعام ٢٠٠٤.
[١٦٤] راجع المادة ١٠١ من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣.

واستناداً لطرق التحصيل المختلفة ونظراً لأهمية الضريبة ومكانتها في الموازنة فإن المشرع قد أحاط هذا الدين الضريبي ببعض الضمانات التي تجعله ديناً متميزاً عن الديون الأخرى، ومن أهم الضمانات ما يلي:[١٦٥]

١- حق الامتياز: حيث يمنح القانون الضريبي دين الضريبة امتيازاً على كافة أموال المكلف من المنقول او العقار، أي له أولوية قبل غيره من الديون الأخرى، ولكن هذا يكون عدا استيفاء الديون القضائية.

٢- لا يقبل دين الضريبة المقاصات: وهنا فان الفرد لو استحقت عليه الضريبة، أي دين تجاه الدولة فلا يستطيع المطالبة بالمقاصة، وذلك حفاظاً على مصالح الخزانة العامة، حيث يلجأ الممول للمماطلة بدفع الضريبة بحجة إجراء تلك المقاصة.

٣- يجب على الممول أن يقوم بدفع الضريبة أولاً ثم بعد ذلك إذا أراد الاعتراض فله ذلك، وهذا حتى لا يؤثر على التزامه بالدفع، ولكن إذا ثبت له حق بعد ذلك، فله أن يسترجع ما دفعه دون أية إضافات بمعنى أنه لا يطالب إدارة الضرائب بتعويضات.

٤- المنازعة في مقدار الضريبة وفي صحتها، فالدفع ملزم اولاً ثم المعارضة بعد ذلك متى حان وقت استحقاقها، وهذا يعني أن مصلحة الضرائب لا تنتظر كما هو الحال في القانون التجاري او المدني صدور الحكم النهائي حتى يتم الدفع، بل يتم دفع الضريبة من قبل المكلف بها حتى وإن لم يفصل في النزاع الضريبي بعد.

٥- لا يمكن أن يمهل المدين بالضريبة مدة زمنية إن لم يكن قادراً على دفع الضريبة عند وقوعها عليه، انما تفرض عليه غرامات تأخير لحين سدادها.

٦- عدم إمكانية مطالبة الأفراد لمصلحة الضرائب بأي تعويضات في حال وقوع خطأ في تسديد الضريبة المستحقة، وعدم إمكانيته ايضاً المطالبة بأي فوائد على تلك الأموال التي دفعها بشكل أكبر مما مستحق كضريبة.

٧- إمكانية مصلحة الضرائب الحجز الإداري على أموال المكلف في حال عجزه عن الوفاء بالضريبة في أوقات محددة، حيث يمكن هنا الحجز على أموال المكلف المودعة بالبنك، أو حجز بعض المنقولات أو العقارات لإجبار المكلف على سداد الضريبة، وفي حال لم يقم بالسداد يحق له بيع تلك المحجوزات بالمزاد العلني واستيفاء دينها بذلك.

[١٦٥] شهاب، محمود: الاقتصاد المالي: نظرية مالية الدولة، دار الجامعة الجديدة للنشر، ١٩٩٩، ص ٢٣٥.

٨- إمكانية تطبيق مضايقات إدارية على المكلفين الذين لم يسددوا ضرائبهم المستحقة عليهم، كالمنع من السفر.

وبالتالي فان للمشرع إمكانية وضع شروط جزائية او جنائية او مدنية إضافة لضمان الحصول على الضرائب المستحقة على المكلفين، ومنع تهربهم من دفع تلك المستحقات.

- **مرونة الوعاء الضريبي:**

من المعروف أن تغير حجم الوعاء الضريبي نتيجة تغير الحالة الاقتصادية من أنتعاش أو كساد يعني زيادة مرونة حصيلته الضريبية، بمعنى آخر إن اتساع الوعاء الضريبي نتيجة الرواج والانتعاش الاقتصادي سيقود إلى إمكانية زيادة الحصيلة الضريبية المتأتية من هذا الوعاء والعكس صحيح فتقلص حجم الوعاء الضريبي تأثراً بحالة الركود والكساد سيضعف إمكانية زيادة الحصيلة الضريبية وقد يقود الى انخفاضها.

ويمكن التعبير عن العلاقة التي تشير إلى إمكانية مواكبة الإيرادات الضريبية للتغيرات الحاصلة في الناتج المحلي الإجمالي من خلال حساب العلاقة بين التغير النسبي للإيرادات الضريبية والتغير النسبي في الناتج المحلي الإجمالي وهذه العلاقة يطلق عليها اسم مرونة الحصيلة الضريبية تجاه التغير في الناتج المحلي الإجمالي.

أما فيما يتعلق بالدخول الناتجة عن العمل ورأس المال (الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية) فهي الأكثر تأثراً من بين الدخول بالتقلبات الاقتصادية بل إنها تتغير بدرجة أكبر من درجة تغير معدل النشاط الاقتصادي ففي حالات الرواج والانتعاش تزداد الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية نتيجة زيادة الإنتاج وزيادة الأسعار وتنخفض في حالات الكساد والركود الاقتصادي نتيجة انخفاض الطلب الكلي وبالتالي انخفاض الإنتاج والأسعار.[١٦٦]

وبالتالي يمكن القول بأن أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية ذات استجابة ومرونة قوية تجاه التغيرات الظرفية للأحوال الاقتصادية من انتعاش وكساد، وبالتالي يفترض أن تؤدي الزيادة في معدلات الإنتاج المحلي الصافي الى حدوث زيادات في معدلات نمو ضرائب دخل المهن والحرف وبنسبة أكبر ذلك أن ضريبة أرباح المهن الصناعية وغير الصناعية والتجارية من أكثر الضرائب استجابة ومرونة تجاه التقلبات الظرفية.

[١٦٦] الدخل القومي دراسة من ٢٠٠٠ -٢٠١١

والجدول التالي يوضح التغيرات الحاصلة في الناتج المحلي الصافي وضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية. بملايين الليرات السورية[١٦٧]

العام	الناتج المحلي الصافي بتكلفة عوامل الإنتاج	معدل نمو الناتج	ضريبة دخل الأرباح الصناعية ولتجارية وغير التجارية	معدل نمو الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية	مرونة ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية
٢٠٠٠	٨٤١٨٨٥	–	٥٢٠٠٠	–	–
٢٠٠١	٨٨٦٠٩٨	٥.٢٥	٧٦٤٥٠	٤٧.٠٢	٨.٩٥
٢٠٠٢	٩٣٠٧٠٥	٥.٠٣	٩٧٨٠٠	٢٤	٤.٧٧
٢٠٠٣	٩٣٧٣٧٩	٠.٧٢	١٠٥٠٠٠	١٠.٧٦	١٥
٢٠٠٤	١٠٥٥٦٩٩	١٢.٦٢	١١٢٣٠٠	٦.٩٥	٠.٥٥
٢٠٠٥	١١٣٠٥٢٤	٧.٠٩	١١٤٠٠٠	١.٥١	٠.٢١
٢٠٠٦	١٣١٧١٦٠	١٦.٥١	١٢٦٠٠٠	١٠.٥٣	٠.٦٤
٢٠٠٧	١٤٤١٦٥٧	٩.٤٥	١٢٥٠٠٠	٠.٧٩-	٠.٠٨-
٢٠٠٨	١٤٥٩٦٥٣	١.٢٥	١١٩٥٠٠	٤.٤٠-	٣.٥٢-
٢٠٠٩	١٣٦٥٨٦١	٦.٤٣-	١٣٣٦٣٠	١١.٨٢	١.٨٤-
٢٠١٠	١٤٣٧٣٥٧	٥.٢٣	١٤٤٧٠٠	٨.٢٨	١.٥٨

نلاحظ من الجدول أعلاه :أبدت هذه الضريبة مرونة تجاه التغيرات الطارئة على الناتج المحلي الصافي في الأعوام (٢٠١٠-٢٠٠٣-٢٠٠٢-٢٠٠١) حيث تفوقت الزيادة في معدلات نمو الضريبة على الزيادة في معدلات نمو الناتج ونتيجة لذلك كانت المرونة أكبر من الواحد الصحيح في تلك الأعوام إذ بلغت (٨.٩٥٪ – ٤.٧٧٪- ١٥٪- ١.٥٨٪) ولكن لا يمكن أن نعتبر أن هذه الإستجابة هي رد فعل على التغيرات الاقتصادية الحاصلة من انتعاش وركود وخير دليل على ذلك أنه في عامي ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ على الرغم من حدوث زيادة في معدل نمو الناتج بمعدلات (٪١٢.٢ -٧.٠٩ %) إلا أن هذه الضريبة لم تستجب لهذه الزيادة بنفس النسبة أو أكثر منها بل على العكس فقد كانت أقل إذ بلغت (٠.٥٥ – ٠.٢١)، أضف إلى ذلك الانخفاض الحاد الذي شهدته معدلات النمو للضريبة في عامي ٢٠٠٧- ٢٠٠٨ ففي عام ٢٠٠٧ حقق الناتج المحلي الصافي معدل نمو (٪٩.٤٥) في حين حدث انخفاض حاد في معدل نمو الضريبة

[١٦٧] بيانات الجدول من المجموعة الإحصائية للأعوام المذكورة، المكتب المركزي للإحصاء.

ليبلغ (-٪٠.٧٩) وكذلك الأمر في عام ٢٠٠٨ ففي الوقت الذي حقق الناتج المحلي الصافي معدل نمو موجب(٪١.٢٥) انخفض معدل نمو الضريبة بمقدار (-٪٤.٤٠)، ويمكن تفسير ذلك بارتفاع مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي بعد إقرار اقتصاد السوق الاجتماعي ومع ذلك بقيت مساهمة هذا القطاع في ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضعيفة جداً نتيجة التهرب الضريبي المقترن بهذا القطاع.

مما سبق لا يمكن إضفاء صفة المرونة على هذه الضريبة لمجرد استجابتها لتغيرات الناتج المحلي في عدد من الأعوام ففي أعوام أخرى لم تبد هذه الضريبة في اتجاهاتها تناسبا مع التغيرات الحاصلة بل على العكس عند زيادة الناتج المحلي في عامي ٢٠٠٧ و٢٠٠٨ حدث انخفاض ملموس في معدلات نمو هذه الضريبة وعلى هذا لا يمكن إطلاق صفة المرونة على هذه الضريبة.

الفصل الثالث:

معايير المحاسبة الدولية.

- **المبحث الأول:** مفهوم معايير المحاسبة الدوليةً.
- **المبحث الثاني:** أهمية معايير المحاسبة الدولية وأثر غيابها في الاقتصاد.
- **المبحث الثالث:** محاسبة عقود المقاولات والمعيار المحاسبي الدولي رقم /١١/.
- **المبحث الرابع:** معيار المحاسبة الدولي رقم (١٥) الايراد من العقود مع العملاء.

المبحث الأول:

مفهوم معايير المحاسبة الدولية

- تعريف المحاسبة وتطورها.
- تعريف المعيار المحاسبي.
- أهم المؤتمرات الدولية التي أدّت لوضع معايير محاسبية دولية.
- دوافع معايير المحاسبة الدولية.
- أهداف معايير المحاسبة الدولية.
- خصائص معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول:

مفهوم معايير المحاسبة الدولية .

تعتبر ممارسات المحاسبة المالية واسعة الانتشار في الشركات والمؤسسات الهادفة وغير الهادفة للربح، وهي من الممارسات الهامة جداً والتي لها أثر على تحديد نتائج اعمال هذه الشركات والمؤسسات ووضعها المالي، لذلك كان لابد من التركيز والاهتمام بضرورة ضبط هذه الممارسة بما يخدم الجهات المستفيدة من نتائج المحاسبة المالية، سواء كانت جهات داخلية ممثلة بالإدارة أو الموظفين أو جهات خارجية كالمستثمرين أو المقرضين وغيرهم، لذلك جاء اهتمام الهيئات والمنظمات المحاسبية في العالم لجعل هذه الممارسة اكثر انسجاماً، وذلك بوضع معايير محاسبية مالية، وعلى مستوى التنظيم المحاسبي العالمي، أصبح هناك معايير محاسبية دولية، حيث يعتبر فهمها ومعرفة خصائصها من الأمور الأساسية لممارسة المحاسبة المالية.[١٦٨] حيث تهتم الكثير من دول العالم بتنظيم السياسة المحاسبية من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية، بحيث تحقق النفع في توفير الأداة المناسبة لقياس نتائج النشاطات الاقتصادية لوحدات المجتمع، ثم عدالة ايصالها الى الجهات المعنية بها، وهذا يؤثر بصفة مباشرة على اتخاذ العديد من القرارات المرتبطة بحجم النشاط الاقتصادي الكلي.

وكما ذكرنا سابقاً ونظراً لأهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية فقد صدرت التشريعات الملزمة بتطبيقها في سورية، ومنها صدور المرسوم التشريعي رقم (٥٥) لعام ٢٠٠٦ والخاص بقانون سوق الأوراق المالية[١٦٩]، والذي أقر في المادة /٦٥/ منه بأن تعتمد معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية. وكذلك قانون الشركات رقم /٢٩/ لعام /٢٠١١/[١٧٠] ، وصدور قانون تنظيم مهنة المحاسبة رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩[١٧١] والذي نص صراحة على إلزامية تبني معايير المحاسبة وإعداد التقارير المالية الدولية. أما بالنسبة لقطاع المقاولات فهو يتميز بعدد من الخصائص تجعله مختلف عن باقي القطاعات الاقتصادية من حيث صعوبة تحديد الايرادات السنوية حيث تختلف طرق قياس الأرباح من شركة لأخرى بما يتناسب

[١٦٨] محسن، محمد فايق: مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) – دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٨، ص١٥.

[١٦٩] راجع المرسوم التشريعي رقم (٥٥) لعام ٢٠٠٦.

[١٧٠] راجع قانون الشركات الصادر بالمرسوم رقم /٢٩/ لعام ٢٠١١ م

[١٧١] راجع قانون رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ – تشكيل مجلس للمحاسبة.

مع إدارة الشركة مما يؤثر على القوائم المالية وهذه إحدى الأسباب التي أدت لوجود معيار يتعلق بشركات المقاولات وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم /١١/.

وبالتالي لابد من دراسة النقاط التالية:

- تعريف المحاسبة وتطورها.
- تعريف المعيار المحاسبي.
- أهم المؤتمرات الدولية التي أدّت لوضع معايير محاسبية دولية.
- دوافع معايير المحاسبة الدولية.
- أهداف معايير المحاسبة الدولية.
- خصائص معايير المحاسبة الدولية.

- **تعريف المحاسبة وتطورها:**

المحاسبة هي أحد العلوم الاجتماعية التي تهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي والرقابة عليه، وتنحصر الوظيفة الرئيسية للمحاسبة في كيفية تسجيل العمليات المحاسبية والمالية في صورة نقدية بالدفاتر، ثم تبويب هذه العمليات بهدف إعداد التقارير المالية الدورية وغير الدورية، لمساعدة الإدارة في اتخاذ العديد من القرارات الخاصة بتوجيه الموارد نحو الاستخدامات المطلوبة لها[١٧٢].

والمحاسبة كعلم اجتماعي تقوم على مجموعة من المبادئ والفروض والسياسات، نشأت وتطورت نتيجة جهود العديد من الهيئات الاكاديمية والمنظمات المهنية، عبر مراحل التطور الاقتصادي والصناعي، الذي ساد العالم منذ قيام الثورة الصناعية حتى يومنا هذا، فالمحاسبة كما وردت في تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبة في عام ١٩٥٣ هي : تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث والعمليات المالية في صورة نقدية وتفسير النتائج المتعلقة بها، وقد عبرت الجمعية الامريكية للمحاسبة في تعريفها للمحاسبة عام ١٩٦٦ عن مفهوم أكثر شمولاً وتركيزاً من التعريف السابق لوظائف وخصائص المحاسبة بقولها: إن المحاسبة هي وسيلة لقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بالشكل الذي يسمح لمستخدمي هذه المعلومات بأفضل مجالات التقدير الشخصي في اتخاذ القرارات.١٧٣

[١٧٢] الحيالي،وليد: أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول ، منشورات الاكاديمية العربية،٢٠٠٧،ص١٧.
[١٧٣] القاض،حسين ومامون، حمدان: نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق،١٩٩٩،ص٨١.

وقد رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها وقد تطورت من خلال علاقتها بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية حيث كانت كل دولة تتبع مدخلاً محدداً في تطوير المحاسبة لديها، مثل المدخل الضريبي ومدخل التخطيط المركزي الشامل ومدخل المستثمر .وقد تأثرت المحاسبة في تطورها بالمدخل المتبع مما ساهم في تعزيز الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين دول العالم المختلفة، حيث قامت العديد من الدول بإصدار قوانين وأنظمة محاسبية وضريبية تلزم الشركات بتطبيقها .[١٧٤]

ولكن رغم كل تلك التباينات ومبرراتها والقوانين والأنظمة التي تدعمها، نجد أن الأصوات التي تطالب بالسعي إلى تطوير المحاسبة باتجاه تحقيق التقارب أخذت بالتزايد نظراً للحاجات الماسة التي ظهرت لعدة أسباب أهمها:

- عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر.
- تطور الأسواق المالية العالمية.
- الخصخصة في بعض دول العالم.
- تغيرات في أنظمة النقد الدولية.
- تعاظم قوة الشركات متعددة الجنسيات لتشمل أصقاع المعمورة، سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول، أو السيطرة على شركات تابعة.

وقد أدت ثورة المعلومات وما آلت إليه من انتشار الحواسيب والبريد الإلكتروني والإنترنت إلى تعزيز العولمة وتدفق المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات السياسية والاقتصادية والإدارية في الوقت المناسب، هذه المعلومات التي تمثل إلى حد كبير مخرجات النظام المحاسبي على مستوى المنشأة (فردية أو شخصية معنوية) أو على مستوى القطاع أو الدولة. ولا يمكن لهذه المعلومات أن تكون ذات فائدة كافية ما لم تكن قابلة للمقارنة، هذه المقارنة التي تعتمد على معايير أو أسس للقياس قد تختلف بين دولة وأخرى وبين قطاع وآخر وبين شركة وأخرى، مما يؤدي إلى تشويه القياس وتشويه المقارنة وتضليل متخذي القرارات.

وإن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال:

[١٧٤] شوريب، بودرو، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر،٢٠١٧، ص١٣.

- مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام ١٩٣٩
- كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام ١٩٧٣ كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP التي كان قد بدأ العمل بها منذ عام ١٩٣٢.

- **تعريف المعيار المحاسبي:**[١٧٥]

هناك العديد من التعاريف لمعايير المحاسبة الدولية يمكن تلخيصها بالنقاط التالية:

- لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard الإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي. ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المقياس الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين. والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، مثل الموجودات الثابتة، البضاعة أو غيرها.
- بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية او مهنية ويتعلق البيان بعناصر القوائم المالية او نوع العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف التوصيل المناسب.
- عرّفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية: عبارة عن قواعد إرشاديّة يعود إليها المهنيّون من أجل دعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم على الرّغم من أنّها لا تُلغي الحكمة أو الاجتهاد.

[١٧٥] انظر تعاريف معيار المحاسبة في:
- محسن، محمد: مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة،٢٠٠٨، ص١٩
- الجعرات، خالد: معايير التقارير المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،٢٠٠٨، ص٣
- عبد النور، بوعلي: النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،٢٠١٥، ص٢٧
- أبو رمان، شادي: أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الاردني، جامعة عمان العربية،٢٠١٤، ص ٣٤.
- الشيرازي، عباس: نظرية المحاسبة، الكويت،١٩٩٠، ص١١٢.

- وصف مهني للممارسات المهنيّة المقبولة بشكل عام، والهدف منها هو الحدّ من درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، بالإضافة إلى أنها تُعتمد كإطارٍ عام لتقييم كفاءة ونوعية العمل الفني ومن أجل تحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.
- مجموعة المقاييس، أو المبادئ، أو النماذج، أو الإرشادات العامّة التي تُؤدّي إلى ترشيد وتوجيه الممارسة العمليّة المحاسبيّة والتدقيق المالي أو مراجعة الحسابات كما أنّها تختلف عن الإجراءات، فالمعايير المحاسبية تتّصف بالإرشاد العام أو التوجيه، بينما الإجراءات تتناول الصيغة التنفيذيّة للمعايير المحاسبية على شكل حالات تطبيقيّة مُعيّنة، فمن معايير التدقيق على سبيل المثال: جمع الشخص المدقّق وتقويم أدلّة إثبات المعاملات المحاسبيّة تمهيداً لإبداء رأيه بالقوائم المالية.
- مجموعة مشتركة من المبادئ والمعايير والإجراءات التي تحدد أساس سياسات وممارسات المحاسبة المالية حيث تحسن معايير المحاسبة شفافية التقارير المالية في جميع البلدان.

- **أهم المؤتمرات الدولية التي أدّت لوضع معايير محاسبية دولية:**

- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول بالولايات المتحدة في سانت لويس عام ١٩٠٤.- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني في أمستردام عام ١٩٢٦- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث في ولاية نيويورك عام ١٩٢٩.- المؤتمر الرابع في لندن عام ١٩٣٣- المؤتمر الخامس في برلين عام ١٩٣٨- المؤتمر السادس في لندن عام ١٩٥٢- المؤتمر السابع في أمستردام عام ١٩٥٧. - المؤتمر الدولي الثامن في ولاية نيويورك عام ١٩٦٢- المؤتمر التاسع عام ١٩٦٧ في العاصمة الفرنسية باريس – المؤتمر العاشر المعقود عام ١٩٧٢- المؤتمر الحادي عشر عام ١٩٧٧ في ميونيخ- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر عام ١٩٨٢ في المكسيك- المؤتمر الثالث عشر عام ١٩٨٧ في مدينة طوكيو – المؤتمر الرابع عشر عام ١٩٩٢ في الولايات المتحدة – المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر عام ١٩٩٧ في المكسيك – المؤتمر السادس عشر الذي عُقد بالصين في ولاية هونغ كونغ عام ٢٠٠٢ – المؤتمر السابع عشر عام ٢٠٠٦ والذي عُقد في مدينة إسطنبول.
- وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة

حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق المعايير

- **دوافع معايير المحاسبة الدولية:** إن إصدار معايير المحاسبة الدولية مرتبط بدوافع عديدة منها:[١٧٦]

- الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات المحاسبية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول محاولة للوصول الى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل نقل البضائع والخدمات ورؤوس الأموال عبر الحدود للشركات الضخمة والتي تعرف باسم الشركات متعددة الجنسيات.
- رفض العديد من الشركات الأجنبية استخدام معايير المحاسبة التي لم تشارك في وضعها مشيره الى ذلك بعدم ارتياحها لاستخدام قواعد المحاسبة الامريكية، لذلك فضلت هذه الشركات عدم إدراجها بأسواق المالية عوض الخضوع للإجراءات القانونية ومتطلبات الإفصاح العامة.
- ظهور مشكلات محاسبية دولية بسبب تضاعف الاستثمارات وزيادة حجم التضخم الذي أصبح من العوامل المهمة في إطار معايير محاسبية متعامل بها عبر مختلف الدول.
- العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية.
- تزايد المعاملات التجاريّة بين شَركات الأعمال الدوليّة.
- تطوّر وتزايد وتنوّع الشركات الدوليّة.
- تواجد العديد من الاستثمارات بين الدول الأجنبيّة خلال الأعوام السابقة بالإضافة إلى احتمال تزايدها في الأعوام القادمة بين الدول.
- الحاجة الماسّة إلى تلك المعايير الدولية حتى تكون أساساً للاسترشاد بها في العمليات التجاريّة.
- مشاكل العملات الأجنبية وسعر تبادلها بين دول العالم والشركات الدولية.

[١٧٦] بطاش، فتيحة: دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائرية،٢٠١٤،ص٩٧.

- **أهداف معايير المحاسبة الدولية:** [١٧٧]

أولا: إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا.

ثانيا: العمل على التحسين والتسويق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

- ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، والذين يعملون على إصدار ونشر معايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا قصارى جهدهم وعنايتهم لتحقيق ما يلي:

أ) التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.

ب) إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.

ت) إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.

ث) إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية.

وتجدر الاشارة انه حتى يتم بلوغ الأهداف المرجوة من المعايير بنجاح ومن أجل ضمان إنتاج معايير محاسبية مناسبة، يكون من المهم بل من الضروري على واضعي المعايير احترام بعض المبادئ الأساسية عند القيام بمهامهم كالآتي:[١٧٨]

- ضرورة تناسق معايير المحاسبة المصاغة مع الإطار المفاهيمي وأهداف المعلومة المالية.
- ينبغي ان تتم عملية وضع المعايير من قبل هيئة تتمتع بسلطة واستقلالية كافيتين لتجنب تأثير سياسي.
- تهيئة الكفاءات والموارد المالية الضرورية لإنتاج معايير محاسبية ذات جودة عالية.

[١٧٧] عاشور، خالد: مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات التجارية (دراسة تطبيقية على شركة السقاف في جده) - بحث للحصول على درجة البكالوريوس، ٢٠١٢، ص٣٥.

[١٧٨] ROSS M Skinner, J.Alex, Normes Comptables: Analyses et Concepts,Quebec,Canada ,2003 ,PP800-801.

- ينبغي أن تعمل الهيئة المصدرة للمعايير على حماية المصالح العامة وذلك ما ينعكس في المعايير التي تقوم بإصدارها، وأن تكون إجراءات إصدار المعايير مفتوحة وشفافة لضمان مشاركة كل الأطراف.
- يجب التفسير بشكل واضح ومفصل للأسباب التي أدت إلى قبول أو رفض معيار محاسبي معين، وفي حالة كون المعيار معقد أو يتضمن إجراءات غير مألوفة يصبح من الضروري تقديم أمثلة تطبيقية وأحياناً تقديم حصص إرشادية أو دورات تكوينية.

- **خصائص معايير المحاسبة الدولية:**

من أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة للتطبيق، لا بد أن ترتكز على أهداف واضحة للقوائم المالية. ومن أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية متسقة مع بعضها البعض يجب أن ترتكز على مجموعة متكاملة من المفاهيم، بحيث تعرف المصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقاً لتصور ذهني ملائم لطبيعة المحاسبة المالية. وبدون هذه المفاهيم تكون هناك خطورة في إصدار معايير متناقضة. وتتلخص الملامح الرئيسية عند إصدار معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:[١٧٩]

١- ملاءمة المعايير:

نظرا لكون عملية تحديد وقياس المعلومات المالية وإيصالها الى المستخدمين قد تتخذ صوراً مختلفة. لذلك يجب تحديد الصورة الأساسية لعملية التحديد والقياس التي تلائم كل دولة قبل إصدار معايير المحاسبة المالية. ويؤدي تحديد مفاهيم المحاسبة المالية الى تحديد الصورة الأساسية لعمليات التحديد والقياس التي ينبغي إصدار المعايير لتحديد تفاصيلها.

[١٧٩] انظر خصائص المعايير في:
- العفيفي أحمد: إيجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) في شركات المقاولات – دراسة حالة قطاع غزة-، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة،٢٠٠٧، ص ٢٣-٢٤.
- محسن، محمد: مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) - دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص ٢٠
- سابا، ماجد: مدى قابلية إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين – دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة ،٢٠٠٨، ص٢٨.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين http://www.socpa.org.sa/AS/index.htm

٢- سهولة فهم المعايير:

يؤدي تحديد مفاهيم المحاسبة المالية إلى تمكن مستخدمي معايير المحاسبة الدولية من فهم طبيعة المعلومات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية وحدود استخدام تلك المعلومات، مما يؤدي إلى زيادة مقدرتهم على استخدام هذه المعلومات بصورة فعالة.

٣- توحيد المصطلحات المحاسبية:

تستخدم المصطلحات المحاسبية في الوقت الحاضر لتعبر عن معاني مختلفة، ولا شك أن تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي الى توحيد معاني مصطلحات المحاسبة المستخدمة، وهذا يؤدي الى زيادة المقدرة على فهم المعلومات المحاسبية.

٤- مساعدة المحاسبين القانونين في اتخاذ القرارات:

إن تحديد مفاهيم المحاسبة المالية يؤدي الى ارشاد المحاسبين القانونيين في اتخاذ قراراتهم عند مواجهة أي مشكلة محاسبية لم يصدر لها معيار محاسبي معين بعد.

٥- مساعدة الجهات المسئولة عن اصدار المعايير:

تساعد معايير المحاسبة الدولية الجهات المسؤولة في كل دولة في إعداد معايير محاسبة وطنية تتلاءم مع العادات والتقاليد، وتوافق الأنظمة المالية والاقتصادية والسياسية. إذ أنها تعتبر دليل تسترشد به الدول عند إعداد معاييرها الوطنية.

المبحث الثاني:

أهمية معايير المحاسبة الدولية وأثر غيابها على الاقتصاد

- أهمية معايير المحاسبة وتطبيقاتها العملية.
- ميزات تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- أثر غياب معايير المحاسبة الدولية في الاقتصاد.
- تجارب بعض الدول للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.
- الأنظمة والقوانين المتعلقة بتبني معايير المحاسبة الدولية في سورية.

المبحث الثاني:

أهمية معايير المحاسبة الدولية وأثر غيابها في الاقتصاد.

تمثل معايير المحاسبة الدولية مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية عالية الجودة وقابلة للفهم وللتطبيق وتلبي المطالب بوجود شفافية وقابلية للمقارنة في اسواق رأس المال العالمية. وإن وضع معايير محاسبية دولية يمثل أداة مفيدة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة وأكثر أمناً.

وللمعايير أهمية كبيرة في تغطية الحاجات المختلفة لأصحاب الأعمال والمصالح سواء الداخليين أو الخارجيين، من خلال توفير المادة الأولية في اتخاذ القرارات والمتمثلة في المعلومة المتضمنة في القوائم المالية.[١٨٠]

وبالتالي لابد من دراسة النقاط التالية:

- أهمية معايير المحاسبة وتطبيقاتها العملية.
- ميزات تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- أثر غياب معايير المحاسبة الدولية في الاقتصاد.
- تجارب بعض الدول للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.
- الأنظمة والقوانين المتعلقة بتبني معايير المحاسبة الدولية في سورية.

[١٨٠] لطفي أمين السيد أحمد: المراجعة الدولية وعولمة أسواق راس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص١٤.

- **أهمية معايير المحاسبة وتطبيقاتها العملية:**[١٨١]

اكتسبت المعايير أهميتها ومصداقيتها من خلال أهدافها الرامية الى الإجابة على احتياجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية التي تربطها علاقة بالمؤسسة والمهتمة بمعلوماتها.

حيث يظن الكثيرون أن معايير المحاسبة الدولية لا يهتم بها إلا المحاسبون والمراجعون فقط ولكني أرى أن هذا الاهتمام يلحق قطاع عريض من المستثمرين والمدراء التنفيذيين لما للمحاسبة من أهمية بالغة للأسواق المالية وما يترتب على ذلك من أهمية كبرى لمعايير إعداد التقارير المالية بصورة سليمة وخاصة في عالمنا العربي.

وكما هو معلوم، فقد أدى الاضطراب الذي ساد الأسواق العالمية إبان الأزمة المالية العالمية ومن قبله ما حدث من إفلاس شركة إنرون والشركات الدولية الأخرى إلى إلقاء الضوء على أهمية المحاسبة السليمة ومعايير إعداد التقارير. وأصبح المستثمرون يطالبون بتقارير مالية شفافة تتيح لهم تحديد اقتصاديات العمليات التي تجريها الشركات بما يمكنهم من تقرير المخاطر والمزايا التي تتضمنها استثماراتهم.

وقد أدى ظهور الفضائح المحاسبية الأخيرة إلى ضياع مليارات الدولارات من القيمة الرأسمالية السوقية، مما أدى إلى قيام كثير من المستثمرين بتأجيل خططهم الخاصة بهم أو بنواحي النشاط الأخرى. وفى بعض الحالات الأخرى فقد المستثمرون معظم مدخراتهم.

ولما كانت الدول في جميع أنحاء العالم مازالت مستمرة في جهودها لتنمية الاقتصاديات الديمقراطية القائمة على أساس السوق. فقد ازدادت أهمية إتباع المعايير المحاسبية ومعايير إعداد التقارير السليمة لسلامة نظمها المالية .ومن الممكن أن يؤدى إتباع المعايير المعترف بها دوليا إلى تسهيل جهود الخصخصة، نظرا لما توفره من ثقة لدى أصحاب الأسهم.

وبدون هذه المعايير سيكون هناك ما يشبه الفوضى المحاسبية، فالاختلافات ستكون كبيرة بين المحاسبين في معالجة نفس الأحداث المالية الأمر الذي يجبر قراء القوائم المالية على تطويع أنفسهم مع ممارسات المحاسبة، والتقرير المالي لكل كيان على حدة ما ينجز عنه صعوبة إن لم يكن استحالة مقارنة القوائم المالية بين مختلف الكيانات وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات.

---

[١٨١] انظر:
- ابو زيد، محمد المبروك: المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، درا المريخ، الرياض،٢٠١١، ص٦٢.
- تومي، بدة: آثار تطبيق المعايير الدولية على العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر،٢٠١٣، ص٤.
- عبد النور، بوعلي: النظام المحاسبي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص٢٩

ومما لا شك فيه أن المعايير المحاسبية السليمة تدعم كفاءة الإدارة المالية، كما أن النظام السليم للتقارير هو الذي يوفر معلومات حيوية للدائنين والمستثمرين في الأسهم بما يهيئ لهم القيام باستثمارات آمنة ومربحة.

وعليه يمكن تحديد الأهمية من وجود المعايير المحاسبية في النقاط التالية:[١٨٢]

- تميز القوائم المالية المعدة وفق هذه المعايير بالمصداقية والجودة والقبول العام.
- إمكانية مقارنة هذه القوائم المالية مما يؤدي إلى تعميق الثقة من طرف المتعاملين في السواق المالية.
- تنشيط المنافسة بين الشركات المدرجة في البورصة من خلال تبنيها المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي يؤدي إلى وجود الافصاح في بيانات القوائم المالية.
- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تسهيل أعمال مصالح الضرائب من خلال تطبيق الأساليب الخاصة بالاعتراف بالإيرادات والنفقات.
- تسمح المعايير المحاسبية بتوفير نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بالفروع التابعة لها.

- **أثر غياب معايير المحاسبة الدولية في الاقتصاد:**[١٨٣]

ولا جدال أن غياب معايير محاسبة مالية يؤثر بشكل سلبي مباشر على الاقتصاد الوطني ككل، ويكمن هذا في جوانب متعددة منها:

١- صعوبة عملية اتخاذ القرارات:

قد يؤدي غياب معايير القرارات المالية إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للمنشآت المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشآت ونتائج أعمالها وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات، كما يجد مستخدم البيانات المالية صعوبة في المقارنة بين منشآت مختلفة ينطوي استثمار أمواله فيها من خلال الاعتماد على المعلومات المعروضة في القوائم المالية من خلال استخدام طرق محاسبية مختلفة لمعالجة عمليات وأحداث أو ظروف مماثلة مما يؤدي الى الصعوبة في اتخاذ قرار الاستثمار.

[١٨٢] أبو رمان، شادي: أثر معيار الاعتراف بالايراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، مرجع سبق ذكره، ص٣٥-٣٦.
[١٨٣] العفيفي، أحمد: إيجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) في شركات المقاولات – دراسة حالة قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة،٢٠٠٧، ص٢٥-٢٦.
- انظر في .www.edarat.net/modules/news/article.php?storyid=685

٢- الخطأ في عملية اتخاذ القرارات:

يؤدي غياب معايير المحاسبة أحياناً إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المنشأة وإيصال نتائجها إلى المستفيدين. ويترتب على ذلك أن القوائم المالية للمنشأة قد لا تظهر بعدل مركزها المالي ونتائج أعمالها. كما أن المقرضين للنشاطات المختلفة يستخدمون المعلومات المعروضة في القوائم المالية ضمن معلومات أخرى، عند اتخاذ قرارات الإقراض. ولذا فإن الخطأ في إعداد تلك القوائم قد يؤدي إلى الخطأ في اتخاذ هذه القرارات.

٣- تعقيد عملية اتخاذ القرارات:

قد يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى إعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة ومعقدة، حتى وإن صلحت المعالجة الحسابية، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها، إذ يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة وكلاهما ليس متوفراً في معظم الحالات، سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة. وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها.

من هنا تنبع أهمية إصدار معايير المحاسبة المالية حيث تتضح أهمية إصدار معايير المحاسبة المالية عند الأخذ بالحسبان اتجاه الاقتصاد الوطني في الآونة الأخيرة إلى تأسيس الشركات المساهمة ذات رؤوس الأموال الضخمة واتجاه المواطنين إلى الاستثمار فيها.

- **تجارب بعض الدول للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية:** [١٨٤]

في هذا المحور سنحاول عرض تجربة بعض الدول في تنظيمها للمحاسبة من حيث قواعد وتطبيقات المحاسبة، إعداد التقارير المالية والقياس المحاسبي.

١- فرنسا

تعتبر فرنسا من أكثر الدول تأييداً لمحاسبة وطنية موحدة، حيث أنشأت وزارة الاقتصاد الوطني الصيغة أو الطبعة الأولى للمخطط الوطني العام PCG في سبتمبر ١٩٤٧، ثم تم مراجعته في ١٩٥٧، ليتم تعديله في ١٩٨٢ بمناسبة انعقاد المؤتمر الرابع للاتحاد الأوربي، أما في سنة ١٩٨٦ فقد تم توسيعه بإضافة توصيات جاءت في المؤتمر السابع للاتحاد الأوربي والمتعلقة بالقوائم المالية المجمعة، لتكون آخر مراجعة له في ١٩٩٩،

[١٨٤] انظر في:

- نسرين، كرمية: عرض وتقييم تجارب بعض البلدان الاجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة -فرنسا، ألمانيا، انجلترا، أمريكا، اليابان، بحث منشور،٢٠١٩،
- نبيل ساره: تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية، بحث منشو، منتدى المحاسب العربي،٢٠١٨.
- Read More at: https://accdiscussion.com/acc29.html

- Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, "International Accounting", Person Education International, (٦): ٢٠٠٨, P: ٣٦.

- Dieter Ordelheide, "Germany: Group Accounts", International Accounting, Ed. Dieter Ordelheide (London: Macmillan Press, ١٩٩٥) , p: ١٥٩٩

- أحمد بسيوني شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، "المحاسبة المالية المتقدمة: وفقا لأحدث معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية""، الناشر: قسم المحاسبة، كلية التجارة، الاسكندرية: مصر، ٢٠٠٨، ص:٣٦.

- سعاد، بورويسة: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة، ٢٠١٠، ص٦٩.

.

.أ) النظام المحاسبي و تطبيقاته

هناك خمس منظمات رئيسية تقوم بإعداد المعايير في فرنسا وهي١٤:

- المجلس الوطني للمحاسبة CNC.
- لجنة تنظيم المحاسبة CRC.
- هيئة السوق الماليAMF.

٢- ألمانيا:

لقد تغيرت بيئة المحاسبة الألمانية منذ نهاية الحرب العالمية الثانية، حيث يتضح أن لقانون الشركات تأثير قوي على المحاسبة في ألمانيا ففي سنة ١٩٦٥ قام قانون الشركات بتحريك نظام التقارير المالية الألماني إلى الأفكار البريطانية الأمريكية British-American حيث طالب الشركات بمزيد من الإفصاح وإعداد تقرير الإدارة وإعداد القوائم المالية الموحدة للشركات التي لها فروع ولكن كان ذلك فقط بالنسبة للشركات كبيرة الحجم.

_ كما كان للقوانين والتشريعات تأثير قوي على المحاسبة في ألمانيا، حيث كان لقانون المحاسبة الشاملة Comprehensive Accounting Act لسنة ١٩٨٥ تأثير ملحوظ على المحاسبة الألمانية حيث قام بدمج كل من متطلبات المحاسبة الألمانية والتقارير المالية والإفصاح والمراجعة في قانون واحد، وتم تحديد هذا القانون أنه الكتاب الثالث في القانون التجاري الألماني مما جعله ملزم على جميع الشركات.

_ تعطي المحاسبة الألمانية الأولوية و تركز على المعلومات التي يحتاجها الدائنين و **الهيئات الضريبية،** حيث تعتبر حماية الدائنين من الاهتمامات الأساسية لها، و ذلك من خلال التأكيد على ضرورة حماية الدائنين في القانون التجاري و ضرورة التحفظ في القيم المعلنة في الميزانية العمومية، و هو ما يؤدي بهم إلى التقليل من قيمة الأصول و المبالغة في قيمة الالتزامات، كما أن زيادة المخصصات و الاحتياطات تعتبر حماية ضد المخاطر غير المتوقعة و نتيجة لذلك فإن قيمة الدخل الناتج و الذي يستخدم في توزيع الأرباح يكون متحفظ و هو ما يزيد من درجة حماية الدائنين.

_ كما أن قانون الضرائب يسهم بشكل كبير في تحديد المحاسبة التجارية وهو ما يوضح عدم وجود اختلاف بين القوائم والتقارير المالية المقدمة للجمهور أو لمصلحة الضرائب وهو ما يطلق عليه هيمنة المحاسبة الضريبية.

أ) النظام المحاسبي وتطبيقاته:

حتى سنة ١٩٩٨ لم يكن لدى ألمانيا مجلس أو هيئة رسمية لوضع معايير المحاسبة المالية على نقيض الدول المتحدثة بالإنجليزية، حيث كان دور الجمعية الألمانية مقتصراً فقط على تقديم استشارات للدولة وللمحاكم في النزاعات أو الاختلافات المرتبطة بالمحاسبة المالية. وهناك استشارات مماثلة كانت تحصل عليها الشركات من بورصة فرنكفورت أو النقابات التجارية الألمانية أو الأكاديميات والجامعات المتخصصة في المحاسبة. ووفقاً لقانون ١٩٩٨ تم تقديم طلب إلى وزارة العدل الألمانية بضرورة انشاء هيئة لوضع المعايير وتنفيذ الوظائف التالية:

- تطوير وتقديم توصيات مرتبطة بتطبيقات وممارسات المعايير المحاسبية.
- تقديم معلومات واستشارات لوزارة العدل بخصوص التشريعات والقوانين المحاسبية الجديدة.
- تمثيل ألمانيا في المنظمات الدولية للمحاسبة مثل المجلس الدولي لمعايير المحاسبة IASB.

_ وبعد هذا القانون بفترة قصيرة تم تأسيس مجلس المعايير المحاسبية الألمانية GASC، حيث تقوم هذه اللجنة بالإشراف على مجلس المعايير المحاسبية الألمانية والذي يقوم بالأعمال الفنية وإصدار المعايير المحاسبية التي تتوافق مع القواعد الضريبية ومتطلبات القانون التجاري الألماني ليتم الموافقة عليها من قبل وزارة العدل.

_٣- الولايات المتحدة الأمريكية:

يتم تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل هيئة قطاعية خاصة وهي مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وهيئة حكومية هي لجنة تنظيم الأوراق المالية SEC مما يزيد من قوة تطبيق المعايير، وفي سنة ٢٠٠٢ ظهرت هيئة خاصة أخرى وهي الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونين حيث قامت بوضع معايير المراجعة، وهناك عدة هيئات أخرى تقوم بتنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة.

أ) النظام المحاسبي وتطبيقاته

لا توجد متطلبات قانونية لنشر القوائم المالية التي يتم مراجعتها في فترات محددة في النظام المحاسبي الأمريكي حيث يتم تنظيم الشركات وفق الدولة التي تنتمي إليها فلكل دولة أو مقاطعة نظامها الخاص. فنجد أن SEC هي التي تنظم وتصف معايير المحاسبة ومعايير إعداد التقارير للشركات العامة وهي تشترك مع الهيئات الخاصة في وضع المعايير، فنجد أن FASB قد تأسس في ١٩٧٣ وإلى غاية سنة ٢٠٠٦ قام بإصدار ١٥٨ قائمة تتعلق بمعايير المحاسبة المالية وهي تهدف إلى توفير معلومات لمختلف الأطراف من مدينين، مستثمرين، وغيرهم من أصحاب المصالح لاتخاذ القرارات.

_ كما تتضمن معايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً GAAP كل معايير المحاسبة المالية وتمثل المصدر الرئيسي لها.

_ أما عن قانون السور بن أوكسلي فقد تم تقنينه في ٢٠٠٢، حيث قام بتوسيع مفاهيم ومتطلبات كل من حوكمة الشركات، الإفصاح، إعداد التقارير، تنظيم مهنة المراجعة.

٤- **اليابان** تعكس المحاسبة والتقارير المالية اليابانية مزيج من التأثيرات المحلية والدولية، ففي النصف الأول من القرن ٢٠ عكس الفكر المحاسبي الياباني الأفكار الألمانية أما في النصف الثاني فقد عكس الأفكار الأمريكية، أما حديثا فإن أثر لجنة معايير المحاسبة الدولية قد بدأ يظهر.

_ وفيما يخص الشركات اليابانية فهي عبارة عن تكتلات ضخمة متماسكة تعتمد في تمويلها خاصة على القروض البنكية. وقد تم إعلان محاسبة Big Bong في نهاية التسعينات الاقتصاد أكثر صحة والشركات أكثر شفافية لجعل اليابان على توافق أكثر مع المعايير الدولية.

أ) النظام المحاسبي وتطبيقاته

هناك هيئتين حكوميتين مسؤولتين عن تنظيم مهنة المحاسبة بالإضافة إلى تأثير قانون ضرائب الدخل، فنجد أن هناك ثلاث قوانين تحكم تنظيم مهنة المحاسبة وهي: قانون الشركات، قانون الأوراق المالية وقانون ضرائب الدخل فهو نظام قانوني ثلاثي الأبعاد. فالعديد من الشركات مجبرة على إعداد مجموعتين من القوائم المالية، واحدة مطلوبة من قبل القانون التجاري والثانية من قبل قانون الأوراق المالية.

_ قانون الشركات: يتم تسييره من قبل وزارة العدل، وتم تطويره عن القانون التجاري الألماني، أهم مبادئه حماية حملة الأسهم والدائنين، وهو يجبر كل الشركات المدرجة ضمنه من إتباع سياسة الحيطة.

_ قانون الأوراق المالية: يسير من قبل وكالة الخدمات المالية تم اقتباسه من قانون الأوراق المالية الأمريكي، وتم فرضه بعد الحرب العالمية الثانية، من أهم أهدافه هو توفير معلومات لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

_ قانون الضرائب على دخل الشركات: له تأثير هام على المحاسبة ويحسب الدخل الضريبي على أساس قانون الشركات، لكن في حالة عدم وصف المعالجة المحاسبية، فإنه يسمح باستعمال قانون الضرائب.

٥) مصر:

تبنت مصر في عام ١٩٦٦ نظاماً محاسبياً موحداً يقوم على توحيد كامل للمفاهيم والمصطلحات والتعريفات والمبادئ والمعايير المحاسبية، ولقد قلل التوجه الاشتراكي من دور المحاسبة المهنية في مصر منذ ذلك التاريخ. في حين تركت شركات القطاع الخاص دون تنظيم محاسبي يذكر، واستمرت أنظمة المحاسبة متأثرة بالنظام الإنجليزي حتى بداية السبعينيات.

ومع بداية انكماش دور القطاع العام وانفتاح مصر على أسواق الاستثمارات الخارجية الذي نتج عنه تغيرات جديدة في طبيعة ودور الحكومة في الأنشطة الاقتصادية واتجهت الأنظمة المحاسبية إلى الابتعاد عن التأثيرات الاشتراكية وأصبح هناك ضرورة لتنظيم المحاسبة وتطويرها حتى تتوافق مع الاحتياجات الجديدة.

ولقد شهدت مصر خلال الفترة ١٩٦٩م وحتى ١٩٨٢م تغيرات عديدة في بيئة المحاسبة دون أن تطور مصر أي نظام محاسبي يتلاءم وبيئتها الخاصة. برزت بعد ذلك أهمية الحاجة لتطوير نظام محاسبي مصري من خلال المؤتمر العام للمحاسبة والمراجعة المنعقد بالقاهرة في بداية الثمانينيات والذي اقترح فيه تشكيل لجنة خاصة تتولى وضع معايير محاسبية بمصر تراعي وتتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية. وفي عام ١٩٩٢م أكمل معهد المحاسبين والمراجعين المصريين (EIAA) إعداد ٢٠ معياراً محاسبياً عرضت ونوقشت من قبل العامة في عدد من الندوات والمؤتمرات، وفي عام ١٩٩٣م أوصى المعهد باستخدامها في الممارسات المحاسبية، وفي عام ١٩٩٧م صدر قرار وزاري يلزم كل الشركات سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة بالسوق المالي ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية.

٦) الأردن:

صدر قانون الشركات الأردني رقم ١٢ والذي منه المحاسبة وإعداد القوائم المالية والإفصاح المحاسبي. هذا القانون عدل تعديلا غير جوهري بالقانون رقم ١ لسنة ١٩٨٩م. ورغم أن هذا القانون ألزم الشركات الأردنية بإعداد القوائم المالية المتمثلة في حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية مع قوائم مقارنة وملاحظات توضيحية لم يتعرض القانون لشكل ومحتوى القوائم المالية كما إن القانون لم يحدد المعايير التي يجب تبنيها عند إعداد القوائم المالية.

ويعتبر قانون السوق المالي الأردني أحد المؤثرات الرئيسية على تطور المحاسبة في الأردن. حيث اشترط قانون السوق المالي رقم ١ لسنة ١٩٩٠ على الشركات التي ترغب في الانضمام للسوق المالي الأردني أن تفصح عن معلومات محددة بقوائمها المالية، يرى البعض أن هذه الشروط للسوق المالي تهتم أساساً بتلبية احتياجات حملة الأسهم والمستثمرين كما إن المتطلبات يشوبها الغموض وأنها عائمة.

فالمحاسبة المهنية في الأردن تأسست بشكل رسمي فقط في الآونة الأخيرة ولم يصدر عنها حتى الآن أي معايير محاسبية. بعد سنة من تأسيس هيئة المراجعين الأردنية قررت هذه الهيئة تبني معايير المحاسبة الدولية واتخذ هذا القرار دون أن تشكل لجان مجموعات دراسية لدراسة فائدة وملائمة هذه المعايير للبيئة الأردنية. ومن هنا انتقد هذا القرار واعتبر بأنه تم فقط لخدمة مصالح العديد من المجموعات المهمة في المجتمع والتي لها اهتمامات بالمحاسبة مثل الأكاديميين والوكالات الحكومية (ديوان المحاسبة) تم تجاهلها عند إقرار تبني معايير المحاسبة الدولية بالأردن.

- **الأنظمة والقوانين المتعلقة بتبني معايير المحاسبة الدولية في سورية:**[١٨٥]

يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى أسس قانونية تستند إليها الشركات، وتتلخص أهم الأسس القانونية الصادرة في سورية من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

١- المرسوم التشريعي رقم (٥٥) لعام ٢٠٠٦ (قانون سوق دمشق للأوراق المالية): المادة (٦٥) منه تعتمد معايير المحاسبة الدولية وتلتزم بالتالي جميع الجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية (المحدثة بالقانون رقم (٢٢) لعام ٢٠٠٥) بإعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً للمعايير المذكورة.

[١٨٥] الريشاني، سمير: مقدمة في معايير المحاسبة الدولية، بجامعة دمشق، ص١.

٢- القانون رقم (٣٣) لعام ٢٠١٠ م مجلس المحاسبة والتدقيق – تنظيم مهنة المحاسبة: المادة (٥) منه يختص المجلس (مجلس المحاسبة والتدقيق) بوضع السياسات والنظم اللازمة لتحقيق أهدافه وله على الأخص:

- إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ومعايير التقييم الدولية في ضوء المستجدات والمتغيرات المحلية والدولية في إطار خطة محددة زمنياً يضعها مجلس المحاسبة والتدقيق.
- إجراء البحوث اللازمة لسلامة تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقييم الدولية بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والمالية والقانونية ونشر هذه المعايير والإلزام باتباعها.
- الاسهام في تحقيق التفاعل فيما بين الجامعات والمعاهد وبين التطوير المقابل في معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية.

٣- المرسوم التشريعي رقم (٢٩) لعام ٢٠١١ م قانون الشركات (تعديل المرسوم التشريعي رقم (٣) لعام ٢٠٠٨: الباب الخامس المادة (٨٠) حسابات الشركة: يترتب على الشركة تنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبة التي ينص عليها النظام المحاسبي واللوائح المعتمدة من قبل الشركة.

الباب السادس: المادة (١٨٨) واجبات مدقق الحسابات: ... يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات ما يلي: أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منتظمة بحيث أن بياناتها المالية معدة وفق معايير المحاسبة الدولية.

الباب السابع: المادة (٢٠٨): على الشركة القابضة أن تعد في نهاية كل سنة مالية ميزانية مجمعة وبياناً للأرباح والخسائر والتدفقات النقدية لها ولجميع الشركات التابعة لها، وأن تعرضها على الهيئة العامة مع الايضاحات والبيانات المتعلقة بها وفقاً لما تتطلبه معايير وأصول المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة.

٤- مرسوم الاستثمار رقم (٨) لعام ٢٠٠٧: حددت المادة (١٢) منه أنه على المستثمر في أي مشروع حاصل على الموافقة القيام بما يلي: مسك حسابات نظامية للمشروع وفق معايير المحاسبة الدولية وتزويد الهيئة بنسخة من الميزانيات الخاصة بالمشروع مصدقة من قبل مكاتب وشركات تدقيق الحسابات المرخصة.

٥- جمعية المحاسبين القانونيين في سورية: أصدرت الجمعية القرار رقم (١٥) لعام ٢٠٠٧ والذي تضمن في المادة (١) ما يلي:

٦- اعتماد معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني في ممارسة المحاسبة والمراجعة بما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة النافذة.

رقم	اسم الدولة	النظام المحاسبي	القوانين الناظمة
١	**فرنسا**	**هناك خمس منظمات رئيسية تقوم بإعداد المعايير في فرنسا وهي:** • **المجلس الوطني للمحاسبة CNC.** • **لجنة تنظيم المحاسبة CRC.** • **هيئة السوق الماليAMF.** • **مصف خبراء المحاسبة OEC.** • **المؤسسة الوطنية لمحافظي.**	**تعتبر فرنسا من أكثر الدول تأييدا لمحاسبة وطنية موحدة ولقانون الشركات تأثير كبير**
٢	**المانيا**	**حتى سنة ١٩٩٨ لم يكن لدى ألمانيا مجلس أو هيئة رسمية لوضع معايير المحاسبة المالية، حيث كان دور الجمعية الألمانية مقتصرا فقط على تقديم استشارات للدولة وللمحاكم في النزاعات أو الاختلافات المرتبطة بالمحاسبة المالية. وهناك استشارات مماثلة كانت تحصل عليها الشركات من بورصة فرنكفورت أو النقابات التجارية الألمانية أو الأكاديميات والجامعات المتخصصة في المحاسبة. تم تأسيس مجلس المعايير المحاسبية الألمانية GASC، حيث تقوم هذه اللجنة بالإشراف على مجلس المعايير المحاسبية الألمانية والذي يقوم بالأعمال الفنية وإصدار المعايير المحاسبية التي تتوافق مع القواعد الضريبية ومتطلبات القانون التجاري الألماني ليتم الموافقة عليها من قبل وزارة العدل.**	**قانون الشركات** **قانون المحاسبة الشاملة.** **قانون الضرائب**
٣	**الولايات المتحدة**	**لا توجد متطلبات قانونية لنشر القوائم المالية التي يتم مراجعتها في فترات محددة في النظام المحاسبي الأمريكي حيث يتم تنظيم الشركات وفق الدولة التي تنتمي إليها فلكل دولة أو مقاطعة نظامها الخاص. فنجد أن SEC هي التي تنظم وتصف معايير المحاسبة ومعايير إعداد التقارير للشركات العامة وهي تشترك مع الهيئات الخاصة في وضع المعايير، فنجد أن FASB قد تأسس في ١٩٧٣ وإلى غاية سنة ٢٠٠٦ قام بإصدار ١٥٨ قائمة تتعلق بمعايير المحاسبة المالية وهي تهدف إلى توفير معلومات لمختلف الأطراف من مدينين، مستثمرين، وغيرهم من أصحاب المصالح لاتخاذ القرارات.** **_ كما تتضمن معايير المحاسبة المقبولة قبولا عاما GAAP كل معايير المحاسبة المالية وتمثل المصدر الرئيسي لها.**	**قانون السور بن أوكسلي**
٤	**اليابان**	**هناك هيئتين حكوميتين مسؤولتين عن تنظيم مهنة المحاسبة بالإضافة إلى تأثير قانون ضرائب الدخل، فنجد أن هناك ثلاث قوانين تحكم تنظيم مهنة المحاسبة وهي: قانون الشركات، قانون الأوراق المالية وقانون ضرائب**	**_ قانون الشركات:**

		الدخل فهو نظام قانوني ثلاثي الأبعاد. فالعديد من الشركات مجبرة على إعداد مجموعتين من القوائم المالية، واحدة مطلوبة من قبل القانون التجاري والثانية من قبل قانون الأوراق المالية.	_ قانون الأوراق المالية: –قانون الضرائب على دخل الشركات
٥	مصر	تبنت مصر في عام ١٩٦٦ نظاما محاسبيا موحدا يقوم على توحيد كامل للمفاهيم والمصطلحات والتعريفات والمبادئ والمعايير المحاسبية، ولقد قلل التوجه الاشتراكي من دور المحاسبة المهنية في مصر منذ ذلك التاريخ. ولقد شهدت مصر خلال الفترة ١٩٦٩م وحتى ١٩٨٢م تغيرات عديدة في بيئة المحاسبة، أكمل معهد المحاسبين والمراجعين المصريين (EIAA) إعداد ٢٠ معياراً محاسبياً عرضت ونوقشت من قبل العامة في عدد من الندوات والمؤتمرات، وفي عام ١٩٩٣م أوصى المعهد باستخدامها في الممارسات المحاسبية، وفي عام ١٩٩٧م صدر قرار وزاري يلزم كل الشركات سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة بالسوق المالي ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية.	قانون الشركات
٦	الأردن	ألزام الشركات الأردنية بإعداد القوائم المالية المتمثلة في حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية مع قوائم مقارنة وملاحظات توضيحية ويعتبر قانون السوق المالي الأردني أحد المؤثرات الرئيسية على تطور المحاسبة في الأردن. فالمحاسبة المهنية في الأردن تأسست بشكل رسمي فقط في الآونة الأخيرة ولم يصدر عنها حتى الآن إي معايير محاسبية. بعد سنة من تأسيس هيئة المراجعين الأردنية قررت هذه الهيئة تبني معايير المحاسبة الدولية واتخذ هذا القرار دون أن تشكل لجان مجموعات دراسية لدراسة فائدة وملائمة هذه المعايير للبيئة الأردنية.	قانون الشركات قانون السوق المالي.
٧	سورية	يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى أسس قانونية تستند إليها الشركات ومنها قانون الشركات وقانون الأوراق المالية. كما أصدار القانون رقم (٣٣) لعام ٢٠١٠ م مجلس المحاسبة والتدقيق – لتنظيم مهنة المحاسبة	قانون الشركات

- جدول لمقارنة النظم المحاسبية وتطبيق المعايير الدولية في عدد من الدول.

المبحث الثالث:

محاسبة عقود المقاولات والمعيار المحاسبي الدولي رقم /١١/.

- عقود المقاولات.
- خصائص عقود المقاولات
- أنواع عقود المقاولات.
- تعريف خطابات الضمان (كفالات) وأنواعها.
- إيرادات وتكاليف عقود المقاولات.
- المشاكل المحاسبية لعقود المقاولات

المبحث الثالث:

- **محاسبة عقود المقاولات والمعيار المحاسبي الدولي رقم /١١/**

تلعب شركات المقاولات دوراً بارزاً في النشاط الاقتصادي وذلك لمساهمتها في تنفيذ مشاريع الانشاءات الرئيسية والتي تشكل في مجموعها البنية التحتية للمجتمع، وتقوم شركات المقاولات بتنفيذ التعهدات المتعلقة بتشييد المباني وإقامة الطرق ويسمى كل تعهد على حده بالمقاولة أو العقد وغالباً ما تزيد مدة تنفيذ هذه العقود عن سنة مالية، وتعتبر كل مقاولة وحدة مستقلة ذات مواصفات خاصة، والتعهد هو التزام يرتبط به المتعهد تجاه الجهة المتعاقدة للقيام بتنفيذ عمل معين حسب مواصفات فنية وهندسية معينة وموقع تنفيذ أو تشييد محدد.[١٨٦]

ويتميز نشاط المقاولات بمجموعة من الخصائص العامة والفنية والتي تؤثر في كل من النظام المحاسبي والتنظيم الإداري لشركات المقاولات، وبالرغم من اختلاف التنظيم المحاسبي والتنظيم الإداري لشركات المقاولات، وبالرغم من اختلاف التنظيم المحاسبي والإداري يبدو أمراً طبيعياً في كل الشركات تبعاً لطبيعة النشاط وحجم الأهداف، إلا أنه في شركات المقاولات يكون الاختلاف أوضح والتباين أشد.

وبالتالي لابد من دراسة النقاط التالية:

- مفهوم عقود المقاولات.
- خصائص عقود المقاولات
- أنواع عقود المقاولات.
- تعريف خطابات الضمان (كفالات) وأنواعها.
- إيرادات وتكاليف عقود المقاولات والمشاكل المحاسبية لعقود المقاولات.

[١٨٦] النور، عمر: اطار عملي لقياس تكاليف العقود والمقاولات، جامعة شندي،٢٠٠٤، ص ٨.

- **تعريف عقود المقاولات:**

تعددت الدراسات التي عالجت موضوع عقود المقاولات أو ما يعرف بعقود الإنشاء، العقود طويلة الأجل وذلك على الصعيد الدولي والعربي، سعت من خلالها للوصول الى كيفية تحديد ربحية هذه الأنشطة. وقد تعددت التعاريف التي تتناول مفهوم عقود المقاولة وأهمها:

- عقد بين طرفين يصنع فيه أحدهما (وهو المقاول) شيئاً للآخر، أو يقدم له عملاً، في مقابل مبلغ معلوم.[١٨٧]
- عقد يتعهد به شخص للقيام بعمل معين لحساب شخص آخر مقابل أجر.[١٨٨]
- عقد يقصد به أن يقوم شخص بعمل معين لصالح شخص آخر في مقابل أجر، دون أن يخض لإشرافه أو إدارته.[١٨٩]
- اتفاق ذو قوة قانونية يتم بين بائع ومشتري في الحالات التي يقبل فيها البائع أي المقاول مقابل تعويض بإنشاء أو إعادة إعمار موجودات ملموسة معينة، ترميمها أو صيانتها أو إنتاج بضائع وسلع أو توفير الخدمات المتعلقة بها بناء على مواصفات المشتري.[١٩٠]
- عقد الإنشـــاءات وفق المعيار المحاســـبي رقم (١١): عقد المقاولة: هو عقد يتم التفاوض فيه خصيصا لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام.[١٩١]
- العقد وفق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥): العقد هو اتفاقية بين طرفين او أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ. وقابلية نفاذ الحقوق والالتزامات هي شأن قانوني، ويمكن أن تكون العقود خطية، أو شفهية أو تفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة.[١٩٢]

---

[١٨٧] المصري، رفيق: مناقصات العقود الإدارية عقود التوريد ومقاولات الأشغال العامة، دار المكتبي،٢٠١٠، ص٢٥.
[١٨٨] مغبغب، نعيم: عقود مقاولات البناء والأشغال الخاصة والعامة، ١٧، ص١.
[١٨٩] شنب، محمد لبيب: شرح أحكام عقد المقاولة في ضوء الفقه والقضاء، منشأة المعارف، ٢٠٠٤، ص١٥.
[١٩٠] الشمري، حيدر: دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات، مذكرة إخبارية للمندوبة السامية للتخطيط حول وضعية سوق الشغل، العراق، ٢٠١٢، ص١٠.
[١٩١] المعيار المحاسبي الدولي رقم /١١/ (عقود الانشاءات) الفقرة ص ٣ صدر المعيار في آذار من العام ١٩٧٩ وتم تعديله في عام ١٩٩٣ ويهدف الى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات.
[١٩٢] المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) بعنوان الايراد من العقود مع العملاء، فقرة ١٠ ص٢.

- **خصائص عقود المقاولات:**

تتميز عقود المقاولات بعدة خصائص أهمها:[١٩٣]

١- الفترة الزمنية لعقود المقاولات طويلة الأجل، وبالتالي فان قيمة هذه العقود تكون كبيرة لأنها تتطلب أعمالاً كثيرة على مدار الفترة الزمنية الطويلة.

٢- اختلاف مكان تنفيذ العقد: يتم انجاز الأصل المتفق عليه في موقع ومساحة تحدد ضمن بنود العقد.

٣- إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن: يلجأ غالبية المقاولين إلى التعاقد مع المقاولين من الباطن لإنجاز بعض المهام الفرعية التي تخدم المشروع ككل، ويكون المقاول الرئيسي في هذه الحالة المسؤول الأول عن هذه الأعمال.

٤- اختلاف نوعية الأنشطة ومواصفات وشروط العمليات: في الغالب تخضع العقود التي يبرمها المقاول لشروط ومواصفات محددة في دفتر الشروط.

٥- اختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات: يعد عنصر المخاطرة أكثر العناصر المسيطرة في شركات المقاولات وذلك بسبب طول فترة تنفيذ العقد والذي يصاحبه تغير في الاسعار لمستلزمات الإنتاج، وضخامة تكاليف التنفيذ.

٦- تنوع الإيرادات أو وجود إيرادات ثانوية عدا الإيراد من النشاط الرئيسي للمقاولات مثل إيرادات من العقود الثانوية أو المقاولين الثانويين، إيرادات المعامل الإنتاجية (المبيعات للغير)، إيرادات من المواد المتبقية في نهاية الموقع أو العمل، وكذلك تنوع الخسائر في هذا النشاط كالخسائر من العقود الثانوية، غرامات التأخير، خسائر فسخ العقود وترك العمل بسبب ضعف إمكانات المقاول.[١٩٤]

- **أنواع عقود المقاولات:**

عقود المقاولات وفق المعيار المحاسبي رقم (١١):[١٩٥]

- **عقد محدد السعر:** عبارة عن عقد مقاولة يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتج، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية.

[١٩٣] نوال، ساكري: محاسبة المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) والنظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية بسكرة، رسالة ماجستير، الجزائر، ٢٠١٧، ص٩.

[١٩٤] ابو بكر، زيتو: مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الانشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على المعيار المحاسبي رقم١: بالتطبيق على مديرية ضريبة دخل اربيل، مجلة جامعة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الثامن، العدد ٢٥ ،٢٠١٢، ص١٠.

[١٩٥] المعيار المحاسبي الدولي رقم/١١/، مرجع سبق ذكره،

- **عقد التكاليف مضافاً إليها نسبة أو عمولة:** عبارة عن عقد مقاولة يستعيد بمقتضاه المقاول التكاليف المسموح بها أو المحددة بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو رسما ثابتا (عمولة ثابتة).

كما تصنف إلى:[١٩٦]

- **عقود المقاولة قصيرة الأجل:** هي عقود يتم إبرامها وتسليمها في نفس الفترة، ولا يواجه هذا النوع من العقود المشاكل المحاسبية المتعلقة بتحديد الإيراد ووقت الاعتراف به حيث تتم في نفس الفترة المالية.
- **عقود المقاولة طويلة الأجل:** هي عقود تمتد فترة تنفيذها لأكثر من سنة مالية واحدة، يواجه هذا النوع من العقود مشاكل محاسبية في تحديد حجم الإيرادات والتكاليف الفعلية ووقت الاعتراف بها نظراً لطول الفترة والتغيرات التي تصاحبها في أسعار المواد و....

- **تعريف خطابات الضمان (كفالات) وأنواعها:**

يعرف خطاب الضمان بأنه:

- تعهد كتابي صادر من البنك بناء على طلب أحد عملائه، ويقر فيه بأنه يدفع قيمته للجهة الصادرة لصالحها في حال المطالبة بسداد قيمته دون الالتفات لأي معارضة.[١٩٧]
- تعهد مكتوب صادر من أحد البنوك بناء على طلب عميله، بصدد عملية أو غرض محدد، ويلتزم بموجبه بأن يدفع لطرف ثالث مبلغاً معيناً من النقود عند أول طلب يتلقاه من هذا الطرف خلال أجل سريانه، وذلك رغم اية معارضة قد يحتج بها العميل المضمون.[١٩٨]

وبالتالي فإن أطراف الكفالة المصرفية: ١- العميل (المقاول) وهو الذي يتقدم بطلب كفالة لصالح المستفيد.

٢- المستفيد: وهو الجهة صاحبة التعهد وهو الشخص الذي تصدر الكفالة لصالحه.

١- البنك: وهو الجهة التي تصدر الكفالة بناء على طلب العميل.

[١٩٦] زكي، حسن: محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، ٢٠٠٠، ص٢٣.
[١٩٧] الزطمة، حسام الدين: نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠، ص٨٥.
[١٩٨] طرابلسي، عماد الدين: خطاب الضمان البنكي، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية، قانون الشركات، جامعة قاصدي ،٢٠١٥، ص٧.

وله عدة أنواع أهمها:[١٩٩]

١- **خطاب الضمان الابتدائي:** تبدو أهمية هذا الضمان عند الدخول بالمناقصات، التي تطرحها الجهات الحكومية والتي تشترط للدخول اليها أن يقدم ضمن عرضه خطاب ضمان ضمن نسبة معينة من قيمة أسعار العطاء المطروح، والغرض الأساسي من هذا، ضمان جدية المتقدم.

٢- **خطاب الضمان النهائي:** هو تعهدات تقدم الى الجهة صاحبة العطاء في حالة اختيارها لأفضل المتنافسين، ورسو العطاء عليه، فتطلب منه خطاب ضمان نهائي، وذلك لتنفيذ العقد المبرم على أكمل وجه، وتقوم الجهة المستفيدة برد خطاب الضمان الابتدائي للعميل وتكتفي بخطاب الضمان النهائي.

- **إيرادات وتكاليف عقود المقاولات.**

النقطة الأساسية في عقود المقاولات تتمثل في كيفية تصنيف الإيرادات وتكاليف العقد، والتي تم إنجازها من خلال إنجاز هذه العقود، وبالتالي تحدد النقاط التالية:

- **إيرادات عقود المقاولات:**

تعددت تعاريف الايراد منها:[٢٠٠]

- مقابل بيع السلع والخدمات للغير بصرف النظر عن واقعة التحصيل (أساس الاستحقاق) وتتحدد الإيرادات وفقاً لما يتم تحميله للعملاء.
- الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات.
- التدفقات الداخلة للوحدة الاقتصادية نتيجة نشاطها العادي والمتمثل في بيع السلع وتأدية الخدمات للغير.
- عرفها هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية: التدفقات الداخلة لأصول المشروع او كل ما يؤدي الى زيادتها، أو تؤدي إلى تخفيض التزامات الوحدة.

[١٩٩] نوال، ساكري: محاسبة المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) والنظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية بسكرة، مرجع سبق ذكره، ص٩.

[٢٠٠] الأمين، ماهر أسعد، باسل قرطلي، يوسف: محاسبة الإيراد في القطاع الخدمي دراسة حالة عن المؤسسة العامة للاتصالات في سوريا، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد (٣٠) العدد (٥)،٢٠٠٨، ص ١٣٣.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٨): بأنه التدفقات النقدية الداخلة الإجمالية من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناشئة ضمن الأنشطة العادية للمشروع عندما ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية.

الإيرادات وفق المعيار المحاسبي رقم /١١/:[٢٠١] يتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه (أو القابل للاستلام). وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بعوامل عدم التأكد. والتي تعتمد على ناتج مجموعة من الأحداث المستقبلية- فبعض التقديرات غالباً ما تتغير كلما حدثت بعض الأحداث وكلما تكشفت بعض عوامل عدم التأكد وعلى ذلك فإن مقدار إيراد العقد يمكن أن يزيد أو ينقص من فترة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال:

أ. قد يتفق المقاول والعميل على تعديل العقد، وقد ينتج عن ذلك زيادة أو نقص إيرادات العقد في فترة تالية للفترة التي حدث فيها التعاقد المبدئي.

ب. قد يتم زيادة إيراد العقد وذلك في حالة عقود المقاولات محددة السعر والمتضمنة لشرط زيادة قيمة العقد في حالة زيادة التكاليف.

ج. قد يتم تخفيض إيراد العقد بسبب الجزاءات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في تنفيذ العقد.

د. في حالة وجود سعر محدد ثابت لكل وحدة منتج (مخرجات) فان إيراد العقد يزداد في حالة زيادة عدد وحدات المخرجات.

وقد نصت المادة /١١/ على ضرورة أن يشمل إيراد العقد على:[٢٠٢]

أ. القيمة الأصلية للإيراد التي تم الاتفاق عليها عند التعاقد.

ب. أية تعديلات في الأعمال المتعاقد عليها أو مطالبات أو حوافز بشرط توافر كلا من:

١- وجود درجة معقولة من التأكد بأن ينتج عن ذلك إيرادات.

٢- يمكن قياس تلك القيم بموضوعية.

[٢٠١] المعيار المحاسبي الدولي رقم/١١/ الفقرة /١٢/ ص ٦
[٢٠٢] المعيار المحاسبي الدولي رقم/١١/ الفقرة /١١/ ص٦

- **التعديلات على العقد وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١):**

قد يطلب العميل تغييرات في إطار العمل المتفق على إنجازه بموجب العقد. وقد تؤدي هذه التغييرات إلى زيادة أو تخفيض إيرادات العقد. ومن أمثلة تلك التغييرات تعديل مواصفات أو تصميم الأصل وتعديل مدة العقد. ويتم تعديل إيراد العقد بتلك التغييرات إذا توافرت الشروط الآتية:

أ- إذا كان من المتوقع قيام العميل بالموافقة على التغييرات وعلى مبلغ الإيراد الناتج عنها.

ب-إذا كان مقدار الإيراد يمكن قياسه بطريقة موثوق بها.

المطالبات: هي المبالغ التي يسعى المقاول لتحصيلها من العميل أو أي طرف آخر وذلك لتعويضه عن تكاليف لم يتضمنها السعر الأساسي للعقد وقد تنتج المطالبات على سبيل المثال بسبب تأخر في التنفيذ حدث بسبب أخطاء العميل، أو وجود أخطاء في التصميمات أو المواصفات أو الاختلاف على بعض التعديلات في حجم الأعمال' ونظراً أن مقادير تلك المطالبات تتوقف على نتيجة المفاوضات بين المقاول والعميل فإنه يجب اعتبار تلك المطالبات جزءاً من إيرادات العقد في حال توافر الشروط الآتية:

أ- أن تكون المفاوضات بين المقاول والعميل قد وصلت إلى مرحلة متقدمة يمكن معها الحكم بأن العميل سيقبل بالمطالبة.

ب-يمكن قياس قيمة المطالبة بدرجة كبيرة من الموضوعية.

كما تعتبر الحوافز: مبالغ إضافية يتم دفعها للمقاول إذا تم إنجاز الأعمال بالمواصفات القياسية المحددة أو بأفضل منها. فعلى سبيل المثال قد يتضمن العقد حوافز على الإتمام المبكر للأعمال المتفق عليها. وتعتبر الحوافز ضمن إيراد العقد في حال:

أ-وجود تقدم في مستوى إنجاز العقد بحيث يكون من الممكن التنبؤ بان المواصفات القياسية سوف يتم تحقيقها أو تحقيق أفضل منها.

ب-أن المبالغ المتوقع أن يوافق عليها العميل يمكن قياسها بطريقة موضوعية.

- **تكاليف عقود المقاولات:**

حددت الفقرات من /١٦-١٩/ من المعيار أنه يجب أن تشمل تكاليف العقد ما يلي[٢٠٣]:

[٢٠٣] الفقرات ١٦-١٩ من المعيار المحاسبي الدولي رقم/١١/ عقود الانشاءات.

١- *التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد.*

٢- *التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة ويمكن تخصيصها للعقد.*

٣- *التكاليف الأخرى التي ينص العقد على تحميلها للعميل.*

١. تشمل التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد ما يلي:

أ. أجور العاملين بالموقع بما في ذلك أجور الإشراف.

ب. تكلفة المواد الخام المستخدمة في العقد.

ج. استهلاك المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.

د. تكلفة نقل المعدات والتجهيزات والمواد من وإلى موقع العقد.

هـ. إيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.

و. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المتعلقة مباشرة بالعقد.

ز. التكاليف المقدرة لإصلاح أو تقويم وضمان الأعمال المنفذة بالعقد ويدخل في ذلك التكاليف المتوقعة للكفالة.

ح. أية مطالبات من أطراف خارجية.

٢. تشمل التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة والتي يمكن توزيعها على عدد من العقود منها:

أ. التأمين.

ب. تكاليف التصميمات والمساعدات الفنية التي لا تتعلق مباشرة بعقد معين.

ج. التكاليف الإضافية للإنشاءات.

ويتم توزيع هذه التكاليف باستخدام طرق مناسبة ومنطقية ويجب تطبيق تلك الطرق على أساس متسق ومنطقي على كل التكاليف التي لها نفس الخصائص. ويجب أن يتم التحميل على أساس الطاقة العادية للأنشطة الإنشائية. وتشمل التكاليف الإضافية للإنشاءات على بعض البنود مثل تكاليف إعداد وصرف رواتب العاملين بموقع العقد، وقد تشمل التكاليف المتعلقة بالعقد بصفة عامة

والتي يمكن توزيعها على عقود محددة تكاليف الاقتراض وذلك في حالة اختيار المقاول المعالجة البديلة المسموح بها بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٢٣(تكاليف الاقتراض).

٣. من أمثله التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها للعميل طبقا لشـــروط العقد التكاليف الإدارية العامة وتكاليف التطوير والتي ينص العقد صراحة على حق المقاول في استردادها.

٤. يجب عدم تحميل التكاليف التي لا تتعلق مباشرة بأنشطة العقود أو التي لا يمكن تحميلها على عقد معين على العقد، ومن أمثلة ذلك:

أ. التكاليف الإدارية العامة التي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها.

ب. التكاليف البيعية.

ج. تكاليف البحوث والتطوير والتي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها.

د. الاستهلاك الخاص بعدد وآلات عاطلة والتي لا تستعمل في عقد محدد.

٥. تشمل تكاليف العقد على كافة التكاليف التي يمكن تخصيصها للعقد من تاريخ الحصول على العقد حتى تاريخ إتمامه، ومع ذلك فإن التكاليف المتعلقة بعقد معين والتي تحدث في مرحلة التفاوض على العقد يمكن تحميلها على العقد إذا أمكن تحديدها بشكل مستقل وقياسها بطريقة موضوعية وإذا كان هناك درجة معقولة من التأكد بأن المقاول سوف يحصل على العقد. وفي حالة معالجة تكاليف التفاوض كمصـروف في الفترة التي حدثت فيها فلا يجوز اعتبار تلك التكاليف ضـمن تكاليف العقد في حال الحصول على العقد في فترة تالية.

- **احتساب أرباح العقود:**

يتم احتساب أرباح العقود وفق طريقتين:

١- **طريقة العقد التام:** وفق هذه الطريقة تتم المحاســـبة في نهاية العقد وبعد انجازه تماماً، ولا يتم الاعتراف بإيراد المقاولة ومصروفاتها لحين الانتهاء من العقد، وذلك بسبب عدم الحاجة الى تقدير تكاليف وإيرادات العقد، والاكتفاء بالانتظار إلى حين انتهاء اتمام العقد.[٢٠٤]

وفي حال اتمام المشــروع تقارن تكاليفه من مواد وعمل وتكاليف غير مباشــرة مع قيمة المشــروع للتوصل إلى الربح أو الخسارة.

٢-طريقة نسبة الاتمام:

بموجب هذه الطريقة يتم توزيع أو تخصيص إيرادات العقد، وكذلك أرباحه على الفترات المحاسبية التي تشهد تنفيذه.[٢٠٥]

وبذلك تتحمل كل فترة بما يخصها من مصروفات وإيرادات. وباختصار هو التمثيل العملي لاستثناء شركات المقاولات من الأساس البيعي، بل يتم حساب الربح في هذه الشركات وفق أساس الإنتاج، مما يعني أنه يتم مقابلة إيراد العقد بالتكاليف التي حدثت في سبيل التوصل إلى مستوى إتمام العقد، وينتج عن ذلك إظهار إيراد ومصروف وربح متعلق بنسبة العمال التي تم إنجازها خلال الفترة.[٢٠٦]

ووفق المعيار رقم /١١/ الفقرة /٢٥-٢٦/[٢٠٧]: يشار عادة إلى أساس الاعتراف بالإيرادات طبقا لمستوى الإتمام بطريقة نسبة الإتمام. وفي ظل طريقة نسبة الإتمام يتم مقابلة إيراد العقد بالتكاليف التي حدثت في سبيل التوصل إلى مستوى إتمام العقد وينتج عن ذلك إظهار إيراد ومصروف وربح متعلقة بنسبة الأعمال التي تم إنجازها خلال الفترة. وتقدم هذه الطريقة معلومات تفيد في معرفة مدى التقدم في تنفيذ العقد خلال الفترة.

في ظل طريقة نسـبة الإتمام يتم الاعتراف بإيراد العقد بقائمة الدخل في الفترات المحاسـبية التي سـاهمت في إنجاز الأعمال. ويتم عادة الاعتراف بتكاليف العقد كمصـــروفات بقائمة الدخل وذلك في الفترات

[٢٠٤] الشنطي، أيمن: محاسبة المنشآت الخاصة، دار البداية، عمان،٢٠٠، ص١٠٠.
[٢٠٥] زكي، حسن وآخرون: المحاسبة في المنشآت الخاصة، جامعة دمشق، ٢٠١١، ص٤٨٥.
[٢٠٦] الميداني، هبا: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات – دراسة تطبيقيه، رسالة ماجستير، جامعة دمشق،٢٠١٧، ص ٧٠.
[٢٠٧]

المحاسبية التي تم خلالها إنجاز الأعمال التي تسببت في حدوث تلك التكاليف. ومع ذلك فإنه إذا كان من المتوقع زيادة مجموع التكاليف اللازمة للعقد على إجمالي إيراد العقد فإنه يجب الاعتراف على الفور بتلك الزيادة كمصروف طبقا لما جاء بالفقرة ٣٦.

وهي الطريقة الأكثر شيوعاً في الاستخدام نتيجة تأييد المبادئ المحاسبية لها (مبدأ الاستحقاق، استقلال الفترات)[٢٠٨]

حيث أن هذه الطريقة تقوم على أساس احتساب الربح بناءً على أساس الإنتاج أي تحمل كل فترة محاسبية بنصيب من الربح بقدر ما قدمته من جهود إنتاجية وبالتالي تتناسب الأرباح طردياً مع كمية الإنتاج في الفترات المحاسبية.

ولكي يتم تطبيق نسبة الإنجاز يجب توافر الشروط التالية:[٢٠٩]

- أن يكون الجزء التام من المشروع كبيراً، بمعنى ألا تؤثر بشكل واضح نتيجة الأجزاء غير التامة للمشروع على النتيجة النهائية الكلية.
- إمكانية تقدير التكاليف الكلية للمشروع بصورة صحيحة لأن هذه التكاليف ستستخدم كأساس في استخراج ربح أو خسارة المشروع غير التام.

ومن أهم المشاكل المحاسبية التي تبرز عند استخدام نسبة الإنجاز هي تحديد نسبة الإنجاز بدقة، وكذا كيفية تخصيص أرباح العقد وتكاليفه بما يتناسب والفترات المحاسبية وذلك بأكبر قدر من العدالة والموضوعية.

أساليب نسبة الإنجاز:[٢١٠]

- **أسلوب المدخلات:** وتسمى أيضاً طريقة التكلفة، وهذا الأسلوب يعتمد على التكلفة وبناء عليه فإن نسبة الإنجاز هي نسبة التكاليف الفعلية للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد على النحو التالي:

نسبة الإنجاز= إجمالي التكاليف الفعلية للعقد والمتراكمة حتى نهاية الفترة المحاسبية/
إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بذلك التاريخ.

[٢٠٨] بكاي، أحمد: دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي، ٢٠١٥، ص١٥.
[٢٠٩] العفيفي، أحمد: ايجابيات ومعوقات معيار المحاسبة الدولي رقم/١١/ في شركات المقاولات، مرجع سابق، ص٣٦.
[٢١٠] خداش، حسام: منهاج محاسب عربي قانوني معتمد، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن،٢٠١، ص٤٢.

- **أسلوب المخرجات:** وهذا الأسلوب يعتمد على الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه حيث يعبر عن الوحدات المنجزة ويتم حسابه كالاتي:

نسبة الإنجاز = عدد الوحدات المنجزة من العقد

عدد الوحدات محل العقد.

- **المشاكل المحاسبية لعقود المقاولات:**

يمكن تحديد أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه العمل المحاسبي بما يلي:

١- كيفية الاعتراف المحاسبي بالفواتير المرفوضة من صاحب المشروع في أخر السنة المالية، والفواتير التي لم يتم الموافقة عليها.

٢- صعوبة تطبيق طرق الاهتلاك.

٣- صعوبة إيجاد المعالجة المحاسبية المناسبة في حال تأخر الإنجاز.

٤- مشكلة اختيار طرق لتوزيع المصاريف غير المباشرة على المشاريع الإنتاجية.

٥- مشكلة تقييم الأعمال التامة في نهاية السنة المالية والفصل بين قيمة العمل التام طبقا لشهادة المهندس، تكلفة الأعمال التامة، تكلفة الأعمال غير المعتمدة وهي الأجزاء التي رفض المهندس المشرف اعتمادها.

المبحث الرابع:

المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) الايراد من العقود مع العملاء.

- **تعريف الايراد.**
- **أسباب إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٥).**
- **نطاق التنفيذ.**

– **نموذج الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد.**

- **تكاليف العقد وفق المعيار الدولي (١٥).**
- **الإفصاح المفصل.**

المبحث الرابع :

المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) الايراد من العقود مع العملاء.

تتعدد المشاكل التي تتضمنها نظم المحاسبة في شركات المقاولات، وترتبط خاصة بعقود الإنشاءات طويلة الأجل بسبب حالة عدم التأكد المحيطة بمسالة تحديد أو قياس مصروفات العقد وإيراداته، ونظرا لطول فترة تنفيذ العقد والتي تمتد أحياناً لعدة سنوات، ونتيجة لذلك قد لا تتطابق الإيرادات الفعلية للعقد مع الإيرادات المقدرة بسبب الفجوة الزمنية والتي ينتج عنها كثير من التغيرات، مما يجعل التقدير من الصعوبة بمكان، ويترتب على ذلك عدم موثوقية نتائج العقد من ربح أو خسارة بدقة وموثوقية الا عند الانتهاء من تنفيذ العقد وتسليمه للعميل.[٢١١]

ولمعالجة هذه المشاكل فقد عمد مجلس معايير المحاسبة الدولية الى اصدار معيار خاص يعنى بالمحاسبة في شركات المقاولات وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) باسم عقود الانشاءات، إضافة الى المعيار (١٨) المتعلق بالإيرادات.

ولكن من الصعب تطبيقهما على جميع المعاملات المالية، لذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بحصر متطلبات التقرير(الإبلاغ) المالي المتعلقة بالإيراد في معيار واحد وهو المعيار (١٥) تحت مسمى (الايراد من العقود مع العملاء)

لذلك يتناول الباحث في هذا البحث النقاط التالية:

- تعريف الإيراد. - أسباب إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٥). - نطاق التنفيذ.
- نموذج الخطوات الخمس للإعتراف بالإيراد. - تكاليف العقد وفق المعيار الدولي (١٥).
- الإفصاح المفصل.

[٢١١] بقيلة، بسام: مدى موثوقية الايراد الذي تعترف به شركات المقاولات الأردنية وفقا لمعايير التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط،٢٠١٤، ص ٣.

- **تعريف الايراد:**

هناك العديد من التعريفات للإيراد نذكر أهمها:[٢١٢]

- الإيراد يمثل الزيادة في الأصول (التدفق النقدي الداخل) أو الزيادة في الأرصدة القابلة للتحصيل والناتجة عن عمليات المشروع والتي تحدد وتقاس وفق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- يمثل الإيراد الجانب الإيجابي في معادلة الربح وعن طريق المقارنة بين النفقات الإيرادية والإيرادات التي سببتها يمكن الحصول على الربح والخسارة.
- يمثل الإيراد الزيادة في الأصول أو النقصان في الخصوم أو الاثنتين معاً.
- يتمثل الإيراد في كل ما يتولد من قيم سواء أكان ذلك في شكل سلع أو خدمات وسواء تم تبادل هذه السلع أو لم يتم تداولها خلال الفترة المحاسبية.
- الايراد هو مقدار الزيادة في الأصول أو مقدار النقص في الخصوم الناتج عن قيام المشروع ببعض أو كل النشاطات التالية: بيع السلع – تأدية الخدمات للعملاء أو تأجير أصول المنشأة للغير – بيع أحد بنود الأصول كالأراضي، المباني أو الأوراق المالية.
- الايراد عبارة عن المبالغ التي يتم الحصول عليها نقداً مباشرة أو لاحقاً جراء البيع الآجل للسلع أو الخدمات مقابل مصاريف ساهمت في عملية البيع.
- الإيراد هو إجمالي التدفق النقدي أو ديون العملاء أو أي إيرادات ناشئة عن مزاولة النشاط العادي للمؤسسة والتي تنشأ عن مبيعات السلع وتأدية الخدمات والخدمات المقدمة للغير مقابل فوائد أو عوائد أو أرباح الأسهم.

أما مفهوم الايراد حسب متطلبات المعيار رقم (١٥) يدور المبدأ الأساسي لتحقيق الإيراد حول تحويل السلع وتقديم الخدمات المتفق عليها إلى العملاء بقيمة تعكس الإيرادات التي ستحصل عليها المنشأة نتيجة عملية التبادل هذه ويضع المعيار إطاراً شاملاً لتحديد كيفية الاعتراف بالإيرادات ومقدار الإيرادات التي يتم الاعتراف بها، ويحدد المعيار كيف ومتى سيتم الاعتراف بالإيرادات وكذلك إلزام الجهات ذات العلاقة بتوفير المعلومات والافصاحات لمستخدمي البيانات المالية بشكل أكثر وضوحاً.

[٢١٢] أبو رمان، شادي: أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، مرجع سبق ذكره، ص ١٠-١١

- **أسباب إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٥):**

ضمن الجهود والاهداف التي يسعى اليها مجلس معايير المحاسبة الدولية لتحسين التقارير المالية وتوحيد القواعد المهنية وتبسيط عرض القوائم المالية، يقوم المجلس بإحلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية محل معايير المحاسبة الدولية.

ولتحقيق تلك الأهداف قام بحصر متطلبات التقرير (الإبلاغ) المالي المتعلق بالإيراد في معيار واحد جديد وتم اصدار هذا المعيار للأسباب التالية:[٢١٣]

- إزالة نقاط الضعف والتناقضات في متطلبات الاعتراف بالإيراد في المعيارين السابقين (١٨-١١) (قلة الافصاحات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد، واحتوائها على كثير من الحكم والافتراضات الشخصية، وعدم وجود سياسة واضحة للاعتراف بالإيراد للعقود التي تتم على أكثر من فترة مالية).
- توفير إطار محاسبي أكثر قوة لمعالجة قضايا الإيرادات المختلفة من خلال وضع خمس خطوات للاعتراف بالإيراد.
- تحسين عملية مقارنة القوائم المالية بين ممارسات تحقق الايرادات في مختلف المجالات العملية.
- توفير مزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال متطلبات الإفصاح عن أكثر النشاطات التشغيلية التي تزيد الإيرادات في المنشأة وتحسين وتبسيط إعداد القوائم المالية عن طريق الحد من عدد المتطلبات التي كان يجب الرجوع بها.
- تبسيط إعداد القوائم المالية عن طريق الحد من المتطلبات التي كان يجب على الوحدة الرجوع اليها.
- التقارب مع المعيار الأمريكي حيث تم التعاون بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية، وعلى إثر هذا التعاون أُصدر معيار المحاسبة الدولي رقم ١٥ ومعيار المحاسبة الأمريكي رقم ٦٠٦ المتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء.

حيث أن هناك فروقات يسيرة جدا بين المعيارين، ولهذا سوف أتحدث عنهما على أنهما معيار واحد. قد أُنشئ هذا التعاون خطوةً في الطريق إلى إنشاء معايير محاسبية عالمية موحدة، وقد تم البدء في تطوير معيار الإيرادات، وذلك أن حساب الايرادات في السابق كان يتم باستخدام عدة معايير، مما أدى إلى التشكيك في إمكانية المقارنة بين نتائج الشركات فيما يتعلق بالإيرادات، وقد أصدر، المعيار في أيار / مايو ٢٠١٤ وينبغي تطبيقه اعتبارا من مطلع عام ٢٠١٨.

[٢١٣] الخريسات، براءة: أثر التحول لتطبيق المعيار (١٥) على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء دراسة حالة (شركة الاتصالات الأردنية أورنج)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط،٢٠١٧، ص ١.

وتجدر الإشارة إلى أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنشأ ست عشرة فرقة عمل تقوم على إجراء نقاشات لإصدار إرشادات تساعد في تطبيق معيار الإيرادات من العقود مع العملاء، وبالرغم من أن توصيات فرق العمل لم تكن رسمية، لكن المحاسبين والمدققين يستطيعون الاستفادة من هذه المناقشات في إبداء الآراء، ووضع التقديرات المطلوبة في تطبيق هذا المعيار.

نطاق التنفيذ[٢١٤]

يهدف المعيار الى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة الى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الايراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل.

نتيجة لإصدار المعيار الدولي رقم ١٥ وبدء العمل به سوف يحل محل المعايير الأتية

- معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ –(ISA ١١)
- معيار المحاسبة الدولي رقم ١٨ –(ISA ١٨)
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي رقم ١٣ برامج ولاء العميل.
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي رقم ١٥ اتفاقيات تشييد العقار.
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي رقم ١٨ تحويلات الأصول من العملاء.

ويجب على المنشأة أن تطبق المعيار على جميع العقود المبرمة مع العملاء باستثناء ما يلي:

أ- عقود الايجار الواقعة ضمن المعيار الدولي للتقرير المالي ١٦ عقود الايجار.

ب- العقود الواقعة ضمن المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧ عقود التأمين غير أنه يجوز للمنشأة اختيار تطبيق هذا المعيار على عقود التأمين التي يتمثل الهدف الأساسي منها في تقديم الخدمات مقابل أتعاب ثابتة وفقاً للفقرة ٨ من المعيار الدولي للتقرير المالي ١٧.

ج-الأدوات المالية والحقوق والالتزامات التعاقدية الأخرى الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي ٩ الأدوات المالية والمعيار الدولي للتقرير المالي ١٠ القوائم المالية الموحدة والمعيار الدولي للتقرير المالي

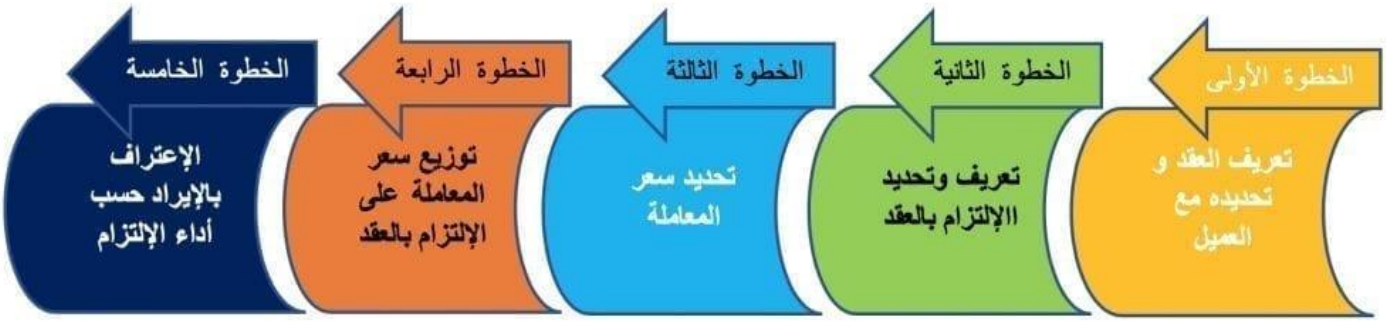
[٢١٤] للمزيد أنظر: المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء)، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

١١ الترتيبات المشتركة ومعيار المحاسبة الدولي ٢٧ القوائم المالية المنفصلة ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة.

د–التبادلات غير النقدية بين منشآت نفس نشاط الأعمال لتسهيل عمليات المبيعات الى العملاء أو العملاء المحتملين على سبيل المثال لا ينطبق هذا المعيار على عقد بين شركتين نفطيتين تتفقان على تبادل نفط للوفاء بالطلب على عملائها في أماكن مختلفة محددة في الوقت المحدد.

<u>نموذج الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد</u>

.كيفية تسجيل الإيراد في إطار تطبيق نموذج الخطوات الخمس كما هو موضح



- **الخطوة الأولى: تعريف وتحديد العقد وفق المعيار الدولي رقم (١٥):**[٢١٥]

العقد: هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ. وقابلية نفاذ الحقوق والالتزامات هي شأن قانوني، ويمكن أن تكون العقود خطية أو شفهية أو تفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة وتختلف الممارسات والآليات لإبرام عقود مع العملاء عبر الأقاليم، والصناعات والمنشأت إضافة لذلك فإنها قد تختلف ضمن المنشأة (على سبيل المثال، قد تعتمد على فئة العميل أو طبيعة السلع أو الخدمات المتعهد بها) ويجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان تلك الممارسات والآليات في تحديد ما إذا كانت اتفاقية مع عميل تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ، ومتى تنشئها.

[٢١٥] للمزيد انظر الفقرات من ٩ – ٢١ من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥).

شروط العقد: يجب على المنشأة أن تحاسب عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق هذا المعيار عند استيفاء جميع الضوابط التالية:

- أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطياً، أو شفهياً، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى) وأن تكون ملتزمة بأداء التزاماتها.
- بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي سيتم تحويلها.
- بإمكان المنشأة تحديد شروط السداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.
- للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع تغير المخاطر أو توقيت أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة العقد.
- من الممكن حصول المنشأة على العوض الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل، وفي تقويم ما إذا كانت قابلية مبلغ العوض للتحصيل محتملة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ بالحسبان فقط قدرة العميل ونيته في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقاً.

كما تطرق المعيار الى العقود التي قد لا يكون لها وقت محدد ويمكن انهاؤها او تعديلها من قبل أي طرف بأي وقت وكذلك العقود التي تجدد تلقائياً على أساس دوري يتم تحديده بالعقد في هذه الحالات يجب على المنشأة ان تطبق هذا المعيار على مدة العقد التي يكون فيها لأطراف العقد حقوق وعليهم التزامات حالية واجبة النفاذ.

كما أشار المعيار الى إمكانية تقويم الضوابط التي حددها في الفقرة (٩) منه في حال وجود تغير مهم في الحقائق والظروف على سبيل المثال، إذا كانت قدرة العميل على سداد العوض قد تدهورت بشكل كبير، فإن المنشأة تقوم بإعادة تقويم ما إذا كان من المحتمل أن تحصل المنشأة العوض الذي سوف يكون للمنشأة حق فيه مقابل السلع أو الخدمات المتبقية التي سيتم تحويلها الى العميل.

أما بالنسبة ل**تجميع العقود** فقد ورد بالمادة (١٧) بأنه يجب على المنشأة أن تجمع عقدين أو أكثر من العقود المبرمة في الوقت نفسه او قريباً منه مع العميل نفسه والمحاسبة عن العقود على أنها عقد واحد اذا تم استيفاء واحد أو أكثر من الضوابط التالية:

- يتم التفاوض بشأن العقود كحزمة واحدة لهدف تجاري واحد.
- يعتمد مبلغ العوض الذي سيتم سداده في أحد العقود على سعر أو أداء العقد الآخر.

- السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد من العقود) هي التزام واحد بالأداء.

كما أشار المعيار الى تعديل العقد في الفقرات (٢١-٢٠-١٩-١٨)[٢١٦] منه وقام بتحديد تعديل العقد بأنه تغير في النطاق أو السعر (أو كليهما) للعقد، ويترتب على هذا التعديل نشأة حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ أو تعديل لها بدون أطراف العقد، وفي حال عدم موافقة طرفي العقد على التعديل يجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم حتى تتم الموافقة على تعديل العقد.
ويتم احتساب التعديلات كعقد مستقل إذا كانت كل من الشروط التالية متوفرة:

- زيادة نطاق العقد بسبب الإضافة الى السلع أو الخدمات المتفق عليها والتي تكون مختلفة.
- زيادة سعر العقد بمبلغ عوض يعكس أسعار البيع المستقلة الخاصة بالمنشأة للسلع أو الخدمات الإضافية المتعهد بها وأي تسويات مناسبة على ذلك السعر ليعكس ظروف العقد المعين.

وفي حال عدم احتساب التعديلات كعقد مستقل، يجوز للوحدة المحاسبة عن السلع أو الخدمات التي لم يتم تحويلها حتى تاريخ العقد (أي السلع والخدمات المتبقية المتعهد بها) بأي من الطرق التالية:

- يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد كما لو كان انهاء للعقد الحالي وإنشاء لعقد جديد، إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها عن السلع أو الخدمات التي تم تحويلها في تاريخ تعديل العقد أو قبله. كما أن المبلغ المقابل اللازم تخصيصه لالتزامات الأداء المتبقية يمثل مجموع المقابل المتفق عليه مع العميل والذي يتضمن سعر الصفقة التقديري الذي لم يتم الاعتراف به كإيرادات بالإضافة الى المقابل المتفق عليه كجزء من تعديل العقد.
- يجب على المنشأة أن تحاسب عن تعديل العقد كما لوكان جزء من العقد الحالي إذا لم تكن السلع والخدمات المتبقية من الممكن تمييزها بذاتها، وبناء عليه تشكل جزءاً من التزام أداء واحد، تم استيفاءه جزئياً في تاريخ تعديل العقد.

[٢١٦] للمزيد انظر: - الفقرات ١٨ – ١٩ – ٢٠ – ٢١ من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥).
- خليل، علي إبراهيم، مغربي: قياس أثر تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء /١٥/ على استدامة الرباح المحاسبية - دليل من البيئة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بهنا، ص١٥.
- BDO, (2014), "IFRS in Practice- IFRS 15 Revenue from Contract with Customers", pp. 1-55. Available at: http://www.bdo.globall/..../ifrs-in-practice-ifrs15-print.pdf.aspx, Accessed at: 18 September, 2016.

- إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية مزيج من البندين السابقين عندئذ يجب على المنشأة أن تحاسب عن آثار التعديل على الالتزامات بالأداء التي لم يتم الوفاء بها بطريقة تتسق مع اهداف العقد.

- **الخطوة الثانية: تعريف وتحديد الالتزام بالعقد وفق المعيار الدولي رقم (١٥):**[٢١٧]

التزام الأداء هو تعهد في عقد مع العميل لتحويل أي من الآتي الى العميل:[٢١٨]

أ- سلعة أو خدمة (أو رزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها.

ب-سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ولها نفس النمط عند تحويلها للعميل.

وتعد السلعة أو الخدمة المتعهد بها الى العميل أنها من الممكن تمييزها بذاتها إذا تحق كلا الشرطين:[٢١٩]

أ-العميل يستطيع الانتفاع من السلعة أو الخدمة إما بحد ذاتها او الى جانب موارد أخرى متاحة فوراً للعميل، ويستطيع العميل الانتفاع إذا كان بالإمكان استخدام السلعة أو الخدمة أو استهلاكها أو بيعها بقيمة أكبر من قيمة الخردة أو الاحتفاظ بها بطريقة تحقق منافع اقتصادية.

ب-تعهد المنشأة بتحويل السلعة او الخدمة الى العميل يمكن تحديده بشكل منفصل عن التعهدات الأخرى في العقد، ويجب أن يحدد بالعقد فيما إذا تم تحويل كل من تلك السلع أو الخدمات بشكل منفرد أو تحويلها بشكل مجمع مع بعضها.

وقد أشار المعيار الى السلع أو الخدمات التي يمكن تمييزها على سبيل المثال لا الحصر ومنها تشييد أو تصنيع أو تطوير أصل بالنيابة عن عميل أي تندرج ضمنها أعمال شركات المقاولات.

[٢١٧] للمزيد انظر الفقرات من ٢٢ – ٣٨ من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥).
[٢١٨] الملحق أ من المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٥
[٢١٩] الفقرات ٢٧- ٢٨- ٢٩ من لمعيار الدولي للتقرير المالي رقم ١٥ الايراد من العقود مع العملاء.

- **الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة وفق المعيار الدولي رقم (١٥):**

.سعر المعاملة هو المبلغ الإجمالي الذي تتوقع الشركة ان تستحقه في حالة الالتزام بالأداء ويتضمن تقدير أي مقابل متغير وتأثير القيمة الزمنية للنقود والقيمة العادلة للاعتبارات غير النقدية وأثر أي مبلغ مدفوع او مستحق الدفع للعميل

وعرفه المعيار بانه مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات متعهد بها الى العميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة (على سبيل المثال بعض ضرائب المبيعات) وقد يتضمن العوض المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما..[٢٢٠] ويمكن التطرق لذلك على النحو التالي :

-**المقابل المتغير:** قد يختلف مبلغ وتوقيت جزء من سعر المعاملة بسبب الحسومات أو التخفيضات أو الحوافز أو الغرامات أو البنود الأخرى المماثلة ويتم تقدير هذه المبالغ المتغيرة وادراجها في سعر المعاملة باستخدام إحدى الطريقتين:

طريقة القيمة المتوقعة: وهي مجموع المبالغ المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبلغ العوض الممكنة، وتكون هذه الطريقة مناسبة إذا كان للمنشأة عدد كبير من العقود التي لها خصائص مشابهة.

او طريقة القيمة الأكثر احتمالا: تمثل القيمة الأكثر احتمالاً في القيمة الوحيدة الأكثر احتمالاً لمجموعة من مبالغ المقابل المحتملة، ويكون هذا التقدير ملائم في حال للعقد ناتجين محتملين فقط (على سبيل المثال: المنشأة تحقق مكافأة أداء أو لا تحققها).

ويجب على المنشأة تطبيق الطريقة المختارة بشكل ثابت طوال فترة العقد وتحديث سعر المعاملة المقدر في نهاية كل فترة.

عنصر تمويلي هام : بالنسبة للعقود الخاصة التي تتطلب معاملات معينة لا يتطابق استلام المبلغ مع توقيت نقل البضائع او الخدمات الى العميل يتم دفع المبلغ المدفوع مقدماً او يتم دفعه بعد تقدير الخدمات وفي هذه الحالات يجب على الشركة النظر في آثار القيمة الزمنية للنقود على إجمالي سعر المعاملة ويتعين على الشركة تقييم ما اذا كان الترتيب يحتوى على عنصر تمويلي كبير عندما تكون الفترة بين دفع العميل وتحويل الشركة للبضائع او الخدمات اكبر من سنة واحدة وعلاوة على

[٢٢٠] للمزيد انظر
- الملحق (أ) من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) الايراد من العقود مع العملاء.
- الفقرات من ٤٧ الى ٦٥ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) الايراد من العقود مع العملاء.

ذلك ونظراً لان تقييم الاهمية يتم على مستوى العقد فلن يكون مطلوبا من الشركات تعديل سعر المعاملة للتمويل المحتمل ضمن الترتيب ما لم يعتبر عنصر التمويل جوهريا للعقد

- **الخطوة الرابعة: تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء وفق المعيار الدولي (١٥):**[٢٢١]

الهدف من تخصيص سعر المعاملة هو أن تقوم المنشأة بتخصيص هذا السعر على كل التزام أداء بمبلغ يعكس المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع والخدمات المتعهد بها الى العميل.

ويتم تخصيصه على أساس سعر البيع المستقل[٢٢٢]. والذي يتم تقديره بإحدى الطرق التالية:

- طريقة التقويم المعدل للسوق: يتم تقويم السوق الذي تبيع فيه السلع أو الخدمات ويكون العميل راغباً في دفعه، ويمكن الرجوع الى أسعار منافسي المنشأة.
:
- منهج التكلفة زائداً الهامش: بإمكان المنشأة التنبؤ بالتكاليف المتوقعة ومن ثم إضافة هامش مناسب.
- منهج القيمة المتبقية: وذلك بالرجوع الى مجموع سعر المعاملة مطروحاً منه مجموع أسعار البيع المستقلة القابلة للرصد، ويشترط لتطبيق هذه الطريقة بيع نفس السلع أو الخدمات لعملاء مختلفين بأسعار بيع متغيرة بدرجة عالية.

- **الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد وفق المعيار الدولي (١٥):**[٢٢٣]

يتم الاعتراف بالإيراد من خلال تحديد المنشأة فيما كان التزام الأداء يتم الوفاء به خلال فترة زمنية معينة أو عند نقطة زمنية معينة.

---

[٢٢١] للمزيد أنظر:
- الفقرات من ٧٣ الى ٩٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) الايراد من العقود مع العملاء
- خليل، علي إبراهيم، مغربي: قياس أثر تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء /١٥/ على استدامة الرباح المحاسبية - مرجع سبق ذكره، ص٢.

[٢٢٢] سعر البيع المستقل وفق المعيار الدولي رقم ١٥/ هو السعر الذي ستبيع به المنشأة بشكل منفصل سلعة أو خدمة متعهد بها الى العميل.

[٢٢٣] للمزيد أنظر:
- الفقرات من ٧٣ الى ٩٠ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) الايراد من العقود مع العملاء
- خليل، علي إبراهيم، مغربي: قياس أثر تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء /١٥/ على استدامة الرباح المحاسبية - مرجع سبق ذكره، ص٢.

وإن معظم شركات المقاولات يتم الوفاء بالالتزام على مدى فترة زمنية معينة، وتتضمن الطرق التي يمكن استخدامها لقياس تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالتزام أداء على مدى زمني باستخدام إحدى الطريقتين التاليتين:[٢٢٤]

- **طريقة المخرجات:** وفق هذه الطريقة يتم تقسيم قيمة السلع والخدمات المحولة حتى تاريخه للعميل منسوبة الى السلع او الخدمات المتبقية المتعهد بها بموجب العقد. ومن عيوبها أن المخرجات المستخدمة لقياس التقدم قد لا تكون قابلة للرصد بشكل مباشر أن المعلومات المطلوبة لتطبيقها قد لا تكون متاحة.
- **طريقة المدخلات:** يتم قياس الايراد على اساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالتزام أداء (على سبيل المثال، الموارد المستخدمة أو ساعات العمل المنصرفة أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنصرف أو ساعات استخدام الآلات) منسوبة الى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بالتزام الاداء، ومن عيوبها قد لا يكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة وتحويل السيطرة على السلع أو الخدمات.

- **تكاليف العقد وفق المعيار الدولي (١٥):**[٢٢٥]

حدد المعيار الدولي عدد من النقاط الهامة في تحديد التكاليف:

- يجب إثبات تكاليف الحصول على العقد على أنها مصروف عند تكبدها مالم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل.
- تتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بعقد ما يلي:

أ- العمل المباشر (على سبيل المثال، رواتب وأجور الموظفين الذين يقدمون الخدمات المتعهد بها بشكل مباشر الى العميل).

ب- المواد المباشرة (على سبيل المثال، اللوازم المستخدمة في تقديم الخدمات المتعهد بها الى العميل).

[٢٢٤] للمزيد انظر: الفقرات من ب ١٤ الى ب ١٩ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) الايراد من العقود مع العملاء.
[٢٢٥] للمزيد أنظر:
- الفقرات من ٩٥ الى ١٠٤ من المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) الايراد من العقود مع العملاء

ج–تخصيصات التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد او أنشطة العقد (على سبيل المثال، تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، وتأمين واستهلاك الأدوات والمعدات)

د–التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد.

هـ– التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط لأن المنشأة قد دخلت في العقد (على سبيل المثال، المبالغ التي يتم دفعها الى مقاولي الباطن).

- **يجب على المنشأة أن تثبت التكاليف التالية على أنها مصروفات عند تكبدها:**

أ– التكاليف العمومية والإدارية مالم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بموجب العقد.

ب–تكاليف المواد أو العمل أو الموارد الأخرى المهدرة لتنفيذ العقد التي لم تنعكس بسعر العقد.

ج–التكاليف التي تتعلق بأداء سابق.

د–التكاليف التي لا تكون المنشأة قادرة على تمييزها ما إذا كانت تتعلق بالتزام تم الوفاء به أو لم يتم الوفاء به.

- **الافصاح المفصل:**

يتطلب معيار الإيرادات الجديد معلومات مفصلة عن الإيرادات بشكل أشمل من المعيار القديم، ويرجع هذا التغير إلى أن مجلس معايير المحاسبة يرى أن متطلبات الإفصاح في المعيار القديم لا توفر قدرًا كافيًا من المعلومات عن الإيرادات، إضافةً إلى أن طبيعة المعيار الجديد تتطلب المزيد من الآراء والتقديرات، ولا تحتوي على إرشادات مفصلة، وهذا أيضًا يعزز الحاجة إلى طلب إفصاح مفصل من الجهة المصدرة للقوائم المالية؛ لكي تخدم مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية لفهم إيرادات الجهة المصدرة.

يتطلب المعيار الجديد أن تفصح القوائم المالية عن معلومات تفصيلية كافية، لتمكين المستخدم من التأكد من دقة الأحكام والتقديرات، فيما يخص التدفقات النقدية والإيرادات المتعلقة بعقود العملاء، والإحاطة بما يدور حولها من شكوك، طبيعةً وتوقيتًا ومقدارًا.

الفصل الرابع:

الدراسة التطبيقية للتحاسب الضريبي في شركات المقاولات السورية.

- **المبحث الأول:** واقع النظام الضريبي السوري وآفاق تطويره.
- **المبحث الثاني:** تطور الإيرادات الضريبية وآثار الأزمة عليها.
- **المبحث الثالث:** تحليل البيانات وفق السلسلة الزمنية وتطبيق المعايير عليها.

المبحث الأول:

واقع النظام الضريبي السوري وآفاق تطويره.

- تقييم النظام الضريبي السوري.
- خصائص النظام الضريبي السوري.
- مظاهر غياب العدالة في النظام الضريبي السوري.
- التوجهات العامة للإصلاح الضريبي.

مقدمه:

إن النظام الضريبي السوري هو نظام ضرائب نوعية متعددة المطارح أي أن كل نوع من الدخل يخضع لنوع من الضرائب فالدخل الناتج عن العمل يخضع لضريبة الرواتب والأجور والدخل الناتج عن المال يخضع لضريبة ريع العقارات أو ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة أما الدخل الناتج عن تمازج العمل مع رأسمال يخضع لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، وهذا النظام يمثل أحد أسباب ضعف الحصيلة الضريبية ولم يعد مستخدماً في معظم دول العالم.

وسنتناول في هذا البحث النقاط التالية:

- تقييم النظام الضريبي السوري.
- خصائص النظام الضريبي السوري.
- مظاهر غياب العدالة في النظام الضريبي السوري.
- التوجهات العامة للإصلاح الضريبي.

- **تقييم النظام الضريبي السوري:**

من البديهي أنه لا بد للنظام الضريبي في أي بلد من أن يتوافق مع العلاقات القانونية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في البلد، إلا أن تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية وتغير الظروف الاقتصادية مع التغيرات في النظام الاقتصادي العالمي يتطلب اصلاحاً جذرياً للنظام الضريبي القائم بما يتناسب والتغيرات الداخلية والخارجية بحيث تصبح الضريبة أداة هامة في معالجة العديد من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية كالتضخم والبطالة وسوء توزيع الدخل القومي.

يعتمد النظام الضريبي السوري على نظام الضرائب النوعية وعلى المطارح المتعددة، وهو في هيكله العام وليد تشريعات عديدة وضعت موضع التنفيذ خلال ظروف مختلفة خلقت في بنياته في كثير من الحالات، تبايناً واضحاً سواء من الوجهة الفقهية البحتة أو من خلال أساليب التطبيق في الطرح وإجراءاته وجباية الضرائب.[٢٢٦]

ويمكن تعريف النظام الضريبي السوري على أنه: مجموعة من التشريعات المتباينة التي صدرت خلال فترات طويلة لتنظيم عمل الدوائر المالية وجباية الضرائب المباشرة وغير المباشرة بهدف اشباع الحاجات المالية للدولة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.[٢٢٧]

وتميزت المرحلة السادسة من مراحل تطور النظام الضريبي والتي تحدثنا عنها في الفصل الثاني بإصلاحات في الإدارة الضريبية واحداث قسم كبار المكلفين حيث نصت الفقرات (ب–ج–د) من المادة (١١) من قرار وزير المالية رقم /٢٤٢٨/ تاريخ ٢٠٠٦/٨/٢٣[٢٢٨] على منح كبار المكلفين الذين يقدمون للدوائر المالية بيانات واقعية حوافز معينة بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية، وعد النفقات الشخصية من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين وتحدد هذه النفقات واسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية.

ولابد من الإشارة إلى إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم والتي تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بوزير المالية ومقرها الرئيسي دمشق وذلك بموجب القانون /٤١/ لعم ٢٠٠٧ والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم /٦٤/ لعام ٢٠١٠، حيث نقلت اليها مهام وصلاحيات

[٢٢٦] جليلاتي، محمد: محاضرة بعنوان النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه،
[٢٢٧] كنعان، علي: المالية العامة والإصلاح المالي سورية، دار الرضا، ٢٠٠٣، ص١٨.
[٢٢٨] للمزيد انظر في القرار رقم /٢٤٢٨/ لعام ٢٠٠٦ احداث قسم كبار المكلفين.

واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم باستثناء مهام وصلاحيات واختصاصات مديرية الاستعلام الضريبي وأقسامها ودوائرها، مع الاحتفاظ بصلاحيات وزير المالية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة ويتولى إدارة مجلس الإدارة والمدير العام للهيئة، وتهدف الهيئة الى اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة ووضع الخطط اللازمة وتنفيذها بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ومن ضمن مهامها:[٢٢٩]

- اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم وتنفيذ التشريعات الضريبية التي تدخل باختصاصها.
- إعداد تقديرات الإيرادات السنوية للموازنة العامة للدولة من الضرائب والرسوم.
- وضع وتنفيذ خطة مكافحة التهرب الضريبي.
- اعداد مشروع المعاهدات والاتفاقيات ومذكرات التفاهم المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تدخل باختصاصها ومع مراعاة الاحكام والقوانين النافذة تم التنسيق مع الأجهزة الرقابية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.

كما صدر القانون رقم /١٣/ لعام ٢٠١٣ والذي أضاف نسبة ٥ % على تحققات الضرائب والرسوم المباشرة وعلى الضرائب والرسوم غير المباشرة لمدة ثلاث سنوات تسمى المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار.

وبالتالي يفتقد النظام الضريبي في سورية الى مقومات النظام الضريبي العادل وأهمها: العدالة – الملاءمة – الوضوح – الاقتصاد في نفقات الجباية.

والجدول التالي يوضح الضرائب ومعدلاتها:[٢٣٠]

[٢٢٩] الدوس، محمد معاذ: دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية – دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠١٤، ص٤٧.

[٢٣٠] مادين، حاج خليل: علاقة الإيرادات الضريبية بتغيرات الدخل القومي في سورية (دراسة تحليلية خلال الفترة ٢٠٠٠- ٢٠١١ مرجع سابق ٢٠١٦،

اسم الضريبة	القانون أو المرسوم	معدل الضريبة
ضريبة الرواتب والأجور	المادة (١) من المرسوم التشريعي ٤٢ لعام ٢٠١١ والمعدلة وفق المرسوم رقم ٤٦ لعام ٢٠١٥	تبدأ أدنى شريحة بين ٥٪ عن جزء الدخل الصافي الشهري الواقع بين الحد الأدنى المعفى ١٥ ألف ليرة، واعلى شريحة ٢٢ % الذي يتجاوز ٧٥ الف ليرة
ضريبة أرباح مهن وحرف صناعية. تقسم الى فئتين: فئة مكلفي الأرباح الحقيقية وفئة مكلفي الدخل المقطوع	المرسوم التشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦	تبدأ أدنى شريحة بين ١٠٪ عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى ٢٠٠ ألف ليرة، وأعلى شريحة ٢٨٪ عن جزء الربح الصافي المتجاوز ٣ مليون.
ضريبة ريع رؤوس أموال متداولة	عدلت بالقانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣	تفرض بمعدل وحيد ٧.٥ %
ضريبة ريع العقارات	عدلت وفق المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦	تقع الشرائح بين ١٤٪ عن جزء الريع السنوي الذي لا يتجاوز ١٧٥٠ ليرة و٦٠ % عن جزء الريع السنوي الذي يتجاوز ٢٠ ألف ليرة.
ضريبة ريع العرصات	عدلت وفق المرسوم التشريعي رقم ٥٣ لعام ٢٠٠٦	تقع الشرائح بين ٦.٥ بالألف عن جزء القيمة الذي يتجاوز ٢٠ ألف ليرة و١٢.٥ بالألف الذي يتجاوز ١٠٠ ألف ليرة
الضرائب على الانفاق الاستهلاكي تشمل ٣١ بنداً من المواد الاستهلاكية والخدمات.	حددت بموجب القانون ١٨ لعام ١٩٨٧ وتم اجراء تعديل عليه وفق المرسوم ٦١ لعام ٢٠٠٤	اقل ضريبة مقدارها ١.٥ % على جميع المواد المستوردة ماعدا المواد الأولية اللازمة للصناعة الخاضعة لرسوم جمركية ١٪ وأعلى ضريبة مقدارها ٣٥ % على المواد الكحولية المستورة والمحلية الصنع.

الضرائب الجمركية	قانون الجمارك رقم ٩ لعام ١٩٧٥ والمرسوم التشريعي ٢٦٥ لعام ٢٠٠١	اعلى رسم لا يتجاوز ٦٠ % من قيمة البضاعة في التعرفة النافذة ٢٠٠٧
رسم الانتقال على التركات والهبات والوصايا	عدلت بالمرسوم رقم ٥٦ لعام ٢٠٠٤	تراوح بين ٦.٩ % على المبادلة و ٧٥ % على الوصية وفق القيمة المخمنة.

- **خصائص النظام الضريبي السوري:**[٢٣١]

- النظام الضريبي الحالي هو مجموعة من الضرائب النوعية تتناول مطارح متعددة وصدرت بصكوك تشريعية قديمة متتالية ومتعددة.
- انخفاض معدل الاستقطاع الضريبي بشكل عام: ويعود ذلك الى ضعف متوسط الدخل الفردي بالمتوسط، والاعتماد على القطاع الزراعي وعدم مسايرة التشريع الضريبي واستكمال تطويره مع المستجدات الاقتصادية ومتطلبات التنمية رغم التعديلات الجزئية المتعاقبة، وضعف كفاءة الإدارة الضريبية.
- الإعفاءات الواسعة (الدائمة والمؤقتة) في التشريع الضريبي ولاسيما أنها تشكل (٦٠-٥٠ %) من الناتج المحلي الإجمالي وتنعكس سلباً على الحصيلة الضريبية.
- على الرغم من أن التشريعات المتلاحقة كان القصد منها بالدرجة الأولى إشباع الحاجة المالية للدولة، إلا أن النظام الضريبي النافذ عجز عن تأمين الموارد المالية اللازمة لتغطية متطلبات الإنفاق العام المتزايد، كما ان القطاع الخاص رغم تخفيض المعدلات لم يلتزم بالتسديد.
- عدم مرونة إجراءات التطبيق لأسباب مختلفة يعزى البعض منها لأسباب اجتماعية أو للظروف الاقتصادية السائدة في أوقات معينة.
- عدم كفاية الخبرات والكفاءات في الإدارة الضريبية، وعدم تأمين الإمكانات والوسائل اللازمة والكافية لها.

وبالتالي من خلال ما سبق نجد أن النظام الضريبي غير قادر على مواكبة التطورات الاقتصادية لعدم مرونته.

[٢٣١]- المهايني، محمد خالد: دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٩ العدد الثاني، ٢٠٠٣، ص٢٧٥.
- غندور، غسان: النظام الضريبي السوري وآثاره الاقتصادية خلال الفترة (٢٠١٠-٢٠٠١) دراسة تحليلية مقارنة، مجلة جامعة كركوك، المجلد ٧ العدد٢ ٢٠١٧، ص ٢٧١.

- **مظاهر غياب العدالة في النظام الضريبي السوري:**[٢٣٢]

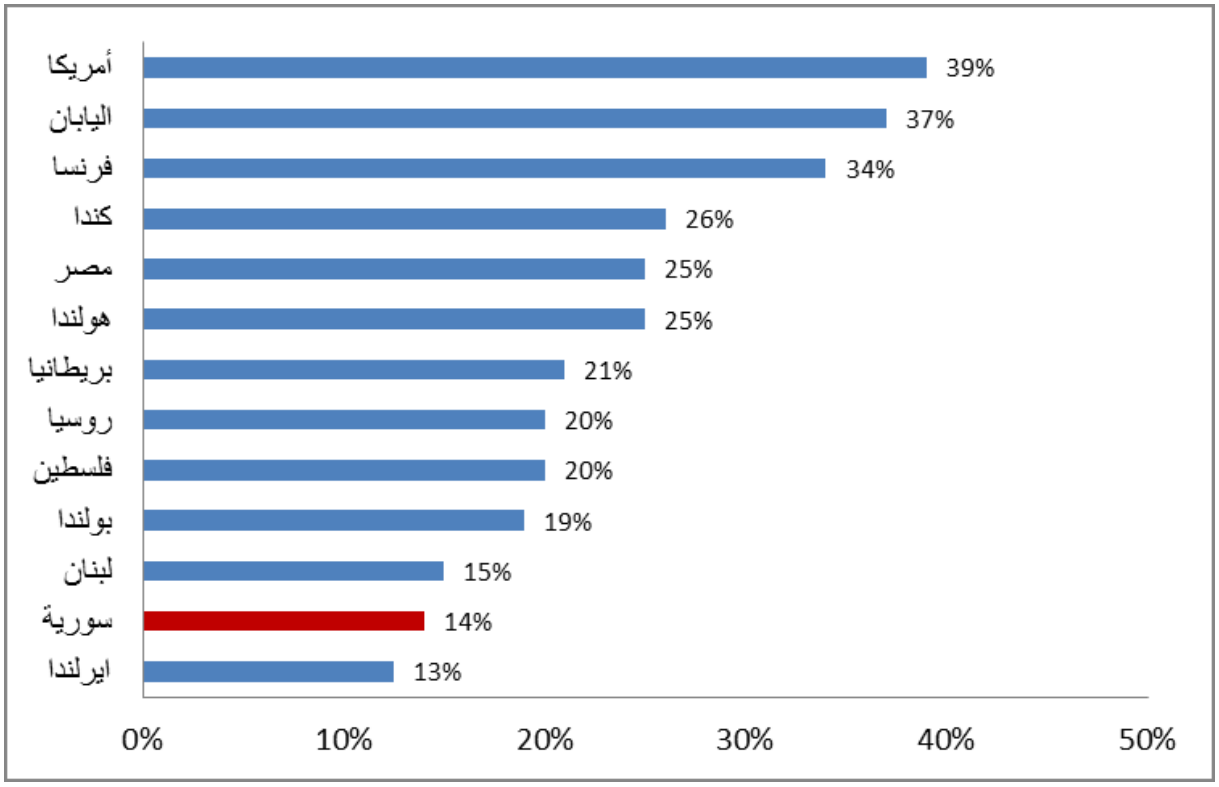
- كثرة الإجراءات والتعديلات في القانون الضريبي وعدم وجود قانون ضريبي موحد، وهذا أدى الى ضياع المكلف في هذه القوانين لاختلاف الشرائح والنسب وعدم ثبات القانون الضريبي بالإضافة الى الارباك والتشتت الذي وقع به موظفي المالية.
- لم يأخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف المالية والاجتماعية عند فرض ضريبة الرواتب والأجور ويظهر ذلك من خلال الحد الأدنى المعفى والذي أصبح قاصراً عن مقابلة الحد الأدنى اللازم للمعيشة وهذا الحد ثابت بغض النظر عن حالة المكلف الاجتماعية ومهما كان راتب الموظف.
- جاء القانون ٦٠ لعام ٢٠٠٤ معاكساً لخطة الإصلاح الضريبي في سورية، حيث يهدف الإصلاح الضريبي الى تجميع وعاء الضريبة بينما أدى القانون لزيادة التفتيت الضريبي وتم ذكر المشاكل التشريعية والمحاسبية لهذا القانون في الفصل الأول.
- تعد ضريبة الدخل المقطوع بحد ذاتها باباً من أبواب التهرب الضريبي وسبب ذلك عدم استنادها الى أسس تكليف موضوعية فرقم الاعمال التقريبي ونسبة الربح التقريبية يمكن التلاعب بها أو عدم تقديرها بشكل صحيح سواء كان ذلك لمصلحة المكلف أو لمصلحة الدوائر المالية.
- ظاهرة التراكم الضريبي لسنوات طويلة والتي تنعكس سلباً على تحصيل الضرائب.
- تزايد الإعفاءات لأصحاب الثروات والمشاريع الكبرى، وهذا يؤدي الى انخفاض المستوى المعيشي لأصحاب الدخل المحدود مما يخفض من الطلب الكلي للاقتصاد، وبالتالي فإن عدم العدالة الضريبية ساهم بإحداث ضغوط انكماشية.
- عدم ربط الإعفاءات الضريبية بالعمالة أو التصدير أو الاستثمار وبالتالي لم تسهم في زيادة الإنتاج وتشغيل الأيدي العاملة.
- قصور الاستعلام الضريبي وضرورة إعادة النظر في نظام وجهاز الاستعلام الضريبي بأسلوب علمي، واختيار جهاز للاستعلام الضريبي من العناصر الخبيرة المتمرسة التي تتمتع بأخلاق وسيرة حسنة والأمانة الوظيفية[٢٣٣].

---

[٢٣٢] أبحاث طلاب الماجستير:
- البارودي، وسيم: العدالة الضريبية في النظام الضريبي السوري – دراسة نظرية تحليلية، ٢٠١٠,ص ١١.

[٢٣٣] المهايني، محمد: المالية العامة والتشريع الضريبي، سورية، منشورات جامعة دمشق،٢٠٠٠، ص ٢٢٩.

- انخفاض معدلات الضرائب المفروضة على الشركات المساهمة التي تحقق شرطي الاكتتاب ومركز الشركة، والشكل التالي يوضح معدل الضرائب على الشركات المساهمة في مجموعة من الدول لعام ٢٠١٢م[٢٣٤].



- **التوجهات العامة للإصلاح الضريبي:**

يتردد كثيراً عبارة الإصلاح الضريبي في الأدبيات الحديثة للاقتصاد والمالية العامة، وهي تدل في مجملها على التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملاً لكل الهيكل الضريبي للدولة، أو أن يكون هذا الإصلاح جزءاً لنوع معين من الضرائب ويتطلب الإصلاح الضريبي دراية عميقة بأوضاع الدولة لذلك فإن الإصلاح الضريبي في دولة معينة قد يتلاءم مع دولة أخرى وإن كان ذلك لايمنع من التعرف على تجارب الدول الأخرى.[٢٣٥]

[٢٣٤] الشلبي، زيد: عجز الموازنة العامة للدولة خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٢ أسبابه وطرق تمويله وطرق تخفيضه، مجلة جامعة دمشق، ٢٠١٤، ص ١٤

[٢٣٥] حسين، محمد: الإصلاح الضريبي (أهدافه وأبعاده) سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، ٢٠٠٤، ص٧.

أما فيما يتعلق بالإصلاح الضريبي لمرحلة ما بعد الأزمة يجب أن يشمل النقاط التالية:[٢٣٦]

- انسجام النظام الضريبي الجديد مع المستجدات والتطورات الاقتصادية المستهدفة في سورية، وأن تكون الضريبة أداة من أدوات التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- انسجام النظام الضريبي المستهدف مع اتجاهات الفكر الضريبي الحديث، ومع ما هو مطبق في الدول الأخرى ذات الاقتصاديات المماثلة تبعا لذلك، والتي سبق لها تطور بنية نظامها الضريبي وذلك بالانتقال جذرياً من نظام الضرائب النوعية الذي لم يعد يحقق أهداف الضريبة في العدالة والوفرة، ولم يعد مطبقاً الا لدى عدد محدود جداً من دول العالم وذلك بالانتقال الى النظام الضريبي العام الموحد على الدخل.
- تطوير قانون الرسم على الانفاق الاستهلاكي والضرائب والرسوم غير المباشرة بأكملها واستبدالها بضريبة على القيمة المضافة وذلك في توقيت مناسب للوضع الاقتصادي والمعيشي في سورية.
- إدخال نظام المحاكم الضريبية لتحقيق العدالة والاستقلالية في النظر في النزاعات الضريبية بدلاً من اللجان الضريبية (لجنة الطعن، لجنة إعادة النظر) وفق ما هو متبع في كثير من دول العالم.
- العمل على تحقيق مبدأ التشخيص الضريبي للمكلفين ليس فقط من خلال الحد الدنى المعفى وإنما من خلال دراسة الأعباء العائلية والاجتماعية أيضاَ وحتى الظروف الاقتصادية للمكلفين.
- العمل على تطبيق سياسة ضريبية متجانسة ومتوازنة مع تشريع ضريبي مستقر وواضح يعبر عن تلك السياسة إضافة الى إيجاد جهاز ضريبي على قدر عال من الكفاءة يتولى تطبيق التشريع الضريبي وتنفيذ السياسة المالية والضريبية على أفضل وجه.
- فرض ضرائب مرتفعة على أنشطة انتقائية مثل تجارة وتأجير السيارات والمضاربات العقارية والأنشطة الأخرة المماثلة بصورة تتناسب مع مقتضيات الوفرة في الحصيلة والعدالة في التكليف.

[٢٣٦] التركماني، محمد يوسف: الضريبة وآثارها على التنمية الاقتصادية في مرحلة إعادة البناء في سورية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأكاديمي – مساهمات اقتصادية في إعادة البناء في سورية، ٢٠١٨، ص٢٣-٢٦

المبحث الثاني:

تطور الإيرادات الضريبية وواقع شركات المقاولات.

- تطور الإيرادات الضريبية من ٢٠٠٠- ٢٠١٠.
- تطور الإيرادات الضريبية من ٢٠١١- ٢٠١٨.
- قطاع المقاولات والواقع السوري.

مقدمه:

إن إعادة إعمار ما دمرته الحرب في البنية التحتية والشلل الحاصل في مولدات الدخل الرئيسية وحوامل الميزانية، وإحياء الصناعة والزراعة والخدمات المختلفة، تحتاج كلها الى جهود جبارة وأموال كثيرة، وهذا يتطلب توجيه مركز لإنفاق الاستثمار من الموازنة العامة لمعالجة الاختلالات الحاصلة في الاقتصاد وللقيام بالمشروعات الكبرى الكفيلة بإعادة بناء البنية التحتية، وإحياء القطاعات الاقتصادية وتحقيق النمو الاقتصادي لمحاربة الفقر والبطالة.

ومن هذا الباب، تؤدي الضرائب والنظام الضريبي دوراً حيوياً ورئيسياً في المرحلة المقبلة، فهي المصدر الأهم لتمويل الموازنة العامة للدولة وتغطية النفقات العامة الجارية والاستثمارية. فتحقيق النمو الاقتصادي يتم من خلال زيادة الانفاق الاستثمار المخصص لمشروعات البنية التحتية والمشروعات الكبرى التي تضطلع بها الدولة.

لذلك سيتم دراسة الإيرادات الضريبية ومدى تأثرها بالأزمة وفق النقاط التالية:

- تطور الإيرادات الضريبية من ٢٠٠٠- ٢٠١٠.
- تطور الإيرادات الضريبية من ٢٠١١- ٢٠١٨.
- قطاع المقاولات والواقع السوري.

- **تطور الإيرادات الضريبية من عام ٢٠٠٠- ٢٠١٠:**

تشكل الضرائب اهم بنود الايراد العام، خاصة في البلاد غير النفطية، ولا يخفى أن الضرائب في عصرنا الراهن تعتبر من أهم موارد الدولة على الاطلاق، حيث تمول حوالي ٩٠ % من الانفاق العام في الدول المتقدمة. وتشكل نسبة الإيرادات الضريبية في تكوين الدخل القومي الإجمالي في بلدان السوق الأوروبية المشتركة ما بين / ٣٥-٤٥ % /.[٢٣٧]

والجدول التالي يوضح الإيرادات الضريبية والايرادات العامة والأرقام بملايين الليرات السورية:

السنة	الضرائب والرسوم /١/	الإيرادات العامة/٢/	نسبة/١/الى/٢/	معدل نمو الضرائب
٢٠٠٠	٨٥٩١٣	٢٤٥٥٧٤	٣٤.٩٨	-
٢٠٠١	١١٥٩٣٢	٣٠٥٢٨٦	٣٧.٩٧	٣٤.٩٤
٢٠٠٢	١٣٥٨٤٤	٣٠١٦٥٨	٤٥.٠٣	١٧.١٨
٢٠٠٣	١٥١٥٥٨	٣٢٠٩٣٩	٤٧.٢٢	١١.٥٧
٢٠٠٤	١٦١٠٢٨	٣٤٢٤٦٥	٤٧.٠٢	٦.٢٥
٢٠٠٥	١٧٦٩٣١	٣٥٦٢٩٠	٤٩.٦٦	٩.٨٨
٢٠٠٦	١٩١٣١٧	٤٣٤٨٦٥	٤٣.٩٩	٨.١٣
٢٠٠٧	٢٠٢٦٢٧	٤٥٨٥٧١	٤٤.١٩	٥.٩١
٢٠٠٨	٢١٩٢٦٨	٤٦٠٩٠٤	٤٤.٦٧	٨.٢١
٢٠٠٩	٢٤٠٦٤٠	٦٠٠٨٣٠	٤٠.٠٥	٩.٧٥
٢٠١٠	٢٧٨٤٢٨	٦٣٤٤٢٥	٤٣.٨٩	١٥.٧٠

المصدر: المجموعات الإحصائية للأعوام (٢٠٠٠ – ٢٠١٠) والنسب من اعداد الباحث

- من الجدول نجد تزايد قيمة الضرائب والرسوم من مبلغ (٨٥٩١٣) مليون ل.س عام ٢٠٠٠ الى مبلغ (٢٧٨٤٢٨) مليون ل.س عام ٢٠١٠. ونلاحظ تذبذب معدلات نمو الضرائب والرسوم حيث نجد زيادة في هذا المعدل بمقدار (٣٤.٩٤ %) عن سابقتها عام ٢٠٠٠ ثم أخذ بالانخفاض ليصل

[٢٣٧] زيدان، رامي: حساسية النظام الضريبي السوري، سورية: المجتمع والاقتصاد،٢٠٠٧، ص ٩٧

الى أدنى معدل نمو في عام ٢٠٠٧ بمقدار (٥.٩١ %)، ثم عاود الارتفاع ليصل الى (١٥.٧ %) عام ٢٠١٠.

- أما بالنسبة لمساهمة الضرائب والرسوم في الإيرادات العامة للدولة منذ عام ٢٠٠٠ إذ بلغت (٣٤.٩٨ %) ومن ثم اخذت المساهمة تزداد لتصل الى أعلى مستوى في عام ٢٠٠٦ بنسبة مساهمة وقدرها (٤٩.٦٦ %) ثم تنخفض الى (٤٣.٩٩ %) عام ٢٠٠٦ وتعود مجدداً للارتفاع في عامي ٢٠٠٧ – ٢٠٠٨ ومن ثم تعاود الانخفاض عام ٢٠٠٩ بنسبة (٤٠.٠٥ %)، ثم ترتفع من جديد في عام ٢٠١٠ لتساهم بنسبة (٤٣.٨٩ %) من إجمالي الإيرادات، أي ساهمت الضرائب والرسوم في الإيرادات العامة بنسبة مساهمة وسطية (٤٣.٥٢ %) خلال الفترة من (٢٠٠٠ – ٢٠١٠)

والجدول التالي يوضح تطور ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية والأرقام بملايين الليرات السورية:

السنة	ضرائب أرباح المهن /١/	الإيرادات الضريبية /٢/	نسبة/١/الى/٢/	
٢٠٠٠	٥٢٠٠٠	٨٥٩١٣	٦٠.٥٣	
٢٠٠١	٧٦٤٥٠	١١٥٩٣٢	٦٥.٩٤	
٢٠٠٢	٩٤٨٠٠	١٣٥٨٤٤	٦٩.٧٩	
٢٠٠٣	١٠٥٠٠٠	١٥١٥٥٨	٦٩.٢٨	
٢٠٠٤	١١٢٣٠٠	١٦١٠٢٨	٦٩.٧٤	
٢٠٠٥	١١٤٠٠٠	١٧٦٩٣١	٦٤.٤٣	
٢٠٠٦	١٢٦٠٠٠	١٩١٣١٧	٦٥.٨٦	
٢٠٠٧	١٢٥٠٠٠	٢٠٢٦٢٧	٦١.٦٩	
٢٠٠٨	١١٩٥٠٠	٢١٩٢٢٨	٥٤.٥٠	
٢٠٠٩	١٣٣٦٣٠	٢٤٠٦٤٠	٥٥.٥٣	
٢٠١٠	١٤٤٧٠٠	٢٧٨٤٢٨	٥١.٩٧	

- من الجدول أعلاه تعتبر ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية من أهم الضرائب المفروضة على الدخل من حيث نسبة مساهمتها في تمويل الموازنة العامة للدولة، حيث تراوحت

نسبتها بين (٥١.٩٧ % – ٦٩.٧٤ %)، علماً أن الجزء الأكبر من حصيلة هذه الضريبة تتأتى من القطاع العام الذي لا يستطيع التهرب غالباً وبالتحديد من الضرائب المفروضة على الشركات النفطية.

حيث بلغت نسبة مساهمتها في الإيرادات الضريبية خلال الفترة من (٢٠٠٠– ٢٠١٠) كوسطي سنوي (٦٢.٦٦ %)، ونلاحظ تدني نسبة مساهمتها بدءاً من عام ٢٠٠٧ نتيجة تراجع الإيرادات النفطية التي تشكل الجزء الأكبر من حصيلتها، إضافة الى التهرب الضريبي والتشريعات الضريبية التي أدخلت بعض الفعاليات الهامة والمعروفة بارتفاع مقدرتها التكليفية ضمن فئة الدخل المقطوع والتي يسهل فيها التهرب بسبب أسلوب التقدير الجزافي.

كما أن ذلك يعني وجود تشوه في هيكلية الضرائب بحيث لا تمثل فعلياً الضرائب الواجب فرضها.[٢٣٨]

- **تطور الإيرادات الضريبية من عام ٢٠١١– ٢٠١٨:**

مما لا شك فيه أن وقع الأزمة والحرب الحالية كان مأساوياً على المستوى الكلي للاقتصاد السوري وعلى مسيرة التنمية الاقتصادية، وفي وظل الظروف الصعبة التي يمر بها البلد يصعب التحقق من صحة البيانات المالية والاقتصادية المتوفرة بسبب خروج العديد من المناطق عن سيطرة الدولة والتدمير الحاصل في بعض القطاعات الإنتاجية والبنية التحتية.

والجدول التالي يوضح الإيرادات الضريبية والايرادات العامة والأرقام بملايين الليرات السورية:

السنة	الضرائب والرسوم /١/	الإيرادات العامة/٢/	نسبة/١/الى/٢/	معدل نمو الضرائب
٢٠١١	٣٢٥٠٠٥	٨٣٥٠٠٠	٣٨.٩٢	–
٢٠١٢	٢٤٢٨٨٥	١٣٢٦٥٥٠	١٨.٣٠	٢٥.٢٦–
٢٠١٣	١٦٥٢٢١	١٣٨٣٠٠٠	١١.٩٤	٣١.٩٧–
٢٠١٤	١١٧٢٥٢	١٣٩٠٠٠٠	٨.٤٣	٢٩.٠٣–
٢٠١٥	١٧٢٠٠٠	١٥٥٤٠٠٠	١١.٠٦	٤٦.٦٩
٢٠١٦	٢٥٣٤٥٠	١٩٨٠٠٠٠	١٢.٨٠	٤٧.٣٥

المصدر: الموازنة العامة للدولة للأعوام المذكورة اعلاه والنسب من اعداد الباحث

[٢٣٨] غندور، غسان: الإيرادات الضريبية في سورية ومساهمتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، عام ٢٠٠٩، ص٦٥.

- من الجدول نجد تناقص قيمة الضرائب والرسوم من مبلغ (٣٢٥٠٠٥) مليون ل.س عام ٢٠١١ الى مبلغ (٢٥٣٤٥٠) مليون ل.س عام ٢٠١٦. ونلاحظ تذبذب هذه المعدلات حيث نجد تناقص في هذا المعدل بمقدار (٢٥.٢٦ %) عن سابقتها عام ٢٠١١ ثم أخذ بالانخفاض ليصل الى أدنى معدل نمو في عام ٢٠١٤ بمقدار (٢٩.٠٣ %)، ثم عاود الارتفاع ليصل بعامي ٢٠١٥ و٢٠١٦ بنسبة على التوالي (٤٦.٦٩ % – ٤٧.٣٥ %).
- أما بالنسبة لمساهمة الضرائب والرسوم في الإيرادات العامة للدولة منذ عام ٢٠١١ إذ بلغت (٣٨.٩٢ %) بينما كانت في عام ٢٠١٠ قبل بدء الأزمة بنسبة مساهمة (٤٣.٨٩ %)ومن ثم اخذت المساهمة بالتناقص بشكل كبير تحت تأثير الأزمة لتصل الى أدنى مستوى في عام ٢٠١٤ بنسبة مساهمة وقدرها (٨.٤٣ %) ثم تعاود التحسن بشكل طفيف الى (١١.٠٦ %) عام ٢٠١٥ وتعود مجدداً للارتفاع في عام ٢٠١٦ بنسبة مساهمة وقدرها (١٢.٨٠ %)

- **قطاع المقاولات والواقع السوري:**

يشكل قطاع المقاولات عادة ٦–٩ % من الناتج المحلي الإجمالي للبلدان المتطورة، كما تشير الإحصاءات الى أن إنفاق العالم على قطاع المقاولات في عام ٢٠١٥ قد بلغ (٤.٦٦ ترليون دولار) وتحتل الهند المرتبة الأولى التي تحقق أعلى عائد للناتج المحلي الإجمالي من قطاع المقاولات بمبلغ ٨٤٩ مليون دولار أمريكي وذلك في إحصائية ضمت أعلى ٢٥ دولة إيراداً من قطاع المقاولات، وتليها الولايات المتحدة بـ ٥٩٩ مليون دولار امريكي، واحتوت القائمة على دولتين عربيتين هما الإمارات العربية المتحدة بالمرتبة ١٨ والمملكة العربية السعودية بالمرتبة ٢٣ كما هو موضح بالجدول الآتي:[٢٣٩]

[٢٣٩] الميداني، هبا: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٧، ص٥٣-٥٤.

قائمة بأول ٢٥ دولة حققت أعلى عائد على الإنتاج الإجمالي من قطاع المقاولات في عام ٢٠١٥ بمليارات الدولارات الأمريكية.

الرقم	اسم الدولة	العائد الناتج عن قطاع المقاولات في عام ٢٠١٥ بمليارات الدولارات الأمريكية
١	الهند	٨٤٩
٢	الولايات المتحدة الأمريكية	٥٩٩
٣	الصين	٥٦٩
٤	اليابان	٣٣٣
٥	فرنسا	١٤٧
٦	المانيا	١٤٣
٧	المملكة المتحدة	١٣١
٨	كندا	١٣١
٩	استراليا	١١٥
١٠	روسيا	١١١
١١	البرازيل	١٠٩
١٢	إيطاليا	١٠٧
١٣	اسبانيا	١٠٤
١٤	اندونيسيا	٩٣
١٥	المكسيك	٩٢
١٦	كوريا الجنوبية	٥٨
١٧	تركيا	٣٥
١٨	الامارات العربية المتحدة	٣٤
١٩	فنزويلا	٣٤
٢٠	هولندا	٣٤
٢١	بولندا	٣٤
٢٢	سويسرا	٣٣
٢٣	المملكة العربية السعودية	٣٢
٢٤	إيران	٢٩
٢٥	كولومبيا	٢٩

أما في سوريا فإن قطاع المقاولات تضرر كباقي القطاعات، ما أدى إلى تراجع عدد المقاولين من ١٢٠٠٠ إلى ٤٥٠٠ مقاولاً وتناقص عدد الشركات التي كانت تزاول المهنة أيضاً[٢٤٠].

فاليوم هناك ٥٠ شركة ومؤسسة مصنفة درجة ممتازة.

وحدد نقيب مقاولي الانشاءات أهم الصعوبات التي تواجه شركات المقاولات بالنقاط التالية:

- عدم معاملة الحكومة للمقاولين بما يستحقون، حيث نفذ المقاولون ٧٨ بالمئة من الأعمال الإنشائية في البلاد قبل الأزمة، وطالب بالعودة إلى طريقة العمل السابقة حيث كانت الحكومة تمنح القطاع العام ٣٠ بالمئة من المشاريع و ٧٠ بالمئة من المشاريع تعطى للمقاولين
- نقص في العمالة حيث كان يصل عدد عمال شركات التصنيف الممتاز إلى ٣٠٠٠ عاملاً قبل الأزمة وتراجع العدد إلى ١٥٠٠ عاملاً، ما يتيح لها عدم إمكانية تنفيذ المشاريع الكبيرة
- تجاوز وزارة المالية لقرار هيئة التشريع في مجلس الدولة حول عدم قانونية أخذ ضريبة أرباح عن المبالغ التي يأخذها المقاول كفرق ارتفاع أسعار لأنه لا يمنح على هذه الفروق أرباحاً وهوالك لذلك هناك فتوى قانونية بعدم جواز أخذ ضريبة أرباح عليها، في وقت مازالت المالية عند قبض هذه الفروق تحسم ضريبة الأرباح وهذا مخالف للقانون.

وبالتالي إحدى المشكلات شعور المكلف (المقاول) بعدم العدالة الضريبية لفرض ضريبة على الفروقات والتي تعتبر تعويض عن الخسائر الناتجة عن ارتفاع الأسعار.

[٢٤٠] رمضان، محمد: مقالة حول شركات المقاولات السورية، الثورة،٣/ ١٢/ ٢٠١٨.

المبحث الثالث:

الدراسة التطبيقية واختبار الفروض

تم في هذا البحث دراسة ثلاث عقود مقاولات مبرمة بين إحدى شركات المقاولات والمؤسسة العامة للإسكان وتجميع وتحليل البيانات واستخدام البرنامج الاحصائي (Spss) لتحليل الفرضيات والوصول الى النتائج.

-مصادر جمع البيانات

تأسيساً على تصميم هذه الدراسة وأقسامها وفروعها ونوع البيانات المطلوبة لتحقيق أهدافها، فقد تطلب إنجاز هذه الدراسة الاستناد في استسقاء معلوماتها وبياناتها إلى مصدرين متكاملين هما:

- المصادر الأولية: وذلك من خلال ثلاث عقود خلال الفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨) وذلك من خلال الحصول على بيانات أساسية تم تجميعها في قوائم سنوية واجراء الدراسة عليها.
- المصادر الثانوية: وتم الحصول عليها من خلال الاطلاع على أدبيات الموضوع وذلك من خلال المتاح من المصادر المتعلقة بموضوع الدراسة من دراسات وأبحاث عربية وأجنبية منشورة وغير منشورة، وكذلك على الكتب العلمية المتخصصة في الموضوع، والمجلات والدوريات العلمية المتخصصة، وبعض الندوات والمؤتمرات العلمية، بالإضافة إلى البحث في بعض المواقع العلمية في "الإنترنت".

١-٢-الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

تم القيام بتفريغ وإدخال بيانات القوائم المالية (إيرادات الفترة، الإيرادات الاجمالية، الربح المحاسبي، الضرائب المسددة وفق القانون / ٦٠/، الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ قبل تطبيق المعيار) على برنامج اكسل وأجريت العديد من المعادلات المناسبة لمؤشرات الدراسة وثم تم تحويل هذه المؤشرات إلى برنامج التحليل الإحصائي (Statistical Package for the Social Sciences) (SPSS)، وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

١) النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي
٢) إجراء الحسابات الرياضية للحصول على مؤشرات الدراسة
٣) دراسة الفروق في تطبيق المعايير قبل وبعد لمؤشرات الدراسة باستخدام Parried Sample t test

- **اختبار فرضيات الدراسة للعقد الأول:**

- **دراسة الاختلاف في (الإيرادات الفترة، والايرادات الاجمالية، الربح المحاسبي) قبل / بعد تطبيق المعيار/١٥/ لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨**

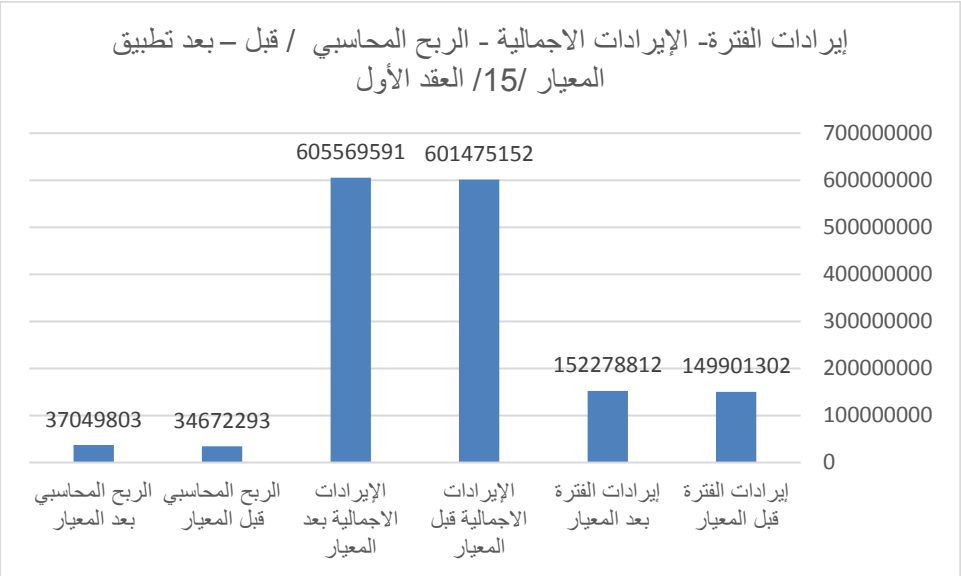
قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط (الإيرادات الفترة، والايرادات الاجمالية، الربح المحاسبي) قبل / بعد تطبيق المعيار/١٥/ لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨ كما يلي:

- **العقد الأول:**

جدول (١) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط ا إيرادات الفترة- الإيرادات الاجمالية - الربح المحاسبي / قبل - بعد تطبيق المعيار /١٥/ العقد الأول

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	إيرادات الفترة قبل المعيار	١٤٩٩٠١٣٠٢	١١٠٢٩٦١٩٢	-٣,٨٣٨	٦	٠,٠٣٤
	إيرادات الفترة بعد المعيار	١٥٢٢٧٨٨١٢	١١٥٧٨٢٥٤٩			
Pair ٢	الإيرادات الاجمالية قبل المعيار	٦٠١٤٧٥١٥٢	٣٢٠٨٣١٤٩٥	-٣,٢٢٤	٦	٠,٠٤٧
	الإيرادات الاجمالية بعد المعيار	٦٠٥٥٦٩٥٩١	٣٢٧٢٤١٧٧٣			
Pair ٣	الربح المحاسبي قبل المعيار	٣٤٦٧٢٢٩٣	٣١٤٤١٥٣٥	-٣,٨٣٨	٦	٠,٠٣٤
	الربح المحاسبي بعد المعيار	٣٧٠٤٩٨٠٣	٣٦٣٨٦٨٠٨			
رقم العقد = ١ a.						

يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (إيرادات الفترة) و (الإيرادات الاجمالية) و (الربح المحاسبي) قبل تطبيق المعيار وبعد التطبيق للعقد الأول خلال الفترة (٢٠١٠-٢٠١٨) لذلك نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (إيرادات الفترة) و (الإيرادات الاجمالية) و (الربح المحاسبي) قبل تطبيق المعيار وبعد التطبيق (١٥) في **العقد الأول** خلال الفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨).



شكل رقم /١/

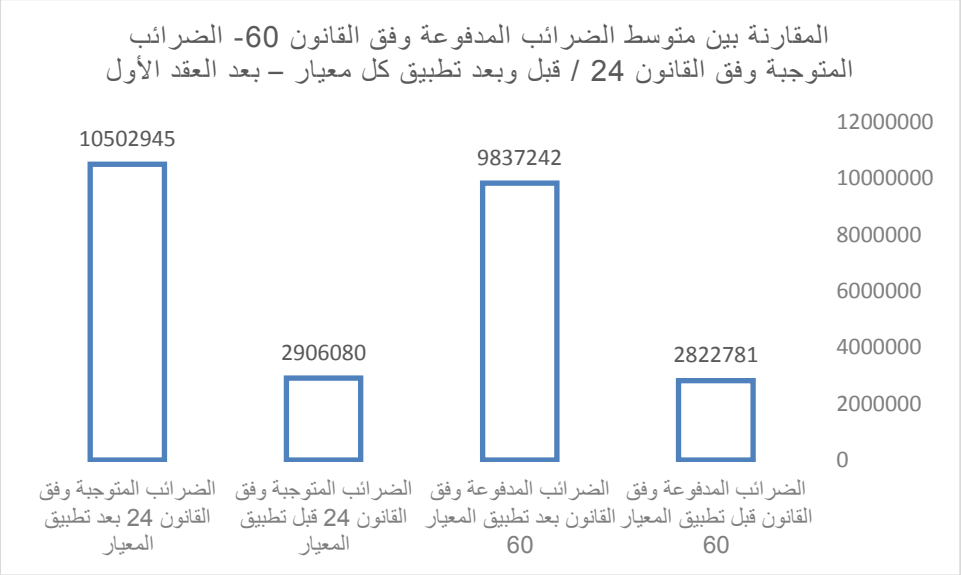
- **دراسة الاختلاف في (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل / بعد تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨**

قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) قبل / بعد تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨ كما يلي:

جدول (٢) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد تطبيق المعيار – بعد العقد الأول

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	الضرائب المدفوعة وفق القانون/٦٠/ قبل تطبيق المعيار	٢٨٢٢٧٨١	٣١٠٧٩٦٩	-٣.١١١	٦	٠,٠٤٩
	الضرائب المدفوعة وفق القانون /٦٠/ بعد تطبيق المعيار	٩٨٣٧٢٤٢	٨٨١٢٦٣٩			
Pair ٢	الضرائب المتوجبة وفق القانون ٢٤ قبل تطبيق المعيار	٢٩٠٦٠٨٠	٣١١٩٧١١	-٣.٠١٠	٦	٠,٠٤١
	الضرائب المتوجبة وفق القانون ٢٤ بعد تطبيق المعيار	١٠٥٠٢٩٤٥	١٠١٩٦٣٠٦			
a. رقم العقد = ١						

يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل تطبيق المعيار وبعد التطبيق للعقد الأول خلال الفترة (٢٠١٨-٢٠١٠) لذلك نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل وبعد تطبيق المعيار في **العقد الأول** خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠).



شكل رقم /٢/

- **دراسة الاختلاف في (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨**

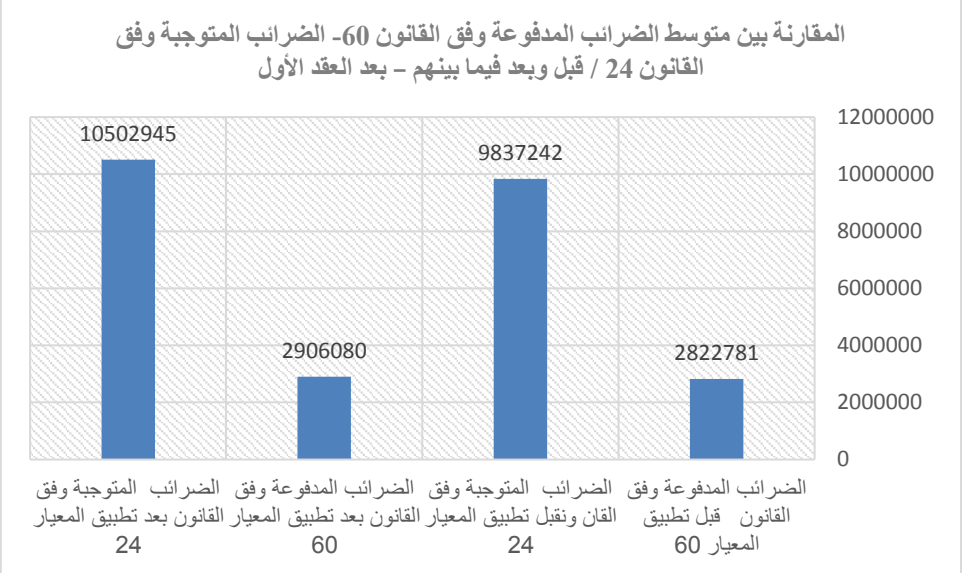
قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) قبل تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨ كما يلي:

جدول (٣) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد فيما بينهم – بعد العقد الأول

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	الضرائب المدفوعة وفق القانون /٦٠/ قبل تطبيق المعيار	٢٨٢٢٧٨١	٣١٠٧٩٦٩	-٣.١١١	٦	٠,٠٤٣
	الضرائب المتوجبة وفق القانون /٢٤/ قبل تطبيق المعيار	٩٨٣٧٢٤٢	٨٨١٢٦٣٩			
Pair ٢	الضرائب المدفوعة وفق القانون /٦٠/ بعد تطبيق المعيار	٢٩٠٦٠٨٠	٣١١٩٧١١	-٣.٠١٠	٦	٠,٠٤٢
	الضرائب المتوجبة وفق القانون /٢٤/بعد تطبيق المعيار	١٠٥٠٢٩٤٥	١٠١٩٦٣٠٦			
a. رقم العقد = ١						

يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل تطبيق المعيار للعقد الأول خلال الفترة (٢٠١٨-٢٠١٠) لذلك نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل التطبيق في **العقد الأول** خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠).

يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) بعد تطبيق المعيار للعقد الأول خلال الفترة (٢٠١٨-٢٠١٠) لذلك نقبل الفرض البديل (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) بعد التطبيق في **العقد الأول** خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠).


المقارنة بين متوسط الضرائب المدفوعة وفق القانون 60- الضرائب المتوجبة وفق القانون 24 / قبل وبعد فيما بينهم – بعد العقد الأول
10502945
2906080
9837242
2822781
12000000
10000000
8000000
6000000
4000000
2000000
0
الضرائب المتوجبة وفق القانون بعد تطبيق المعيار 24
الضرائب المدفوعة وفق القانون بعد تطبيق المعيار 60
الضرائب المتوجبة وفق القانون قبل تطبيق المعيار 24
الضرائب المدفوعة وفق القانون قبل تطبيق المعيار 60

شكل رقم /٣/

- **اختبار فرضيات الدراسة للعقد الثاني:**

- **دراسة الاختلاف في (الإيرادات الفترة، والايرادات الاجمالية، الربح المحاسبي) قبل / بعد تطبيق المعيار/١٥/ لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨**

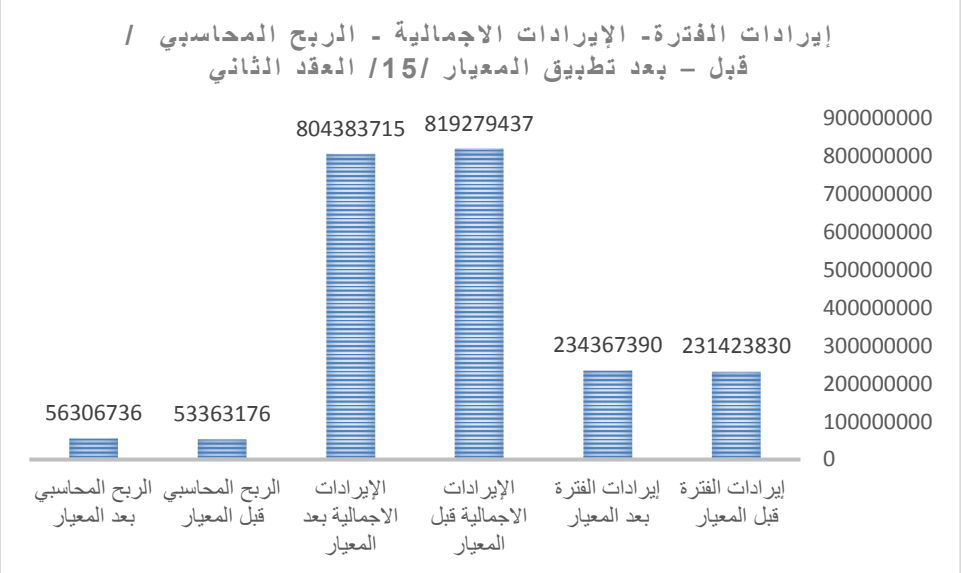
قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط (الإيرادات الفترة، والايرادات الاجمالية، الربح المحاسبي) قبل / بعد تطبيق المعيار/١٥/ لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨ كما يلي:

- **العقد الثاني:**

جدول (٤) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط ا إيرادات الفترة- الإيرادات الاجمالية - الربح المحاسبي / قبل - بعد تطبيق المعيار /١٥/ العقد الثاني

Paired Samples Statistics[a]						
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	إيرادات الفترة قبل المعيار	٢٣١٤٢٣٨٣٠	١٤٢٢١٨٣٠٧	-٣,٢٥٩	٥	٠,٠٢٦
	إيرادات الفترة بعد المعيار	٢٣٤٣٦٧٣٩٠	١٤٣٦١٦٦٦٢			
Pair ٢	الإيرادات الاجمالية قبل المعيار	٨١٩٢٧٩٤٣٧	٤٦٤٦٥١٤٦٠	٣,٢٦٦	٥	٠,٠٣١
	الإيرادات الاجمالية بعد المعيار	٨٠٤٣٨٣٧١٥	٤٩٢٦٦٣٦٩٤			
Pair ٣	الربح المحاسبي قبل المعيار	٥٣٣٦٣١٧٦	٤٥٥١١٨٩٥	-٣,٢٥٩	٥	٠,٠٠٦
	الربح المحاسبي بعد المعيار	٥٦٣٠٦٧٣٦	٤٠٧٩٦٤٨٣			
a. ٢ = رقم العقد						

يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (إيرادات الفترة) و (الإيرادات الاجمالية) و (الربح المحاسبي) قبل تطبيق المعيار وبعد التطبيق للعقد الثاني خلال الفترة (٢٠١٠-٢٠١٨) لذلك نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (إيرادات الفترة) و (الإيرادات الاجمالية) و (الربح المحاسبي) قبل /وبعد تطبيق المعيار (١٥) في **العقد الثاني** خلال الفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨). والشكل التالي رقم/٤/



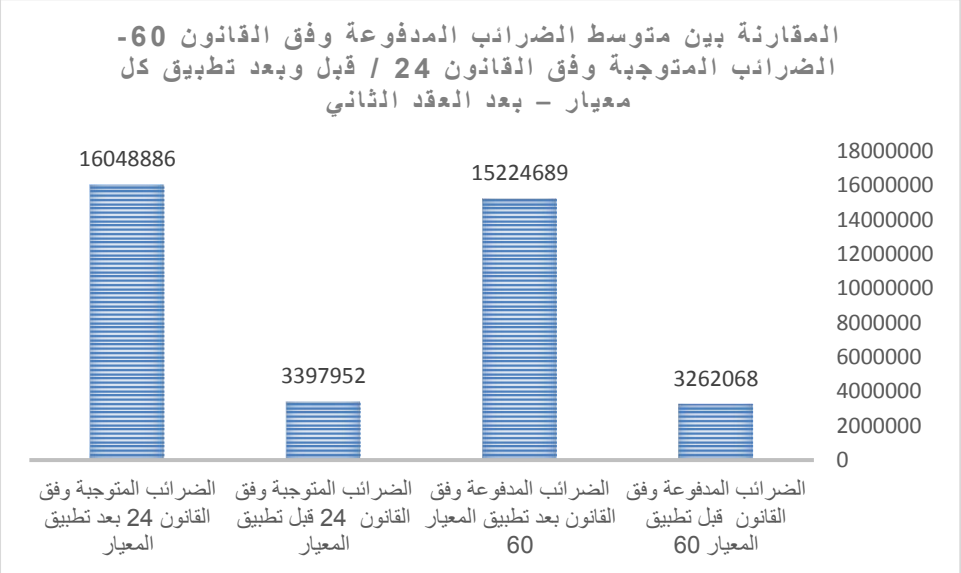
- **دراسة الاختلاف في (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل / بعد تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١١-٢٠١٨**

قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) قبل / بعد تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨ كما يلي:

جدول (٥) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد تطبيق كل معيار – بعد العقد الثاني

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ قبل تطبيق المعيار	١٠٧٤٦٩٢٧	٥٣٩٤٥٢٠	-٣,٢٩٤	٥	٠,٠٣١
	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ بعد تطبيق المعيار	١٠٨٨٢٨١١	٥٧٠٤٧١٢			
Pair ٢	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ قبل تطبيق المعيار	١٥٢٢٤٦٨٩	١٢٧٤٣٣٣١	-٤,٢٥٩	٥	٠,٠٠٦
	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ بعد تطبيق المعيار	١٦٠٤٨٨٨٦	١١٤٢٣٠١٦			
رقم العقد = ٢ a.						

يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل تطبيق المعيار وبعد التطبيق للعقد الثاني خلال الفترة (٢٠١٨-٢٠١٠) لذلك نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل وبعد تطبيق المعيار في **العقد الثاني** خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠).



شكل رقم /٥/

- **دراسة الاختلاف في (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١١-٢٠١٨**

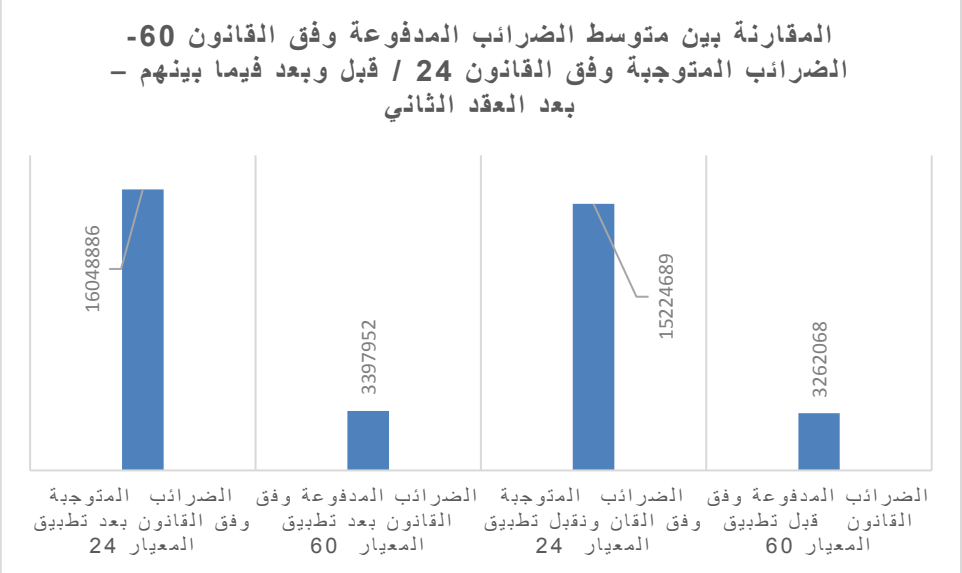
قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) قبل تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨ كما يلي:

جدول (٦) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد فيما بينهم – بعد العقد الثاني

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ قبل تطبيق المعيار	٣٢٦٢٠٦٨	٤٠٩٩٢٦٧	-٢,٨٢٨	٥	٠,٠٣٧
	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ قبل تطبيق المعيار	١٥٢٢٤٦٨٩	١٢٧٤٣٣٣١			
Pair ٢	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/بعد تطبيق المعيار	٣٣٩٧٩٥٢	٣٢٠٣١٦٥	-٢,٨٣٧	٥	٠,٠٣٦
	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/بعد تطبيق المعيار	١٦٠٤٨٨٨٦	١١٤٢٣٠١٦			
a. ٢ = رقم العقد						

يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل تطبيق المعيار للعقد الثاني خلال الفترة (٢٠١٠-٢٠١٨) لذلك نقبل الفرض العدم (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل التطبيق في **العقد الثاني** خلال الفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨).

يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) بعد تطبيق المعيار للعقد الثاني خلال الفترة (٢٠١٠-٢٠١٨) لذلك نقبل الفرض العدم (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) بعد التطبيق في **العقد الثاني** خلال الفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨).


المقارنة بين متوسط الضرائب المدفوعة وفق القانون 60-
الضرائب المتوجبة وفق القانون 24 / قبل وبعد فيما بينهم –
بعد العقد الثاني
16048886
3397952
15224689
3262068
الضرائب المتوجبة وفق القانون بعد تطبيق المعيار 24
الضرائب المدفوعة وفق القانون بعد تطبيق المعيار 60
الضرائب المتوجبة وفق القان ونقبل تطبيق المعيار 24
الضرائب المدفوعة وفق القانون قبل تطبيق المعيار 60

شكل رقم /٦/

- **اختبار فرضيات الدراسة للعقد الثالث:**

- **دراسة الاختلاف في (الإيرادات الفترة، والايرادات الاجمالية، الربح المحاسبي) قبل / بعد تطبيق المعيار/١٥/ لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨**

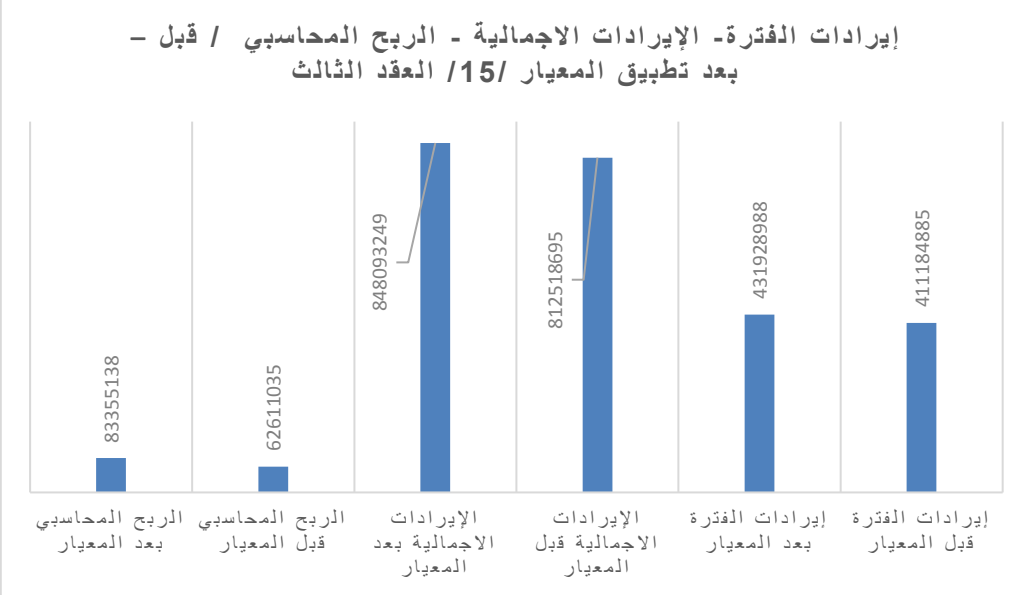
قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط (الإيرادات الفترة، والايرادات الاجمالية، الربح المحاسبي) قبل / بعد تطبيق المعيار/١٥/ لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨ كما يلي:

- **العقد الثالث:**

جدول (٧) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط ا إيرادات الفترة- الإيرادات الاجمالية - الربح المحاسبي / قبل - بعد تطبيق المعيار /١٥/ العقد الثالث

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	إيرادات الفترة قبل المعيار	٤١١١٨٤٨٨٥	٤٧٤٥٣١٥٨٧	-٣,٨٠٧	٥	٠,٠٣١
	إيرادات الفترة بعد المعيار	٤٣١٩٢٨٩٨٨	٥٠١٧٩٢٦٩٠			
Pair ٢	الإيرادات الاجمالية قبل المعيار	٨١٢٥١٨٦٩٥	٩٠١٢٩٣٧٣٥	-٣,٨٥٤	٥	٠,٠٢٣
	الإيرادات الاجمالية بعد المعيار	٨٤٨٠٩٣٢٤٩	٩٤٧٨٥٤٩٧٦			
Pair ٣	الربح المحاسبي قبل المعيار	٦٢٦١١٠٣٥	٦٨٠١٥٠٢١	-٣,٨٠٧	٥	٠,٠٣١
	الربح المحاسبي بعد المعيار	٨٣٣٥٥١٣٨	٩٤٨٦٤٢٥٧			
a. ٣ = رقم العقد						

يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (إيرادات الفترة) و (الإيرادات الاجمالية) و (الربح المحاسبي) قبل تطبيق المعيار وبعد التطبيق للعقد الثالث خلال الفترة (٢٠١٨-٢٠١١) لذلك نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (إيرادات الفترة) و (الإيرادات الاجمالية) و (الربح المحاسبي) قبل وبعد تطبيق المعيار (١٥) في **العقد الثالث** خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠).



شكل رقم /٧/

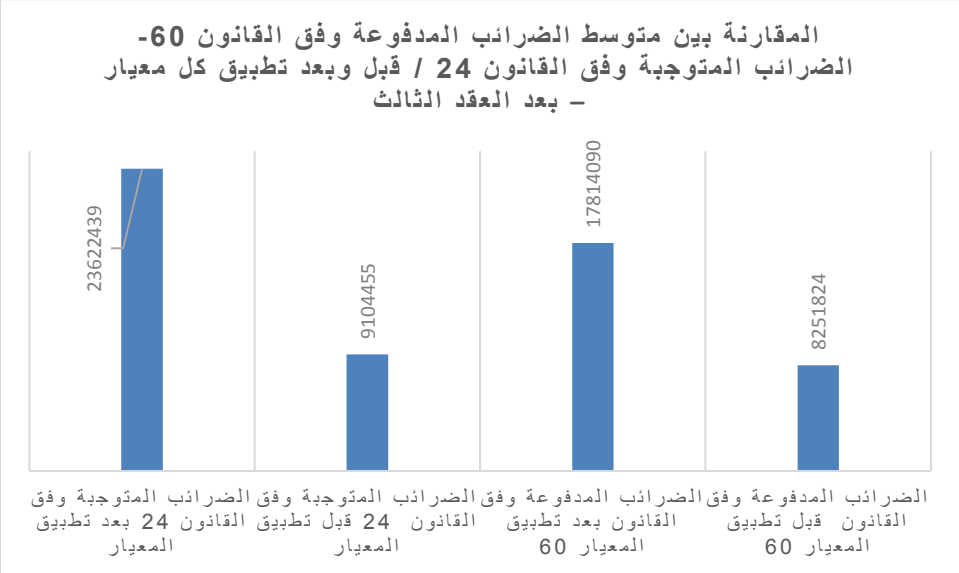
- **دراسة الاختلاف في (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل / بعد تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨**

قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) قبل/ بعد تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨ كما يلي:

جدول (٨) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد تطبيق كل معيار – بعد العقد الثالث

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ قبل تطبيق المعيار	٨٢٥١٨٢٤	٨٨٠٢٢٧٧	-٣.١٨٦	٥	٠,٠٤٠
	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ بعد تطبيق المعيار	١٧٨١٤٠٩٠	١٩٠٤٤٢٠٦			
Pair ٢	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ قبل تطبيق المعيار	٩١٠٤٤٥٥	٩٩٦٠٥٨٨	-٣.١١٧	٥	٠,٠٤٨
	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ بعد تطبيق المعيار	٢٣٦٢٢٤٣٩	٢٦٥٦١٩٩٢			
رقم العقد = ٣ a.						

يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل وبعد التطبيق المعيار للعقد الثالث خلال الفترة (٢٠١٠-٢٠١٨) لذلك نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل وبعد تطبيق المعيار (٦٠) في **العقد الثالث** خلال الفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨).



شكل رقم /٨/

- **دراسة الاختلاف في (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨**

قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط الضرائب المسددة قانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤) قبل تطبيق المعيار لكل عقد من عقود الدراسة خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨ كما يلي:

جدول (٩) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠- الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ / قبل وبعد فيما بينهم –العقد الثالث

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ قبل تطبيق المعيار	٨٢٥١٨٢٤	٨٨٠٢٢٧٧	-٢,٨٨٦	٥	٠,٠٤٠
	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون/٢٤/ قبل تطبيق المعيار	١٧٨١٤٠٩٠	١٩٠٤٤٢٠٦			
Pair ٢	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ بعد تطبيق المعيار	٩١٠٤٤٥٥	٩٩٦٠٥٨٨	-٢,٨١٧	٥	٠,٠٤٤
	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون/٢٤/ بعد تطبيق المعيار	٢٣٦٢٢٤٣٩	٢٦٥٦١٩٩٢			
رقم العقد = ٣ .a						

يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل تطبيق المعيار للعقد الثالث خلال الفترة (٢٠١٨-٢٠١٠) لذلك نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) قبل التطبيق في **العقد الثالث** خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠).

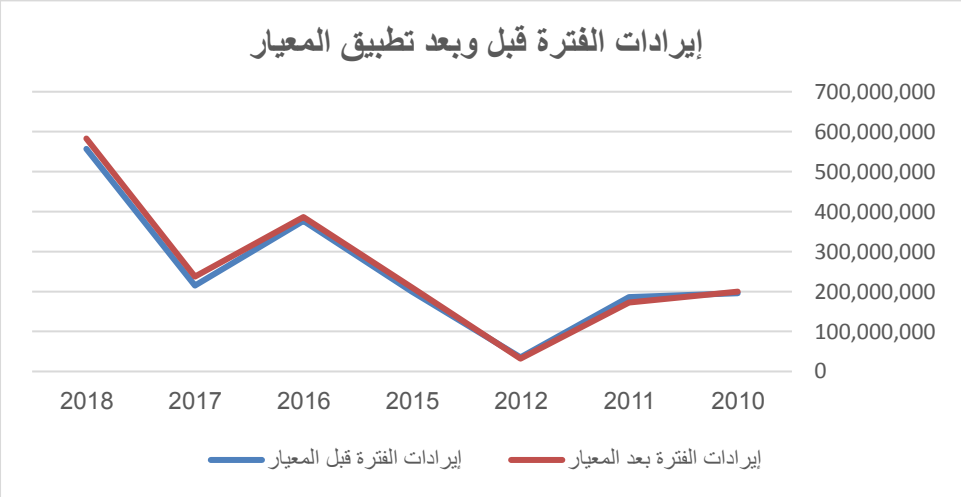
يظهر الجدول السابق أن معنوية الدلالة الإحصائية Sig أصغر من القياسية ٠.٠٥ من حيث (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) بعد تطبيق المعيار للعقد الثالث خلال الفترة (٢٠١٨-٢٠١٠) لذلك نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث (الضرائب المسددة وفق القانون (٦٠)) و (الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون (٢٤)) بعد التطبيق في **العقد الثالث** خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠).

اختبار فرضيات الدراسة على العقود الثلاثة:

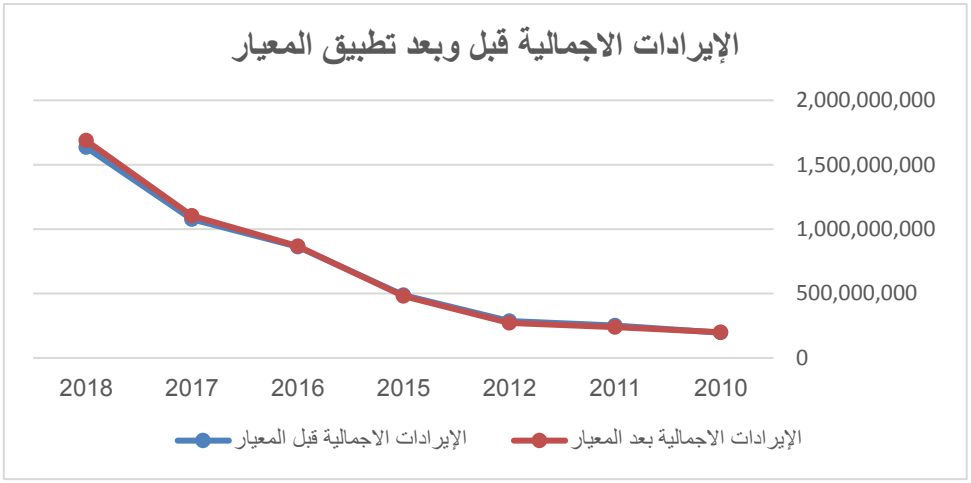
تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥)

جدول (١٠) متوسط (الإيرادات الفترة وإيرادات الاجمالية والربح المحاسبي) قبل وبعد تطبيق المعيار (١٥) خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٨

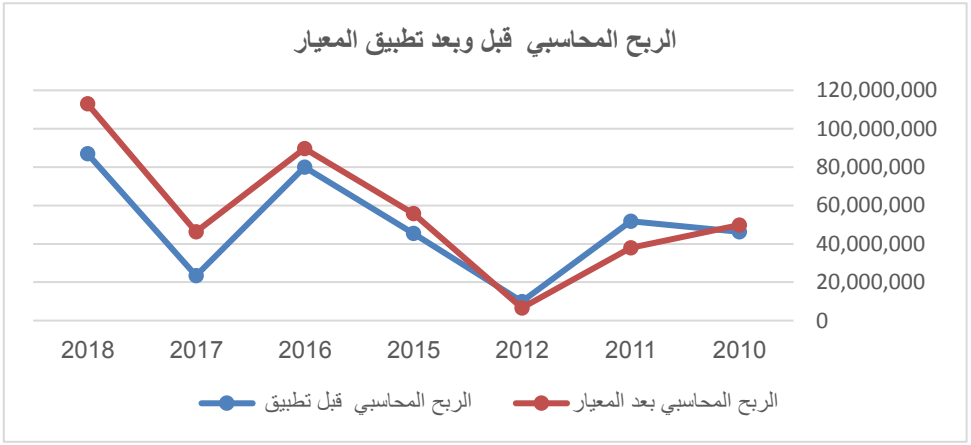
سنة العقد	إيرادات الفترة قبل المعيار	إيرادات الفترة بعد المعيار	الإيرادات الاجمالية قبل المعيار	الإيرادات الاجمالية بعد المعيار	الربح المحاسبي قبل المعيار	الربح المحاسبي بعد المعيار
	Mean	Mean	Mean	Mean	Mean	Mean
٢٠١٠	١٩٥,٩٧٦,٩٧٢	١٩٩,٤٦٤,٤٣٢	١٩٥,٩٧٦,٩٧٢	١٩٩,٤٦٤,٤٣٢	٤٦,٣٥١,٦٧٢	٤٩,٨٣٩,١٣٢
٢٠١١	١٨٦,٢٠٢,٠٥٤	١٧٢,٣٤٦,١١٨	٢٥١,٥٢٧,٧١١	٢٣٨,٨٣٤,٢٦٢	٥١,٨٠٣,٧٢٠	٣٧,٩٤٧,٧٨٥
٢٠١٢	٣٥,٣٥٠,٢٩٦	٣٢,٠٦٣,٧٩٠	٢٨٦,٨٧٨,٠٠٧	٢٧٠,٨٩٨,٠٥٢	٩,٩١٠,٢٩٩	٦,٦٢٣,٧٩٣
٢٠١٣						
٢٠١٤						
٢٠١٥	٢٠٠,٠٣٣,٠٩١	٢١٠,٣٨٦,٤٨٠	٤٨٦,٩١١,٠٩٨	٤٨١,٢٨٤,٥٣٢	٤٥,٣٥٨,٩٢٨	٥٥,٧١٢,٣١٨
٢٠١٦	٣٧٦,٤٤١,٥٦٥	٣٨٦,٢٢٢,٣٥٣	٨٦٣,٣٥٢,٦٦٢	٨٦٧,٥٠٦,٨٨٥	٧٩,٩٣٤,٢٣١	٨٩,٧١٥,٠١٩
٢٠١٧	٢١٤,٧٠٣,٣٥٣	٢٣٧,٥٢٠,٨٩٩	١,٠٧٨,٠٥٦,٠١٥	١,١٠٥,٠٢٧,٧٨٤	٢٣,٤٠٧,٦٨٦	٤٦,٢٢٥,٢٣٣
٢٠١٨	٥٥٦,٩٣١,١١٩	٥٨٢,٨٨٢,١٩٩	١,٦٣٤,٩٨٧,١٣٤	١,٦٨٧,٩٠٩,٩٨٣	٨٦,٩٨٥,٠١٤	١١٢,٩٣٦,٠٩٤
Total	٢٥٨,١٥٥,٨٦٣	٢٦٦,٥١٢,١٠٣	٧٣٦,٩٠٠,٧٨٢	٧٤٤,٩٣٩,٤١٧	٤٩,٣٩٧,٤٣٧	٥٧,٧٥٣,٦٧٧



شكل رقم /٩/



شكل رقم /١٠/



شكل رقم /١١/

- **دراسة الاختلاف في الإيرادات قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥)**

قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط إيرادات الفترة قبل تطبيق المعيار وبعد تطبيق المعيار للأعوام من (٢٠١٨-٢٠١٠) كما يلي:

إيرادات الفترة / قبل –بعد:

جدول (١١) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الإيرادات الفترة قبل / بعد تطبيق المعيار

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	إيرادات الفترة قبل المعيار	٢٥٨١٥٥٨٦٣	٢٩١٢٤٧٤٢٤	-٣,٥٨٥	١٨	٠,٠٣٠
	إيرادات الفترة بعد المعيار	٢٦٦٥١٢١٠٣	٣٠٧٧٠٣٢٠٥			

يبين الجدول متوسط إيرادات الفترة قبل تطبيق المعيار /١٥/ تساوي (٢٥٨١٥٥٨٦٣) ليرة سورية ومتوسط إيرادات الفترة بعد تطبيق المعيار /١٥/ تساوي (٢٦٦٥١٢١٠٣) ودالة القياس الإحصائية t=-٣.٥٨ عند دلالة معنوية Sig=٠.٠٣٠ وهي اصغر من القياسية ٠.٠٥ (درجة الثقة ٩٥٪) إذا نقبل الفرض العدم (يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إيرادات الفترة قبل تطبيق المعيار /١٥/ وبعد تطبيق المعيار خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠) للعقود الثلاث التي يتم دراستها.

٢- الإيرادات الاجمالية / قبل –بعد:

جدول (١٢) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الإيرادات الاجمالية قبل / بعد تطبيق المعيار

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ٢	الإيرادات الاجمالية قبل المعيار	٧٣٦٩٠٠٧٨٢	٥٧٥٥٢٦٨٣٨	-٣,٩٧٠	١٨	٠,٠٤٥
	الإيرادات الاجمالية بعد المعيار	٧٤٤٩٣٩٤١٧	٦٠٤١١٨٧١٤			

يبين الجدول متوسط إيرادات الاجمالية قبل تطبيق المعيار /١٥/ تساوي (٧٣٦٩٠٠٧٨٢) ليرة سورية ومتوسط إيرادات الاجمالية بعد تطبيق المعيار /١٥/ تساوي (٧٤٤٩٣٩٤١٧) ودالة القياس الإحصائية t=-٣.٩٧ عند دلالة معنوية Sig=٠.٠٤٥ وهي أصغر من القياسية ٠.٠٥ (درجة الثقة ٩٥٪) إذا نرفض

الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إيرادات الاجمالية قبل تطبيق المعيار /١٥/ وبعد تطبيق المعيار خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠) للعقود الثلاث التي يتم دراستها.

٢-الربح المحاسبي / قبل – بعد:

جدول (١٣) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الربح المحاسبي قبل / بعد تطبيق المعيار

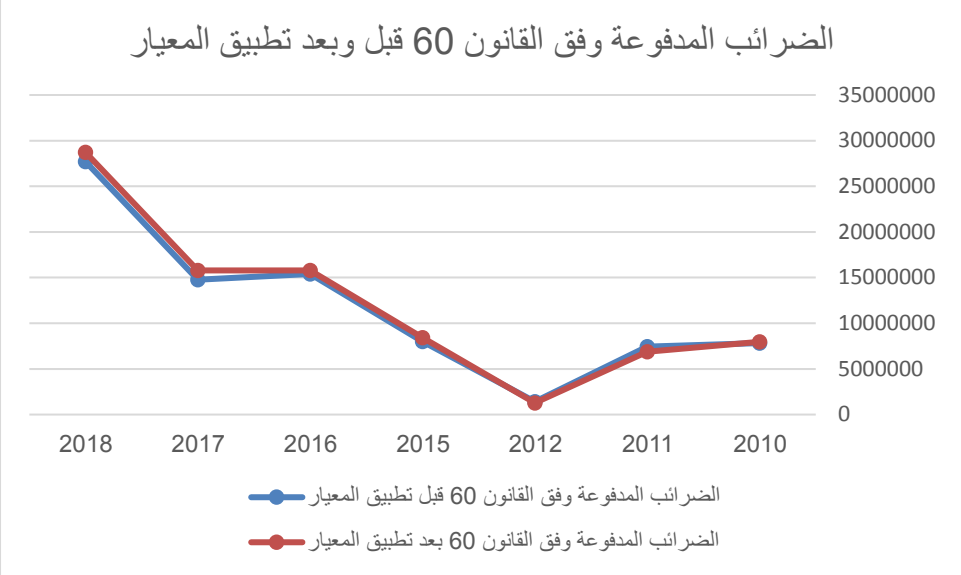
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ٣	الربح المحاسبي قبل المعيار	٤٩٣٩٧٤٣٧	٤٨٣٤٩٤٦٠	-٣,٥٨٥	١٨	٠,٠٣٠
	الربح المحاسبي بعد المعيار	٥٧٧٥٣٦٧٧	٦١٥٥٧٣٩١			

يبين الجدول متوسط الربح المحاسبي قبل تطبيق المعيار /١٥/ تساوي (٤٩٣٩٧٤٣٧) ليرة سورية ومتوسط الربح المحاسبي بعد تطبيق المعيار /١٥/ تساوي (٥٧٧٥٣٦٧٧) ودالة القياس الإحصائية t=-٣.٥٨ عند دلالة معنوية Sig=٠.٠٣٠ وهي أصغر من القياسية ٠.٠٥ (درجة الثقة ٩٥٪) إذا نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الربح المحاسبي قبل تطبيق المعيار /١٥/ وبعد التطبيق خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠) للعقود الثلاث التي يتم دراستها.

- **الضرائب المدفوعة وفق القانون ٦٠:**

جدول (١٤):

	الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠ قبل تطبيق المعيار	الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠ بعد تطبيق المعيار
	Mean	Mean
٢٠١٠	٧٨٣٩١٧٠	٧٩٧٨٥٧٧
٢٠١١	٧٤٤٨٠٨٢	٦٨٩٣٨٤٥
٢٠١٢	١٤١٤٠٩٥	١٢٨٢٥٥٢
٢٠١٣		
٢٠١٤		
٢٠١٥	٨٠٠١٣٢٤	٨٤١٥٤٥٩
٢٠١٦	١٥٤١٣١٠٦	١٥٧٩٧٣٢٥
٢٠١٧	١٤٧٧٠٥٠٨	١٥٧٧٠٣٨٨
٢٠١٨	٢٧٧٠١٥٨٠	٢٨٧١٤٠٤٨
Total	١٢٢١٥٠١٣	١٢٥٥٧٨٦٥



شكل رقم /١٢/

- **دراسة الاختلاف في الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥)**

قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط الضرائب المدفوعة وفق القانون ٦٠ قبل وبعد تطبيق المعيار للأعوام من (٢٠١٨-٢٠١٠) كما يلي:

جدول (١٥) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون / ٦٠/ قبل / بعد تطبيق المعيار

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	الضرائب المسددة وفق القانون/٦٠/ قبل تطبيق المعيار	١٢٢٦١٩٧١	١٤٣٧٤٩٦٢	-٣,١١٠	١٨	٠,٠٢٨١
	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/بعد تطبيق المعيار	١٢٥١٠٩٠٧	١٥١١٢٩١٣			

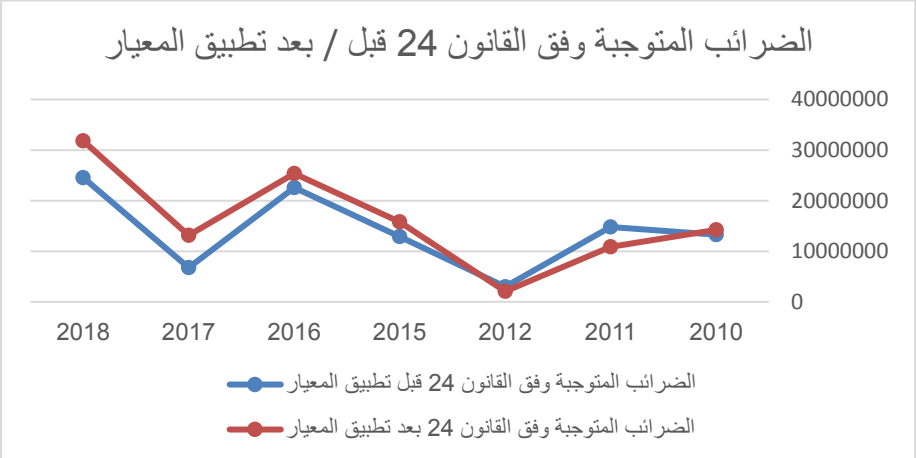
يبين الجدول متوسط الضرائب المسددة قبل تطبيق القانون /٦٠/ تساوي (١٢٢٦١٩٧١) ليرة سورية ومتوسط الضرائب المسددة بعد تطبيق القانون /٦٠/ تساوي (١٢٥١٠٩٠٧) ودالة القياس الإحصائية t=-٣.٥٧ عند دلالة معنوية Sig=٠.٠٢٨ وهي أصغر من القياسية ٠.٠٥ (درجة الثقة ٩٥٪) إذا نرفض الفرض العدم

ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/قبل تطبيق المعيار وبعد التطبيق خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١٠) للعقود الثلاث التي يتم دراستها.

- **الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/**

جدول (١٦) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المتوجبة التحصيل قبل / بعد تطبيق المعيار

	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ قبل تطبيق المعيار	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ بعد تطبيق المعيار
	Mean	Mean
٢٠١٠	١٣٢٦١٤٦٨	١٤٢٣٧٩٥٧
٢٠١١	١٤٧٦٧٠٤٢	١٠٨٨٧٣٨٠
٢٠١٢	٢٩٩٠٢١٧	٢٠٦٩٩٩٥
٢٠١٣		
٢٠١٤		
٢٠١٥	١٢٩١٥٨٣٣	١٥٨١٤٧٨٣
٢٠١٦	٢٢٥٩٦٩١٨	٢٥٣٣٥٥٣٩
٢٠١٧	٦٧٦٩٤٨٥	١٣١٥٨٣٩٨
٢٠١٨	٢٤٥٧١١٣٧	٣١٨٣٧٤٤٠
Total	١٤٠٥٧٥٤٦	١٦٣٩٧٢٩٣



شكل رقم /١٣/

- **دراسة الاختلاف في الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي**
- قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ قبل وبعد تطبيق المعيار للأعوام من (٢٠١٠-٢٠١٨) كما يلي:

جدول (١٧) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ قبل / بعد تطبيق المعيار

Paired Samples Statistics						
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	الضرائب المتوجبة وفق القانون ٢٤ قبل تطبيق المعيار	١٤٠٥٧٥٤٦	١٣٥٥٨٢٤٢	-٣,٥٨٥	١٨	٠,٠٣٠
	الضرائب المتوجبة وفق القانون ٢٤ بعد تطبيق المعيار	١٦٣٩٧٢٩٣	١٧٢٥٧٩٤٤			

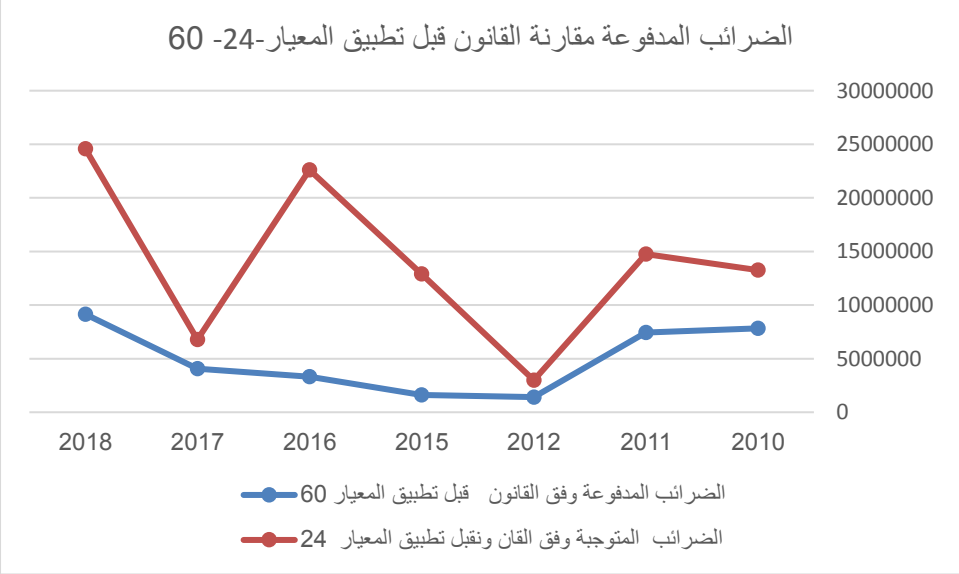
يبين الجدول متوسط الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ تساوي (١٤٠٥٧٥٤٦) ليرة سورية والضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ تساوي (١٦٣٩٧٢٩٣) ودالة القياس الإحصائية t=-٣.٥٨ عند دلالة معنوية Sig=٠.٠٣٠ وهي أصغر من القياسية ٠.٠٥ (درجة الثقة ٩٥٪) إذا نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ قبل تطبيق المعيار وبعد التطبيق خلال الفترة من (٢٠١٠-٢٠١٨) للعقود الثلاث التي يتم دراستها.

- **دراسة الاختلاف في الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/قبل تطبيق المعيار والضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون/٢٤/ قبل تطبيق المعيار**

قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ قبل تطبيق المعيار والضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ قبل تطبيق المعيار للأعوام من (٢٠١٠-٢٠١٨) كما يلي:

جدول (١٨)

	الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠ قبل تطبيق المعيار	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون ٢٤ ونقبل تطبيق المعيار
	Mean	Mean
٢٠١٠	٧٨٣٩١٧٠	١٣٢٦١٤٦٨
٢٠١١	٧٤٤٨٠٨٢	١٤٧٦٧٠٤٢
٢٠١٢	١٤١٤٠٩٥	٢٩٩٠٢١٧
٢٠١٣		
٢٠١٤		
٢٠١٥	١٦٢١٧٣٨	١٢٩١٥٨٣٣
٢٠١٦	٣٣١٠٤٣٢	٢٢٥٩٦٩١٨
٢٠١٧	٤٠٥٩٩٩٨	٦٧٦٩٤٨٥
٢٠١٨	٩١٤٦٨٧٢	٢٤٥٧١١٣٧
Total	٤٦٧٥٩٣٨	١٤٠٥٧٥٤٦



شكل رقم /١٤/

جدول (١٩) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون ٦٠ ووفق القانون ٢٤ / قبل تطبيق المعيار

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية
Pair ١	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ قبل تطبيق المعيار	٤٦٧٥٩٣٨	-٤,٢٦٧	١٨	٠,٠٠٠
	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ قبل تطبيق المعيار	١٤٠٥٧٥٤٦			

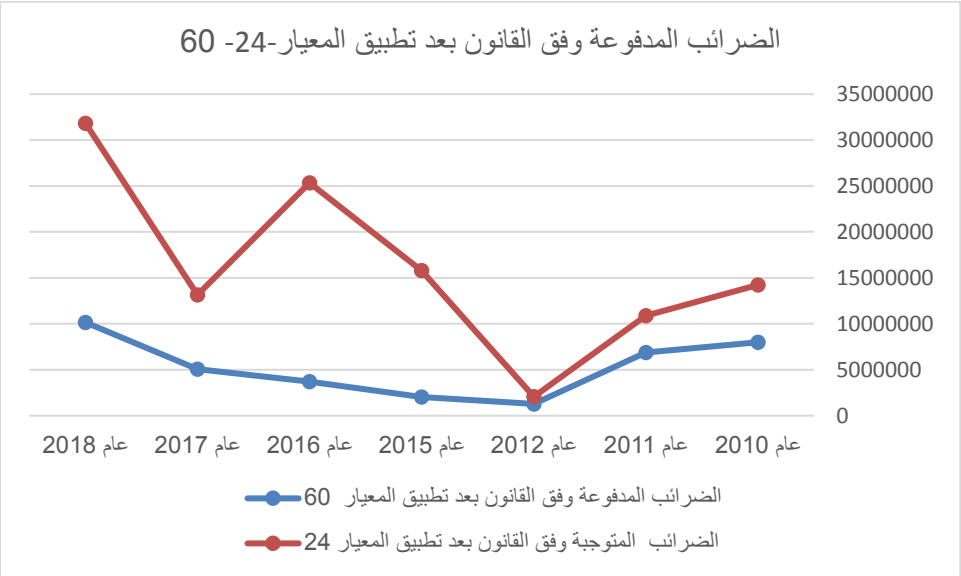
يبين الجدول متوسط الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ قبل تطبيق المعيار تساوي (٤٦٧٥٩٣٨) ليرة سورية والضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ قبل تطبيق المعيار تساوي (١٤٠٥٧٥٤٦) ودالة القياس الإحصائية t=-١.٠٤٧ عند دلالة معنوية Sig=٠.٣٠٩ وهي أصغر من القياسية ٠.٠٥ (درجة الثقة ٩٥٪) إذا نقبل الفرض العدم (يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/قبل تطبيق المعيار والضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ قبل تطبيق المعيار خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١١) للعقود الثلاث التي يتم دراستها.

- **دراسة الاختلاف في الضرائب المسددة وفق القانون/٦٠/ بعد تطبيق المعيار والضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ بعد تطبيق المعيار**

قام الباحث بإجراء اختبار Parried sample t test لمقارنة تقييم الاختلاف في متوسط الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ بعد تطبيق المعيار والضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ بعد تطبيق المعيار للأعوام من (٢٠١٨-٢٠١٠) كما يلي:

جدول (٢٠)

	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ بعد تطبيق المعيار	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/بعد تطبيق المعيار
	Mean	Mean
٢٠١٠	٧٩٧٨٥٧٧	١٤٢٣٧٩٥٧
٢٠١١	٦٨٩٣٨٤٥	١٠٨٨٧٣٨٠
٢٠١٢	١٢٨٢٥٥٢	٢٠٦٩٩٩٥
٢٠١٣		
٢٠١٤		
٢٠١٥	٢٠٣٥٨٧٤	١٥٨١٤٧٨٣
٢٠١٦	٣٦٩٤٦٥٢	٢٥٣٣٥٥٣٩
٢٠١٧	٥٠٥٩٨٧٨	١٣١٥٨٣٩٨
٢٠١٨	١٠١٥٩٣٤٠	٣١٨٣٧٤٤٠
Total	٥٠١٨٧٨٩	١٦٣٩٧٢٩٣



شكل رقم /١٥/

جدول (٢١) الدالات الإحصائية لاختبار المقارنة بين متوسط الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ ووفق القانون /٢٤/ بعد تطبيق المعيار

		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
Pair ١	الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ بعد تطبيق المعيار	٥٠١٨٧٨٩,٣	٦٤٦٧٥٥٥,٤	-٣,٩٩٣	١٨	٠,٠٠١
	الضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ بعد تطبيق المعيار	١٦٣٩٧٢٩٢,٦	١٧٢٥٧٩٤٤,٤			

يبين الجدول متوسط الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/ بعد تطبيق المعيار تساوي (٥٠١٨٧٨٩.٣) ليرة سورية والضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون /٢٤/ بعد تطبيق المعيار تساوي (١٦٣٩٧٢٩٢) ودالة القياس الإحصائية t=-٢.٩٥٢ عند دلالة معنوية Sig=٠.٠٠٩ وهي أصغر من القياسية ٠.٠٥ (درجة الثقة ٩٥٪) إذا نرفض الفرض العدم ونقبل البديل (يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الضرائب المسددة وفق القانون /٦٠/بعد تطبيق المعيار والضرائب المتوجبة التحصيل وفق القانون/٢٤/ بعد تطبيق المعيار خلال الفترة من (٢٠١٨-٢٠١١) للعقود الثلاث التي يتم دراستها.

الفصل الخامس:

ملخص البحث والنتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل عرضاً لملخص البحث وعرض للنتائج التي تم التوصل اليها من الدراسة النظرية ومن الدراسة العملية، وصولاً الى اقتراح التوصيات المناسبة بهدف تحقيق أهداف البحث، ويتم ذلك من خلال التقسيمات التالية:

- ملخص البحث.
- نتائج البحث.
- التوصيات.

- **ملخص البحث:**

هدف هذا البحث لتوضيح أثر تطبيق المعايير الدولية كقواعد محاسبية معتمدة في شركات المقاولات السورية على الحصيلة الضريبية، وتحقيقاً لهذا الغرض تم تقسيم البحث الى خمس فصول:

تناول الفصل الأول: عرضاً للإطار العام للبحث من حيث تحديد مشكلة البحث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمواضيع الضريبية، وتحديد أهداف البحث، وتحديد فروض البحث المطلوب التحقق من صحتها، وتحديد منهج البحث المتبع للوصول الى نتائج البحث.

تناول الفصل الثاني: النظام الضريبي وحصيلته من خلال خمسة مباحث وهي:

- **عرض المبحث الأول:** مفهوم الضريبة وخصائصها وكذلك قواعد فرض الضريبة.
- **عرض المبحث الثاني:** فعالية النظام الضريبي من خلال التطرق الى تعريف النظام الضريبي وأهداف النظام الضريبي التي يسعى لتطبيقها، ومؤشرات فعالية النظام الضريبي وكذلك التطرق الى علاقة النظام الضريبي بالأنظمة الاقتصادية الأخرى.
- **عرض المبحث الثالث:** مواضيع تتعلق بالبيان الضريبي من خلال مفهومه والبيان الضريبي وفق القانون / ٢٤ / لعام ٢٠٠٣/ وكذلك العقوبات المترتبة على المكلف في حال تقديم بيان ضريبي غير صحيح، والعقوبات المترتبة على مدقق الحسابات لاعتماد بيان ضريبي غير صحيح.
- **عرض المبحث الرابع:** الدخل الخاضع للضريبة كمفهوم عام وطرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة. والتطرق للدخل الخاضع للضريبة وفق القانون /٢٤/- لعام ٢٠٠٣ م والقانون /٦٠/- لعام ٢٠٠٤ م
- **عرض المبحث الخامس:** الحصيلة الضريبية من خلال تعريف الحصيلة الضريبية ومصادرها، ومفهوم العبء الضريبي والطاقة الضريبية، وكذلك العوامل المؤثرة على الحصيلة الضريبية.
  وطرق التحصيل الضريبي وضمانات التحصيل.

تناول الفصل الثالث: معايير المحاسبة الدولية من خلال خمسة مباحث وهي:

- **عرض المبحث الأول:** مفهوم معايير المحاسبة الدولية من خلال البدء بتعريف المحاسبة وتطورها، وتعريف المعيار المحاسبي والتطرق لأهم المؤتمرات الدولية التي أدّت لوضع هذه المعايير، ثم دوافع وأهداف وخصائص معايير المحاسبة الدولية.
- **عرض المبحث الثاني:** أهمية معايير المحاسبة الدولية وأثر غيابها على الاقتصاد، وتم التطرق لتجارب

بعض الدول للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية. والأنظمة والقوانين المتعلقة بتبني معايير المحاسبة الدولية في سورية.

- **عرض المبحث الثالث:** محاسبة عقود المقاولات والمعيار المحاسبي الدولي رقم /١١/ من خلال التطرق لعقود المقاولات وخصائصها، أنواع عقود المقاولات، تعريف خطابات الضمان (كفالات) وأنواعها. وكذلك إيرادات وتكاليف عقود المقاولات، والمشاكل المحاسبية لعقود المقاولات
- **عرض المبحث الرابع:** معيار المحاسبة الدولي رقم (١٥) الايراد من العقود مع العملاء من خلال دراسة أسباب إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٥)، ونطاق تنفيذه والإطار العملي للمعيار من خلال نموذج الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد، وتكاليف العقد وفق المعيار الدولي (١٥)، ومتطلبات الإفصاح المفصل.

تناول الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية للتحاسب الضريبي في شركات المقاولات السورية من خلال ثلاثة مباحث وهي:

- **عرض المبحث الأول:** واقع النظام الضريبي السوري وآفاق تطويره من خلال تقييم النظام الضريبي السوري المطبق حالياً وخصائص النظام الضريبي السوري، ومظاهر غياب العدالة في النظام الضريبي، وكذلك التوجهات العامة للإصلاح الضريبي.
- **عرض المبحث الثاني:** تطور الإيرادات الضريبية وواقع شركات المقاولات من خلال دراسة تطور الإيرادات الضريبية من ٢٠٠٠- ٢٠١٠، وتطور الإيرادات الضريبية من ٢٠١١- ٢٠١٨ وكذلك واقع شركات المقاولات السورية.
- **عرض المبحث الثالث:** الدراسة التطبيقية واختبار الفروض، وذلك من خلال دراسة ثلاث عقود مقاولات مبرمة بين إحدى شركات المقاولات والمؤسسة العامة للإسكان وتجميع وتحليل البيانات واستخدام البرنامج الاحصائي (Spss) لتحليل الفرضيات والوصول الى النتائج.

تناول الفصل الخامس: ملخص البحث والنتائج التي توصل اليها البحث والتوصيات التي يقترحها البحث من خلال الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية.

- **نتائج البحث:**

من خلال دراسة الإطار النظري تم التوصل الى النتائج التالية:

- تهدف الضرائب إلى تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة لهدفها المالي، وربما من خلال الهدف الاجتماعي نستطيع إيجاد آلية لفرض الضرائب على الثروات والتغلب على العديد من الصعوبات التي يعاني منها المواطن في ظروف الحصار.
- لا يعتمد مراقب الدخل على البيانات المالية المدققة في أغلب الأحيان، لعدم ثقته بها واحتوائها على نقاط خلل جوهرية تجعل البيانات المالية مدعاة للشك، وبالتالي يقوم برفضها ويلجأ الى اسلوب التقدير المباشر.
- لم يترتب على مدقق الحسابات أي عقوبة رغم وجود تلاعب وإخفاء لأنشطة المكلف، حيث لا توجد أي إحالة لمدقق الحسابات إلى القضاء.
- لا يوجد أثر للعقوبات الرادعة للمكلف في تعزيز الثقة بالبيان الضريبي المقدم للدوائر المالية السورية. حيث اقتصرت العقوبة على فرض الغرامات، فالغرامة هي دائماً مقدور على دفعها وخاصة لدى المكلفين الميسورين وهذا يؤدي إلى اخلال بمبدأ العدالة ولا يوجد أي عقوبة أخرى كالحبس.
- لا يوجد أثر للعقوبات الرادعة لمدقق الحسابات في تعزيز الثقة بالبيان الضريبي المقدم للدوائر المالية السورية. حيث يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية صحة البيان الضريبي المقدمة للدوائر المالية، وإن تصديق بيانات غير صحيحة يعتبر جريمة من جرائم الإضرار بالأموال العامة. وتبين أن قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ لم يضع عقوبات محددة وقاسية وعدم وجود غرامة مالية على مدقق الحسابات عند اعتماده لبيان غير صحيح في هذا القانون جعل عمل المدقق روتيني، بالإضافة إلى تساهل مديرات ضريبة الدخل في إحالة مدقق الحسابات للقضاء وبالتالي تطبيق العقوبات بحقه.
- يعاني القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤ م من مشاكل تشريعية فهو مخالف للقواعد العامة لفرض الضريبة حيث يخالف قاعدة العدالة عند فرض الضريبة على شركات المقاولات من حيث أنه يتم فرض الضريبة على الإيراد وليس على الربح الصافي، وأن مبلغ الضريبة محدد مسبقاً، وكذلك أن ضريبة الرواتب والأجور يدفعها صاحب العمل بدلاً من العامل. فهو يعاني من العديد من الثغرات والعيوب.

- يعاني القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤ م من مشاكل محاسبية لدى التحاسب الضريبي لشركات المقاولات، فهو يخالف فرض استمرارية الوحدة المحاسبية وفرض الدورية، من حيث أنه يتم خصم الضريبة من أوامر الصرف بغض النظر عن استمرارية الشركة أو مدى قدرتها على الاستمرارية وتخصم عند استحقاق أوامر الصرف وليس كل دورة محاسبية. وكذلك يخالف مبدأ مقابلة الإيرادات مع المصاريف ومبدأ الموضوعية ومبدأ الإفصاح، من حيث أن القانون لا ينظر للربح الصافي وإنما لمجموع الإيرادات الإجمالية ولا يسمح بتنزيل المصروفات من إيراد المكلفين، ويضعف الإفصاح لشركات المقاولات.
- يعاني النظام الضريبي السوري من كثرة الإعفاءات الضريبية والتي تشكل (٥٠- ٦٠ % من الناتج المحلي الإجمالي)، بسبب الاعتقاد الخاطئ بأن هذه الطريقة تجذب الاستثمار دون الاهتمام بتحسين البنية التحتية وتطوير القوانين والتخفيف من البيروقراطية.
- أبدت الضريبة مرونة تجاه التغيرات على الناتج المحلي الصافي، حيث تفوقت الزيادة في معدلات نمو الضريبة على الزيادة في معدلات نمو الناتج، ولكن لم نلاحظ وجود هذه المرونة في عامي /٢٠٠٧-٢٠٠٨/ وذلك لربما بسبب ارتفاع مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي بعد إقرار اقتصاد السوق الاجتماعي وبقاء مساهمة هذا القطاع في ضرائب الأرباح منخفضة.

من خلال دراسة الإطار العملي تم التوصل الى النتائج التالية:

- يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث إيرادات الفترة قبل تطبيق المعيار وبعده، وعند دراسة الفروق من خلال دلالتها الإحصائية، ومن خلال اختبار (t)يتبين أن قيمة احتمال الدلالة Sig أصغر من ٠.٠٥ وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.
- يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث الإيرادات الإجمالية قبل تطبيق المعيار وبعده، وعند دراسة الفروق من خلال دلالتها الإحصائية، ومن خلال اختبار (t)يتبين أن قيمة احتمال الدلالة Sig أصغر من ٠.٠٥ وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.
- يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث الربح المحاسبي قبل تطبيق المعيار وبعده، وعند دراسة الفروق من خلال دلالتها الإحصائية، ومن خلال اختبار (t)يتبين أن قيمة احتمال الدلالة Sig أصغر من ٠.٠٥ وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

- يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث الضرائب المدفوعة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ م قبل تطبيق المعيار وبعده، وعند دراسة الفروق من خلال دلالتها الإحصائية، ومن خلال اختبار (t) يتبين أن قيمة احتمال الدلالة Sig أصغر من ٠.٠٥ وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.
- يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث الضرائب المتوجبة وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣م قبل تطبيق المعيار وبعده، وعند دراسة الفروق من خلال دلالتها الإحصائية، ومن خلال اختبار (t) يتبين أن قيمة احتمال الدلالة Sig أصغر من ٠.٠٥ وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.
- يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث الضرائب المدفوعة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ م والضرائب المتوجبة وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ م قبل تطبيق المعيار، وعند دراسة الفروق من خلال دلالتها الإحصائية، ومن خلال اختبار (t)يتبين أن قيمة احتمال الدلالة Sig أصغر من ٠.٠٥ وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.
- يوجد فروق ذات دلالة معنوية من حيث الضرائب المدفوعة وفق القانون (٦٠) لعام ٢٠٠٤ م والضرائب المتوجبة وفق القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣ م بعد تطبيق المعيار، وعند دراسة الفروق من خلال دلالتها الإحصائية، ومن خلال اختبار (t)يتبين أن قيمة احتمال الدلالة Sig أصغر من ٠.٠٥ وبالتالي نرفض الفرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

- **توصيات البحث:**

- ينبغي الانتقال لتطبيق نظام الضريبة العامة الموحدة على الدخل بدلاً من نظام الضرائب النوعية.
- ضرورة العمل على تطوير وإصلاح النظام الضريبي السوري بما يتناسب مع النظم المتطورة.
- ينبغي القيام بإعادة تقييم للإعفاءات الضريبية، وإعطاء إعفاءات أكبر لذوي الدخل المحدود.
- ينبغي على الدولة انتاج إيرادات يمكن التحقق منها، واستبعاد القواعد المحاسبية التي تقود الى اختلافات كبيرة في الأرباح خلال حياة المشروع.
- ضرورة وجود إجراءات عمل مكتوبة وموثقة في الدوائر المالية السورية، لتحديد الضوابط العامة لرفض البيانات المالية. وكذلك التخلص من التقدير الإداري أو ما يسمى بالتقدير الجزافي لعيوبه الكثيرة، خاصة فيما يتعلق بزعزعة الثقة مع المكلف واتباع نظام التقدير الذاتي من خلال رفع مستوى الالتزام الطوعي لسداد قيمة الضريبة.
- إلغاء القانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤ كونه يعاني من مشاكل تشريعية ومحاسبية وإدارية.
- وضع قانون للتحاسب الضريبي بشركات المقاولات يتوافق مع القواعد العامة لفرض الضريبة وكذلك مع مبادئ وفروض القياس المحاسبي.
- إخضاع شركات المقاولات للتحاسب الضريبي على أساس الربح الصافي وليس على أساس الإيراد.
- تنظيم دورات تدريبية لمحاسبي شركات المقاولات بمجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- ضرورة تطبيق معيار التقرير المالي رقم /١٥/ (الإيرادات من العقود مع العملاء) في شركات المقاولات.
- الاهتمام بتدريس معايير التقارير المالية الدولية، وبصفة خاصة المعيار الدولي رقم (١٥) ضمن مناهج المحاسبة في الجامعات، وذلك لتوضح نموذج الخطوات الخمسة.
- توفير نظام تكاليف يحدد بدقة تكلفة وإيراد كل عقد.
- قيام نقابة المحاسبي بتنظيم مؤتمرات ودورات تدريبية، عن كيفية تطبيق المعيار الدولي رقم /١٥/.

مراجع البحث

مراجع البحث:

المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- ابو العلا، يسرى وشلبي ماجدة ومعبد، أحمد وحسنى، عصام: المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، جامعة بنها،٢٠١٤.
- ابو زيد، محمد المبروك: المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، درا المريخ، الرياض،٢٠١١.
- أبو نصار، محمد المشاعلة وآخرون: الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، عمان، الاردن، ١٩٩٦م.
- أحمد بسيوني شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، "المحاسبة المالية المتقدمة: وفقا لأحدث معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية""، الناشر: قسم المحاسبة، كلية التجارة، الاسكندرية: مصر، ٢٠٠٨.
- أسعد، حسن: التنظيم والتخطيط المحاسبي، دار الانجلو المصرية، ١٩٦٩.
- إسماعيل، إسماعيل مرعي، عبد الرحمن يوسف، علي: المحاسبة المتوسطة، جامعة دمشق، ٢٠١١.
- اسماعيل، خليل اسماعيل: المحاسبة الضريبية، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، ٢٠٠٢..
- بري، زين العابدين: مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت،٢٠٠٩.
- بشور، عصام: التشريع الضريبي، دمشق، المطبعة التعاونية، ١٩٨٢.
- البطريق، يونس، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،٢٠٠٣،
- الجعرات، خالد: معايير التقارير المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،٢٠٠٨.
- حجازي، المرسي سيد، النظم الضريبية، الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ١٩٩٨ م.
- حماد، طارق: التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقاً لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية والمصرية، الدار الجامعية, ٢٠٠٠.
- الحيالي، وليد: أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الاكاديمية العربية، ٢٠٠٧.
- خصاونة، جهاد: المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، ٢٠٠٠.
- الخطيب، خالد وشامية، أحمد: أسس المالية العامة، الأردن، دار وائل للتوزيع والنشر، ٢٠٠٣.
- خطيب، خالد: الضريبة على الدخل اصول محاسبتها في الاردن، زهران للنشر، الاردن،٢٠٠٦.
- الخطيب، شحادة. المهايني، خالد. العدي، ابراهيم: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠٠٧.
- دراز، حامد: النظم الضريبية، بيروت الدار الجامعية، ١٩٩٣.
- دراز، حامد: مبادئ المالية العامة، بيروت، مركز الاسكندرية للكتاب، ٢٠٠٠.
- دويدار، محمد: مبادئ الاقتصاد السياسي، الجزء الرابع، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان،٢٠٠١.
- زكي، حسن: محاسبة تكاليف عقود المقاولات في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، ٢٠٠٠.
- سلوم، حسين: المالية العامة القانون المالي والضريبي – دراسة مقارنة، بيروت، دار الفكر، ١٩٩٠.

- السيوفي، قحطان: اقتصاديات المالية العامة، دمشق، طلاس للنشر، ١٩٨٩م.
- شامية، أحمد زهير والخطيب، خالد: المالية العامة، عمان دار زهران للنشر والتوزيع، ١٩٩٧.
- شهاب، محمود: الاقتصاد المالي: نظرية مالية الدولة، دار الجامعة الجديدة للنشر، ١٩٩٩.
- الشيرازي، عباس: نظرية المحاسبة، الكويت،١٩٩٠.
- الصحن، عبد الفتاح: المبادىء المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية،٢٠٠٧.
- العالي، عادل: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع ،٢٠٠٣.
- عتم، باهر محمد: المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، مكتبة نهضة الشرق، ١٩٩٥.
- عرقاوي، مصطفى: الضريبة على الدخل في الضفة الغربية، نابلس، ١٩٨٣.
- العلي، عادل: المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، منشورات دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- العلي، عادل: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، الاردن،٢٠٠٣.
- العمر، حسين: مبادىء المالية العامة، الكويت، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢.
- العمر، حسين: مبادئ المالية العامة، ٢٠٠٢.
- عناية، غازي: المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، عمان، دار البيارق للنشر ،١٩٩٨.
- عواضه، حسن، قطيش، عبد الرؤوف: المالية العامة: موازنة الضرائب والرسوم، دار الخلود، بيروت،١٩٩٥.
- عوض الله، زينب: مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٣.
- فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٢.
- فوزي، عبد المنعم، النظم الضريبية، بيروت، لبنان ١٩٨٩.
- القاضي حسين ومأمون، حمدان: نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق،١٩٩٩.
- كراجة، عبد الحليم محمود: المحاسبة الضريبية في الاردن، اربد ١٩٩٣، ص١١
- كنعان، علي: المالية العامة والإصلاح المالي سورية، دمشق دار الرضا، ٢٠٠٣.
- لطفي، أمين السيد أحمد: فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
- محمد مبارك، محمد الصاوي: البحث العلمي أسسه وطريقه كتابته، مؤسسة الاهرام للنشر والتوزيع، القاهرة، ١٩٩٨ م
- المصري، رفيق: مناقصات العقود الإدارية عقود التوريد ومقاولات الأشغال العامة، دار المكتبي،٢٠١٠.
- مغبغب، نعيم: عقود مقاولات البناء والأشغال الخاصة والعامة، ١٧.
- المهايني، خالد والخطيب، خالد والعدي، ابراهيم: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١٠.
- ناشد سوزي: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية.
- النور، عمر: إطار عملي لقياس تكاليف العقود والمقاولات، جامعة شندي،٢٠٠٤.
- ياسين، فؤاد: المحاسبة الضريبية، دار اليازودي للنشر، الاردن، الطبعة العربية،٢٠٠٥.

ب- <u>أبحاث منشورة:</u>

- ابو بكر، زيتو: مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الانشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على المعيار المحاسبي رقم١: بالتطبيق على مديرية ضريبة دخل اربيل، مجلة جامعة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الثامن، العدد ٢٥ ،٢٠١٢.
- ادلبي، منى: الضريبة على الدخل المقطوع في التشريع السوري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩-، العدد الثالث،٢٠١٣.
- الأمين، ماهر أسعد، باسل قرطلي، يوسف: محاسبة الإيراد في القطاع الخدمي دراسة حالة عن المؤسسة العامة للاتصالات في سوريا، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد (٣٠) العدد (٥)،٢٠٠٨.
- بدوي، عباس: أثر استخدام مسموحات الاهلاك كحافز ضريبي على الأهداف الوظيفية للمحاسبة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، ١٩٩٣.
- البستاني، شذى: القياس والإفصاح المحاسبي عن كلف النوعية- دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتعبئة الغاز، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد,٢٠٠٥.
- البغدادي، صلاح: إثر تغير الاسعار الضريبية والسماحات الشخصية في الحصيلة الضريبية، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد /١٧/، العدد/٣/،٢٠١٥م.
- البغدادي، صلاح: أثر تغير الأسعار الضريبية والمساحات الشخصية في الحصيلة الضريبية، مجلة القادسية، المجلد /١٧/، العدد/٣/ لعام ٢٠١٥ م.
- التركماني، محمد يوسف: الضريبة وآثارها على التنمية الاقتصادية في مرحلة إعادة البناء في سورية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأكاديمي – مساهمات اقتصادية في إعادة البناء في سورية، ٢٠١٨.
- جاسم، مؤيد: طرق قياس العبء الضريبي، مجلة افاق اقتصادية، اتحاد غرف الصناعة والتجارة في دولة الامارات العربية المتحدة، العدد ٨٩، ٢٠٠٢.
- جربوع، يوسف: دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الادارية في قطاع المقاولات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة بحوث ودراسات في تطوير مهنة مراجعة الحسابات لتطوير المشكلات المعاصرة، المجلد الثاني، الجامعة الاسلامية، ٢٠٠٤.
- جمل، برهان: المالية العامة -دراسة مقارنة، دمشق دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر، ١٩٩٢.
- الخطيب، خالد: الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني, ٢٠٠٢.
- الخطيب، خالد: التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق, ١٦(٢) ,١٨٧-١٥٧, ٢٠٠٠
- خليل، علي إبراهيم، مغربي: قياس أثر تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء /١٥/ على استدامة الرباح المحاسبية - دليل من البيئة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بهنا.
- راضية، دنان: دور الايرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة ١٩٩٣-٢٠١٤، مجلة جامعة كركوك،٢٠١٤.

- زيود، لطيف. الرضا، عقبة، لايقه، رولا: الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٠) - حالة تطبيقية في المصرف التجاري السوري، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٨,العدد ٢ عام ٢٠٠٦.
- السقاف، عبد العزيز: مقياس الطاقة الضريبية في الجمهورية العربية اليمنية، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية العدد/٤٠/.
- سليمان محمد حلو. البردان، عبد الخالق: الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد (٢٤)، المجلد السادس، ٢٠٠٩.
- السيوفي، قحطان: أدوات السياسة المالية في سورية (قراءة في الموازنة العامة للدولة ٢٠٠٩)، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثانية والعشرون، دمشق ٢٠٠٩.
- الشلبي، زيد: عجز الموازنة العامة للدولة خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٢ أسبابه وطرق تمويله وطرق تخفيضه، مجلة جامعة دمشق، ٢٠١٤.
- الشلبي، زيد: عجز الموازنة العامة للدولة في سورية خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٢ – أسبابه وطرق تمويله وسبل تخفيضه-، مجلة جامعة دمشق، ٢٠١٤.
- الشمري، حيدر: دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المقاولات، مذكرة إخبارية للمندوبة السامية للتخطيط حول وضعية سوق الشغل، العراق، ٢٠١٢.
- شنب، محمد لبيب: شرح أحكام عقد المقاولة في ضوء الفقه والقضاء، منشأة المعارف، ٢٠٠٤، ص١٥.
- الشنطي، أيمن: محاسبة المنشآت الخاصة، دار البداية، عمان،٢٠٠.
- الصوفي عبد الرزاق: محاضرة بعنوان التعديلات الضريبية في ظل المرسومين التشريعيين رقم (٥١– ٥٢) لعام ٢٠٠٦م وواقع الأداء الضريبي وتطويره، مقالات اقتصادية بجمعية المحاسبين القانونيين السورية، ٢٠٠٧م، ص٥، موقع الكتروني http// www.asca-sy.com
- الضابط، مدين: مدى توفر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال في ظل القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته في سورية-دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري، مجلة جامعة تشرين، ٢٠١٤.
- طاطة، عتيقة: بحث بعنوان النظام الضريبي في كل من سوريا والجزائر، جامعة دمشق،٢٠٠٩.
- العدي، ابراهيم: واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٢٨) العدد (٢)٢٠٠٦.
- علي، زياد: فاعلية القواعد الضريبية في تعزيز الاذعان الضريبي – دراسة استطلاعية، مجلة جامعة كركوك،٢٠١٤.
- عوض، سماح: دور المدقق الخارجي في عملية التكليف الضريبي في سورية، مجلة جامعة البعث، ٢٠١٧.
- القاضي، حسين: السياسة الضريبية في سورية، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الرابعة والعشرون جمعية العلوم الاقتصادية السورية، ٢٠١١.
- الكعبي، عبد الجبار: شفافية الضريبة وأفاق تطويرها على الهيئة العامة للضرائب، مؤتمر استراتيجية شاملة لمواجهة الفساد وتقييم ثقافة النزاهة، بغداد، ٢٠٠٨.

- كيكي، محمد: عجز الموازنة العامة في سورية خلال الفترة ٢٠٠٥-٢٠١٢ – اسبابه وطرق تمويله وسبل تخفيضه، مجلة جامعة دمشق – سلسة العلوم الاقتصادية والقانونية.
- لا غارد، كريستين: محاضرة بعنوان: تعبئة الإيرادات والنظام الضريبي الدولي، مقومان اساسيان في اقتصاديات القرن الحادي والعشرين، أبو ظبي، ٢٠١٦م
- مصطفى، عبد العزيز: المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات، مجلة المحاسبة والإدارة والتامين، جامعة القاهرة، العدد ٥١،١٧.
- المهايني، محمد خالد: دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد ١٩ العدد الثاني، ٢٠٠٣.
- نبيل ساره: تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية، بحث منشور، منتدى المحاسب العربي،٢٠١٨.
- نسرين، كرمية: عرض وتقييم تجارب بعض البلدان الاجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة -فرنسا، ألمانيا، انجلترا، أمريكا، اليابان، بحث منشور،٢٠١٩.
- نشوان، اسكندر: استراتيجية مقترحة لتطوير منظومة ضريبة الدخل بدولة فلسطين – دراسة تحليلية، مجلة جامعة الاقصى، المجلد الحادي والعشرون،٢٠١٧.
- وهبة، محمد سليم: البيانات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة المحاسب المجاز (مجلة علمية متخصصة تصدرها جمعية المحاسبين والمراجعين اللبنانية) بيروت. العدد ٢٣، ٢٠٠٥.

ث- <u>رسائل جامعية:</u>

- أبو رمان، شادي: أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، مرجع سبق ذكره.
- أمين، عبد الله محمود: تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد،٢٠٠١.
- البارودي، وسيم: العدالة الضريبية في النظام الضريبي السوري – دراسة نظرية تحليلية، ٢٠١٠.
- بطاش، فتيحة: دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائرية،٢٠١٤.
- بقيلة، بسام: مدى موثوقية الايراد الذي تعترف به شركات المقاولات الأردنية وفقا لمعايير التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط،٢٠١٤.
- بكاي، أحمد: دراسة واقع المحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي، ٢٠١٥.
- تومي، بدة: آثار تطبيق المعايير الدولية على العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر،٢٠١٣.
- الجمعة، عادل. الدهامي، أسامه: معوقات توافق معايير المحاسبة المحلية مع المعايير الدولية وطرق العلاج، رسالة ماجستير، جامعة اليمن،٢٠٠١.

- جمعة، محمد عبد الله: التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)٢٠٠٠-٢٠٠٤، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،٢٠٠٥.
- الحاج، طارق: علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٦.
- حوسو، محمد: التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،٢٠٠٥.
- الخريسات، براءة: أثر التحول لتطبيق المعيار (١٥) على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء دراسة حالة (شركة الاتصالات الأردنية أورنج)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط،٢٠١٧.
- الخطيب، كمال: دور الايرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، ٢٠٠٦.
- الدحلة، سمر: النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي – دراسة تحليلية مقارنة- رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٤.
- الدحلة، سمر: النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي – دراسة تحليلية مقارنة- رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٤.
- دهام، شادي: دور اجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية في سورية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة،٢٠١٨.
- دهبي، دينا: مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٧.
- الدوس، محمد معاذ: دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية – دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠١٤.
- رمضان، علي: أثر ادارة الارباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي – دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، ٢٠١٤.
- الزطمة، حسام الدين: نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٠.
- الزعيتري، عادل: قياس الدخل الضريبي للمنشآت التجاري والصناعية في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية مقارنة، رسالة ماجستير، مصر،٢٠٠٣.
- سابا، ماجد: مدى قابلية إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين – دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة ،٢٠٠٨.
- سعاد، بورويسة: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة، ٢٠١٠.
- سفيان، ابو زيد: عوائد التحصيل الضريبي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة – دراسة حالة الجزائر، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان، ٢٠١٥.
- السلعوس، محي الدين: تصفية شركات الموال من الناحيتين (التجارية والضريبية)، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية،٢٠٠٦.
- سمور، خليل: مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بين الالزام والالتزام، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة،٢٠٠٨.
- شرعب، مجدي: امتيازات الادارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية،٢٠٠٦.

- صالح، محمد: دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نجاح الوطنية، فلسطين،٢٠١٤.
- صبري، أسامة: مدى عدالة النسب والاعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٣.
- صلاح الدين، نادر يوسف: مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، مرجع سبق ذكره.
- صوان، معمر: مدى التزام المصارف العاملة السورية بمعايير المحاسبة الدولية– دراسة تطبيقية بين المصارف العامة والخاصة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، ٢٠٠٩.
- طرابلسي، عماد الدين: خطاب الضمان البنكي، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية، قانون الشركات، جامعة قاصدي ،٢٠١٥.
- عابدين، حسني: إطار عملي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين– دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، السودان، ٢٠٠٦.
- عاشور، خالد: مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات التجارية (دراسة تطبيقية على شركة السقاف في جده) - بحث للحصول على درجة البكالوريوس، ٢٠١٢.
- عبد الجبار، عبد الرحيم: الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية (حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية)، رسالة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠٠٦.
- عبد الله، حسين: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي – دراسة تطبيقية في سورية، ٢٠١٥.
- العبد الله، رياض دلف، عوض: المسلمات المحاسبية من منظر الشريعة الاسلامية، مرجع سبق ذكره.
- عبد النور، بوعلي: النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والقوانين الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،٢٠١٥.
- العجيلي عمر: أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (١٢) ضرائب الدخل على القوائم المالية دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٣.
- العجيلي، عمر: أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (١٢) ضرائب الدخل على القوائم المالية، (دراسة اختباريه) رسالة ماجستير جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، الأردن، ٢٠١٣.
- العفيفي، أحمد: إيجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) في شركات المقاولات (دراسة حالة قطاع غزة)، الجامعة الإسلامية، غزة.٢٠٠٧.
- العفيفي، أحمد: إيجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) في شركات المقاولات– دراسة حالة قطاع غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، ٢٠٠٧.
- علي، خالد عبد الرحمن: دور المحاسبة في عملية تحويل وحدات القطاع العام إلى القطاع الخاص- دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد, ٢٠٠٩.

- علي، خالد عبد الرحمن: دور المحاسبة في عملية تحويل وحدات القطاع العام الى القطاع الخاص – دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد،٢٠٠٩.
- العمودي، أحمد عبد الله: دور المدقق في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات الصناعية واليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، الاردن،٢٠٠١.
- العمور، سالم: ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل (دراسة تحليله على قطاع غزة)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة,٢٠٠٧.
- غندور، غسان: الإيرادات الضريبية في سورية ومساهمتها في إيرادات الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، عام ٢٠٠٩.
- فلاح، حسن: قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً (دراسة مقارنه)، رسالة ماجستير، ١٩٩٨.
- الكردي، ميس: أثر ضريبة القيمة المضافة في نشاط التداول او الاستثمار في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٧.
- مادين، حاج خليل: علاقة الإيرادات الضريبية بتغيرات الدخل القومي في سورية (دراسة تحليلية خلال الفترة ٢٠٠٠- ٢٠١١، رسالة ماجستير جامعة دمشق ،٢٠١٦
- محسن، محمد فايق: مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) – دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٨.
- محسن، محمد: مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة،٢٠٠٨.
- مرعي، عثمان: دور مدقق الحسابات في مصداقية البيان الضريبي. دراسة تحليلية في سورية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- مصطفى، إيمان: الفحص الضريبي لإيرادات النشاط التجاري والصناعي –دراسة محاسبية ميدانية- رسالة ماجستير غير منشورة، مصر,٢٠٠٣.
- مكارم، ريكان: مشكلات الاعتراف بالإيراد في شركة المجموعة المشتركة للمقاولات دراسة تطبيقية رسالة ماجستير، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، دمشق ،٢٠١٥.
- ملحم، سامر: أثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين ١٩٩٤- ٢٠٠٥، رسالة ماجستير، كلية النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٦.
- ملحم، سامر: أثر ضريبة الدخل على القرار الاستثماري لدى القطاع الخاص في الضفة الغربية للفترة ما بين ١٩٩٤-٢٠٠٥، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٦.
- ميالة، مؤيد: علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،٢٠٠٦.
- الميداني، هبا: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات – دراسة تطبيقيه، رسالة ماجستير، جامعة دمشق،٢٠١٧.
- نوال، ساكري: محاسبة المقاولات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) والنظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة الأشغال الحضرية والنظافة العمومية بسكرة، رسالة ماجستير، الجزائر، ٢٠١٧.

ج- مؤتمرات وندوات:

- حسين، محمد: الإصلاح الضريبي (أهدافه وأبعاده) سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، ٢٠٠٤.
- حسين، القاضي: السياسة الضريبية في سوريا، ورقة مقدمة في ندوة الثلاثاء الاقتصادي الرابع والعشرين حول التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية، جمعية العلوم الاقتصادية، دمشق، ٢٠١١.
- جليلاتي, محمد: واقع التفتيش والتدقيق المحاسبي (المحاسب القانوني) استحقاق جديد لقيام ودخول الشركات الى البورصة , موقع الكتروني http// www. syriandays.com
- جليلاتي، محمد: محاضرة بعنوان النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه،
- حسين، محمد: الإصلاح الضريبي، أهدافه وأبعاده، جمعية العلوم الاقتصادية،٢٠٠٤
- خداش، حسام: منهاج محاسب عربي قانوني معتمد، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن،٢٠١١.
- رمضان، محمد: مقالة حول شركات المقاولات السورية، الثورة،٣/ ١٢/ ٢٠١٨.
- زيدان، رامي: حساسية النظام الضريبي السوري، سورية: المجتمع والاقتصاد،٢٠٠٧.

ح- قوانين ونشرات:

- الجمهورية العربية السورية، بيانات الجدول من المجموعة الإحصائية للأعوام المذكورة، المكتب المركزي للإحصاء.
- الجمهورية العربية السورية، التعليمات التنفيذية للقانون رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣م.
- الجمهورية العربية السورية، القانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤م.
- الجمهورية العربية السورية، فانون رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ – تشكيل مجلس للمحاسبة.
- الجمهورية العربية السورية، قانون الشركات الصادر بالمرسوم رقم /٢٩/ لعام ٢٠١١ م
- الجمهورية العربية السورية، قانون العقوبات الاقتصادي، الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٤٠ لعام ١٩٧٧.
- الجمهورية العربية السورية، المرسوم رقم (٥١) لعام ٢٠٠٦.
- الجمهورية العربية السورية، القانون (٤١) لعام ٢٠٠٥م
- الجمهورية العربية السورية، القرار رقم /٢٤٢٨/ لعام ٢٠٠٦ احداث قسم كبار المكلفين.
- الجمهورية العربية المصرية، القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الضريبة على الدخل.
- المملكة الأردنية، القانون رقم (٢٨) لعام ٢٠٠٩، الضريبة على الدخل.
- -للمزيد انظر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة المعايير المحاسبية والتفسيرات كما هي في ٢٠٠٦,المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٨)، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
- المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) بعنوان الايراد من العقود مع العملاء، فقرة ١٠ ص٢.
- المعيار المحاسبي الدولي رقم /١١/ (عقود الانشاءات) الفقرة ص ٣ صدر المعيار في آذار من العام ١٩٧٩ وتم تعديله في عام ١٩٩٣ ويهدف الى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات

المراجع المترجمة:

- شوريب، بودرو، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر،٢٠١٧، ص١٣.
- للمزيد أنظر: المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء)، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

المراجع باللغة الانكليزية:

- Salim, Jones. (2006). Principle Of taxation for Business and investment planning. MCGraw Hill/ Irwin, New York.

-Andreas، Madeleine & Liljeheden، BOhren Ajax (2004)

Dieter Ordelheide, "Germany: Group Accounts", International Accounting, Ed. Dieter Ordelheide (London: Macmillan Press, 1995)

- BOhren Accounting Changes in a Developing Country– A discussion about the appropriate level of disclosure of accounting information for small and medium / 2005. www.handels.gu.se/epc/archive/00004019،sized companies in Bolivia"

- Compliance ،and haug and Michal send the international journal of accounting with flexible accounting standard

-BDO, (2014), "IFRS in Practice- IFRS 15 Revenue from Contract with Customers", pp. Available at: http://www.bdo.globall/..../ifrs-in-practice-ifrs15-print.pdf.aspx, Accessed at: 18 September, 2016.

-Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, "International Accounting", Person Education International, (6): 2008, P: 36.

-ROSS M Skinner, (2003) J.Alex, Normes Comptables: Analyses et Concepts,Quebec,Canada

Jacqueline Haverals, IAS /IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation,2007>

-Jeffrey Callen, A selective critical review of financial accounting research. Critical perspective on Accounting ,2015

- Dalkilice,A,(2014): The Real Step in convergence project: Aparadigm shift from revenue recognition to revenue from contracts with Customer, international Journal of contemporary Economics and Administrative Sciences>

- Benyasrisawat, p ., (2011) Earning persistence, Value Relevance, and Earning Timeliness: The Case of Thailand, Thesis of ph.D., Department of Accounting and Finance , Durham Business School, University of Durham.
- Dalkilice,A,(2014): The Real Step in convergence project: Aparadigm shift from revenue recognition to revenue from contracts with Customer, international Journal of contemporary Economics and Administrative Sciences>
- Doukakis,L, (2010) The persistence of Earnings and Earnings Components after the Adoption of IFRS, Managerial Finance, Vol, 36, No. 11.
- Benyasrisawat, p., (2011) Earning persistence, Value Relevance, and Earning Timeliness: The Case of Thailand, Thesis of ph.D., Department of Accounting and Finance, Durham Business School, University of Durham.
- Kallousa, N.,(2013) Empirical Investigation of the Impact of the Structure of aStandard on Accounting Quality Comparison between United States GAAP and IFRS, Thesis of ph.D ., Haskayne School of business,University of Calgary>
- Ta, H., (2014), Effects of IFRS Adoption on Earning Quality Evidence from Canada, Thesis of ph. D., Drexel University
- Kasztelnik, K., (2015) The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standard, Accounting and Finance Research, VOL.4, No3
- Fangshu,Z., (2015) Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects, Research Journal of Management Sciences, Vol 4
- Lim, y., Devi, s, and Malaysia, N., (2015), perception of Auditors and preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia, Advanced Science Letters, Vol 21, No 6
- McCarthy, M. and McCarthy, R., (2014) Financial Statement preparers Revenue Decisions: Accuracy in Applying Rules – Based Standards and the IASB – FASB Revenue Recognition Model, Journal of Accounting and Finance, VOL. 14
- Dechow, p., Ge ,W. and Schrand, C., (2010), Understanding Earning Quality: A Review of the Proxies, Their Determinants and Their Consequences, Journal of Accounting and Economics. VOL. 50, issues 2-3.
-Deloitte, (2015), Implementing IFRS /15/ Revenue from Contracts with Customer: Apractical Guide to Implementation Issues for Industrial products and Services Sector, Deloitte Touche Tohmatsu Limited.
-Ernst & Young, (2014), A Closer Look at the New Revenue Recognition Standards, The Global Ernst & young Organization, EYGM Limited.
--Ernst & Young, (2015), A applying IFRS in Engineering and Construction: The New Revenue Recognition Standard, The Global Ernst & young Organization, EYGM Limited.

- Fardinal , (2013), The Quality of Accounting Information and The Accounting Information System through The Internal Control System: Astudy on Ministry and State Agencies of The Republic of Indonesia, Research Journal of Finance and Accounting , VoL 4, No 6.
- O. Ray Whittington, Patrick R Delaney, Business Environment and Concepts, John Wiley& Sons, INC, 2007
- Mike Bonham, Matthew Curtis, Mike Davies and Others, International GAAP under IFRS Ernst& Young ,2007