



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد

دور إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية في سورية
دراسة ميدانية

The Role of Tax Audit Procedures in Improving Tax Revenues in Syria – Field Study

رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالب

شادي دهام

إشراف الأستاذ الدكتور

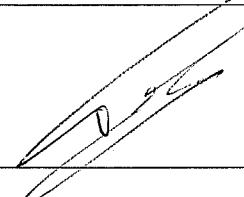
ابراهيم العدي

2018

دور إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين
الحصيلة الضريبية في سورية (دراسة ميدانية)

إعداد الطالب : شادي دهام

موافقة أعضاء لجنة الحكم

	عضواً	أ. د. عصام قريط الأستاذ في قسم المحاسبة
	عضواً مشرفاً	أ. د. ابراهيم العدي الأستاذ في قسم المحاسبة
	عضواً	د. شوقي كريم الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة

الإهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار ... إلى من علمني العطاء بدون انتظار ...
إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ... إلى الذي أشرق في دربي طريق العلم ...
أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار
وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد والدي العزيز
إلى ملاكي في الحياة ... إلى معنى الحب والحنان والتفاني ... إلى بسمه
الحياة وسر الوجود ... إلى رمز العطاء والتضحية ... إلى من كان دعائها سر
نجاحي وحنانها بلسم جراحي.. إلى من تكمن تحت أقدامها الجنة.. أُمي الحبيبة
إلى صاحب الكلمة الصادقة والنظرة الثاقبة والقلب الطيب ... إلى من علمني
الصمود مهما تبدلت الظروف ... إلى الداعم الأول لأحلامي ... إلى الذي
اعتبرني ابناً وليس صهراً.. وهذا فخراً لي .. أمد الله في عمرك .. عمي العزيز
إلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن عطفها وحنانها وكرمها إلى من
يرافقني دعاؤها في كل مكان إلى من بوجودها أكتسب القوة والمحبة
إلى من ساندتني وشجعتني ووقفت في صفّي لتحقيق أمنيّتي أُمي الثانية
إلى أخي في الغربة ... أعاده الله إلى الوطن بخير ...

إلى صغير عائلتنا ... إشراقة المستقبل ...

إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة .. إلى ملكة قلبي .. إلى التي كانت
بجانبي تقاسمني العناء والصبر .. إلى التي عندما تكسوني الهموم أسبح في
بحر حنانها ليخفف من آلامي .. إلى من عانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه
إلى كل من كان له فضلٌ عليّ.. إلى من سعتهم ذاكرتي.. ولم تسعهم مذكرتي..

شادي دهام...

شكر وتقدير

أشكر الله عز وجل الذي مهد طريق العلم أمامي وأنار درب المعرفة لي لإنهاء هذه الرسالة المتواضعة التي بذلت فيها أقصى جهدي على مدار عدة أعوام.

ولا يسعني إلا أن أتقدم بشكري للأستاذ الدكتور إبراهيم العدي الذي أشرف على رسالتي وقدم لي كل العون في مراجعة هذا العمل حتى تم إنجازه، فله مني فائق الشكر والاحترام.

كما أتقدم بالشكر والتقدير للأستاذ الدكتور إبراهيم ميده رئيس قسم المحاسبة ولأساتذتي بقسم المحاسبة لما قدموه من مساعدة لإخراج هذه الدراسة.

وأنتقدم بجزيل الشكر لكل من الأستاذ الدكتور عصام قريط والدكتور شوقي كريم على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة .

كما أتقدم بالشكر لكل من مد لي يد العون والمساعدة أو ساهم في إبداء النصح والمشورة لإنجاز رسالتي.

شادي دهام

2018/4/5

التصريح

دور إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية في سورية
دراسة ميدانية

أصرح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة من أي عمل آخر ، وإن الاقتباسات تم تأكيدها بشكل واضح وصريح ، ولم يسبق أن قبلت للحصول على أي شهادة أو درجة علمية .

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة لبيان دور إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي، حيث تم الاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة، وتم توزيعه على عينة مؤلفة من 150 شخص من مراقبي الدخل. وتم الحصول على 128 استبيان صالحاً وبنسبة استرداد بلغت 85.33% من العدد الكلي للاستبيانات الموزعة. وتم تحليل الاستبيان باستخدام برنامج الـ SPSS الإصدار الخامس والعشرون وعند مستوى دلالة 0.05.

توصلت الدراسة إلى أن مجموع الأبعاد الثلاثة (التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر، إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية) تمتلك أثراً جوهرياً وطردياً في تحسين الحصيلة الضريبية. حيث تفسر هذه الأبعاد مجتمعة حوالي 60.3% من التغيرات التي قد تحصل على مستوى تحسن الحصيلة الضريبية. كما توصلت الدراسة إلى أن مجموع الأبعاد الثلاثة السابقة (التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر، إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية) مجتمعة مع بعضها البعض تمتلك أثراً جوهرياً وعكسياً في التهرب الضريبي. حيث تفسر هذه الأبعاد مجتمعة حوالي 25.8% من التغيرات التي قد تحصل على مستوى التهرب الضريبي. كما توصلت إلى أنه لم يكن لإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر تأثير دال إحصائياً في التهرب الضريبي. وأوصت الدراسة في النهاية بضرورة الاهتمام أكثر بإجراءات التدقيق الضريبي بكافة أشكالها كونها تؤثر في تحسين الحصيلة الضريبية، والاهتمام بإجراءات التدقيق الضريبي وتحديد كل من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة والتدقيق القائمة على الأساليب التحليلية كونها تسهم في الحد من التهرب الضريبي.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع	مسلسل
أ	العنوان	
ب	موافقة أعضاء لجنة الحكم	
ت	الإهداء	
ث	شكر وتقدير	
ج	تعهد من الباحث	
ح	ملخص الدراسة	
خ	فهرس المحتويات	
ر	فهرس الجداول	
ز	فهرس الأشكال	
1	الإطار التمهيدي للدراسة	
2	مقدمة	
2	مشكلة البحث	1-1
4	أهمية البحث	2-1
4	الدراسات السابقة	3-1
8 – 4	الدراسات العربية	1-3-1
12 – 9	الدراسات الأجنبية	2-3-1
13	أهداف البحث	4-1
13	حدود البحث	5-1
14	فرضيات الدراسة	6-1
15	نموذج البحث ومتغيراته	7-1
15	منهج البحث	8-1
16	مجتمع البحث	9-1
16	أدوات البحث	10-1
17	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	1
39 – 18	المبحث الأول – التدقيق الضريبي	1-1
19	مقدمة	
19	مفهوم التدقيق الضريبي	1-1-1
20	تعريف التدقيق الضريبي	2-1-1
22	أهمية التدقيق الضريبي	3-1-1
23	مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في تقديم الخدمة الضريبية للعميل	4-1-1
25	أهداف التدقيق الضريبي	5-1-1
26	أنواع التدقيق الضريبي	6-1-1
29	مقومات التدقيق الضريبي	7-1-1
30	معايير المراجعة الضريبية	8-1-1
35	إجراءات التدقيق الضريبي	9-1-1

36	خطوات إعداد التدقيق الضريبي	10-1-1
38	التدقيق الضريبي في سورية	11-1-1
60 – 40	المبحث الثاني – الحصيلة الضريبية	2-1
41	مقدمة	
41	ماهية التحصيل الضريبي	1-2-1
42	قواعد التحصيل الضريبي	2-2-1
45	ضمانات التحصيل الضريبي	3-2-1
48	مراحل التحصيل الضريبي	4-2-1
52	التراكم الضريبي في سورية	5-2-1
57	معوقات التحصيل الضريبي	6-2-1
72 – 61	المبحث الثالث – التهرب الضريبي	3-1
62	مقدمة	
63	مفهوم التهرب الضريبي	1-3-1
64	المفاهيم القريبة من التهرب الضريبي	2-3-1
65	أشكال التهرب الضريبي	3-3-1
67	أسباب التهرب الضريبي	4-3-1
68	آثار التهرب الضريبي	5-3-1
70	طرق مكافحة التهرب الضريبي	6-3-1
107 – 73	الفصل الثاني – الدراسة الميدانية	2
74	تمهيد	
75	تحري مواقف المستقصى آرائهم بالنسبة لعبارات المحور الرئيسي الأول: التدقيق الضريبي	1-2
85	تحري مواقف المستقصى آرائهم بالنسبة لعبارات المحور الرئيسي الثاني: تحسين الحصيلة الضريبية	2-2
89	تحري مواقف المستقصى آرائهم بالنسبة لعبارات المحور الرئيسي الثالث: التهرب الضريبي	3-2
94	دراسة نمط توزع البيانات بالنسبة لمتغيرات الدراسة (اختبار التوزع الطبيعي):	4-2
95	اختبار فرضيات الدراسة	5-2
107	ملخص فرضيات الدراسة	6-2
112 – 108	النتائج والتوصيات	
108	النتائج	
110	الاستنتاجات	
111	التوصيات	
117-113	المراجع	
115-113	المراجع العربية	
117-116	المراجع الأجنبية	
15 – 1	الملاحق	

4 - 1	ملحق (1) الاستبيان	
5	ملحق (2) تقييم ثبات استبيان الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ	
15 - 6	ملحق (3) جداول التوزيعات التكرارية لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات الاستبيان المختلفة	
أ	الملخص باللغة الإنكليزية	
ب	العنوان باللغة الإنكليزية	

فهرس الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
63	قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الأول المتعلق بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة.	1 - 3
64	نتيجة اختبار t للعينه الواحدة لتحري اتجاه المستقصى آرائهم في الإجابة على كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الأول الخاص بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة.	2 - 3
67	قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الثاني المتعلق بقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر.	3 - 3
67	نتيجة اختبار t للعينه الواحدة لتحري اتجاه المستقصى آرائهم في الإجابة على كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الثاني الخاص بقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر.	4 - 3
70	قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الثالث المتعلق بقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية.	5 - 3
70	نتيجة اختبار t للعينه الواحدة لتحري اتجاه المستقصى آرائهم في الإجابة على كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الثالث الخاص بقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية.	6 - 3
73	قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الرئيسي الثاني المتعلق بإجراءات تحسين الحصيلة الضريبية.	7 - 3
74	نتيجة اختبار t للعينه الواحدة لتحري اتجاه المستقصى آرائهم في الإجابة على كل عبارة من عبارات المحور الرئيسي الثاني المتعلق بإجراءات تحسين الحصيلة الضريبية.	8 - 3
78	قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الرئيسي الثالث المتعلق بالتهرب الضريبي.	9 - 3
78	نتيجة اختبار t للعينه الواحدة لتحري اتجاه المستقصى آرائهم في الإجابة على كل عبارة من عبارات المحور الرئيسي الثالث المتعلق بالتهرب الضريبي.	10 - 3
83	نتيجة اختبار شابيرو - ويلك لاختبار نمط توزع البيانات لمختلف محاور الدراسة	11 - 3
84	قيم معاملات الارتباط (سبيرمان) بين الأبعاد المختلفة لإجراءات التدقيق الضريبي من جهة وتحسين الحصيلة الضريبية من جهة أخرى.	12 - 3
86	معامل التحديد الأصلي والمعدل وإحصائية Durbin-Watson لنموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية.	13 - 3
86	المعنوية الإحصائية للقدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية.	14 - 3
87	معاملات معادلة نموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية.	15 - 3
90	قيم معاملات الارتباط (سبيرمان) بين الأبعاد المختلفة لإجراءات التدقيق الضريبي من جهة والتهرب الضريبي من جهة أخرى.	16 - 3
91	معامل التحديد الأصلي والمعدل وإحصائية Durbin-Watson لنموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	17 - 3
92	المعنوية الإحصائية للقدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	18 - 3
93	معاملات معادلة نموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.	19 - 3
95	ملخص فرضيات الدراسة	20 - 3

فهرس الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
66	المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الفرعي الأول لتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي.	1 – 3
69	المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الفرعي الثاني لتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي.	2 – 3
72	المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الفرعي الثالث لتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي.	3 – 3
77	المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرئيسي الثاني الخاص بإجراءات تحسين الحصيلة الضريبية.	4 – 3
82	المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرئيسي الثالث الخاص بالتهرب الضريبي من قبل المكلفين.	5 – 3

الإطار التمهيدي للدراسة

مقدمة:

إن نظرة حيادية لإجراءات التدقيق الضريبي في سورية في الوقت الحاضر تقود إلى أنها تتصف بالجمود والضعف وعدم تأديتها للدور المطلوب منها. ويعتبر إصلاحها من أهم أهداف وزارة المالية، ويتمحور هذا الإصلاح حول الوصول إلى علاقة متوازنة بالمكلفين وتقدير الضريبة بشكل عادل. فالمكلف ملزم بتقديم بيان ضريبي خلال مهل قانونية محددة تبين نتيجة أعماله خلال سنة الأعمال ، ومن ثم يقوم مراقب الدخل بالتحقق من صحة المعلومات الواردة بالبيان مستنداً إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة المرتبطة بالمكلف وصولاً لتقدير الأرباح الخاضعة للضريبة ويقوم بعد ذلك بإعداد تقريره النهائي لتقديمه إلى الدوائر المالية. وهنا بدون أي شك يظهر أثر إجراءات التدقيق التي يستخدمها مراقب الدخل في تحسين الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي لتحقيق العدالة الضريبية ، وهنا يلعب الفاحص الضريبي أو مراقب الدخل دوره الوطني للتأكد من صحة مطارح الضريبة لتحقيق الوفرة في حصيلتها لصالح أغراض النمو الاقتصادي في سورية .

1-1 مشكلة البحث:

يؤدي انخفاض الحصيلة الضريبية إلى الإضرار بالخزينة العامة و هذا يؤدي إلى المساس بسير عمل المرافق العامة وقيام الدولة بوظائفها المختلفة ، وإن كل مكلف سواء في البلدان المتطورة أو النامية يعمل جاهداً للتهرب ضريبياً مستخدماً أساليب جورها احتيالية وقائمة على الغش والتلاعب وينطبق هذا الأمر على الدول كافة بما فيها الدول العربية ومنها سورية وبالتالي فإن إجراءات التدقيق الضريبي تلعب دوراً رئيسياً في تدقيق صحة بيان المكلف ضريبياً ومدى تمثيله للفعالية الحقيقية للمكلف وبما في ذلك انسجامه مع قيود ودفاتر المكلف وسجلاته المحاسبية ومع المبادئ والتشريعات الضريبية النافذة.

وتتمحور مشكلة البحث في:

ما هو دور إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي؟

ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات التالية:

(1) ما هو دور إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية ؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الآتية:

- ما هو دور قيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في تحسين الحصيلة الضريبية ؟
- ما هو دور قيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في تحسين الحصيلة الضريبية ؟
- ما هو دور قيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في تحسين الحصيلة الضريبية ؟

(2) ما هو دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي ؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الآتية:

- ما هو دور قيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في الحد من التهرب الضريبي ؟
- ما هو دور قيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب الضريبي ؟
- ما هو دور قيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في الحد من التهرب الضريبي ؟

2-1 أهمية البحث:

كانت وما زالت سورية تعاني من نقص الحصيلة الضريبية الناتجة عن التهرب الضريبي ولذلك فإن إجراءات التدقيق الضريبي تلعب دوراً حاسماً في الحفاظ على حقوق الدوائر المالية وحقوق المكلفين فمن خلال إجراءات التدقيق الضريبي يتم التوصل إلى الدقة في التحصيل الضريبي.

وتتبع أهمية هذه الدراسة من خلال ما يلي:

- 1) أهمية زيادة الحصيلة الضريبية التي يتم توريدها إلى الخزينة العامة للدولة بشكل يساعد الدولة على تحمل أعبائها والإيفاء بالتزاماتها.
- 2) ازدياد حجم التهرب الضريبي في سورية.
- 3) أهمية إجراءات التدقيق الضريبي في سورية.
- 4) دور إجراءات التدقيق الضريبي في العدالة الضريبية والحد من التهرب الضريبي.
- 5) تعتبر استكمالاً للدراسات السابقة التي تناولت أثر إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية والحد من التهرب.
- 6) تقديمها نتائج وتوصيات تسهم بتطوير إجراءات التدقيق الضريبي في سورية.

3-1 الدراسات السابقة:

1-3-1 الدراسات العربية:

- 1) دراسة (حوسو، 2005)¹ بعنوان: التدقيق للأغراض الضريبية:

استخدم الباحث أسلوب القراءة التحليلي للدراسات النظرية المرتبطة بموضوع التدقيق سواء في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية أو الدول المجاورة، بالإضافة إلى منهج تحليل المضمون مستخدماً بذلك خبرته بالتحليل والاستنتاج، من خلال مواقعه العملية كمدقق حسابات قانوني مجاز في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، وكذلك من خلال عمله كمدير لأكثر من دائرة

¹ حوسو، محمد محمود ذيب، (2005)، "التدقيق للأغراض الضريبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح، فلسطين.

ضريبية في وزارة المالية في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية. وقد أظهرت نتائج الدراسة إن إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي، والتحايل في الحسابات، لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية، أو قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية في فلسطين أو الخارج، وإنما أيضاً في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة، وخاصة مواردها البشرية، وتعاونها بشكل علمي ومدرّس مع المؤسسات المهنية العاملة في المحاسبة سواء كانت على مستوى الصعيد العملي أو الأكاديمي.

(2) دراسة (صلاح الدين، 2005)² بعنوان: مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر

ضريبة الدخل الفلسطينية:

تم أخذ بيانات مالية مدققة من ميزانية عمومية وقائمة دخل لثلاث شركات مساهمة من واقع ملفات دائرة الدخل الفلسطينية ، حيث تم مراعاة أسس معينة لاختيار تلك الشركات المساهمة لتكون عينة ممثلة للواقع الفعلي ، مثل اختلاف طبيعة نشاط الشركة ، اختلاف أسباب الرفض ، اختلاف مأموري التقدير واختلاف المدقق الخارجي للبيانات المالية المدققة ، حيث تم عرض كل حالة عملية في هذه الدراسة بشكل يبين المعلومات العامة عن الشركة ، ونوع التقرير الصادر بشأن بياناتها المالية ، إضافة إلى إرفاق البيانات المالية من ميزانية عمومية ، وقائمة دخل وتفصيل للمصاريف الإدارية والعمومية ، وتم بيان أسباب الرفض من قبل مأمور التقدير ، ونوع الرفض فيما لو كان رفضاً كلياً أو جزئياً، وتم أيضاً احتساب المبلغ المفترض دفعه لو تم اعتماد البيانات المالية كما هي، ومقارنته مع المبلغ المدفوع فعلاً من قبل المكلف، وبيان الأساس الذي تم الاحتساب بموجبه للمبلغ المدفوع وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية : عدم وجود إجراءات فحص ضريبي واضحة ومكتوبة في دوائر ضريبة الدخل في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، قصور المدقق الخارجي في تسجيل اعتراضه على رفض البيانات المالية من قبل مأمور التقدير، بسبب عدم قدرته على إثبات الانحرافات في العملية التقديرية.

² صلاح الدين، نادر يوسف محمد، (2005)، "مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نابلس، فلسطين.

(3) دراسة (الخطيب، 2007)³ بعنوان: توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن:

اعتمد الباحث على الأسلوب الوصفي المكتبي بهدف جمع البيانات والدراسات السابقة ذات الصلة في مجال البحث لتكوين خلفية نظرية كافية حول إدارة الجودة الشاملة ، والأسلوب الوصفي القائم على دراسة واقع تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ، بهدف تسليط الضوء على واقع الفحص الضريبي مع وضع تصور منهجي لإجراءات الفحص الضريبي تحقيقاً لمتطلبات الجودة الشاملة وخلص البحث إلى النتائج التالية : عدم وجود تحديد وتوثيق لإجراءات الفحص الضريبي ، وعدم وجود معايير فحص ضريبي يجعل نظام إدارة الجودة الشاملة المطبق في دائرة ضريبة الدخل عاجزاً عن تحقيق أهدافه بالإضافة إلى الإهمال الكبير للفحص الضريبي من قبل الإدارة الضريبية ، والتركيز على الخدمات المساندة فقط ، ويعزز بيئة مناسبة لإمكانية الفساد المالي والإداري.

(4) دراسة (عبد الغفور، 2008)⁴ بعنوان: العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية:

طبقت الدراسة على عينة بلغ حجمها 500 مستجيب وذلك من خلال استبانة تكونت من 30 فقرة موزعة على خمسة مجالات ، استخدم الباحث لتحليل البيانات (SPSS) وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج: على مستوى الفقرات تبين أن هناك عوامل تؤثر تأثيراً إيجابياً على التحصيل والجبائية ، وأخرى سلبية ، فمن أهم الفقرات التي أثرت إيجابياً على التحصيل والجبائية هي : رفض مأمور التقدير للضغوط الاجتماعية (الواسطة)، وإنصاف المكلف من خلال

³ الخطيب، ناصر، (2007)، "توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة - دراسة تطبيقية على دائرة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة تشرين، سورية.

⁴ عبد الغفور، حسام فايز أحمد، (2008)، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

التنزيلات المنصوص عليها في القانون ، بالإضافة إلى تنظيم القانون للعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات المنصوص عليها . أما أهم الفقرات التي أثرت سلباً على التحصيل والجباية فتمثلت بعدم مراعاة قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين، وتدني إدراك مأمور التقدير لواقع وظروف عمل المكلف، بالإضافة إلى عدم سهولة ووضوح بعض نصوص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني.

5) دراسة (حسين، 2011)⁵ بعنوان: مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

تم استخدام المنهج الوصفي وتم اختيار عينة للدراسة تكونت من 150 فرداً موزعة بالتساوي بين الفاحصين الضريبيين ومدقي الحسابات والمدراء الماليين. وقد أظهرت نتائج الدراسة إن التأهيل العلمي الجيد والخبرة الطويلة في مجال الفحص الضريبي وعدد الدورات الكافية في مجال الضرائب والتدقيق والتخصص في البكالوريوس يؤثرون على مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في مجال الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

6) دراسة (بوعكاز، 2015)⁶ بعنوان: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي.

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمة في الحد من التهرب الضريبي، حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، إن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها.

⁵ حسين، رلى عبد الرزاق، (2011)، "مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

⁶ بوعكاز، سميرة، (2015)، "مساهمة فعالية التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي"، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر.

وتم اختبار ذلك وفقاً لدراسة تقييمية لنتائج التدقيق الجبائي بالإضافة إلى دراسة استبائية لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة، وقد تم التوصل من خلالها إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

7) دراسة (داؤد ، 2015)⁷ بعنوان: دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي - دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية.

هدف هذا البحث إلى تبيان واقع إجراءات التدقيق الضريبي في الدوائر الضريبية في سورية وأثر ذلك على التهرب الضريبي، ولغرض الوصول للنتائج استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة علمية كأداة للدراسة تم توزيعها على عينة من مراقبي الدخل ورؤساء الدوائر في مديريات المال بمحافظة اللاذقية، حيث تكونت من 82 فرداً تم اختيارها بشكل عشوائي، وبعد الدراسة والتحليل تم التوصل إلى أن ضرورة القيام بعملية التخطيط لأعمال التدقيق من قبل الإدارة الضريبية قبل البدء بتلك العملية، حيث تم التوصل إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين تخطيط التدقيق الضريبي وإمكانية اكتشاف التهرب الضريبي. كما تم التوصل إلى أن ضعف قيام بعض مراقبي الدخل بإجراءات التحقق من الدفاتر والسجلات المحاسبية وجمع عدد كاف من الأدلة والقرائن يسهم في تخفيض تدعيم مصداقية التدقيق الضريبي، وتخفيض إمكانية اكتشاف التهرب الضريبي. كما أن إعداد مراقب الدخل للتقرير النهائي بشكل يتضمن إشارة واضحة إلى مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومع مواد القانون الضريبي وكذلك الالتزام بالمعايير المقبولة عموماً يساعد في اكتشاف التهرب الضريبي.

⁷ داؤد، رواد ، (2015)، "دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي - دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 1.

1-3-2 الدراسات الأجنبية:

(1) دراسة (James and Alley, 2004)⁸ بعنوان:

“Tax compliance, self-assessment and tax administration”

(التقييم الذاتي للامتثال الضريبي والإدارة الضريبية)

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمعنى التقدير الذاتي، والالتزام الضريبي وبينت أهم العوامل المؤثرة في رغبة دافعي الضرائب للالتزام الضريبي. وبينت نتائج الدراسة إن هناك طريقتين للالتزام الضريبي وهما: الطريقة الاقتصادية والطريقة السلوكية أو الأخلاقية، حيث تعاملان على تشجيع المكلفين على الالتزام الضريبي. وبينت الدراسة بأن القوة والشدة في العقوبات تعمل على تخفيض الالتزام الضريبي وليس زيادته وتشجيعه، وكذلك أوصت بأن على الإدارة الضريبية الموازنة بين تشجيع دافعي الضرائب على الالتزام الضريبي وبين العقوبات عند عدم الالتزام. وأوصت الدراسة بضرورة حماية المدققين بشكل كافٍ من الضغوط السياسية والاقتصادية والاجتماعية وذلك لضمان قيامهم بعملية التدقيق بشكل موضوعي ولضمان قدرتهم على الإقرار بالنتائج والآراء والخلاصات بموضوعية ودون خوف من انعكاساتها السياسية والإدارية، ويجب أن يكون الفاحصين الضريبيين خاضعين لنظام خاص يكون فيه كل من الحوافز والتدريب والالتزام الوظيفي على أسس مبنية على الجدارة والاستحقاق.

(2) دراسة (Gebeyehu, 2008)⁹ بعنوان:

“Tax Audit Practice and its Significance in Increasing Revenue in Ethiopia – The Case of Addis Ababa City Administration”.

⁸ James, S. & Alley, C. (2004), **Tax compliance, self-assessment and tax administration**, in New Zealand journal of finance and management in public service, v2, no 2, p: 77-91.

⁹ Mesfin Gebeyehu, (2008), **“Tax Audit Practice and Its Significance In Increasing Revenue In Ethiopia The Case Of Addis Ababa City Administration”**, For The Partial Fulfillment Of Msc.In Accounting And Finance, Addis Ababa University, Faculty Of Business& Economics, Addis Ababa.

(ممارسة التدقيق الضريبي وأهميته في زيادة الإيرادات في أثيوبيا - حالة اديس بابا إدارة

(المدينة)

حيث تناول الباحث أهمية المراجعة الضريبية بوصفها امتداداً لعملية المراجعة في إبداء الرأي لنزاهة الحسابات ومصادقية البيانات المالية المعدة لغرض الضريبة وذلك في مدينة أديس أبابا في أثيوبيا، باعتبارها أداة قوية لزيادة إيرادات الإدارة الضريبية ومكافحة الغش والتهرب الضريبي، وقد هدفت هذه الدراسة للبحث في المفاهيم الأساسية للمراجعة الضريبية مع تبيان مختلف طرائق تطبيقها، وتحليل أهمية المراجعة الضريبية في مجال تعزيز قدرات الإدارة الضريبية. وخلص الباحث إلى تقديم ملاحظات ونتائج بناءة حول كفاءة وفعالية ممارسة المراجعة الضريبية، باعتبارها آلية تستطيع الدولة بها التصدي والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

(3) دراسة (Oyedokun, 2016)¹⁰ بعنوان:

Relevance of tax audit and tax investigation in Nigeria.

(أهمية التدقيق الضريبي والتحقق الضريبي في نيجيريا)

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق من التدقيق الضريبي والتحقق الضريبي ذات الصلة في توليد الإيرادات في نيجيريا. وذلك انطلاقاً من مواقف امتثال دافعي الضرائب والتي لا تشجع السلطات الضريبية في نيجيريا. حيث تم استخدام تحليل المحتويات في المناقشة واختتام هذه الدراسة. والتوصل إلى أنه لا يمكن الاستهانة بمكان التدقيق الضريبي والتحقق الضريبي في توليد الإيرادات الضريبية في نيجيريا. وأكدت على ضرورة توافر المهارات التي تنطوي عليها مهمة التدقيق والتحقق الضريبي والتي يجب أن تكون قد دُرست للموظفين المعنيين من قبل السلطات الضريبية.

¹⁰ Oyedokun, Godwin Emmanuel, (2016), "Relevance of Tax Audit and Tax Investigation in Nigeria", Available at SSRN. <https://ssrn.com/abstract=2910322>.

4) دراسة (Mazzolini, et al, 2016)¹¹ بعنوان:

“The Effect of Audits on Tax Compliance: Evidence from Italy”.

(أثر التدقيق على الامتثال الضريبي: أدلة من إيطاليا)

قام هذا البحث بدراسة تأثير عمليات التدقيق الضريبي على الامتثال الضريبي اللاحق له وذلك على عينة مؤلفة من 528540 فرداً من دافعي الضرائب الإيطاليين وذلك خلال الفترة ما بين عامي 2007 و 2011. وهدف هذا البحث إلى المقارنة بين سلوك الإبلاغ الضريبي بين عينة دافعي الضرائب الذين يتم عليهم إجراءات التدقيق الضريبي وبين عينة مماثلة ممن لا يتم تطبيق إجراءات التدقيق الضريبي عليهم.

توصلت الدراسة إلى أن الدخل السنوي المبلغ عنه ارتفع في المتوسط بنحو 6% بين دافعي الضرائب المدققين مقارنة بالأفراد غير المدققين. وهذا ما يشير إلى وجود دور واضح لعملية التدقيق، كما أظهرت الدراسة أن هذا التأثير الإيجابي لعمليات التدقيق الضريبي تستمر لغاية 4 سنوات، وأن الالتزام الضريبي لدافعي الضرائب بعد التدقيق الضريبي يكون أعلى وخصوصاً عندما يتم التدقيق الضريبي عليهم بشكل أكبر. كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لنتائج التدقيق الضريبي في التخفيض من التهرب الضريبي، وتوصلت الدراسة في النهاية إلى أن الأثر الإيجابي لعمليات التدقيق الضريبي تقتصر على دافعي الضرائب ذوي الدخل المنخفض والمتوسط، في حين أنه يتحول سلبياً عن الفئات الأكثر دخلاً.

¹¹ Mazzolini, et al, (2016), “The Effect of Audits on Tax Compliance: Evidence from Italy”, *The Journal of Law and Economics*, 58(2): 291–324.

(5) دراسة (Ameyaw and Dzaka, 2017)¹² بعنوان:

“Determinants of Tax Evasion: Empirical Evidence from Ghana”.

(محددات التهرب الضريبي: الأدلة الضريبية من غانا)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أسباب ومحددات التهرب الضريبي في غانا، حيث كانت ولا تزال مشكلة التهرب الضريبي معضلة حقيقية يواجهها مدققي الضرائب والأشخاص المعنيين بالتدقيق الضريبي على حد سواء. وبالتالي هدف البحث إلى التعرف على أهم العوامل التي تجعل من الأفراد غير ملتزمين بدفع الضرائب المستحقة لهم والذي يسبب في النهاية فجوة كبيرة بين الإيرادات والنفقات الحكومية. ومن أجل هذا الأمر فقد اعتمدت الدراسة على استبيان علمي تم توزيعه على عينة مؤلفة من 500 فرد من دافعي الضرائب في غانا، حيث تم توزيع 50 استبيان في كل مقاطعة من مقاطعات غانا العشرة، وفي النهاية تم استرجاع حوالي 432 استبياناً تم تحليلها من خلال برنامج الـ SPSS.

توصلت الدراسة إلى أن العوامل الديموغرافية، العوامل الإدارية، العوامل الاقتصادية تعتبر من العوامل الأكثر تأثيراً على التهرب من دفع الضريبة، وتم التواصل إلى وجود تأثير جوهري لكل من العوامل المالية والضريبية (معدلات الضريبة)، العوامل الاقتصادية (مستوى الدخل ومكوناته) والعوامل الإدارية (الثغرات في قوانين الضرائب) في التهرب الضريبي. حيث تبين التأثير إيجابي فقط للعوامل الإدارية، بينما باقي الأمور كان التأثير عكسياً بها.

أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة إنها تبين أهمية إجراءات التدقيق الضريبي بأبعادها الثلاثة (التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر، إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية) في تحسين الحصيلة الضريبية على الدخل والحد من التهرب الضريبي مع مراعاة العدالة الضريبية في ظل الظروف الاقتصادية الحالية والتشريعات الضريبية المطبقة في سورية.

¹² Ameyaw Bismark, Dzaka Dominic, (2017), “**Determinants of Tax Evasion: Empirical Evidence from Ghana**”, Scientific Research Publishing Inc., Modern Economy, 2017, 7, 1653–1664.

1-4 أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:

- (1) التعرف على مفهوم التدقيق الضريبي في سورية.
- (2) استعراض إجراءات التدقيق الضريبي في سورية.
- (3) استعراض مفهوم الحصيلة الضريبية وأسباب التهرب الضريبي وأشكاله.
- (4) التحقق من مدى مساهمة إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية والحد من التهرب.
- (5) توضيح الدور الفعال الذي تلعبه إجراءات التدقيق الضريبي.
- (6) تحديد الصعوبات التي تواجهها عملية التدقيق الضريبي في سورية.
- (7) اقتراح الآليات التي تدعم عملية التدقيق الضريبي لتحسين الحصيلة الضريبية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- (8) تقديم التوصيات المناسبة من أجل الارتقاء بإجراءات التدقيق الضريبي في سورية وتحسين الحصيلة الضريبية.
- (9) التهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال.

1-5 حدود البحث:

تقتصر الدراسة على دراسة إجراءات التدقيق الضريبي بأبعادها الثلاثة (التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر، إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية) والتي ستؤدي لتحسين الحصيلة الضريبية أولاً والحد من التهرب الضريبي ثانياً، مما يقتضي التطرق إلى مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله وأسبابه وآثاره وطرق مكافحته.

1-6 فرضيات البحث:

تسعى هذه الدراسة لفحص الفرضيات التالية:

(1) الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لإجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصلة الضريبية، ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الثلاثة التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في تحسين الحصلة الضريبية.

- الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في تحسين الحصلة الضريبية.

- الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في تحسين الحصلة الضريبية.

(2) الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لإجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الثلاثة التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في الحد من التهرب الضريبي.

- الفرضية الفرعية الثانية:

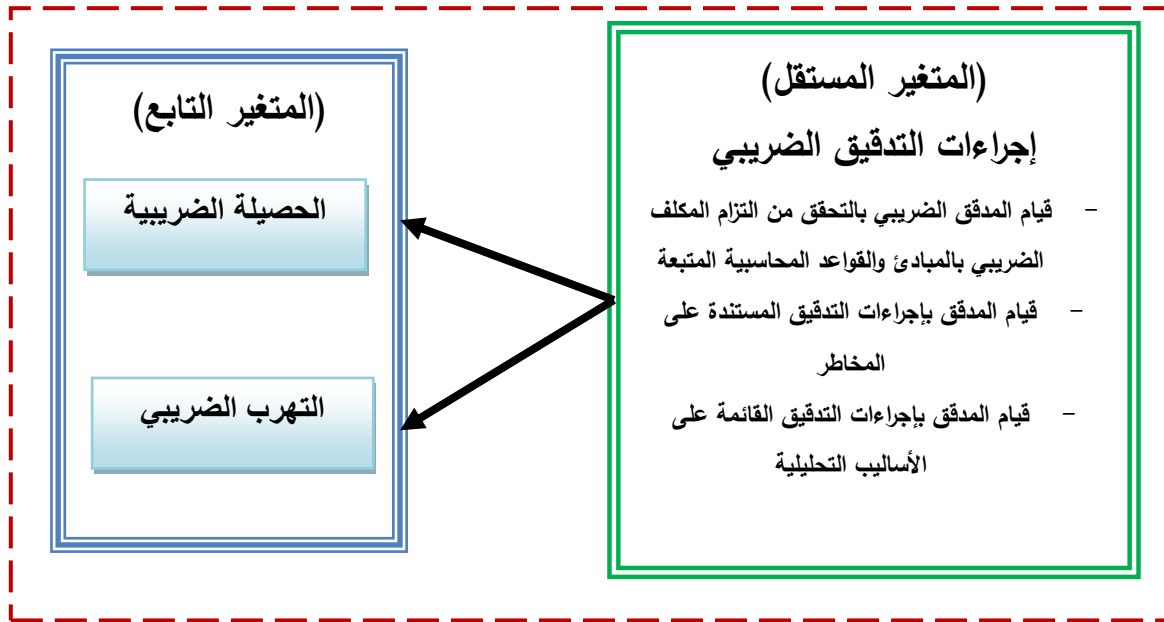
لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب الضريبي.

- الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في الحد من التهرب الضريبي.

1-7 نموذج البحث ومتغيراته:

يمكن تمثيل نموذج البحث وفق الشكل الآتي:



حيث أن إجراءات التدقيق الضريبي هي المتغير المستقل، وكلاً من الحصيلة الضريبية والتهرب الضريبي هما المتغيران التابعان.

1-8 منهج البحث:

يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال العودة إلى الأدبيات المتاحة ذات الصلة والكتب العلمية والتشريعات والإحصاءات والدراسات السابقة إضافة إلى دراسة ميدانية في مديرية مالية دمشق وريفها لدراسة تأثير إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي في سورية ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم التوصيات التي تسهم في تطوير التدقيق الضريبي ورفع كفاءة الأداء.

9-1 مجتمع البحث:

يتضمن مجتمع البحث كافة مراقبي الدخل في وزارة المالية (مديرية مالية دمشق وريفها)، ونظراً لصعوبة الوصول إلى جميع أفراد مجتمع البحث بسبب ظروف معينة متعلقة بتواجدهم فقد تم الاعتماد على عينة قصدية مؤلفة من 150 مراقب من مراقبي الدخل الذي استطاع الباحث الوصول إليهم عند طريق زيارته الميدانية لهم في أماكن تواجدهم في مديرية مالية دمشق وريفها، أو عن طريق التواصل معهم عن طريق حساباتهم الإلكترونية.

10-1 أدوات البحث:

تم في هذا البحث استخدام استبانة مؤلفة من عبارات تتعلق بكل من محاور الدراسة وهما التدقيق الضريبي، الحصيلة الضريبية والتهرب الضريبي. حيث تم توزيع الاستبيان على عينة مؤلفة من 150 شخص من مراقبي الدخل في وزارة المالية (مديرية مالية مدينة دمشق وريفها) وتم الحصول على 128 استبيان صالحاً وبنسبة استرداد بلغت 85.33% من العدد الكلي للاستبيانات الموزعة. أجريت كل التحاليل الإحصائية باستخدام برنامج الـ SPSS الإصدار الخامس والعشرين وعند مستوى دلالة 0.05.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول
التدقيق الضريبي

مقدمة:

تتطلب مهنة التدقيق من ممارستها أن يكون ملماً بمبادئ وقواعد وأساسيات وأساليب المحاسبة أولاً والغرض من التدقيق هو إعداد المدقق تقرير يتضمن رأي مهني ومحايد في القوائم المالية كوحدة. ولا شك أن التدقيق الضريبي يعد واحداً من أنواع التدقيق الأكثر أهمية نظراً لارتباط هذا النوع من التدقيق بالحصيلة الضريبية والتي تنعكس سلباً على الاقتصاد الوطني في حال انخفاضها.

سوف يتم التعرف في هذا المبحث على مفهوم التدقيق الضريبي، تعريف التدقيق الضريبي، أهداف التدقيق الضريبي، أنواع التدقيق الضريبي، إجراءات التدقيق الضريبي، مقومات التدقيق الضريبي، معايير المراجعة الضريبية، ومن ثم سوف يتم التعرف على التدقيق الضريبي في سورية.

1-1-1 مفهوم التدقيق الضريبي:

لقد أولت بعض الإدارات الحديثة وخاصة الإدارة الضريبية الأمريكية اهتماماً متزايداً في تطوير أعمال التدقيق الضريبي، معتمدةً بشكلٍ أساسي على علم تدقيق الحسابات في استيعاب المفاهيم الضرورية لأعمال التدقيق، ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لتأدية تلك الأعمال، وهذا يعود إلى التشابه الكبير بين التدقيق الضريبي وتدقيق الحسابات من جهة، وبين كل من دور المدقق الضريبي ومدقق الحسابات من جهة أخرى، لاسيما أن أدبيات تدقيق الحسابات تصنف أعمال التدقيق الضريبي في باب تدقيق الالتزامات، ويعتبر المدققون الضريبيون نوع من أنواع المدققين عموماً¹³.

¹³ Arens, A. A. Elder, R. J., & Beasley, M. S., (2006), "Auditing and Assurance Services", Prentice Hall, USA, P. 22.

1-1-2 تعريف التدقيق الضريبي:

يُعرّف التدقيق الضريبي بأنه مجموع العمليات المختلفة التي تقوم بها الإدارة الضريبية بقصد التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها¹⁴.

وفي تعريف ثانٍ أكثر شمولية يمكن القول بأن التدقيق الضريبي عبارة عن جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، وتتم هذه العملية من خلال مدقق أو فريق تدقيق يتصف بالكفاءة والموضوعية¹⁵.

وفي ذات الإطار عرّفه آخرون بأنه عملية جمع وتقييم وتوثيق المعلومات المصرح عنها من قبل المكلف بموجب البيان الضريبي لتحديد الالتزام الضريبي الصحيح مدعوماً بتأويل منطقي لقانون الضرائب¹⁶. وتم إيضاح ذلك من قبل Arens في العام 2006 عندما عرّفه بأنه جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق مع أحكام قانون ضريبة الدخل¹⁷.

ومن جهةٍ أخرى تم تعريف التدقيق الضريبي اعتماداً على علم تدقيق الحسابات بأنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصاً اقتصادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي

¹⁴ داؤد، رواد، (2015)، "دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي - دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 1، ص 287.

¹⁵ الضابط، مدين إبراهيم، (2006)، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ص 22.

¹⁶ California Franchise Tax Board, (2003), **internal procedures manual, general tax audit manual**, Rev: April.

¹⁷ Arens, A. A. Elder, R, J, & Beasley, M. S, (2006), Op.Cit, P. 23.

لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة¹⁸ وبما يجعلنا قادرين على تحديد مقدار الضريبة الحقيقية المستحقة. وهذا ما أكدته البعض عندما ذكروا بأن التدقيق الضريبي علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع، بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وبما يمكن من تحديد مقدار الضريبة بشكل دقيق¹⁹.

والباحث لا يتفق مع التعريف السابق فهو يرى إن التدقيق الضريبي ليس علم ، فنظرية التدقيق الضريبي لم تكتمل بعد ، ولم تصل لمرحلة النضج.

اعتماداً على ما تقدم يرى الباحث بأن التدقيق الضريبي فحص انتقادي فني محايد من قبل شخص أو مجموعة أشخاص يقومون بإبداء رأيهم في شكل تقرير حول المعلومات المالية خلال نهاية فترة زمنية معينة. وبما يؤدي إلى الكشف عن مختلف النواحي السلبية وغير الصحيحة في تلك القوائم، وبما ينعكس على التهرب من الضريبة أو التخفيف من قيمتها بطرق مختلفة، وبالتالي فإن التدقيق الضريبي يشمل العناصر التالية²⁰:

- الفحص: ويعني فحص المستندات، السجلات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالشركة للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها.
- التحقيق: ويعني إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال الشركة عن فترة زمنية معينة.

¹⁸ عبد الله، خالد أمين، (2000)، "علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ص 13.

¹⁹ الخطيب، خالد راغب، الرفاعي ، خليل محمود ، (1998)، "الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 9.

²⁰ طواهر، محمد التهامي، (2003)، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية بالجزائر، ص 11 - 12.

- التقرير: وهو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص والتحقيق في شكل تقرير يُقدم إلى الأطراف المعنية سواءً كانت داخل الشركة أو خارجها. وفيه يتم التقرير عن واقع البيانات فيما إذا كانت واقعية أو كانت تعاني من تدليس يؤدي إلى التقليل من الضريبة أو التهرب منها.

1-1-3 أهمية التدقيق الضريبي:

- يسهم التدقيق الضريبي في كشف قدرة الشركات على دفع الضرائب، وفي اقتراح الحلول التي تجعل الأداء في الإدارة الضريبية أفضل من خلال تخفيض تكاليف جباية الضريبة، ومراقبة عملية تحصيل الضريبة وفق القوانين والأنظمة والمراسيم المتبعة بشكل أفضل²¹.
- على أية حال يستمد التدقيق الضريبي أهميته انطلاقاً مما يلي²²:
- كون الضريبة أحد أهم الموارد الاقتصادية للبلدان، وبالتالي فإن التدقيق عليها يحافظ على تدفق تلك الموارد ويقلل قدر الإمكان من التهرب الضريبي فيها.
- التعارض بين أهداف واهتمامات الأفراد الذين يضعون القوائم المالية وبين الأفراد الذين يستفيدون منها.
- التدفق الكبير في المعلومات اللازمة للمستفيدين منها وضرورة استخدامها في عملية صنع قراراتهم.
- الصعوبة الكبيرة للقوائم المالية والعملية التدقيقية المرافقة لها.
- التكاليف العالية المرتبطة بعملية التدقيق والأضرار المرتبطة بوجود خلل فيها.

²¹ بوعكاز، سميرة، (2015)، "مساهمة فعالية التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 82 - 83.

²² Opoku Joseph Sarfo, (2015), "The Role Of Tax Audit In Revenue Mobilization In Ghana Revenue Authority The Case Of Ashanti Region", Master Thesis, Faculty of Arts and Social Sciences, School of Business, University of Science and Technology (KNUST), p18.

1-1-4 مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في تقديم الخدمة الضريبية للعميل :

يقدم المراجع عادة خدمات أخرى غير تأكيده بعدالة الإفصاح في القوائم المالية من خلال قيامه بإجراءات تتفق مع معايير المراجعة المهنية المحلية أو الدولية). ويمكن تقسيم خدمات مكتب المراجعة بحسب مايلي :²³

❖ الخدمات التأكيدية (أو مراجعة القوائم المالية) : هي الأكثر شهرة نظراً للمواصفات القانونية للمراجع الذي يقدم هذه الخدمات بحسب المعايير المهنية التي تم وصفها وتطورها وفق ما تمت الإشارة إليه .

❖ الخدمات الاستشارية : وهي متنوعة بتنوع حاجات المجتمع المالي لهذه الخدمات ، كتصميم أنظمة محاسبية ، أو النصح بشراء برامج محاسبية مؤتمتة ، أو إعداد دراسات للجدوى أو مساعدة الإدارة بحل المشكلات الإدارية أو المحاسبية.

❖ الخدمات الضريبية: تقتضي القوانين الضريبية في معظم دول العالم إخضاع الربح الذي يحققه رجال الأعمال من أشخاص طبيعيين أو شركات أشخاص أو أموال إلى ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية التي يحققها هؤلاء باعتبارهم مكلفين بدفع الضريبة. وتقتضي التشريعات أن يتم تقديم البيان الضريبي الذي يظهر الأرباح التي حققها المكلف من قبل محاسب قانوني ، يتولى إعادة النظر بالأرباح التي حققها المكلف بما يتفق مع نصوص القانون الضريبي والتعليمات التي تصدرها الدوائر الضريبية بهذا الصدد.

وبالنسبة لحدود مسؤولية المراجع عند إعداد البيان الضريبي ، لا بد من معرفة طبيعة الشخصية المعنوية التي يتوجب عليها تقديم هذا البيان:

1) شركة أموال أي شركة مساهمة عامة أو شركة مساهمة عامة أو شركة مساهمة محدودة فإن حساباتها خاضعة للمراجعة من قبل مراجع حسابات خارجي يتصف بالمعرفة المهنية والاستقلال

²³ القاضي، حسين ، دحدوح ، حسين ، قريط ، عصام (2010) ، " تدقيق الحسابات 2 " مطبعة جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، ص 532.

والموضوعية ، وإن شهادته بعدالة الإفصاح في القوائم التي خضعت لمراجعته ، تعني ضمناً أن الشركة حسبت الضريبة المؤجلة حساباً صحيحاً يتفق مع قانون الدخل والتعليمات التنفيذية. والمعيار 5 الصادر عن PCOBA عام 2007 اعتبر أن التهرب الضريبي يعد من حالات الغش التي على المراجع أن يتحقق من صحة حسابها بما يتفق مع نصوص القوانين والأنظمة النافذة .

(2) أفراد أو شركات تضامن : إن هذا النوع من الشخصيات المعنوية غير خاضعة لمراجعة حسابات من قبل مراجع مستقل ، وإن الأمر الطبيعي أن يستند تقديم البيان الضريبي على تدقيق مكتبي للتحقق من اتفاق البيانات المعروضة مع نصوص القانون ، وهذا ما يجعل المحاسب القانوني غير مسؤول عن مدى صحة الربح الذي بنى عليه البيان الضريبي. لذا نجد إن المحاسبين القانونيين يشيرون في تقريرهم إلى أن البيان الضريبي يتفق مع السجلات أو المستندات التي تقدم بها المكلف ، ويعتقد المراجع أنه في هذا النص يتصل من المسؤولية ، ويترك أي غش أو تزوير أو حذف لبعض العمليات على مسؤولية المكلف لوحده .

والواقع إن القانون فرض على شرائح معينة من المكلفين السوريين التقدم ببيان ضريبي عن طريق محاسب قانوني طلب إلى هذا المحاسب القانوني أن يكون الربح الذي بنى البيان على أساسه ربحاً حقيقياً . وأعطى القانون المالية الحق في إحالة أي محاسب قانوني يخالف أحكامه إلى المحاكمة المختصة وأوقع غرامات مالية وحبس بحق المحاسب القانوني المخالف ، إلا أن وزارة المالية لم تحاسب أياً من المحاسبين القانونيين حتى الآن ، وخاصة أن بعضهم يختم على أي بيان دون تدقيقه ، حتى أن أحدهم أجر خاتمه إلى مراقبي الدخل الذين تولوا الدفاع عن المكلف و تدقيق حساباته والختم عليها في الوقت نفسه ، في عمليات فساد أتت على نسبة كبيرة من الحصيلة الضريبية وأساءت إلى سمعة المهنة والدوائر الضريبية في الوقت نفسه 24.

ويرى الباحث إن مدقق الحسابات يؤدي إلى نوعين من الخدمات :

²⁴ القاضي، حسين ، دحدوح ، حسين ، قريط ، عصام (2010) ، " تدقيق الحسابات 2 " مرجع سبق ذكره ، ص 536.

1. خدمات تأكيدية : أي إبداء رأي في القوائم المالية وتتوج هذه الخدمة بتقديم تقرير .
 2. الخدمة الضريبية : وهي خدمة غير تأكيدية ولا يتم تتويجها بتقرير من قبل المدقق الخارجي، بل هي عبارة عن خدمة إعداد بيان وليس خدمة إبداء رأي ، لذلك بقيت هذه الخدمة في إطار الإعداد وليس في إطار التأكيد في إبداء الرأي في مطرح الضريبة في البيان فلم يرتقي بعد مدقق الحسابات الخارجي إلى إبداء رأيه .
- لذلك الباحث ينصح بأن الذي يُعد الخدمة الضريبية يجب أن يكون غير مدقق الحسابات الخارجي الذي يقدم تقرير التدقيق العام .
- مع العلم يجب أن يتحمل مدقق الحسابات الخارجي المسؤولية في المصادقة على بيان تكليف عادل وما يؤكد ذلك قواعد السلوك الأخلاقي التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين .
- فلا يجوز أن يقبل أي بيانات فيها تحريف أو تضليل ، بل يجب أن يتحلى بالسلوك الأخلاقي.
- وهنا يجب أن يقوم بدوره الوطني ، وهو أن لا يقبل عميله أن يتهرب ضريبياً ، وأن يساهم في رفع الوعي الضريبي لعميله لنحصل على وفرة في التحصيل الضريبي .
- وهنا يظهر الأثر الكبير لتقديم الخدمة الضريبية من قبل المدقق الحسابات الخارجي في رفع كفاءة عمل الفاحص الضريبي (مراقب الدخل).

1-1-5 أهداف التدقيق الضريبي:

- تتنوع أهداف التدقيق الضريبي وتتعدد لتشمل مجموعة من النقاط الأساسية منها:
- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المدرجة في الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف وتحقيق العدالة الضريبية، والابتعاد عن التقدير الجزافي للضريبة وذلك بغية الوصول إلى تقدير دقيق للضريبة استناداً إلى الحجة والقوانين المالية المتبعة مما يقلل من فرص اعتراض المكلفين لتلك الضرائب²⁵.

²⁵ الدليمي، وليد خالد صالح، (2005)، "إجراءات السلطة المالية في الفحص الضريبي وأثرها في بذل العناية المهنية لمراقب الحسابات في العراق"، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، ص 29.

- تقليل فرص التهرب الضريبي، حيث يساعد الفحص الضريبي بصورة عامة على مكافحة التهرب الضريبي والتقليل منه، ويصبح رادعاً أمام المكلفين قبل القيام بعملية التهرب الضريبي، وذلك عندما يتولد لديهم الشعور بأن عملية الفحص الضريبي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية التهرب الضريبي وما يتبع ذلك من عقوبات²⁶.

في حين أضاف آخرون عدة أهداف للتدقيق الضريبي، تتمثل فيما يلي²⁷:

- تحقيق الوفرة الضريبية.
 - تشجيع الاستثمار وضبط الاستهلاك وضبط الإنتاج القومي.
 - إعادة توزيع الدخل.
 - تقليل الفجوة بين ما يدفعه المكلف فعلياً وبين ما يجب عليه دفعه.
 - تخفيض الدورة الضريبية (من لحظة تحديدها إلى لحظة جبايتها) لأقصر فترة زمنية ممكنة.
- تجدر الإشارة إلى أنه يمكن أن يكون للتدقيق الضريبي أهداف أكثر عمقاً، تتمثل في تقليص التهرب الضريبي والقضاء على عوامل ظهوره المتمثلة في عدم الانتظام في دفعها ودقتها، توجيه نتائج التشخيص والفحص الضريبي إلى المدراء المسؤولين عن الشركة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة والتعرف على مواطن الضعف التي تعاني منها الشركة من الجانب الضريبي، ووضعها أما حقيقة وضعها الضريبي²⁸.
- ويرى الباحث في إن هدف التدقيق الضريبي الأساسي لا يكمن في زيادة الحصيلة الضريبية فقط بل في عدالة الضريبة .

1-1-6 أنواع التدقيق الضريبي:

يأخذ التدقيق الضريبي أشكالاً أو أنواعاً عدة تختلف من حيث النطاق والمكان والوقت الذي تجري فيه عملية التدقيق، وهي جميعها لا تتعارض مع أنواع تدقيق الحسابات الأخرى بل

²⁶ Edward, Tower (1989), Excise tax evasion, comment on paragariya & narayana, public finance, Vol.44. No.3, USA, P. 507.

²⁷ حوسو، محمد محمود ذيب، (2005)، "التدقيق للأغراض الضريبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

²⁸ بوعكاز، سميرة، (2015)، "مساهمة فعالية التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 85.

تتصوي ضمنها، فاختلاف بعض الإجراءات إنما يعود إلى اختلاف الجهة التي تطلب التدقيق أو لاختلاف من يقوم بعملية التدقيق. فالمدقق الضريبي هو موظف حكومي، بينما يكون مدقق الحسابات شخصاً أو هيئة مستقلة ممثلةً لشركة خاصة غالباً. والشخص الذي يقوم بعملية التدقيق الضريبي إنما يفترض أن يكون ذو خبرة وكفاءة عالية ومطلع للقوانين والأنظمة الضريبية المختلفة بشكل أوسع مقارنةً بمدقق الحسابات. عموماً يمكن تقسيم التدقيق الضريبي إلى عدة أنواع وفقاً لنطاق التدقيق، مكان التدقيق ووفقاً لتوقيت عملية التدقيق.

1-1-6-1 أنواع التدقيق الضريبي وفقاً لنطاق التدقيق:

ويقسم هذا النوع من التدقيق الضريبي إلى²⁹:

(1) التدقيق الشامل:

ويعني التدقيق الشامل ذلك النوع من التدقيق الذي يشمل جميع الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين، حيث يقوم المدقق الضريبي بتدقيق جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات وجميع المستندات وأعمال الترحيل والجمع والترصيد، ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك بغية التحقق من أن جميع العمليات مثبتة بطريقة صحيحة وبانتظام، وأن جميع ما تحتويه الدفاتر والسجلات المحاسبية من حسابات أو بيانات سليمة ولا تتضمن أي أخطاء أو تلاعب.

(2) التدقيق الجزئي (الانتقائي):

ويعني التدقيق الجزئي ذلك النوع من التدقيق الذي يشمل خضوع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة والملفات الخاصة بالشركات لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، في حين تقبل باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها، أي يتم قبولها من المكلفين كما وردت منهم دون أي تعديل.

²⁹ محمد، عماد توفيق، (2011)، "الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم - دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب"، مجلة دراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد 6، العدد 15، ص 116.

ويعتمد المدققون في سورية التدقيق الجزئي ويؤيد الباحث التدقيق الجزئي ولكن يجب قيام المدقق بالتدقيق الشامل كل فترة ، أي لا يقبل باستمرار التدقيق الجزئي خوفاً من قيام الشركة بالتهرب الضريبي.

1-1-6-2 أنواع التدقيق الضريبي وفقاً لمكان التدقيق:

ويقسم هذا النوع من التدقيق الضريبي إلى³⁰:

(1) التدقيق المكتبي:

وبموجبه يقوم المدقق الضريبي بدراسة الإقرارات المحولة إليه (والتي لم يتم قبولها ضمن عينة الإقرارات المقبولة)، وعلى ضوء ذلك يقرر قبولها مكتبياً دون الذهاب لمركز عمل المكلف وتدقيق حساباته وذلك لقناعته بعدالتها وصحة ما ورد فيها بناءً على المعلومات المتوفرة لديه في ملف المكلف وسيرته الضريبية.

(2) التدقيق الميداني:

وبموجبه يقوم المدقق الضريبي بتدقيق حسابات المكلف في مكان عمله وذلك بعد أن يتبين له أن البيانات الضريبية الواردة في الإقرارات غير عادلة.

ويعتمد المدققون في سورية التدقيق المكتبي ولا يؤيد الباحث التدقيق المكتبي بل يدعو المدقق للقيام بالزيارات الميدانية المفاجئة بشكل مستمر لما لها من فاعلية في اكتشاف التهرب الضريبي.

1-1-6-3 أنواع التدقيق الضريبي وفقاً لتوقيت التدقيق:

ويقسم هذا النوع من التدقيق الضريبي إلى³¹:

(1) التدقيق الاستباقي:

ويتم هذا النوع من التدقيق قبل تقديم الإقرار الضريبي، وذلك بغية تحفيز المكلف على تقديم إقرار صحيح، ولكن هذا النوع نادر الحدوث لعدم تفرغ المدققين الضريبيين على الأغلب.

(2) التدقيق اللاحق:

³⁰ المرجع السابق مباشرة، ص 116.

³¹ المرجع السابق مباشرة، ص 117.

وهذا هو النوع الأكثر حدوثاً عادةً، وفيه يتم التدقيق بعد تقديم المكلفين للإقرارات الضريبية الخاصة بهم.

ويعتمد المدققون في سورية التدقيق اللاحق ولا يؤيد الباحث التدقيق اللاحق بل يدعو للتدقيق الاستباقي لما له من منفعة أكبر في الحد من التهرب الضريبي.

1-1-7 مقومات التدقيق الضريبي:

إن استمرار ونجاح أي شركة مرتبط بمدى تحقيقها لأهدافها وكفاءتها في تنفيذ سياستها، ومن هنا فإن الشركات - ولأجل تجنب أي انحراف - تلجأ إلى وضع معايير محايدة لتقويمه ومعالجته إن وجد، ومن هنا أصبح ضرورياً قيام المدقق بخطوات منتظمة من أجل إبداء رأيه الفني المحايد بكل نزاهة واستقلالية انطلاقاً من تقييم أنظمة الرقابة الداخلية معتمداً بذلك على مجموعة من الأدلة والبراهين. حيث أن الرقابة الداخلية تعتبر صمام الأمان لأي شركة من أجل المحافظة على أملكها من أي تلف أو سوء استعمال وخاصة في ظل اتساع فروع الشركات الموزعة إقليمياً والتي بواسطتها يتم اكتشاف مواطن القوة والضعف والاختلافات والانحرافات والتهرب الضريبي والغش.

وانطلاقاً مما سبق، وبغية القيام بعملية التدقيق الضريبي بشكل ذو فعالية، لابد من توافر مجموعة من المقومات الأساسية لعملية التدقيق، ومن هذه المقومات نذكر³²:

1) ضرورة كون المدقق الضريبي مؤهل:

فلا بد من توافر شخص مؤهل علمياً ومدرّب عملياً ولديه الخبرة الكافية لممارسة مهنة التدقيق الضريبي، ولا يمكن أن يتقن هذه المهنة من يفتقد للمؤهل العلمي أو الخبرة العملية.

32 عثمان، عبد الرزاق محمد، (2010)، "أصول التدقيق والرقابة الداخلية"، الطبعة الأولى، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، ص 51.

(2) الاعتماد على التشريع الضريبي:

فلا يمكن فرض ضريبة إلا بعد أن تكون مستندة إلى تشريع خاص بها، أي لا يمكن أن يقوم المكلفون بدفع الضريبة تبرعاً منهم دون أن يكونوا ملزمين بقانون يفرض عليهم دفعها من جهة، ويخالف بدوره غير الملزمين بدفعها من جهة أخرى. كما أن التشريع ضروري من أجل تنظيم عملية فرض الضرائب ومقدارها وغير ذلك من الأمور المنظمة لعملية التدقيق الضريبي.

(3) ضرورة توافر بعض المتطلبات الوظيفية:

تستند مهنة التدقيق المحاسبي على مجموعة من الواجبات والمهام اللازم توافرها بغية التنفيذ الصحيح لتلك المهنة، ومن تلك الواجبات والمهام مثلاً عقد دورات تدريبية لاكتساب المدققين مهارات جديدة في مجال العمل، بيان حجم العمل المطلوب من المدقق، المتابعة المستمرة للتطورات العلمية والتكنولوجية المرتبطة بعملية التدقيق، وضرورة توفير نظام فعال لجمع المعلومات.

(4) ضرورة توافر معلومات وبيانات محاسبية عن محل الضريبة:

فلا بد من توافر قاعدة بيانات لدى الإدارة الضريبية يستطيع من خلالها المدقق الضريبي العودة إليها عند الحاجة، بحيث تحتوي قاعدة البيانات هذه على معلومات عن المكلف وفروع عمله وأنشطته المختلفة. وتتوقف فاعلية نظام المعلومات الضريبي على قدرة وسلطة الإدارة الضريبية في الحصول على المعلومات اللازمة من الجهات المختلفة وكفاءة المدقق الضريبي في كيفية استغلال هذه المعلومات والاستفادة منها في تقريره.

وحسب رأي الباحث إن هذه المقومات في غاية الأهمية للتدقيق الضريبي وخاصة في سورية التي تفتقد لهذه المقومات ، فيجب أن تكون من أولويات الاهتمام في وزارة المالية.

1-1-8 معايير المراجعة الضريبية:

لعل وجود معايير لتدقيق الضريبة على الدخل يؤدي إلى تغير هام في أهداف النظام الضريبي من خلال التركيز على العدالة ووفرة الحصيلة في آن معاً وأداء أعمال التدقيق

الضريبي على درجة عالية من الجودة وقواعد العدالة والموضوعية والنزاهة بما يؤدي إلى تفعيل الالتزام الطوعي الذي يعد حجر الأساس في الأنظمة الضريبية الحديثة ، من خلال ثقة المكلفين في النظام الضريبي ويدفعهم إلى الالتزام الطوعي في التصريح عن أرباحهم الحقيقية مما ينعكس إيجاباً على هدف الحصيلة.

وإن وجود معايير على درجة عالية من الجودة يهدف أيضاً:

1. التأكد من مدى صحة الالتزامات الضريبية الذي يصرح عنها المكلفون في إطار نظام التحديد الشخصي وتطبيق أسلوب التدقيق الانتقائي بهدف كشف عمليات الغش والاحتيال والتهرب الضريبي.

2. تحليل أسباب عدم التزام المكلفين ووضع الحلول المناسبة لتلافيها.

أما وظائف معايير التدقيق الضريبي فهي:

1. تحديد مسؤولية الفاحص الضريبي..

2. تحديد آليات وقواعد الفحص الضريبي مما يؤدي إلى تأمين المصادقية للغير.

3. توجيه الفاحصين والإدارة الضريبية وإرشادهم.

4. توحيد الممارسة المهنية.

5. تلبية احتياجات المكلفين وتخفيض أعباءهم الضريبية .

ويمكن تقسيم معايير تدقيق الضريبة على الدخل بحسب التجربة الأمريكية وفق ما يلي:

❖ **المجموعة الأولى : معايير الفريق وهي :³³**

1- معيار الحكم المهني ويعرف بأنه القرار الناتج عن العملية التي يتم فيها التقرير بين بديلين متوازيين. كما يحمل هذا المعيار المسؤولية على كل عضو من أعضاء فريق الفحص الضريبي ، بالإضافة إلى الفريق ككل ، وذلك عند ممارسة الحكم المهني ، وينطلق هذا المعيار من أن كل عضو من أعضاء الفريق ليس معصوماً من الخطأ.

33 القاضي، حسين ، دحدوح ، حسين ، قريط ، عصام (2010) ، " تدقيق الحسابات 2 " مرجع سبق ذكره ، ص 539.

وعلى ذلك يمكن اعتبار معيار الحكم المهني ينطلق من المقومات التالية :

- يجب أن يتمتع الفاحص الضريبي أو فريق الفحص الضريبي بالمهارة الفنية المناسبة.
 - يجب بذل العناية المهنية اللازمة في أثناء أداء العمل.
- كما أن معيار الحكم المهني يجب أن يأخذ بالحسبان كل من الأهمية النسبية وتحليل الخطر.
- 2- معيار النزاهة و الموضوعية :

أي أن أعضاء فريق الفحص الضريبي يجب أن يكونوا متحررين من أي مؤثر على نزاهتهم وموضوعيتهم. مما يجعلهم يكسبون ثقة الجمهور في استقامتهم وعدالة فحصهم ، ولما كانت الإدارة الضريبية تفترض الاستقلال في موقفها فهي تؤدي عملها بتجرد ، ويمكن أن ينظر إلى هذا المعيار من خلال:

- أ- الجانب الشخصي.
- ب- الجانب الخارجي.
- ت- الجانب التنظيمي.

3- معيار التدريب والتأهيل :على فريق الفحص أن يمتلك المعرفة المناسبة بقوانين الضرائب ، ومهارات المحاسبة والمراجعة ، وخبرة في العمل الذي تقوم به المنشأة الخاضعة للفحص الضريبي ، ومهارات في استخدام تقنيات الحاسوب.

❖ المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني وهي :³⁴

1) التخطيط : يجب أن يتضمن التخطيط للفحص الضريبي ، بمشاركة من فريق الفحص وإدارة المكلف الخاضع للفحص ، ومن أهم جوانب التخطيط هو تحديد فريق العمل والمستلزمات الأخرى اللازمة للفحص ، والتنسيق مع المكلف لوضع كافة السجلات والمستندات ذات العلاقة تحت تصرف الفريق ، بالإضافة إلى حضور الموظفين ذوي العلاقة بإنجاز العمليات أو توجيه

34 المرجع السابق مباسرة، ص541

السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية والبيان الضريبي وإدارة المراجعة الداخلية. وليس من حق المكلف أن يمنع العاملين لديه من الاجابة على أسئلة فريق الفحص الضريبي.

(2) معيار الرقابة الذاتية : لا بد من مراقبة سير الفحص أو التدقيق بعناية ، مما قد يستدعي تعديل الخطة إذا تطلب الأمر ذلك ، ويعد الفريق بأكمله مسؤولاً عن الرقابة على سير عملية الفحص وقد تحتاج عملية الرقابة الذاتية استشارة بعض الاختصاصيين أو الخبراء.

(3) معيار تقنيات الفحص : وتشمل هذه التقنيات : المقابلات الشخصية ، والاستبيان ، والاستقصاء والملاحظة والمعاينة وغيرها ، مما يؤدي إلى الوصول إلى المعلومات الكافية لتحديد الالتزام الضريبي بدقة . وقد تقتضي عملية تدقيق المشروعات الكبيرة تقويم الرقابة الداخلية واستخدام المعايير الإحصائية للمساعدة في تقويم الرقابة الداخلية ، أو في تحديد حجم الإجراءات الجوهرية التي تهدف إلى الوصول إلى رقم موضوعي للدخل السنوي ، وقد تتم الاستعانة بإدارة ضريبية أخرى إذا كان وجود فريق الفحص في بعض المواقع التابعة للمشروع غير عملي.

يهدف هذا المعيار إلى تجميع أدلة الإثبات الكافية التي تؤيد رقم الربح الخاضع للضريبة التي تفصح عنها دفاتر المكلف ، أو أن هذه الأدلة تؤيد رفض هذا الرقم أو تعديله.

(4) معيار تطور القضية: إن استيعاب الفاحصين الضريبيين للقوانين المرعية الإجراء ، و فهم طبيعة أعمال المكلف الخاضع للفحص الضريبي ، تشكل ما يسمى بالمعاملة أو القضية التي تحتوي كافة النصوص والوقائع والإجراءات المستخدمة لتطوير القضية بما في ذلك مساهمة المكلف في هذا التطوير ، مما يؤدي إلى الوصول إلى فهم مشترك بين المكلف وفريق الفحص ، وهذا بدوره يحتاج إلى مناقشات معمقة بهدف حصر المسائل الخلافية إن وجدت ، وسماع وجهة نظر المكلف و الاطلاع على المستندات المقدمة من قبله وجعلها جزءا من تطور القضية حتى ولو يؤخذ فيها كلياً أو جزئياً . وإن التوصل إلى حل مقنع مع المكلف يعد هدفاً يسعى معيار تطور القضية إلى تحقيقه. وهذا يستدعي تمكن الإدارة الضريبية من اتخاذ قرارات مسؤولة تستند

إلى أدلة كافية ، على أن بعض القضايا تحتاج بطبيعتها إلى زمن أطول لإنضاج المعلومات وأدلة الإثبات ، مما يجعل تأمين حقوق الخزينة ورضى المكلف أمراً متاحاً.

❖ المجموعة الثالثة : معايير التوثيق وهي³⁵:

(1) معيار أوراق العمل : وهي تعد همزة الوصل بين أداء أعمال الفحص والتقارير عن تلك الأعمال وتتضمن أوراق العمل كافة الأدلة التي تدعم الوقائع والنتائج المدرجة ضمن التقرير ، و يعد إصدار التسويات المقترحة أداة من أدوات التوصيل المهمة التي يجب أن تستخدم في عملية التدقيق بشكل مبكر وتتصف أوراق العمل بما يلي :

أ- تقدم أوراق العمل محضراً مكتوباً يوضح مجال الفحص والإجراءات المستخدمة الأدلة التي يتم فحصها وآلية الفحص المتبعة والنتائج التي تم التوصل إليها. وإن أوراق العمل يجب أن تتضمن بيانات عن اسم المكلف - المادة الخاضعة للضريبة - اسم الفاحص والتاريخ.

ب - تتم الاستفادة من تطبيقات الحاسوب IT في تحضير أوراق العمل أو إعداد التقارير ، أو الجداول التحليلية وبيان الأوقات التي صرفت في إجراء الفحص.

ج - تتضمن أوراق العمل التسويات المقترحة إلى المكلف ، عندما يتم تطوير القضية ، وموقف المكلف منها. كما تتضمن كافة إحداثيات التكاليف الضريبي ، وهي موضوعاً للتدقيق من قبل الدوائر الضريبية المختصة لتقويم عمل الفاحص ، كما تمثل مادة يطلع عليها المحاسب القانوني بفرض إعداد الاعتراضات الضريبية.

(2) معيار التقرير: يعمل التقرير المكتوب على نقل نتائج و توصيات فريق الفحص بطريقة مهنية بما يحقق:

أ- الكمال والدقة والموضوعية والوضوح والاختصار.

ب- عرض كافة الجداول والتفصيلات والشروحات التوضيحية .

ت- يرفق مع التقرير كافة الوثائق الداعمة.

³⁵ المرجع السابق مباشرة ، ص 545

3) معيار أنشطة ما بعد الفحص : وتتضمن أنشطة ما بعد الفحص مراجعة الاعتراض المقدم من قبل المكلف وتقديم رد مكتوب عليه ، بالإضافة إلى تقديم الدعم اللازم لقسمي الاعتراضات والمستشارين وإن أي تسويات بشأن هذا الاعتراض يجب أن تتال موافقة المكلف ، تؤدي إلى إخضاع كل من قسم الفحص وقسم الاعتراض إلى المساءلة . مع الإشارة إلى أن مكلفي البرامج لديهم مهلة 90 يوماً لتقديم اعتراضاتهم (30) فترة أصلية و (60) تمديد .

1-1-9 إجراءات التدقيق الضريبي:

تعتمد عملية التدقيق الضريبي على تقدير المادة الخاضعة للضريبة للتوصل إلى مقدار الضريبة المستحقة على المكلفين وتشتمل إجراءات التدقيق على محاسبة المكلف الذي يقوم بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتدقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة.

إذ يسمح هذا التدقيق للإدارة الضريبية بالتأكد من صحة وقانونية الدفاتر المحاسبية ومقارنتها مع الوضع الحقيقي للنشاط الممارس، حيث يخرج التدقيق عن محاسبة المكلف من إطاره الضيق المتمثل في الفحص الشكلي للملفات إلى فحص لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية، وهذا ما أكدته الفقرة (أ) من المادة 22 من قانون الدخل "تتولى الدوائر المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون ولها أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعد التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبيانه ويحرر ضبط بذلك³⁶. وفيما بعد يبدأ المراقب المدقق دراسة الوثائق والقيود الحسابية ويتبع فيها المراحل الآتية:

- فحص حساب التشغيل للنشاط الصناعي.

- فحص قائمة الدخل.

- فحص قائمة المركز المالي.

³⁶ القانون رقم 24 لعام 2003، الفقرة الأولى من المادة 24.

ويرى الباحث إن إجراءات التدقيق الضريبي لم تتغير خلال قوانين الضريبة على الدخل منذ المرسوم التشريعي رقم 85 الصادر عام 1949 إلى القانون الضريبي الصادر عام 2009 ، فلم نلاحظ تغيير بهذه الإجراءات رغم تغيير القوانين .

1-1-10 خطوات إعداد التدقيق الضريبي:

يجب إتباع مجموعة من الخطوات عند إعداد التدقيق الضريبي والقيام به، بغية الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة قدر الإمكان، وهذه الخطوات يمكن تلخيصها وفق ما يلي³⁷:

(1) التخطيط:

إن الهدف من خطة التدقيق هو بناء إطار فكري عن الشركة تحت التدقيق من أجل جمع الأدلة والبراهين عن صحة الأحداث المالية، ليستطيع المدقق من خلال هذه الدراسة تحديد الأخطار، ورسم برنامج التدقيق اللازم والإجراءات التدقيقية لمساعدته في إبداء رأيه المهني. حيث يتم وضع الاستراتيجية العامة، والمدخل المفصل لطبيعة، وتوقيت، ونطاق التدقيق المتوقع بالكفاءة، والأداء المناسب من قبل الفاحص الضريبي، لذلك يجب على الفاحص أن يضع خطة شاملة، ويوثقها (خطة مكتوبة) شارحاً فيها نطاق عمليات التدقيق، والتنفيذ المتوقع، وكلما كانت الخطة شاملة ومفصلة بشكل كاف، ساعدت على وضع برنامج للفحص الضريبي وتنفيذه بشكل ملائم.

(2) إجراءات التحقق:

وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل التدقيق، والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين عليها يقومون بتحقيق الضريبة، أي أن الزيارة الميدانية، والزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات تأسيسية للاختبارات القادمة التي تم اختيارها من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي تم الحصول عليها في المرحلة السابقة. وتشتمل هذه المرحلة على الخطوات الآتية:

³⁷ Ernest & Young (1999). Enhanced Accountancy & Audit training.

- اختبار سلام النظام المحاسبي.
 - اختبار حسابات محددة.
 - إجراء اختبارات التحقق من أي مبيعات أو إيرادات غير معلنه.
 - اختبار كشف ممارسات الغش أو التحايل.
- (3) مرحلة اختتام التدقيق وعمل التقرير النهائي:
- إن إعداد تقرير التدقيق النهائي يعد خلاصة العمل للزيارات المتكررة لشركة المكلف، والملخص بأوراق عمل موثقة من قبل المدقق، حيث يجب الاحتفاظ بتلك الأوراق، كي تكون سجلاً تفصيلياً للأنشطة الرئيسة للتدقيق ونتائجه وجزءاً من الملف الدائم للمكلف إذ إن هذه المعلومات في أوراق العمل تفيد بوجه خاص في مجموعة من الأمور، منها:
- تعد بيئة ثبوتية عند الطعن في التقديرات من قبل المكلف.
 - تكون دليلاً على عبء الإثبات لأن عبء الإثبات يقع على الفاحص الضريبي في حالة المطالبة بفروق ضريبية.
 - تساعد في عمليات التدقيق اللاحقة.
 - تعد وسيلة إعلامية وتعليمية للمدققين اللاحقين.
- عموماً يعد تقرير الفاحص الضريبي المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق الضريبي، وهو يمثل أداة لتوصيل النتائج للإدارة الضريبية، ويتمثل الهدف الأساسي في إعداد التقرير في تحديد ما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة، قد تم التوصل إليه بما يتفق مع مواد قانون الضرائب، كما يجب أن يبين تقرير التدقيق الضريبي ما إذا كانت القوائم المالية المقدمة للفاحص الضريبي، قد أعطيت وفق مبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا يتم التحقق منه من خلال دراسة الفاحص الضريبي للنظام المحاسبي المعمول به في الشركة.

1-1-11 التدقيق الضريبي في سورية:

لجأ المشرع السوري من خلال قانون الضريبة على الدخل رقم 24 لعام 2003 إلى تقسيم طرائق التقدير الضريبي إلى ثلاثة أقسام، حسب مصادر الدخل كما يأتي³⁸:

- تقدير ضريبة المهن والحرف الصناعية: حيث يقدم المكلف كشفاً يوضح فيه مجموع دخله المتحقق خلال سنة مالية، وقد حدد القانون الضريبي السوري المدة الواجب تقديم الكشف فيها. وتكون صلاحية الفاحص الضريبي بعد تقديم الكشف من قبل المكلف في قبوله كما هو، أو تعديله.

- تقدير ضريبة الرواتب والأجور: حيث يقدم رب العمل بياناً خاصاً بها، وفي حال تخلف رب العمل عن تقديم هذا البيان تلجأ دائرة الضريبة إلى التقدير الجزافي.

- تقدير ضريبة ريع الأموال المنقولة: ويقصد بها فوائد الأسهم والسندات، ويفترض في رب العمل اقتطاع الضريبة المستحقة عليها مباشرة، وإلا فإنه يتم التقدير الجزافي من قبل دائرة الضريبة السورية.

أما بخصوص الآلية المتبعة للتدقيق، فيمكن تقسيمها وفق الخطوات الآتية³⁹:

(1) بعد تبلغ مراقب الدخل الأمر الإداري الذي يحدد لكل مراقب أسماء المكلفين الواجب إعداد تكاليف ضريبية بفعاليتهم وأنشطتهم لسنة ما، يقوم باستلام تكاليف هؤلاء المكلفين الضريبية للسنة السابقة.

(2) يتصل مراقب الدخل بالمكلف موضوع التكليف الضريبي، ويطلب منه الدفاتر والقيود والوثائق.

³⁸ داؤد، رواد، (2015)، "دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي - دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية"، مرجع سبق ذكره، ص 292.

³⁹ الضابط، مدين إبراهيم، (2006)، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"، مرجع سبق ذكره، ص 30.

3) يحضر المكلف إلى الدائرة المالية ويحضر معه الدفاتر والقيود والوثائق ويوقع على محضر زيارة في الدائرة المالية، وفي حالات أخرى يقوم المراقب بزيارة المكلف في مقر عمله ويوقعه على محضر زيارة ويطلب منه الدفاتر والقيود والوثائق.

4) بعد هذه المرحلة، يقوم مراقب الدخل بنسخ تكليف السنة السابقة في معظم الأحيان، فيشير إلى شخصية المكلف القانونية، ونتيجة البيان الذي تقدم به وفحصه للدفاتر والقيود وفيما إذا كانت تتطابق من حيث النتيجة مع محتويات البيان.

ويرى الباحث في إن تسمية مراقب الدخل في سورية بهذا الاسم ليست كافية ، بل يجب تسميته بالفاحص الضريبي أو المدقق الضريبي.

ولاحظ الباحث إن المتحصلات الضريبية غالباً من قطاع الموظفين من الرواتب والأجور وليست من قطاع التجار والصناعيين علماً هم من يجب أن يكون مطرح الضريبة الأكبر. فالفاحص الضريبي (مراقب الدخل) لا يقوم بتخطيط عمله ضريبياً بل يتابعه بصفة موظف بشكل روتيني وتقليدي ، فمراقب الدخل أو الفاحص الضريبي عليه أن يبدأ عمله حيث ينتهي المحاسب القانوني ويضع استراتيجيته بناء على ما تم إنجازه من المحاسب القانوني، وإن الاعتماد على مراجعة عينات من المكلفين قد يكون إجراء لا بد منه للتأكد من إجراءات المحاسبين القانونيين.

المبحث الثاني
الحصيلة الضريبية

مقدمة:

يعتبر التحصيل الضريبي أحد أهم العمليات الرئيسية في إدارة الإيرادات الضريبية، والخطوة الأساسية للوصول إلى الاستيفاء الكامل للضرائب. حيث تلعب عملية التحصيل الضريب دور المحرك للنظام الضريبي بكامله، فهي تدعم الموازنة العامة للدولة بالإيرادات لتغطية النفقات العامة، وهذا ما يمل على الإدارة الضريبية ضرورة إعطائها المكانة الملائمة بها مع توفير جميع الوسائل البشرية والمادية حتى تؤدي دورها كامل. وعندما يصل التحصيل إلى مستواه الأقصى نلاحظ بأن الدولة يصبح لديها القدرة الكافية على الإنفاق فيما يتعلق بالمصالح العامة.

1-2-1 ماهية التحصيل الضريبي:

هنالك العديد من التعاريف التي قدمت للتحصيل الضريبي باختلاف وجهات نظر الباحثين: حيث عرّف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار⁴⁰.

فيما عرّف البعض التحصيل الضريبي بأنه مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية. بينما عرفه جانب آخر من الباحثين أنه: مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع الأنظمة الضريبية موضع التنفيذ⁴¹. وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة وبما يساعدها في تنفيذ خطط الانفاق المخطط لها سابقاً⁴².

⁴⁰ سفيان، بوزيد، (2015)، "عوائد التحصيل الضريبي ومساهماتها في الميزانية العامة للدولة - دراسة حالة الجزائر"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان، الجزائر، ص 147.

⁴¹ عواضة، حسن، قطيش، عبد الرؤوف، (1995)، "المالية العامة: موازنة الضرائب والرسوم"، ط1، دار الخلود، بيروت، ص 433.

⁴² زغودو، علي، (2006)، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 230.

بينما عرّف جانب آخر تحصيل الضريبة بأنه عبارة عن تمكن الدولة من استيفاء حقها من مبالغ الضريبة على النحو المنصوص عليه في القانون⁴³.

مما سبق يمكن القول بأن تحصيل الضريبة هو آخر مرحلة من مراحل الدورة الضريبية، فهي تعتبر الجزء التنفيذي الذي يسمح بتحقيق دين الدولة، أي جمع الأموال التي توجه لنفقات مختلفة موضوعة مسبقاً وبما يخدم الخطط التي وضعتها الدولة.

وانطلاقاً من أهمية عملية التحصيل الضريبي فسوف يتم البحث في كل من قواعد التحصيل الضريبي، طرق تحصيل الضريبة، ضمانات التحصيل الضريبي، ومعوقات التحصيل الضريبي.

1-2-2 قواعد التحصيل الضريبي:

مما لا شك فيه أن هنالك العديد من الطرق التي يمكن للإدارة الضريبية أن تتبعها للحصول على المستحقات الضريبية على المكلفين، واعتمادها على طريقة ما دون أخرى إنما يعتمد على مجموعة من الاعتبارات والمتغيرات والتي لا بد من أخذها في الحسبان عند اختيار أسلوب التحصيل لكل ضريبة على حدى، فمثلاً اختلاف درجة التقدم الاقتصادي، نسبة الأمية، درجة الوعي الضريبي ومستوى كفاءة الإدارة الضريبية من دولة إلى أخرى من شأنه التأثير على الطريقة المتبعة للتحصيل، حيث تنتقي الإدارة الضريبية لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة والتي تحقق قواعد الضريبة المعروفة كالعدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد. وبالتالي يمكن أن نذكر الطرق الآتية في التحصيل الضريبي:

1-2-2-1 طريقة التحصيل المباشر:

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 وأدري بسيولته خلال الأجل

⁴³ بري، زين العابدين، (2009)، "مبادئ المالية العامة"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص 371.

القصير⁴⁴، كما أن هذه الطريقة تترجم الوعي الضريبي الموجود لدى المكلف. ويتمثل الالتزام 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 بالدفع⁴⁵.

لقد حددت المادة 24 من قانون ضريبة الدخل السوري مواعيد توريد الضريبة لجميع المكلفين، فالمكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية يقومون بدفعها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان الضريبي، أما مكلفي الدخل المقطوع فتستحق الضريبة على المكلف بعد انتهاء شهرين على الشهر الذي تم فيه تبليغه قرار لجنة التصنيف البدائية⁴⁶.

1-2-2-2 طريقة التحصيل على حساب الضريبة (الأقساط المقدمة):

بسبب الصعوبات في تقدير الضريبة بشكل دقيق تلجأ الدوائر المالية المكلفة بتحصيل الضريبة إلى مطالبة المكلفين بأداء سلفة على الضريبة خلال سنة ممارسة الأعمال موضوع التكاليف، على أن يتم فيما بعد تسوية حساب هذه السلفة بعد صدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكاليف الدرجة القطعية. وقد تكون هذه الدفعات شهرية أو ربع سنوية وتعرف بالدفعات على الحساب أو الدفعات المقدمة أو السلفيات تحت الحساب، وتنزل من الرصيد النهائي المنفق عليه. هذا الأسلوب يلائم فعلاً المقدرة التكاليفية للمكلف، ويخفف العبء الضريبي، ويحقق للخرينة إيرادات عبر فترات زمنية خلال العام⁴⁷.

⁴⁴ المهاني، محمد خالد، حريزي، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، (2011)، "اقتصاديات المالية العامة والتشريع الضريبي"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص 23.

⁴⁵ سفيان، بوزيد، (2015)، "عوائد التحصيل الضريبي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة - دراسة حالة الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 151.

⁴⁶ قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

⁴⁷ سفيان، بوزيد، (2015)، مرجع سبق ذكره، ص 152.

1-2-2-3 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. بحيث أن المكلف الفعلي يحصل على الدخل الصافي فقط بعد اقتطاع الضريبة. أي أن تحصيل الضريبة يتم هنا عند نشوء الدخل وليس عند استلامه. وتطبق هذه الطريقة على دخل العمل، إيرادات القيم المنقولة، المقبوضات والتنازل عن العقارات. الخ⁴⁸.

وتتطوي طريقة الحجز عند 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 (الصكوك المالية)، 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 يقع عليه عبء الضريبة وثانيهما المكلف بجباية الضريبة وتوريدها للخزانة⁴⁹.

لهذه الطريقة مزايا عدة، سواء في قدرتها على الحد من التهرب الضريبي، أو في تحقيقها لمورد مستمر ومتكرر لخزينة الدولة أثناء السنة وليس فقط في نهايتها، كما أنها تساهم في تخفيف العبء الضريبي على المكلف، حيث لا يشعرون بثقلها نتيجة دفعها على مراحل عدة بدلاً من دفعها مرة واحدة بآخر السنة المالية.

1-2-2-4 طريقة التحصيل من خلال لصق الطابع:

حيث يمكن دفع الضريبة المستحقة بكاملها عن طريق استعمال ورقة مدفوعة القيمة من فئات مختلفة أو إلصاق طوابع خاصة منفصلة. حيث جاء في المادة الخامسة من المرسوم التشريعي رقم 44 لعام 2005 طرق استيفاء الرسوم والضرائب عن طريق الطابع بالشكل الآتي⁵⁰:

⁴⁸ المرجع السابق مباشرة، ص 152.

⁴⁹ البطريق، يونس أحمد، (2003)، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص 79 - 80.

⁵⁰ محرز، محمد عباس، (2003)، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 51.

أ. إلصاق طابع مالي.

ب. الختم بالسمة الخاصة.

ت. الدفع النقدي لقاء إيصال.

ث. اقتطاع من أوامر الصرف الصادرة عن دوائر الدولة.

ج. بالطرق الأخرى التي يحددها وزير المالية.

تجدر الإشارة إلى أن وزير المالية يحدد حالات استعمال كل طريقة من الطرق المشار إليها أعلاه. وقد أعطى المشرع السوري بالمادة 101 من القانون 24 لعام 2003 الحق للمصارف التي ترغب في دفع ضريبة الدخل عن فوائد الحسابات الجارية استخدام طريقة إلصاق الطابع أو أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً بذلك مؤرخاً وموقعاً بحسب الأصول⁵¹.

على أية حال يمكن القول بأن جميع الطرق السابقة تهدف في النهاية إلى الحصول على الضرائب المستحقة للخزينة العامة للدولة بالشكل الأمثل.

1-2-3 ضمانات تحصيل الضريبة:

لقد قطعت التشريعات القانونية والمالية أشواطاً كبيرة فيما يتعلق بتوفير ضمانات التحصيل الضريبي، حتى تضمن الحكومات الحصول على الأموال الضريبية المقدرة والمرسومة، وذلك بتقرير هذه التشريعات لتعليمات وقواعد تتعلق بالتحصيل بعيداً عن شواهد الظلم والتعسف، وقريباً من شواهد العدالة والمعاملة اللينة. وبحيث تبنى هذه القواعد على مظاهر السلوك والالتزام الأخلاقي، وتكريسها في نفوس الممولين، وكذلك على مظاهر الإجراءات الإدارية والقانونية الكفيلة بضمان التحصيل للضرائب، وعلى اختلاف أنواعها. ومن هذه الضمانات يمكن أن نذكر⁵²:

1- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون.

2- حق الإدارة في الاطلاع على أوراق وملفات ودفاتر وحسابات الممولين.

⁵¹ قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

⁵² عناية، غازي، (1998)، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار البيارق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 172.

- 3- الحجز الإداري والاقتطاع عند المنع للضريبة على أموال الممولين.
 - 4- عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وبين ديون الممول للآخرين.
 - 5- تكليف الممول بتقديم الإقرارات المالية عن نشاطاته المالية والتجارية.
 - 6- توقيع العقوبات البدنية، والنفسية والمادية والمعنوية على الممولين الممتنعين.
 - 7- دفع الممول للضريبة مسبقاً وقبل المطالبة باستردادها، وخاصةً عند الزيادة عن مقدارها.
 - 8- إعطاء حوافز على شكل خصومات أو مكافآت للملتزمين بدفعها وفي الأوقات المناسبة.
 - 9- عدم وقف دفع الضريبة في أحوال رفع دعاوي بالتظلم منها.
- ونظراً لما للضريبة من أهمية بالنسبة للدولة، ونظراً لمكانتها في الموازنة، فإن المشرع قد أحاط هذا الدين الضريبي ببعض الضمانات التي تجعله ديناً متميزاً عن الديون الأخرى، فقد أوضح آخرون بشكل أكثر تفصيلاً أن للضرائب مجموعة من الضمانات، من أهمها⁵³:
- 1) حق الامتياز: حيث يمنح القانون الضريبي دين الضريبة امتيازاً على كافة أموال المكلف من المنقول أو العقار، أي له أولوية قبل غيره من الديون الأخرى، ولكن هذا يكون بعد استيفاء الديون القضائية.
 - 2) لا يقبل دين الضريبة المقاصات: وهنا فإن الفرد لو استحققت عليه الضريبة، أي دين تجاه الدولة فلا يستطيع المطالبة بالمقاصة، وذلك حفاظاً على مصالح الخزنة العامة، والتي لا يلجأ الممول للمماطلة بدفع الضريبة بحجة إجراء تلك المقاصة.
 - 3) اتباع القاعدة الآتية "اجمع ثم استرد"، أي 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.

⁵³ شهاب، محمود مجدي، (1999)، "الاقتصاد المالي: نظرية مالية الدولة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، ص 235.

- (4) المنازعة في مقدار الضريبة وفي صحتها لا يوقف صحتها، فالدفع ملزم أولاً ثم المعارضة بعد ذلك متى حان وقت استحقاقها، وهذا يعني أن مصلحة الضرائب لا تنتظر كما هو الحال في القانون التجاري أو المدني صدور حكم نهائي حتى يتم الحكم، بل يتم دفع الضريبة من قبل المكلف بها حتى وإن لم يفصل في النزاع الضريبي بعد.
- (5) لا يمكن أن يمهل المدين بالضريبة مدة زمنية إن لم يكن قادراً على دفع الضريبة عند وقوعها عليه، إنما تفرض عليه غرامات تأخير لحين سدادها.
- (6) استحقاق دين الضريبة بوفاء الممول: أي يمكن لمصلحة الضرائب أن تستوفي دينها على الفرد المتوفي من التركة التي ورثها أبنائه، سواء تم توزيعها أو لم يتم.
- (7) عدم إمكانية مطالبة الأفراد لمصلحة الضرائب بأي تعويضات في حالة وقوع أخطاء في تقدير الضرائب المستحقة، وعدم إمكانية المطالبة بأي فوائد على تلك الأموال التي دفعها بشكل أكبر مما مستحق كضريبة.
- (8) 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 بالبنوك، أو حجز بعض المنقولات أو العقارات لإجبار المكلف على سداد الضريبة، وفي حال لم يتم بالسداد يحق لها بيع تلك المحجوزات بالمزاد العلني واستيفاء دينها بذلك.
- (9) ضرورة الاعتماد على لجان إدارية للفصل في المنازعات الضريبية وذلك لتسريع عملية الفصل فيها بغية عدم تضرر خزانة الدولة بهذا التأخير.
- (10) إمكانية تطبيق مضايقات إدارية على المكلفين الذي لم يسددوا ضرائبهم المستحقة عليهم، ومثل تلك المضايقات منع السفر.
- (11) الاعتماد على طريقة الحجز من المصدر أو المنبع في تحصيل الضرائب باعتبارها تمكن إدارة الضرائب في الحصول على حقها المستحق كاملاً دون جهد.

وأخيراً فإن للمشرع إمكانية وضع شروط جزائية أو جنائية أو مدنية إضافية لضمان الحصول على الضرائب المستحقة على المكلفين، ومنع تهريبهم من دفع تلك المستحقات⁵⁴.

1-2-4 مراحل التحصيل الضريبي:

يتضمن التحصيل الضريبي عدة مراحل للوصول إلى الدين الضريبي، وتختلف هذه المراحل باختلاف التشريعات الضريبية المطبقة في الدول المختلفة، وبالتالي سوف نقتصر في الحديث عن مراحل التحصيل الضريبي في سورية والخطوات المتعلقة فيها من خلال النقاط الآتية⁵⁵:

- تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال حيث تحسب السنة من 1 كانون الثاني ولغاية 31 كانون الأول، ويجوز للوزير أن يقوم بتعديل بدء السنة المالية وفقاً لطبيعة عمل المنشأة.

- يقوم المكلف بمسك قيود محاسبية منتظمة تظهر نتائجه الحقيقية، والمقصود بالقيود المحاسبية المنتظمة هي القيود التي أقرها العرف المحاسبي والتجاري، وأن تكون محررة طبقاً للطرق المحاسبية المتعارف عليها بما يؤيدها من الوثائق والمستندات. وقد حدد قانون التجارة رقم 33 لعام 2007 بمادته 16 الدفاتر الإلزامية على التاجر والتي تتضمن دفتر اليومية، دفتر الجرد.

- يقوم المكلف بتنظيم الدفاتر باللغة العربية ولوزير الاقتصاد أن يعفي من هذا الشرط الشركات الأجنبية التي يحددها بقرار منه.

- تعدل مواعيد تقديم البيانات ومدتها وتسديد الضريبة المنصوص عليها في المادة 13/ من هذا القانون بما يتفق مع سنة التكاليف الجديدة.

- يتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسته أو التي

⁵⁴ سفيان، بوزيد، (2015)، مرجع سبق ذكره، ص 155.

⁵⁵ سيتم ذكر أهم القوانين والمواد المتعلقة بالتحصيل الضريبي اعتماداً على التعليمات التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم 24/ لعام 2003.

تلازم نوع العمل مثل بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية /الريع المالي/ إذا كان ملكاً للمكلف أي على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية، الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم، المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية، المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون العمل، الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعاً للقواعد الفنية في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات بشرط تقديم جدول مفصل بمفرداتها، المخصصات التي تمثل عبئاً حقيقياً ومحدداً. والمقصود بها المبالغ التي تمثل نفقات مترتبة لكنها لم تسدد في سنة الأعمال. كمصروف الكهرباء للشهرين الأخيرين من العام وما شابه ذلك، الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ما عدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة بموجب هذا الباب، التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسمياً بأنها ذات نفع عام شريطة أن تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل وبما لا تتجاوز 3% من الأرباح الصافية وأخيراً المبالغ الاحتياطية التي لم تستعمل كلها أو بعضها للغاية التي خصصت لها أو التي لم يعد من موجب لبقائها في سنة لاحقة تضاف إلى أرباح السنة المذكورة مثال ذلك: جرى اقتطاع احتياطي أو مؤونة في عام 2003 ثم تبين خلال تدقيق القيود لعام 2005 عدم استعمالها ولم يعد من موجب لبقائها تضاف إلى أرباح 2005 .

- تطرح الضريبة على مؤسسات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير ومؤسسات جمع رؤوس الأموال على مجموع الدخل الصافي الذي يتألف من الربح الصافي المتحقق من مختلف نشاطاتها واستثماراتها.

- ومن الجدير بالذكر أن أقساط إعادة التأمين تنزل من أرباح شركات التأمين العاملة في سورية وتكلف الأقساط المذكورة بضريبة الدخل على غير المقيمين إذا كانت شركات إعادة التأمين غير مقيمة في سورية.
- الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يكون مراكز عملهم خارج الأراضي السورية ويقومون بأعمال خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية أن يمسكوا قيوداً محاسبية تظهر حقيقة أعمالهم ونتائج هذه الأعمال وإلا تحدد أرباحهم بطريقة المقارنة مع نتائج أعمال المؤسسات أو المهن المماثلة وهذا أيضاً ينطبق على المؤسسات الأجنبية التي تعمل على نقل أرباحها إلى خارج سورية بصورة غير مباشرة عن طريق زيادة أسعار الشراء أو المبيع أو بأية وسيلة أخرى.
- إذا وقع عجز في إحدى السنوات يمكن اعتباره عبئاً على السنة التالية وتنزيله من الربح المحقق خلال هذه السنة وإذا لم يكف هذا الربح لتغطية العجز بكامله يطرح الباقي من الأرباح التي تتحقق خلال السنة الثانية التي تلي سنة وقوع العجز وإذا بقي شيء أيضاً يمكن نقله إلى السنة الثالثة وهكذا دواليك حتى السنة الخامسة التي تلي سنة وقوع العجز.
- يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال التالية: لغاية 30 حزيران من كل سنة وذلك للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة. ولغاية 30 نيسان من كل سنة لسائر المكلفين الآخرين. ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه - أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز 60 يوم. وفي حال العجز (أي الخسارة) يقدم بيان بمقدار العجز ضمن المدة أو الشروط نفسها.
- يصدر وزير المالية نموذج البيان الضريبي المنصوص عنه في الفقرة آ السابقة ومرفقاته، ويجب التقيد بنموذج ذلك البيان وفق أحكام القانون تحت طائلة تغريمه بالغرامة المنصوص عليها في الفقرة /أ/ من المادة /18/ (البالغة 10%).

- يقدم المكلفون مع البيان صورة عن كل من الميزانية وحساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية، حساب المتاجرة، حساب الأرباح والخسائر، وجدول بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاكات بصورة مفصلة. إضافةً إلى تقديم جدول بالبيانات والوثائق المنوه عنها بالفقرة /ب/ من المادة 6 فقرة ب من القانون 25 لعام 2003 المتعلق بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي ووفق القرار الذي يصدر عن وزير المالية بهذا الشأن.
- يترتب على المكلفين غير أصحاب المهن الصناعية والتجارية في حال عدم وجود ميزانية أو حساب الأرباح والخسائر لديهم أن يقدموا إثباتاً لبيانهم جدولاً يتضمن مجموع وارداتهم الأصلية غير الصافية وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم والأعباء القابلة للتنزيل ومقدار ربحهم الصافي أو خسارتهم الصافية خلال السنة السابقة.
- يكتفى من أصحاب المهن والحرف الخاضعة لكتمان السر ذكر مفردات المبالغ المقبوضة والمدفوعة وتواريخ قبضها ودفعها.
- يترتب على المكلفين أن يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية وقوائم الجرد ووثائق القبض والصرف وفواتير الشراء والبيع وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتهم كما يمكن قبول المستندات والقيود المستخلصة من وقائع سجلات الحاسوب بالنسبة للمكلفين الذين ينظمون قيودهم المحاسبية باستخدام تلك الأداة.
- على المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة خلال 30 يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان المبحوث عنه في المادة 13 من هذا القانون الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان وتحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المتخصصة.
- يجوز للدوائر المالية مطالبة المكلفين بأداء سلفة على الضريبة خلال سنة ممارسة الأعمال موضوع التكليف على أن يسوى حساب السلفة بصورة نهائية بعد صدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكليف الدرجة القطعية. كما لا يجوز مطالبة المكلفين بأية سلفة عن

السنوات السابقة لسنة ممارسة الأعمال الجارية وتحسب المبالغ المدفوعة كسلفة بمقتضى هذه الفقرة وتنزل من أصل الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح عنها في البيان الضريبي المنوه عنه في المادة 13 من هذا القانون، وفي حال تجاوز السلفة الضريبية على الأرباح المصرح بها أو كانت النتيجة خسارة بموجب البيان المذكور فيؤجل تسوية السلفة إلى ما بعد اكتساب التكاليف الدرجة القطعية.

1-2-5 التراكم الضريبي في سورية:

يعتبر التراكم الضريبي واحدةً من المشكلات التي تعاني منها الإدارة الضريبية في العديد من الدول ومنها سورية، فالتراكم الضريبي يعتبر وجهاً من وجه التهرب الضريبي، حيث أن التراكم الضريبي يعد من الملفات المؤرقة لوزارة المالية السورية وجهاتها وخاصة الهيئة العامة للضرائب والرسوم التي لم تسع إلى حل هذا الملف بشكل فعلي، فالتراكم أكبر من قدرة عشرة أو عشرين أو حتى 100 مراقب لينجزوا البيانات المتراكمة، وإن ما تحدث عنه وزير المالية مؤخراً حول إنجاز مرسوم لمعالجة التراكم الضريبي لم يظهر منه أي أثر على أرض الواقع، فالبعض من المختصين يقولون إن التسوية هي الحل الأمثل للمعالجة، وهناك آراء تقول إن طي التكاليف التي لا تشكل إيراداً جيداً للخزينة أفضل وأوفر من العمل بها وإنجازها، فهي تستنفذ جهوداً كبيرة وتتسبب بهدر في مجال الأدوات التي تستلزم معالجتها⁵⁶.

يعود تاريخ هذا الملف إلى سنوات ما قبل 2000، إلا أن مديرية مالية دمشق تبين اليوم أن هناك تراكماً ضريبياً يعود إلى ما قبل 2003، ورأت أن تشكل لجان في مديريات المالية لتسوية هذه التراكمات حيث تعطى الصلاحيات اللازمة لها بما في ذلك طي الأضابير التي لا تشكل إيراداً للخزينة بقدر ما تشكل هدراً لوقت المراقبين والقرطاسية وغيرها، مع الإشارة هنا إلى أن وزير المالية أعلن مؤخراً أنه يتم الإعداد لمرسوم تشريعي خاص بتسوية ملف التراكم الضريبي، ويعتقد أن يتم اعتماد مبدأ الطي للأضابير التي لا تشكل إيراداً جيداً كإجراء في معالجة ملف التراكم.

وكشفت مالية دمشق عن تاريخ التراكم ضمن وثيقة تتضمن جملة من المقترحات التي قدمتها لوزارة المالية تدعم سير العمل الضريبي، إذ أكدت في مسألة تكليف الدخل المقطوع أن

⁵⁶ http://www.syriandays.com/index.php?page=show_det&select_page=67&id=36898.

آلية التكليف في هذه الزمرة تعطي صلاحيات واسعة لمراقب التكليف واللجنة البدائية، إذ يصدر القرار البدائي من لجنة التصنيف من دون مشاهدة الدوائر المالية لهذا القرار مقترحة تعديل القانون /24/ لعام 2003 فيما يخص ضوابط عمل تكليف مكلفي ضريبة الدخل المقطوع لجهة إعطاء الحق للدوائر المالية بالاعتراض على القرارات التي تراها غير متفقة مع واقع ونشاط المكلف وأن يكون تكليف المراقب بالتكليف استناداً للمهنة وليس المنطقة حرصاً على الدقة والموضوعية.

وتتنوع حالات التراكم الضريبي من تكاليف غير منجزة.. إنذار بيان غير مبلغ، إنذار بيان غير مصدر، إنذار غير مبلغ، معلومات غير مكتملة وغيرها من المشكلات. وذكرت مالية دمشق أيضاً في الوثيقة أن المعدلات الضريبية شهدت انخفاضاً ملحوظاً منذ عام 2001 مع تباين في هذه المعدلات الثابتة الخاصة بالشركات المحدودة المسؤولية والشركات المساهمة والخاصة أيضاً بالقطاع العام وشركات التأمين والمصارف. ومؤخراً في عام 2017 أولت وزارة المالية اهتماماً متزايداً لهذا الموضوع حيث ركز مجلس إدارة الهيئة العامة للضرائب والرسوم خلال اجتماعاته برئاسة وزير المالية على بحث موضوع التراكم الضريبي على ضرائب دخل الأرباح الحقيقية مهن، تعهدات، عقارات والتراكم على ضريبة دخل الرواتب والأجور في مديريات المالية في المحافظات كافة ووضع المنهجية المناسبة لمعالجتها والتي ينتظر منها إنجاز آلاف الأضابير التي تعود إلى سنوات سابقة وتحصيل حقوق الخزينة من هذه الواردات.

وفي إطار الحلول المقترحة فقد أكد وزير المالية ضرورة البدء بإنجاز تكاليف عامي 2015 و2016 ووضعها في التحقق بالسرعة الممكنة وتحميل مدير المالية في كل محافظة المسؤولية الكاملة عن التقصير في ذلك إذ لن يقبل أي مسوغ للتقصير في إنجاز تكاليف العاملين المذكورين وتأجيله إلى أعوام لاحقة بالنسبة للمكلفين المستثمرين في عملهم مع توصية بتسريع تكاليف عام 2017 وإصدار تعميم بعدم تدوير التراكم مشيراً إلى أنه تم تشكيل لجنة تحت مسمى لجنة إنجاز مهمتها دراسة وإنجاز أضابير السنوات السابقة وفق أسس واحدة ومنطقية مع أولوية لإنجاز أضابير عامي 2015 و2016⁵⁷.

⁵⁷ <http://breakingnews.sy/ar/article/93450.html>.

ومن الجدير بالذكر أن القروض المتعثرة تعتبر جزءاً من ظاهرة التراكم الضريبي، حيث يعتبر مصطلح تعثر القروض من المصطلحات المعاصرة والذي لم يتناوله القدماء بالتعريف. فقد اشتهر خصوصاً مع انتشار البنوك والشركات وغيرها من المؤسسات التي تتعامل بالديون فأصبح يطلق المصطلح على الديون المتأخرة سدادها من قبل العملاء سواء أكانوا أفراداً أم شركات⁵⁸.

وجاء تعريف القرض المتعثر بأنه الدين الذي يعتبره البنك بعد دراسة المركز المالي للعميل وضمانات الدين، أنه على درجة من الخطورة لا يتسنى معها تحصيله خلال فترة معقولة. كما ينظر إلى القرض المتعثر بأنه القرض الذي وصل إلى مرحلة أصبح وضعه فيها غير متوافق مع الشروط الواردة في اتفاقية القرض الأصلية⁵⁹.

تتنوع أسباب التعثر الضريبي في واقع الأمر، وهذه الأسباب يمكن تلخيص بعض منها فيما يلي⁶⁰:

1. مجموعة الأسباب المتعلقة بالمقترض:

نظراً لأن المقترض سواء أكان فرداً أم مؤسسة هو أحد طرفي العلاقة الائتمانية، فإنه يمكن أن يتسبب في تعثر القروض وذلك في عدد من النقاط، من أهمها:

- استخدام القرض لغير الغرض الذي منح لأجله.
- ضعف القدرات المادية للمقترض.
- سوء نية المقترض.
- وجود خطأ في دراسة الجدوى الاقتصادية للمشروع الممول.
- تقديم معلومات غير صحيحة من قبل المقترض.
- وفاة العميل المقترض وعدم التزام الورثة بالتسديد.
- وجود ثغرات في الإدارة المالية والمحاسبية.

2. مجموعة الأسباب المتعلقة بالبنك المقرض:

- عدم قدرة البنك على تقدير الاحتياجات النقدية للمقترض.
- أخطاء في التحليل الائتماني.

⁵⁸ نوفل، صبري حسن، (2002)، "إدارة مخاطر الائتمان المصرفي"، المعهد العربي للتمويل والاستثمار، القاهرة، مصر، ص 2.

⁵⁹ Rodman, Jack, (2002), "Asia's Non-Performing Loans: Can the Problem Be Solved", Ernest and Young, Tokyo, P2.

⁶⁰ وليد، ساكر، (2017)، " القروض المتعثرة و طرق إدارتها في البنوك العمومية الجزائرية دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري - وكالة بكرة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 47 - 49.

- خطأ في تقدير الضمانات.
 - منح البنك للمقترض حصيلة القرض لاستخدامها دفعة واحدة.
 - عدم وجود سياسة ائتمانية لدى البنك.
 - اتخاذ قرار منح الائتمان بناء على ضغوط تمارسها أطراف أخرى.
 - اتخاذ القرار الائتماني بناء على الضمانات بغض النظر عن الجدارة الائتمانية.
 - عدم قدرة البنك على متابعة المشروع الممول.
 - تمويل كامل أو شبه كامل للمشروع.
 - عدم كفاية موظفي النشاط الائتماني.
 - سوء ظروف عمل الموظفين في البنك.
3. أسباب أخرى:

حيث أنه قد تتعثر القروض لأسباب خارجة عن إرادة طرفي العملية الائتمانية، وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

- ضعف الرقابة على البنوك.
- تغير التنظيمات والتشريعات المصرفية المتعلقة بالائتمان.
- ضعف الأداء الاقتصادي.
- تدخلات الدولة ذات التأثير السلبي على المقترض.
- عدم الاستقرار الأمني والسياسي.

وفي سورية بلغت القروض المتعثرة حوالي 265 مليار ليرة سورية حتى نهاية العام 2017. حيث بدأت الحكومة منذ العام السابق بالعمل على تحصيل جزء من تلك القروض المتعثرة والتي تؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية. فالحصيلة الضريبية تعاني بشكل كبير - في سورية - من مشكلة تعثر القروض وبالتالي عدم القدرة على تحصيلها أو تحصيل الفوائد المترتبة عليها أو الضرائب المترتبة على أعمال تلك القروض. وبغية التقليل من تلك القروض المتعثرة فقد بدأت لجنة التحقيق المركزية الخاصة بتدقيق ملفات القروض المتعثرة في المصارف العامة اجراءاتها التنفيذية اللازمة للبدء باستعادة أموال هذه القروض بعد الانتهاء من دراسة ملفات أكبر عشرة مقترضين متعثرين ومتخلفين عن السداد في كل مصرف من هذه المصارف ليصل مجموع الكبار المتعثرين في المصارف العامة إلى 60 متعثراً كبيراً - كمرحلة أولى - ويحجم أموال تقدر

بعشرات المليارات من الليرات السورية التي تكتسب صفة الأموال العامة المسلوقة وحقاً من حقوق المودعين في هذه المصارف التي تسعى الحكومة لتحصيلها وإعادة ضخها في قنوات الانتاج الوطني⁶¹.

وفي هذا الصدد فقد كشفت لجنة القروض المتعثرة أن قيمة المبالغ التي جرى تحصيلها جراء الإجراءات التي اتخذت لمعالجة ملف القروض المتعثرة وصلت إلى نحو 38 مليار ليرة، يضاف إليها كما قالت بعض المصارف نحو 30 مليار ليرة قيمة عقارات وضمانات جرى الحجز عليها. في حين أنه لم يتم تحصيل أكثر من ملياري ليرة خلال الفترة الممتدة من عام 2013 ولغاية بدء اللجنة في عملها⁶².

أكبر المبالغ المحصلة كانت في المصرف العقاري بنحو 23,7 مليار ليرة، ثم المصرف التجاري السوري بنحو 8,8 مليارات ليرة، فالمصرف الزراعي بنحو 2,5 مليار ليرة، فالمصرف الصناعي رابعاً بنحو 1,8 مليار ليرة، وخامساً جاء مصرف التوفير بنحو 559,5 مليون ليرة، وأخيراً جاء مصرف التسليف بمبلغ 249,1 مليون ليرة.

وقدمت اللجنة ست ملاحظات تقيم عملها ومدى تعاون إدارات المصارف العامة الست مع عملها والمبالغ التي جرى تحصيلها على مستوى كل مصرف، فتحدثت عن تعاون مقبول مع ثلاثة مصارف، لكن برقم تحصيل مقبول لدى مصرفيين وغير مقبول لدى المصرف الثالث، في حين أن تقييمهما للمصارف الثلاثة الأخرى كان أنها غير متعاونة ورقم التحصيل لديها غير مقبول، لا بل وأشارت اللجنة إلى وجود بعض المواقف غير الإيجابية التي تتخذها إدارة أحد المصارف.

على صعيد المقترحات، والتي تتوزع على ثلاثة بنود أساسية، تقدم اللجنة في البند الأول مقترحاً واحداً يقوم على تغيير إدارات المصارف العامة الست، إنما على ثلاثة مراحل، تبدأ بشهر واحد على الأقل وتنتهي بنحو 18 شهراً.

وفي البند الثاني تطلب اللجنة أن يقوم وزير العدل بإعطاء هامش حركة أوسع لممثل وزارة العدل في اللجنة لإدارة الملف القضائي للقروض المتعثرة، حيث أبدى ممثل وزارة العدل في

⁶¹ <https://worldnews-sy.com/tag/%D8%AF%D9%85%D8%B4%D9%82-%D8%A7%D9%84%D9%82%D8%B1%D9%88%D8%B6-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AA%D8%B9%D8%AB%D8%B1%D8%A9/>.

⁶² <https://sensyria.com/blog/archives/15880>.

اللجنة اندفاعاً وحماساً كبيرين وساهم في حل الكثير من الإشكاليات العالقة لدى المؤسسات القضائية، كما يسهم بشكل فاعل في تطوير التشريعات والصكوك القانونية النازمة لهذا الملف. البند الثالث من المقترحات تضمن طلباً باستمرار الرعاية الحكومية العالية لهذا الملف وحمايته من أي خروقات قد تؤثر سلباً في استكمالها. كما تقترح عقد اجتماع موسع لرئيس الحكومة مع أعضاء اللجنة ومنحهم مكافأة مالية مجزية.

مصادر اللجنة أكدت أن عملية التحصيل وما جرى اتخاذه من إجراءات، قابله توجه حكومي لدراسة إمكانية منح المتعثرين الحقيقيين قروضاً جديدة لتشغيل منشآتهم ومعاملهم، وذلك بعد الانتهاء من ملف القروض السابقة.

وعلى أهمية الجهود التي بذلتها اللجنة على صعيد معالجة ملف القروض المتعثرة، إلا أن هناك ملاحظات يجب أن تحظى باهتمام خاص من قبلها، سواء لجهة فتح حوار مع إدارات المصارف لاسيما عندما تكون هناك نقاط جديرة بالبحث والمتابعة، أو لجهة استمرار الجراءة وفتح الملفات السابقة التي أتاحت لمقترضين متعثرين كبار النجاح في إيقاف إجراءات الملاحقة من حجز احتياطي ومنع سفر، والتحرك بحرية خلال السنوات السابقة، لا بل وتمكن إدارات بعض المصارف من مغادرة البلاد رغم وجود تحقيقات وتقارير تفتيشية.

وبرأي الباحث تعثر القروض وظاهر التراكم الضريبي تعتبران من أهم أسباب انخفاض الحصيلة الضريبية، فتراكم الملفات الضريبية وعدم القدرة على معالجتها وتوفير مدققي الضرائب الكافيين سوف يؤدي بشكل بديهي إلى تقليل الحصيلة الضريبية، وبالتالي فإن هذه التراكمات الضريبية تسهم - مثلها مثل التهرب الضريبي - في تخفيض إيرادات الدولة من الضرائب وبما ينعكس سلباً على قدرة الحكومة في الإنفاق على المشاريع المختلفة.

1-2-6 معوقات التحصيل الضريبي:

هنالك العديد من المعوقات التي ترافق عملية التحصيل الضريبي، فعملية التحصيل الضريبي لها أهمية كبيرة في الحصول على الضرائب المتوقعة، ولذلك لا بد من الحديث عن أبرز

تلك المعوقات والتي تختلف باختلاف طريقة التحصيل أيضاً. ومن أهم تلك المعوقات عموماً يمكن أن نذكر⁶³:

- (1) عدم التزام المكلفين بتقديم البيان الضريبي أو حتى تأخيرهم بتقديمه عن المواعيد المحددة.
- (2) كثرة التعديلات والتغيرات التي تطرأ على التشريعات والقوانين الضريبية.
- (3) نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين وانخفاضه.
- (4) أزمة الثقة بين المكلف وبين الدائرة الضريبية.
- (5) نقص المعلومات المتعلقة بدخل المكلف، وعدم شمولها.
- (6) عدم إخضاع بعض البنود في البيان الضريبي لوجود بعض الإشكاليات القانونية فيها.
- (7) عدم وضوح إجراءات البيان الضريبي لبعض المكلفين.
- (8) عدم وجود متابعة كافية لتحصيل الدين الضريبي من قبل الجهات المالية.
- (9) المغالاة في قيمة الضريبة أحياناً وذلك عند تقديرها من قبل دائرة الضرائب.
- (10) البطء في الإجراءات الإدارية المرتبطة بتحصيل دين الضريبة.
- (11) عدم متابعة الاعتراضات المقدمة من المكلفين مما يؤدي إلى تأخر تحصيلها.
- (12) تعثر عملية التزام المكلف بدفع الضريبة المقررة في حال كان ذلك على أقساط، مما يؤدي إلى إعادة جدولة للمبالغ المتبقية منها مما يؤدي في النهاية إلى تأخير عملية تحصيلها.

ومن وجهة نظر أخرى، يمكن القول بأن أبرز مشكلات التحصيل الضريبي ترتبط بشكل أساسي إلى مشكلتين جوهريتين، الأولى هي الازدواج الضريبي، والثانية هي التهرب الضريبي⁶⁴. فالازدواج الضريبي هو عبارة عن فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء نفسه خلال فترة زمنية واحدة، وبالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد، كما يعرف على أنه

⁶³ السلامين، ياسر غازي، الدقة، عبد الرحمن قاسم، (2007)، "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين"، الخليل، فلسطين، الطبعة الأولى، ص 154.

⁶⁴ نصيرة، يحيوي بوعون، (2010)، "الضرائب الوطنية والدولية"، مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، ص 12 - 13.

عبارة عن فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من النوع نفسه أكثر من مرة، على الشخص نفسه بالنسبة للمال نفسه، في نفس المدة⁶⁵.

وقد يكون الازدواج الضريبي، إما داخلياً أو دولياً، ويكون داخلياً في الحالتين التاليتين⁶⁶:

الحالة الأولى: أن يكون فرض الضرائب من اختصاص سلطتين أو أكثر، فتقوم أكثر من سلطة بفرض نفس الضريبة على المكلف بخصوص نفس المادة الخاضعة للضريبة، خلال نفس الفترة. مثل وجود سلطة قومية إلى جانب سلطات محلية، وفرضت كل من السلطتين ضريبة على تركة شخص معين، ففي هذه الحالة يدفع مقدار الضريبة مرة للسلطة المحلية ومرة للحكومة المركزية.

الحالة الثانية: إذا فرضت السلطة المركزية الضريبة على نفس الشخص على مرحلتين، مثل فرضها ضريبة على الدخل الناتج عن العمل في سنة معينة مرة باعتباره دخلاً نوعياً، ومرة أخرى باعتباره أحد مكونات الإيراد الكلي الذي يخضع للضريبة العامة على الإيراد.

وقد يكون الازدواج الضريبي دولياً لاختلاف النظم الضريبية في الدول، حيث أن الضريبة على الدخل يمكن أن تُفرض ذاتها على الشخص ذاته، وعلى الوعاء ذاته ولذات الفترة من قبل الدولة التي يقيم فيها ودولته باعتباره أحد رعاياها، وقد يتحقق الازدواج الضريبي في ضريبة التركات عندما يكون الموروث أحد مواطني دولة معينة، ويكون الورثة في دولة أخرى، وتكون التركة في دولة ثالثة حيث يتم فرض الضريبة على ذات الوعاء وعلى ذات المكلف وللفترة ذاتها ثلاث مرات، وهو ما يتحقق معه ازدواج ضريبي، وهو الأمر الذي يمكن الحد من حصوله بالتنسيق بين الدول من خلال الاتفاقيات التي تسهم في تلافي حصول الازدواج الضريبي⁶⁷.

أما التهرب الضريبي فهو ظاهرة يحاول من خلالها المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً وذلك بعد تحقق واقعتها المنشئة لها. وقد يكون مشروعاً من خلال الاستفادة من بعض ثغرات القانون والتشريع الضريبي. أو الانصراف عن شراء السلع التي تفرض عليها ضريبة

⁶⁵ المرجع السابق مباشرة، ص 13.

⁶⁶ دويدار، محمد، (2006)، "مبادئ الاقتصاد السياسي - الاقتصاد المالي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 275.

⁶⁷ خلف، حسن فليح، (2008)، "المالية العامة"، عالم الكتاب الحديث، عمان، الأردن، ص 197.

مرتفعة مثلاً. أما التهرب غير المشروع فهو التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالياً يلجأ إليه المكلف بالضريبة للتخلص منها مثل تقديم بيانات ضريبية غير حقيقية أو الامتناع عن تقديم البيان الضريبي. وغير ذلك من طرق التهرب الضريبي التي سيتم الحديث بشكل أكثر تفصيلاً فيما بعد.

كما أن انخفاض الحصيلة الضريبية من أسبابه الإعفاءات الكبيرة والتي منحت سابقاً للعديد من القطاعات الاقتصادية كالقطاع الزراعي والصناعي والسياحي لكن صدور قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته أعاد النظر بالإعفاءات الضريبية لتصبح معدلات الضريبة أكثر واقعية وعقلانية ويبقى القطاع الزراعي الذي ساهم بنسبة 32% من الناتج المحلي الإجمالي العام معفى من الضرائب بالإضافة إلى ضعف كفاءة الجهاز الإداري والفني العامل في الحقل الضريبي الذي يتطلب المزيد من بذل الجهود لتدريب وتأهيل وإعادة تأهيل العاملين في الإدارة الضريبية⁶⁸.

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

⁶⁸ السيوبي، قحطان، (2008)، "السياسة المالية في سورية"، الهيئة العامة السورية للكتاب، سورية، ص 34.

المبحث الثالث

التهرب الضريبي

مقدمة:

تعاني جميع البلدان المتقدمة والنامية من مشكلة التهرب الضريبي وقد تكون في بعضها صغيرة وفي بعضها الآخر كبيرة، ولم يصل المكلف بالضريبة إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة بحيث ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب مقدس، لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلفين بدفع الضريبة رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك إما بتقاضي الضريبة كلياً أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، ومن هنا نشأت ظاهرة "التهرب الضريبي" أو الإفلات من الضريبة⁶⁹.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز الجرائم الاقتصادية المعاصرة، وتتنضح خطورتها بالنسبة للضريبة إذا نظرنا إلى الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية لهذه الضرائب، فمن الناحية المالية تعتبر الضرائب أحد الموارد الهامة لخزينة الدولة، ومن الناحية الاقتصادية فهي واحدة من الأدوات الهامة لتوجيه الاقتصاد الوطني عن طريق استخدامها لتشجيع بعض الفعاليات الاقتصادية عن طريق الحوافز الضريبية، ومن الناحية الاجتماعية فإنها تسهم في القضاء على التفاوت الطبقي، عن طريق إعادة توزيع الثروة. كما أن التهرب من الضريبة يؤدي إلى الإخلال بالمساواة والعدالة بين المكلفين فبينما يدفع المكلفون الأمناء الضريبة نظراً لقناعتهم بواجبهم الضريبي، في حين أن البعض الآخر يتهرب منها، ومما يزيد الأمر خطورة أن الدولة نتيجة احتياجها للمال العام قد تقوم بفرض ضرائب جديدة أو ترفع مقدار الضرائب القائمة، الأمر الذي يزيد الأعباء الضريبية الملقاة على عاتق المكلفين الأمناء، مما قد يجعلهم هذا الأمر يتهربون من دفع الضريبة.

⁶⁹ الخطيب، خالد، (2000)، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ص 12.

ونظراً لكون ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة بما لها من آثار سلبية من جهة أولى، ونظراً لما لهذه المشكلة من حجم كبير يشكل حوالي 400 مليار ليرة سورية سنوياً كان لابد من دراستها والتعرف على مفهوميها وأسبابها والآثار المترتبة عليها وأخيراً كيفية علاجها⁷⁰.

1-3-1 مفهوم التهرب الضريبي:

هناك عدد كبير من تعاريف التهرب الضريبي والتي اتفق جميع مؤلفيها على كونها ظاهرة غير مرغوبة تتمثل في التخلي عن دفع الضرائب إجمالاً أو التقليل من حجم الضرائب المستحقة على المكلفين⁷¹. حيث يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة عن طريق مخالفة القوانين، والتشريعات الضريبية⁷². كما يعرف أيضاً بأنه محاولة المكلف الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه أو جزء منها دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، وفي هذه الحالة لا تحصل الإدارة أية ضريبة ويحدث ذلك غالباً حينما يعتمد المكلف مخالفة نص قانوني بطريقة أو بأخرى⁷³.

فالتهرب الضريبي يعني التخلص من الالتزام بدفع الضريبة، حيث يعمل الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد على سلوك احتيالي من خلال أساليب احتيالية مخالفة للقانون للتخلص من عبئها⁷⁴. أي أن التهرب الضريبي يعني التخلص المكلف كلياً أو

⁷⁰ <http://b2b-sy.com/news/27910/>.

⁷¹ McLaren, J., "The Distinction between tax Avoidance and tax Evasion has become blurred in Australia: why has it happened?" Journal of the Australasian Tax Teachers Association 2008, Vol.3 No.2, PP 141-163

⁷² الكفراوي، عوف، (2001)، "التهرب الضريبي وآثاره - دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي"، مجلة الاقتصاد الإسلامي، العدد 243، المجلد 21.

⁷³ حداد، الياس سليمان، (2009)، "دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ص 10.

⁷⁴ العدي، إبراهيم، (2015)، "أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد 1، ص 80.

جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة، ويضيق عليها حقها⁷⁵.

انطلاقاً مما سبق يمكن للباحث تعريف التهرب الضريبي بأنه ظاهرة غير مرغوبة تتمثل في قيام المكلف بالدين الضريبي بمحاولة التخفيف من دفع الضريبة المستحقة عليه أو التهرب منها كاملاً عن طريق استخدام وسائل احتيالية مختلفة، مما يؤدي في النهاية إلى تخفيف الحصيلة الضريبية وبالتالي ازدياد الآثار السلبية السيئة على النمو الاقتصادي إجمالاً.

1-3-2 المفاهيم القريبة من مفهوم التهرب الضريبي:

لابد من تمييز التهرب الضريبي عن غيره من الظواهر المشابهة مثل:

1) التهرب الضريبي ونقل عبء الضريبة:

حيث تحدد قوانين الضرائب الأشخاص الخاضعين لكل ضريبة، فمثلاً هنالك ضريبة على الأرباح التجارية أو الصناعية تقع على كل تاجر أو على كل صناعي، والمستوردين مثلاً يخضعون للرسوم الجمركية وهكذا. والذي يمكن أن يحدث أن يقوم هؤلاء بنقل عبء الضريبة من كاهلهم إلى أشخاص آخرين غيرهم، وهذا لا يسمى تهرباً ضريبياً إنما يسمى نقلاً لعبء الضريبة، وخاصةً ما يحدث هذا الأمر عندما يقوم التجار مثلاً بنقل الضرائب المترتبة عليهم إلى الزبائن والمستهلكين وهذا عند رفع أسعار السلع والمنتجات التي يشترونها من هؤلاء التجار. وقد يتم نقل الضريبة من شخص إلى آخر حتى تصل إلى شخص لا يتمكن من نقل عبئها إلى شخص آخر فتستقر الضريبة عنه، وهذا ما نلاحظه عند قيام تاجر الجملة بنقل العبء الضريبي إلى تاجر التجزئة، وتاجر التجزئة عندما يقوم بنقل العبء الضريبي إلى المستهلك النهائي⁷⁶.

⁷⁵ داؤد، رواد ، (2015)، "دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي - دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية"، مرجع سبق ذكره، ص 277.

⁷⁶ حداد، الياس سليمان، (2009)، "دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته"، مرجع سبق ذكره، ص 11.

(2) التهرب الضريبي وتعويض الضريبة:

إن عدم قدرة المكلف الضريبي بنقل عبء الضريبة كما رأينا في الفقرة السابقة قد يعطيه دافعاً كبيراً لتعويضها من خلال العمل على تخفيض نفقات إنتاجه بكل الوسائل الممكنة عن طريق تحسين وسائل الإنتاج، وهنا يستطيع أن يعوض من الضرائب التي فرضت عليه محافظاً بذلك على أرباحه. وهذا يعتبر ردة فعل إيجابية لتعويض العبء الضريبي⁷⁷.

1-3-3 أشكال التهرب الضريبي:

قد يلجأ المكلفون في سبيل ذلك إلى إحدى الأشكال التالية للتهرب من الضريبة وهي:

1- التجنب الضريبي (التهرب المشروع):

حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية⁷⁸، ويتمثل بتنظيم مصادر دخله باستغلال الثغرات الموجودة في القانون بطريقة غير مخالفة لأحكامه⁷⁹. ومن صور التهرب الضريبي المشروع امتناع المكلف عن الأعمال التي تلزم المكلف الضريبي بدفع الضريبة، أو الاتجاه نحو النشاطات التي تخضعه لنسبة ضريبية أقل، مثل نقل مقدار من أموال المشروع من الدولة التابع لها سياسياً إلى دولة أخرى أجنبية تكون فيها الضريبة أخف وطأة. والتهرب المشروع ظاهرة سليمة أقرتها معظم الدول فقهاً وقضاً، كما يعد من الأعمال المباحة التي لا يعاقب عليه القانون ولا يعرض صاحبه لأي عقوبة قانونية⁸⁰.

⁷⁷ أبو حشيش، خليل، (2004)، "دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية"، دار الحامد، عمان، الأردن، ص 22.

⁷⁸ Fuest, C. and Riedel, N., "Tax Evasion, Tax Avoidance and tax expenditure in developing countries: A review of the literature", Oxford University Center for Business Taxation, 2009, P 4.

⁷⁹ قطاونة، عادل محمد، عفانة، عدي حسين، (2008)، "المحاسبة الضريبية"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، ص 548.

⁸⁰ المهاني، محمد خالد، حريزي، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، (2011)، "اقتصاديات المالية العامة والتشريع الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 559.

2- التهرب الضريبي غير المشروع:

ويأتي التهرب غير المشروع عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، غشاً وتحايلًا على التشريعات الضريبية ومخالفة الأحكام القانونية والتعليمات التي تصدرها إدارة الضريبة مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون. ومن تلك الأساليب التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف لتخفيض مقدار الضريبة⁸¹:

- قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من أجل التلاعب بمصادر دخله ونفقاته: من خلال قيام المكلف بمسك نوعين من السجلات أحدهما صحيحاً والآخر مزوراً.
 - قيام المكلف بإخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل: في حال تعدد مصادر الدخل لدى المكلف يقوم بالإقرار عن بعض هذه المصادر ويخفي وجود بعضها الآخر، ومن ثم يحاسب عن جزء من مصادر دخله.
 - قيام المكلف الضريبي بالتهرب خلال مرحلة التحصيل: إذ يقوم المكلف بالتهرب عن تسديد المبالغ المستحقة عليه عن طريق المماطلة بالدفع، أو تهريب أمواله إلى الخارج.
 - قيام المكلف الضريبي بالتلاعب بملكية مصدر الدخل: مثل قيام المكلف بالتنازل شكلياً عن مصادر الدخل إلى جهة خيرية معفاة من الضريبة مع بقاء السيطرة الفعلية على مصدر الدخل.
- وفيما يلي جدول يوضح أهم نقاط التشابه والاختلافات بين الشكليات السابقين.

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.	التجنب دون مخالفة القانون الضريبي على عكس الغش.
كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني.	التجنب الضريبي لا يوقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء على غرار الغش الضريبي.
كل منهما ناجم عن سوء النية.	

الجدول (2 - 1) - أبرز نقاط التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع.

⁸¹ العدي، إبراهيم، (2015)، "أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"، مرجع سبق ذكره، ص 80 - 81.

1-3-4 أسباب التهرب الضريبي:

إن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي⁸²:

- الأسباب التشريعية:

إن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك إما النقص في التشريع الضريبي، وعدم إحكام صياغته، واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون. حيث يميز القانون الضريبي بين المكلفين تبعاً لحالتهم المادية وهذا يؤدي إلى زيادة التفريق بين المواطنين الأمر الذي يؤدي إلى التهرب الضريبي، كما أن التشريع الضريبي غير مستقر ويتعدل بصورة مستمرة تبعاً للسياسات المالية والاقتصادية وهذا ما يشعر المكلف بشيء من الضيق ويدفعه للتهرب.

- الأسباب الاقتصادية:

من الأسباب التي تدفع إلى التهرب الضريبي هو ارتفاع الضرائب مما يؤدي إلى شعور المكلف بأن الضريبة تقطع كجزء كبير من دخله. كما أن الأوضاع الاقتصادية تؤثر في التهرب الضريبي، ففي حال الرخاء الاقتصادي ينخفض التهرب بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل، أما في أوقات الكساد والأزمات فيزداد التهرب الضريبي.

- الأسباب الإدارية والفنية:

تعتبر الإدارة الضريبية الأداة التنفيذية المطبقة فكلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة سهلت التهرب الضريبي. حيث توجد مجموعة من العوامل الإدارية والفنية التي تؤثر في التهرب الضريبي،

⁸² علميات، خالد عيادة، (2013)، " التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه "، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 2، عمان، الأردن، ص 116.

ومن هذه العوامل ثقل العبء الضريبي، وتعقيد النظام الضريبي، ونوع الضريبة، وطريقة تحصيل الضريبة.

- الأسباب الاجتماعية والأخلاقية:

إن نظرة المجتمع في بعض المجتمعات العربية إلى المتهرب نظرة إعجاب وتقدير على اعتبار أن سرقة الخزانة العامة للدولة عن طريق التهرب الضريبي لا تعد سرقة على عكس الحال في المجتمعات الأوروبية التي تسعى للوفاء بالتزاماتها الضريبية احتراماً منها للالتزام الأخلاقي بضرورة المساهمة في تحمل الأعباء المالية. إضافةً إلى ذلك فإن ضعف الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين يعتبر سبباً أساسياً للتهرب الضريبي، ويعود ضعف الوعي إلى عدة أسباب، منها "شعور المكلف بأن الضريبة التي يدفعها أكبر مما يأخذ منها، أو اعتقاده بأن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة، أو ثقل العبء الضريبي وارتفاع معدلات الضريبة.

- الأسباب السياسية:

إن عدم الاستقرار والاستقلال السياسي للبلاد وسياسة الإنفاق العام في الدولة تلعب دوراً أساسياً في التهرب الضريبي فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة. أي أن سياسة الإنفاق العام التي تتبعها الدولة تلعب دوراً مهماً في التهرب الضريبي، فإذا جرى الإنفاق في وجوه نافعة، شعر الأفراد أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وهذا يقلل من التهرب الضريبي، والعكس في حال بددت الدولة حصيلة الضرائب.

1-3-5 آثار التهرب الضريبي:

يعد التهرب الضريبي من الجرائم الاقتصادية التي تنعكس بآثار سلبية على الاقتصاد الوطني وتؤدي إلى الإخلال بالعدالة والمساواة بين المكلفين، حيث يدفع الأمناء من المواطنين الضريبة المطلوبة منهم في حين تلجأ الفئات الأخرى إلى التهرب من دفع الضريبة مما يخفض الإيرادات

الضريبة للدولة، وينعكس بالتالي على وفرة الحصيلة وهي إحدى الأهداف الرئيسية للنظام الضريبي، ويؤدي انخفاض التحصيل الضريبي إلى تدني مستوى الخدمات التي تقدمها الدولة، وإلى إخفاق الدولة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تنشدها من وراء فرض الضريبة، كما يؤدي إلى قيام الدولة بزيادة معدلات الضريبة لتحقيق الإيرادات المطلوبة مما يجعل الملتزمين بدفع الضريبة عبئاً إضافياً، وأن التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع يترتب عليه آثار سلبية في النواحي الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والتنمية⁸³.

على أية حال يمكن تقسيم آثار التهرب الضريبي إلى ما يلي⁸⁴:

(1) الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية. ويترتب عن ذلك قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها. وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي، واللجوء إلى الاقتراض، إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقرار والاقتصاد للبلد المعنى.

(2) الآثار الاقتصادية:

يؤدي الغش والتهرب الضريبي إلى ضعف المتغيرات الرئيسية للاقتصاد، ويتجلى ذلك بوضوح في التأثير على الادخار والتحفيز على الاستثمار، كما يؤثر على الإنتاج والاستهلاك ويجعل الدولة تقلل من نفقاتها. ومن آثاره أيضاً القضاء على المنافسة، حيث أن المؤسسات المتهربة تقوي مكانتها

⁸³ أبو نصار، محمد ، المبيضين، عقلة ، (2000)، "التهرب من ضريبة الدخل في الأردن"، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، الأردن، ص 13.

⁸⁴ مراد، ناصر، (2002)، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر، ص 154.

بينما النزيهة منها والتي تقوم بواجباتها الضريبية تبقى تعاني من كثرة المشاكل المالية، إذ يؤدي التهرب إلى عدم عدالة التوزيع الأعباء العامة وتحملها من طرف الممولين الأمناء دون المتهربين.

(3) الآثار الاجتماعية:

يؤدي الغش الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد في المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها، بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي. ويؤدي كثرة الغش الضريبي إلى لجوء الدولة لرفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، وهكذا تصبح هذه الأخيرة عامل فساد أخلاقي من خلال البحث في جميع الوسائل، سواء المشروعة أو غير المشروعة بغية التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

1-3-6 طرق مكافحة التهرب الضريبي:

نظراً للمضار الخطيرة التي يسببها التهرب من الضريبة بصوره المختلفة، كان لا بد وأن تسعى الدول جاهدة إلى مكافحته بكافة الوسائل الممكنة، وفي واقع الأمر فإن مكافحة التهرب الضريبي تكون باستخدام وسائل وقائية وذلك بالعمل على منع وقوعه والحيلولة دون وقوع أسبابه، وأما باستخدام وسائل علاجية وذلك بالعمل على معاقبة مرتكبيه، وأما باستخدام وسائل دولية عن طريق المعاهدات لمكافحة التهرب من جميع جوانبه⁸⁵، ومن وسائل مكافحة التهرب الضريبي يمكن ذكر ما يلي⁸⁶:

1-مراجعة التشريعات الضريبية: للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصياغة وانسجامه مع الوضع الاقتصادي، فالتشريع المالي الجيد والمنسجم والمتربط عليه ألا

⁸⁵ عليّات، خالد عيادة، (2013)، " التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه "، مرجع سبق ذكره، ص 118 – 119.

⁸⁶ العدي، إبراهيم، (2015)، "أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"، مرجع سبق ذكره، ص 82 – 83.

يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة. ومن ثم يجب اللجوء إلى الإجراءات الوقائية المتمثلة بتعديل الأحكام القانونية المتعلقة بتحقيق الضرائب وجبايتها مما يحقق سرعة تحقق الضريبة وجبايتها ولا يترك مجالاً للتهرب.

2- نشر الوعي الضريبي: يتم ذلك بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها، ووجوه إنفاقها من خلال أجهزة الإعلام المختلفة. بحيث يقتنع المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا يتطلب من السلطة ترشيد الإنفاق العام، بما يخدم المصلحة العامة، بحيث يشعر المكلف بأن الضريبة تعود عليه بشكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة.

3- تحقيق العدالة الضريبية: لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية لا بد من مجموعة من السبل والإجراءات منها⁸⁷:

- شمولية الضريبة: بحيث تصيب الدخل جميعها، ولا يشعر المكلف الضريبي أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة.
- معدل الضريبة: يجب أن يكون معدل الضريبة معقولاً وغير مرتفع حتى لا يترك أثراً سلبياً في نفسية المكلف، مما يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة.
- الإعفاءات الضريبية: يجب أن تكون الإعفاءات الضريبية مدروسة دراسة دقيقة بحيث لا يفيد منها بعض الأشخاص على حساب فئات أخرى، وتؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة.
- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة: يجب أن تراعي الضرائب الحالة الاجتماعية للمكلف، والأخذ بمبدأ القدرة على الدفع.
- تشجيع المكلفين على مسك دفاتر تجارية: إذ تساعد الدفاتر المحاسبية الدوائر المالية على تحديد أرباح المكلفين تحديداً دقيقاً، مما يساعد على الحد من التهرب الضريبي.

⁸⁷ المهاني، محمد خالد، حريزي، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، (2011)، "اقتصاديات المالية العامة والتشريع الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 565.

- الترابط بين الجهات المختلفة في الدولة: يجب على التشريع الضريبي أن يسمح للإدارة الضريبية بالحصول على البيانات الخاصة بالمكلفين جميعها من الجهات المختلفة في الدولة وبشكل دوري ومنتظم بحيث يساعدها على تعرف نشاطات المكلف جميعها، ويضع حداً للتهرب الضريبي.
 - تحسين الجهاز الإداري الضريبي: ويتحقق هذا الأمر من خلال تدعيم الجهاز الضريبي بالتقنيات الحديثة، ورفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية، والاهتمام بالتدريب العملي.
 - اشتراك المحاسبين في المسؤولية: أي يجب أن يكون المحاسب القانوني متعاوناً مع الإدارة الضريبية ولا يغفل صالح الخزنة العامة، مما يؤدي إلى تقديم إقرارات ضريبية ذات موثوقية.
 - إعادة النظر في جزاءات المتهمين وتشديد العقوبات على كل من يرتكب جرم التهرب الضريبي.
- 4- مكافحة التهرب الدولي: إن الوسائل السابقة تساعد في تقليل كل من التهرب الداخلي والدولي، ومع ذلك فهناك عدة إجراءات خاصة لمكافحة التهرب الدولي ومنها: إلزام المكلفين بأن يبينوا في تصريحاتهم أملاكهم الموجودة في الخارج وأوجه النشاط التي يباشرونها في الخارج وفرض الرقابة على الصرف الأجنبي ومنع الأجانب من مغادرة البلاد قبل تصفية الضرائب المستحقة عليهم وتحصيلها.
- وخلاصة القول: إن نجاح طرق مكافحة التهرب يتوقف على النظام الضريبي وعلى كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق القانون. كما أن هذه الأساليب لا تعطي النتائج المرجوة منها إذا لم تقترن بحملة لتوعية المكلفين بواجباتهم وحقوقهم، فقناعة المكلف بأن المال الذي يدفعه للدولة ضريبة لا يذهب عبثاً، وإنما يستخدم للإصلاح والتطور والتنمية هو عامل أساسي لعدم التهرب من دفع الضريبة.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

تم في القسم العملي تحليل آراء عينة الدراسة وذلك من خلال تحليل الاستبانة التي تم توزيعها على عينة مؤلفة من 150 شخص من مراقبي الدخل في وزارة المالية (مديرية مالية دمشق وريفها) وتم الحصول على 128 استبيان صالحاً وبنسبة استرداد بلغت 85.33% من العدد الكلي للاستبيانات الموزعة. وبعد ذلك تمت دراسة الارتباط بين إجراءات التدقيق الضريبي وبين كل من تحسين الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي. وبعد ذلك تم اختبار الفرضيات من خلال دراسة الانحدار المتعدد لكل أبعاد إجراءات التدقيق الضريبي وتأثيرها في كل من تحسين الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي. مع الإشارة إلى أن جميع التحاليل الإحصائية تمت باستخدام برنامج الـ SPSS الإصدار الخامس والعشرين وعند مستوى دلالة 0.05.

1-2 تحري مواقف المستقصى آرائهم بالنسبة لعبارات المحور الرئيسي الأول:

التدقيق الضريبي.

✓ المحور الفرعي الأول: قيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة.

يبين الجدول رقم (1-3) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الأول المتعلقة بإجراءات التدقيق الضريبي من قبل مراقبي الدخل العاملين في وزارة المالية (مالية دمشق وريفها) وذلك من حيث القيام بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، في حين يبين الجدول رقم (2-3) نتائج اختبار t للعينة الواحدة والذي يهدف لتحري وجود أي اختلاف جوهري في إجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الأول بالمقارنة مع القيمة الحيادية الموافقة للدرجة 3 على سلم ليكرت الخماسي الدرجات المعتمد للإجابة على كل عبارات استبيان الدراسة.

الجدول رقم (1-3): قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الأول المتعلق بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة.

إحصاءات وصفية				
رقم العبارة	العبارة	عدد الأفراد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يتم التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع.	128	2.8750	1.06483
2	يتم التحقق من إظهار المكلف لقيم الأصول بالتكلفة التاريخية وليس التكلفة الجارية.	128	3.3984	1.02212
3	يتم التأكد من قيام المكلف بمبدأ مقابلة النفقات للإيرادات عن الفترة المالية.	128	3.6953	.89230
4	يتم التأكد من قيام المكلف بإتباع طريقة ثابتة في تقدير حجم الاهتلاكات خلال الفترة المالية.	128	4.2656	.84634
كامل المحور الفرعي الأول	التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة.	128	3.5586	.68410

الجدول رقم (2-3): نتيجة اختبار t للعينة الواحدة لتحري اتجاه المستقصى آرائهم في الإجابة على كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الأول الخاص بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة.

One-Sample Test						التفسير
رقم العبارة	Test Value = 3					
	إحصائية T	المعنوية الإحصائية Sig. (2-tailed)	فرق المتوسط Mean Difference	مجال الموثوقية للفارق (عند مستوى ثقة 95%) 95% Confidence Interval of the Difference		
				الحد الأدنى Lower	الحد الأعلى Upper	
				1	-1.328	
2	4.410	.000	.39844	.2197	.5772	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
3	8.816	.000	.69531	.5392	.8514	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
4	16.919	.000	1.26563	1.1176	1.4137	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة.	9.238	.000	.55859	.4389	.6782	يوجد دلالة باتجاه الموافقة

العبارة الأولى: يتم التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 2.88، ولم يبين اختبار t للعينة الواحدة وجود أي فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم يميلون للحياد في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقيق الإيراد عند البيع لا يتم بالشكل المطلوب.

العبارة الثانية: يتم التحقق من إظهار المكلف لقيم الأصول بالتكلفة التاريخية وليس التكلفة الجارية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.40، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذه العبارة،

وهذا يشير إلى قيام مراقبي الدخل في وزارة المالية بالتحقق من إظهار المكلف لقيم الأصول بالتكلفة التاريخية وليس التكلفة الجارية.

العبارة الثالثة: يتم التأكد من قيام المكلف بمبدأ مقابلة النفقات للإيرادات عن الفترة المالية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.70، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى قيام مراقبي الدخل في وزارة المالية بالتحقق من قيام المكلف بمقابلة النفقات للإيرادات عن الفترة المالية التي يتم دفع الضريبة عنها.

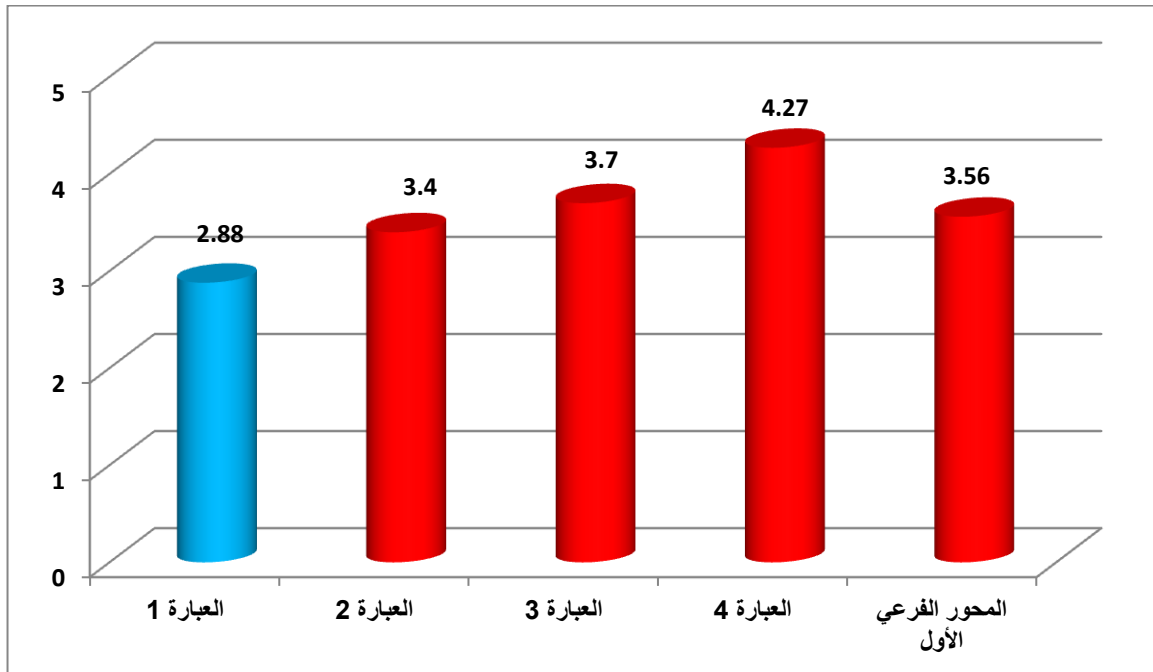
العبارة الرابعة: يتم التأكد من قيام المكلف بإتباع طريقة ثابتة في تقدير حجم الاهتلاكات خلال الفترة المالية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.27، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون بشدة على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى قيام مراقبي الدخل في وزارة المالية بالتأكد من قيام المكلف بإتباع طريقة ثابتة في تقدير حجم الاهتلاكات خلال الفترة المالية التي يتم دفع الضريبة عنها.

كامل المحور الفرعي الأول: التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذا المحور بشكل إجمالي 3.56، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذا المحور، وهذا يشير إلى قيام مراقبي الدخل في وزارة المالية بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة عند تقديم بيانه الضريبي بشكل عام.

ويبين الشكل رقم (3-1) المتوسطات الحسابية لإجابات المستقصى آرائهم على كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الأول وعلى كامل هذا المحور أيضاً.



الشكل رقم (3-1): المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الفرعي الأول لتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي

✓ **المحور الفرعي الثاني: قيام المدقق الضريبي بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر.**
يقدم الجدول رقم (3-3) عرضاً لقيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الثاني المتعلقة بإجراءات التدقيق الضريبي المستندة على المخاطر، في حين يبين الجدول رقم (3-4) نتائج اختبار t للعينة الواحدة والذي يهدف لتحري وجود أي اختلاف جوهري في إجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الثاني بالمقارنة مع القيمة الحيادية.

الجدول رقم (3-3): قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الثاني المتعلق بقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر.

إحصاءات وصفية				
رقم العبارة	العبارة	عدد الأفراد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
5	إن التدقيق الضريبي المستند على تقييم المخاطر يتيح للمدقق تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولية.	128	3.5234	.88704
6	يتم الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر.	128	2.9297	1.07354
7	يتم الأخذ بعين الاعتبار تحديد مستويات الأهمية النسبية لبيانات المكلف المالية.	128	3.6406	1.00967
كامل المحور الفرعي الثاني	قيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر.	128	3.3646	.74528

الجدول رقم (3-4): نتيجة اختبار t للعينات الواحدة لتحري اتجاه المستقصى آرائهم في الإجابة على كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الثاني الخاص بقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر.

One-Sample Test						التفسير
رقم العبارة	Test Value = 3					
	إحصائية T	المعنوية الإحصائية Sig. (2-tailed)	فرق المتوسط Mean Difference	مجال الموثوقية للفارق (عند مستوى ثقة 95%) 95% Confidence Interval of the Difference		
				الحد الأدنى Lower	الحد الأعلى Upper	
5	6.676	.000	.52344	.3683	.6786	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
6	-.741	.460	-.07031	-.2581	.1175	لا يوجد دلالة (موقف محايد)
7	7.178	.000	.64063	.4640	.8172	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
قيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر.	5.535	.000	.36458	.2342	.4949	يوجد دلالة باتجاه الموافقة

العبارة الخامسة: إن التدقيق الضريبي المستند على تقييم المخاطر يتيح للمدقق تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.52، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى قناعة مراقبي الدخل في وزارة المالية بأن التدقيق الضريبي المستند على تقييم المخاطر يتيح للمدقق تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولية.

العبارة السادسة: يتم الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 2.93، ولم يبين اختبار t للعينة الواحدة وجود أي فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم يميلون للحياد في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى عدم اهتمام مراقبي الدخل كثيراً باعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من الخطر عند تقييم البيان الضريبي للمكلفين.

العبارة السابعة: يتم الأخذ بعين الاعتبار تحديد مستويات الأهمية النسبية لبيانات المكلف المالية.

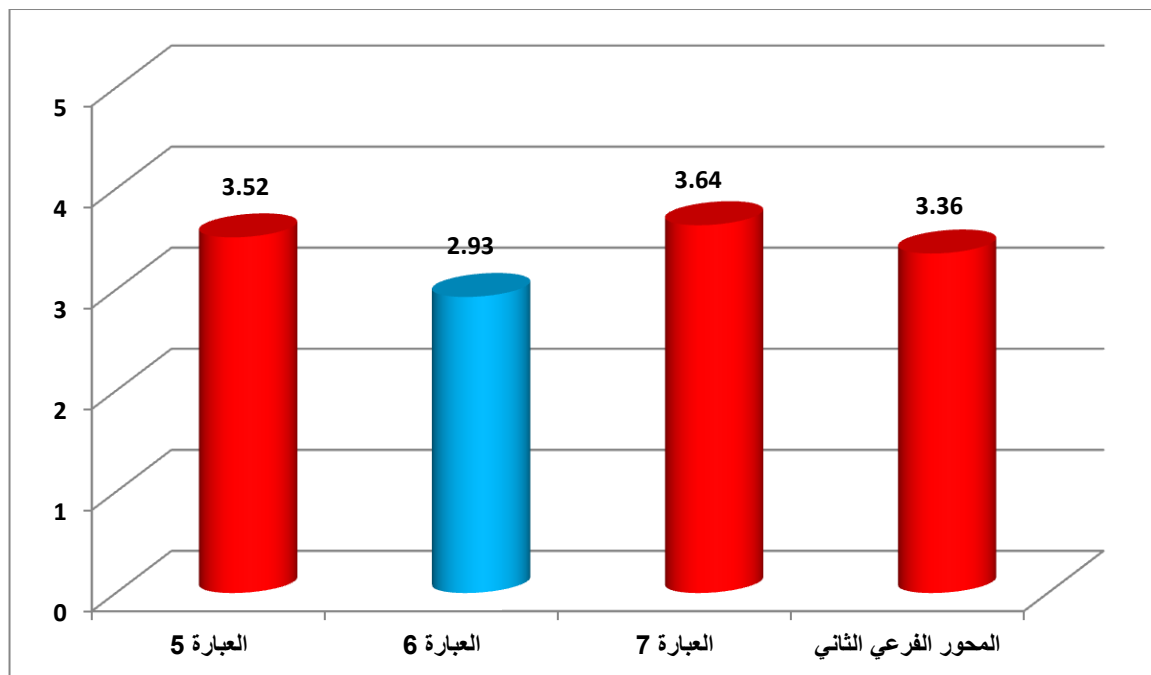
بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.64، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى اهتمام المدققين باعتبار مستويات الأهمية النسبية لبيانات المكلف المالية عند تقييم بيانه الضريبي.

كامل المحور الفرعي الثاني: قيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذا المحور بشكل إجمالي 3.36، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون

هذا المحور، وهذا يشير إلى قيام مراقبي الدخل في وزارة المالية بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر عند تقييم البيانات الضريبية للمكلفين بشكل عام.

ويبين الشكل رقم (2-3) المتوسطات الحسابية لإجابات المستقصى آرائهم على كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الثاني وعلى كامل هذا المحور أيضاً.



الشكل رقم (2-3): المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الفرعي الثاني لتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي.

✓ **المحور الفرعي الثالث: قيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية.**
يوضح الجدول رقم (3-5) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الثالث المتعلقة بإجراءات التدقيق الضريبي المستندة على الأساليب التحليلية، في حين يبين الجدول رقم (3-6) نتائج اختبار t للعينة الواحدة والذي يهدف لتحري وجود أي اختلاف جوهري في إجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الثالث بالمقارنة مع القيمة الحيادية.

الجدول رقم (3-5): قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الفرعي الثالث المتعلق بقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية.

إحصاءات وصفية				
رقم العبارة	العبارة	عدد الأفراد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
8	يتم استخدام المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي.	128	4.07	.98958
9	يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه كأحد أساليب التدقيق الضريبي.	128	3.687	.84881
10	يتم الأخذ بعين الاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع والتوزيع مثلاً).	128	3.39	1.067
11	يتم استخدام النسب المالية لكشف العلاقات بين بنود القوائم المالية.	128	3.81	1.063
12	يتم استخدام معدلات الدوران لمعرفة التغيرات في عناصر القوائم المالية.	128	3.98	.905
كامل المحور الفرعي الثالث	قيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية.	128	3.7891	.74339

الجدول رقم (3-6): نتيجة اختبار t للعينات الواحدة لتحري اتجاه المستقصى آرائهم في الإجابة على كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الثالث الخاص بقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية.

One-Sample Test						التفسير
رقم العبارة	Test Value = 3					
	إحصائية T	المعنوية الإحصائية Sig. (2-tailed)	فرق المتوسط Mean Difference	مجال الموثوقية للفارق (عند مستوى ثقة 95%) 95% Confidence Interval of the Difference		
				الحد الأدنى Lower	الحد الأعلى Upper	
8	12.237	.000	1.07031	.8972	1.2434	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
9	9.164	.000	.68750	.5390	.8360	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
10	4.144	.000	.391	.20	.58	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
11	8.648	.000	.813	.63	1.00	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
12	12.309	.000	.984	.83	1.14	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
قيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية.	12.009	.000	.78906	.6590	.9191	يوجد دلالة باتجاه الموافقة

العبارة الثامنة: يتم استخدام المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.07، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون بشدة على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى قيام مراقبي الدخل باستخدام المقارنات كأحد أساليب التدقيق المتبعة عند تقييم البيان الضريبي للمكلفين.

العبارة التاسعة: يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه كأحد أساليب التدقيق الضريبي.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.69، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى قيام مراقبي الدخل باستخدام طرق تحليل الاتجاه كأحد أساليب التدقيق المتبعة عند تقييم البيان الضريبي للمكلفين.

العبارة العاشرة: يتم الأخذ بعين الاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع والتوزيع مثلاً).

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.39، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى قيام مراقبي الدخل باعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها كأحد أساليب التدقيق المتبعة عند تقييم البيان الضريبي للمكلفين.

العبارة الحادية عشرة: يتم استخدام النسب المالية لكشف العلاقات بين بنود القوائم المالية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.81، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذه العبارة،

وهذا يشير إلى قيام مراقبي الدخل باستخدام النسب المالية كأحد أساليب التدقيق المتبعة بهدف كشف العلاقات بين بنود القوائم المالية للمكلفين.

العبارة الثانية عشرة: يتم استخدام معدلات الدوران لمعرفة التغيرات في عناصر القوائم المالية.

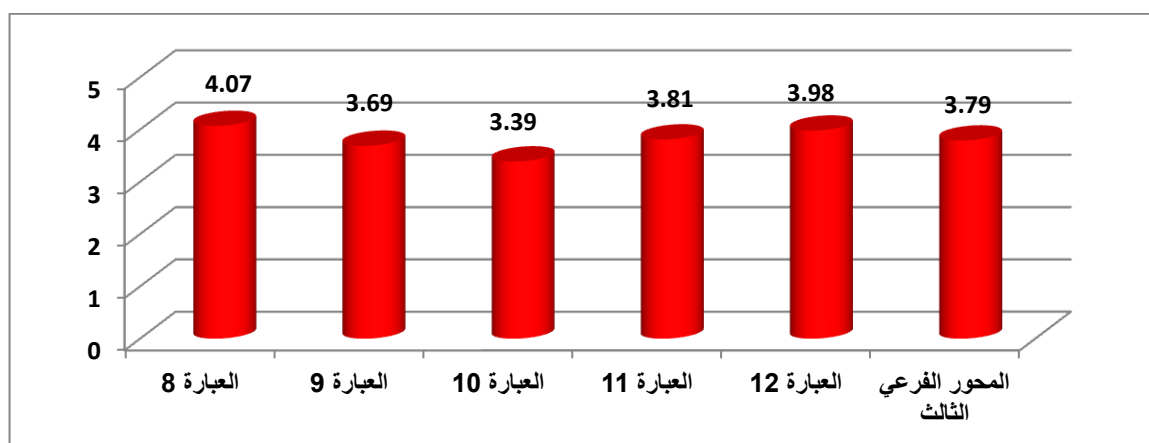
بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.98، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى قيام مراقبي الدخل باستخدام معدلات الدوران كأحد أساليب التدقيق المتبعة بهدف معرفة التغيرات في عناصر القوائم المالية للمكلفين.

كامل المحور الفرعي الثالث: قيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذا المحور بشكل إجمالي 3.79، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذا المحور، وهذا يشير إلى قيام مراقبي الدخل في وزارة المالية بإجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية عند تقييم البيانات الضريبية للمكلفين بشكل عام.

ويقدم الشكل رقم (3-3) عرضاً لقيم المتوسطات الحسابية لإجابات المستقصى آرائهم على

كل عبارة من عبارات المحور الفرعي الثالث وعلى كامل هذا المحور أيضاً.



الشكل رقم (3-3): المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الفرعي الثالث لتطبيق إجراءات التدقيق

الضريبي.

2-2 تحري مواقف المستقصى آرائهم بالنسبة لعبارات المحور الرئيسي الثاني: تحسين

الحصيلة الضريبية.

يقدم الجدول رقم (3-7) عرضاً لقيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الرئيسي الثاني المتعلقة بإجراءات تحسين الحصيلة الضريبية، في حين يبين الجدول رقم (3-8) نتائج اختبار t للعينات الواحدة والذي يهدف لتحري وجود أي اختلاف جوهري في إجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الرئيسي الثاني بالمقارنة مع القيمة الحادية.

الجدول رقم (3-7): قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الرئيسي

الثاني المتعلقة بإجراءات تحسين الحصيلة الضريبية.

إحصاءات وصفية				
رقم العبارة	العبارة	عدد الأفراد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
13	تتناسب القوانين الضريبية المطبقة مع الوضع الاقتصادي القائم في سورية.	128	3.91	1.061
14	يؤدي تطوير الإدارة الضريبية إلى الدقة في حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبة.	128	4.16	.909
15	تساعد الإعفاءات الضريبية على جذب الاستثمارات الأجنبية.	128	4.41	.737
16	تحسين البيئة التنظيمية والتشريعية للاستثمار عامل أساسي لجذب الاستثمار.	128	4.36	.791
17	إن مشاركة الغرف التجارية والصناعية في وضع القوانين الضريبية يسهم في زيادة فاعلية القوانين الضريبية.	128	3.77	.776
18	يشجع تحسين البيئة القانونية دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي.	128	4.16	.768
19	إن تحسين أداء المؤسسات الحكومية عبر الابتعاد عن البيروقراطية يشجع دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي.	128	3.65	1.105
كامل المحور الرئيسي الثاني	إجراءات تحسين الحصيلة الضريبية	128	4.0592	.53046

الجدول رقم (3-8): نتيجة اختبار t للعينة الواحدة لتحري اتجاه المستقصى آرائهم في الإجابة على كل عبارة من عبارات المحور الرئيسي الثاني المتعلق بإجراءات تحسين الحصيللة الضريبية.

One-Sample Test						التفسير
رقم العبارة	Test Value = 3					
	إحصائية T	المعنوية الإحصائية Sig. (2- tailed)	فرق المتوسط Mean Difference	مجال الموثوقية للفارق (عند مستوى ثقة 95%) 95% Confidence Interval of the Difference		
				الحد الأدنى Lower	الحد الأعلى Upper	
13	9.667	.000	.906	.72	1.09	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
14	14.395	.000	1.156	1.00	1.32	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
15	21.696	.000	1.414	1.29	1.54	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
16	19.442	.000	1.359	1.22	1.50	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
17	11.280	.000	.773	.64	.91	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
18	17.037	.000	1.156	1.02	1.29	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
19	6.637	.000	.648	.46	.84	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
إجراءات تحسين الحصيللة الضريبية	22.590	.000	1.05915	.9664	1.1519	يوجد دلالة باتجاه الموافقة

العبارة الثالثة عشرة: تتناسب القوانين الضريبية المطبقة مع الوضع الاقتصادي القائم في سورية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.91، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى تناسب القوانين الضريبية المطبقة مع الوضع الاقتصادي القائم في سورية وذلك من وجهة نظر مراقبي الدخل في وزارة المالية السورية.

العبارة الرابعة عشرة: يؤدي تطوير الإدارة الضريبية إلى الدقة في حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبة.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.16، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون بشدة على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تطوير الإدارة الضريبية سيقود إلى الدقة في حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبة وذلك من وجهة نظر مراقبي الدخل في وزارة المالية السورية.

العبارة الخامسة عشرة: تساعد الإعفاءات الضريبية على جذب الاستثمارات الأجنبية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.41، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون بشدة على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تقديم الإعفاءات الضريبية سيساهم في جذب الاستثمارات الأجنبية وذلك من وجهة نظر مراقبي الدخل في وزارة المالية السورية.

العبارة السادسة عشرة: تحسين البيئة التنظيمية والتشريعية للاستثمار عامل أساسي لجذب الاستثمار.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.36، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون بشدة على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تحسين البيئة التنظيمية والتشريعية للاستثمار عامل أساسي لجذب الاستثمارات وذلك من وجهة نظر مراقبي الدخل في وزارة المالية السورية.

العبارة السابعة عشرة: إن مشاركة الغرف التجارية والصناعية في وضع القوانين الضريبية يسهم في زيادة فاعلية القوانين الضريبية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.77، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن مشاركة الغرف التجارية والصناعية في وضع القوانين الضريبية سيسهم في زيادة فاعلية القوانين الضريبية وذلك من وجهة نظر مراقبي الدخل في وزارة المالية السورية.

العبارة الثامنة عشرة: يشجع تحسين البيئة القانونية دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.16، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون بشدة على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تحسين البيئة القانونية سيشجع دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي وذلك من وجهة نظر مراقبي الدخل في وزارة المالية السورية.

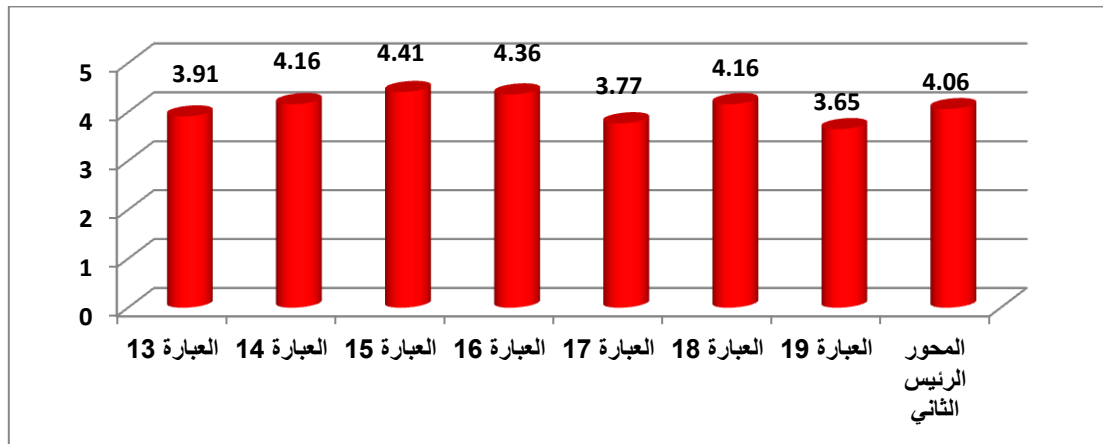
العبارة التاسعة عشرة: إن تحسين أداء المؤسسات الحكومية عبر الابتعاد عن البيروقراطية يشجع دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.65، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تحسين أداء المؤسسات الحكومية عبر الابتعاد عن البيروقراطية يشجع دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي وذلك من وجهة نظر مراقبي الدخل في وزارة المالية السورية.

كامل المحور الرئيسي الثاني: إجراءات تحسين الحصيلة الضريبية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذا المحور بشكل إجمالي 4.06، وقد بين اختبار t للعينات الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذا المحور، وهذا يشير إلى قناعة مراقبي الدخل بتطوير إجراءات تحسين الحصيلة الضريبية من قبل وزارة المالية السورية.

وبقدم الشكل رقم (3-4) عرضاً لقيم المتوسطات الحسابية لإجابات المستقصى آرائهم على كل عبارة من عبارات المحور الرئيسي الثاني وعلى كامل هذا المحور أيضاً.



الشكل رقم (3-4): المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرئيسي الثاني الخاص بإجراءات تحسين الحصيلة الضريبية.

3-2 تحري مواقف المستقصى آرائهم بالنسبة لعبارات المحور الرئيسي الثالث: التهرب الضريبي.

يوضح الجدول رقم (3-9) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الرئيسي الثالث المتعلقة بالتهرب الضريبي، في حين يبين الجدول رقم (3-10) نتائج اختبار t للعينات الواحدة والذي يهدف لتحري وجود أي اختلاف جوهري في إجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الرئيسي الثالث بالمقارنة مع القيمة الحيادية.

الجدول رقم (3-9): قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات المحور الرئيسي الثالث المتعلق بالتهرب الضريبي.

إحصاءات وصفية				
رقم العبارة	العبارة	عدد الأفراد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
20	لا يقوم المكلفون بالتصريح عن كامل مبيعاتهم.	128	3.78	1.279
21	لا يقوم المكلفون بالتصريح عن كامل مشترياتهم.	128	3.53	1.129
22	يقوم المكلفون بالاستيراد على اسم الغير .	128	3.09	1.020
23	يقوم المكلفون بتضخيم قيمة بضاعة آخر المدة.	128	2.77	1.295
24	يقوم المكلفون بتضخيم المصاريف.	128	4.20	.899
25	يقوم المكلفون بحذف بعض فواتير المبيعات.	128	3.46	1.279
26	يقوم المكلفون بتعديل قيم بعض فواتير المبيعات.	128	3.53	1.190
27	لا يقوم المكلفون بمسك دفاتر حسابات رسمية.	128	2.84	1.264
28	لا يقوم المكلفون بالإعلان عن أنشطة معينة.	128	3.86	.903
29	يقوم المكلفون بتقديم حسابات وهمية تختلف عن الحسابات الحقيقية.	128	3.66	.966
كامل المحور الرئيسي الثالث	التهرب الضريبي	128	3.4727	.54393

الجدول رقم (3-10): نتيجة اختبار t للعينة الواحدة لتحري اتجاه المستقصى آرائهم في الإجابة على كل عبارة من عبارات المحور الرئيسي الثالث المتعلق بالتهرب الضريبي.

One-Sample Test						التفسير
رقم العبارة	Test Value = 3					
	إحصائية T	المعنوية الإحصائية Sig. (2-tailed)	فرق المتوسط Mean Difference	مجال الموثوقية للفرق (عند مستوى ثقة 95%) 95% Confidence Interval of the Difference		
				الحد الأدنى Lower	الحد الأعلى Upper	
				20	6.909	
21	5.324	.000	.531	.33	.73	يوجد دلالة باتجاه الموافقة

22	.953	.342	.086	-.09	.26	لا يوجد دلالة (موقف محايد)
23	-2.048	.043	-.234	-.46	-.01	يوجد دلالة باتجاه عدم الموافقة
24	15.135	.000	1.203	1.05	1.36	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
25	4.077	.000	.461	.24	.68	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
26	5.050	.000	.531	.32	.74	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
27	-1.399	.164	-.156	-.38	.06	لا يوجد دلالة (موقف محايد)
28	10.772	.000	.859	.70	1.02	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
29	7.776	.000	.664	.50	.83	يوجد دلالة باتجاه الموافقة
التهرب الضريبي	9.831	.000	.47266	.3775	.5678	يوجد دلالة باتجاه الموافقة

العبارة العشرون: لا يقوم المكلفون بالتصريح عن كامل مبيعاتهم.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.78، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى قيام بعض المكلفين عادةً بعدم التصريح عن كامل مبيعاتهم كنوع من التهرب الضريبي.

العبارة الواحدة والعشرون: لا يقوم المكلفون بالتصريح عن كامل مشترياتهم.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.53، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى قيام بعض المكلفين عادةً بعدم التصريح عن كامل مشترياتهم كأحد أشكال التهرب الضريبي.

العبارة الثانية والعشرون: يقوم المكلفون بالاستيراد على اسم الغير.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.09، ولم يبين اختبار t للعينة الواحدة وجود أي فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبالتالي

فإن المستقصى آرائهم يميلون للحياد في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المكلفين لا يقومون عادةً بالاستيراد على اسم الغير.

العبارة الثالثة والعشرون: يقوم المكلفون بتضخيم قيمة بضاعة آخر المدة.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 2.77، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أصغر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يرفضون ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المكلفين لا يقومون عادةً بتضخيم قيمة بضاعة آخر المدة.

العبارة الرابعة والعشرون: يقوم المكلفون بتضخيم المصاريف.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.20، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون بشدة على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى قيام المكلفين عادةً بتضخيم المصاريف كنوع من أنواع التهرب بالضريبي.

العبارة الخامسة والعشرون: يقوم المكلفون بحذف بعض فواتير المبيعات.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.46، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى قيام بعض المكلفين عادةً بحذف بعض فواتير المبيعات لتخفيف مقدار الضرائب المفروضة عليهم.

العبارة السادسة والعشرون: يقوم المكلفون بتعديل قيم بعض فواتير المبيعات.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.53، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على ما ورد ضمن هذه

العبارة، وهذا يشير إلى قيام بعض المكلفين عادةً بتعديل بعض قيم فواتير المبيعات كنوع من أنواع من التهرب الضريبي.

العبارة السابعة والعشرون: لا يقوم المكلفون بمسك دفاتر حسابات رسمية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 2.84، ولم يبين اختبار t للعينة الواحدة وجود أي فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم يميلون للحياد في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى وجود دفاتر حسابات رسمية لدى المكلفين عادةً.

العبارة الثامنة والعشرون: لا يقوم المكلفون بالإعلان عن أنشطة معينة.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.86، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى محاولة بعض المكلفين إخفاء جزء من أنشطتهم كنوع من التلاعب أو التهرب الضريبي.

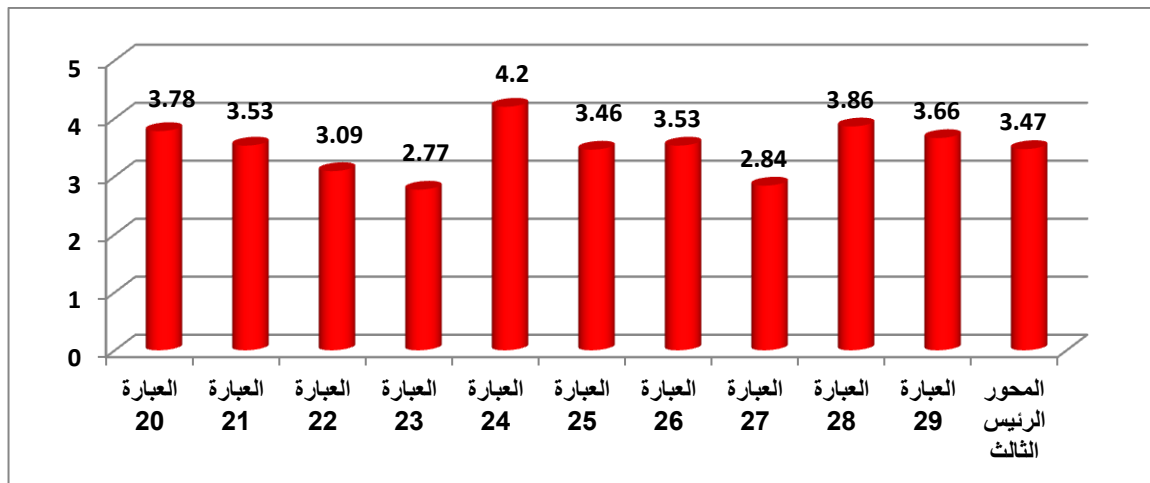
العبارة التاسعة والعشرون: يقوم المكلفون بتقديم حسابات وهمية تختلف عن الحسابات الحقيقية.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 3.66، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحيادية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على ما ورد ضمن هذه العبارة، وهذا يشير إلى قيام بعض المكلفين بتقديم حسابات وهمية وغير حقيقية لتجنب الضرائب أو تخفيفها بصورة غير مشروعة.

كامل المحور الرئيسي الثالث: التهرب الضريبي.

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذا المحور بشكل إجمالي 3.47، وقد بين اختبار t للعينة الواحدة وجود فارق جوهري بين هذا المتوسط والدرجة الحياضية، وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3، فيمكن الاستنتاج بأن المستقصى آرائهم يوافقون على مضمون هذا المحور، وهذا يشير إلى قناعة مراقبي الدخل بأن المكلفين الضريبيين يحاولون التهرب من الضرائب باستخدام أحد طرائق التلاعب الضريبي.

وبقدم الشكل رقم (3-5) عرضاً لقيم المتوسطات الحسابية لإجابات المستقصى آرائهم على كل عبارة من عبارات المحور الرئيسي الثالث وعلى كامل هذا المحور أيضاً.



الشكل رقم (3-5): المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرئيسي الثالث الخاص بالتهرب الضريبي من قبل المكلفين.

4-2 دراسة نمط توزيع البيانات بالنسبة لمتغيرات الدراسة (اختبار التوزيع الطبيعي):

قمنا بدراسة نمط توزيع البيانات وفيما إذا كان توزيعها يختلف بشكل جوهري عن التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار شابيرو- ويلك Shapiro-Wilk، ويبين الجدول رقم (3-11) نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (3-11): نتيجة اختبار شابيرو - ويلك لاختبار نمط توزع البيانات لمختلف محاور الدراسة

المحور	إحصائية شابيرو - ويلك S-W statistic	المعنوية الإحصائية Sig.	التفسير
التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة	.980	.061	التوزيع أقرب للطبيعي
إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر	.959	.001	التوزيع غير طبيعي
إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية	.912	.000	التوزيع غير طبيعي
تحسين الحصيلة الضريبية	.966	.002	التوزيع غير طبيعي
التهرب الضريبي	.987	.247	التوزيع أقرب للطبيعي

إذاً ووفقاً لما يبينه الجدول السابق وباعتبار أن توزع البيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي بالنسبة لبعدين من أبعاد تطبيق إجراءات التدقيق الضريبي (إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر - إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية) وكذلك بالنسبة لمتغير تابع (تحسين الحصيلة الضريبية)، فسندقم باختبار العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والمتغيرين التابعين باستخدام معامل الارتباط اللامعلمي لسبيرمان Spearman's rho، ومن ثم سيتم تطبيق اختبار الانحدار المتعدد لدراسة الأثر الدقيق لكل بعد من أبعاد إجراءات التدقيق الضريبي في كل من تحسين الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي.

2-5 اختبار فرضيات الدراسة:

2-5-1 الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لإجراءات التدقيق الضريبي

في تحسين الحصيلة الضريبية، ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الثلاثة التالية:

2-5-1-1 الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في تحسين الحصيلة الضريبية.

2-5-1-2 الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في تحسين الحصيللة الضريبية.

2-5-1-3 الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في تحسين الحصيللة الضريبية.

سنلجأ لدراسة العلاقة الارتباطية بين محور إجراءات التدقيق الضريبي (المتغير المستقل) بمحاورة الفرعية الثلاثة من جهة ومحور تحسين الحصيللة الضريبية (المتغير التابع) باستخدام معامل الارتباط سبيرمان Spearman's Rho.

الجدول رقم (3-12): قيم معاملات الارتباط (سبيرمان) بين الأبعاد المختلفة لإجراءات التدقيق الضريبي من جهة وتحسين الحصيللة الضريبية من جهة أخرى.

جدول معاملات الارتباط Spearman's rho		
المتغير التابع: تحسين الحصيللة الضريبية		المتغير المستقل
معامل الارتباط	Spearman's rho	
المعنوية الإحصائية		
.000	.500	التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة
.002	.273	إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر
.000	.683	إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية

نستنتج من خلال الجدول رقم (3-12) كل مما يلي:

➤ وجود ارتباط طردي متوسط الشدة بين تطبيق إجراءات التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة وتحسين الحصيللة الضريبية حيث بلغ معامل ارتباط سبيرمان بين المحورين المذكورين 0.500، وقد كان لهذا المعامل جوهرية إحصائية عند مستوى دلالة 0.05.

➤ وجود ارتباط طردي ضعيف الشدة بين تطبيق إجراءات التدقيق المستتدة على المخاطر وتحسين الحصيلة الضريبية حيث بلغ معامل ارتباط سبيرمان بين المحورين المذكورين 0.273، وقد كان لهذا المعامل جوهرية إحصائية أيضاً عند مستوى دلالة 0.05.

➤ وجود ارتباط طردي متوسط الشدة بين تطبيق إجراءات التدقيق المستتدة على الأساليب التحليلية وتحسين الحصيلة الضريبية حيث بلغ معامل ارتباط سبيرمان بين المحورين المذكورين 0.683، وقد كان لهذا المعامل جوهرية إحصائية أيضاً عند مستوى دلالة 0.05.

▪ تطبيق اختبار الانحدار المتعدد:

سنناقش نتائج اختبار الانحدار المتعدد والذي تم تطبيقه بالطريقة القياسية حيث أدخلت كل المتغيرات المستقلة الثلاثة (المحاور الفرعية الثلاثة الخاصة بتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي) مرة واحدة (Enter) ضمن نموذج انحدار واحد بهدف التنبؤ بتحسين الحصيلة الضريبية. وسنستعرض نتائج اختبار الانحدار المتعدد فيما يلي:

يبين الجدول رقم (3-13) قيمة معامل التحديد **R Square** والذي بلغت قيمته 0.603 وهذا يدل على أن الأبعاد الثلاثة الخاصة بتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي تفسر مجتمعة حوالي 60.3% من التباينات التي قد تحصل على مستوى تحسن الحصيلة الضريبية. ويوضح الجدول أيضاً قيمة **Adjusted R Square** أي القيمة المعدلة لمعامل التحديد وهي القيمة التي يُتوقع أن نحصل عليها لنموذج التحديد في حال تم تطبيق الدراسة على أي عينة مماثلة مسحوبة من المجتمع بدلاً من العينة الحالية ونلاحظ بأن هذه القيمة قريبة جداً من معامل التحديد مما يدل على أن القوة التفسيرية لنموذج الانحدار وقابليته للتعميم على مجتمع البحث أو على العينات الأخرى المسحوبة من نفس المجتمع Cross-validation جيدة جداً.

الجدول رقم (3-13): معامل التحديد الأصلي والمعدل وإحصائية Durbin-Watson لنموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية.

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.776 ^a	.603	.593	2.37539
المتغيرات المستقلة: التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر، إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية.				
المتغير التابع: تحسين الحصيلة الضريبية.				

يوضح الجدول رقم (3-14) المعنوية الإحصائية لنموذج الانحدار المتعدد ونلاحظ بأن معنوية الإحصائية F والتي تختبر جوهرية القدرة التفسيرية للنموذج كانت أقل من 0.05 مما يدل على أن نموذج الانحدار المتعدد المدروس هام من الناحية الإحصائية وبعبارة أخرى يمكن القول بأن مجموع الأبعاد الثلاثة الخاصة بتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي تمتلك أثراً جوهرياً في تحسين الحصيلة الضريبية.

مما يؤدي لرفض الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لإجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية) وقبول الفرضية البديلة يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لإجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية.

الجدول رقم (3-14): المعنوية الإحصائية للقدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية.

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1061.015	3	353.672	62.680	.000 ^a
	Residual	699.664	124	5.642		
	Total	1760.680	127			
المتغيرات المستقلة: التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر، إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية.						
المتغير التابع: تحسين الحصيلة الضريبية.						

ويبين الجدول رقم (3-15) قيم معاملات نموذج الانحدار المتعدد حيث نلاحظ بأن جميع الأبعاد الثلاثة الخاصة بتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي قد امتلكت أثراً طردياً وجوهرياً في تحسين الحصيلة الضريبية.

الجدول رقم (3-15): معاملات معادلة نموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية.

Coefficients						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	9.690	1.468		6.602	.000
	التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة	.462	.086	.340	5.376	.000
	إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر	.255	.100	.153	2.545	.012
	إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية	.504	.067	.504	7.566	.000
المتغير التابع: تحسين الحصيلة الضريبية.						

ويمكن ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث الأهمية في التأثير على تحسين الحصيلة الضريبية كما يلي (تم الترتيب اعتماداً على القيم المعيارية للمعاملات Standardized Coefficients):

1. إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية: حيث بلغت قيمة المعامل الخاص بهذا المحور الفرعي 0.504 مما يدل على أن كل تغير مقداره درجة واحدة في الإجابة على هذا المحور ستؤدي لتغير موافق بالاتجاه قدره 0.504 درجة في الإجابة على محور تحسين الحصيلة الضريبية مع افتراض ثبات البعدين المستقلين الآخرين لتطبيق التدقيق الضريبي.

مما يؤدي لرفض الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في تحسين الحصيلة الضريبية) وقبول الفرضية البديلة يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق الضريبي بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في تحسين الحصيلة الضريبية.

2. التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة: حيث بلغت قيمة المعامل الخاص بهذا المحور الفرعي 0.462 مما يدل على أن كل تغير مقداره درجة واحدة

في الإجابة على هذا المحور ستؤدي لتغير موافق بالاتجاه قدره 0.462 درجة في الإجابة على محور تحسين الحصيلة الضريبية مع افتراض ثبات البعدين المستقلين الآخرين لتطبيق التدقيق الضريبي.

مما يؤدي لرفض الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في تحسين الحصيلة الضريبية) وقبول الفرضية البديلة يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في تحسين الحصيلة الضريبية.

3. إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر: حيث بلغت قيمة المعامل الخاص بهذا المحور 0.255 مما يدل على أن كل تغير مقداره درجة واحدة في الإجابة على هذا المحور ستؤدي لتغير موافق بالاتجاه قدره 0.255 درجة في الإجابة على محور تحسين الحصيلة الضريبية مع افتراض ثبات البعدين المستقلين الآخرين لتطبيق التدقيق الضريبي.

مما يؤدي لرفض الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في تحسين الحصيلة الضريبية) وقبول الفرضية البديلة يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في تحسين الحصيلة الضريبية.

مجموع الإجابات على عبارات محور تحسين الحصيلة الضريبية = $9.69 + (0.462 \times$
مجموع الإجابات على عبارات محور التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد
المحاسبية المتبعة) $+ (0.255 \times$ مجموع الإجابات على عبارات محور إجراءات التدقيق
المستندة على المخاطر) $+ (0.504 \times$ مجموع الإجابات على عبارات محور إجراءات التدقيق
القائمة على الأساليب التحليلية)⁸⁸.

⁸⁸ ملاحظة هامة: من الجدير بالذكر بأن المعادلة السابقة تعتمد على مجموع الإجابات **Sum of responses**، أي أن محور تحسين الحصيلة الضريبية وباعتباره مكوناً من سبع عبارات فهو قد يأخذ قيمة تتراوح بين 7 و 35، أما محور التحقق من التزام

2-5-2 الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لإجراءات التدقيق الضريبي

في الحد من التهرب الضريبي، ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الثلاثة التالية:

2-5-2-1 الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في الحد من التهرب الضريبي.

2-5-2-2 الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب الضريبي.

2-5-2-3 الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في الحد من التهرب الضريبي.

سنلجأ لدراسة العلاقة الارتباطية بين محور إجراءات التدقيق الضريبي (المتغير المستقل) بمحاورة الفرعية الثلاثة من جهة ومحور التهرب الضريبي (المتغير التابع) باستخدام معامل الارتباط سبيرمان Spearman's Rho أيضاً.

المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة فهو يتألف من 4 عبارات ولذلك فهو يتراوح بين 4 كحد أدنى و 20 كحد أقصى، ويأخذ محور إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر قيمة تتراوح بين 3 و 15، أما محور إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية فهو مؤلف من خمس عبارات ولذلك يتراوح بين 5 و 25. تم اعتماد هذا المعيار "مجموع الإجابات" لنموذج الانحدار التالي كذلك الهادف لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية.

الجدول رقم (3-16): قيم معاملات الارتباط (سبيرمان) بين الأبعاد المختلفة لإجراءات التدقيق الضريبي من جهة والتهرب الضريبي من جهة أخرى.

جدول معاملات الارتباط Spearman's rho		
المتغير التابع: التهرب الضريبي	معامل الارتباط	المتغير المستقل
المعنوية الإحصائية	Spearman's rho	
.001	-.291	التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة
.004	-.250	إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر
.000	-.417	إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية

نستنتج من خلال الجدول رقم (3-16) كل مما يلي:

- وجود ارتباط عكسي ضعيف الشدة بين تطبيق إجراءات التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة والتهرب الضريبي من قبل المكلف حيث بلغ معامل ارتباط سبيرمان بين المحورين المذكورين - 0.291، وقد كان لهذا المعامل جوهرية إحصائية عند مستوى دلالة 0.05.
- وجود ارتباط عكسي ضعيف الشدة بين تطبيق إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر والتهرب الضريبي من قبل المكلف حيث بلغ معامل ارتباط سبيرمان بين المحورين المذكورين - 0.250، وقد كان لهذا المعامل جوهرية إحصائية أيضاً عند مستوى دلالة 0.05.
- وجود ارتباط عكسي متوسط الشدة بين تطبيق إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية والتهرب الضريبي من قبل المكلف حيث بلغ معامل ارتباط سبيرمان بين المحورين المذكورين - 0.417، وقد كان لهذا المعامل جوهرية إحصائية أيضاً عند مستوى دلالة 0.05.

▪ تطبيق اختبار الانحدار المتعدد:

تم إجراء اختبار الانحدار المتعدد بنفس الطريقة السابقة والتي طُبِّقَت عند اختبار الفرضية الرئيسية الأولى، حيث أدخلت كل المتغيرات المستقلة الثلاثة (المحاور الفرعية الثلاثة الخاصة

بتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي) مرة واحدة (Enter) ضمن نموذج انحدار واحد بهدف التنبؤ بالتهرب الضريبي من قبل المكلف. وسنستعرض نتائج اختبار الانحدار المتعدد فيما يلي:

يبين الجدول رقم (3-17) قيمة معامل التحديد **R Square** والذي بلغت قيمته 0.258 وهذا يدل على أن الأبعاد الثلاثة الخاصة بتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي تفسر مجتمعةً حوالي 25.8% من التباينات التي قد تحصل على مستوى تهرب المكلف الضريبي. ويوضح الجدول أيضاً قيمة **Adjusted R Square** أي القيمة المعدلة لمعامل التحديد ونلاحظ بأن هذه القيمة قريبة من معامل التحديد الأصلي حيث بلغت 0.240، وهذا يدل على أن القوة التفسيرية لنموذج الانحدار وقابليته للتعميم على مجتمع البحث أو على العينات الأخرى المسحوبة من نفس المجتمع جيدة جداً.

الجدول رقم (3-17): معامل التحديد الأصلي والمعدل وإحصائية **Durbin-Watson** لنموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.508 ^a	.258	.240	4.74042
المتغيرات المستقلة: التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر، إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية.				
المتغير التابع: التهرب الضريبي.				

يوضح الجدول رقم (3-18) المعنوية الإحصائية لنموذج الانحدار المتعدد ونلاحظ بأن معنوية الإحصائية **F** والتي تختبر جوهرية القدرة التفسيرية للنموذج كانت أقل من 0.05، مما يدل على أن نموذج الانحدار المتعدد المدروس هام من الناحية الإحصائية وبعبارة أخرى يمكن القول بأن مجموع الأبعاد الثلاثة الخاصة بتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي تمتلك أثراً جوهرياً في التهرب الضريبي من قبل المكلف.

مما يؤدي لرفض الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لإجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي) وقبول الفرضية البديلة يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لإجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

الجدول رقم (3-18): المعنوية الإحصائية للقدرة التفسيرية لنموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	970.952	3	323.651	14.403	.000 ^a
	Residual	2786.478	124	22.472		
	Total	3757.430	127			
المتغيرات المستقلة: التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر، إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية.						
المتغير التابع: التهرب الضريبي.						

وبين الجدول رقم (3-19) قيم معاملات نموذج الانحدار المتعدد حيث نلاحظ بأن جميع الأبعاد الثلاثة الخاصة بتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي قد امتلكت أثراً عكسياً في التهرب الضريبي، أي أن زيادة الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الضريبي ستؤدي للحد أو التقليل من التهرب الضريبي، وقد كان لكل من محور التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة ومحور تطبيق إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية أثراً جوهرياً في الحد من التهرب الضريبي من قبل المكلف.

الجدول رقم (3-19): معاملات معادلة نموذج الانحدار المتعدد الخاص بأثر أبعاد تطبيق التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي.

Coefficients						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	53.144	2.929		18.142	.000
	التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة	-.478	.172	-.241	-2.788	.006
	إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر	-.350	.200	-.144	-1.754	.082
	إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية	-.426	.133	-.292	-3.202	.002
المتغير التابع: التهرب الضريبي.						

ويمكن ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث أهميتها في الحد من التهرب الضريبي كما يلي:

1. إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية: حيث بلغت قيمة المعامل الخاص بهذا المحور الفرعي - 0.426 مما يدل على أن كل تغير مقداره درجة واحدة في الإجابة على هذا المحور ستؤدي لتغير جوهري إحصائياً ومعاكس بالاتجاه قدره 0.426 درجة في الإجابة على محور التهرب الضريبي مع افتراض ثبات البعدين المستقلين الآخرين لتطبيق التدقيق الضريبي.

مما يؤدي لرفض الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص (لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في الحد من التهرب الضريبي) وقبول الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في الحد من التهرب الضريبي.

2. التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة: حيث بلغت قيمة المعامل الخاص بهذا المحور الفرعي - 0.478 مما يدل على أن كل تغير مقداره درجة واحدة في الإجابة على هذا المحور ستؤدي لتغير جوهري إحصائياً ومعاكس بالاتجاه قدره

0.478 درجة في الإجابة على محور التهرب الضريبي مع افتراض ثبات البعدين المستقلين الآخرين لتطبيق التدقيق الضريبي.

مما يؤدي لرفض الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص (لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في الحد من التهرب الضريبي) وقبول الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في الحد من التهرب الضريبي.

3. إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر: حيث بلغت قيمة المعامل الخاص بهذا المحور الفرعي - 0.350 مما يدل على أن كل تغير مقداره درجة واحدة في الإجابة على هذا المحور ستؤدي لتغير معاكس بالاتجاه قدره 0.350 درجة في الإجابة على محور التهرب الضريبي مع افتراض ثبات البعدين المستقلين الآخرين لتطبيق التدقيق الضريبي. على أية حال لم يكن لهذا المحور أثر جوهري إحصائياً في الحد من التهرب الضريبي عند مستوى دلالة 0.05.

مما يؤدي لقبول الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص (لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب الضريبي). ويمكن صياغة معادلة الانحدار الممثلة لأثر أبعاد تطبيق إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي وفقاً للصيغة التالية:

مجموع الإجابات على عبارات محور التهرب الضريبي = $53.144 - (0.478 \times \text{مجموع الإجابات على عبارات محور التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة}) - (0.350 \times \text{مجموع الإجابات على عبارات محور إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر}) - (0.426 \times \text{مجموع الإجابات على عبارات محور إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية})$.

6-2 ملخص فرضيات الدراسة

ويمكن الآن وضع جدول يلخص الفرضيات المدروسة:

الجدول رقم (3-20): ملخص فرضيات الدراسة.

رقم الفرضية	الفرضيات الرئيسية والفرعية	النتيجة
1	لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لإجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية	غير محققة ويوجد تأثير
1-1	لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في تحسين الحصيلة الضريبية.	غير محققة ويوجد تأثير
2-1	لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في تحسين الحصيلة الضريبية.	غير محققة ويوجد تأثير
3-1	لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في تحسين الحصيلة الضريبية.	غير محققة ويوجد تأثير
2	لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لإجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي	غير محققة ويوجد تأثير
1-2	لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة في الحد من التهرب الضريبي.	غير محققة ويوجد تأثير
2-2	لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر في الحد من التهرب الضريبي.	محققة ولا يوجد تأثير
3-2	لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لقيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية في الحد من التهرب الضريبي.	غير محققة ويوجد تأثير

النتائج والاستنتاجات والتوصيات

أولاً - النتائج:

1. إن التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة كبعد من أبعاد التدقيق الضريبي يؤثر بشكل إيجابي في تحسين الحصيلة الضريبية، حيث تبين أن كل تغير قدره 1% في التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة يؤدي إلى تغير قدره 0.462% في الحصيلة الضريبية.
2. إن إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر كبعد من أبعاد التدقيق الضريبي تؤثر بشكل إيجابي في تحسين الحصيلة الضريبية، حيث تبين أن كل تغير قدره 1% في إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر تؤدي إلى تغير قدره 0.255% في الحصيلة الضريبية.
3. إن إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية كبعد من أبعاد التدقيق الضريبي تؤثر بشكل إيجابي في تحسين الحصيلة الضريبية، حيث تبين أن كل تغير قدره 1% في إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية تؤدي إلى تغير قدره 0.504% في الحصيلة الضريبية.
4. إن مجموع الأبعاد الثلاثة السابقة (التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر، إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية) تمتلك أثراً جوهرياً وطردياً في تحسين الحصيلة الضريبية. حيث تفسر هذه الأبعاد مجتمعةً حوالي 60.3% من التغيرات التي قد تحصل على مستوى تحسن الحصيلة الضريبية.
5. إن التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة كبعد من أبعاد التدقيق الضريبي يؤثر بشكل سلبي (عكسي) في التهرب الضريبي، حيث تبين أن كل تغير

قدره 1% في التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة يؤدي إلى تغير عكسي قدره 0.478% في التهرب الضريبي.

6. إن إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية كبعد من أبعاد التدقيق الضريبي تؤثر بشكل سلبي (عكسي) في التهرب الضريبي، حيث تبين أن كل تغير قدره 1% في إجراءات التدقيق المستندة على الأساليب التحليلية تؤدي إلى تغير عكسي قدره 0.426% في التهرب الضريبي.

7. لم يكن لإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر تأثير دال إحصائياً في التهرب الضريبي.

8. إن مجموع الأبعاد الثلاثة السابقة (التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر، إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية) مجتمعة مع بعضها البعض تمتلك أثراً جوهرياً وعكسياً في التهرب الضريبي (طردياً في الحد من التهرب الضريبي). حيث تفسر هذه الأبعاد مجتمعة حوالي 25.8% من التغيرات التي قد تحصل على مستوى التهرب الضريبي.

9. إن ترتيب أبعاد التدقيق الضريبي الأكثر تأثيراً في كل من التحصيل الضريبي والتهرب الضريبي، كانت على الترتيب إجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية، التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة، إجراءات التدقيق المستندة على المخاطر. وهذه الأخيرة لم تؤثر بشكل دال في التهرب الضريبي.

10. كان لإجراءات التدقيق الضريبي بأبعاده الثلاثة في الحصيلة الضريبية تأثيرات أكبر مقارنة بتأثير إجراءات التدقيق الضريبي في التهرب الضريبي.

ثانياً - الاستنتاجات:

1. قصور التشريعات الضريبية عن مواكبة التطورات الاقتصادية للبلاد وتعقيد الإجراءات الضريبية وتعددها يساهم في نفور المكلف من الالتزام الضريبي.
2. إن نظام الضرائب النوعية بوضعه الراهن يؤدي إلى كثرة إجراءات التدقيق وبالتالي هذا يؤدي إلى المزيد من تعقيد النظام الضريبي، حيث تعتبر مراجعة الدوائر المالية من المسائل غير المستحبة لدى المكلفين لما يواجهها من معاناة ومشاكل وتعقيد خلال هذه المراجعة.
3. ضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً من حيث التأهيل والتدريب والدورات والخبرات وعدم كفاية أعداد مراقبي الدخل وضعف الرواتب والحوافز للعاملين في الإدارة الضريبية.
4. عدم توافر الوعي الضريبي الكافي بين صفوف كل من المكلفين ومراقبي الدخل.
5. تهاون الإدارة الضريبية في تطبيق الجزاءات القانونية ضد المتهربين، مما يؤدي لزيادة نسبة التهرب الضريبي، ويساعد في استمرار المكلف بالتهرب من ضريبيه.
6. تهاون الإدارة الضريبية في تطبيق الجزاءات القانونية والجنائية للمحاسبين القانونيين في حال الاعتماد غير الصحيح بيانات المكلف .
7. اعتماد مراقبي الدخل على العمل المكتبي في تدقيق قيود ودفاتر ومستندات المكلف والتقصير في الزيارات الميدانية لمنشأة المكلف خلال سنة الأعمال .
8. إن الإدارة الضريبية لم تكن فعالة على مستوى الحصيللة الضريبية حيث تبين إنها منخفضة نسبياً بسبب كثرة الاعفاءات في قطاع الزراعة والذي يمثل نسبة كبيرة في الناتج المحلي.

ثالثاً - التوصيات:

1. تطوير القوانين الضريبية المطبقة في سورية لتتناسب مع التطورات والمستجدات الاقتصادية فيها لتصبح أكثر وضوحاً وشفافية من خلال تسهيل وتبسيط الإجراءات الضريبية، مع ضرورة مراجعة أحكام التشريع الضريبي وتعديلها مع المعاملات الإلكترونية وتنظيم التجارة الإلكترونية بأحكام ضريبية ملائمة.

2. ضرورة التشراك في صناعة القرار بين واضعي القوانين ومن تُطبّق عليهم القوانين.

3. تطوير المعهد الضريبي ليقوم بعمله من تأهيل وتدريب وتطوير مهارات مراقبي الدخل للتوصل إلى الشفافية والوضوح في فهم الإجراءات والقوانين الضريبية وأسلوب التعامل مع المكلفين. مع العمل بمبدأ التحصين الضريبي وذلك بزيادة رواتب موظفي الإدارة الضريبية وزيادة حوافزهم ، بما يضمن عدم تأثرهم لأي ضغوط اجتماعية (كالرشوة والمحسوبية)، فقد أن الآوان للانتقال من صفة مراقب دخل إلى مدقق ضريبي .

4. ضرورة قيام المُشرّع الضريبي السوري، والجهات المسؤولة في وزارة المالية، بالتركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى موظفي الضرائب بشكل عام ولدى المكلفين بشكل خاص، إذ يعتقد قسم كبير من المكلفين أنهم لو صدقوا في بياناتهم المقدمة للدوائر المالية، فإن ذلك لن يؤدي إلى فرض الضريبة الصحيحة عليهم، لذلك يعمدوا إلى التلاعب في بياناتهم من خلال تخفيض إيراداتهم أو زيادة نفقاتهم، حيث إن إزالة الحاجز النفسي وخلق الثقة المفقودة بين الإدارة الضريبية والمكلف لها أهمية بالغة في مكافحة التهرب من دفع الضريبة.

5. تطوير التشريع القضائي من خلال إنشاء محاكم ضريبية متخصصة تفصل ما بين الإدارة الضريبية والمكلف، وتحقيق العدالة بما يساهم في مكافحة التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الضريبية.

6. الاستفادة من التجربة المصرية في التنسيق بين وزارة المالية والداخلية حيث تم إحداث إدارة كاملة في وزارة الداخلية المصرية تسمى الإدارة العامة لمباحث مكافحة التهريب الضريبي والرسوم، والذي يقوم بمتابعة جرائم التهريب الضريبي كواقعة جرمية تجاه المصلحة القومية العليا للبلاد.
7. الاهتمام بمهنة المحاسب القانوني وتحميلهم المسؤولية القانونية والجنائية في حال الاعتماد غير الصحيح لبيانات المكلفين.
8. يجب على مراقبي الدخل تكثيف الزيارات الميدانية المفاجئة لمنشأة المكلف وتدقيق دفاترهم وقيودهم المحاسبية والإطلاع على أعمالهم خلال سنة الأعمال والاحتفاظ بالنتائج ومقارنتها مع البيان المقدم من المكلف للإدارة الضريبية .
9. العمل على إجراء دراسات لاحقة تتضمن أبعاد أخرى للتدقيق الضريبي غير الأبعاد السابقة المأخوذة في هذه الدراسة.
10. العمل على إجراء دراسات لاحقة تأخذ متغيرات أخرى كالمتغيرات الديموغرافية (المستوى التعليمي - العمر - الخبرة - الدخل) ومتغيرات اقتصادية ومالية وغيرها بهدف التعرف بشكل أكثر دقة على المتغيرات تتوسط العلاقة بين إجراءات التدقيق الضريبي من جهة وبين الحصيلة الضريبية والتهرب الضريبية من جهة أخرى.

المراجع

أولاً - المراجع العربية:

(1) الكتب:

1. أبو حشيش، خليل، (2004)، "دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية"، دار الحامد، عمان، الأردن.
2. البطريق، يونس أحمد، (2003)، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
3. الخطيب، خالد، (2000)، "الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
4. الخطيب خالد راغب، الرفاعي خليل محمود، (1998)، "الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
5. السلامين، ياسر غازي، الدقة، عبد الرحمن قاسم، (2007)، "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين"، الخليل، فلسطين، الطبعة الأولى.
6. السيوفي، قحطان، (2008)، "السياسة المالية في سورية"، الهيئة العامة السورية للكتاب، سورية.
7. القاضي، حسين ، دحدوح ، حسين ، قريط ، عصام (2010) ، " تدقيق الحسابات 2 " مطبعة جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد .
8. المهاني، محمد خالد، حريري، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، (2011)، "اقتصاديات المالية العامة والتشريع الضريبي"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
9. بري، زين العابدين، (2009)، "مبادئ المالية العامة"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.
10. خلف، حسن فليح، (2008)، "المالية العامة"، عالم الكتاب الحديث، عمان، الأردن.
11. دويدار، محمد، (2006)، "مبادئ الاقتصاد السياسي - الاقتصاد المالي"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
12. زغود، علي، (2006)، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
13. شهاب، محمود مجدي، (1999)، "الاقتصاد المالي: نظرية مالية الدولة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر.
14. طواهر، محمد التهامي، (2003)، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية بالجزائر.
15. عبد الله، خالد أمين، (2000)، "علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
16. عثمان، عبد الرزاق محمد، (2010)، "أصول التدقيق والرقابة الداخلية"، الطبعة الأولى، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق.
17. عناية، غازي، (1998)، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار البيارق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
18. عواضة، حسن، قطيش، عبد الرؤوف، (1995)، "المالية العامة: موازنة الضرائب والرسوم"، ط1، دار الخلود، بيروت.

19. قطاونة، عادل محمد، عفانة، عدي حسين، (2008)، "المحاسبة الضريبية"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان.
20. محرز، محمد عباس، (2003)، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
21. نصيرة، يحيوي بوعون، (2010)، "الضرائب الوطنية والدولية"، مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر.
22. نوفل، صبري حسن، (2002)، "إدارة مخاطر الائتمان المصرفي"، المعهد العربي للتمويل والاستثمار، القاهرة، مصر.

(2) رسائل جامعية وأبحاث علمية:

1. أبو نصار، محمد، المبيضين، عقلة، (2000)، "التهرب من ضريبة الدخل في الأردن"، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، الأردن.
2. الخطيب، ناصر، (2007)، "توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة - دراسة تطبيقية على دائرة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة تشرين، سورية.
3. الدليمي، وليد خالد صالح، (2005)، "إجراءات السلطة المالية في الفحص الضريبي وأثرها في بذل العناية المهنية لمراقب الحسابات في العراق"، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.
4. الضابط، مدين إبراهيم، (2006)، "مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية"، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
5. العدي، إبراهيم، (2015)، "أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد 1.
6. الكفراوي، عوف، (2001)، "التهرب الضريبي وآثاره - دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي"، مجلة الاقتصاد الإسلامي، العدد 243، المجلد 21.
7. بوعكاز، سميرة، (2015)، "مساهمة فعالية التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي"، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر.
8. حداد، الياس سليمان، (2009)، "دراسة التهرب الضريبي في سورية وطرق مكافحته"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
9. حسين، رلى عبد الرزاق، (2011)، "مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

10. حوسو، محمد محمود ذيب، (2005)، "التدقيق للأغراض الضريبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح، فلسطين.
11. داؤد، رواد، (2015)، "دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي - دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 1.
12. سفيان، بوزيد، (2015)، "عوائد التحصيل الضريبي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة - دراسة حالة الجزائر"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان، الجزائر.
13. صلاح الدين، نادر يوسف محمد، (2005)، "مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نابلس، فلسطين.
14. عبد الغفور، حسام فايز أحمد، (2008)، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
15. عليمات، خالد عيادة، (2013)، "التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه"، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 2، عمان، الأردن.
16. محمد، عماد توفيق، (2011)، "الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم - دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب"، مجلة دراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد 6، العدد 15.
17. مراد، ناصر، (2002)، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر.
18. وليد، ساكر، (2017)، "القروض المتعثرة و طرق إدارتها في البنوك العمومية الجزائرية دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري - وكالة بسكرة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.

(3) القوانين والأنظمة:

- القانون رقم 24 لعام 2003.

(4) المواقع الالكترونية:

- <http://b2b-sy.com/news/27910/>.
- http://www.syriandays.com/index.php?page=show_det&select_page=67&id=36898.
- <http://breakingnews.sy/ar/article/93450.html>.
- <https://worldnews-sy.com/tag/%D8%AF%D9%85%D8%B4%D9%82%D8%A7%D9%84%D9%82%D8%B1%D9%88%D8%B6-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AA%D8%B9%D8%AB%D8%B1%D8%A9/>.
- <https://sensyria.com/blog/archives/15880>.

ثانياً – المراجع الأجنبية:

1. Ameyaw Bismark, Dzaka Dominic, (2017), "**Determinants of Tax Evasion: Empirical Evidence from Ghana**", Scientific Research Publishing Inc., Modern Economy, 2017, 7, 1653–1664.
2. Arens, A. A. Elder, R, J, & Beasley, M. S, (2006), "**Auditing and Assurance Services**", Prentice Hall, USA, P. 22.
3. California Franchise Tax Board, (2003), **internal procedures manual, general tax audit manual**, Rev: April.
4. Edward, Tower (1989), **Excise tax evasion, comment on paragariya & narayana**, public finance, Vol.44. No.3, USA, P. 507.
5. Ernest & Young (1999). Enhanced Accountancy & Audit training.
6. Fuest, C. and Riedel, N., "**Tax Evasion, Tax Avoidance and tax expenditure in developing countries: A review of the literature**", Oxford University Center for Business Taxation, 2009, P 4.
7. James, S. & Alley, C. (2004), **Tax compliance, self-assessment and tax administration**, in New Zealand journal of finance and management in public service, v2, no 2, p: 77–91.
8. Mazzolini, et al, (2016), "**The Effect of Audits on Tax Compliance: Evidence from Italy**", *The Journal of Law and Economics*, 58(2): 291–324.
9. McLaren, J., "**The Distinction between tax Avoidance and tax Evasion has become blurred in Australia: why has it happened?**" Journal of the Australasian Tax Teachers Association 2008, Vol.3 No.2, PP 141–163
10. Mesfin Gebeyehu, (2008), "**Tax Audit Practice and Its Significance In Increasing Revenue In Ethiopia The Case Of Addis Ababa City Administration**", For The Partial Fulfillment Of Msc.In Accounting And Finance, Addis Ababa University, Faculty Of Business& Economics, Addis Ababa.
11. Opoku Joseph Sarfo, (2015), "**The Role Of Tax Audit In Revenue Mobilization In Ghana Revenue Authority The Case Of Ashanti Region**", Master Thesis, Faculty of Arts and Social Sciences, School of Business, University of Science and Technology (KNUST).

12. Oyedokun, Godwin Emmanuel, (2016), "**Relevance of Tax Audit and Tax Investigation in Nigeria**", Available at SSRN.
<https://ssrn.com/abstract=2910322>.
13. Rodman, Jack, (2002), "**Asia's Non-Performing Loans: Can the Problem Be Solved**", Ernest and Young, Tokyo.

ملحق الدراسة

1- ملحق الاستبيان.

2- ملحق تقييم ثبات استبيان الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha.

3- ملحق جداول التوزيعات التكرارية لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات الاستبيان المختلفة.

ملحق (1) الاستبيان

السيدات والسادة.

تحية طيبة وبعد.

يقوم الباحث بإجراء دراسة علمية عن "دور إجراءات التدقيق الضريبي في تحسين الحصيلة الضريبية في سورية - دراسة ميدانية". نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة وموضوعية، لأنها ستكون ذات أهمية بالغة في عملية دراسة سبل تطوير إجراءات التدقيق الضريبي، علماً أن البيانات الواردة هنا سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

تعاونكم يعد أساساً لإنجاح هذه الدراسة ونقدره عالياً.
وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

شادي دهام

إشراف الأستاذ الدكتور

ابراهيم العدي

1) المحور الأول: التدقيق الضريبي.

فيما يلي عدد من العبارات المتعلقة بإجراءات التدقيق الضريبي، يرجى قراءة كل عبارة بعناية ثم ضع علامة (x) عند الخيار الذي يعبر عن إجابتك بدقة.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
أولاً	قيام المدقق الضريبي بالتحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة					
1	يتم التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع.					
2	يتم التحقق من إظهار المكلف لقيم الأصول بالتكلفة التاريخية وليس التكلفة الجارية.					
3	يتم التأكد من قيام المكلف بمبدأ مقابلة النفقات للإيرادات عن الفترة المالية.					
4	يتم التأكد من قيام المكلف بإتباع طريقة ثابتة في تقدير حجم الاهتلاكات خلال الفترة المالية.					

					قيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر	ثانياً
					إن التدقيق الضريبي المستند على تقييم المخاطر يتيح للمدقق تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولية.	5
					يتم الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر.	6
					يتم الأخذ بعين الاعتبار بتحديد مستويات الأهمية النسبية لبيانات المكلف المالية.	7
					قيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية	ثالثاً
					يتم استخدام المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي.	8
					يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه كأحد أساليب التدقيق الضريبي.	9
					يتم الأخذ بعين الاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع والتوزيع مثلاً).	10
					يتم استخدام النسب المالية لكشف العلاقات بين بنود القوائم المالية.	11
					يتم استخدام معدلات الدوران لمعرفة التغيرات في عناصر القوائم المالية.	12

(2) المحور الثاني: تحسين الحصيلة الضريبية.

فيما يلي عدد من العبارات المتعلقة بتحسين الحصيلة الضريبية، يرجى قراءة كل عبارة بعناية ثم ضع علامة (x) عند الخيار الذي يعبر عن إجابتك بدقة.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	القوانين الضريبية المطبقة تتناسب مع الوضع الاقتصادي القائم في سورية.					
2	تطوير الإدارة الضريبية يؤدي إلى للدقة في حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبة.					
3	تساعد الإعفاءات الضريبية على جذب الاستثمارات الأجنبية.					

4	تحسين البيئة التنظيمية والتشريعية للاستثمار عامل أساسي لجذب الاستثمار.				
5	مشاركة الغرف التجارية والصناعية في وضع القوانين الضريبية يسهم في زيادة فاعلية القوانين الضريبية.				
6	تحسين البيئة القانونية يشجع دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي.				
7	تحسين أداء المؤسسات الحكومية عبر الابتعاد عن البيروقراطية يشجع دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي.				

(3) المحور الثالث: التهرب الضريبي.

فيما يلي عدد من العبارات المتعلقة بالتهرب الضريبي، يرجى قراءة كل عبارة بعناية ثم ضع علامة (X) عند الخيار الذي يعبر عن إجابتك بدقة.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	لا يقوم المكلفون بالتصريح عن كامل مبيعاتهم.					
2	لا يقوم المكلفون بالتصريح عن كامل مشترياتهم.					
3	يقوم المكلفون بالاستيراد على اسم الغير.					
4	يقوم المكلفون بتضخيم قيمة بضاعة آخر المدة.					
5	يقوم المكلفون بتضخيم المصاريف.					
6	يقوم المكلفون بحذف بعض فواتير المبيعات.					
7	يقوم المكلفون بتعديل قيم بعض فواتير المبيعات.					
8	لا يقوم المكلفون بمسك دفاتر حسابات رسمية.					
9	لا يقوم المكلفون بالإعلان عن أنشطة معينة.					
10	يقوم المكلفون بتقديم حسابات وهمية تختلف عن الحسابات الحقيقية.					

ملحق (2): تقييم ثبات استبيان الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's

:alpha

تم إجراء تقييم لمعامل ألفا كرونباخ لكل بعد (محور) من أبعاد استبيان الدراسة وبيّن الجدول رقم (3-20) نتيجة هذا التقييم:

الجدول رقم (3-20): قيمة معامل كرونباخ ألفا لمحاور استبيان الدراسة.

المحور الرئيسي	المحور الفرعي	عدد العبارات	قيمة معامل كرونباخ ألفا
تطبيق إجراءات التدقيق الضريبي	التحقق من التزام المكلف الضريبي بالمبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة.	4	0.676
	قيام المدقق بإجراءات التدقيق المستندة على المخاطر.	3	0.612
	قيام المدقق بإجراءات التدقيق القائمة على الأساليب التحليلية	5	0.817
تحسين الحصيلة الضريبية		7	0.698
التهرب الضريبي		10	0.629

نلاحظ بأن قيمة المعامل قد تجاوزت 0.6 بالنسبة لجميع الأبعاد الرئيسية والفرعية لأداة الدراسة، وهذا يدل على تمتع الاستبيان بدرجة جيدة من الثبات.

ملحق (3): جداول التوزيعات التكرارية لإجابات المستقصى آرائهم على عبارات الاستبيان

المختلفة.

يتم التحقق من التزام المكلف بمبدأ تحقق الإيراد عند البيع.		
الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق بشدة	14	10.9
غير موافق	33	25.8
حيادي	42	32.8
موافق	33	25.8
موافق بشدة	6	4.7
الإجمالي	128	100.0

يتم التحقق من إظهار المكلف لقيم الأصول بالتكلفة التاريخية وليس التكلفة الجارية.		
الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق بشدة	2	1.6
غير موافق	28	21.9
حيادي	32	25.0
موافق	49	38.3
موافق بشدة	17	13.3
الإجمالي	128	100.0

يتم التأكد من قيام المكلف بمبدأ مقابلة النفقات للإيرادات عن الفترة المالية.		
الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق بشدة	1	.8
غير موافق	10	7.8
حيادي	40	31.3
موافق	53	41.4
موافق بشدة	24	18.8
الإجمالي	128	100.0

يتم التأكد من قيام المكلف باتباع طريقة ثابتة في تقدير حجم الاهتلاكات خلال الفترة المالية.		
الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق	5	3.9
حيادي	18	14.1
موافق	43	33.6
موافق بشدة	62	48.4
الإجمالي	128	100.0

إن التدقيق الضريبي المستند على تقييم المخاطر يتيح للمدقق تصميم برامج تدقيق أكثر عمقاً وشمولية.		
الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق بشدة	2	1.6
غير موافق	12	9.4
حيادي	47	36.7
موافق	51	39.8
موافق بشدة	16	12.5
الإجمالي	128	100.0

يتم الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الحسابات ذات الدرجة العالية من المخاطر.		
الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق بشدة	13	10.2
غير موافق	30	23.4
حيادي	47	36.7
موافق	29	22.7
موافق بشدة	9	7.0
الإجمالي	128	100.0

يتم الأخذ بعين الاعتبار بتحديد مستويات الأهمية النسبية لبيانات المكلف المالية.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
2.3	3	غير موافق بشدة
10.2	13	غير موافق
30.5	39	حيادي
35.2	45	موافق
21.9	28	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

يتم استخدام المقارنات كأحد أساليب التدقيق الضريبي.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
1.6	2	غير موافق بشدة
6.3	8	غير موافق
17.2	22	حيادي
33.6	43	موافق
41.4	53	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

يتم استخدام طرق تحليل الاتجاه كأحد أساليب التدقيق الضريبي.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
10.2	13	غير موافق
25.8	33	حيادي
49.2	63	موافق
14.8	19	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

يتم الأخذ بعين الاعتبار العلاقات بين بنود القوائم المالية وبين البنود المتعلقة بها (كالمبيعات ومصروفات البيع والتوزيع مثلاً).

الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق بشدة	6	4.7
غير موافق	21	16.4
حيادي	36	28.1
موافق	47	36.7
موافق بشدة	18	14.1
الإجمالي	128	100.0

يتم استخدام النسب المالية لكشف العلاقات بين بنود القوائم المالية.

الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق بشدة	2	1.6
غير موافق	16	12.5
حيادي	26	20.3
موافق	44	34.4
موافق بشدة	40	31.3
الإجمالي	128	100.0

يتم استخدام معدلات الدوران لمعرفة التغيرات في عناصر القوائم المالية.

الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق	10	7.8
حيادي	23	18.0
موافق	54	42.2
موافق بشدة	41	32.0
الإجمالي	128	100.0

القوانين الضريبية المطبقة تتناسب مع الوضع الاقتصادي القائم في سورية.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
1.6	2	غير موافق بشدة
7.0	9	غير موافق
30.5	39	حيادي
21.1	27	موافق
39.8	51	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

تطوير الإدارة الضريبية يؤدي إلى للدقة في حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبة.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
1.6	2	غير موافق بشدة
2.3	3	غير موافق
18.0	23	حيادي
35.2	45	موافق
43.0	55	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

تساعد الإعفاءات الضريبية على جذب الاستثمارات الأجنبية.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
1.6	2	غير موافق
10.2	13	حيادي
33.6	43	موافق
54.7	70	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

تحسين البيئة التنظيمية والتشريعية للاستثمار عامل أساسي لجذب الاستثمار.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
3.1	4	غير موافق
10.2	13	حيادي
34.4	44	موافق
52.3	67	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

مشاركة الغرف التجارية والصناعية في وضع القوانين الضريبية يساهم في زيادة فاعلية القوانين الضريبية.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
3.9	5	غير موافق
32.0	41	حيادي
46.9	60	موافق
17.2	22	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

تحسين البيئة القانونية يشجع دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
1.6	2	غير موافق
18.0	23	حيادي
43.8	56	موافق
36.7	47	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

تحسين أداء المؤسسات الحكومية عبر الابتعاد عن البيروقراطية يشجع دخول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي.		
الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق بشدة	4	3.1
غير موافق	20	15.6
حيادي	24	18.8
موافق	49	38.3
موافق بشدة	31	24.2
الإجمالي	128	100.0

لا يقوم المكلفون بالتصريح عن كامل مبيعاتهم.		
الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق بشدة	8	6.3
غير موافق	21	16.4
حيادي	10	7.8
موافق	41	32.0
موافق بشدة	48	37.5
الإجمالي	128	100.0

لا يقوم المكلفون بالتصريح عن كامل مشترياتهم.		
الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق بشدة	4	3.1
غير موافق	25	19.5
حيادي	26	20.3
موافق	45	35.2
موافق بشدة	28	21.9
الإجمالي	128	100.0

يقوم المكلفون بالاستيراد على اسم الغير .		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
3.9	5	غير موافق بشدة
27.3	35	غير موافق
33.6	43	حيادي
26.6	34	موافق
8.6	11	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

يقوم المكلفون بتضخيم قيمة بضاعة آخر المدة.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
18.8	24	غير موافق بشدة
29.7	38	غير موافق
19.5	25	حيادي
20.3	26	موافق
11.7	15	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

يقوم المكلفون بتضخيم المصاريف.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
.8	1	غير موافق بشدة
4.7	6	غير موافق
13.3	17	حيادي
35.9	46	موافق
45.3	58	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

يقوم المكلفون بحذف بعض فواتير المبيعات.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
8.6	11	غير موافق بشدة
18.8	24	غير موافق
14.8	19	حيادي
33.6	43	موافق
24.2	31	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

يقوم المكلفون بتعديل قيم بعض فواتير المبيعات.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
5.5	7	غير موافق بشدة
17.2	22	غير موافق
20.3	26	حيادي
32.8	42	موافق
24.2	31	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

لا يقوم المكلفون بمسك دفاتر حسابات رسمية.		
النسبة المئوية	التكرار	الخيار
17.2	22	غير موافق بشدة
26.6	34	غير موافق
21.1	27	حيادي
25.0	32	موافق
10.2	13	موافق بشدة
100.0	128	الإجمالي

لا يقوم المكلفون بالإعلان عن أنشطة معينة.		
الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق	11	8.6
حيادي	29	22.7
موافق	55	43.0
موافق بشدة	33	25.8
الإجمالي	128	100.0

يقوم المكلفون بتقديم حسابات وهمية تختلف عن الحسابات الحقيقية.		
الخيار	التكرار	النسبة المئوية
غير موافق	17	13.3
حيادي	37	28.9
موافق	46	35.9
موافق بشدة	28	21.9
الإجمالي	128	100.0

Study Abstract

The purpose of this study was to explain the role of tax audit procedures in improving tax revenues and reducing tax evasion. The questionnaire was used as a study tool and was distributed to a sample of 150 income observers. A total of 128 valid questionnaires were obtained with 85.33% of the total number of questionnaires distributed. The questionnaire was analyzed using SPSS version 25 and at a significance level of 0.05.

The study found that the three dimensions (verification of the taxpayer's compliance with accounting principles and rules, risk-based audit procedures, analytical procedures based on analytical methods) have a substantial and uniform effect on improving tax revenues. Together, these dimensions account for about 60.3% of the changes that may occur in improving the tax revenue.

The study also found that the three previous dimensions (verification of the taxpayer's compliance with accounting principles and rules, risk-based audit procedures and analytical procedures) combined with each other have a significant and adverse impact on tax evasion. These combined dimensions account for about 25.8% of the changes that may occur in tax evasion.

It also found that risk-based audit procedures did not have a statistically significant effect on tax evasion. Finally, the study recommended the need to pay more attention to the procedures of tax audit in all its forms, as it affects the improvement of tax revenues, and attention to the procedures of tax audit, specifically the taxpayer's compliance with the principles and rules of accounting and auditing based on analytical methods as they contribute to reduce tax evasion.

**Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Audit Department**



**The Role of Tax Audit Procedures in Improving Tax
Revenues in Syria – Field Study**

**A letter of introduction to complete the requirements for obtaining
a master's degree in the audit department**

Prepared by

Shadi Dham

Supervisor by

Dr. Ibrahim Aladi

2018