



الجمهورية العربية السورية  
جامعة دمشق  
كلية الاقتصاد  
قسم المحاسبة

رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة  
بغنوان:

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي  
(دراسة تطبيقية في سورية)

**Impact of International Accounting Standards in the  
effective tax system  
(An Empirical Study in Syria)**

إعداد الطالب  
حسين محمود عبدالله

إشراف الدكتور  
إبراهيم العدي

2015

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم على رسالة الدكتوراه في المحاسبة

التي أعدها الطالب حسين عبدالله

بعنوان

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي

(دراسة تطبيقية في سورية)

شكلت لجنة الحكم من السادة الأساتذة:

الدكتور عصام قريط.....عضوا

الأستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

الدكتور ابراهيم العدي.....عضوا مشرفا

الاستاذ المساعد في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

الدكتور علي يوسف.....عضوا

الاستاذ المساعد في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

الدكتور شوقي كريم.....عضوا

المدرس في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

الدكتور ياسر الجندي.....عضوا

المدرس في قسم الاحصاء- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

# بسم الله الرحمن الرحيم

## كلمة شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين أولاً وآخراً على عظيم نعمه وتوفيقه في إعداد وإنجاز هذا البحث. يتقدم الباحث بخالص شكره وامتنانه وتقديره لمناورة العلم والمعرفة، مثال التواصل والتعاون، الدكتور ابراهيم العدي، على قبوله الإشراف على هذا البحث، وعلى ما قدمه من وقته الثمين في سبيل إتمام هذا البحث وإنجازه بصورة نهائية جزاه الله كل خير.

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير للدكتور عصام قريط الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، على قبوله التكرم بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير للدكتور علي يوسف الاستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، على قبوله التكرم بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير للدكتور شوقي كريم المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، على قبوله التكرم بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير للدكتور ياسر الجندي المدرس في قسم الاحصاء - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، على قبوله التكرم بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

ويتوجه الباحث بخالص الشكر والعرفان بالجميل إلى كل أساتذته في جميع المراحل دراسته الذين كان لهم الفضل في وصوله إلى هذه المرحلة، ويتقدم بالشكر إلى جميع أساتذته في الكلية، كما يخص بالشكر كل من الأستاذ الدكتور عميد كلية الاقتصاد، والأستاذ الدكتور رئيس قسم المحاسبة، على تعاونهم مع الباحث.

والله ولي التوفيق

# الإهداء

إلى الرحمة المهداة للعالمين  
سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم

إلى رمز الصبر والتفاني  
صاحب الحكمة والكلمة الطيبة.....أبي

إلى رمز الحنان والعطاء  
صاحبة القلب الدافئ واليد الحنون.....أمي

إلى السند والمساعد  
أصدقائي في الطفولة.....إخوتي

إلى إخوتي في الله  
من يتمنون لي كل خير .... أصدقائي

إلى قناديل النور والمعرفة  
كل من له حق علي.....أساتذتي

إلى كل محب لي  
متمنيا من الباري أن يحقق آمالهم.....

## فهرس البحث:

|                                                                   |              |
|-------------------------------------------------------------------|--------------|
| الإطار العام للبحث.....                                           | 1-.....      |
| 13أولا : مقدمة                                                    |              |
| البحث.....                                                        | 1-2.....     |
| ثانيا: مشكلة البحث.....                                           | 2-3.....     |
| ثالثا: الدراسات السابقة.....                                      | 4-.....      |
| 11رابعاً: أهمية                                                   |              |
| البحث.....                                                        | 11.....      |
| خامساً: أهداف البحث.....                                          | 11.....      |
| سادساً: فروض البحث.....                                           | 12.....      |
| سابعاً: منهج البحث.....                                           | 13.....      |
| ثامناً: تقسيمات البحث.....                                        | 14.....      |
| الفصل الأول: النظام الضريبي وفعاليته.....                         | 15-59.....   |
| مقدمة.....                                                        | 15.....      |
| 1 1 - المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي.....                     | 16-30.....   |
| 1 1 1 - مفهوم النظام الضريبي.....                                 | 17-20.....   |
| 1 1 1 1 - تعريف وخصائص الضريبة.....                               | 17-18.....   |
| 1 1 1 2 - مفهوم النظام الضريبي.....                               | 19-20.....   |
| 1 1 2 - أهداف النظام الضريبي.....                                 | 21 - 22..... |
| 1 1 2 1 - الهدف المالي.....                                       | 21.....      |
| 1 1 2 2 - الهدف الاجتماعي.....                                    | 22.....      |
| 1 1 2 3 - الهدف الاقتصادي.....                                    | 22-23.....   |
| 1 1 3 - محددات النظام الضريبي.....                                | 23-30.....   |
| 1 1 3 1 - العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي.....       | 24 - 25..... |
| 1 1 3 2 - العلاقة بين النظام الضريبي والنظام السياسي.....         | 25-26.....   |
| 1 1 3 3 - العلاقة بين النظام الضريبي ومستوى التقدم الاقتصادي..... | 26 - 28..... |
| 1 1 3 4 - العلاقة بين النظام الضريبي والهيكل الاقتصادي.....       | 28-29.....   |
| 1 1 3 5 - العلاقة بين النظام الضريبي والعوامل الاجتماعية.....     | 30.....      |
| 1 2 - المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة.....                   | 31-45.....   |
| 1 2 1 - مطرح (وعاء) الضريبة.....                                  | 32-39.....   |

|                    |                                                                            |              |
|--------------------|----------------------------------------------------------------------------|--------------|
| 40-41.....         | معدل أو سعر الضريبة.....                                                   | 2 2 1 -      |
| 42-44.....         | تحقق وجباية الضريبة.....                                                   | 3 2 1 -      |
| 42-43.....         | تقدير مطرح الضريبي.....                                                    | 1 3 2 1 -    |
| 44.....            | تحقق الضريبة.....                                                          | 2 3 2 1 -    |
| 44.....            | جباية الضريبة.....                                                         | 3 3 2 1 -    |
| <b>45-59.....</b>  | <b>المبحث الثالث:فعالية النظام الضريبي.....</b>                            | <b>3 1 -</b> |
| 46-47.....         | مفهوم ومحددات فعالية النظام الضريبي.....                                   | 1 3 1 -      |
| 48-59.....         | مبادئ فعالية النظام الضريبي.....                                           | 2 3 1 -      |
| 48-49.....         | العدالة.....                                                               | 1 2 3 1 -    |
| 50-51.....         | الشفافية.....                                                              | 2 2 3 1 -    |
| 52.....            | الوضوح.....                                                                | 3 2 3 1 -    |
| 53-54.....         | البساطة.....                                                               | 4 2 3 1 -    |
| 55.....            | زيادة إيرادات الحكومة.....                                                 | 5 2 3 1 -    |
| 56.....            | الاقتصاد في التكاليف.....                                                  | 6 2 3 1 -    |
| 57.....            | الملائمة.....                                                              | 7 2 3 1 -    |
| 57.....            | تخفيض الفجوة الضريبية.....                                                 | 8 2 3 1 -    |
| 58.....            | الحياد.....                                                                | 9 2 3 1 -    |
| 59.....            | الكفاءة الاقتصادية.....                                                    | 10 2 3 1 -   |
| 60.....            | <b>خاتمه الفصل الاول.....</b>                                              |              |
| <b>61-102.....</b> | <b>الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية.....</b>                          |              |
| <b>61.....</b>     | <b>مقدمة.....</b>                                                          |              |
| 62-71.....         | <b>1 2 - المبحث الأول: إصدار معايير المحاسبة الدولية وأهميتها.....</b>     |              |
| 63-64.....         | تطور معايير المحاسبة.....                                                  | 1 1 2 -      |
| 65-68.....         | إصدار معايير المحاسبة الدولية.....                                         | 2 1 2 -      |
| 68-71.....         | أهمية معايير المحاسبة الدولية.....                                         | 3 1 2 -      |
| 72-87.....         | <b>2 2 - المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية.....</b> |              |
| 73-75.....         | طبيعة الإطار المفاهيمي وأهميته.....                                        | 1 2 2 -      |
| 76-83.....         | عناصر البيانات المالية وخصائصها.....                                       | 2 2 2 -      |
| 76-80.....         | عناصر البيانات المالية.....                                                | 1-2-2-2-     |
| 81-83.....         | خصائص المعلومات المحاسبية.....                                             | 2-2-2-2-     |

|                                                                                   |                                                                   |          |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|----------|
| 84-85.....                                                                        | الاعتراف بعناصر البيانات المالية.....                             | 2 2 3 -  |
| 86-87.....                                                                        | قياس عناصر البيانات المالية.....                                  | 2 2 4 -  |
| <b>3 2 - المبحث الثالث: معالجة الضرائب على الدخل وفقا للمعيار المحاسبي الدولي</b> |                                                                   |          |
| 88 -103.....                                                                      | <b>12</b>                                                         |          |
| 89 -93.....                                                                       | مفهوم الدخل.....                                                  | 2 3 1 -  |
| 90-91.....                                                                        | الدخل بالمفهوم الاقتصادي.....                                     | 2 3 1 1. |
| 91-92.....                                                                        | الدخل بالمفهوم المحاسبي.....                                      | 2 3 1 2. |
| 92-93.....                                                                        | الدخل بالمفهوم الضريبي.....                                       | 2 3 1 3. |
| 93-97.....                                                                        | الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.....                     | 2 3 2 -  |
| 93-94.....                                                                        | الفروق الدائمة.....                                               | 2 3 2 1. |
| 94-97.....                                                                        | الفروق المؤقتة.....                                               | 2 3 2 2. |
| 97-103.....                                                                       | معالجة ضرائب الدخل وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 12.....           | 2 3 3 -  |
| 97.....                                                                           | الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية.....                | 2 3 3 1. |
| 98-100.....                                                                       | الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.....                | 2 3 3 2. |
| 100 -101.....                                                                     | قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.....                     | 2 3 3 3. |
| 101-102.....                                                                      | الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة.....                           | 2 3 3 4. |
| 103.....                                                                          | خاتمة الفصل الثاني.....                                           |          |
| 104-126.....                                                                      | <b>الفصل الثالث: النظام الضريبي السوري.....</b>                   |          |
| 105.....                                                                          | المكلفون بضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية..... | 3 1 -    |
| 105-116.....                                                                      | مطرح ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.....          | 3 2 -    |
| 106-107 .....                                                                     | الإيرادات الخاضعة للضريبة.....                                    | 3 2 1 -  |
| 108-113.....                                                                      | النفقات والأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة.....                 | 3 2 2 -  |
| 113.....                                                                          | الأعباء والنفقات غير قابلة للتزيل.....                            | 3 2 3 -  |
| 113-116.....                                                                      | التصريح الضريبي.....                                              | 3 2 4 -  |
| 117-119.....                                                                      | معدل (سعر الضريبة).....                                           | 3 3 -    |
| 117-118.....                                                                      | الضريبة التصاعدية.....                                            | 3 3 1 -  |
| 118-119.....                                                                      | الضريبة النسبية.....                                              | 3 3 2 -  |
| 119-125.....                                                                      | تحقق الضريبة المفروضة على الأرباح الحقيقية.....                   | 3 4 -    |
| 119-120.....                                                                      | التكليف الأولي.....                                               | 3 5 -    |
| 120.....                                                                          | التكليف المؤقت.....                                               | 3 6 -    |

|               |                                                    |       |
|---------------|----------------------------------------------------|-------|
| 120-122.....  | لجنة الطعن.                                        | 3 7 - |
| 122-125.....  | لجنة إعادة النظر.                                  | 3 8 - |
| 126.....      | خاتمة الفصل الثالث.                                |       |
| 127-156.....  | الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية واختبار الفروض.    |       |
| 128-137.....  | 1 4 - المبحث الأول: عينة الدراسة ووصفها.           |       |
| 129.....      | 1 1 4 - مجتمع وعينة الدراسة.                       |       |
| 129.....      | 2 1 4 - أدوات وأساليب جمع البيانات.                |       |
| 129-137.....  | 3 1 4 - وصف عينة الدراسة.                          |       |
| 138-157.....  | 2 4 - المبحث الثاني: اختبار الفروض وتحليل النتائج. |       |
| 139.....      | 1 2 4 - البيانات المدخلة.                          |       |
| 140-146.....  | 2 2 4 - اختبار الفرض الأول.                        |       |
| 147 -151..... | 3 2 4 - اختبار الفرض الثاني.                       |       |
| 152-156.....  | 4 2 4 - اختبار الفرض الثالث.                       |       |
| 157-165.....  | الفصل الخامس: ملخص ونتائج البحث والتوصيات.         |       |
| 158-160.....  | 1-4- ملخص البحث.                                   |       |
| 160-164.....  | 2-4- نتائج البحث.                                  |       |
| 165.....      | 3-4- توصيات البحث.                                 |       |
| 166-173.....  | مراجع البحث.                                       |       |
| 166-171.....  | المراجع باللغة العربية.                            |       |
| 171-175.....  | المراجع باللغة الأجنبية.                           |       |
| 176-179.....  | ملاحق البحث.                                       |       |
| 176-177.....  | الملحق الأول: معايير المحاسبة الدولية.             |       |
| 178-179.....  | الملحق الثاني: الشركات المساهمة العامة.            |       |



## قائمة الجداول

| رقم<br>الصفحة | عنوان الجدول                                                    | رقم<br>الجدول |
|---------------|-----------------------------------------------------------------|---------------|
| 130           | توزيع عينة البحث وفقاً لنشاط الشركة                             | 1             |
| 131           | توزيع مجتمع البحث وفقاً لإدراج الشركة                           | 2             |
| 132           | توزيع المجتمع وفقاً لعام الإدراج                                | 3             |
| 133           | توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات نشر البيانات                      | 4             |
| 134           | تقاطع شركات العينة وفقاً لنشاط الشركة والإدراج في البورصة       | 5             |
| 135           | تقاطع شركات العينة وفقاً لنشاط الشركة مع عام الإدراج            | 6             |
| 136           | تقاطع شركات العينة وفقاً لنشاط الشركة مع عدد سنوات نشر البيانات | 7             |
| 137           | تقاطع شركات العينة وفقاً لوضع الشركة مع عدد سنوات نشر البيانات  | 8             |
| 142           | مقارنة EATR للشركات المدروسة خلال سنوات الدراسة                 | 9             |
| 143           | اختبار GroupStatistics للفرض الأول                              | 10            |
| 144           | ختبار Independent Samples Test للفرض الأول                      | 11            |
| 144           | اختبار Variables Entered/Removed للفرض الأول                    | 12            |
| 145           | ختبار Model summary للفرض الأول                                 | 13            |
| 145           | اختبار ANOVAa للفرض الأول                                       | 14            |
| 145           | ختبار Coefficientsa للفرض الأول                                 | 15            |
| 147           | مقارنة الإيرادات الضريبية                                       | 16            |
| 148           | اختبار GroupStatistics للفرض الثاني                             | 17            |
| 149           | ختبار Independent Samples Test للفرض الثاني                     | 18            |
| 150           | اختبار Variables Entered/Removed للفرض الثاني                   | 19            |
| 150           | ختبار Model summary للفرض الثاني                                | 20            |
| 150           | اختبار ANOVAa للفرض الثاني                                      | 21            |
| 151           | ختبار Coefficientsa للفرض الثاني                                | 22            |
| 152           | مقارنة الفروق في الربح الخاضع للضريبة                           | 23            |
| 153           | اختبار GroupStatistics للفرض الثالث                             | 24            |

|     |                                               |    |
|-----|-----------------------------------------------|----|
| 154 | اختبار Independent Samples Test للفرض الثالث  | 25 |
| 154 | اختبار Variables Entered/Removed للفرض الثالث | 26 |
| 155 | اختبار Model summary للفرض الثالث             | 27 |
| 155 | اختبار ANOVAa للفرض الثالث                    | 28 |
| 156 | اختبار Coefficientsa للفرض الثالث             | 29 |

### قائمة الأشكال

| رقم<br>الصفحة | عنوان الشكل                                                  | رقم<br>الشكل |
|---------------|--------------------------------------------------------------|--------------|
| 130           | نسب توزيع عينة البحث وفقاً لنشاط الشركة                      | 1            |
| 131           | نسب توزيع مجتمع البحث وفقاً لإدراج الشركة                    | 2            |
| 132           | نسب توزيع المجتمع وفقاً لعام الإدراج                         | 3            |
| 133           | نسب توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات نشر البيانات               | 4            |
| 143           | مقارنة EATR لشركات العينة خلال سنوات الدراسة                 | 5            |
| 143           | مقارنة متوسط EATR لشركات العينة                              | 6            |
| 148           | مقارنة الإيرادات الضريبية لشركات العينة خلال سنوات الدراسة   | 7            |
| 149           | مقارنة متوسط الإيرادات الضريبية لشركات العينة                | 8            |
| 153           | مقارنة الدخل الخاضع للضريبة لشركات العينة خلال سنوات الدراسة | 9            |
| 155           | مقارنة متوسطات الدخل الخاضع للضريبة لشركات العينة            | 10           |

## أولاً: مقدمة البحث:

للضرائب أهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من دور إيجابي في دعم الموازنة العامة للدولة، بالإضافة إلى ما تحقّقه من أهداف في مختلف المجالات المالية، الاقتصادية والاجتماعية، كما تُعتبر الضرائب في كثير من دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة المتزايدة لتحقيق تنمية شاملة في مختلف الأصعدة والمجالات. وعادة ما تنشأ النظم الضريبية بناء على أسس ومقومات اقتصادية واجتماعية وسياسية معينة، تسعى مجتمعة مع أدوات السياسة المالية والاقتصادية لتحقيق أهداف المجتمع سواء المالية أو غير المالية مثل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، إلا أن هذالنظم الضريبية تتأثر بمجموعة من المحددات، فالنظم الضريبية في المجتمعات الرأسمالية تختلف عنها في المجتمعات الاشتراكية، كما يختلف النظام الضريبي تبعاً لدرجة التقدم الاقتصادي، واختلاف النظام السياسي السائد وتأثيره على النظام الضريبي، بالإضافة إلى اختلاف الهيكل الاقتصادي والعوامل الاجتماعية لكل بلد، مما يؤثر على النظام الضريبي في هذا البلد من حيث مكونات النظام ومن حيث الأهمية النسبية لهذه المكونات، وعلى الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها، وعلى الصور الفنية التي يتضمنها وطريقة عمل النظام الضريبي.

ونظراً لأن الربح الضريبي يتحدد طبقاً للنظام الضريبي والمؤلف من مجموعة من القوانين الضريبية الخاصة بكل بلد على حدٍ، وفقاً للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والأهداف التي تسعى هذه البلد إلى تحقيقها، ونظراً لما تكتسبه الضرائب من أهمية لدى الدولة والمكلف على حدٍ سواء، ونتيجة التطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم في المرحلة الأخيرة وتوسع التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية، وانتشار الشركات المتعددة الجنسية، قامت العديد من الدول خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح الاقتصادي بإعادة النظر بنظمها الضريبية بهدف تطويرها بما يتماشى مع التطورات في مجال الضرائب، وذلك من خلال العمل على توحيد الطرق المحاسبية المتبعة للوصول إلى مطارح ضريبية موحدة لكافة الشركات، والتعرض إلى تفاصيل هامة في إطار عملية المحاسبة عن الضرائب على الدخل بما يلبي متطلبات معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويساهم في تحديد مفاهيم المحاسبة الضريبية لدى سائر المكلفين، ويواكب التطورات والتغيرات الإقليمية والدولية التي يشهدها العالم اليوم بما ينعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبية ويقلل من التهرب الضريبي ويسعى نحو العدالة الضريبية وبالتالي زيادة فعالية النظام الضريبي.

وفي سورية بقي نظام الضريبة على الدخل لأكثر من نصف قرن يخضع لأحكام المرسوم التشريعي رقم 85 تاريخ 1949/5/21 وتعديلاته، ولذلك كان لا بدّ من مواكبة التطورات

الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدولية من خلال تطوير النظام الضريبي بما يتوافق مع هذه التطورات وكان نتيجة الجهود المبذولة القانون 24 تاريخ 2003/11/13 في إطار عملية الإصلاح الاقتصادي التي تجري في سورية , وجاء هذا القانون ليلغي المرسوم 85 لعام 1949 وتعديلاته الذي بقي ناظماً لضريبة الدخل في سورية منذ صدوره حتى نهاية تكاليف عام 2003, والذي مثل إنجازاً كبيراً في طريق تحديث القوانين المالية وتطويرها بما يحتويه من مكاسب وتطلعات تنموية واستثمارية واجتماعية, حيث إنّ المعدلات الضريبية التي كانت سائدة قبل صدور القانون 24 لعام 2003 والتي على أساسها كان يتم حساب الضريبة على الدخل هي المعدلات الواردة في (القانون 20، 1991، المادة 1) ولقد عمل هذا القانون على إعادة تنظيم ضريبة الدخل في سورية بما يحقق عدة أهداف وأهمها خلق الانسجام والتوافق بين التطورات الاقتصادية والاجتماعية والنظام الضريبي بحيث يصبح قانون ضريبة الدخل جاذباً للاستثمار وليس معوقاً له, بالإضافة إلى تخفيض المعدلات الضريبية النسبية والتصاعدية مقارنة بما كان سائداً سابقاً, وتوفير القواعد الأساسية للضريبة من العدالة والوضوح, وإعادة النظر بالإعفاءات الضريبية لبعض النشاطات التي لم تعد تتوافق مع ما حدث في سورية من تطورات اقتصادية واجتماعية, واستحداث نصوص ضريبية جديدة لمعالجة بعض الثغرات التي كانت موجودة في ظل المرسوم 85 لعام 1949 وتعديلاته, وتوحيد النصوص والأحكام القانونية المتعلقة بضريبة الدخل الموزعة في نصوص قانونية متعددة.

#### ثانياً: مشكلة البحث:

منذ صدور قانون ضريبة الدخل في سورية 85 عام 1949 هناك مشكلة تتعلق بالنظام الضريبي السوري فيما يتعلق بالنص الصريح للإطار المفاهيمي والإجرائي المحاسبي الذي يعتمد عليه كل من مراقب الدخل والمكلف في فرض الضرائب وتحديد الالتزامات الضريبية, وقد استمرت هذه المشكلة حتى بعد صدور القانون 24/ لعام 2003 فقد نص في المادة السادسة منه انه<sup>1</sup>:

1. على كل مكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائج حقيقية.
2. ويجوز لوزير المالية إصدار قرار يحدد به القواعد المحاسبية المعتمدة لتحديد النتائج الصافية.

وقد أدى عدم تحديد هذه القواعد إلى قيام المكلفين باستخدام قواعد مختلفة للاعتراف بعناصر القوائم المالية (الأصول والالتزامات, والدخل والمصروفات) وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس للأنشطة والعمليات المختلفة, بما فيها المحاسبة عن الضرائب على الدخل, وهذا ما أدى إلى الابتعاد عن مبادئ النظام الضريبي في العدالة واليقين والوضوح وبالتالي إلى التهرب الضريبي

---

1 قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته.

وانخفاض الحصيلة الضريبية، ونظراً لضرورة زيادة فعالية النظام الضريبي فلا بد من تحديد قواعد محاسبية تعمل على التحديد الدقيق والصحيح لصافي الدخل ومصروف الضريبة وبالتالي تؤدي إلى تحديد الدخل الخاضع للضريبة من أجل تأمين الشفافية وسلامة الإفصاح الضريبي والاستقرار في التطبيق.

وباعتبار أن معايير المحاسبة الدولية قد شهدت قبولاً عاماً في معظم دول العالم وقد أصبحت قيد التطبيق في العديد من القطاعات المحاسبية والمالية في سورية، لذلك حاول البحث دراسة مدى اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية ولمحاسبة الضرائب على الدخل، ودراسة مدى دور تطبيق هذه المعايير في زيادة فعالية النظام الضريبي في سورية.

وبناء عليه، تتمثل القضية البحثية التي يتعرض لها هذا البحث في الإجابة عن التساؤل التالي: هل يمكن اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية مقترحة لتحديد النتائج الصافية في سورية؟ وهل يؤدي ذلك إلى زيادة فعالية النظام الضريبي القائم من خلال:

1. دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية في

فعالية النظام الضريبي من خلال فعالية معدل لعبء الضريبي؟

2. دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية في

فعالية النظام الضريبي من خلال الإيرادات الضريبية ؟

3. دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية في

فعالية النظام الضريبي من خلال عدالة النظام الضريبي ؟

### ثالثاً: الدراسات السابقة:

تناولت بعض الدراسات السابقة موضوع النظام الضريبي والضرائب على الدخل مثل العدي (2006) التي هدفت إلى دراسة نقدية وتحليلية لحساب الضريبة على الدخل في سورية، ودراسة Orviská, and Huňady (2015) التي هدفت إلى دراسة مشاكل النظام الضريبي وتأثيرها المحتمل على النمو الاقتصادي ، في حين تناولت بعضها الآخر قضايا تتعلق بمعايير المحاسبة وعلاقتها بالضرائب، مثل دراسة Wolfgang Schon (2004) التي هدفت إلى ضرورة إعداد إطار محاسبي موحد للنظام الضريبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لجميع دول الاتحاد الأوروبي ، ودراسة Cuzdriorean (2012) والتي هدفت إلى دراسة تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على بيئة المحاسبة الأوروبية فيما يتعلق بالمحاسبة الضريبية، وسوف نستعرض فيما يلي بعض الدراسات السابقة:

### أولاً : الدراسات العربية:

#### 1. دراسة حوسو<sup>1</sup> (2005) التدقيق للأغراض الضريبية:

هدف البحث بصفة عامة إلى خلق وتعزيز الامتثال الطوعي للمكلفين وتحسين الجباية الضريبية عن طريق خلق نظام فعال للالتزامات الضريبية للمكلفين، وإنشاء برنامج شامل لتوعية المكلفين، وإنشاء نظام بسيط وسهل لتقديم الإقرارات وتنفيذ المدفوعات، وإنشاء نظام لتنفيذ تحصيل الضرائب بفعالية وكفاءة وإنشاء نظام قانوني يضمن فيه العدالة وتحقيق مبدأ الثواب والعقاب للمكلفين، وذلك من خلال ضرورة وجود علاقة بين معايير المحاسبة الدولية IASS وأساليب الفحص الضريبي.

وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة التهرب الضريبي والتحايل في الحسابات، لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القواعد الضريبية، أو قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية، وإنما أيضاً في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة، وتعاونها بشكل علمي ومدروس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء كانت على مستوى الصعيد العملي أو الأكاديمي، وضرورة التنسيق بين التشريعات الضريبية وقواعد المهنة لجمعية المحاسبين القانونيين بإيجاد مواد قانونية متشددة بحق المخالفين والمتهربين من مسك حسابات رسمية.

<sup>1</sup>حوسو، محمد محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، 2005.

## 2. دراسة العدي<sup>1</sup> (2006) واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره:

هدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة نقدية وتحليلية لحساب الضريبة على الدخل في سورية في ضوء القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته، وذلك من خلال إعطاء فكرة واضحة عن واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية، ومقارنة بين واقع حساب الضريبة قبل وبعد صدور القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته، واستنباط السلبات في النص القانوني لعملية حساب الضريبة، وخلص البحث إلى وجود العديد من السلبات في النص القانوني لعملية حساب الضريبة والتي تتعارض مع الواقع وتعيق تطوره.

وقد توصل البحث إلى بعض النتائج التي يمكن الاستفادة منها في أي تطوير مستقبلي لقانون الضريبة الحالي بحيث يتم تلافي السلبات التي تعد حتى الآن عائقاً أمام عملية التنمية وتشجيع الاستثمار من جهة ومحرضاً على التهرب الضريبي من جهة أخرى وبحيث يتم التوصل إلى عبء ضريبي مناسب والمساهمة في إيجاد منظومة ضريبية متطورة ومتكاملة تخدم المواطن والموظف البسيط بقدر ما تخدم المستثمر والنشاط الاقتصادي ككل بحيث يتم تجاوز بعض المشكلات المزمنة التي يعاني منها النظام الضريبي السوري.

## 3. دراسة عبده<sup>2</sup> (2006) الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية:

هدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة وتحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الأمريكية، ومدى إمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 في المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية، وذلك من خلال دراسة وتحليل طرق المحاسبة عن ضرائب الدخل ومدى توافق قانون ضريبة الدخل رقم 31 لسنة 1991 وتعديلاته مع المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها.

وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة العمل على إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية والتشريعية والإدارية والسلوكية التي يواجهها النظام الضريبي الحالي في الجمهورية اليمنية، وتطوير مستوى التعاون والتنسيق بين مصلحة الضرائب وجمعية المحاسبين القانونيين، وقيام السلطات الحكومية ومصلحة الضرائب بإتباع سياسات وبرامج لدعم وتحفيز البحث العلمي في مجال الضريبة عموماً وفي مجال تطوير مساهمة المحاسبة في معالجة المشاكل المحاسبية لاغناء وتطوير الفكر الضريبي وتطبيقاته.

<sup>1</sup> العدي، إبراهيم، واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد 2، 2006.

<sup>2</sup> عبده، عبد الرحيم عبد الجبار احمد، الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2006.

#### 4. دراسة عبد السلام<sup>1</sup> (2012) فعالية النظام الضريبي في الجزائر:

هدف البحث إلى بيان التغيرات الحاصلة في النظام الضريبي الجزائري لما له من دور في تحقيق أهداف الدولة في شتى المجالات، بالإضافة إلى إظهار الأسباب الحقيقية التي دفعت الجزائر إلى إحداث الإصلاح الضريبي، وأثر هذا الإصلاح في تطوير التحصيل الضريبي، والإجابة عن الإشكالية التي مفادها ما مدى فعالية النظام الضريبي في الجزائر وكيفية تحصيله. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها أن النظام الضريبي مصدر مهم للتحصيل الضريبي،

وزيادة الإيرادات لمختلف الضرائب، كما يساهم النظام الضريبي بعد الإصلاحات في مساهمة ومساندة لإدارة الضريبة، وتوفير المناخ للإمكانيات اللازمة لدعم هذه المشروعات، كما أنه يهيئ الضرائب غير المباشرة في النظام الضريبي ليدعم فعالية النظام الضريبي لعدم عدالة تلك الضرائب، لذلك يجب على المشرع الضريبي التخفيف من حزمة تلك الضرائب والاعتماد أكثر على الضرائب المباشرة من خلال تشجيع الاستثمار.

#### 5. دراسة العجيلي<sup>2</sup> (2013) أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية:

هدف البحث إلى التعرف على أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل " على القوائم المالية والمكونة من بيانات المركز المالي والدخول والتدفقات النقدية، وقد أظهرت القوائم مجموعة من الفروقات الدالة إيجابية الربح المحاسبي والربح الضريبي، علماً بأن أثر تلك الفروقات يقتصر على سنة ظهورها دون أن يكون لها أي تأثير ضريبي مؤجلة، كذلك أظهرت الدراسة أن المركز المالي يظل غير متغير وقامت ضريبة مؤجلة مؤقتة، مما يؤثر على عدالة عرض القوائم المالية، وعلى ضوء تلك النتائج، أوصت الدراسة بأن الملائم لأغراض العرض العرض العادل للبيانات الدخول المركز المالي والتدفقات النقدية فإن تعتمد المعيار المحاسبة الدولي (12) "ضرائب الدخل" كإطار للمحاسبة عن ضرائب الدخل بحيث يتم الاعتراف بالفروقات لتتنبأ بين الربح الضريبي والربح المحاسبي مما يحقق مبدأ استقلال السنوات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

<sup>1</sup> عبد السلام، واكواك. فعالية النظام الضريبي في الجزائر - دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي - رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية. 2012.  
<sup>2</sup> العجيلي، عمر تركي هزاع. أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية، (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، الأردن، عمان، 2013.



ثانياً: الدراسات باللغة الأجنبية:

#### 6. دراسة Wolfgang Scho<sup>1</sup> (2004) – International Accounting Standards

##### A Starting Point For A Common European Tax Base?

هدف البحث إلى ضرورة إعداد إطار محاسبي موحد للنظام الضريبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لهول الاتحاد الأوروبي، بحيث تكون هذه المعايير نقطة البداية الأكثر عملية في الإطار القانوني للاتحاد الأوروبي، وحاولت هذه الدراسة إظهار عدم وجود أي مشكلة رئيسية في النظام الضريبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقرير المالي، والذي اقترح كقانون أوروبي ملزم في أسواق المال وقانون الشركات، كما حاولت تقييم فيما إذا كانت هذه المعايير هي البديل الأفضل للإدارة الضريبية ومؤسسات الأعمال فيما يتعلق بقطاع الضرائب، وفي هذا السياق لم تتوصل الدراسة إلى أي اختلافات أساسية بين مفهوم الدخل في القوانين الضريبية أو المحاسبية، كما توصلت إلى أن القواعد الأساسية ل IAS و IFRS، لن تفسد القواعد الأساسية للقانون الضريبي المستخدم.

#### 7. دراسة Jacob EU Company Taxation in Case of a Common<sup>2</sup> (2005)

##### :Tax Base

هدف البحث إلى تقييم تأثير المحاسبة الضريبية المستندة على معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على فعالية العبء الضريبي للشركات في 13 بلداً، بعد صدور النظام الذي اعتمد في يونيو 2002 في الاتحاد الأوروبي، والذي يلزم جميع الشركات المدرجة بإعداد حساباتها الموحدة وفقاً IFRS، بالإضافة إلى تحديد إلى أي مدى سوف تقلل القاعدة الضريبية الموحدة من الخلافات الحالية الواسعة في فعالية الأعباء الضريبية للشركات. وقد توصلت الدراسة إلى أن القاعدة الضريبية الموحدة يمكن أن تخفف من الخلافات الواسعة الحالية في فعالية الأعباء الضريبية لشركات الاتحاد الأوروبي، كما أن القاعدة الضريبية الموحدة تساعد في تقليل تكاليف الامتثال النابعة من 25 قاعدة ضريبية مختلفة، كما أن فعالية الأعباء الضريبية في جميع البلدان تميل إلى زيادة طفيفة منذ بدأ نطاق القاعدة الضريبية بالاتساع.

<sup>1</sup>Schon, W, International Accounting Standards – A Starting Point For A Common European Tax Base?, **European Taxation**, 10/2004, October 2004.

<sup>2</sup>Jacobs, Otto H., Spengel, Christoph, Stetter, Thorsten and Wendt, Carsten, EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base (2005). ZEW - **Centre for European Economic Research**, Discussion Paper No. 05-037.

## 8. دراسة Spengel and Oestreicher (2007)<sup>1</sup> Tax Harmonization in Europe - The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States

هدف البحث إلى دراسة إلى أي مدى تفي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمتطلبات قانون ضريبة دخل الشركات، من أجل النشاطات الواسعة للشركات المتعددة الجنسيات كما اقترحت من قبل السوق الأوروبية، كما هدف إلى تقدير نتائج مستوى التأثير على أعباء ضريبة الشركات في الدول الأوروبية الأعضاء المختارة، إذا أخذت IFRS بعين الاعتبار كأداة لتحديد القاعدة الضريبية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS يمكن أن تقدم مبادئ لقانون ضريبي أوروبي عام ومتوافق في مجال محدد، هذا المجال يمكن أن يشمل الاعتراف بالأصول والالتزامات، تحديد التكلفة، كما أن محاسبة القيمة العادلة لا يمكن أن تتبنى من أجل الضرائب، التوافق بين قواعد المحاسبة الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي تعتمد على المعايير المحاسبية المختارة، كما أن التحول إلى محاسبة الضرائب المعتمدة على IFRS يؤثر بشكل رئيسي على العبء الضريبي للشركات، كما أن القاعدة الضريبية المشتركة تتطلب معايير مشتركة لتقليل الخسائر واستبعاد الحوافز الضريبية من القاعدة الضريبية.

## 9. دراسة Cuzdriorean and Matis (2012)<sup>2</sup> The Relationship Between Accounting and Taxation Insight The European Union: The Influence of The International Accounting Regulation

هدف البحث إلى دراسة تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على بيئة المحاسبة الأوروبية فيما يتعلق بالمحاسبة الضريبية، معتمدة على الدراسات السابقة التي درست العلاقة بين المحاسبة والنظام الضريبي.

وقد بينت الدراسة أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية في الاتحاد الأوروبي كان لديه تأثير هام على بيئة المحاسبة في بلدان الاتحاد التي قامت بالربط بين المحاسبة والنظام الضريبي، كما ركزت الدراسة على بيئة المحاسبة الرومانية. وتوصل التحليل في البيئة الرومانية إلى أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ومعايير المحاسبة الدولية IAS لديه تأثير هام، وفي الوقت الحاضر أصبح النظام المحاسبي متطابق مع التوجهات الأوروبية ولكن بتأثير مهم للمعايير.

<sup>1</sup>Spengel, c and Oestreicher, a, Tax Harmonization in Europe - The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States (2007). ZEW - Centre for European Economic Research, Discussion, Paper No. 07-035.

<sup>2</sup>Cuzdriorean and Matis, The Relationship Between Accounting and Taxation Insight The European Union: The Influence of The International Accounting Regulation, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 14(1), 2012.

## 10. دراسة Lee, M<sup>1</sup> (2013) Fairness By Design Aframework For Tax

### :Reform In Canada, Canadian Centre For Policy Alternatives

هدف البحث إلى تقديم إطار لاستراتيجيه الإصلاح الضريبي في كندا بالاعتماد على أدبيات تصميم السياسة الضريبية، حيث عرضت هذه الدراسة الإصلاحات المؤسسة للنظام الضريبي العادل والقادر على زيادة الإيرادات وتخفيض تأثير النظام الضريبي على الاستثمار في النشاطات الاقتصادية، والذي يؤدي إلى توزيع أكثر عدالة للدخل مما ينعكس بشكل مباشر على حياة ذوي الدخل المنخفض، وقد حددت الدراسة أن النظام الضريبي الجيد يجب أن لا يقتصر على تطوير كل من مبادئ العدالة والإنصاف ولكن يجب أن يأخذ بالاعتبار الأسس الاقتصادية، كما أن توجه الحكومة لتحقيق أهداف غير المالية يجب أن لا يؤثر على عدالة النظام الضريبي. وقد توصلت الدراسة إلى أن مجموعة الإصلاحات يجب أن تطور على أساس مراجعة شاملة للنظام الضريبي، و أن يكون مبدأ العدالة الهدف الأساسي لنظام الضريبة الجيد، من خلال توسيع القاعدة الضريبية لضمان خضوع جميع الدخل لنسب الضريبة التصاعدية، والحد من الإعفاءات الضريبية، بالإضافة إلى إجراء مراجعة متكررة ومنتظمة لتطورات النظام الضريبي وتأثيرها على الأنشطة الاقتصادية لضمان مبدأ عدالة.

## 11. دراسة Roggeman et al<sup>2</sup> (2014) Impact of A Common Corporate

### :Tax Base on The effective Tax Burden In Belgium

هدف البحث إلى دراسة اقتراح المفوضية الأوروبية لتوحيد القاعدة الضريبية للشركات، بهدف إزالة جميع الأسباب الكامنة وراء العقبات الضريبية الموجودة حالياً والتي تقف عائقاً أمام القدرة التنافسية للشركات المتعددة الجنسيات الأوروبية، بحيث يتم حساب الضريبة وفقاً لمجموعة موحدة من القواعد ومن ثم تطبيق سعر الضريبة الخاصة، وقد ركزت الدراسة على أثر العبء الضريبي الفعلي للشركات البلجيكية على وجه الخصوص، حيث تم مقارنة العبء الضريبي وفقاً لمعايير المفوضية الأوروبية، مع العبء الضريبي وفقاً للنظام الضريبي البلجيكي والتحقق من التأثير المستقل للمقياس الضريبي المستخدم. وقد توصلت الدراسة أن اعتماد المعايير المقترحة من قبل المفوضية الأوروبية أدت إلى زيادة العبء الضريبي بشكل ملحوظ بنسبة 16 % .

<sup>1</sup>Lee, M and Ivanova, I, Fairness By Design Aframework For Tax Reform In Canada, Canadian Centre For Policy Alternatives, February 2013.

<sup>2</sup>Roggeman, et. Al. Impact of A Common Corporate Tax Base on The effective Tax Burden In Belgium, **Journal of Business Economics and Management**, 2014, 15(3): 530–543.

**12. دراسة<sup>1</sup>IFRS as Tax Base Potential (2014) david prochazka, phd.**  
**:Impact on a Small Open Economy**

هدف البحث إلى دراسة قرار المفوضية الأوروبية رقم 1606 / 2002 والمتضمن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS كأساس لمحاسبة الضرائب على الدخل في بيئة المحاسبة الأوروبية، حيث بينت الدراسة أن الشركات التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في إعداد حساباتها المالية، يجب أن تتبنى المعايير الدولية في إعداد بياناتها الضريبية وحساب الالتزامات الضريبية، وقد تمت الدراسة على بيئة المحاسبة البلجيكية. وتوصل التحليل في البيئة الرومانية إلى أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ومعايير المحاسبة الدولية IAS يمكن أن يكون له فوائد ليس فقط لأغراض إعداد التقارير المالية، وإنما يمكن أن يكون أداة بديله للسياسات الضريبية، كما أن اعتماد المعايير الدولية يمكن أن يكون خياراً جذاباً للميزانيات العامة للاقتصاديات الصغيرة المفتوحة، والتي تعمل على التوصل لبيئة اقتصادية ملائمة. كما توصلت الدراسة إلى أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المقررة من قبل المفوضية الأوروبية أدت إلى زيادة العبء الضريبي بشكل ملحوظ بنسبة 17 %.

**13. دراسة<sup>2</sup>Orviská, and Huňady (2015) The Non-linear Effect of**  
**:Corporate Taxes on Economic Growth**

يهدف البحث إلى دراسة مشاكل النظام الضريبي وتأثيرها المحتمل على النمو الاقتصادي، حيث يتمثل الهدف الأساسي إلى دراسة العلاقة غير المباشرة بين نسب الضريبة والنمو الاقتصادي، مستندة على نظرية المالية العامة والنظام الضريبي، حيث تفترض الدراسة بأنه في حال نسب الضريبة المنخفضة فإن تأثير النظام الضريبي على النمو الاقتصادي يكون إيجابياً، أي أنه في حاله نسب الضريبة المنخفضة فإن زيادة في نسبة الضريبة سيكون له تأثير إيجابي على النمو الاقتصادي، بينما في حال ارتفاع نسب الضريبة عن عتبة معينة فإن تأثير النظام الضريبي على النمو الاقتصادي يكون أقل، وقد اعتمدت الدراسة على المشاهدات السنوية للفترة بين 1999 – 2011 للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة غير مباشرة بين نسب الضريبة المتعلقة بالشركات والنمو الاقتصادي، كما تم تحديد المستوى المثالي لنسب الضريبة للشركات من خلال تحديد معدل تحقيق أقصى حد للنمو الاقتصادي في بلدان الاتحاد الأوروبي.

<sup>1</sup>David Prochazka, Phd. The IFRS as Tax Base: Potential Impact on a Small Open Economy.

European Financial and Accounting Journal, 2014, vol. 9, no. 4, pp. 59-75.

<sup>2</sup>Orviská, and Huňady The Non-linear Effect of Corporate Taxes on Economic Growth, Timisoara Journal of Economics and Business, 2015, Volume 8, Issue 1s Pages: 14-31.

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن للباحث تسجيل الملاحظات التالية والتي تميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة كما يلي

- 1 -قامت الدراسات السابقة التي تهتم بدراسة إمكانية اعتماد معايير المحاسبة الدولية كأساس لمحاسبة الضرائب على الدخل, دون التركيز على تأثير ذلك على فعالية النظام الضريبي.
- 2 -قامت الدراسات السابقة التي تهتم بدراسة النظام الضريبي وعلاقته بالأنظمة الاقتصادية والاجتماعية والمالية,دون التركيز على فعالية النظام الضريبي ومدى تأثيره بمعايير المحاسبة الدولية.
- 3 -تمت الدراسات السابقة في بيئات عمل مختلفة كالبينة الأوروبية والعربية, ولم يتم التعرض لبينة الأعمال في سورية.

#### رابعاً: أهمية البحث:

لهذا البحث أهمية على الصعيدين الأكاديمي والعملي, فمن ناحية أولى تعمل هذه الدراسة على الكشف عن جوانب القصور في النظام الضريبي الحالي فيما يتعلق بالقواعد المحاسبية المعتمدة, كما أن لعملية البحث هذه أهمية في توفير مؤشرات ونتائج للقائمين على وضع القوانين الضريبية وتنظيم الممارسة المحاسبية للضرائب على الدخل تمكنهم من تقييد سلوك كل من مراقبي الدخل والمكلفين.

ومن ناحية ثانية لهذا البحث أهمية على الصعيد العملي في سورية, في إطار الاهتمام الحالي بتطبيق معايير المحاسبة الدولية الذي أصبح إلزامياً على كل شركة ترغب في التسجيل في سوق دمشق للأوراق المالية, ولذلك فإن لهذا البحث أهمية من خلال تعرضه لإمكانية تطوير النظام الضريبي في سورية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية من خلال القيام بدراسة تطبيقية على بيئة الأعمال في سورية.

#### خامساً: أهداف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى إمكانية زيادة فعالية النظام الضريبي في سورية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS, بحيث يقوم بالعمل على توحيد الأسس التي يتم على ضوءها محاسبة المكلفين والقضاء على تعدد طرق المحاسبة, ويقدم مجموعة من القواعد التي تحدد الآلية التي يجب أن تعتمد من قبل المكلفين, بحيث يؤدي اعتماد تلك المعايير في عملية المحاسبة إلى التحديد الدقيق والصحيح لصافي الدخل ومصروف الضريبة وبالتالي تؤدي إلى تحديد دقيق للربح الخاضع للضريبة, بما ينعكس إيجاباً على فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي والسعي نحو العدالة الضريبية, وذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- دراسة الإطار العام للنظام الضريبي والنظام الضريبي الحالي في سورية.
- تحديد مبادئ فعالية النظام الضريبي.
- تحديد مفهوم الدخل وفقاً لمتطلبات النظام الضريبي الحالي ومعايير المحاسبة الدولية.
- تحديد أثر تطبيق القواعد المحاسبية المعتمدة على المعايير الدولية على فعالية النظام الضريبي.
- تقديم نتائج تمكن من تحديد وتقييم مجالات تطبيق قواعد المحاسبة الضريبية المعتمدة على معايير المحاسبة الدولية في بيئة الأعمال في سورية.

#### سادساً: فرضيات البحث:

يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية لقواعد محاسبية مقترحة في سورية يؤدي إلى زيادة فعالية النظام الضريبي؟  
وذلك من خلال الفرضيات التالية:

##### الفرض الأول:

- H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في فعالية العبء الضريبي.
  - H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في فعالية العبء الضريبي.
- الفرض الثاني:

- H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في الإيرادات الضريبية.
  - H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في الإيرادات الضريبية.
- الفرض الثالث:

- H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في عدالة النظام الضريبي.
- H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في عدالة النظام الضريبية.

### سابعاً: منهج البحث:

يمكن تحديد منهجية البحث على أساس تحديد الخطوات المنهجية التي اتبعها الباحث لتحقيق أهدافه، ومجتمع البحث وعينته، ومن ثم تحديد متغيرات البحث وكيفية قياسها والحصول على البيانات المتعلقة بذلك.

في إطار طبيعة مشكلة البحث واختباراً لفروضه المحددة، يتبع البحث الخطوات التالية:

1. تجميع البيانات من المصادر المختلفة والإطلاع على الدراسات السابقة، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث.
2. تحديد فروض البحث التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة البحث المتمثلة بأثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية كقواعد محاسبية معتمدة في فعالية النظام الضريبي.
3. تجميع البيانات الأولية والثانوية التي تمكن من اختبار الفروض المحددة، من خلال اختبار عينه من الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ومن ثم تحديد المتغيرات المستقلة والتابعة وقياسها.
4. اختبار فروض البحث، وذلك من خلال تحديد المؤشرات التي يمكن استنتاجها من الإحصاءات الوصفية للمتغيرات المستقلة والتابعة، بما يمكن من تحديد الأساليب الإحصائية الملائمة لاختبار الفروض، من ثم اختبار الفروض باستخدام برنامج SPSS.
5. الوصول إلى نتائج البحث، بما يمكن ذلك من تعميم هذه النتائج على مفردات مجتمع البحث.

## ثامناً: تقسيمات البحث:

في إطار طبيعة البحث ومنهجه واختباراً لفروضه، فقد تم تقسيم البحث إلى الفصول التالية:

### الفصل الأول: النظام الضريبي وفعاليته:

يدرس هذا الفصل مفهوم النظام الضريبي والأهداف المختلفة للنظام الضريبي والمحددات المختلفة التي تؤثر في النظام الضريبي، كما يدرس التنظيم الفني للضريبة انطلاقاً من تحديد مطرح الضريبة (الوعاء الضريبي) وتحقيق الضريبة ومن ثم تحصيل الضريبة، بالإضافة إلى التعرض لمفهوم فعالية النظام الضريبي وأهم مبادئ فعالية النظام الضريبي.

### الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية:

يدرس هذا الفصل آلية إصدار معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأهمية معايير المحاسبة الدولية والحاجة لهذه المعايير بالنسبة للأطراف المختلفة، وبالنسبة لضريبة دخل الأرباح، كما يدرس مفهوم الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، من حيث تحديد عناصر البيانات المالية وخصائصها، وقواعد الاعتراف والقياس لمعلومات البيانات المالية، وقواعد المحاسبة عن الضرائب على الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

### الفصل الثالث: النظام الضريبي السوري:

يدرس هذا الفصل النظام الضريبي السوري ولا سيما الضرائب على الدخل وفقاً للقانون 24/ لعام 2003 وتعديلاته، وبشكل خاص المكلفون الخاضعون لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة الأرباح الحقيقية، انطلاقاً من تحديد مطرح الضريبة (الوعاء الضريبي) ومن ثم تحقيق وتحصيل الضريبة.

### الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية:

يدرس واقع بيئة الأعمال في سورية من خلال دراسة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية وأثره على النظام الضريبي في سورية، كما يعرض مجتمع البحث، وطريقة البحث، واختبار الفروض من خلال معالجة البيانات وصولاً لتحديد نتائج الاختبار وتحليل النتائج.

### الفصل الخامس: ملخص البحث والنتائج:

يعرض هذا الفصل ملخص البحث، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها من الدراسة النظرية والعملية وصولاً لوضع التوصيات التي يراها الباحث مناسبة.



## الفصل الأول

### النظام الضريبي وفعاليته

#### مقدمه:

مرت النظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بمراحل عديدة، وقد تأثرت جميع تلك المراحل بالنظام الضريبي، وبما أن النظام الضريبي كأى نظام يؤثر بالبيئة المحيطة، فقد عملت كل دولة على تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية من خلال اختيار نظامها الضريبي والذي يتكون من مجموعة القواعد والأسس القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقاً من التشريع وصولاً الى التحصيل، حيث تقوم كل دولة باختيار مجموعة من الضرائب، فقد تركز بعض الدول على ضريبة وحيدة بينما تسعى دول أخرى إلى أكثر من ضريبة، كما قد تفرض الضريبة على الأموال أو على الأشخاص، وقد تتخذ الدولة نظام الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة أو كلاهما معاً ، كما أن الضريبة قد تكون على الدخل أو على رأس المال أو على الإنفاق والتداول، ومن ثم تعمل الدولة على تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض وجباية الضرائب، ونظراً لأن أهمية النظام الضريبي تكمن في مدى قدرته ونجاحه في تحقيق الأهداف المرجوة منه ، فان كل دولة من الدول تسعى لتطوير نظامها الضريبي من خلال اعتماد المعايير التي تستخدم في زيادة فعالية النظام الضريبي، وإتباع العوامل التي تساعد على إصلاح النظام الضريبي، وسوف نتناول في هذا الفصل ما يلي:

1 1 -المبحث الأول: ماهية النظام الضريبي.

1-2- المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة.

1-3- المبحث الثالث: فعالية النظام الضريبي.

## المبحث الأول

### ماهية النظام الضريبي

شهدت الضرائب تطورات عديدة مع تطور المجتمعات والنظم الاقتصادية والسياسية، وقد أثرت هذه التطورات على مفهوم الضريبة وخصائصها من ناحية ومن ناحية ثانية على الأهداف الأساسية للضريبة، ففي المجتمعات البدائية اقتصر دور الضريبة على الهدف المالي، والدور الذي تلعبه في تغطية النفقات العامة للدولة، وبدأ هذا الدور يزداد ويتطور ليشمل النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حتى أصبحت الضريبة في المجتمعات المعاصرة إحدى الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والاجتماعية، وتوجيه هذه النشاطات بالاتجاه الصحيح.

وسوف نعرض في هذا المبحث إلى مفهوم النظام الضريبي، بالإضافة إلى الأهداف العامة للنظام الضريبي، ومحددات النظام الضريبي، وذلك من خلال ما يلي:

1 1 1 - مفهوم النظام الضريبي.

1 1 2 - أهداف النظام الضريبي.

1 1 3 - محددات النظام الضريبي.

## 1-1-1-1- تعريف وخصائص الضريبة:

نتيجة لتطور دور الضريبة واختلاف أهدافها من الهدف المالي يشمل النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية فقد تعددت تعاريفها وفقاً لتطور أهدافها ووجهة نظر المفكرين فقد تم تعريفها بأنها "فريضة مالية إجبارية تُفرض وتُحصل بصفة نهائية وبدون مقابل معين ولغرض معين، وأنها مبلغ نقدي تفرضه الدولة جبراً وتُحصل من المكلفين بشكل نهائي ودون مقابل، ويكون الهدف من فرضها المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها"<sup>1</sup>.

كما تم تعريفها انطلاقاً من تحقيق الدولة لأهدافها في تحقيق الخدمات العامة بأنها "فريضة مالية تضامنية تقتطعها الدولة بصورة نهائية ومباشرة وتستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها العامة"<sup>2</sup>. كما تم تعريفها على أنها "اقتطاع مالي يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية، دون مقابل معين بغرض تحقيق نفع عام"<sup>3</sup>.

كما تم تعريفها بأنها "فريضة إلزامية نقدية يتحملها المكلفون بصورة نهائية دون مقابل وهي أداة مالية تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها"<sup>4</sup>، وبالتالي فإن الضريبة تتصف بالحياد لأن الهدف الرئيسي من فرض الضرائب هو تأمين الموارد اللازمة للدولة.

ونظراً لأن الضريبة هي اقتطاع مالي يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية وبلا مقابل بقصد تحقيق نفع عامو من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد خصائص الضريبة في النقاط التالية<sup>5</sup>:

### 1. الضريبة اقتطاع مالي:

بعد انتشار الاقتصاديات النقدية والتقدم الإقتصادي، وعيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها أصبحت القاعدة العامة أن تفرض الضريبة وتجبي في صورة نقدية، وفي الوقت الحاضر لا تفرض الضريبة ولا تجبي في صورة عينية إلا في الحالات الاستثنائية كالحروب والأزمات حيث تلزم الدولة الأفراد بالقيام ببعض الأعمال جبراً أو التنازل عن بعض ممتلكاتهم، كما لا يدخل ضمن الضريبة الخدمات الإجبارية أو الخدمة العسكرية، وأعمال السخرة<sup>6</sup>.

### 2. الضريبة فريضة إلزامية:

الضرائب إجبارية لأن فرضها وجبايتها من المكلفين تعتبر من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة، أي أن الدولة هي الجهة الوحيدة صاحبة الحق بفرض الضريبة وتحديد وعائها ومعدلها

<sup>1</sup> Murphy, Kevin e. **concept in federal taxation**. West publishing company, USA, ed.8, 1994. P. 4.

<sup>2</sup> بشور، عصام، **المالية العامة والتشريع الضريبي**. الطبعة الخامسة، منشورات جامعة دمشق، 1995، ص 42.

<sup>3</sup> فرهود، محمد سعيد، **مبادئ المالية العامة**، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، 1999، ص 191.

<sup>4</sup> شامية، أحمد زهير، الخطيب خالد، **المالية العامة**، دار الزهراء للنشر والتوزيع، 1997، ص 31.

<sup>5</sup> المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، العدي، إبراهيم، **المحاسبة الضريبية**، جامعة دمشق، 2010-2011، ص 15.

<sup>6</sup> العلي، عادل فليح، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 92.

والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها، أي أن المكلف ليس حراً والدولة لا تنتظر موافقة المكلفين على الضريبة أو الإتفاق معهم، وبالتالي لا يجوز عدم دفعها سواء كان المكلف مقتنعاً بها أو غير مقتنع إلا إذا كان معفياً منها.

### 3. الضريبة ليس لها مقابل:

لا يحصل المكلف الذي يدفع الضريبة على مقابل يعود عليه بالنفع المباشر بشكل خاص، فهو يدفع الضريبة بصفته عضواً في المجتمع الذي يرتبط به بروابط عديدة، وبالتالي فهو ملزم بالمساهمة فيما ينفقه المجتمع من نفقات على الخدمات العامة، وليس معنى ذلك أن دافع الضرائب لا يستفيد منها، ولكن تستخدم الضرائب المحصلة في تحقيق خدمات عامة للمواطنين بشكل غير مباشر وبغض النظر عن الضريبة التي يدفعها كل مواطن للدولة.

### 4. الضريبة تفرض من قبل الدولة:

لا يمكن أن تفرض الضريبة إلا بقانون، حيث تقوم الإدارة الضريبية بتنفيذ إرادة السلطات العامة بجباية الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة، وكما يلاحظ فإن أحكام الضريبة ملزمة للدولة كما هي ملزمة للفرد، والدولة يجب أن تكون رقيباً على كل مخالف لها تحقيقاً للعدل ومنع التعسف.

### 5. الضريبة تفرض وفقاً لمقدرة المكلفين:

تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع وفقاً لمقدرته المالية، فهي طريقة لتقسيم الأعباء بين الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين وفقاً لمقدرتهم المالية<sup>1</sup>، بحيث يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية في الدفع، ويبرز هنا مفهوم الطاقة الضريبية: وهي ما يمكن اقتطاعه كضريبة من دون إحداث آثار سلبية<sup>2</sup>

### 6. غرض الضريبة هو تحقيق نفع عام:

بما أن الدولة لا تفرض الضرائب لمنفعتها الخاصة، فإن الدولة تلتزم باستخدام حصيلة الضرائب لتحقيق نفع عام، وقد أكدت الدساتير والقوانين خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر على هذا المعنى، حيث منعت استخدام الإيرادات الضريبية في إشباع الحاجات الخاصة للملوك والأمراء، بل يجب تخصيص هذه الإيرادات لتحقيق المنفعة العامة، وفي العصر الحديث فقد استقر مبدأ المنفعة العامة للضرائب وأصبح من المبادئ الدستورية العامة التي يتعين إتباعها بدون النص عليها.

<sup>1</sup> محرز، محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، النفقات والإيرادات العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 177-182.

<sup>2</sup> كنانة، خير، اتجاه الإيرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة فيها، مكتبة الشباب ومطبعتها، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 1998، ص 53.

## 1-1-1-2- تعريف النظام الضريبي:

يتكون النظام الضريبي من مجموعة الضرائب المختلفة، وبالتالي فإن الضريبة وحدة بناء ذلك النظام، وقد تعددت تعريف النظام الضريبي إلا أن هناك مفهومين رئيسيين وهما المفهوم الواسع والمفهوم الضيق:

ووفقاً للمفهوم الضيق فالنظام الضريبي هو مجموعة القواعد والأسس القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقاً من التشريع إلى التحقق وأخيراً التحصيل. أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي فهو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها معاً وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبيين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام الضريبي والذي تختلف ملامحه وفقاً لتطور المجتمع<sup>1</sup>.

كما يرى البعض أن النظام الضريبي يتمثل في "هيكل ضريبي ذو ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي يصوغها مثله وظروفه المختلفة والتي تُمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب، وبالتالي فإن النظام الضريبي يتكون من أربعة أركان<sup>2</sup>:

1. أهداف محددة تصوغها ظروف المجتمع.
  2. دور تحدده الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها وظروف المجتمع الذي يعمل داخله.
  3. هيكل ضريبي يتوقف تركيبه على الدور الذي يتعين أن ينهض به.
  4. طريقة عمل محددة تحكمها الأحكام التفصيلية للتشريعات الضريبية.
- ويرى البعض أن النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي اختارها ذلك المجتمع<sup>3</sup>.
- ووفقاً للمعنى السابق يتمثل مفهوم النظام الضريبي في مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبياً متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي تتمثل عادة في تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة من أجل تمويل النفقات العامة للدولة والعمل على زيادة معدلات التنمية الاقتصادية ورفع مستويات الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة إضافة إلى تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع.

<sup>1</sup> عثمان، سعيد عبد العزيز، *النظم الضريبية*، بيروت، الدار الجامعية، ط3، 1985، ص 15.  
<sup>2</sup> علي عباس عياد، *النظم الضريبية المقارنة*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1983، ص 4-5.  
<sup>3</sup> دراز، حامد عبد المجيد، *النظم الضريبية*، بيروت، الدار الجامعية، 1993، ص 19.

وبالنظر إلى المفهوم السابق للنظام الضريبي يتضح لنا أن النظام الضريبي يتكون من ثلاث دعائم رئيسية<sup>1</sup>:

- **التشريع الضريبي** : وهو مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات التي تُصدرها الجهات المختصة، والمتعلقة بفرض وتحصيل الضرائب، وكافة الأحكام والقرارات المتعلقة بالمنازعات الضريبية، ويقوم التشريع الضريبي على ثلاث محاور<sup>2</sup>:
  1. المحور الأول: علمي نظري ويتمثل في الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها محلياً وعالمياً.
  2. المحور الثاني: المحور المهني، فني تطبيقي يعتمد على الخبرة الفنية والعلمية والعملية بالأحكام التشريعية للضرائب والالتزام بضوابط ممارسة المهنة، والتفديد بمعايير الترخيص.
  3. المحور الثالث: المحور التشريعي المتمثل في التشريعات القانونية السارية المفعول.
- **الإدارة الضريبية** : وتضم الجهات الحكومية التي تعمل على تطبيق التشريع الضريبي بأحكامه ونصوصه، لتحصيل كافة أنواع الضرائب، كما أن الإدارة الضريبية هي الجهة المختصة بتنفيذ قوانين الضريبة وتحصيل الموارد العامة للدولة ومتابعة المكلفين.
- **السياسة الضريبية**: تعرف السياسة الضريبية بأنها مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها الحكومة وتنفذها مستخدمة كافة الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار أخرى غير مرغوبة تتواءم مع أهداف المجتمع ، وبالتالي فإن السياسة الضريبية هي تحليل للنشاط المالي للدولة وانعكاسات هذا النشاط على قطاعات الاقتصاد القومي، فهي تتكيف بشكل كمي مع حجم الإيرادات الضريبية وتتكيف تكيفاً نوعياً مع مصادر هذه الإيرادات وذلك من أجل تحقيق أهدافها وفي مقدمتها تشجيع الاستثمار والاستقرار الاقتصادي وتوزيع عادل لثروات المجتمع لتقليل التفاوت بين طبقاته وعليه فإن من يضع مخططات السياسة الضريبية هو الحكومة وهي أيضاً تقوم بتنفيذها باستخدام الأدوات الضريبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1998، ص 6-7.

<sup>2</sup> سعد، محمد محيي، **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني، الإسكندرية، 1998، ص 11.

<sup>3</sup> مباله، مؤيد جميل محمد، **مرجع سابق**، ص 16، عن فوزي، عبدالمنعم، **النظم الضريبية**.

### 1-1-2- أهداف النظام الضريبي:

يختلف الهدف من النظام الضريبي وفقاً لاختلاف الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها، فقد بقي الهدف المالي خلال فترة طويلة هو الهدف العام للنظام الضريبي، إلا أنه ومع تطور الدول اقتصادياً واجتماعياً أصبح النظام الضريبي وسيلة لتحقيق أهداف أخرى توجه القطاعات الاقتصادية في الدولة، وتؤثر في اتجاهات المجتمع سياسياً واجتماعياً، مما أدى إلى تغيير أهداف النظام الضريبي ليكون لديه أهدافاً أخرى يمكن أن تكون مهمة وتنعكس آثارها على المجتمع بشكل ايجابي إذا ما استغل فرضها بشكل فعال، وبالتالي يمكن تقسيم أهداف النظام الضريبي إلى أهداف مالية وأهداف اقتصادية واجتماعية:

#### 1-1-2-1- الهدف المالي:

الهدف الرئيسي للنظام الضريبي هو الحصول على الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة مثل: التعليم، والصحة، والأمن، والتي لا يمكن تقديمها لو تركت للقطاع الخاص، ومع ازدياد حجم السكان في الدولة تزداد الحاجة إلى العديد من المشاريع اللازمة للمجتمع، وبالتالي تزداد حاجة الدولة إلى الضرائب، وهذا ما أدى إلى ضرورة اتساع مطرح الضريبة بحيث تشمل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد في نفقات الجباية، ولكي تحقق الضريبة أكبر قدر ممكن من الإيراد للدولة، يجب أن تتوفر فيها أربع صفات رئيسية وهي<sup>1</sup>:

أ - الإنتاجية: تحصيل أكبر قيمة صافية من الإيرادات من خلال توافر القواعد الأساسية للضريبة والمتمثلة في العدالة واليقين والملائمة في الدفع والاقتصاد في نفقات الجباية.

ب - الثبات: أي بقاء نسب الضريبة ثابتة وأن لا تتغير حصيلتها رغم التغيرات التي قد تطرأ على الحياة الاقتصادية.

ت - المرونة: ويقصد بذلك ثبات مطرح الضريبة مع ازدياد معدلها، أي أن الضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلها مع عدم انكماش مطرحها، والضريبة غير المرنة هي التي يؤدي زيادة معدلها إلى انكماش مطرحها وبالتالي انخفاض حصيلتها .

ث - الحياد: أي أن يقتصر هدف الضريبة على الغرض المالي وحده دون التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ودون التأثير على المكلفين بدفعهم إلى القيام بعمل معين أو الامتناع عنه.

<sup>1</sup> فرهود، محمد سعيد، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، 1994، ص 166-167.

## 1-1-2-2- الهدف الاجتماعي:

تعددت الأهداف الاجتماعية بعد ظهور مفهوم العدالة، وبرزت الاتجاهات الحديثة للتوزيع العادل للدخل، وتوزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة هامة لتحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية ومن أهم هذه الأهداف ما يلي<sup>1</sup>:

أ - إعادة توزيع الثروة بين المواطنين: والذي يتحقق من خلال فرض الجزء الأكبر من الضريبة على أصحاب الدخل العالية والثروات الكبيرة، والتصاعد في معدل الضريبة، وبالمقابل يصرف ما يجبي من ضريبة لتغطية النفقات العامة مثل الصحة والتعليم، ونظراً لأن أصحاب الدخل المنخفضة هم الأكثر استفادة من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، بالتالي يكون أصحاب الدخل المرتفعة قد ساهموا بشكل أكبر في تغطية النفقات العامة وهذا سيعمل على تخفيض الفجوة، والحد من الطبقية بين أفراد المجتمع.

ب - توجيه سياسة النسل في المجتمع: يمكن استعمال الضرائب كوسيلة لتشجيع النسل، وذلك من خلال تقسيم الضريبة على الدخل إلى أجزاء متساوية بقدر عدد أفراد الأسرة، ومعاملة كل جزء بشكل مستقل سواء من حيث التصاعد أو من حيث الإعفاء، وفي المقابل فإن الدول الراغبة بتحديد النسل تقوم بزيادة معدلات الضريبة على الدخل وفقاً لعدد أفراد الأسرة، وعدم تقديم إعفاءات ضريبية للحد الأدنى للمعيشة.

ت - معالجة أزمة السكن: يمكن استعمال الضرائب كوسيلة لمعالجة أزمة السكن من خلال إعفاء رأس المال المستثمر في قطاع البناء من الضرائب لفترات محددة.

ث - الحد من بعض الظواهر الاجتماعية السيئة: كالحد من بعض الظواهر المنتشرة في المجتمع غير المرغوب فيها والتي تضر بالصحة العامة مثل السجائر والكحول وغيرها، حيث تعمل الدولة على محاربتها وذلك من خلال فرض ضرائب مرتفعة على هذه المنتجات بهدف رفع أسعارها وبالتالي تخفيض الطلب عليها.

## 1-1-2-3- الهدف الاقتصادي:

ظهرت الأهداف الاقتصادية للضريبة مع بدء تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، والتأثير على الاستهلاك والادخار والإنتاج والاستثمار، حيث تستخدم الدول الضريبة بتوجيه سياستها الاقتصادية وذلك من خلال<sup>2</sup>:

أ - محاربة الضغوط التضخمية والمحافظة على قيمة النقد الوطني: ففي حالة زيادة الضغوط التضخمية نتيجة ازدياد العرض وارتفاع الأسعار، تقوم الدولة بزيادة العبء الضريبي

<sup>1</sup> أبو نصار، محمد، المشاعلة محفوظ، الشهران، فراس، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق - ضريبة الدخل وضريبة المبيعات في الأردن، مطابع الدستور التجارية، الطبعة الثالثة، الأردن، عمان، 2005، ص 5-6.

<sup>2</sup> القطاونة، محمد عادل، عفانة، عدي حسين، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2008، ص 7-9. - لطفى، أمين السيد أحمد، ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي، مكتبة شادي، القاهرة، 1991، ص 6-12.



الإجمالي وبالتالي انخفاض دخول الأفراد، مما يرغمهم على تخفيض الاستهلاك ويقلل من ظهور التضخم، كما تعتبر الضرائب وسيلة هامة لتشجيع النشاط الاقتصادي لمعالجة فترات الركود والانكماش، وذلك بخفض ضريبة الدخل، وبالتالي زيادة السيولة في المجتمع وزيادة الإنفاق<sup>1</sup>.

ب - استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية: فهي تلعب دوراً كبيراً في توجيه السياسة الاقتصادية نحو المجالات التي ترغب في تطويرها أو التقليل منه في مجال آخر، فإذا رغبت الدولة بتشجيع وزيادة الاستثمار في مجالات معينة تقوم بتخفيض نسبة الضرائب على تلك المجالات أو الإعفاء منها، وبالتالي توجيه عملية الاستثمار نحو ذلك القطاع وهذا ينعكس إيجاباً على تحقيق التنمية في المجالات التي تراها الدولة مناسبة.

ت - استخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية: ويتم ذلك من خلال فرض ضرائب خاصة على اندماج الشركات التي تتجه نحو التمرکز، بالإضافة إلى فرض ضرائب على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل مما يزيد من تكلفة السلعة ويحد من ظاهرة التكتل.

ث - استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار: ويتم ذلك عندما تقدم الدولة إعفاءات لعائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء هذه السندات، أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.

ج - حماية الصناعة الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات: وذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج، وإعفاء الصادرات من الضرائب.

### 1-1-3- محددات النظام الضريبي:

تهدف جميع النظم الضريبية إلى المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع، من خلال إشباع الحاجات العامة وتحقيق التنمية والاستقرار والعدالة، إلا أن هذا التشابه في الأهداف لا يعني تشابه النظم الضريبية، فهناك اختلاف في ترتيب الأهداف الاقتصادية حسب أولوياتها، بالإضافة إلى الاختلاف في الإيديولوجيات ونظم الحكم والنظم الاقتصادية، والاختلاف في الهياكل الاقتصادية، والعادات والتقاليد الاجتماعية، ودرجة التقدم الاقتصادي، ولكي يتم تصميم نظام ضريبي فعال للمجتمع فلا بد من أن يأخذ بالاعتبار هذه المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما يجب أن ينمو ويتطور مواكباً ما يلحق هذه المحددات من تطور، ومن هنا نجد فروقاً في النظم الضريبية بين الدول، وتبايناً في النظم الضريبية لنفس الدولة على مدار الزمن، وسوف نتناول هذه العوامل على النحو التالي:

<sup>1</sup>James S. P. Nobes.C , The Economic Taxation, 1<sup>st</sup> Edition, Philip Allan, London, 1987, P7.

### 1-3-1-1- العلاقة بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي:

تختلف خصائص النظام الضريبي وأهدافه وفقاً لخصائص وملامح النظام الاقتصادي حيث يمكن التمييز بين النظام الاقتصادي الاشتراكي أو النظام الاقتصادي الحر أو الرأسمالي<sup>1</sup>:  
**فبالنسبة للنظام الاشتراكي:**

يقوم النظام الاشتراكي على مجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من النظم الاقتصادية، ومن هذه الخصائص زيادة الوزن النسبي للقطاع العام بالمقارنة مع القطاع الخاص، بحيث يصل إلى أقصاه، بالإضافة إلى إتباع أسلوب التخطيط الاقتصادي وسيلة للقيام بالأنشطة الاقتصادية بهدف تحقيق أهداف المجتمع، والتي تفضل المصلحة العامة على المصلحة الخاصة، بحيث يتم توجيه الموارد بين القطاعات والأنشطة المختلفة وفقاً لأولويات الخطة التي يقوم بتحديد جهاز التخطيط دون الأخذ بالاعتبار لتفضيلات المستهلكين. وانطلاقاً من هذه الخصائص فلا تحتفظ الضرائب بنفس مضمونها وطبيعتها وهيكلها السائد في الدول الرأسمالية، فلا بد وأن تنعكس طبيعة النظم الاشتراكية على النظام الضريبي، وعلى المصطلحات الضريبية، حيث تنخفض الضريبة على الدخل إلى الحد الأدنى، نتيجة أن جميع الأنشطة تكون أنشطة عامة، بالإضافة إلى أن المواطنين يتلقون مرتباتهم من الدولة، وتحديد الأسعار والدخول يكون بواسطة الدولة<sup>2</sup>، وبالتالي يقتصر دور الضريبة على تحقيق أهداف المجتمع، ويتضح ذلك من خلال استخدام الضريبة كأداة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات، أو تحقيق التوازن بين مجموع دخول الأفراد وقيمة السلع الاستهلاكية، والمحافظة على دور توجيهي للموارد الاقتصادية يحقق امتصاص جزء من الأرباح المحققة للوحدات والمؤسسات الاقتصادية التي تتمتع بقدر من الاستقلال المالي والإداري، بالإضافة إلى ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة وخاصة الضرائب على رقم الأعمال حيث تحتل رقم الصدارة في الحصيلة الضريبية الكلية، وتليها في الأهمية الضريبة على أرباح القطاع العام.

### **أما النظام الرأسمالي:**

يتميز النظام الرأسمالي بتدني دور الدولة في النشاط الاقتصادي إلى أدنى حد ممكن، وسيادة الملكية الخاصة بحيث يقوم القطاع الخاص بمعظم الأنشطة الاقتصادية الهادفة إلى الربح، كما أن الدافع الفردي هو المحرك للنشاط الاقتصادي، وبالتالي فإن دور الدولة لم يعد يقتصر على إشباع الحاجات العامة بل تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ولكي تقوم الدولة بتأدية ما أوكل إليها من مهام فيتعين عليها الحصول على ما يلزم من موارد اقتصادية،

<sup>1</sup> عثمان، سعيد عبد العزيز، العشماوي، شكري رجب، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 327-328.

- البطريق، يونس، دراز، حامد، النظم الضريبية، دار الجامعية، بيروت، 1983، ص 165-175.

<sup>2</sup> ميالة، مؤيد جميل محمد، مرجع سابق، 2006، ص 107.

ونظراً لعدم امتلاك الدولة للكثير من المصادر في ظل النظام الرأسمالي، ظهرت حاجة الدولة لفرض الضرائب للحصول على ما يلزمها من إيرادات لتمويل نفقاتها العامة، والحاجات المتزايدة مع تزايد مهامها واتساع نشاطاتها. ولكي تقوم الدولة بإعادة توزيع الدخل بما يمكنها من الوصول إلى توزيع عادل للأعباء المالية، وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع، فلا بد من فرض ضريبة تصاعدية على مجموع الدخل الشخصي، ولكي تحقق الدولة ما تهدف إليه مجتمعاتها الرأسمالية من استقرار اقتصادي فلا بد من التدخل في النشاط الاقتصادي مستخدمة النظام الضريبي وما يحتويه من عناصر المرنة التلقائية سواء الضرائب الشخصية أو الضرائب على الإنفاق لإحداث آثار انكماشية أو توسعية أو توازنية لتحقيق أهداف المجتمع، وهذا ما يجعل النظام الضريبي في البلدان الرأسمالية يتميز بمجموعة من الخصائص<sup>1</sup>:

- فرض ضريبة موحدة على الدخل وبسعر تصاعدي، بحيث يمكن الوصول إلى توزيع عادل للأعباء المالية، وتقليل التفاوت الاقتصادي بين مختلف طبقات المجتمع.
- ازدياد أهمية الضرائب المباشرة بحيث تشكل معظم الحصيلة الضريبية.
- فرض ضريبة على الأشخاص الطبيعيين وأخرى على الأشخاص المعنويين.
- التمييز في أسعار الضريبة وفي الإعفاءات بين الإيراد المكتسب والإيراد غير المكتسب فيكون السعر في الأول منخفضاً نسبياً فضلاً عن تمتعه بإعفاءات أكثر من النوع الثاني.

### 1-1-2-3- العلاقة بين النظام الضريبي والنظام السياسي:

يؤثر النظام السياسي السائد في بلد معين على النظام الضريبي من حيث مكونات النظام ومن حيث الأهمية النسبية لهذه المكونات، كما يؤثر النظام السياسي على الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها، وعلى الصور الفنية التي يتضمنها وطريقة عمل النظام الضريبي، وبالتالي يختلف النظام الضريبي من بلد إلى آخر وبنفس البلد وفقاً لاختلاف الظروف السياسية السائدة التي تمر بها البلد على الشكل التالي<sup>2</sup>:

#### ■ ففي البلدان التي يتخذ النظام السياسي فيها شكل الحزب الواحد:

يتم صياغة النظام الضريبي بحيث يحقق الأهداف الخاصة للنظام الحاكم، من خلال منح العديد من الإعفاءات والمزايا الضريبية للطبقة الحاكمة على حساب بقية طبقات المجتمع، بحيث يتم نقل العبء الضريبي من كبار الملاك إلى صغارهم، دون أن تُستخدم الضرائب لتحقيق مصلحة المجتمع، بالإضافة إلى تأثير المبادئ الاشتراكية على النظام الضريبي من خلال منح

<sup>1</sup> مبالغة، مؤيد جميل محمد، مرجع سابق، 2006، ص 105.

<sup>2</sup> عثمان، سعيد عبد العزيز، العشماوي، شكري رجب، مرجع سابق، ص 337-341.

- البطريق، يونس، دراز، حامد، مرجع سابق، 1983، ص 160-161.

العديد من الإعفاءات الضريبية لأصحاب الدخل المنخفضة، وزيادة الأهمية النسبية لبعض أنواع الضرائب مثل (ضرائب رقم الأعمال) على أنواع أخرى.

#### ■ أما في البلدان ذات النظام السياسي الديمقراطي:

الذي تتعدد فيه الأحزاب وتزداد مشاركة أفراد الشعب في اتخاذ القرارات وظهور الضغوط السياسية من قبل النقابات العمالية والأحزاب السياسية فيتم صياغة النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع ككل، كما من المتوقع أن تزداد أهمية الاعتبارات الموضوعية في اختيار مكونات النظام الضريبي، وتفضيل بعض أنواع الضرائب التي يمكن أن تساهم في تحقيق الأهداف، مع بعض الاعتبارات الشخصية لبعض القوى السياسية التي تسعى للحصول على بعض المزايا الضريبية، ولكن بدرجة أقل من المجتمعات ذات اللون الواحد. كما أن الاتجاهات السياسية لبعض الدول والظروف السياسية التي تمر بها الدولة وعلاقتها بالدول الأخرى قد تؤثر تأثيراً واضحاً على النظام الضريبي السائد ومكوناته المختلفة، بحيث يتم تصميم النظام الضريبي بما يسمح تحقيق أهداف الدولة السياسية، كما أن النظام الضريبي لدولة مستقلة يختلف عن النظام الضريبي لدولة مستعمرة، حيث أن نفوذ المستعمر يحول بين النظام الضريبي وبين المساس بمصالحه في الدولة.

#### 1-3-3-1 العلاقة بين النظام الضريبي ومستوى التقدم الاقتصادي:

تختلف البلدان من حيث مستوى التقدم الاقتصادي بين بلدان متطورة وبلدان موجهة وأخرى نامية، وبالتالي لا بد أن يختلف النظام الضريبي وهيكله ومكوناته ومدى الأهمية النسبية التي تتمتع بها كل ضريبة داخل النظام الضريبي من بلد إلى آخر، وأحياناً لنفس البلد من فترة زمنية إلى أخرى وفقاً لهذا الاختلاف، وهكذا يصبح مؤكداً تطور النظام الضريبي مع تطور المجتمع خلال مراحل التنمية الاقتصادية على الشكل التالي:

#### أولاً: النظام الضريبي في البلدان النامية:

تتميز البلدان النامية بمجموعة من الخصائص مثل انخفاض دخل الفرد وضعف القطاع الصناعي وانخفاض الإنتاجية بالإضافة إلى سيطرة الزراعة على اقتصاديات هذه البلدان، وهذا ما جعل أولويات عملية البناء الاقتصادي تتركز في البنية التحتية، ولهذا تم الاعتقاد بأن على الضريبة أن تلعب دور المكلف في إقامة مشاريع التنمية، ويمكن تحديد ملامح النظام الضريبي في البلدان النامية على الشكل التالي<sup>1</sup>:

1. ضعف الحصيلة الضريبية: والذي يعود إلى مجموعة الخصائص التي يتميز بها الاقتصاد النامي، حيث أن انخفاض دخل الفرد يجعل الاقتطاع الضريبي محدود والنشاطات

<sup>1</sup> الخطيب، خالد، طافش، نادية، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية، عمان، دار الحامد للنشر، 2008، ص 20-23.

الاقتصادية تقليدية وبالتالي فهي بحاجة إلى منح إعفاءات ضريبية، كما أن سيطرة القطاع الزراعي على الاقتصاد القومي يجعل الحصيلة الضريبية ضعيفة جداً<sup>1</sup> إما لأنه معفى من الضريبة أو أن هناك صعوبة في إخضاعه.

2. عدم التوازن في النظم الضريبية المطبقة: حيث تتسم النظم الضريبية في البلدان النامية بعدم التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حيث تتميز بزيادة نسبة حصيلة الضرائب غير المباشرة إلى الضرائب المباشرة، ويعود ذلك بحسب رأي هنريكس<sup>1</sup> إلى أنه مع القيام بعملية التطوير والتحديث في الدخل تقل الحصيلة الضريبية من الضرائب المباشرة التقليدية، وتزداد الأهمية النسبية للحصيلة من الضرائب غير المباشرة من الأوعية المحلية، بالإضافة إلى قطاع التجارة الخارجية، والضرائب الجمركية باعتبارها ضرائب غير مباشرة.
3. عدم الانسجام في التشريع الضريبي: غالباً ما تقوم الدول النامية باستيراد وتطبيق التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الرأسمالية، والتي تختلف ظروفها الاقتصادية من حيث الطبيعة والمكونات عن الظروف الاقتصادية للبلدان النامية، وبالتالي فإن على الدول النامية إقامة تشريعها الضريبي الخاص بها والذي يتلاءم مع نظامها الاقتصادي والاجتماعي.
4. العجز في الإدارة الضريبية: ويعود ذلك إلى أن الدول النامية غالباً ما تكون عاجزة عن تأمين الكوادر والإمكانات الضريبية المتطورة، وهذا ما ينعكس سلباً على الحصيلة الضريبية الإجمالية للدولة.

#### ثانياً: النظام الضريبي في البلدان المتطورة:

تتميز البلدان المتطورة بارتفاع دخول الأفراد وتطور الجهاز الإنتاجي وسيادة الملكية الخاصة، وبالتالي فإن المطارح الضريبية كبيرة، وهذا ما جعل الضرائب تحتل مركزاً قوياً في اقتصاديات هذه البلدان، وباتت تستخدم كأداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية والاجتماعية، من خلال التدخل في آليات السوق والتأثير على الأسعار وتوزيع النشاطات الاقتصادية، بالإضافة إلى استخدامها كأداة اجتماعية في إعادة توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع، ويمكن تحديد ملامح النظام الضريبي في البلدان المتطورة على الشكل التالي<sup>2</sup>:

1. ارتفاع نسبة الاستقطاع الضريبي: والذي يعود إلى ارتفاع مستوى دخول الأفراد، كما أن القسم الأكبر من الدخل القومي يأتي من الصناعة والتجارة والخدمات والتي تعود بمردود أعلى من القطاع الزراعي.

<sup>1</sup>R. Goode. **Government Finance In Developing Countries**, The Booking Institution. Washington. D. C., 1984. PP. 88-92.

<sup>2</sup>الخطيب، خالد، طافش، نادية، مرجع سابق، 2008، ص 20-23.

2. عدم توازن النظم الضريبية المطبقة: حيث يبرز التباين من خلال اختلاف نسب توزيع حصيلة الإيرادات الضريبية بين الضرائب المباشرة على الدخل والضرائب غير المباشرة على الاستهلاك حيث نجد ارتفاع نسبة الضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة، وبحسب رأي هنريكس<sup>1</sup>: إلى أنه مع الاستمرار بعملية التنمية وخاصة في المراحل المتقدمة منها سوف تزداد الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب المباشرة بصفة عامة والضرائب المباشرة غير التقليدية بصفة خاصة، ويتسم النظام الضريبي في هذه الظروف بسيادة الضرائب المباشرة داخل الهيكل الضريبي وارتفاع أهميتها النسبية بالمقارنة مع الضرائب غير المباشرة.
3. الإدارة الضريبية في الدول المتطورة غالباً ما تكون مكونة ومهيأة لمواجهة متطلبات مجتمع متطور، من حيث تأمين الكوادر المدربة والإمكانات الضريبية المتطورة، بالإضافة إلى الإحصائيات واستخدام آخر مبتكرات العصر، وهذا ما ينعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبية الإجمالية للدولة.
4. تعطي جميع أجهزة الدولة دفعاً لإقامة نظام ضريبي متطور، من حيث التنسيق الجيد والسريع بين الأجهزة والإدارة الضريبية بما يحقق نجاح النظام الضريبي وتحصيل أفضل الإيرادات المالية.

#### 1-3-4- العلاقة بين النظام الضريبي والهيكل الاقتصادي:

يؤثر الهيكل الاقتصادي لمعظم الدول على شكل نظامها الضريبي، بحيث يمكن التعرف على الهيكل الاقتصادي لمجتمع معين من خلال الاطلاع على نظامه الضريبي، وسوف نتعرض فيما يلي لتأثير الهيكل الاقتصادي على النظام الضريبي على النحو التالي<sup>2</sup>:

أولاً: النظام الضريبي في المجتمعات الزراعية:

**المجتمعات الزراعية المتخلفة :** حيث يكون الاعتماد على الإنتاج الذاتي والمبادلات العينية هو الصفة السائدة، ولا يهتم المزارعين بمسك الدفاتر المنتظمة أو إعداد حسابات، وعدم قدرة الإدارة الضريبية من تقدير أرباح الاستغلال الزراعي، وبالتالي يكون من الصعب على الدولة فرض ضرائب الدخل على هؤلاء الأرباح، ويجد المشرع الضريبي نفسه مرغماً على فرض الضرائب العقارية (ضريبة الأقطان الزراعية)، كما تمتاز هذه المجتمعات بالاعتماد على التجارة الخارجية وخاصة استيراد المواد الاستهلاكية والمصنعة التي يحتاج إليها المجتمع، وهذا ما يجعل الضرائب الجمركية تحتل المرتبة الثانية في هيكل النظام الضريبي، بينما تتخفف أهمية الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية نظراً لصغر حجم القطاع الصناعي والتجاري.

<sup>1</sup>R. Goode. 1984.op cit, PP. 88-92.

<sup>2</sup>البطريق، يونس، دراز، حامد، مرجع سابق، 1983، ص 176-179.

**المجتمعات الزراعية المتقدمة:** حيث يختلف الهيكل الاقتصادي، ويتخذ النشاط الزراعي طابع الصناعة الزراعية وتنخفض عمليات الاستهلاك الذاتي، والمبادلات العينية، وتحل العمالة المأجورة محل العمالة الذاتية، وتتسع مجالات التسويق التجاري للمنتجات الزراعية، يصبح من الممكن استخدام الضرائب الشخصية على أرباح الاستغلال الزراعي، كما يمكن فرض ضرائب على دخول العمال، مع استمرار أهمية الضرائب الجمركية على قطاع التجارة الخارجية.

#### **ثانياً: النظام الضريبي في المجتمعات الصناعية والتجارية:**

حيث يساهم القطاع الصناعي والتجاري في القسم الأكبر من إنتاجها القومي، وتتوافر الإمكانية لفرض ضرائب الدخل، ونظراً لانتشار الشركات / خاصة الشركات المساهمة / والتي تتوفر لديها دفاتر محاسبية منتظمة بشكل يسهل فرض ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وضريبة إيرادات رؤوس الأموال المتداولة، ونتيجة لتزايد المبادلات النقدية في السوق يصبح من الممكن فرض الضرائب على السلع والخدمات المنتجة محلياً ، كما أن توافر فرص العمل ومجالات المهن الحرة يزيد من مطارح الضريبة على كسب العمل ويسهل عملية تحديدها، في حين تنخفض الأهمية النسبية للضرائب الجمركية نظراً لتراجع أهمية قطاع التجارة الخارجية.

#### **ثالثاً: النظام الضريبي في المجتمعات الخدمية:**

والتي يتميز هيكلها الاقتصادي بمساهمة قطاع الخدمات بالنسبة العالية من الناتج القومي، بينما تحتل القطاعات الصناعية والزراعية مكاناً متأخراً في الهيكل الاقتصادي، وهذا ما يجعل النظام الضريبي يعتمد على كل من ضرائب الدخل والضرائب الجمركية على الواردات السلعية، في حين تنخفض أهمية الضرائب على السلع والخدمات المنتجة محلياً وعلى أرباح الشركات الصناعية، كما يمكن فرض الضرائب على العقارات المبنية وعلى أماكن التسلية ودور الملاهي والتي تشكل جزءاً أساسياً من الحصة الضريبية.

#### **رابعاً: النظام الضريبي في المجتمعات التعدينية:**

والتي يمثل قطاع التعدين القسم الأكبر من الهيكل الاقتصادي، بينما تنخفض باقي القطاعات إلى الحدود الدنيا، وبالتالي يتميز النظام الضريبي لهذه المجتمعات بارتفاع الأهمية النسبية للضرائب على منتجات قطاع التعدين والتي تكاد أن تشكل معظم إيراداتها، حيث أن فرض الضرائب على منتجات التعدين قديودي الي اكتفاء حاجة الدولة من إيرادات الضرائب مما يجعلها تمتنع عن فرض ضرائب أخرى كما هو الحال في كثير من الدول البترولية، وقد تكتفي الدولة بفرض ضريبة على دخول الشركات الأجنبية العاملة في مجالات التعدين وتعفي الشركات الوطنية تشجيعاً لمثل هذه الشركات.

### 1-1-3-5- العلاقة بين النظام الضريبي والعوامل الاجتماعية:

يختلف النظام الضريبي وفقاً للعوامل الاجتماعية الخاصة بكل بلد، وهناك مجموعة من العوامل الاجتماعية تؤثر على هيكل النظام الضريبي نذكر منها<sup>1</sup>:

أولاً: الفلسفة الاجتماعية:

خاصة فيما يتعلق بمبدأ العدالة الاجتماعية، ارتبط نشوء التصاعد الضريبي تاريخياً بفلسفة اجتماعية ترفض التفاوت القائم في توزيع الدخل وتقضي بضرورة تضيق الهوة بين طبقات المجتمع، وبهدف تحقيق التصاعد الضريبي ولكي تمارس عناصر التشخيص في النظم الضريبية كان هذا الانتشار الواسع لاستخدام الضرائب المباشرة.

ثانياً: درجة النمو السكاني :

الدول التي تشكو من قلة الكثافة السكانية وتسعى إلى زيادة عدد السكان، تقوم بمنح إعفاءات عالية للأسر كلما زاد عدد أفرادها، بحيث تصبح الضرائب الشخصية بالحد الأدنى، ويُفرض على الدولة التركيز على الضرائب غير المباشرة، وبالعكس فإن الدول التي تشكو من ارتفاع عدد السكان تعتمد على الضرائب الشخصية بشكل أكبر.

### ثالثاً: القيم الأخلاقية:

للقيم الأخلاقية دورها في تركيبة الهيكل الضريبي، فالدول التي تسمح بالربا وتعاطي الخمر والملاهي والقمار تكون حصيلتها الضريبية كبيرة من هذه النشاطات حيث يصبح للضرائب على هذه المجالات مكاناً بارزاً، أما الدول التي لا تسمح تقاليداً وأحكامها الدينية بهذه النشاطات فتكون حصيلتها محدودة جداً.

### رابعاً: نظام الإرث المتبع:

فإذا كان التوريث للفرد الواحد تكون الحصيلة من ضريبة التركات عالية جداً، وبالعكس في حال كان التوريث لأشخاص متعددين وبنسب متساوية كما في فرنسا، أو بنسب متفاوتة كما في البلاد الإسلامية فتكون الحصيلة من ضريبة التركات قليلة وبالتالي تلجأ الدولة إلى معدلات منخفضة لأن الدخل فيها يتقنت بين الورثة.

### خامساً: دور المرأة في المجتمع:

ففي البلدان التي تنفرغ فيها المرأة لتربية أطفالها وإعداد الأجيال القادمة ويكون دخل الزوج هو الدخل الوحيد للأسرة، تقل درجات التصاعد في الضريبة، بينما تزداد درجات التصاعد الضريبي كما يزداد الاعتماد على الضرائب على الدخل في الدول التي تقوم فيها المرأة بالعمل إلى جانب الرجل.

<sup>1</sup> فوزي، عبد المنعم، النظم الضريبية، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1973، ص 169 - 171.



## المبحث الثاني

### التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض وجباية الضرائب<sup>1</sup>, فكون النظام الضريبي يعكس صورة الضرائب التي تفرض على الوحدات الاقتصادية والأفراد في المجتمع, يتوجب على الدولة بعد تحديد سياستها الضريبية والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها أن تقوم بتحديد القواعد الفنية التي يبنى عليها النظام الضريبي, وينطوي التنظيم الفني إلى مجموعة من الإجراءات المتعلقة بتحديد مطرح الضريبة (الوعاء الضريبي) وتحقيق الضريبة وتحصيل الضريبة, وسوف نتناول كل مرحلة على النحو التالي:

1-2-1- مطرح (وعاء) الضريبة.

1-2-2- معدل أو سعر الضريبة.

1-2-3- تحقق وجباية الضريبة.

---

<sup>1</sup> محجوب, رفعت, المالية العامة, الكتاب الثاني, الإيرادات العامة, دار النهضة العربية, القاهرة, 1971, ص 49.

### 1-2-1- مطرح (وعاء) الضريبة:

يقصد بمطرح الضريبة المادة الخاضعة للضريبة، وأول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه للضرائب هو اختيار المطرح الضريبي، ونتيجة لزيادة اهتمام الدولة في الحياة الاقتصادية وزيادة الدور الذي تلعبه الضرائب في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالية تعددت المطارح الضريبية واختلفت صورها الفنية من مجتمع لآخر ومن فترة زمنية لأخرى، وسوف نتعرض فيما يلي للأنواع المختلفة للمطارح الضريبية كما يلي:

#### أولاً : الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

يمكن تقسيم الضرائب وفقاً لوعاء الضريبة إلى نوعين من الضرائب<sup>1</sup>:

##### أ -الضرائب على الأشخاص:

هي ضرائب تعتبر الشخص نفسه هو وعاء الضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال ، فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الرؤوس، والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية معينة نتيجة وجود هفي دولة معينة،و يتم تقسيم الأفراد إلى مجموعات حسب مراكزهم الاجتماعية والاقتصادية بحيث يدفع كل فرد في كل مجموعة مبلغاً يختلف عن الفرد في المجموعة الأخرى ، ولا يستطيع المكلف في هذا النوع من الضرائب أن يتجنب دفع الضرائب على العكس من ضرائب الأموال التي يستطيع المكلف أن يتهرب من دفعها من خلال تجنب الواقعة المنشأة لها.

##### ب الضرائب على الأموال:

هي ضرائب تعتبر مال الشخص (دخل أو ثروة) هو وعاء الضريبة، دون أخذ شخص هفي الاعتبار حيث تقتطع الضريبة على أساس ما يملكه من أموال أو مايكسبه من دخل. وتكاد تختفي تماماً ضريبة الرؤوس في النظم الضريبية المعاصرة السائدة ويرجع ذلك إلى الأسباب التالية<sup>2</sup>:

أ - صاحب تطور الدولة في النشاط الاقتصادي وزيادة الأعباء الملقاة على عاتقها أن أصبحت

ضريبة الرؤوس غير قادرة على الوفاء بمتطلبات الإنفاق الحكومي في الدول المعاصرة،

وبالتالي أصبحت هذه الضريبة غير قادرة على تحقيق الهدف المالي للنظام الضريبي.

ب - أثبت تطور الأسس العلمية للضريبة أن ضريبة الرؤوس تمتلك من المساوئ ما لا تمتلكه أي

ضريبة أخرى من ناحية البعد عن العدالة الضريبية والاجتماعية، حيث من الصعب أخذ

الظروف الشخصية للمكلف في الحسبان، كما من الصعب الاعتماد عليها بفعالية في تحقيق

<sup>1</sup> القطاونة، محمد عادل، عفانة، عدي حسين، مرجع سابق، ص 10.

<sup>2</sup> عثمان، سعيد عبد العزيز، العشماوي، شكري رجب، مرجع السابق، ص 64.

الأهداف المختلفة للمجتمع، وخاصة مع تطور دور الضريبة حيث أصبحت إحدى الأدوات الرئيسية في تحقيق النمو الاقتصادي والاستقرار والعدالة.

ت - مع تطور المجتمعات وتقدمها اختلفت النظرة إلى الفرد، فلم يعد يتم النظر إلى الفرد على أنه مادة خاضعة للضريبة، بل أصبح هو الذي يقود المجتمع إلى التقدم والرفق، كما أن كافة النظم الاقتصادية والاجتماعية تُسخر لخدمته والبحث عن وسائل سعادته ورقيه.

#### ثانياً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

يستند تقسيم الضرائب إلى الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة إلى مجموعة من المعايير مثل طريقة التحصيل ومعيار نقل العبء الضريبي ومعيار طريقة الوصول إلى الوعاء، وانطلاقاً من هذه المعايير يمكن تعريف كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة كما يلي<sup>1</sup>:

#### أ - الضرائب المباشرة:

هي الاقتطاعات المباشرة من الدخل أو رأس المال وتفرض على العناصر التي تتمتع بالاستمرار والاستقرار، وتستقر على المكلف ولا يمكن نقل عبئها، ويتم تحققها بشكل اسمي من خلال جداول تحقق بالمكلفين.

وتتمتع الضرائب المباشرة بعدد من المزايا ولعل أبرز هذه المزايا اعتمادها على مفهوم القدرة التكليفية للمكلف، كما أن حصيلتها ثابتة بالمقارنة مع الضرائب غير المباشرة، ويعود ذلك إلى ثبات الوعاء الذي تُفرض عليه الضريبة، وتتميز الضرائب المباشرة بسهولة التحصيل والملائمة للمكلفين لإمكانية حجز الضريبة من المنبع، كما تعتبر أكثر عدالة بالمقارنة مع الضرائب غير المباشرة حيث تأخذ بالحسبان الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة.

كما يوجه العديد من الانتقادات إلى نظام الضرائب المباشرة حيث أنها تتطلب إدارة تنفيذية على قدر كبير من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي، وتستلزم وجود فترة زمنية بين تاريخ فرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة وبين تاريخ التحصيل حتى يمكن تحديدها بدقة مما يؤثر على تدفق الموارد المالية للخزينة، بالإضافة إلى تعقيد وطول الإجراءات الخاصة بحصر وربط وتحصيل الأعباء الضريبية.

#### ب - الضرائب غير المباشرة:

هي الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات إما عند إنتاجها أو بيعها أو تداولها أو استهلاكها أو عند استيرادها أو تصديرها، والتي يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر، وتفرض على واقعة معينة دون إمكانية تحديد المكلف.

<sup>1</sup>لطفى، أمين السيد احمد، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 14-15.

وتتميز الضرائب غير المباشرة بأن إجراءات الربط والتحصيل تكون أكثر سهولة وأقل تعقيدا ، حيث لا تتطلب كفاءة في الجهاز الضريبي، وإنما يتم تحصيلها عند بيع السلعة أو استيرادها أو تصديرها، وبالتالي تعتبر سهلة التحصيل نسبياً، كما تندمج قيمة الضرائب غير المباشرة في قيمة السلع والخدمات مما يجعل غالبية المستهلكين لا يشعرون بعبئها مما يقلل محاولة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى وفرة حصيلتها، وتزداد أهميتها باعتبارها وسيلة ملائمة لتحقيق الهدف المالي في تحقيق النفقات العامة للدولة.

كما يوجه العديد من الانتقادات إلى نظام الضرائب غير المباشرة حيث تتناقض مع مبادئ العدالة الضريبية، حيث أنها لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف، كما يؤدي زيادة الضرائب غير المباشرة إلى إحداث ظلم للمكلفين ذوي المقدرة التكاليفية الضعيفة، كما أن فرض الضرائب غير المباشرة يؤدي إلى إرباك وتغيير النشاط الاقتصادي نتيجة لإحداثها آثار تضخمية وانخفاض الطلب وبالتالي هبوط دخل الوحدة الاقتصادية. ورغم أهمية ذلك التصنيف إلا أن هناك جدلاً كبيراً حول المعيار الذي يُميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ويمكن إبراز ذلك على النحو التالي<sup>1</sup>:

#### • المعيار الإداري:

حيث تعتبر الضريبة مباشرة إذا تم تحصيلها وفقاً لكشوف اسمية توضح أسماء المكلفين بالضريبة وطبيعة المادة الخاضعة للضريبة، ومقدار ومواعيد سدادها، وبالتالي فهي تنصب على مكلف محدد تخاطبه باسمه، بينما تعتبر الضرائب غير مباشرة عندما لا تتوافر مثل هذه الكشوف، ويؤخذ على هذا المعيار عدم استناده إلى الأساس العلمي واعتماده على طريقة التحصيل والتي تعتبر وسيلة تنظيمية وإدارية بحتة، كما لا يتعلق بطبيعة الضريبة بل بالإجراءات التي يحددها المشرع.

#### • معيار راجع الضريبة أو معيار تحمل عبء الضريبة:

حيث يتم التمييز على مدى استقرار الضريبة على المكلف بها أو انتقال عبئها إلى شخص آخر غيره يتحملها بصفة نهائية، فتكون الضريبة مباشرة إذا تحمل عبئها الشخص الذي دفعها إلى خزانة الدولة دون أن يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، في حين تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا استطاع دافعها أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ويؤخذ على هذا المعيار أن نقل العبء الضريبي يتسم بالتعقيد لخضوعه للعديد من العوامل والمتغيرات الاقتصادية.

<sup>1</sup> لطفی، أمین السید احمد، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب على أرباح منشآت الأعمال، الجزء الأول والثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992، ص 2-3.

### ثالثاً: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:

يمكن تقسيم الضرائب وفقاً لمعيار العناصر الخاضعة للضريبة إلى<sup>1</sup>:

أ - **الضرائب الوحيدة** : وهي الضريبة التي تفرض على عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة.

ب - **الضرائب المتعددة** : هي الضرائب التي يتم من خلالها فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخل والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال تزداد أنواع الضرائب المفروضة.

ويمكن التفريق بين الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة كما يلي<sup>2</sup>:

- **من ناحية العدالة الاجتماعية**: تعتبر الضرائب الوحيدة غير عادلة كونها لا تأخذ بالاعتبار قدرة المكلف على الدفع، بحيث تصيب مادة واحدة يمكن استخدامها من قبل الأغنياء والفقراء.
- **من ناحية نفقات الضريبة**: تعتبر الضريبة الوحيدة قليلة النفقات كونها ضريبة بسيطة وسهلة التنظيم واقل إزعاجاً للمكلف.
- **من ناحية التهرب الضريبي**: تحد الضرائب المتعددة من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أن هناك بعض الضرائب غير قابلة للتهرب بسهولة.
- **من ناحية الأهداف** : تعتبر الضرائب المتعددة مرنة وتتاسب المفهوم العصري، والذي جعل الضريبة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، على عكس الضريبة الوحيدة والتي لا تُحقق إلا الهدف المالي.

### رابعاً: الضرائب على الدخل:

هي ضرائب تفرض على دخل الأشخاص سواء الطبيعيين أو الاعتباريين بحيث تفرض على دخول الأشخاص الطبيعيين، وتفرض على أرباح الأشخاص الاعتباريين، وتُعتبر الضريبة على الدخل هي النوع العام من الضرائب في الوقت الحالي، حيث يُجمع مفكرو المالية العامة على أن الضريبة يجب أن تفرض على الدخل، ويعود ذلك إلى عدة اعتبارات أهمها<sup>3</sup>:

1. بما أن الضريبة اقتطاع مالي مُتجدد ومُتكرر يجب أن تُفرض على مادة مُتجددة ومُتكررة أيضاً أي على الدخل.

<sup>1</sup> القطاونة، محمد عادل، عفانة، عدي حسين، مرجع سابق، ص 10.

<sup>2</sup> الخطيب، خالد، طافش، نادية، مرجع سابق، ص 30-32.

<sup>3</sup> فرهود، محمد سعيد، مرجع سابق، 1999، ص

2. إذا فُرِضَت الضريبة على رأس المال بحيث تُستوفى من رأس المال نفسه، فإن هذا من شأنه أن يقضي على رأس المال نفسه، وهذا يؤدي إلى القضاء على مطرح الضريبة المفروضة عليه.

3. نتيجة تطور الحياة الاقتصادية وازدياد أهمية النشاط التجاري والصناعي والمهن الحرة والعمل بحيث أصبحت لا تقل في أهميتها على الثروة العقارية، فقد أصبح يُنظر إلى الدخل على أنه أكثر تعبيراً عن المقدرة التكاليفية للمكلف.

#### • أساليب فرض ضريبة الدخل (النظم الضريبية):

تُعتبر الضرائب على الدخل من أهم أنواع الضرائب المفروضة في جميع النظم الضريبية، ويعود السبب في ذلك إلى مواردها الكبيرة، كما يُعتبر الدخل أفضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة، بما يُحقق العدالة ووفرة الحصيلة الضريبية، ويمكن تحديد أسلوبان لفرض الضريبة على الدخل كما يلي:

##### 1. نظام الضرائب النوعية:

وفقاً لنظام الضرائب النوعية يتم التمييز بين أنواع الدخول وفقاً لمصدرها، ويتم إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة حيث يتم فرض ضريبة الرواتب والأجور على الدخل الناتج عن العمل فقط، وتفرض ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة على الدخل الناتج عن استثمار رأس المال فقط، أما ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية فتفرض على الدخل الناتج عن تضافر العمل ورأس المال معاً، وللضرائب النوعية عدة مزايا<sup>1</sup>:

أ - اختلاف المعاملة الضريبية لكل نوع من أنواع الدخول يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بكل ضريبة.

ب - تبسيط إجراءات تحديد الوعاء لكل نوع من أنواع الدخول.

ت - يتم تحديد كل نوع من أنواع الضرائب في مواعيد محددة تتلاءم مع طبيعة الدخل مما يجعلها أكثر ملائمة وقبولاً لدى المكلفين.

ث - المساهمة في توجيه النشاط الاقتصادي نحو فروع معينة دون أخرى.

وبالمقابل وُجّهت إلى نظام الضرائب النوعية العديد من الانتقادات من أهمها<sup>2</sup>:

أ - اختلاف المعدلات الضريبية : حيث يوجد أنواع عديدة من الضرائب على الدخل لكل

منها معدل أو معدلات خاصة بها فهناك معدلات ضريبية على الأرباح الصناعية

والتجارية وغير التجارية وهناك معدلات ضريبية على الرواتب والأجور وهناك معدل

ثابت يطبق على ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

<sup>1</sup> العدي، إبراهيم، واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطوره، مرجع سابق، 2006، ص 66.  
<sup>2</sup> المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، جامعة دمشق، 2000، ص 209.

ب - كثرة الإجراءات: حيث يجب على المكلف أن يقدم إلى الدوائر المالية أكثر من تصريح ويخضع لأكثر من فحص وتدقيق وهذا له انعكاسات سلبية على المكلف مما يدفعه نحو التهرب الضريبي.

ت - عدم تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بصورة عامة وتحقيقها بين المكلفين على مستوى كل مطرح ضريبي (عدالة نوعية).

ث - عدم إخضاع بعض الإيرادات للضريبة في حالة إغفال بعض الأنشطة وعدم حصرها ضريبياً.

## 2. نظام الضرائب على الدخل العام:

وفقاً لهذا النظام فإن الضريبة تصيب مجموع الدخل الذي يحققه الشخص، وبالتالي فهي ضريبة تركيبية بحيث تصب جميع إيرادات المكلف من مصادرها المختلفة في وعاء ضريبي واحد، وتفرض على هذا الوعاء ضريبة إيراد عام، وتعتبر ضريبة الإيراد العام من أفضل أنواع الضرائب المباشرة على الدخل، وذلك للأسباب التالية<sup>1</sup>:

أ - إن مجموع الدخل هو مقياس لقدرات المكلف على الدفع.

ب - تساعد في تطبيق مبدأ شخصية الضريبة، من خلال تحديد الأعباء الشخصية والعائلية والمالية للمكلف.

ت - تساعد في تطبيق التصاعد الضريبي، بحيث تفرض الضريبة على الإيرادات المختلفة المجتمعة في وعاء واحد، وكلما كبر هذا الوعاء اتسعت الشرائح العليا الخاضعة للضريبة.

ث - تمتاز بوحدة التكليف، أي أن الإجراءات التي تطبق متعلقة بمصادر الدخل كافة وبالتالي فلا تسبب إزعاجاً للمكلف ولا للدوائر المالية.

وبالرغم من المحاسن المذكورة إلا أن لضريبة الإيراد العام مجموعة من العيوب منها<sup>2</sup>:

أ - صعوبة تحديد مطرح واحد للضريبة الوحيدة.

ب - صعوبة تصحيح ظلم يقع على طبقة أو فئة معينة نتيجة استخدام الضريبة الموحدة.

ت - اعتماد الدولة على ضريبة وحيدة لسد جميع نفقاتها يجعل هذه الضريبة تثقل كاهل المكلف وتدفعه إلى التهرب.

ث - تعتبر الضريبة الوحيدة قليلة الموارد المالية وبالتالي لا تكفي لسد نفقات الدولة.

ج - لا تعتبر الضريبة الوحيدة أداة لتحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية بالشكل المطلوب من السياسة المالية الحديثة.

<sup>1</sup> المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2002، ص 30.

<sup>2</sup> ياسين، فؤاد توفيق، المحاسبة الضريبية، دار البازوري للنشر، الأردن، عمان، الطبعة العربية، 2005، ص 26.

## خامساً: الضرائب على رأس المال:

هي ضرائب تفرض على مجموع الأموال التي يمتلكها الفرد في وقت معين سواء كانت هذه الأموال منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لأي دخل، سواء كانت عقار أو منقول، وهذا يعني أنها لا تُفرق بين رأس المال بالمعنى الدقيق وبين الثروة، و تمتاز بشيء من الثبات النسبي سواء كانت مُخصصة للاستثمار أو للاستهلاك أو لمجرد الادخار، فالضريبة على رأس المال تفرض على المال سواء أكان إنتاجه مستمراً أو طارئاً، و يمكن أن تفرض على رأس المال وتُقتطع من دخله إذا كان معدلها خفيفاً، كما يمكن أن تفرض على رأس المال وتُقتطع منه إذا كان معدلها عالياً، وقد أخذت الضريبة على رأس المال طريقها إلى التطبيق في الكثير من الدول المتطورة في السنوات الأخيرة<sup>1</sup>.

ويمكن تقسيم الضرائب على رأس المال إلى :

### 1. الضرائب الدورية على رأس المال:

هي ضرائب تفرض بأسعار منخفضة حتى يتمكن المكلف من دفعها من دخل رأس المال وليس من أصل رأس المال، فهي ضريبة إضافية على الدخل تفرض بشكل دوري، والهدف منها هو الحد من تجميد الأموال دون استثمار.

### 2. الضرائب العرضية على رأس المال:

هي ضرائب تفرض بأسعار مرتفعة حيث لا يكفي دخل رأس المال لسدادها، وهنا يقتطع المكلف جزء من رأس المال للسداد، لذلك فهي لا تفرض بشكل دوري وإلا أدت إلى فناء رأس المال، وهي تشمل ثلاثة أنواع:

- أ - ضرائب استثنائية: والتي تفرض على رؤوس الأموال التي تتكون في الظروف الاستثنائية كالحروب أو الكوارث، والهدف منها مد الخزينة العامة للدولة بالأموال في هذه الظروف القاهرة، وتقليل الفوارق بين الأغنياء والفقراء التي تكونت ثروتهم نتيجة هذه الظروف.
- ب - الضريبة على زيادة قيمة رأس المال: وتفرض على أي زيادة في أصول المكلف بسبب الظروف الاقتصادية ولا دخل للمكلف فيها.
- ت - الضريبة على التركات: وهي تفرض على صافي تركة المورث أي على مجموع التركة قبل توزيعها على الورثة وبعد خصم الديون المستحقة عليها.

<sup>1</sup> عفر، عبد المنعم، ومصطفى، أحمد فريد، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1999، ص 135-136.



## سادساً: الضرائب على النفقات:

هي ضرائب تفرض على النفقات عندما يقوم الفرد باستخدام دخله أو أمواله لسد حاجاته ورغباته، وتفرض الضريبة على النفقات على نوع معين من النفقات أو على جميع هذه النفقات، وتفرض هذه الضريبة على الدخل حين استعماله وذلك عن طريق زيادة أسعار السلع والخدمات المشتراة، بمقدار الضريبة المفروضة، بما أن معظم هذه الاستعمالات موجهة بالأساس إلى الاستهلاك إذ يستخدم الأفراد دخولهم في شراء السلع الاستهلاكية. وهناك عدة أنواع للضرائب على النفقات ومنها<sup>1</sup>:

1. **الضرائب المركبة** : أو الضرائب على الاتفاق العام للاستهلاك، وهي تلك الرسوم المفروضة على رقم الأعمال، أي المجموع العام للمبيع التي يحققها تكليف كافة نفقات الاستهلاك، ويمكن أن تتم هذه الرسوم وفق ثلاث أطر<sup>2</sup>:

▪ الضريبة على مرحلة واحدة: تفرض الضريبة على مرحلة واحدة من المراحل إما الإنتاج أو التوزيع أو الاستهلاك.

▪ الضريبة التراكمية على كافة المراحل: تطبق هذه الضريبة على كل مرحلة تكون فيها السلعة موضع صفقة.

▪ الضريبة على القيمة المضافة: تعتبر هذه الضريبة حصيلة الضريبة الواحدة والتراكمية، فسيانها على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع والاستهلاك، كما يمكن فرضها بسعر واحد على جميع المراحل وعلى جميع السلع والخدمات.

2. **الضرائب المتعددة على الإنفاق الخاص للاستهلاك**: ويمكن اعتماد عدة طرق منها:

▪ الرسوم الجمركية: تفرض على البضائع المستوردة أو المصدرة، ويمكن أن يكون لهذه الضريبة أهدافاً مالية حيث تفرض على سلع لا تصنع محلياً، وأهدافاً اقتصادية عندما تمنع دخول السلع المصنعة محلياً.

▪ الاحتكارات المالية: حيث تقوم الدولة باحتكار السلعة وبيعها، بحيث يكون لها حرية

تحديد ثمن لهذه السلعة يزيد على الربح الاقتصادي وهذه الزيادة تعتبر ضريبة مستترة.

3. **الضريبة على الإنفاق الشخصي**: تفرض الضريبة على الإنفاق الشخصي بشكل إجمالي على

مجمّل ما أنفقه الفرد خلال العام، ويتم حساب ما أنفقه الفرد من خلال الفرق بين ما أُنِج

للفرد من أموال قابلة للإنفاق خلال العام وبين ما بقي لديه من هذه الأموال في نهاية العام،

وتعتبر هذه الضريبة هي الوسيلة الوحيدة لتحقيق العدالة الضريبية والتقدم الاقتصادي.

<sup>1</sup> الحريري، محمد خالد، المهدي، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2010-2011، ص 55-53.  
<sup>2</sup> البطريق، يونس، دراز، حامد، مرجع سابق، 1983، ص 53-55.

### 1-2-2- معدل (سعر) الضريبة:

بعد تحديد مطرح الضريبة يصبح على المشرع العمل على تحديد معدل الضريبة والتي تعتبر المرحلة الثانية من مراحل التنظيم الفني للضريبة، ويقصد بمعدل الضريبة بأنه نسبة مئوية أو ألفية من مطرح الضريبة، ويمكن أن يكون نسبة الضريبة مبلغاً مقطوعاً تحدده الدوائر المالية وفقاً لمجموعة من المعايير بحسب مطرح الضريبة، وهنا يجب التمييز بين الضريبة التي يمكن أن تكون مبلغ نقدي معين على كل وحدة مادية من مطرح الضريبة (الضرائب العينية)، والضرائب التي يمكن أن تكون نسبة من مطرح الضريبة (الضرائب القيمة)، كما يجب التمييز بين المعدل الاسمي أو القانوني للضريبة المقرر عنه في القوانين الضريبية وبين المعدل الحقيقي المقطوع فعلاً من الدخل أو من رأس مال المكلف، ويجب عند تحديد معدل الضريبة التمييز بين ثلاث أمور رئيسية:

#### 1. الضرائب العينية والضرائب الشخصية:

يتم التفريق بين الضرائب العينية والضرائب الشخصية من خلال النظر إلى وضع المكلف وظروفه الشخصية والمالية والاجتماعية، حيث تعرف وفقاً للتالي<sup>1</sup>:

##### أ - الضرائب العينية:

تلك الضرائب التي تعتمد على حجم الثروة وحدها دون إعطاء أي اعتبار لشخص المكلف ولا لمركزه المالي ولا لظروفه الاجتماعية، فالمال هو المعيار الوحيد لقياس مقدرة المكلف دون الاعتبار لما قد يصيب تلك المقدرة من تغيرات، وتتميز هذه الضرائب بالسهولة والبساطة في التطبيق وانخفاض تكاليف جبايتها.

##### ب - الضرائب الشخصية:

تلك الضرائب التي لا تعتمد على حجم الثروة وحدها بل تأخذ بالاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، فالمقدرة التكلفة تأخذ بالاعتبار ما قد يصيب تلك المقدرة من تغيرات، وتتميز هذه الضرائب بالعدالة الضريبية.

#### 2. الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية:

يمكن تقسيم الضرائب من حيث تحديد معدلها إلى ضرائب توزيعية وضرائب قياسية، ونتعرض لكل منها كالتالي<sup>2</sup>:

##### أ - الضرائب التوزيعية:

في هذه الضريبة لا يتم تحديد سعر أو نسبة الضريبة، وإنما تعتمد الدولة إلى تحديد المبلغ الإجمالي المطلوب تحصيله من هذه الضريبة، ثم تقوم بتحديد السعر لكل مكلف

<sup>1</sup> فرهود، محمد سعيد، 1994، مرجع سابق، ص 255-269  
<sup>2</sup> فوزي، عبد المنعم، 1973، مرجع سابق، ص 88-89.

وفقاً للتقسيم الإداري للدولة، ويوزع كل جزء على المكلفين الموجودين في المنطقة تبعاً لما يمتلك كل منهم من المادة الخاضعة للضريبة.

#### ب - الضرائب القياسية:

وهي التي تفرض الضريبة فيها على شكل نسبة معينة تطبق على قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أو في شكل نسبة معينة من وعاء الضريبة، سواء كان دخلاً أو رأسمالاً أو حسب الوحدات وزناً أو عدداً أو قيمة، دون تحديد المبلغ المطلوب جبايته بشكل مسبق.

#### 3. الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية:

يمكن التفريق بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية بالنظر إلى معدل الضريبة حيث تعرف وفقاً للتالي<sup>1</sup>:

##### أ - الضريبة النسبية:

هي الضريبة التي يكون معدلها ثابتاً أياً كان مطرح الضريبة، ولا يتغير مهما تغير قيمة هذا مطرح، فالضريبة تدفع بالمعدل نفسه سواء أكان مطرح الضريبي كبيراً أم صغيراً، وسواء كان المكلف فقيراً أم غنياً، وتزداد حصيللة الضريبة بنفس نسبة زيادة مطرحها.

##### ب - الضريبة التصاعدية:

هي الضريبة التي يتغير سعرها بتغير مطرح الضريبة، بحيث يرتفع معدلها كلما زادت قيمة مطرحها، فمعدل الضريبة يختلف تبعاً لمطرح الضريبة، وتزداد حصيللة الضريبة بنسبة أكثر من نسبة تزايد قيمة مطرح الضريبة.

<sup>1</sup> العدي، إبراهيم، واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطوره، مرجع سابق 2006، ص 67.

### 1-2-3- تحقق وجباية الضريبة:

وسوف نتعرض لكل مرحلة من هذه المراحل على حدا:

### 1-2-3-1- تقدير مطرح الضريبي:

تعتبر عملية تحديد مطرح الضريبي الأكثر دقة في عملية تحقق الضريبة, كونها تتطلب العديد من عمليات المراقبة من قبل الإدارة الضريبية, ومن أجل تحديد المادة الخاضعة للضريبة, ويوجد طريقتان من أجل الوصول إلى تحديد مطرح الضريبي وهي:

#### أولاً: قيام الدوائر المالية نفسها بتحديد مطرح الضريبي:

تعتبر هذه الطرق أكثر الطرق المتبعة في النظم الضريبية الحديثة, ويمكن أن تتم بإحدى الطرق التالية<sup>1</sup>:

#### 1. أسلوب التقدير المباشر:

تلجأ الإدارة المالية إلى هذه الطريقة عندما يتمتع المكلف عن تقديم التصريح عن مقدار دخله خلال الفترة القانونية المحددة, ووفقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة المالية بتقدير مطرح الضريبة إما بطريقة التقدير الحر بحيث تحدد الدوائر المالية المادة الخاضعة للضريبة دون أن تكون ملزمة بأية قواعد معينة مسبقاً, أو بطريقة التقدير المقيد بحيث تبحث الدوائر المالية عن العناصر الخاضعة للضريبة وفقاً للنصوص القانونية, ويتم تحديد الضريبة وفقاً لقواعد ثابتة قانونية, ورغم أن هذه الطريقة تتميز بعدالتها ووفرة حصيلتها, فإنه يعاب عليها ما يلي:

أ - لا تحدد دخل المكلف الحقيقي تحديداً صحيحاً.

ب - تدخل في شؤون المكلف الخاصة وتثير الشكوك حوله وحول مركزه المالي وقد تؤدي إلى ضرر مباشر له.

ت - تحكم الدوائر الضريبية في تقدير دخل المكلف.

#### 2. أسلوب التقدير على المظاهر الخارجية:

وفقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة المالية بتحديد مطرح الضريبة بالاعتماد على مجموعة من المظاهر أو العلامات الخارجية يحددها القانون باعتبارها دليل على دخل المكلف ومن هذه المظاهر: القيمة التأجيرية للعقار الذي يزاوئ به المكلف نشاطه, عدد العاملين في المنشأة, نوع التجارة التي يمارسها, موقع العقار, ولكن هناك العديد من الميزات لهذه الطريقة منها<sup>2</sup>:

أ - البساطة والسهولة في تحديد المال الخاضع للضريبة, ولا تسبب الكثير من المشاكل بين المكلف والدوائر المالية.

ب - تجعل المكلف في وضع آمن من تدخل الدوائر المالية وتحكمها في شؤونه.

<sup>1</sup> الحريري, محمد خالد, المهنايني, محمد خالد, الخطيب, خالد شحادة, مرجع سابق, 2010-2011, ص 204-208.

<sup>2</sup> ياسين, فؤاد توفيق, المحاسبة الضريبية, دار البازوري للنشر, الأردن, عمان, الطبعة العربية, 2005, ص 301.

ولكن تعتبر هذه الطريقة معيبة من عدة نواح أهمها:

أ - الكثير من المظاهر الخارجية خادعة ولا تمت إلى الحقيقة بصلة.

ب - لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة في تقدير بعض الدخول التي لا يوجد لها مظاهر خارجية.

ت - استعمال هذه الطريقة يؤدي إلى جمود الإيرادات الضريبية.

ث - لا تحقق العدالة، كما أنها لا تأخذ الظروف الاجتماعية للمكلف بعين الاعتبار.

### 3. أسلوب التقدير المقطوع:

وفقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة المالية بتقدير مطرح الضريبة بشكل إجمالي وتقريبي، بالاعتماد على قرائن موضوعية يحددها المشرع، وتفرض هذه الطريقة على المكلفين الذين لا يستطيعون مسك دفاتر محاسبية، حيث وجدت لمواجهة الظروف الخاصة لبعض المكلفين بضريبة الأرباح، وتتميز هذه الطريقة ببساطتها وسهولة تطبيقها، حيث يتم تقدير مطرح الضريبة بطريقة تقريبية، كما يجد المكلف فيها السهولة من ناحية الالتزامات الضريبية، أما مساوئ هذه الطريقة غالباً ما تكون تقريبياً لكونه يقوم على تقدير المادة الضريبية بشكل أقل من الواقع وبالتالي يؤثر سلباً على العائدات الضريبية، بالإضافة إلى أنها تحرم المكلف من مسك دفاتر محاسبية منتظمة، وبالتالي تؤثر على إدارة المشروع وتوجيهه.

### ثانياً: طريقة التصريح من قبل المكلف:

وفقاً لهذه الطريقة فإن القانون يلزم المكلف عملية القيام بإجراءات تقدير دخله الخاضع للضريبة، ومقدار الضريبة المستحقة عليه ضمن الإجراءات والتعليمات الصادرة من قبل الجهات الضريبية في الدولة، ويقدم بذلك إقراراً موقعاً منه بصحة التقدير والمبالغ الواردة فيه، ويتم في الغالب اختيار عينة عشوائية سنوياً من الكشوف المقدمة من المكلفين ليتم تدقيقها من قبل الموظفين، للتأكد من صحة المعلومات الواردة فيها، وطريقة احتساب الضريبة، وبالتالي فإن للإدارة المالية الحق في الرقابة عليها للتأكد من صحتها وإجراء التعديلات الضرورية للوصول إلى الربح الحقيقي، وتعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق المتبعة في التشريعات الضريبية. كما تمتاز هذه الطريقة أنها تحقق أكبر قدر من العدالة من حيث توزيع العبء الضريبي على المكلفين، وتوفير الوقت والنفقات على الخزينة العامة، كما تخلق نوعاً من الثقة بين المكلفين والدولة. وقد انتقدت هذه الطريقة بسبب احتمال التلاعب والغش من قبل المكلفين في تحديد مقدار دخولهم والضريبة المستحقة عليهم<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أبو نصار، محمد، المشاعلة محفوظ، الشهبان، فراس، مرجع سابق، 2005، ص 14-15.

## 1-2-3-2-تحقق الضريبة:

يقصد بتحقيق الضريبة تحديد دين الضريبة، وصدور قرار من الإدارة المالية بتحديد المبلغ الذي يجب دفعه من قبل المكلف، وطرحها ذمة على المكلف للتَّحصيل وفقاً للقواعد المقررة، بموجب أحكام القوانين والتشريعات والتعليمات النافذة من الإدارة الضريبية، وبالتالي فإن تحقق الضريبة يقضي توافر ما يلي<sup>1</sup>:

- حصر المادة الخاضعة للضريبة وتحديد قيمتها.
- إجراء الخصومات والإعفاءات التي يسمح بها المشرع.
- ويعدها ينسب معدل الضريبة على الدخل الباقي بعد ذلك، فيظهر مبلغ الضريبة الواجب دفعه من قبل المكلف، وتصبح الضريبة واجبة الجباية والتَّحصيل من المكلف.

## 1-2-3-3-جباية الضريبة:

وهي المرحلة الأخيرة من مراحل تحقيق وجباية الضرائب، حيث يدخل في هذه المرحلة عائدات الضرائب إلى الخزنة العامة للدولة، وهكذا يكون استيفاء المبالغ المحققة والمطروحة دينا على المكلفين وتوريدها إلى الخزينة، وفقاً للأصول والقواعد المقررة قانونياً، ويتم التَّحصيل وفق ثلاثة أشكال<sup>2</sup>:

1. التَّحصيل المنظم: تقوم الإدارة الضريبية بتجهيز جداول تدعى جداول التَّحقيق، وهي عبارة عن قائمة تبين معلومات حول المكلفين مثل أسماء المكلفين ومكان الضريبة ومبلغ الضريبة ونوعها والمستندات التي تقرر بموجبه الضريبة.
2. التَّحصيل الطوعي: تقوم الإدارة الضريبية وفقاً لهذه الطريقة بالتَّحصيل الضريبي دون الحاجة إلى تنظيم جداول تَّحقيق، حيث يقوم المكلف بتوريد المبالغ المستحقة عليه للدوائر المالية مثل ضريبة الشركات وضريبة القيمة المضافة.
3. التَّحصيل بالعودة إلى المنبع: ووفقاً لهذه الطريقة يقوم الغير بدفع الضريبة إلى الإدارة المالية نيابة عن المكلف، ويطلق على هذه الطريقة اسم العودة إلى المنبع أو المصدر، ومن أمثلة هذه الطريقة في التشريع الضريبي السوري ضريبة الرواتب والأجور، حيث يقوم رب العمل سواء كان شخصاً عاماً أم خاصاً بتوريد الضريبة إلى الإدارة المالية وفق القوانين النافذة لذلك.
4. الجباية بطريقة لصق الطابع: تحسّل الضريبة وفقاً لهذه الطريقة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة القيمة من فئات مختلفة أو إلصاق طابع خاصة منفصلة.

<sup>1</sup> فرهود، محمد سعيد، 1994 مرجع سابق، ص 284.

<sup>2</sup> المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، مرجع سابق، 2002، ص 27.

## المبحث الثالث

### فعالية النظام الضريبي

تعددت الآراء حول شكل النظام الضريبي الفعال, بشكل أكثر تحديداً, اختلف الاقتصاديون حول المعايير التي يجب أن تُستعمل لتقييم حسنات وسيئات نظام ضريبي معين, أو سياسة ضريبية معينة, حيث يوجد عدة معايير تستعمل لتقييم النظام الضريبي, وغالباً ما تتعارض هذه المعايير مع بعضها البعض, كما يوجد تفاوت للاعتبارات بين المعايير عندما يتم تقييم ضريبة معينة, فبعض المعايير مثل العدالة والشفافية أكثر شخصية بينما معايير أخرى يمكن أن تتصف بالموضوعية مثل الفعالية الاقتصادية, كما يمكن أن يختلف المكلفون حول الأهمية النسبية للمعايير, ولذلك من المحتمل أن تتعدد الآراء حول شكل النظام الضريبي المثالي.

وفيما يلي تحديد لمفهوم ومؤشرات فعالية النظام الضريبي, وشرح لمجموعة المبادئ التي تستخدم في تقييم فعالية النظام الضريبي, والتي تساعد على إصلاح النظام الضريبي من خلال:

1-3-1- مفهوم ومؤشرات فعالية النظام الضريبي.

1-3-2- مبادئ فعالية النظام الضريبي.

### 1-3-1- مفهوم مؤشرات فعالية النظام الضريبي:

تعتبر فعالية النظام الضريبي أحد أكثر الاهتمامات لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية، حيث بقدر ما يكون النظام الضريبي فعالاً بقدر ما تكون الانعكاسات ايجابية على الاقتصاد الوطني،

وتحدد فعالية النظام الضريبي بمدى قدرة النظام الضريبي على تحقيق الأهداف المالية، الاقتصادية والاجتماعية بشكل متناسق، لأن هذا الأهداف فقدت تعارض فيما بينها، ونتيجة تعارض هذا الأهداف فيجب على المشرع ان يضرب بين اربع كمل من مصلحة الدولة ومصلحة المكلف ومصلحة المجتمع على النحو التالي<sup>1</sup>:

1. مصلحة الدولة: تحقق مصلحة الدولة بما توفرها الضريبة من أموال للخزينة العامة للدولة وتساهم في تغطية النفقات العامة، وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

2. مصلحة المكلف: تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيها الضريبة عائقاً أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدات للمكلف لتأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.

3. مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من خلال الآثار الايجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقوم الدولة بتقديمها للمجتمع مثل المرافق العامة والصحة والتعليم وتحقيق رفاهية المجتمع إلى الحد من بعض العادات الاجتماعية غير المرغوب فيها.

وقد قامت العديد من الدراسات بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد، وقد تم اختيار مؤشرات vito tanzi للنظام الضريبي الجيد على النحو التالي<sup>2</sup>:

1. مؤشر التركيز: والمقصود بمؤشر التركيز أن يتركز جزء كبير من اجمالي الحصيلة الضريبية على عدد قليل نسبياً من الضرائب، لأن ذلك منشأ أنها تساهم في تخفيض التكاليف الإدارية والتنفيذية، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجوداً ولا المعدلات الضريبية يمكن أن يؤدي إلى التسهيل تقيماً آثار تغيرات السياسة الضريبية وتؤدي خلقاً لانطباعاتاً بالضرر بمفرطة.
2. مؤشر التشتت: يتعلق هذا المؤشر بالضرر البقليلة الإيراد، وضرورة التخلص من هذا النوع من الضرائب سعياً لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لها أثر على الحصيلة الضريبية.

<sup>1</sup> محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان، 1996، ص 15-16.  
<sup>2</sup> قدي، عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 165-167.



3. مؤشر التآكل: أي أن تكون الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن إشباع الوعاء الضريبي يمكن أن يتم من خلال زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً، وفي حال ابتعدت الضريبة الفعلية عن الممكنة بفعلاً لإفراط في منح إعفاءات لأنشطة أو قطاعات، لذلك يؤكد التآكل وعاء الضريبي، وبالتالي اللجوء إلى رفع المعدلات الضريبية لتعويض النقص الحاصل في الحصيلة الضريبية.
4. مؤشرات تأخير التحصيل: وتتعلق بتحديد أوقات تحصيل الضريبة بحيث تمكن المكلفين من دفع المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخير يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعالات ضخم، وبالتالي لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخير في دفع المستحقات.
5. مؤشر التحديد: يعني هذا المؤشر اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا يمنع إمكانية استبدال بعض الضرائب بآخرى، فمثلاً يمكن استبدال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بـ ضريبة واحدة على كامل الثروات ذات المعدل المنخفض.
6. مؤشر الموضوعي: يعني هذا المؤشر ضرورة تحصيل الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير الواضح لالتزامهم بالضريبة على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصحب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يعني وفقاً لآدم سميث أن يكون المكلف قادراً على تقييم الضريبة المترتبة عليه.
7. مؤشر التنفيذ: ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل بفعالية وهذا يتعلق أيضاً بمدى سلامة التقدير بالتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائمة الأساسي على التنفيذ، فضلاً عن معقولية التشريعات وقابلية التنفيذ في ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.
8. مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من المبدأ الاقتصادي للضرائب وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل مما يمكن تحتلabinعكس ذلك سلباً على مستوى الحصيلة الضريبية.

### 1-3-2- مبادئ فعالية النظام الضريبي.

يوجد عدة مبادئ تستخدم لتقييم النظام الضريبي، وسوف نتعرض لمجموعة من المبادئ التي تستخدم في تقييم فعالية النظام الضريبي:

#### 1-3-2-1- العدالة:

تُحدد فعالية النظام الضريبي بعدد من المبادئ العامة، من بين هذه المبادئ العامة المعترف بها مبدأ العدالة أو المساواة، والذي يقوم على فكرة أن يلتزم كل فرد من أفراد المجتمع بدفع حصته من الضريبة حسب قدرته التكليفية، على أن تتحدد هذه المقدرة بشكل عادل، بحيث يساهم في تحمل الأعباء العامة حتى تتمكن الدولة من القيام بواجبها، وقد ذهب آدم سميث إلى أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة، وبحسب رأيه فإن الضريبة النسبية هي التي تُحقق العدالة الضريبية، بينما اتجه الكتاب في العصر الحديث إلى رأي معارض لآدم سميث واعتبروا أن الضريبة التصاعدية أكثر تحقيقاً للعدالة، وبحسب رأي Thomas Nagel فإن مبدأ "العدالة" يجب أن يكون متبعاً في قواعد المحاسبة الضريبية أيضاً<sup>1</sup>، وبالنسبة للمشرع الضريبي فإن مبدأ العدالة يتضمن متطلب عام ب أن يكون العبء الضريبي موزع بشكل عادل قدر الإمكان<sup>2</sup>، حيث أن إحدى الأسباب الأكثر شيوعاً لعدم الالتزام بدفع الضريبة هو إدراك أن المكلف لا يعامل بعدالة، وهذا يحدث عندما يستخدم النظام الضريبي لإنجاز أهداف أخرى غير زيادة الحصيلة الضريبية مثل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، مثل استثناء بعض أنواع الصناعات من الضرائب، فعلى سبيل المثال قد يُقرر النظام الضريبي أن الصناعات التي يكون للاستثمار الأجنبي نسبة أكثر من 30% منها يجب أن تعفى من الضرائب، نتيجة لذلك أنواع الصناعات الأخرى التي لم تعفى بشكل مماثل سيشعرون أن الأعضاء المعفون منحوا امتياز تنافسي غير عادل.

كما تتضمن عدالة النظام الضريبي مجموعة من المبادئ منها:

#### (a) القدرة على الدفع:

يُقر مبدأ القدرة على الدفع بأن المكلفين القادرين على تحمل العبء الضريبي الأكبر يجب أن يدفعوا ضرائب أكثر من المكلفين الأقل قدرة على الدفع<sup>3</sup>، ويرتبط مبدأ القدرة على الدفع بحسب نوع الضريبة المدفوعة، مثل ضرائب الدخل، ضرائب الثروة أو ضرائب الاستهلاك، أي أن

<sup>1</sup>Liam Murphy, Thomas Nagel, **The Myth of Ownership – Taxes and Justice**, 2002, p. 12 et seq

<sup>2</sup>Spengel, c and Oestreicher, a, Tax Harmonisation in Europe - The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States (2007). ZEW - Centre for European Economic Research Discussion, Paper No. 07-035. P3.

<sup>3</sup>Schon, W, 2004, **op cit**, P 433.

القدرة على الدفع تختلف تبعاً للمقياس المستخدم، وبالتالي فإن النظام الضريبي يجب أن يقيس قدرة المكلف على الدفع، أي القوة الاقتصادية للمكلف الضريبي، كما يجب أن يؤكد أن الطرق المختلفة في تقييم العمليات استخدمت بعدالة في تعريف الدخل<sup>1</sup>، بحيث أن الخلافات حول مصدر الدخل، والشكل القانوني للمشروع أو طبيعة أصول والتزامات المكلفين يجب أن لا يؤدي إلى أعباء ضريبية مختلفة، كما أن البدائل والخيارات التي تُمنح لمجموعة من المكلفين لا تُشكل انتهاكاً لمبدأ المساواة في نهاية المطاف<sup>2</sup>.

#### **(b) العدالة الأفقية والعدالة العمودية:**

يعتمد مفهوم العدالة الأفقية والعدالة العمودية على مبدأ القدرة على الدفع<sup>3</sup>:  
تعني العدالة الأفقية أن المكلفين الذين يملكون نفس القدرة على الدفع تفرض عليهم نفس الضريبة، وبالتالي فإن النظام الضريبي الموجه يمكن أن يؤثر على العدالة الأفقية، لأنه قد يؤدي إلى تفضيل أنواع معينة من السلوك الاقتصادي أكثر من الأخرى بالنسبة للمكلفين المتماثلين بالقدرة على الدفع.

بينما تعني العدالة العمودية بأن عبء الضريبة يجب أن يكون مستند على الاختلافات في القدرة على الدفع، والذي يعني أن المكلف الذي يملك القدرة الأكبر على الدفع يجب أن يدفع ضريبة أكبر، وهنا يطرح السؤال حول كم مبلغ الزيادة التي يجب أن يدفعها المكلف، وهذا ما أدى إلى إيجاد نسب الضريبة التصاعدية، والإعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى مستويات مختلفة من الضريبة في النظام الضريبي.

#### **(c) مبدأ استرداد المنافع:**

يقوم هذا المبدأ على أن الضرائب يجب أن تكون مرتبطة بشكل مباشر مع المنافع المقدمة من الحكومة، أي أن يقوم كل فرد من أفراد المجتمع بدفع مبلغ من الضريبة يتناسب مع مقدار ما يستفيد من الخدمات العامة<sup>4</sup>، وهذا ما يُطلق عليه بالنظرية التعاقدية، والتي تقوم على أساس أن هناك عقد بيع بين الدولة والمواطن، بحيث تلتزم الدولة بتقديم الخدمات العامة مقابل أجر معين وهو الضريبة، وهذا ما يجعل مبدأ استرداد المنافع عادة غير قابل للتطبيق عندما يؤخذ بالاعتبار البرامج الحكومية المتجهة نحو تزويد البرامج الاجتماعية أو إعادة توزيع الثروة.

<sup>1</sup>Nobes, A Conceptual Framework for the Taxable Income of Businesses, and How to Apply it under IFRS, **Certified Accountants Educational Trust**, London January, 2004, p. 37.

<sup>2</sup>Macdonald, G. (2002). The Taxation of Business Income: Aligning Taxable Income with Accounting Income, **Institute for Fiscal Studies**, TLRC Discussion Paper No. 2.

<sup>3</sup>**American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)** – Tax Policy Concept Statement 4–Guiding Principles for Tax Equity and Fairness, 2007, pp 5–7.

<sup>4</sup>Timothy w. Kelsey, ph.d. tax fairness: what does it mean? **County commissioners association of Pennsylvania ccap**, march 2008, no 1, p1.

### 1-3-2-2- الشفافية:

أحد أهم مبادئ النظام الضريبي الجيد هو الشفافية والوضوح، بحيث يكون المكلف الضريبي قادراً على فهمه، والفكرة الأساسية من الشفافية هي أن يعرف المكلف الضريبي أن الضريبة موجودة، وأن يكون قادراً على تحديد كم مقدار الضريبة ومتى تفرض الضريبة، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلف والدوائر الضريبية، كما تساهم في مصداقية النظام الضريبي، بحيث يتمكن المكلف من تحديد الالتزامات الضريبية المستقبلية بدقة، والتأكد بأن المكلفين الآخرين يلتزمون بدفع الضريبة ويتحملون عبء ضريبي مماثل<sup>1</sup>.

والنظام الضريبي الشفاف هو النظام الذي يتيح للمكلف الضريبي ما يلي<sup>2</sup>:

- 1 - يمكن للمكلف الضريبي حساب التزاماته الضريبية بسهولة: أي أن يكون المكلف الضريبي قادراً على تحديد نسبة الضريبة وتحديد قاعدته الضريبية، نسبة الضريبة الهامشية، والتزاماته الضريبية للحكومة.
- 2 - يدرك المكلف الضريبي الغاية من القوانين الضريبية: بحيث يمكن للمكلف النظر إلى صيغة الضريبة أو جداول النسب الضريبية وفهم تفكير المشرعين، على سبيل المثال: يمكن للمكلفين أن يكونوا قادرين على فهم الغاية وراء جداول نسب الضريبة التصاعدية.
- 3 - إدراك المكلف الضريبي مدى الالتزام من قبل الآخرين: أي أن يستطيع المكلفين تحديد المدى الذي تفرض فيه القوانين الضريبية، وبالتالي معرفة مدى التزام المنافسين والأصدقاء بدفع التزاماتهم الضريبية.
- 4 - يُخفض من تكاليف الالتزام المباشرة وغير المباشرة لكل من المكلف والإدارة الضريبية.
- 5 - يُخفض من نسب التهرب الضريبي، كما يُقلل الحافز لاستعمال التقنيات غير المشروعة للتهرب من الضريبة.
- 6 - يزيد من الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي بحيث يساعد المكلف الضريبي في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بنوع الاستثمار بالاعتماد على النظام الضريبي، مما يزيد من التنمية الاقتصادية.

<sup>1</sup>Chris Edwards, income tax with complexity and inefficiency, **tax and budget**, no.33, april 2006, p2.

<sup>2</sup>Government Accountability Office (GAO), 2005, Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions, GAO-05-1009SP (9/05); <http://www.gao.gov/new>.

في حين أن غياب الشفافية عن النظام الضريبي يؤدي إلى<sup>1</sup>:

1. غياب العدالة عن النظام الضريبي.
  2. يضعف قدرة الحكومة على إدارة النظام الضريبي بشكل فعال.
  3. يزيد من فرص التهرب الضريبي المشروع وتقنيات التهرب الضريبي غير المشروعة.
  4. إحباط المكلفين الضريبيين والمستشارين الضريبيين عندما يحاولون تخطيط الصفقات ويلتزمون بالقانون الضريبي.
  5. تضليل غير مقصود في القوائم المالية.
  6. التأثير السلبي على الكفاءة الاقتصادية بحيث يعرقل قرارات المكلفين ويعيق التنمية الاقتصادية.
  7. زيادة تكاليف الالتزام على كل من المكلفين، المستشارين الضريبيين، والإدارة الضريبية.
- كما تؤثر الشفافية على كل من يتعامل مع النظام الضريبي<sup>2</sup>:

1. **مكلفي الضريبة** : المكلفين بكل مستوياتهم العلمية والاقتصادية يجب أن يكونوا قادرين على فهم كل من محل الضريبة (الكمية التي ستدفع الضريبة عنها)، ونسبة الضريبة التي ستفرض، بحيث يكونوا قادرين على تحديد الأعباء الضريبية بالشكل الأمثل.
2. **المستشارين الضريبيين** : يتطلب اتخاذ القرارات الملائمة أن يكون المستشارين قادرين على إيجاد مقارنة معقولة لنتائج الضريبة، وقادرين على تحديد التكاليف الحقيقية للصفقات، بحيث يسمح لهم تخطيط أفضل لقراراتهم حول التوظيف والاستثمار والاستهلاك.
3. **الإدارة الضريبية** : يجب أن يكون المدراء قادرين على فهم النظام الضريبي لكي يكونوا قادرين على تقديم معلومات ملائمة إلى المكلفين ومستشاريهم، كما أن يكونوا قادرين على فرض القانون والتشجيع على الالتزام، حيث أن النظام الضريبي الأكثر تعقيداً يكون أقل شفافية، بحيث يحجب كم ومتى وعلى من تفرض الضريبة، وهذا ما يسبب انخفاض بنسبة الالتزام.
4. **المحللون** : يجب أن يكون المحللين قادرين على تحديد كمية الضريبة، وعلى من تفرض الضرائب المختلفة، ومع من تتعامل القوانين، والحصيلة المتولد من تطبيق القانون، لتقييم مدى عدالة النظام الضريبي.

<sup>1</sup> American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) – Tax Policy Concept Statement 3– Guiding Principles of tax law Transparency, September 2003.p 9.

<sup>2</sup> (AICPA), op cit, 2003.pp 10 – 12.

### 1-3-2-3-1-اليقين:

يعمل النظام الضريبي على نقل الثروات الفردية لخزانة الدولة العامة، وهنا ينشأ السؤال فيما إذا كانت الأحداث الخاضعة للضريبة، وقيمة الضريبة التي يجب أن تدفع لهما أهمية بالنسبة لكل من المكلف الضريبي والإدارة الضريبية، وبالتالي فإن كلا الطرفين لهذه العلاقة القانونية بحاجة إلى القاعدة الضريبية التي تساعد على التأكد من أن النظام الضريبي لا يدع مجالاً للشك<sup>1</sup>، وهذا ما جعل مبدأ اليقين (الوضوح) من مبادئ النظام الضريبي الجيد. ووفقاً لمبدأ الوضوح يجب أن تكون الضريبة معلومة ومحددة بشكل واضح وبلا تحكم من حيث الوعاء الضريبي والمعدل والتحقق، وبالتالي فإن الوضوح والشفافية يجب أن تكون شاملة للقوانين الضريبية، بحيث يمكن للمكلف تحديد إلى أي ضريبة تخضع الأحداث الضريبية وفقاً للقانون السائد بسهولة ودون الحاجة إلى محاسبين أو خبراء، ولهذا الغرض، فإن الحدث الخاضع للضريبة يجب أن يعرف كما ينبغي، وبنود القاعدة التأسيسية للنظام الضريبي يجب أن تحدد بحيث أن الالتزام الضريبي يجب أن يكون متوقع وقابل للحساب من قبل المكلف<sup>2</sup>. حيث أن المصطلحات القانونية الغامضة تسمح بالتأويل في التفسير وتعرض وضوحاً لنظام الضريبي للخطر، وتكمن الأهمية لهذا بالنسبة للنظام الضريبي أن الالتزامات المفروضة من قبل الحكومة لا يمكن أن تراقب بشكل كاف إذا لم يتم التعريف الواضح للأحداث الخاضعة للضريبة، في حين أنه من غير الممكن أن يستثنى بشكل كامل المصطلحات القانونية غير المحددة من النظام الضريبي، والتي لن تسمح للوصول إلى مبدأ اليقين، وبالتالي سوف ينتقل إلى مستوى آخر من تعريف الأحداث الضريبية التي عرضت في القانون كالموضوعية والقابلية للإثبات<sup>3</sup>.

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

<sup>1</sup>Schn, w, 2004, **op, cit**, p 434.

<sup>2</sup>Whittington, G. (1995). 'Tax policy and accounting standards', **British Tax Review**, No. 5, p.452.

<sup>3</sup>Spengel, c and Oestreicher, a, **op, cit**, P4.

#### 1-3-2-4- البساطة:

يجب أن يكون النظام الضريبي بسيطاً وسهلاً وواضح المعالم، وأن يكون خالٍ من التعقيدات مع الأخذ بعين الاعتبار عدم الإخلال بالمبادئ العامة والأهداف التي وضع من أجلها، وعدم ضياع حق الخزنة العامة للدولة، بحيث يقوم المكلف الضريبي بالتحديد الأولي للضرائب المترتبة عليه من خلال قيامه بصفقة ما، أي أن النظام الضريبي الأكثر بساطة وأكثر فهماً هو النظام الأكثر احتمالاً بأن المكلف سوف يصل إلى العبء الضريبي العادل، ويعتبر توحيد المعايير أحد أهم الأدوات المستخدمة للتبسيط، لهذا أصبح من الضروري أن تكون التكاليف الإدارية الناتجة عن هذا التوحيدنسبة معقولة من دخل الضريبة<sup>1</sup>، إلا أن توحيد المعايير قد يؤدي إلى التهرب بالضريبي من خلال التخطيط الضريبي، وهذا قد يؤدي فعالية الاقتصاد ويؤدي إلى ارتفاع تكاليف التخطيط بالنسبة لكل من المكلف والمشرع.

ووفقاً لـ AICPA فإن مجموعة من المبادئ التوجيهية يجب أن تستعمل في تطوير النظام الضريبي الأبسط وهي<sup>2</sup>:

1. جعل البساطة أولوية: يجب أن يُنظر إلى التبسيط كهدف أولي للسياسة الضريبية، وأن يؤخذ بالاعتبار عند تطوير القوانين التشريعية والإدارية.
2. اعتماد مداخل أبسط: عندما يضع مشرعو الضريبة أهداف السياسة الضريبية، يجب أن يتم اختيار المداخل الأبسط والأكثر شفافية.
3. تخفيض أعباء الالتزام: يجب أن تُخفض تكاليف الالتزام من ناحية الوقت والمال، بحيث تحقق العدالة بين الموارد وقدرة المكلفين على الدفع.
4. عدم تغيير القانون الضريبي: التغيير المستمر في القانون الضريبي يزيد تعقيداً في المدى القريب، حتى لو حقق تبسيطاً على المدى الطويل، كما أن القوانين الضريبية يجب أن تتغير فقط لمجارات التغيير في حاجات الدخل، لإجراء تعديلات هامة في السياسة الضريبية، أو لتخفيف التعقيدات والتضاربات الموجودة.
5. استخدام مفاهيم واضحة: يجب إزالة التضارب في المفاهيم والتعاريف القانونية من القوانين الحالية، ويجب أن تتفادى من القوانين الجديدة.
6. الأعباء الإدارية يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار: يجب الأخذ بالإعتبار قدرة الإدارة الضريبية على فرض القانون وتقديم التوجيه للمكلفين عند تطوير القوانين التشريعية والإدارية.

<sup>1</sup>Nobes, OP, CIT, 2004, p. 40.

<sup>2</sup>American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)– Tax Policy Concept Statement 2– Guiding Principles for Tax Simplification, 2002.p 8.

7. يجب تقادي القوانين الضريبية التي تستخدم لعدد محدد من المكلفين، أو القوانين التي تستخدم لفترة محددة.
- كما يجب تقادي المصادر المختلفة لتعقيد الضريبة، والتي تم تصنيفها وفقاً لتأثير الحكومة، حيث أن هناك عدة مصادر لتعقيد الضريبة والتي يمكن أن تكون ضمن سيطرة الحكومة<sup>1</sup>:
1. حماية الإيرادات الضريبية: درجة معينة من تعقيد الضريبة ضرورية لتأكيد أن الإيرادات الضريبية يمكن أن تُحصل، والمحافظة على سلامة محل الضريبة.
  2. استخدام القانون الضريبي لتحقيق أهداف غير الهدف المالي: يستعمل النظام الضريبي لإعادة توزيع الدخل وإنجاز أهداف اقتصادية واجتماعية، مما يزيد من تعقيد الضريبة.
  3. توسيع محل الضريبة: توسيع محل الضريبة يزيد عدد مكلفي الضرائب، وهذا يؤدي إلى زيادة تعقيد الضريبة.
  4. تغيير القانون الضريبي المتكرر: هذا يجعل النظام الضريبي أكثر تعقيداً بسبب الحاجة لتعلم التشريع الجديد والتأثير المتراكم للتغييرات التشريعية، وهذا ما يسبب كل من التعقيدات القانونية والفعالية.
  5. صياغة القانون الضريبي: صياغة القانون الضريبي بشكل سيئ سواء في اللغة أو في المخطط التنظيمي أو في القواعد يؤدي إلى تعقيد القانوني.
  6. تقليل خسائر الإيرادات الضريبية: تحاول الإدارة الضريبية تقليل الخسائر من خلال العديد من الممارسات، وهذا ما يساعد في تعقيد الإجراءات.
  7. تقاليد قضائية: التقاليد القضائية غير الملائمة يمكن أن تساهم في التعقيد القانوني.
- بالإضافة إلى مجموعة من مصادر تعقيد الضريبة والتي لا تستطيع الحكومة السيطرة عليها مباشرة، إلا أن السياسات التدخلية المختلفة يمكن أن تكون قادرة على توجيه المكلفين نحو الاتجاهات الأفضل: ومن هذه المصادر:
- 1 العمل لتخفيض الالتزامات الضريبية: يمكن أن يفضل المكلفين قانون ضريبي أكثر تعقيداً لتخفيض التزاماتهم الضريبية.
  - 2 تفضيل المحاسبين لتعقيد الضريبة: يفضل الكثير من ممارسي مهنة المحاسبة وخاصة أصحاب الأعمال الصغيرة درجة معينة من التعقيد بهدف زيادة ساعات العمل.
  - 3 التخطيط الضريبي: يتم التخطيط الضريبي بالاتفاق بين ممارسو مهنة المحاسبة والتدقيق ومكلفي الضريبة مما يسبب في تعقيد الضريبة.

<sup>1</sup>Evans. C, And Tran-Nam.B, Towards The Development of a Tax System Complexity Index, Australian School of Business Research, Paper No. 2013 TABL 1001, P 5-7.



### 1-3-2-5- زيادة إيرادات الحكومة:

هدف أي نظام ضريبي هو الحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة، وهو الهدف الأساسي من قيام هذا النظام على الرغم من وجود أهداف أخرى اقتصادية واجتماعية في ظل تنامي الدور التدخلّي للدولة، واستناداً إلى هذا الهدف فإن النظام الضريبي الجيد يجب أن يساعد الحكومة في زيادة الإيرادات الضريبية، من خلال مساعدتها على تحديد كمية وتوقيت الإيرادات الضريبية التي يمكن أن تجمعها وتوقيت الحصول على هذه الإيرادات، وبالتالي فإن النظام الضريبي يجب أن يمتلك مستوى قليل من التنبؤ والثقة حتى تتمكن الحكومة من تحديد كمية الإيرادات الذي سيتم جمعها وتوقيت الحصول عليها. ويمكن تحقيق هذا الهدف من ناحيتين تنظيمية ومحاسبية:

فمن ناحية التنظيم الفني للضريبة يتم زيادة إيرادات الحكومة من خلال اعتماد مزيج من الضرائب يقدم وعاء ضريبي أكثر استقراراً لأن الأنواع المختلفة من الضرائب تتأثر بشكل مختلف بالتغيرات الاقتصادية، وهذا ما يجعل الحكومة بشكل عام تحقق استقراراً أفضل بإتباع نظام ضريبي يقوم على الضرائب المتعددة، فعلى سبيل المثال: في حالة الكساد الاقتصادي سوف ترتفع نسب البطالة، وبالتالي ستؤدي إلى انخفاض عائدات ضرائب الدخل، وبالتالي ستقوم الحكومة بجمع أنواع أخرى من الضرائب التي لن تتأثر بالبطالة، وبالتالي ستكون الحكومة أقل تأثراً مما إذا اعتمدت الحكومة على ضرائب الدخل فقط<sup>1</sup>.

أما محاسبياً فإن مقياس الدخل يجب أن يأخذ في الحسبان الطبيعة المتكررة للضريبة، أي أن المحاسبة الضريبية يجب أن تتبع القاعدة التالية "على الدولة أن تنتج إيرادات يمكن التحقق منها وواجبة الدفع للحكومة على فترات منتظمة"، كما يجب استبعاد القواعد المحاسبية التي تقود إلى اختلافات كبيرة في الأرباح والخسائر خلال حياة المشروع أو التي تسمح بالتخطيط الضريبي للدخل أو الإنفاق خلال السنوات المالية المختلفة للمكلف الضريبي.

كما يجب أن توضع قواعد النظام الضريبي بطريقة تخفض من إمكانية التهرب الضريبي، أي بطريقة لا تسمح للمكلف التأثير على الدخل الخاضع للضريبة من خلال استخدامه بدائل المحاسبة الاختيارية، بحيث لا تكون هذه البدائل جزءاً من القواعد المعتمدة في قانون الضريبة على الدخل، وبالتالي فإن اعتماد الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية يتوافق مع هذا المبدأ<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) – Tax Policy Concept Statement 1 – Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, 2002.

<sup>2</sup> Schon, W, op, cit, 2004, p434.

### 1-3-2-6- الاقتصاد في التكاليف:

- جميع النظم الضريبية لديها تكاليف إدارية، والنظام الضريبي الأفضل هو النظام الذي يقوم بجمع أكبر كمية من الضرائب المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة، أي أن على النظام الضريبي الجيد أو الفعال تخفيض التكاليف الضريبية إلى الحد الأدنى لكل من الإدارة الضريبية والمكلف الضريبي، وتتضمن هذه التكاليف التكلفة الإدارية للحكومة التي تتأثر بعدد من الضوابط الضرورية للإدارة الضريبية، بالإضافة إلى تكاليف الإلتزام التي يتحملها المكلف الضريبي، والتي تنشأ من الإلتزام في التوثيق والحساب ضمن سياق تقديرات الدخل<sup>1</sup>، وفي هذا المجال، فإن تحقيق تقارب بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية يمكن أن يقود إلى مكاسب كبيرة، لأن المكلف الضريبي يمكن أن يعتمد على الحسابات المالية ويجري عليها بعض التعديلات للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة، حيث أن هذه المكاسب لن تتحقق فقط في حال تقديم تعريف دقيق للحسابات المالية والضريبية ضمن النظام الضريبي، وإنما سوف يكون إجراء بعض التعديلات للحسابات المالية أسهل من دراسة كل اعتراف أو تقييم ضمن الميزانية من البداية<sup>2</sup>.
- وبالنسبة للإدارة الضريبية فيجب عليها القيام ببعض المهام من أجل إدارة النظام الضريبي<sup>3</sup>:
1. معالجة التقارير والدفعات الضريبية: أي يجب على الإدارة الضريبية حفظ وتوثيق جميع الإقرارات الضريبية وجميع الضرائب المحصلة من المكلفين ضمن سجلات ورقية أو إلكترونية، بهدف العودة إليها عند الحاجة.
  2. فرض النظام الضريبي: يجب أن يملك الموظف كل القوة والسلطة الضرورية لإدارة النظام الضريبي بشكل كفاء، كما يجب على الإدارة الضريبية اكتشاف ومعاينة المكلفين المتهربين من الضريبة، والبحث عن أدوات لزيادة الحصيلة الضريبية.
  3. تقديم المساعدة للمكلف الضريبي: موظف الضرائب يجب أن يكون ملزم بحماية المكلف بعناية من سوء استخدام السلطة والقوة، كما يجب أن يقدم مدراء الضريبة المساعدة إلى المكلفين من خلال تقديم الوسائل المتاحة والإجابة عن الاستفسارات وذلك بهدف تخفيض عبء الإلتزام.
  4. القانون الإداري للنظام الضريبي يجب أن يوازن بشكل دقيق بين الحقوق والالتزامات للموظفين وبين الحقوق والالتزامات للمكلفين.
  5. الإدارة الضريبية يجب أن تكون موضوعية جداً في تفسير وتنفيذ القوانين الضريبية، التفسير الصحيح للقوانين ليس التفسير الذي يؤدي إلى الكمية الأعظم للضريبة.

<sup>1</sup> Joint Venture: Silicon Valley Network 2003. <http://www.jointventure.org/initiatives/tax/tax.html>

<sup>2</sup> schn, w, op, cit, 2004, p 435.

<sup>3</sup> Government Accountability Office (GAO), op, cit. 2005,

### 1-3-2-7- الملائمة:

يجب أن تنظم القوانين الضريبية بما يتلاءم مع أحوال المكلفين وبما ييسر عليهم دفع الضريبة، وبالتالي يجب أن تجبى الضريبة في أوقات ملائمة للمكلف الضريبي<sup>1</sup>. أي يجب أن تكون الضريبة مستحقة في وقت أو في أسلوب بحيث تكون سهلة الدفع للمكلف الضريبي، كما يجب أن تفرض الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله والذي يعتبر من أفضل الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، بحيث تجبى ضريبة الرواتب والأجور عند استلام الأجور، وتجبى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية عند تحقيق الأرباح. كما أن الملائمة في دفع الضريبة تساعد في ضمان الالتزام، حيث تعتمد آلية الملائمة في الدفع على كمية الالتزامات وعلى صعوبة أو سهولة حساب الضريبة، كما أن مناقشة هذا المبدأ في تصميم القاعدة أو النظام الضريبي سيركز على تحديد أهمية جمع الضريبة من المنتج، التاجر، البائع أو الزبون<sup>2</sup>.

### 1-3-2-8- تخفيض الفجوة الضريبية:

يجب أن يعمل النظام الضريبي الجيد على تخفيض الفجوة الضريبية، والمقصود بالفجوة الضريبية هي الفرق بين الضرائب المدينة وبين الضرائب التي تدفع طوعاً. تنشأ الفجوة الضريبية بأي ضريبة لأسباب عديدة مثل الأخطاء المتعمدة (عدم التسجيل، حذف بعض الصفقات) وغير المتعمدة (الخطأ الرياضي، وعدم فهم القانون)، والعديد من القوانين الضريبية تشجع المكلفين على التهرب لأن القانون معقداً جداً بحيث لا يمكن فهمها أو الالتزام به، لهذا تتطلب القواعد الإجرائية من كل النظم الضريبية أن تشجع الالتزام، من خلال إجراءات تخفيض الضريبة من المصدر وفرض عقوبات لعدم الالتزام أو التهرب، وهذا بحاجة إلى موازنة بين المستوى المطلوب من الالتزام وتكاليف الإلزام ومستوى التدخل للنظام الضريبي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> الحريري، محمد خالد، المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، 2010، مرجع سابق، ص 182.

<sup>2</sup> Joint Venture: Silicon Valley Network 2003. Op cit.

<sup>3</sup> General Accounting Office (GAO), Reducing the Tax Gap – Results of a GAO-Sponsored Symposium, June 1995, GAO/GGD-95-157, page 13.

### 1-3-2-9- الحياد:

يشير مبدأ الحياد إلى أن النظام الضريبي يجب أن يعالج الدخل المولد من جميع الصفقات الاقتصادية المتماثلة التي تشمل في القاعدة الضريبية بشكل مماثل، بحيث تفرض عليها ضريبة موحدة، وإن الاختيار بين الصفقات سوف يؤدي إلى عدم كفاءة اقتصادية، فمن المحتمل أن تكون بعض أهداف النظام الضريبي غير محايدة بشكل واضح، حيث تعمل الضريبة على تشجيع أو إعاقة بعض الأنشطة، بهدف تحريف القرارات الاقتصادية، وفي مثل هذه الحالات فإن الحياد يتبع للأهداف السياسية<sup>1</sup>.

ويمكن تحديد مفهوم الحياد كالتالي: "يجب أن يُعطي النظام الضريبي الأولوية للأفراد المرتبطون بنشاطات مختلفة بقدر الإمكان، كما أن وظيفة الدولة حماية الحرية والملكية، وليس لإجبار مجموعة محددة أو أخرى على تغيير الاستثمارات التي يضع فيها الأفراد"<sup>2</sup>. وبالتالي فإن تأثير القانون الضريبي على قرارات المكلفين فيما يتعلق بإجراء صفقات معينة يجب أن يبقى في الحد الأدنى، كما أن تأثير القانون الضريبي بخصوص العمل والقرارات الشخصية يجب أن يبقى في الحد الأدنى، بالإضافة إلى أن المكلفين الضريبيين يجب أن لا يشجعوا القيام بأعمال معينة أو يفضلوا أعمالاً بسبب تأثير القانون الضريبي، كما يجب أن يبقى الغرض الرئيسي للقانون الضريبي زيادة إيرادات الحكومة، بدلاً من التأثير على قرارات العمل والقرارات الشخصية<sup>3</sup>.

أي أن النظام الضريبي الفعال يجب أن يكون محايداً ، وهذا يعني أن الاستثمارات والأعمال والخيارات الاقتصادية يجب أن تتم بدون أي اعتبار للنتائج الضريبية لهذا الاختيار لأن نتائج الضريبة لن تتغير بغض النظر عن الاختيار الذي تم الأخذ به. على سبيل المثال؛ لنفترض أن مستثمر قرر أن يقوم باستثمار ما، اختيار المجال الذي سوف يستثمر به المستثمر يجب أن يتركز فقط على مدى أفضلية الاستثمار، دون الأخذ بالاعتبار للنتائج الضريبية، وبالتالي فإن اختيار المستثمر ليستثمر في الأسهم، السندات، العقارات أو الملكية الشخصية، يجب أن يرتب على المكلف نفس الالتزام.

<sup>1</sup>Freedman, J, And, Macdonald G, The Tax Base For CCCTB: The Role of Principles, Oxford University Centre For Business Taxation, Wp 08/07, February 2008, P 7.

<sup>2</sup>Murphy, L.-Nagel, Th.: *Themyth of ownership; Taxes and justice*. Oxford, New York, 2002. 104.

<sup>3</sup>Fernández, I, E-commerce: Application of the Neutrality Principle in Tax Policy, Working Paper, Electronic Magazine of Informatic Law (REDI), march 2000. P4.

### 1-3-2-10 - الكفاءة الاقتصادية:

أحد الأسباب التي يدفع من أجلها الناس الضرائب هي الرغبة في الحصول على منافع من البرامج والخدمات الحكومية، بحيث يقوم المكلفين أو دافعوا الضرائب بالموازنة بين تكاليف الضريبة والمنافع الحكومية، وتتضمن تكاليف الضريبة بحسب رأي المكلفين بالإضافة إلى الالتزامات الضريبية التي تدفع إلى الحكومة تكاليف الكفاءة، والتي تنتج من الضرائب التي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمكلفين، ويكون هذا التأثير أما في قرارات العمل، قرارات الادخار، أو قرارات الاستهلاك، والذي يؤثر على سلوك المكلف.

النظام الضريبي الذي يفرض ضريبة مختلفة على الأفراد، أو على مصادر الدخل المختلفة، أو على الإنفاق بنسب ضريبة مختلفة ليس حيادي بين الأفراد أو بين مصادر الدخل، أو بين أنواع الإنفاق، عدم الحياد هذا يمكن أن يغير قرارات المستثمرين، بحيث تجعل المكلفين يتخذون قرارات تقود إلى نتائج غير فعالة عند استخدام أملاكهم ومواردهم الاقتصادية، هذه التشوهات يمكن أن تخفض من رفاهية المكلف وتقلل من الأداء الاقتصادي بعدة طرق حيث يمكن أن تشكل خسارة في فرص الإنتاج والاستهلاك، هذه التخفيضات في الفرص هي تكاليف الكفاءة، بشكل عام؛ نسب الضريبة المرتفعة والمتأرجحة، الارتفاع والانخفاض ب الرفاهية والأداء الاقتصادي للمكلفين، بالإضافة إلى عدم الحياد قد يجبر المكلفين على الاستثمار في نشاطات يمكن أن تكون ذات عائد جيد إلا أنها ليست مفيدة للاقتصاد<sup>1</sup>.

ولأن الضرائب عادة تخلق عدم كفاءة، فإن تخفيض تكاليف الكفاءة يعتبر أحد معايير النظام الضريبي الجيد، حيث أن هدف السياسة الضريبية أن يتم تصميم نظام ضريبي ينتج الكمية المطلوبة من الإيرادات ويحقق الكفاءة الاقتصادية، مع أهداف أخرى مثل العدالة والبساطة والشفافية والإدارة الضريبية، علاوة على ذلك الفشل في تزويد العائدات الضريبية الكافية لتمويل مستوى الإنفاق الذي تم تحديده يسبب زيادة في العجز والديون، وعجز الميزانية الكبير يمكن أن يكون له تأثير سلبي على النمو الاقتصادي والإنتاجية<sup>2</sup>.

وبالتالي النظام الضريبي الجيد يجب أن لا يعرقل أو يخفض الطاقة الإنتاجية للاقتصاد، كما أنه لا يجب أن يعيق أهداف الاقتصاد الوطني، مثل النمو الاقتصادي التكوين الرأسمالي وقابلية المنافسة الدولية.

<sup>1</sup>Joint Committee On Taxation, Description And Analysis Of Proposals To Replace The Federal Income Tax, (JCS-18-95), June 5, 1995, P 59.

<sup>2</sup>Government Accountability Office (GAO), op, cit.

## خاتمة الفصل الأول

تناول الفصل الأول النظام الضريبي وفعاليته من خلال تحديد مفهوم النظام الضريبي والسياسة الضريبية والدعامات الرئيسية للنظام الضريبي، والأهداف المختلفة للنظام الضريبي والتي تقسم إلى أهداف مالية واقتصادية واجتماعية، ومن ثم عرض للمحددات المختلفة التي تؤثر في النظام الضريبي، والمتمثلة بكل من النظام الاقتصادي، والنظام السياسي، ومستوى التقدم الاقتصادي، والهيكل الاقتصادي، والعلاقة بين النظام الضريبي والعوامل الاجتماعية.

كما تم التعرض للتنظيم الفني للضريبة انطلاقاً من تحديد مطرح الضريبة، حيث تم عرض المطارح الضريبية المختلفة، ومن ثم تحقيق الضريبة من خلال عملية تحديد الوعاء الضريبي، ثم تحديد دين الضريبة وطرحها ذمة على المكلف للتحويل وفقاً للقواعد المقررة، وانتهاء بالمرحلة الأخيرة من مراحل تحقيق وجباية الضرائب، حيث يدخل في هذه المرحلة عائدات الضرائب إلى الخزنة العامة للدولة، بالإضافة إلى مفهوم ومؤشرات فعالية النظام الضريبي، وتحديد أهم مبادئ فعالية النظام الضريبي الجيد والتي يقصد بها المعايير التي يجب أن تُستعمل لتقييم حسنات وسيئات نظام ضريبي معين، أو سياسة ضريبية معينة.

من خلال الفصل الأول يرى الباحث ضرورة تطبيق مبادئ فعالية النظام الضريبي، بهدف زيادة العدالة بين المكلفين، وزيادة كفاءة وحياد النظام الضريبي بهدف الحد من تأثير النظام الضريبي على قرارات المستثمرين، بالإضافة إلى زيادة الحصيلة الضريبة بالنسبة للإدارة الضريبية.

## الفصل الثاني

### معايير المحاسبة الدولية

#### مقدمة:

تزايد الاهتمام الدولي بتنظيم السياسة المحاسبية من خلال إصدار وتبني معايير محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن العشرين، حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة وكانت كل هيئة مهنية في كل دولة من الدول المتقدمة تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية، ولكن نتيجة التطور الكبير في كافة المجالات الإقتصادية، بالإضافة إلى الأزمات الحادة في أسواق المال العالمية نشأ طلباً متزايداً بين الأكاديميين والهيئات المهنية والمنظمات الحكومية الإقليمية والدولية، على ضرورة توفير إطار محاسبي دولي، يشمل مجموعة من المعايير المحاسبية المتسقة والمتوافقة مع بعضها البعض والمقبولة قبولاً عاماً في كل البلدان واعتمادها كأسلوب محاسبي مفضل عند إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام ، ونتيجة لهذه الجهود تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والتي تهتم بصياغة ونشر معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS لكي تُراعى عند إعداد وعرض القوائم المالية المنشورة ، والتي تحدد الممارسات الواجبة التطبيق وطبيعة وخصائص المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، بالتالي فإن إصدار معايير المحاسبة الدولية انطلاقة من إطار فكري محاسبي دولي يخرج من نطاق الإقليمية إلى نطاق العولمة بهدف تحقيق التوافق والاتساق في الممارسات المحاسبية بين الدول، وبحيث تكون تلك المعايير مقبولة قبولاً عاماً من قبل معدي القوائم المالية ومستخدميها والهيئات المسؤولة عن تنظيم وإصدار المعايير على المستوى الدولي، سوف ينعكس مباشرة على شكل ومضمون القياس والإفصاح المحاسبي وبالتالي زيادة المصداقية للقوائم المالية.

وسوف نتعرض في هذا الفصل إلى إصدار معايير المحاسبة الدولية وأهميتها، بالإضافة إلى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، ومحاسبة الضرائب عن الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال:

- 2 1 - إصدار معايير المحاسبة الدولية وأهميتها.
- 2 2 - الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية.
- 2 3 - محاسبة الضرائب على الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

## المبحث الأول

### إصدار معايير المحاسبة الدولية وأهميتها

تعتبر معايير المحاسبة الدولية من أهم وسائل تطور مهنة المحاسبة، ودفعها لتواكب التطورات في مجال الأعمال، وخاصة القطاع الخاص الهادف إلى تحقيق الربح، بحيث تستخدم في تحديد طرق الاعتراف وقياس تأثير العمليات المالية على المركز المالي ونتائج أعمال تلك المنشآت وإيصالها للمستخدمين المختلفين، وقد سارعت العديد من دول العالم إلى تبني معايير المحاسبة الدولية، واعتمادها كأسلوب محاسبي مفضل عند إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، كما تتجه العديد من الدول إلى تبني معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض الضريبية.

سوف نتعرض في هذا المبحث إلى التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية، ونشأة وتأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى إظهار دور وأهمية معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق والإتساق في الممارسات المحاسبية، وحاجة الأطراف المختلفة لها. وذلك من خلال ما يلي:

2-1-1- تطور معايير المحاسبة.

2-1-2- إصدار معايير المحاسبة الدولية.

2-1-3- أهمية معايير المحاسبة الدولية.



## 2-1-1- تطور معايير المحاسبة:

يشير التطور التاريخي للفكر المحاسبي قبل القرن العشرين إلى سيطرة التطبيق العملي على الفكر المحاسبي، وقد أدى هذا التوجه العملي في المحاسبة إلى تراكم خبرات محاسبية أدت تدريجياً إلى أعراف وتقاليده أصبحت مقبولة بين المحاسبين، وبالتالي ظهور ما يعرف بالفروض المحاسبية والتي كانت تعتبر نقطة البداية في الهيكل العام للنظرية وهي: 1- فرض الشخصية المعنوية، 2- فرض وحدة القياس النقدي، 3- فرض استمرار المشروع، 4- فرض التوازن المحاسبي، 5- فرض الدورية، وقد انتقد هذا المدخل بسبب خلوه تماماً من الخلفية الفكرية النظرية، ووجود عديد من نواحي القصور كاعتماده على مجموعة قواعد وأعراف وتقاليده ناجمة عن التطبيق العملي<sup>1</sup>، ونتيجة لتنامي دور الإدارة في التأثير على صياغة المبادئ المحاسبية باعتبارها المسيطرة على اختيار المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها سنوياً في التقارير المالية، وانتشار الشركات المساهمة بعد عام 1900 كشكل جديد للملكية أدى إلى ظهور خاصية استمرار الشركات المساهمة دون عمر محدد، وخاصية انفصال الملكية عن الإدارة، كما ظهرت أولى المحاولات العلمية لتطوير نظرية المحاسبة، عندما أصدر Paton كتاب نظرية المحاسبة عام 1922 حيث حدد فيه ستة فروض محاسبية أساسية باعتبارها الخطوة الأولى في تطوير إطار العمل المفاهيمي للمحاسبة وهي: الوحدة المحاسبية، الاستمرارية، معادلة الميزانية، ثبات وحدة القياس النقدي، تتبع التكلفة، استحقاق المصروفات و تحقق الإيرادات، كما كان Paton من بين الأوائل الذين عبروا عن وجهة النظر الداعية إلى ضرورة إظهار جميع التغيرات في قيمة الأصول والالتزامات في القوائم المالية، وإن مثل هذه العوائد للمستثمرين (سواء في شكل فوائد أو توزيعات) تشكل توزيعات للدخل، كما اقترح Canning إطاراً عملياً لتقييم الأصول وقياسها، بناءً على التوقعات المستقبلية، بالإضافة إلى نموذج لمقابلة الإيرادات والمصروفات، وقد كان ينظر إلى قائمة المركز المالي باعتبارها القائمة الأساسية، كما كان مفهوم المحافظة على رأس المال قد بدأ يظهر آنذاك، كما ساهم Scott في تطوير نظرية المحاسبة من خلال الإعراف بالحاجة إلى النظرية المعيارية للمحاسبة، وقد تطورت وجهة النظر هذه، والواردة في العديد من الإصدارات إلى بيان لإطار عمله المفاهيمي الوارد في كتاب "أساس مبادئ المحاسبة"<sup>2</sup>، خلال هذه المرحلة أصاب النظام الرأسمالي العالمي أزمة كساد عامة، سميت بالأزمة الإقتصادية الكبرى، وقد أدت تلك الأزمة إلى إفلاس الكثير من المنشآت، ونتيجة لذلك تعالت النداءات مطالبة الدولة بالتدخل لتنظيم المبادئ المحاسبية وحماية المجتمع والمستثمرين، وإزاء ذلك بدأ يظهر دور الجمعيات

<sup>1</sup> لطفى، أمين السيد احمد، نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص 298.  
<sup>2</sup> ريتشارد شرويد، مارنل كلارك، جاك كاثير، نظرية المحاسبة، تعريب، خالد على أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص 61.

العلمية والمهنية المحاسبية في تطوير الفكر المحاسبي, فقد كان للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA دور مهم في توحيد الممارسة المتبعة عن طريق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، حيث أولى المعهد ولجانه إهتماماً خاصاً بحسابات المنشآت باعتبارها أداة للتعرف على نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي والرقابة عليها, وفي عام / 1936/ اعتمد المجمع مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً "GAAP" بهدف توحيد الممارسات العملية وجعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة<sup>1</sup>, كما قدمت الجمعية العلمية للمحاسبة ولجانها التي نشطت في بحوثها وقدمت في نشراتها المتعددة (1941) العديد من الإضافات المميزة كإصدار هيئة المبادئ المحاسبية (Accounting Principles Board (APB والتي تتناول تطور المفاهيم والمبادئ المحاسبية, كما قامت الجمعية الأمريكية للمحاسبة American Accounting Association (AAA) بتشكيل لجنة بهدف تطوير وبناء إطار متكامل للنظرية, ولقد قدمت اللجنة تقريرها عام /1966/ بإسم بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة ASOBAT<sup>2</sup> والذي تضمن أهداف المحاسبة ومعايير المعلومات المحاسبية وإرشادات لعملية توصيل المعلومات, كما أسهم مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز The Institute of Chartered Accountants in England and Wales بإصدار عدة نشرات محاسبية تناولت الكثير من تلك المشكلات التي تواجه المحاسب، وكان من أهم هذه النشرات تلك التي تناولت المبادئ المحاسبية<sup>3</sup>, بالإضافة إلى العديد من الجمعيات والمنظمات الأخرى كلجنة الاستثمار والبورصة، والجمعية الأهلية للمحاسبين.

ولكن نتيجة فشل محاولات الجمعيات والتنظيمات المهنية لصياغة نظرية محاسبية، ونتيجة المحاولات والجهود التي بذلت من أجل التنسيق بين النظم المحاسبية المتبعة في مختلف دول العالم، وحتى تكون المحاسبة هي اللغة الأساسية التي يمكن استخدامها في التعامل بين متخذي القرارات ومستخدمي المعلومات المحاسبية، دفع المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية والإقليمية إلى المضي قدماً لتطوير معايير المحاسبة الدولية حيث تم تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة مستقلة لوضع معايير المحاسبة الدولية وذلك بهدف تحقيق توحيد الممارسات المحاسبية التي تتبعها منشآت الأعمال وغيرها من التنظيمات لأغراض التقرير المالي حول العالم.

<sup>1</sup>الطفي، أمين السيد احمد، مرجع سابق، ص 305.

<sup>2</sup>شرف الدين، حسن، دور الهيئات المهنية في اعتماد المعايير والرقابة على حسن تطبيقها في لبنان، ورشة عمل، 2004، ص 290.

292.

<sup>3</sup>القاضي حسين، حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2003-2004، ص 32.

## 2-1-2- إصدار معايير المحاسبة الدولية:

تعود فكرة تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة عام 1904، وقد تطورت هذه الفكرة في عام 1966 عندما تكونت "المجموعة الدولية للمحاسبة"، وقد تبلورت الفكرة النهائية لها "في المؤتمر العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر / 1972 في سدني بأستراليا، فقد اقترح لورد بنسون إنشاء هيئة دولية للمحاسبة تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية"<sup>1</sup>.

تكونت لجنة معايير المحاسبة الدولية عام / 1973 لتحل محل المجموعة الدولية للمحاسبة، بهدف تحقيق التوحيد في الممارسات المحاسبية المستخدمة في عملية التقرير المالي بين الدول، نتيجة اتفاق الهيئات المحاسبية في تسع دول هي أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، وسيكون اسم المنظمة "مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية" وتختصر ( ISAC ) وسيكون مجلس المعايير المحاسبية الدولية ويختصر ( IASB ) وهو الهيئة التي تضع المعايير لمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية، والمقصود بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأنها المعايير والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية وتشمل ما يلي<sup>2</sup>:

أ - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ب - معايير المحاسبة الدولية.

ت - تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ث - تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة.

وتغطي معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أساسيات المحاسبة المالية وبعض مشاكلها الخاصة على النحو التالي<sup>3</sup>:

1. معايير تنظم عملية الإفصاح المحاسبي السنوي، القطاعي، والمرحلي.
2. معايير تنظي القياس والاعتراف، ومن ثم الإفصاح عن مفردات معينة من مفردات القوائم المالية، مثل المخزون، الاستثمارات، ضرائب الدخل.
3. معايير تركز على مفردات مستحدثة لها مشاكل قياس واعتراف وإفصاح، مثل الأدوات والمشتقات المالية.
4. معايير تختص بمشاكل المحاسبة المتخصصة، مثل المحاسبة الزراعية والمحاسبة عن الاستثمارات.

<sup>1</sup> حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 20.

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي الأول، الفقرة 7.

<sup>3</sup> علي، عبد الوهاب نصر، القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 31.

وحددت أهداف مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية كما جاء في دستورها كالاتي<sup>1</sup>:

1. تطوير مجموعة وحيدة من معايير إعداد التقارير المالية، من أجل المصلحة العامة، ذات جودة عالية والقابلة للفهم والإنفاذ عالمياً مستندة على مبادئ موضوعية، وهذه المعايير يجب أن تتطلب وجود معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في صنع القرارات الاقتصادية.
2. تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير.
3. تحقيق الأهداف المرتبطة مع البندين (1) و(2)، مراعاة الإحتياجات الخاصة، حسب الإقتضاء للمنشآت صغيرة الحجم والإقتصاديات الناشئة.
4. من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية.

وقد مرت لجنة معايير المحاسبة الدولية بعدة مراحل ونذكرها على النحو التالي<sup>2</sup>:

#### المرحلة الأولى: مرحلة الأصولية أو النزعة إلى تعظيم الذات:

اتسمت تلك المرحلة بالتحيز والسعي الجاد من قبل اللجنة لتأكيد وتعزيز الثقافات المحاسبية للدول التي تتمتع بالنفوذ الاقتصادي والسياسي المؤثر عالمياً، وعلى وجه الخصوص بدأت اللجنة بإصدار معايير محاسبية معتمدة بصفة رئيسية على المعايير والممارسات المحاسبية المطبقة في الدول الأعضاء المؤسسين لها<sup>3</sup>، لذا فإن الدول التي سارعت بالعضوية في اللجنة في هذه المرحلة هي الدول التي كانت متأثرة محاسبياً بالدول الأعضاء المؤسسين، وبالتالي فقد كان لديهم الرغبة في اعتماد وتبني الممارسات المحاسبية للدول المهيمنة.

#### المرحلة الثانية: مرحلة التفاعل أو رد الفعل: 1977 - 1980 :

وفيها بدأت لجنة معايير المحاسبة الدولية الاستجابة للانتقادات الموجهة إليها فيما يتعلق بالهيمنة والسيطرة من قبل الأعضاء المؤسسين على أوجه نشاط اللجنة وتلبية لرغبة معظم الدول النامية بأن تكون اللجنة أكثر شمولية أو حيادية، نتيجة لذلك قامت اللجنة بزيادة عدد أعضاء مجلسها، إلا أن اللجنة لم تغير من ثقافتها المحاسبية التقليدية بالاستمرار في التحيز للأعضاء

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، تعريب جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شارع مكة-كلية طلال أبو غزالة، الجامعة الأردنية الألمانية، 2012، ص 16.

<sup>2</sup> فايد، متولي احمد السيد، نحو إطار فكري للتوافق المحاسبي الدولي، دراسة تحليلية انتقادية لدور لجنة معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بني سويف، السنة العاشرة، العدد الثالث، ديسمبر 2000، ص 32-35.

<sup>3</sup> Hopwood, A. G. "Some reflection on the harmonization of accounting within the EU." *The European Accounting Review* (2)3 : (1994):241-253.

المؤسسين<sup>1</sup>، ومن ناحية أخرى كانت اللجنة الدولية ترى في التغيير نوعاً من التهديد على بقائها واستمراريتها، كما أنها واصلت الاعتقاد بأن المرونة المقدمة في المعايير الصادرة عنها تمثل ضرورة بسبب الغموض وعدم التأكد في البيئات المختلفة، وفي ضوء ذلك فإِنَّ التغيرات التي تمت خلال الفترة كان معظمها شكلياً.

### المرحلة الثالثة: مرحلة المشاركة في عمليات اتخاذ القرار 1981-1987:

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بتوسيع دائرة مشاركة الدول الأعضاء والأطراف الأخرى المهمة بعملية التنظيم المحاسبي الدولي في كل أجهزتها ومؤسساتها، كما أبدت تأييداً كبيراً لفكرة تطبيق نظام مؤسسي لكيفية إصدار المعايير الدولية، ونتيجة لذلك أصبح عدد أعضاء مجلس اللجنة 13 عضواً، بالإضافة إلى أربعة منظمات دولية غير محاسبية ولكن لهم اهتمامات بالغة بالتقارير والمعلومات المالية<sup>2</sup>، كما تم تشكيل المجموعة الاستشارية للجنة في عام 1982 وذلك لتمثيل والتعبير عن وجهات نظر كل من مستخدمي ومعدّي القوائم المالية، ومن أهم أعضاء هذه المجموعة والتي لها تأثير فعال على أعمال المجموعة بسبب مكانتها الدولية هي اللجنة الدولية لاتحاد البورصات العالمية (IOSCO) وكان ذلك بهدف ضبط وإزالة النزعات السلبية في الاتجاهات والسلوك لأعضاء المجموعة الاستشارية تجاه اللجنة الدولية.

### المرحلة الرابعة: مرحلة صياغة الأهداف (1988-1995):

قامت اللجنة في هذه المرحلة بإعادة صياغة أهدافها، حيث قامت IOSCO بالضغط على اللجنة الدولية لكي ترفع من جودة ونطاق معاييرها إلى أعلى مستوى ممكن حتى يتم<sup>3</sup>:

1. استخدامها بمعرفة الشركة الدولية التي تسعى إلى التسجيل في البورصات العالمية عند إعداد قوائمها المالية.
2. استخدامها كبديل مفضل للمعايير المحلية GAAP للدولة الأجنبية التي ترغب الشركة في التسجيل لدى بورصتها.

ونتيجة لذلك قررت اللجنة إعادة فحص جميع المعايير الصادرة عنها كي تقلل من عدد البدائل المتاحة في كل معيار، ثم النص في كل معيار على البديل المفضل من بين البدائل القليلة المتاحة، ولقد تطلبت عملية المراجعة هذه إشراك ممثلين عن مستخدمي ومعدّي القوائم المالية،

<sup>1</sup>Wallace, R. O. S., " International Accounting Standards Committee: A Case Study of Conflicting Intentionalities", **Working paper**, Middlesex University Business School, 1996, p: 6.

<sup>2</sup>International Accounting Standards Committee, News: Financial Executives Join the IASC Board," **IASC Insight** (December 1995):2.

<sup>3</sup>فايد، متولي أحمد السيد، مرجع سابق، ص 34.

كذلك قرر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1995 توسيع نطاق التمثيل الجغرافي لعضوية مجلس اللجنة وذلك: بإنشاء مقعدين تشغلهما دولتين بالتناوب خلال فترة المجلس<sup>1</sup>.

### المرحلة الخامسة: مرحلة التوجه نحو عولمة الثقافة المحاسبية (1996 - الآن):

بدأت اللجنة الدولية في تلك المرحلة بإعادة هيكلة إدارة بيئتها الداخلية والخارجية وتحسين جودة المعايير الصادرة، ولضمان الاستمرار في هذه السياسة قامت اللجنة باستحداث الوسائل والطرق التي تمكنها من تقليص هيمنة بعض الأعضاء على نشاطها وعلى الممارسات والبدائل المحاسبية المقدمة في معايير اللجنة مع إدراك أن عدم الكفاءة في إدارة وسيطرة هذه الهيمنة قد يعرض استمراريته كمنظمة ذات نشاط دولي تطوعي للخطر والتدخل الخارجي، وعلى ذلك فلا بد من السعي الجاد إلى دراسة المنافع المرتقبة من جراء توسيع الثقافة المحاسبية للجنة، وذلك من خلال دراسة البدائل المتاحة لإعادة التنظيم الداخلي لضمان المشاركة الفعالة لجميع الدول الأعضاء لكي تكون اللجنة منظمة دولية متعددة الثقافات المحاسبية.

#### 2-1-3- أهمية معايير المحاسبة الدولية:

نتيجة للتطورات المتسارعة في الاقتصاد العالمي، وبروز التكتلات الاقتصادية العملاقة، والإتجاه العالمي الجديد نحو العولمة و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، والتي تتميز بانفصال أصحابها عن إدارة منشآتهم، ظهرت الحاجة إلى ضرورة إعداد بيانات متسقة ومتوافقة بسبب تعدد واختلاف النظم والقواعد المحاسبية المعتمدة، مما يخلق الحاجة إلى إصدار معايير المحاسبة الملزمة، ولا تنحصر الحاجة إلى المعلومات المحاسبية، بالتالي أهمية معايير المحاسبة على المساهمين المالكيين، فلا يمثل المالكون الحاليون الفئة الوحيدة التي تعنيها هذه المعلومات، فالمنشآت المعاصرة تجذب أموالاً جديدة من مصادر متعددة إما في شكل مساهمات جديدة في رؤوس الأموال، أو في شكل قروض، وبالتالي فإن مختلف الأطراف المستثمرين وغيرهم بحاجة إلى بناء قراراتهم المالية على معلومات موثوق بها وشاملة ومتوافقة وقابلة للمقارنة، كما أن غياب معايير المحاسبة يؤثر بشكل سلبي على الإقتصاد الوطني، ويكمن هذا في جوانب متعددة<sup>2</sup>:

#### أولاً : صعوبة عملية اتخاذ القرارات

لا شك أن عدم وجود معايير محاسبية يؤدي إلى اختلاف الأسس التي يتم بناءً عليها معالجة العمليات والأحداث المالية للمنشآت المختلفة، مما يؤدي إلى صعوبة مقارنة القوائم المالية لهذه المنشآت، وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة لاختيار المناسب منها. "وكما هو معروف فإن المقارنة بين البدائل تعتبر الأساس لاتخاذ القرارات.

<sup>1</sup>International Accounting Standards Committee, IASC News: Board Restructured to widen representation, " IASC Insight (June 1995):4.

<sup>2</sup>الجبر، نبيه عبدا لرحمن، المداخل المحلية والدولية لإصدار معايير المحاسبة في السعودية، دراسة تحليلية مقارنة، المجلة العلمية لتجارة الأزهر، العدد (25)، يناير 2000، ص 94.

## ثانياً : الخطأ في عملية اتخاذ القرارات

يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى استخدام سياسات وإجراءات محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث المالية للمنشأة، وإيصال نتائجها إلى المستخدمين، بالتالي فإن القوائم المالية للمنشأة قد لا تظهر مركزها المالي ونتائج أعمالها بشكل عادل، وبما أن المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية تمثل أحد المداخل الأساسية لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل المستخدمين، فلا شك أن هذه القرارات تتأثر تأثراً كبيراً بهذه المعلومات.

## ثالثاً : تعقيد عملية اتخاذ القرارات:

يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى إنتاج القوائم المالية بشكل معقد ومختصر، بالتالي صعوبة استفادة مستخدمي القوائم منها في اتخاذ القرارات المختلفة، حيث يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة وكلاهما غير متوفر في معظم الحالات، وذلك لصعوبة الحصول على المصادر من حيث السرية أو الحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة، وهذه الأمثلة توضح صعوبة اتخاذ القرارات من قبل العديد من المستخدمين، وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها.

وهذا ما أبرز ضرورة وجود معايير محاسبة دولية مفهومة ومتوافقة وتتمتع بالإفصاح والشفافية والموضوعية وتكون الأساس في إعداد البيانات المالية، وفيما يلي سنوضح أهمية معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للمستخدمين المختلفين وبالنسبة لضريبة دخل الأرباح:

### 2-1-3-1 - مستخدمو البيانات المالية:

الهدف من التقارير المالية تقديم معلومات مالية حول المنشأة المعدة للتقارير تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة، حيث بينت معايير المحاسبة الدولية أهمية المعايير ومدى الحاجة إليها وضرورتها للفئات المختلفة من مستخدمي البيانات المالية<sup>1</sup>:

- **المستثمرين الحاليين والمحتملون** : تعتمد القرارات التي يتخذها المستثمرين الحاليين والمحتملون بخصوص شراء أو بيع أو امتلاك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين على العوائد التي يتوقعونها من الاستثمار في تلك الأدوات.
- **المقرضون الحاليين والمحتملون والدائنون الآخرون** : تعتمد القرارات التي يتخذها المقرضون بخصوص تقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان على المبلغ الأصلي ودفعات الفائدة أو العوائد الأخرى التي يتوقعونها.

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2012، ص: 27.

- **إدارة المنشأة:** كذلك فإن إدارة المنشأة مهتمة بالمعلومات الواردة في القوائم المالية، ولو أنها قادرة على الحصول على معلومات إدارية ومالية إضافية تساعد في عملية التخطيط واتخاذ القرارات ومسؤولية الرقابة.
  - **الأطراف الأخرى** مثل الجهات التنظيمية وأفراد الجمهور: حيث تعتبر التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لهذه الأطراف، إلا أن هذه التقارير غير موجهة بشكل رئيسي إلى هذه الأطراف الأخرى.
- كما تعتمد توقعات المستخدمين بشأن العوائد على تقييمهم لمبلغ وتوقيت وشكوك صافي التدفقات النقدية المستقبلية الواردة للمنشأة، ومن أجل تقييم احتمالات المنشأة المتعلقة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية الواردة، يحتاج المستخدمون إلى معلومات حول موارد المنشأة والمطالبات وكيف يؤدي مجلس الإدارة مسؤولياته بكفاءة وفاعلية لاستخدام موارد المنشأة على النحو التالي<sup>1</sup>:
1. **الموارد الاقتصادية والمطالبات** : إن المعلومات حول طبيعة ومبالغ الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالباتها يمكن أن تساعد المستخدمين على تحديد نقاط القوة والضعف المالية للمنشأة، وعلى تقييم سيولة وملاءة المنشأة واحتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها في الحصول على التمويل اللازم، كما تساعد المعلومات حول الأولويات ومتطلبات دفع المطالبات الحالية على التنبؤ بكيفية توزيع التدفقات النقدية المستقبلية.
  2. **التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات** : تنتج التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات من الأداء المالي ومن أحداث أو معاملات أخرى على النحو التالي:
- الأداء المالي حسب محاسبة الاستحقاق**: تصف محاسبة الاستحقاق آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالباتها في الفترات التي حصلت فيها، حتى وإن حصلت المقبوضات والمدفوعات النقدية الناتجة في فترات مختلفة، وهذا مهم لأن المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالباتها والتغيرات في مواردها الاقتصادية ومطالباتها خلال فترة معينة تقدم أساساً أفضل لتقييم الأداء المالي السابق والمستقبلي للمنشأة مقارنة بالمعلومات الوحيدة حول المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال تلك الفترة.
- الأداء المالي حسب التدفقات النقدية السابقة**: تساعد المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشأة المستخدمين على فهم عمليات المنشأة المعدة للتقارير، وتقييم أنشطتها التمويلية والاستثمارية، وتقييم سيولتها أو ملاءتها، وتفسير المعلومات الأخرى حول الأداء المالي.
- التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات غير الناتجة عن الأداء المالي**:

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2012، ص: 29-30.



يمكن أن تتغير الموارد الاقتصادية والمطالبات لأسباب غير الأداء المالي، وتعد المعلومات حول هذا النوع من التغير ضرورياً لإكساب المستخدمين فهماً كاملاً لسبب التغير في الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالباتها ومدلولات تلك التغيرات فيما يخص أدائها المالي مستقبلاً.

## 2-1-3-2- ضريبة دخل الأرباح:

على المستوى المحلي تمثل الأرباح التي تحققها الشركات والمؤسسات الاقتصادية المطرح الأساسي لضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية، ونظراً لغياب معايير محلية ملزمة التطبيق (قواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية)<sup>1</sup>، فإن شركات ومؤسسات القطاع الخاص والقطاع المشترك تتبع الطرق والمعايير التي تراها مناسبة، إذ أن غياب المعايير المحاسبية وغياب النظام المستندي المتمثل بالفواتير المنتظمة التي تحدد تكاليف المشتريات، يجعل التكاليف الضريبي أشبه بالمساومات المبنية على معايير كمية لا علاقة لها بالمحاسبة، كفرض ضريبة على أساس نسبة الأرباح على المشتريات<sup>2</sup>، كما يجعل أرباح المكلف الحقيقية تختلف عن أرباحه بحسب البيان الضريبي، وبالتالي لا بد من إصدار قواعد محاسبية ملزمة وموحدة لجميع الشركات والمؤسسات الاقتصادية تكون أساساً لتحديد النتائج الصافية.

أما على المستوى الدولي فقد ارتبط التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية، حيث يهدف التنسيق الضريبي إلى تخلص الضريبة من آثارها السلبية على تنمية العلاقات الاقتصادية والمالية، والعمل على تحقيق التوزيع الجغرافي الأمثل للمشروعات المختلفة وبخاصة في إطار التكتلات الاقتصادية كالأسواق المشتركة، وعليه فإن التنسيق الضريبي يعني إزالة جميع أوجه الاختلاف بين النظم الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الضريبية ومن أهمها تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وأحوال منح الإعفاء الضريبي ومعدلات الضرائب، وهذا ما دفع المفوضية الأوروبية إلى اقتراح استعمال المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للأغراض الضريبية بهدف خلق تناسق في المطارح الضريبية المتعلقة بالشركات، وقد كانت الفوائد المتوقعة من هذا التطبيق<sup>3</sup>:

- زيادة شفافية المحاسبة الضريبية.
- تطور المطارح الضريبية.
- تخفيض تكاليف الالتزام في النظام الضريبي.

<sup>1</sup> المادة السادسة من القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته.

<sup>2</sup> القاضي، حسين، ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية. ورشة عمل، 2004، ص 106.

<sup>3</sup> Haverals, J, IAS / IFRS In Belgium: Quantitative Analysis of The Impact on The Tax Burden of Companies, Centre For European Economic Research, 2005, Discussion Paper No. 05-38, P1.

## المبحث الثاني

### الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

يشكل إطار العمل المفاهيمي محاولة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية لتطوير مفاهيم مفيدة للاسترشاد بها عند وضع المعايير المحاسبية، وتوفير إطار مرجعي لحل المشاكل المحاسبية، وقد قام مجلس معايير المحاسبة برنامجاً لتطوير إطار عمل مفاهيمي للمحاسبة، وقد ركز المشروع على كيفية تحقيق الأهداف العامة، وتتناول هذا المبحث الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية من حيث المفهوم والأهمية، بالإضافة إلى شرح لعناصر البيانات المالية وخصائصها النوعية، والتعرض لقواعد الاعتراف والقياس لهذه العناصر وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية على النحو التالي:

2-2-1- طبيعة الإطار المفاهيمي وأهميته.

2-2-2- عناصر البيانات المالية وخصائصها.

2-2-3- الاعتراف بعناصر البيانات المالية.

2-2-4- قياس عناصر البيانات المالية.

## 2-2-1- طبيعة الإطار المفاهيمي وأهميته:

يمكن تعريف الإطار المفاهيمي للمحاسبة على أنه " نظام متناسق من الأهداف المترابطة والأساسية والتي تؤدي إلى معايير متوافقة وتحدد طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية"<sup>1</sup>, كما تم تعريف الإطار المفاهيمي وفقاً ل FASB على أنه نظام متماسك يشتمل على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف objectives وأساسيات fundamentals العلم.

والإطار المفاهيمي يجب أن يعمل على تطوير وإصدار مجموعة متناسقة من المعايير والممارسات التي تستند إلى أساس واحد, كما يجب أن يزيد من فهم المستخدمين للقوائم المالية ويزيد من الثقة فيها بحيث يؤدي إلى إمكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية للشركات المتماثلة, فالأحداث المتماثلة يجب أن يتم المحاسبة عنها بطريقة واحدة, كما يجب أن يقدم الإطار المفاهيمي الجيد حلاً عملياً للمشاكل الجديدة التي تظهر نتيجة التطور الاقتصادي المستمر, ويمكن تحديد مكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة على ثلاث مستويات<sup>2</sup>:

○ **المستوى الأول:** الأهداف حيث تبين ما هي أغراض القوائم المالية والأطراف التي تقدم من أجلها هذه القوائم وما هي المعلومات الواجب أن تتضمنها هذه القوائم والقصور الخاص بهذه القوائم.

○ **المستوى الثاني :** الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وكذلك تعريف العناصر الخاصة بالقوائم المالية, وفي هذا المستوى تتحدد الخصائص الأساسية الواجب توافرها لتصبح المعلومات المحاسبية مفيدة لمتخذي القرارات وكذلك يتحدد في هذا المستوى العناصر التي تحتويها القوائم المالية وكيفية قياس العناصر.

○ **المستوى الثالث:** أسس القياس والاعتراف بعناصر القوائم المالية والتي تستخدم لإصدار المعايير والاعتراف والقياس تتضمن فروض ومبادئ وقيود تميز بيئة التقارير المحاسبية. وفي شهر نيسان من عام 1989 تم اعتماد إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية, وتم تبنيه من قبل المجلس في نيسان 2001, وقد قام هذا الإطار بوضع المفاهيم التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين, كما تم إصدار إطار المفاهيم من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في ايلول 2010, وقد حل محل إطار إعداد وعرض البيانات المالية, كما حدد الغرض من هذا الإطار على الشكل الآتي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> الدهراوي, كمال الدين مصطفى, المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية, المكتب الجامعي الحديث, 2007, ص 28.  
<sup>2</sup> Kieso, D. and J. Weygandt, **Intermediate Accounting**, Ninth Edition, John Wiley & Sons Inc., New York, 1998.

<sup>3</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية, 2012, مرجع سابق, ص 25 A.

- أ - مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية وفي إعادة مراجعة معايير المحاسبة الدولية الموجودة.
- ب - مساعدة مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين النظم، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية.
- ت - مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية.
- ث - مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مواضيع ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبي دولي.
- ج - مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية.
- ح - مساعدة مستخدمي البيانات المالية في تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
- خ - تزويد أولئك المهتمين بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقتها في صياغة معايير المحاسبة الدولية.
- وتتضح أهمية الإطار المفاهيمي عند الأخذ في الحسبان التطورات الاقتصادية وانتشار الشركات المساهمة واتجاه المستثمرين إلى الإستثمار في هذه الشركات، وتتميز مثل هذه الشركات بانفصال الملاك عن الإدارة ، لذا أصبح من الضروري أن يتسع نطاق المحاسبة المالية وخاصة فيما يتعلق بإيصال المعلومات المحاسبية إلى المساهمين المالكين للوفاء باحتياجاتهم لمعلومات دورية تمكنهم من تقييم أداء الشركة كي يتسنى لهم اتخاذ القرارات فيما يتعلق باستثماراتهم وفيما يتعلق بمدى وفاء الإدارة بمسؤولية الوكالة عنهم، وقد بات التحدي الأكبر بالنسبة للمحاسبين هو كيفية اختيار أنسب طريقة لتقديم التقارير عن نشاط الشركة، حيث أن وجود عدة بدائل لإعداد التقارير المالية للمشروع الواحد يتطلب من المحاسبين استخدام حكمهم المهني للاختيار من بين هذه البدائل والتي تعكس المركز المالي للشركة بشكل أفضل، وهذا ما دفع المحاسبين وملاك الشركات إلى اللجوء إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية للمساعدة في تحديد شكل ومحتوى التقارير المحاسبية، بحيث يكون هذا الإطار المفاهيمي مرشداً في تحديد التقارير المحاسبية المناسبة في ظل ظروف معينة، ويساعد في الاختيار من بين البدائل المحاسبية المتاحة ما يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي وبالتالي تقديم المعلومات المفيدة لأغراض اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> الدهراوي، كمال الدين مصطفى، مرجع سابق، ص 27.

وترجع أهمية الإطار المفاهيمي في أنه يعتبر أمراً ضرورياً لتحقيق ما يلي<sup>1</sup>:

1. استخدامه كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية.

2. استخدامه كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي وذلك عن طريق:

- أ - تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً واستبعاد أي ممارسات غير منطقية.  
ب - الاختيار المنطقي فيما بين البدائل المحاسبية ، بالتالي تضيق شدة الخلاف في الممارسات العملية.

3. المواجهة المنطقية والسريعة لأي قضايا فكرية أو تطبيقية تستجد في المستقبل.

وانطلاقاً من الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ، أصبح وجود إطار مفاهيمي للضرائب يعتمد على المعايير المحاسبية الدولية مطلباً حيوياً تبرره الأمور التالية<sup>2</sup>:

- تعتبر النظرية بما تتضمنه من المبادئ العلمية الأساس في اختيار النظام والطريقة التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي.
- تساعد النظرية في مجال المحاسبة الضريبية على دراسة الأسباب التي أدت إلى وجود قواعد وإجراءات معينة، والمنطق الذي تحتويه هذه القواعد ومدى مناسبتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية القائمة في المجتمع.
- تساعد النظرية في تحقيق ركن الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة الضريبية.
- وجود نظرية تشتمل على مفاهيم وفروض ومبادئ علمية يترتب عليه خلق كيان متكامل الأركان للمحاسبة الضريبية.
- تساهم النظرية في تحديد المجالات الأساسية للعلم وعلاقته بالعلوم الأخرى، بالإضافة إلى تحديد مدلولات المفاهيم تحديداً واضحاً.
- تساعد النظرية على تلخيص النتائج التي تسفر عنها البحوث العلمية والتوفيق بينها، وربط النتائج ببعضها وبالفروض التي بنيت عليها.

<sup>1</sup> الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص 154.

<sup>2</sup> عبده، عبد الرحيم عبد الجبار احمد، مرجع سابق، ص 42.  
عن، الناعي، محمود السيد، المحاسبة عن ضرائب الدخل، تنظير وتحليل واتجاهات للتطوير ، مكتبة عين شمس، ط 1، 1987، ص 20-21.

## 2-2-2- عناصر البيانات المالية وخصائصها:

البيانات المالية هي نوع من التجريد للواقع ، بالتالي تعتبر نموذجاً يصف لنا بشيء من التبسيط الجوانب المتشابهة والمتداخلة لهذا الواقع، ويتم التعبير في هذه البيانات باستخدام الأرقام والأسماء كرموز للأشياء الحقيقية، وتُعد البيانات المالية وتقدم للمستخدمين في العديد من بلدان العالم، ومع أن هذه البيانات تبدو متشابهة فيما بينها إلا أن هناك فروق بينها بسبب الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية، بالإضافة إلى الحاجات المختلفة للمستخدمين وفقاً للمتطلبات الوطنية، كل هذه الاختلافات أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر البيانات المالية وهذا ما دفع لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى السعي لزيادة التوافق في التشريعات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية، بهدف توفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الاقتصادية.

## 2-2-2-1- عناصر البيانات المالية:

تصور البيانات المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وذلك لتجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية تبعاً لخصائصها الاقتصادية، وتعرف هذه التصنيفات الرئيسية بعناصر البيانات المالية، ويمكن تقسيمها إلى قسمين:

- عناصر متعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية العمومية.
- عناصر متعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل.

### 1. عناصر المركز المالي:

العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي الأصول، الالتزامات، وحقوق الملكية وتعرف هذه العناصر على النحو التالي<sup>1</sup>:

#### أولاً: الأصول:

الأصل هو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع مستقبلية تتدفق للمشروع، وتتمثل المنافع المستقبلية المتجسدة في الأصل من خلال إمكانية المساهمة في تحقيق تدفقات من النقدية وما يعادلها إلى المشروع، ويمكن أن تكون تلك الإمكانية إنتاجية أي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمشروع، أو أن تأخذ شكل القابلية للتحويل إلى نقدية أو ما يعادلها، أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجة، ووفقاً لهذا التعريف فإن ثلاث خصائص يجب توافرها مجتمعة في أي عنصر لكي يمكن وصفه بأنه أصل وهي<sup>2</sup>:

أ - يجب أن يقدم الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة ، تمكنه بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية أو ما يعادلها إلى المنشأة.

<sup>1</sup>مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2012، مرجع سابق، فقرات 2.4 - 36.4  
<sup>2</sup>المرجع السابق، ص

ب - أن تكون المنشأة قادرة على استلام المنفعة المتولدة من الأصل، بل وبإمكانها منع المنشآت الأخرى من الحصول على هذه المنفعة.

ت - أن يكون الحدث الذي أتاح للمنشأة الحق في المنفعة قد وقع فعلاً.

وبشكل عام يمكن تقسيم الأصول وفقاً لمعيار السيولة إلى<sup>1</sup>:

- **الأصول المتداولة** : هي الأصول التي يتوقع بشكل معقول تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استخدامها خلال الدورة التجارية أو السنة أيهما أطول، وتشمل هذه الفئة موجودات مثل النقدية وشبه النقدية كالمدنيين وأوراق القبض، الأوراق المالية قصيرة الأجل كما تشمل أيضاً المخزون من البضاعة والمصروفات المدفوعة مقدماً والإيرادات المستحقة، ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، يجب على المنشأة تصنيف الأصول على أنها متداولة عندما<sup>2</sup>:
- أ - يتوقع أن يحقق الأصل أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمشروع.

ب - يحتفظ بالأصل بشكل أساسي لغرض المتاجرة.

ت - عندما يتوقع أن يتحقق الأصل خلال اثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير.

ث - عندما يكون الأصل نقداً أو أصلاً معادلاً للنقد إلا إذا كان الأصل توجد قيود على استعماله عند إعادة تسويته أو استخدام في تسديد الالتزامات لاثني عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير.

- **الممتلكات والمصانع والمعدات**: هي الأصول التي تحتفظ بها المنشأة لأغراض استخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية، ويكون من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.

- **الأصول غير الملموسة**: وهو أصل قابل للتحديد وغير نقدي بدون جوهر مادي.

- **الاستثمارات**: يمكن تقسيم الاستثمارات إلى ثلاث مجموعات:

أ - الأوراق المالية المقنتاة لأغراض محددة.

ب - الأصول غير المستخدمة حالياً من قبل الشركة.

ت - الأصول الخاصة التي تستخدم لأغراض خاصة في المستقبل.

- **أصول أخرى**: تسمح بعض الشركات بإدراج مجموعة من الأصول يطلق عليها اسم (أصول أخرى)، ومنها الأصول الثابتة المحتفظ بها لغرض إعادة البيع وحسابات المدنيين طويلة الأجل.

<sup>1</sup>ريتشارد شرويد، مارتل كلارك، جاك كاثي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 265.  
<sup>2</sup>معيار المحاسبة الدولية 1، عرض البيانات المالية، فقرة 66.

## ثانياً: الالتزامات:

وهو مديونية حالية على المشروع ناشئة عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة للموارد والتي تتجسد فيها منافع اقتصادية يملكها المشروع للخارج. ومن هذا التعريف يمكن أن نستنتج ثلاث خصائص وهي<sup>1</sup>:

أ - أنه يحتاج إلى تسوية بواسطة المنشأة مقابل نقص أصل أو زيادة التزام آخر.  
ب - ألا يكون من الممكن تفاديه.

ت - أن يكون الحدث المنشأ له قد وقع فعلاً.

أي أن الالتزامات تمثل تعهدات حاضرة على المنشأة، تختلف عن التعهدات المستقبلية، ويتم الاعتراف بها وفقاً لأسس معينة كما يلي<sup>2</sup>:

أ - الالتزام تعهد حالي على المنشأة ناتج عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من موارد المنشأة وهذه الموارد لها منافع اقتصادية سيتم التضحية بها في سبيل سداد الالتزام.

ب - يمكن أن ينشأ الالتزام نشأة قانونية نتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي.

ت - التعهد المستقبلي لا يخلق التزاماً حالياً، والعكس صحيح.

ث - تسديد الالتزام الحالي يتضمن عادة قيام المنشأة بالتضحية عن مواردها ذات المنفعة الاقتصادية من أجل الوفاء بمطالبة الجهة الأخرى.

ج - تنشأ الالتزامات عادة من عمليات مالية سابقة أو أحداث أخرى ماضية.

ح - لا يمكن قياس بعض الالتزامات إلا باستخدام درجة كبيرة من التقدير وبالتالي تسمى مخصصات.

ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، يجب على المنشأة تصنيف الالتزامات إلى متداولة وغير متداولة، وتعتبر الالتزامات على أنها متداولة عندما<sup>3</sup>:

أ - يتوقع تسديد الالتزام أثناء الدورة التشغيلية العادية.

ب - يحتفظ بالالتزام بشكل أساسي لغرض المتاجرة.

ت - عندما يستحق الالتزام التسديد خلال اثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير.

ث - ليس لدى المنشأة الحق في تأجيل التسوية للالتزامات على الأقل اثنا عشر شهراً بعد فترة إعداد التقارير.

ويجب تصنيف جميع الالتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.

<sup>1</sup> علي، عبد الوهاب نصر، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 65.

<sup>2</sup> علي، عبد الوهاب نصر، القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 224.

<sup>3</sup> معيار المحاسبة الدولية 1، عرض البيانات المالية، فقرة 69.



## ثالثاً: حق الملكية:

حق الملكية هي حصة المالك المتبقية في أصول المشروع بعد طرح كافة الالتزامات، ويوجد تصنيفات فرعية لحقوق الملكية كأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتفظ بها، والاحتياطات التي تمثل حجوزات من الأرباح، والاحتياطات التي تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة، ويمكن تعريف كل من الاستثمارات والتوزيعات على الشكل التالي<sup>1</sup>:

**الاستثمارات بواسطة الملاك:** هي الزيادة في صافي الأصول لمشروع معين والناجمة من تحويل أشياء ذات قيمة من أطراف أخرى للحصول على أو زيادة حقوق الملكية. **التوزيعات على الملاك:** النقص في صافي الأصول لمشروع معين والناجم من تحويل الأصول، تقديم الخدمات، أو إنشاء التزام على الشركة للملاك، وهذه التوزيعات على الملاك تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية في المشروع.

## 2. عناصر الأداء:

يستخدم الربح عادة كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار وحصة السهم من الأرباح، والعناصر المتعلقة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات وتُعرف هذه العناصر على النحو التالي:

**أولاً: الدخل:**

يُقصد بالدخل الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلية أو زيادة في الأصول أو نقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية<sup>2</sup>، ويتضمن تعريف الدخل وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ومعايير المحاسبة الدولية IAS كلا من الإيرادات والمكاسب:

ويعرف الإيراد بأنه دخل ينشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز والإيجار، وبالتالي فإن الإيراد يشمل إجمالي التدفقات الداخلة الإجمالية من المنافع الاقتصادية للمشروع خلال الفترة المالية والناشئة من الأنشطة العادية للمشروع سواء تم تحصيله أو كان مستحق للمشروع تجاه الغير، وينتج عن التدفق زيادة في حقوق الملكية عدا الزيادة المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية، وعادة ما ينتج من<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> الدهراوي، كمال الدين مصطفى، مرجع سابق، ص 43.

<sup>2</sup> مجلس معايير المحاسبة، مرجع سابق، فقرة 25.4.

<sup>3</sup> معيار المحاسبة الدولي 18، الإيراد، فقرة 1.

أ - بيع البضائع.

ب - تقديم الخدمات.

ت - استخدام الآخرين لأصول المشروع والتي يتحصل منها فائدة وإتاوات وأرباح الأسهم. أما المكاسب فتمثل بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، وتمثل المكاسب زيادات في المنافع الاقتصادية، مثل تلك الناشئة عن التخلص من الأصول غير الجارية. كما يتضمن تعريف الدخل المكاسب غير المتحققة.

#### ثانياً: المصاريف:

هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استخدام الأصول أو تكبد التزامات التي تنشأ عنها نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات على المشاركين في حق الملكية<sup>1</sup>.

ويتضمن تعريف المصروفات كلا من الخسائر والمصروفات الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو استنفاد الأصول، أما الخسائر تمثل بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع.

وتمثل الخسائر النقص الحاصل للحقوق الملكية جراء العمليات العرضية أو الفرعية أو نتيجة أي أحداث أو ظروف أخرى تؤثر في الوحدة المحاسبية، ويستثنى منها المصروفات أو توزيعات الأرباح للمالكين، وتتمثل المصروفات في المشروعات التي تمارس الأعمال التجارية بمجموعة من العناصر تكون أغلبها ممثلة في الآتي<sup>2</sup>:

أ - تكلفة البضاعة المباعة.

ب - الأجور.

ت - الاستهلاكات.

ث - الإيجارات ومصروفات أخرى.

كما يوجد العديد من عناصر المصروفات التي تجري تبويبها حسب أهميتها ووزنها النسبي بالقياس لعناصر المصروفات الأخرى.

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة، مرجع سابق، فقرة 25.4.

<sup>2</sup> ريتشارد شرويد، مارتل كلارك، جاك كاثي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 199.

## 2-2-2-2- خصائص المعلومات المحاسبية:

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي صفات وصفية غير كمية، تجعل المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين، وتشمل هذه الخصائص ما يلي<sup>1</sup>:

1. الخصائص النوعية الأساسية:

أولاً: الملائمة:

تكون المعلومات المحاسبية مفيدة إذا كانت ملائمة لحاجات متخذي القرارات، وتكون المعلومات المالية ملائمة إذا كانت قادرة على التأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمي البيانات المالية، وقد تكون المعلومات قادرة على التأثير على قرارات المستخدمين حتى ولو كان بعض المستخدمين على علم مسبق بالأحداث، كما تكون المعلومات المالية قادرة على التأثير على قرارات المستخدمين من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية، بحيث تكون المعلومات المالية ذات قيمة تنبؤية إذا كان من الممكن استخدامها كمعطيات للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، أو في تقديم تنبؤاتهم الخاصة بهم، في حين تكون هذه المعلومات ذات قيمة تأكيدية إذا كانت تقدم تغذية راجعة حول تقييمات سابقة، وغالباً ما تكون المعلومات المالية التي لها قيمة تنبؤية ذات قيمة تأكيدية. كما تتأثر ملائمة المعلومات بالأهمية النسبية، وتعتبر المعلومات مهمة إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على البيانات المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة أو حجم البنود التي ترتبط بها المعلومات المالية.

ثانياً: التمثيل الصادق:

لكي تكون المعلومات المالية مفيدة يجب ألا تقتصر على تمثيل الأحداث الاقتصادية الملائمة فقط، ولكن يجب أن تُمثل وبصدق الأحداث التي تقصد تمثيلها، ولكي يكون التمثيل صادق يجب أن يتمتع بثلاث خصائص، وهذه الخصائص هي الحياد والاكتمال وأن تكون خالية من الأخطاء:

أ - الاكتمال: لكي تكون المعلومات كاملة يجب أن تتضمن جميع المعلومات الضرورية للمستخدمين لفهم الأحداث الاقتصادية التي تم وصفها، متضمنة كل التفسيرات والإيضاحات الضرورية، كما يجب أن تكون المعلومات كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، كما تتطلب بعض البنود توضيح حقائق هامة حول نوعية وطبيعة البنود والعوامل والظروف التي يمكن أن تؤثر على جودتها وطبيعتها.

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2012، مرجع سابق، ص 33-37.

ب - الحياد: يجب أن تكون المعلومات المالية محايدة، أي أن تكون خالية من التحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية، والمعلومات الحيادية لا تعني معلومات دون غرض أو دون تأثير على السلوك، وإنما تكون قادرة على إحداث فرق في اتخاذ القرار أو الحكم من قبل المستخدمين.

ت - يتطلب التمثيل الصادق أن تكون المعلومات المالية خالية من الأخطاء أي لا يوجد أخطاء أو حذف في وصف الأحداث الاقتصادية ، وأنه تم اختيار وتطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المبلغ عنها دون أي أخطاء في العملية.

## 2. الخصائص النوعية المعززة:

### أولاً: القابلية للمقارنة:

تتضمن قرارات المستخدمين الاختيار من بين البدائل، ولذلك فإن المعلومات حول المشروع تكون مفيدة إذا تمكن مستخدمو البيانات المالية من مقارنة القوائم المالية للمشاريع الأخرى، ومقارنة القوائم المالية للمشروع خلال فترات زمنية متعاقبة. ولتدعيم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يجب أن يُراعى المحاسب عند إعداد ونشر القوائم المالية عدة اعتبارات ومن أهم هذه الاعتبارات<sup>1</sup>:

أ - الثبات في عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المتشابهة والأحداث الأخرى ضمن المشروع وعلى مرور الزمن لنفس المشروع وبطريقة ثابتة في المشاريع.

ب - إعلام مستخدمي البيانات المالية عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات، بحيث يتمكن المستخدمون من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية للمشروع من فترة إلى أخرى، وبين المشاريع المختلفة.

ت - يجب أن لا تتعارض مع مفهوم الاتساق، بحيث يستمر المشروع في استخدام نفس الطرق لنفس البنود، إما من فترة إلى أخرى لنفس المنشأة، أو ضمن فترة واحدة عبر المنشآت.

ث - الإفصاح عن القوائم المالية للمنشأة بصورة مقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة مباشرة، حتى يتمكن المستخدمون من إجراء المقارنات في المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمشروع على مرور الزمن.

<sup>1</sup> علي، عبد الوهاب نصر، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 44.

### ثانياً: قابلية التحقق:

تكون المعلومات مفيدة إذا كانت قابلة للتحقق , بحيث تساعد على تظمين مستخدمي البيانات المالية من أن المعلومات تمثل بصدق الأحداث الاقتصادية التي تقصد تمثيلها , وتعني القابلية للتحقق أنه بإمكان مراقبين مطلعين ومستقلين التوصل إلى إجماع, وحتى تكون المعلومات قابلة للتحقق يجب أن تتصف بما يلي:

- أ - يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول.
- ب - يجب أن تتم المحاسبة عن المعلومات المحاسبية وتقدم طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب.
- ت - يجب أن يكافح معدي البيانات المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف, وأن يحسن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر.
- ث - يجب أن تكون المعلومات كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة, دون أي حذف في المعلومات بحيث تصبح خاطئة أو مضللة.

### ثالثاً: التوقيت المناسب:

يعني التوقيت المناسب تقديم المعلومات إلى صانعي القرارات بالوقت المناسب ليكونوا قادرين على التأثير على قراراتهم, حيث في حال حدوث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات تفقد ملاءمتها, لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة, وبالتالي يجب أن يكون تلبية حاجات صانعي القرارات الاقتصادية بأفضل شكل وفي الوقت المناسب.

### رابعاً: القابلية للفهم:

تعني القابلية للفهم تقديم وعرض وتصنيفا لمعلومات في البيانات المالية بشكل واضح وقابلة للفهم من قبل مستخدمي البيانات المالية , ويتوقف مستوى الفهم على مستوى معرفة وخبرات المستخدمين في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وعلى الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية, وبالتالي لا يجب استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها في البيانات المالية, وذلك لأنها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية.

## 2-2-3- الاعتراف بعناصر القوائم المالية:

الاعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر وفي معايير الاعتراف، بحيث يتم وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وإدخال هذا المبلغ في مجاميع الميزانية العمومية أو بيان الدخل، ويمكن تحديد معايير الاعتراف كما يلي<sup>1</sup>:

1. احتمالية تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية: البند يفي بتعريف العنصر إذا كان من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المشروع، ويستخدم مفهوم الاحتمال في معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المشروع، إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي يعمل فيها المشروع، ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استناداً إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية.
2. موثوقية القياس: إن المعيار الثاني للاعتراف ببند ما هو أن يكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية، وفي كثير من الحالات يتوجب تقدير التكلفة أو القيمة، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية العمومية أو بيان الدخل.

وسندرس فيما يلي كيفية الاعتراف لكل عنصر من عناصر البيانات المالي على حدا وفقاً لما جاء في المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية:

**أولاً: الاعتراف بالأصول:**

بشكل عام يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية العمومية عندما يكون<sup>2</sup>:

- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على المشروع،
- وأن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

بينما لا يعترف بالأصل في الميزانية العمومية عند تكبد نفقة ليس من المحتمل أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمشروع تتعدى الفترة الجارية، وبدلاً من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف في بيان الدخل.

**ثانياً: الاعتراف بالالتزامات:**

يتم الاعتراف بالالتزام في الميزانية العمومية عندما يكون من المحتمل أن تدفقا<sup>3</sup> خارجاً من الموارد التي تشكل منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد التزام حالي، وأن المبلغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية في الواقع العملي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>المرجع السابق، فقرة 37.4 - 38.4.

<sup>2</sup>المرجع السابق، فقرة 44.4 - 45.4.

<sup>3</sup>المرجع السابق، فقرة 46.4.

وانطلاقاً من هذه القاعدة المحاسبية يمكن أن نلاحظ ما يلي<sup>1</sup>:

- أ - موثوقية قياس التضحية لسداد الالتزام هي الأساس في الاعتراف بالالتزام في الميزانية.
- ب - لا يجوز الاعتراف بالتعهدات المقابلة لعقود لم تنفذ بعد في الميزانية.
- ت - يجب الاعتراف بالالتزام في الميزانية إذا استوفى شروط الاعتراف، وبالتالي يمكن للفاحص أن يتحقق من المستندات والحقائق المؤيدة للقياس الصادر للالتزام.

#### ثالثاً: الاعتراف بالدخل:

يتم الاعتراف بالدخل في بيان الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في التزام ويمكن قياسها بموثوقية. وفقاً لإطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية يعرف الإيراد Revenue بأنه الدخل Income المتولد من، أو الناتج عن الأنشطة العادية للمشروع، والذي يتم الإشارة له من خلال مسميات كثيرة مثل المبيعات، والأتاوات أو الأتعاب والفوائد وأرباح الأسهم، وينبغي الإقرار بالإيراد عندما توافر الشرطان التاليان<sup>2</sup>:

- عندما يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة.
- عندما يكون من الممكن قياس هذه المنافع بصورة موثوقة.

#### رابعاً: الاعتراف بالمصروفات:

يتم الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل عندما ينشأ نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل، أو زيادة في التزام ويمكن قياسه بموثوقية، كما يتم الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس الارتباط المباشر بين التكاليف المتكبدة واكتساب بنود محددة من الدخل، أي وفقاً لمبدأ مقابلة التكاليف مع الإيرادات، بحيث يتضمن الاعتراف المترام أو المتجمع بالإيرادات والمصروفات التي تنتج مباشرة وبشكل مشترك من نفس العمليات المالية أو الأحداث الأخرى، كما يجب الاعتراف بالمصروفات في بيان الدخل على أساس إجراءات توزيع منتظمة ومنطقية في حال كان من المتوقع أن تنشأ المنافع الاقتصادية خلال عدد من الفترات المحاسبية والارتباط مع الدخل يمكن تحديده بشكل غير مباشر، كما يعترف بالمصروف حالاً في بيان الدخل عندما لا ينتج عن النفقة أية منافع اقتصادية مستقبلية، أو عندما لا تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية مؤهلة، أو لم تعد مؤهلة للاعتراف بها كأصل في الميزانية العمومية، وكذلك يتم الاعتراف بمصروف في قائمة الدخل في الحالات التي يتم تكبد التزام بها دون الاعتراف بأصل<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> علي، عبد الوهاب نصر، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص: 225.

<sup>2</sup> مجلس معايير المحاسبة، مرجع سابق، فقرة 47.4 - 48.4.

<sup>3</sup> المرجع السابق، الفقرات 49.4 - 53.4.

## 2-2-4- قياس عناصر القوائم المالية:

للتقرير عن دخل المشروع يفترض أن تكون كل البنود قابلة للقياس، وأحد متطلبات القياس هو أن يكون الشيء أو الحدث قابلاً للوضع في شكل ترتيبى أو تدريجى وفق خاصية معينة، والقياس هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً للقواعد، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حال اتخاذ القرار<sup>1</sup>. وقد تم تعريف القياس وفقاً للمجالات المختلفة بتعاريف متعددة مختلفة في الشكل ولكن متفقة في المضمون، حيث قدم (Campell) أول تعريف علمي محدد لعملية القياس على الشكل التالي: "يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة"<sup>2</sup>.

وقد تمكن الحياى من تقديم مفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبى وفقاً للمفهوم العلمى يمكن تعريفها على النحو التالى<sup>3</sup>: "هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، لشيء معين هو حدث اقتصادى يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادى، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقى، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب".

وقد تم تعريف القياس وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية كما يلي<sup>4</sup>:

"القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التى سيعترف بها فى البيانات المالية والتى ستظهر بها فى الميزانية العمومية وبيان الدخل، ويتضمن اختيار أساس محدد للقياس".

كما حدد الإطار المفاهيمى لمعايير المحاسبة الدولية الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس تشمل:

1. التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادل النقد أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
2. التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

<sup>1</sup> ريتشارد شرويد، مارتن كلارك، جاك كاى، مرجع سابق، ص 185.

<sup>2</sup> Campell Norman. R., Foundations of Science, (Dover Publications, 1957), P 258.

<sup>3</sup> الحياى، وليد ناجى، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة فى الدنمارك، 2007، ص 100.

<sup>4</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2012، مرجع سابق، فقرة 54.4 – 55.4.



3. القيمة القابلة للتحقق: تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصول بطريقة منظمة. وتقيد الإلتزام بقيم السداد، أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات في المسار العادي للعمل.

4. القيمة الحالية: تحمل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل في المسيرة العادية للعمل، وتحمل الإلتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الإلتزامات في المسيرة العادية للعمل.

### المبحث الثالث

#### معالجة الضرائب على الدخل وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 12

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل" في تشرين الأول 1996، ليحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي 12 "محاسبة ضرائب الدخل" الصادر في حزيران 1979، وقد تم تعديل المعيار بهدف تقليل عدد الخيارات المتاحة أمام الشركات عند معالجة الضرائب المؤجلة، بحيث أصبح المعيار المعدل مشابهاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولي حالياً على دراسة بعض المسائل الأخرى.

يهدف المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة، كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

وسوف نتناول في هذا المبحث المفاهيم المختلفة للدخل والمعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 12 "ضرائب الدخل"

## 2-3-1- مفهوم الدخل:

تهدف المحاسبة المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغير في المركز المالي للمنشأة، بحيث تكون مفيدة للمستخدمين وتستخدم من قبل المنشأة والمستخدمين المختلفين في اتخاذ القرارات المختلفة ذات الصلة بالمنشأة، وتعتبر قائمة الدخل الأساس في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار، حيث أن قيمة الشركة ترتبط بأرباحها الحالية والمستقبلية، والمعلومات المتعلقة بأرباح الشركة توفر مؤشراً أفضل عن أداء الشركة مما توفره المعلومات الأخرى، وتتحدد الحاجة إلى مفهوم الدخل في المجتمع من خلال الاستخدامات المختلفة للدخل<sup>1</sup>:

- أ - يستخدم الدخل كأساس لأحد أهم الأشكال الرئيسية للضرائب.
  - ب - يستخدم الدخل في التقارير العامة كمقياس لنجاح الشركة.
  - ت - يستخدم الدخل كمعيار لتحديد مدى قدرة الشركة على توفير التوزيعات.
  - ث - بالإضافة إلى استخدام الدخل من قبل السلطات المشرفة على معدلات التسعير للتأكد من عدالة هذه المعدلات.
  - ج - يستخدم الدخل كمرشد للأشخاص المكلفين بتوزيع الدخل على المستفيدين من خدمات الأصل على مدى حياته مع المحافظة على أساس الأصل لمن يؤول إليهم.
  - ح - يستخدم الدخل كمرشد للإدارة في تسيير أعمالها.
- وعلى الرغم من الاستخدام الواسع لمفهوم الدخل والأهمية المرتبطة بهذا المفهوم إلا أن هـ لم يتم الاتفاق على تعريف موحد للدخل، ويعود السبب في ذلك إلى تشعب وغموض مفهوم الدخل، وارتباطه بأمور اقتصادية ومالية واجتماعية، مما يقود إلى تعدد التعريفات السائدة والمستخدمة في المجالات المحاسبية والاقتصادية والقانونية، فالدخل في معناه اللغوي هو كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي.
- على الرغم من عدم الإجماع على تعريف موحد للدخل إلا أن معظم الاقتصاديين والماليين قد اتفقوا على أن الدخل: إيراد يتحدد أو يتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر واستمراره، وينتج من مصادر متعددة فقد يكون مصدره رأس المال أو العمل أو الاثنين معاً، وانطلاقاً من هذا التعريف تم تحديد خصائص الدخل كما يلي<sup>2</sup>:

1. الدورية: أي التحديد في أوقات متعاقبة ومنتالية.
2. بقاء المصدر: بما أن الدخل ناتج عن مصدر، فلا يجب أن ينفذ هذا المصدر بعد إنتاجه للدخل، ويمكن للمصدر أن يكون مادي أو غير مادي.

<sup>1</sup> ريتشارد شرويد، مارتل كلارك، جاك كاثير، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 173،  
<sup>2</sup> القاضي، حسين، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 41.

3. صيانة المصدر واستغلاله الاستغلال المناسب: حتى يستمر المصدر بإنتاج الدخل فلا

بد من صيانته واستغلاله بشكل ملائم.

إلا أن مفاهيم الدخل تعددت وفقاً للغاية التي ينظر إليها للدخل، الدخل الاقتصادي والمحاسبي والضريبي، وسوف نتناول المفاهيم المختلفة للدخل على النحو التالي:

## 2-3-1-1- الدخل بالمفهوم الاقتصادي:

يُعرف الدخل وفقاً للمفهوم الاقتصادي بأنه الحد الأقصى من الموارد الاقتصادية الذي يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فترة زمنية معينة مع بقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار الذي كانت عليه في بدايتها.

وقد عرف آدم سميث الدخل وفقاً للمفهوم الاقتصادي على أنه "المبلغ الذي يمكن للفرد أن يصرفه خلال فترة زمنية معينة وذلك دون المساس برأس المال". كما عرفه Hicks "بأنه أقصى ما يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فترة من الزمن دون التأثير على قيمة ثروته"<sup>1</sup>.

وبالتالي يمكن قياس الدخل الدوري للمنشأة انطلاقاً من المفهوم الاقتصادي للدخل من خلال المقارنة بين قيمة صافي الأصول في بداية الفترة المالية وقيمة صافي الأصول في نهاية الفترة المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار أي تغيير في حقوق الملكية ناتجة من زيادة أو تخفيض رأس المال، أو بسبب المسحوبات التي تحدث خلال الفترة المالية<sup>2</sup>.

ويتماشى المفهوم الاقتصادي للدخل مع مدخل المحافظة على رأس المال، والذي يقتضي حدوث الدخل وفقه وجود عائد على رأس المال المستثمر، ولا يتحقق أي عائد على رأس المال المستثمر إلا إذا تمت المحافظة على رأس المال المستثمر أو تم استرداده، وهناك مفهومين أساسيين للمحافظة على رأس المال وهما<sup>3</sup>:

**أولاً: الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال :** ووفقاً لهذا المفهوم يُكتسب الربح إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي أصول المشروع في نهاية الفترة المالية تزيد عن المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين، أو مساهمات منهم أثناء الفترة، ويمكن قياس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة، ولا يتطلب هذا المفهوم استخدام مفهوم محدد كأساس للقياس، ويعتمد اختيار الأساس بمقتضى هذا المفهوم على نوع رأس المال المالي الذي يسعى المشروع الحفاظ عليه، ووفقاً لهذا المفهوم يتم تحديد الربح بإحدى الحالتين فعندما يُعرّف رأس المال بالوحدات النقدية

<sup>1</sup> الحاسي، جمعة خليفة. وآخرون، المحاسبة المتوسطة، جامعة قاربرنس، الطبعة الأولى، ليبيا، 1988، ص 76.

<sup>2</sup> الحياي، وليد ناجي. نظرية المحاسبة، مرجع سابق، 2007، ص 205.

<sup>3</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 50 A.

الاسمية يمثل الربح الزيادة في رأس المال النقدي الاسمي خلال الفترة، وعليه تعتبر الزيادة في أسعار الأصول المملوكة أثناء الفترة أرباحاً، وعندما يُعرّف رأس المال على أساس وحدات القوة الشرائية الثابتة يمثل الربح الزيادة في القوة الشرائية المستثمرة أثناء الفترة.

**ثانياً: الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال :** ووفقاً لهذا المفهوم يُكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمشروع أو الموارد أو الأموال اللازمة لتحقيق تلك الطاقة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة، ويتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال استخدام التكلفة الجارية كأساس للقياس، ووفقاً لهذا المفهوم يمثل الربح الزيادة في رأس المال أثناء الفترة ويُنظر إلى كافة التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المشروع كتغيرات في قياس الطاقة المادية الإنتاجية للمشروع، وبالتالي تعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءاً من حقوق الملكية وليس ربحاً.

ويتمثل الاختلاف الأساسي بين هذين المفهومين في معالجة آثار التغيرات في أسعار أصول والتزامات المشروع، وبشكل عام يعتبر المشروع محافظاً على رأس ماله إذا كان مقدار رأس المال في نهاية الفترة المالية نفسه في بداية الفترة، وبالتالي فإن أي مبلغ يزيد عن المبلغ المطلوب للحفاظ على رأس المال في بداية الفترة يعتبر ربحاً.

## 2-1-3-2- الدخل بالمفهوم المحاسبي:

ينظر المحاسبون إلى الدخل من زاوية مختلفة عن النظرة الاقتصادية حيث يرون الدخل أنه الفرق بين إيرادات ومصروفات الفترة الناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطاتها وما يرافق هذه النشاطات من إيرادات ومصروفات عرضية، والذي يسمى دخل المعاملات أو العمليات التامة، حيث يقوم المحاسب بإثبات كافة العمليات المتعلقة بمصروفات وإيرادات الفترة الخاصة بالنشاط السنوي ومن ثم تتم عملية تلخيصها وعرضها بقائمة الدخل الشامل الخاصة بها، وبالتالي لا تنحصر أوجه الاختلاف بين المحاسبين والاقتصاديين في نظرة كل منهم تجاه مفهوم الدخل ولكن تجاه أسلوب القياس أيضاً<sup>1</sup>.

فمن حيث المفهوم يعتمد المحاسبون في تقييمهم لعناصر الدخل على أساس التكلفة التاريخية وبهذا يستبعدون أي تغير في القيمة الشرائية للقياس الذي تقاس به صافي أصول المنشأة في بداية الفترة وفي نهايتها، ومن حيث أسلوب القياس يركز المحاسبون في قياس صافي دخل الفترة المحاسبية على حركة الأنشطة التي تحدث خلال الفترة بدلاً من التركيز على التغير الحاصل في صافي أصولها خلال هذه الفترة، وبالتالي يسلك المحاسبون في ذلك منهجاً أو مدخلاً العمليات

<sup>1</sup> الحياي، وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 43.

وذلك من خلال تركيزه على حركة العمليات المالية التي تقوم بها المنشأة، أي ما يحدث خلال الفترة من إيرادات ومصروفات وخسائر ومكاسب، وعلى هذا الأساس يقاس صافي دخل الفترة المحاسبية وفقاً لمدخل العمليات بالمعادلة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{دخل الفترة} = \text{الإيرادات} - \text{المصروفات} + \text{المكاسب} - \text{الخسائر}.$$

ويمتاز مدخل العمليات في أنه يوفر معلومات أكثر تفصيلاً عن مصادر الدخل مما يتماشى مع مبدأ الإفصاح، كما يوضح أثر الأنشطة التي تمارسها المنشأة على العائد المحقق على الأموال التي يستثمرها الملاك، مما يوفر مجموعة من المؤشرات تمكن التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي. ويمكن قياس الدخل وفقاً لمدخل العمليات باستخدام أحد المفهومين:

**المفهوم الأول: دخل العمليات الجارية** : ووفقاً لهذا المفهوم لا يدخل في نطاق تحديد صافي الدخل الدوري إلا البنود العادية التي تنشأ من عمليات أو أنشطة متكررة، في حين لا تدخل في تحديد صافي الدخل الدوري تلك البنود غير العادية أو غير المتكررة أو البنود المرتبطة بنشاطات فترات محاسبية سابقة والأثر المتراكم لتغيير السياسات المحاسبية، وإنما تعامل على أنها تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة.

**المفهوم الثاني: الدخل الشامل**: وفقاً لهذا المفهوم يدخل في تحديد الدخل الصافي جميع البنود غير العادية وغير المتكررة والأثر المتراكم لتغيير السياسات المحاسبية بالإضافة إلى البنود العادية والمتكررة، ولكن بشرط أن تدرج هذه البنود بقيمتها الصافية بعد الخصم الضريبي في صورة منفصلة عن الدخل من النشاط العادي أو دخل العمليات الجارية، أما البنود المرتبطة بنشاطات فترات محاسبية سابقة، فتعامل على أنها تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة. ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية فقد تم تعريف الدخل الشامل على أنه التغير في حقوق الملكية خلال الفترة المحاسبية والنتائج عن المعاملات والأحداث الأخرى ما عدا تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين<sup>2</sup>.

### 2-3-1-3-2 الدخل بالمفهوم الضريبي:

من الصعب تحديد مفهوم الدخل الضريبي حيث يختلف تعريفه من تشريع إلى آخر ومن دولة إلى أخرى ومن وقت إلى آخر تبعاً لعوامل اجتماعية ومالية وفنية وسياسية، مما أدى إلى ظهور عدة مفاهيم للدخل الخاضع للضريبة، فهناك المفهوم الضيق والذي عرّف الدخل بأنه: عبارة عن كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصورة دورية إلى المشروع خلال فترة زمنية معينة، ويمكن استهلاكها دون المساس بالمصدر<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> الحياي، وليد ناجي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 207.

<sup>2</sup> المعيار المحاسبي الدولي الأول، فقرة 7.

<sup>3</sup> البطريق، يونس، دراز حامد، مرجع سابق، ص 109.

أما المفهوم الواسع للدخل الخاضع للضريبة لا يقتصر على الدخل الدوري والحفاظ على المصدر وإنما يمتد ليشمل المكاسب الرأسمالية والعرضية.

وانطلاقاً من التعريفين السابقين يتجه علم المالية لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة ضمن نظريتين موضوعيتين وهما<sup>1</sup>:

**أولاً: نظرية المصدر:** وفقاً لنظرية المصدر الدخل هو فقط ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود، والدخل وفقاً لهذه النظرية: هو الدخل الصافي بعد استبعاد جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الدخل واستمراره، فالدخل يتدفق من استثمار المصدر ويختفي باختفاء المصدر، ويمكن تحديد الخصائص الأساسية للدخل وفقاً لهذه النظرية كما يلي: الدورية، بقاء المصدر، الزمن، القابلية للتقييم نقداً، قوة شرائية جديدة.

**ثانياً: نظرية الإثراء أو نظرية الميزانية :** لا يقتصر الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لهذه النظرية على الدخل الدوري والمتكرر، وإنما يتضمن أي زيادة في قيمة رأس المال، أي أن الدخل هو أي فائض سواء ينتج عن مصدر ثابت أو عرضي أو نتيجة زيادة في قيمة الموجودات حتى ولو كانت هذه الموجودات مصدرها إعادة تقييم هذه الموجودات، وبالتالي فإن نظرية الإثراء يؤدي إلى اتساع مفهوم الدخل الخاضع للضريبة بحيث يصبح مساوياً لـ صافي الدخل الدفترى للمكلف الضريبي.

### 2-3-2- الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي:

يمكن للفروق بين الربح المحاسبي قبل الضريبة وبين الربح الخاضع للضريبة أن تكون إما فروق دائمة أو فروق مؤقتة، حيث أن الفروق الدائمة ليس لها نتائج على توزيع ضرائب الدخل، بينما تؤثر الفروق المؤقتة على فترتين محاسبيتين أو أكثر، وبالتالي يتطلب الأمر توزيع ضرائب الدخل بين تلك الفترات وتؤدي إلى أصول والتزامات ضريبية مؤجلة، وسوف نتعرض لكل نوع من هذه الفروق على حده:

### 2-3-2-1- الفروق الدائمة:

تحدث معظم الفروق الدائمة بين الربح المحاسبي قبل الضريبة والربح الضريبي عندما تعفي أحكام القانون الضريبي بعض أنواع الإيرادات من الضرائب أو تحظر استقطاع بعض أنواع المصروفات، وتُعرف الفروق الدائمة بأنها الفروق التي تؤثر في الدورة المالية التي تحدث فيها، لذلك فهي لا تؤثر على المبالغ الخاضعة للضريبة أو القابلة للتخفيض مستقبلاً، وبالتالي لا تعترف الشركات بآثار ضريبية مؤجلة، وتنتج هذه الفروق عن عناصر<sup>2</sup>:

<sup>1</sup>المهايني، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، العدي، إبراهيم، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، 2006-2007، ص 44.  
<sup>2</sup>إسماعيل، إسماعيل، مرعي، عبد الرحمن، يوسف، علي، المحاسبة المتوسطة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011، ص 307.

أ - عناصر تدخل ضمن الربح قبل الضريبة، إلا أنها لا تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة، ومن أمثلة ذلك:

1. الفوائد المستلمة عن الإلتزامات المتعلقة بالبلديات والحكومات.
2. المصاريف المتكبدة للحصول على الربح المعفى من الضريبة.
3. التعويضات أو العوائد الآتية من التأمين على حياة المديرين والعاملين الرئيسيين في الشركة التي تحصل عليها الشركة.
4. العلاوات أو الأقساط التأمين المدفوعة من قبل الشركة عن التأمين على حياة العمال والمديرين الرئيسيين في الشركة.
5. المصروفات والغرامات الناتجة عن المخالفات القانونية.

ب - عناصر تدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة، إلا أنها لا تدخل ضمن الربح قبل الضريبة، ومن أمثلة ذلك:

1. نسبة الاستنزاف للموارد الطبيعية زيادة على تكلفتها.
  2. اقتطاع أرباح الأسهم المستلمة من قبل الشركات الحكومية.
- وتؤثر الفروق الدائمة إما على الربح المحاسبي أو على الربح الضريبي، ولا تؤثر على كليهما، فالمشروع الذي لديه إيراد لا يخضع للضريبة أو استقطاعات إضافية للأغراض الضريبية سيقوم بالإفصاح عن ربح ضريبي أقل نسبياً من الربح المحاسبي، مما لو كانت البنود غير موجودة، في حين أن المشروع الذي لديه مصروف غير قابل للاستقطاع للأغراض الضريبية ستقرر دخل ضريبي أعلى نسبياً.

## 2-3-2- الفروق المؤقتة:

تنشأ الفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بسبب اختلاف توقيت الإيراد والمكاسب والخسائر والمصروفات في الربح المحاسبي عنها في الربح الضريبي، وتؤدي فروق التوقيت إلى اختلاف أسس الأصول والالتزامات للأغراض المالية عنها للأغراض الضريبية في نهاية الفترة المالية، كما تنشأ الفروق المؤقتة بسبب وضع قانون الضرائب لقواعد مختلفة للاستهلاك والاعتراف بالمكاسب والخسائر للأغراض الضريبية عن الأغراض المالية<sup>1</sup>، وتعرف الفروق المؤقتة بأنها فروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام في بيان المركز المالي وقاعدته الضريبية، سينتج عنها مبالغ ضريبية في السنوات القادمة عندما يتم استرداد الأصول المرتبطة بها، ويمكن للفروق المؤقتة أن تكون:

<sup>1</sup> ريتشارد شرويد، مارتن كلارك، جاك كاثير، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 462.



## أولاً: فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:

- وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام، وتنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يدخل المصروف أو الدخل في احتساب الربح المحاسبي في فترة بينما يدخل في احتساب الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة، ويمكن أن تنشأ الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والتي ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة من<sup>1</sup>:
1. دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن، بينما في بعض الدوائر الضريبية يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية، وبالتالي فإن القاعدة الضريبية للذمة المدينة المعترف بها في بيان المركز المالي بخصوص هذه الإيرادات تعتبر صفراً لأن الإيرادات لا تؤثر في الربح الضريبي إلا بعد تحصيل النقدية.
  2. الاستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي، يمكن أن ينشأ الالتزام الضريبي عندما يحسب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة.
  3. تكاليف التطوير يمكن أن ترسم وتطفأ خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي، في حين يمكن أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي، وبالتالي تكون قاعدتها الضريبية صفراً، ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية.
  4. الاعتراف بالأصول المحددة المستملكة والالتزامات المتكبدة في اندماج أعمال بقيمتها العادلة دون أن يتم عمل أي تعديل مقابل للغايات الضريبية، ففي عمليات اندماج الأعمال يتم توزيع تكلفة التملك على الأصول والالتزامات المعترف بها بالقيمة العادلة بتاريخ عملية التبادل وتنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية للأصول والالتزامات أو تتأثر بشكل مختلف<sup>2</sup>.
  5. إعادة تقييم بعض أصناف الأصول (الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، العقارات الاستثمارية) بالقيمة العادلة بدون تعديلات للغايات الضريبية، حيث تسمح معايير المحاسبة الدولية بإدراج بعض الأصناف أو إعادة تقييمها بالقيمة العادلة، إلا أن بعض الدوائر الضريبية لا تؤثر إعادة التقييم أو إعادة العرض للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم وبالتالي لا يجري تعديل للقاعدة الضريبية، وبالتالي فإن الفرق

<sup>1</sup>المعيار المحاسبي الدولي 12، فقرة 17 - 18.

<sup>2</sup>المعيار المحاسبي الدولي 12، فقرة 19.

بين المبلغ المرحل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤجل حتى لو<sup>1</sup>:

- لم يقصد المشروع التخلص من الأصل، حيث أنه في مثل هذه الأحوال سيسترد مبلغ الأصل الذي تمت إعادة تقييمه المرحل من خلال الاستخدام مما سيولد دخل ضريبي يزيد عن الاستهلاك المسموح به لأغراض الضريبة في فترات لاحقة.
- تم تأجيل الضريبة على المكاسب الرأسمالية إذا تم استثمار المتحصلات من بيع الأصل في أصول مشابهة، وبالتالي ستصبح الضريبة مستحقة عند بيع أو استخدام الأصول المشابهة.

6. تظهر شهرة أو شهرة سالبة عند الاندماج، تعرف الشهرة بأنها الزيادة في تكلفة التملك عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المستملكة، ونظراً لأن العديد من السلطات الضريبية لا تسمح بتخفيض المبلغ المسجل للشهرة كمصروف قابل للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي، كما أن تكلفة الشهرة غالباً ما تكون غير قابلة للاقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة من أعمالها الأساسية، فإن القاعدة الضريبية للشهرة تكون لا شيء، والفرق بين المبلغ المرحل للشهرة وقاعدته الضريبية هو فرق مؤقت<sup>2</sup>.

7. تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عند الاعتراف الأولي به تختلف عن المبلغ الأولي المسجل له.

8. المبلغ المرحل للاستثمارات في الشركات التابعة، أو الفروع والشركات الزميلة، أو الحصص في المشاريع المشتركة مختلف عن القاعدة الضريبية للاستثمار أو الحصة.

#### ثانياً: فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع:

وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الإلتزام، وتنشأ فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة من<sup>3</sup>:

1. تكاليف منافع التقاعد، يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف للخدمة، ولكن تقتطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المشروعات للمساهمات إلى صندوق التقاعد أو عند دفع منافع التقاعد، وبالتالي يظهر فرق مؤقت بين مبلغ الإلتزام المرحل وقاعدته الضريبية ينتج عنها أصل ضريبي مؤجل عندما تتدفق المنافع الاقتصادية إلى المشروع في صورة اقتطاع من الربح الضريبي عند دفع المساهمات أو منافع التقاعد.

<sup>1</sup>المرجع السابق، فقرة 20.

<sup>2</sup>المرجع السابق، فقرة 21.

<sup>3</sup>المرجع السابق، فقرة 26.

2. ينشأ فرق مؤقت ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل عندما يتم الاعتراف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها بينما لا يسمح بها كتخفيض في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) حتى فترة لاحقة.
  3. ينشأ فرق مؤقت ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل عندما تسمح المعايير للمنشأة بالاعتراف بالأصول المحددة عن طريق التملك، حيث يتم توزيع تكاليف التملك على الأصول والالتزامات بالرجوع لقيمتها العادلة بتاريخ التبادل، ولا تطرح التكاليف المرتبطة به عند تحديد الأرباح الضريبية حتى فترة لاحقة، كما ينشأ فرق مؤقت ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل عندما تكون القيمة العادلة للأصل أقل من قاعدته الضريبية.
  4. هناك أصول يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أو يتم إعادة تقييمها دون تعديل مماثل للأغراض الضريبية، وهنا ينشأ فرق ضريبي مؤقت قابل للاقتطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغه المرحل.
  5. الاستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي، يمكن أن ينشأ الأصل الضريبي عندما يحسب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة أبسطاً من الاستهلاك المحاسبي.
- 3-3-3- معالجة ضرائب الدخل وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 12:**
- 3-3-3-1- الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية:**
- وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية يتم الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية وفقاً لما يلي<sup>1</sup>:
- يقوم المشروع بالاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كاللزام، بينما يتم الاعتراف بزيادة المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة عن المبلغ المستحق كأصل.
  - يجب الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة كأصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية، حيث يكون من المحتمل أن منفعة ستندفق إلى المشروع كما يمكن قياسها بموثوقية.

<sup>1</sup> المرجع السابق، فقرة 12 - 14 .

### 3-3-3-2- الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة:

#### أولاً: الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل:

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لجميع الفروق المؤقتة الضريبية، مالم ينشأ الإلتزام الضريبي عن<sup>1</sup>:

أ- الاعتراف الأولي بالضريبة.

ب- الاعتراف الأولي بأصل أو إلتزام في عملية تتصف بأنها:

- ليست إندماج للأعمال .
- في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

ولكن بالنسبة للفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالإستثمارات في الشركات التابعة، أو الفروع والشركات الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل ما عدا عندما يتحقق كلا الشرطين التاليين<sup>2</sup>:

أ - تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت.

ب - من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

كما يتم الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة للفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ترتبط بالشهرة إلى الحد الذي لا تنشأ فيه من الاعتراف الأولي بالشهرة<sup>3</sup>.

وتعتمد طريقة المحاسبة عن الفروق المؤقتة الناشئة عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام على طبيعة العملية التي أدت إلى الاعتراف الأولي بالأصل<sup>4</sup>:

أ - في اندماج الأعمال يعترف المشروع بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل، وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو أي زيادة في حصة المنشأة المشتركة.

ب - إذا كانت العملية تؤثر على الربح المحاسبي أو على الربح الضريبي، فيجب على المشروع الاعتراف بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل، كما يجب أن يعترف بما ينتج من مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في الربح أو الخسارة.

ت - في حالات أخرى يجب على المشروع الاعتراف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل ويعدل المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام بنفس المبلغ.

<sup>1</sup>المرجع السابق، فقرة 15.

<sup>2</sup>المرجع السابق، فقرة 39.

<sup>3</sup>المرجع السابق، فقرة 21.

<sup>4</sup>المرجع السابق، فقرة 22.

## ثانياً: الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل:

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 12 المحاسبة عن ضرائب الدخل يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكون الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن الاعتراف المبدئي بالأصل أو الالتزام في عملية تتصف بأنها<sup>1</sup>:

أ - ليست اندماج أعمال.

ب - في وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) ولكن بالنسبة للاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الإستثمارات في الشركات التابعة، أو الفروع والشركات الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة<sup>2</sup>، وذلك فقط إلى الحد الذي يكون محتملاً أن:

- ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.
- يتوفر ربح ضريبي يمكن استغلال الفرق المؤقت مقابله.

ووفقاً للمعيار المحاسبي 12 يجب أن يعترف المشروع بالأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون من المحتمل أن يكتسب المشروع أرباح ضريبية كافية يمكن أن تستخدم ضدها فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع.

كما يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل في نفس الفترة التي ينشأ فيها الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع عندما يكون من المحتمل أن يتوفر ربحاً ضريبياً يمكن الانتفاع منه بمقابلته بفروق مؤقتة قابلة للاقتطاع عندما يكون هناك فروق مؤقتة كافية تعود لنفس السلطة الضريبية والمنشأة الخاضعة للضريبة ومتوقع أن تنعكس:

أ - في نفس الفترة المتوقعة انعكاس الفرق المؤقت القابل للاقتطاع فيها.

ب - في فترات تكون الخسائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكن تدويرها بأثر رجعي أو مستقبلي.

وعندما لا يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية تعود لنفس السلطة الضريبية ونفس المشروع الخاضع للضريبة فيجب أن يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل إلى الحد الذي<sup>3</sup>:

أ - من المحتمل أن يكون المشروع ربح ضريبي كاف يعود لنفس السلطة الضريبية ولنفس المشروع الخاضع للضريبة في نفس الفترة التي تنعكس فيها الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع.

<sup>1</sup>المرجع السابق، فقرة 24.

<sup>2</sup>المرجع السابق، فقرة 44.

<sup>3</sup>المرجع السابق، فقرة 27-29.

ب - في حال توافر فرص التخطيط الضريبي للمشروع سوف توجد أرباحاً ضريبية للفترة المناسبة.

كما يتم الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة من الاعتراف الأولي بالشهرة كجزء من محاسبة اندماج الأعمال بمقدار احتمال توفر الربح الخاضع للضريبة والذي يمكن بمقابلته الاستفادة من الفرق المؤقت القابل للاقتطاع<sup>1</sup>.

كما يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها<sup>2</sup>. كما لا يجب أن يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كان من غير المحتمل توفر ربح ضريبي يمكن استخدام الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية ضده.

والمعايير التالية هي المعايير المعتمدة عند تخمين احتمال تحقيق ربح ضريبي لمقابلة الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية<sup>3</sup>:

أ - في حال توافر للمشروع فروق ضريبية مؤقتة تعود لنفس السلطة الضريبية والمشروع الخاضع للضريبة، والتي سينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن أن تستخدم الخسائر والخصومات الضريبية ضدها قبل أن تنتهي مدتها.

ب - في حال حقق المشروع أرباحاً ضريبية قبل انتهاء مدة الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

ت - في حال كانت الخسائر الضريبية غير المستخدمة تنشأ عن أسباب محددة من غير المتوقع تكرارها.

ث - في حال توفر فرص التخطيط الضريبي للمشروع وسينتج عنها أرباح ضريبية في الفترة التي يمكن أن تستخدم فيها الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

كما يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل غير معترف به سابقاً إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل أن يسمح الربح الضريبي المستقبلي باسترداد الأصل الضريبي المؤجل.

### 3-3-3-3- قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة:

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 12 يجب قياس الالتزامات والأصول الضريبية الجارية للفترة الحالية والفترة الماضية بالمبلغ المتوقع دفعه أو المتوقع استرداده من السلطات

<sup>1</sup>المرجع السابق، فقرة 32.

<sup>2</sup>المرجع السابق، فقرة 34.

<sup>3</sup>المرجع السابق، فقرة 36.

الضريبية باستخدام معدلات الضريبة وقوانين الضريبة السارية أو السارية فعلا بنهاية فترة إعداد التقارير<sup>1</sup>.

أما الالتزامات (الأصول) الضريبية المؤجلة فيجب قياسها بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية بنهاية فترة إعداد التقارير، كما يجب أن يعكس قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي يتوقع فيها المشروع أن تسترد أو تدفع المبلغ المسجل لأصولها أو التزاماتها بنهاية فترة إعداد التقارير، وفي حال تطبيق معدلات ضريبة مختلفة فيجب قياسها وفقا لمتوسط المعدلات التي من المتوقع أن تطبق على الربح الضريبي للفترة التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروق المؤقتة.

وفي بعض مناطق الاختصاص الضريبية فإن الطريقة التي تسترد (تسدد) فيها المشروع المبلغ المسجل لأصل (التزام) ضريبي يمكن أن تؤثر على أحد أو كلا من<sup>2</sup>:

- أ - معدل الضريبة الذي ينطبق عندما يسترد (تسدد) المشروع المبلغ المرحل لأصل (التزام).
- ب - القاعدة الضريبية للأصل (الالتزام).

وبالتالي يجب على المشروع قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة باستخدام المعدل الضريبي والقاعدة الضريبية المتفقة مع الأسلوب المتوقع للاسترداد أو السداد. كما يجب في نهاية كل فترة إعداد تقارير إعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل، بحيث يتم تخفيض مبلغ الأصل الضريبي إلى الحد الذي لا يعود محتملا توفر ربح ضريبي يسمح باستخدام جزء من أو كامل الأصل الضريبي المؤجل، وعكس أي تخفيض إلى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كافٍ<sup>3</sup>.

### 3-3-4- الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة:

تتم المحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة لعملية أو حدث آخر بنفس الطريقة التي تتم فيها المحاسبة عن العملية أو الحدث الآخر نفسه، وانطلاقا من هذا المبدأ يتم الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كما يلي:

#### أولاً: البنود المعترف بها في الربح أو الخسارة:

يجب الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وتضمينها في صافي الربح أو الخسارة للفترة، وذلك فيما عدا الحد الذي تكون الضريبة عنده ناشئة من<sup>4</sup>:

<sup>1</sup>المرجع السابق، فقرة 46.

<sup>2</sup>المرجع السابق، فقرة 47-52.

<sup>3</sup>المرجع السابق، فقرة 56.

<sup>4</sup>المرجع السابق، فقرة 58.

أ - العملية أو الحدث الذي يتم الاعتراف به بنفس الفترة أو في فترة مختلفة , خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل الآخر مباشرة في حقوق الملكية.

ب - إدماج الأعمال بطريقة التملك.

ثانياً: البنود المعترف بها خارج الربح أو الخسارة:

يجب الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة خارج الربح أو الخسارة، إذا كانت الضريبة مرتبطة ببنود تم الاعتراف بها خارج الربح أو الخسارة سواء في نفس الفترة أو في فترة مختلفة: حيث تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف ببنود معينة في بيان الدخل الشامل الآخر ومن الأمثلة:

• التغير في القيمة المسجلة الناشئ من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات.

• فروق الصرف الناتجة على ترجمة البيانات المالية لعملة أجنبية.

كما سمحت المعايير الدولية بالاعتراف ببنود مباشرة في حقوق الملكية، ومن الأمثلة:

• تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح الناتجة من التغير في السياسات المحاسبية المطبقة

بأثر رجعي أو تصحيح الأخطاء.

• المبالغ الناتجة من الاعتراف الأولي بمكون حقوق الملكية لأداة مالية مركبة.

وفي بعض الظروف لا يمكن تحديد قيمة الضريبة الحالية والمؤجلة التي يرتبط ببنود تم الاعتراف بها خارج الربح والخسارة، وبالتالي يتم تحديد الضريبة الجارية والمؤجلة على أساس توزيع تناسبي معقول للضريبة الجارية والمؤجلة للمشروع لدى الدوائر الضريبية المختصة، ومن هذه الحالات التالية<sup>1</sup>:

أ - حالة وجود معدلات تصاعدية لضريبة الدخل بحيث يكون من الصعب تحديد المعدل الذي فرض على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

ب - عندما يؤثر تغير معدل الضريبة أو القوانين الضريبية على الأصل أو الالتزام الضريبي لبند كان قد تم الاعتراف به خارج الربح أو الخسارة.

ت - عندما يحدد المشروع أن يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل، أو عدم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل ويعود الأصل إلى بند كان قد حمل أو أضيف خارج الربح أو الخسارة المعترف به.

<sup>1</sup> المرجع السابق، فقرة 63.



## خاتمة الفصل الثاني

تناول الفصل الثاني معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار وأهمية معايير المحاسبة الدولية، ومدى الحاجة إليها وضرورتها للفئات المختلفة من مستخدمي القوائم المالية وبالنسبة لضرائب الدخل، ومن ثم عرض الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، من خلال مفهوم الإطار المفاهيمي ومكونات وأهمية الإطار المفاهيمي للمحاسبة، وتحديد عناصر البيانات المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى قواعد الاعتراف وقياس عناصر البيانات المالية، ثم عرض المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل والذي يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة، والاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية.

من خلال دراسة الفصل الثاني يرى الباحث ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية استجابة إلى مجموعة الظروف والعوامل الدولية والإقليمية، بهدف الوصول إلى بيانات مالية تتصف بالجودة والمصادقية، بالإضافة إلى ضرورة اعتماد الإطار المفاهيمي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية، وضرورة اعتماده مع المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل كأساس بحيث يكون نقطة البداية لإطار مفاهيمي لمحاسبة الضرائب على الدخل.

## الفصل الثالث

### النظام الضريبي السوري

#### مقدمة:

غلب على المشرع السوري الرغبة في زيادة الموارد الضريبية دون الاهتمام بمبدأ العدالة، فقد شمل النظام الضريبي قبل عام / 1940/ نوعين من الضرائب هما الضرائب المباشرة وغير المباشرة، إلا أن نقص موارد الدولة، وازدياد الأعباء العامة، والصعوبات التي واجهت المشرع من ناحية ضعف إجراءات التحقق والجباية والانخفاض الشديد في الوعي الضريبي للمكلفين، دفعت المشرع السوري إلى إجراء بعض التعديلات على النظام الضريبي مثل إلغاء بعض الضرائب، وتعديل ضريبة الإنتاج الزراعي، وفرض ضريبة على الدخل تتناول أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية، وبدأ مرحلة تصحيح التشريع مع صدور المرسوم / 85/ لعام 1949/ الذي أعيدت بموجبه صياغة نصوص ضريبة الدخل ضمن إطار جديد تهدف إلى زيادة الحصيلة، تضمن تشريعاً لـضرائب نوعية على الدخل هي الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية، واعتبر القانون أن هذه الضريبة بمثابة ضريبة القانون العام بالنسبة إلى باقي الضرائب النوعية<sup>1</sup>، كما أخضع للضريبة أصحاب المهن الحرة من عقود لها صفة الاستمرار، وهدف إلى العدالة من خلال إلغاء طريقة التكلفة المقطوع بالنسبة إلى باقي المكلفين غير الخاضعين لضريبة الأرباح.

وقد شهدت هذه المرحلة انخفاضاً ملحوظاً في حصيلة الضرائب والرسوم المباشرة لاعتبارات العدالة، في حين شهدت ارتفاعاً مهماً في حصيلة الضرائب والرسوم غير المباشرة لاعتبارات الحصيلة<sup>2</sup>. وقد استمر العمل بموجب أحكام المرسوم رقم / 85/ لعام 1949 حتى بصودر القانون / 24/ لعام 2003، والذي تضمن تشريعاً لـضرائب نوعية على الدخل هي الضريبة على دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية: فئة الأرباح الحقيقية وفئة الدخل المقطوع. فقد حدد القانون في الباب الأول منه ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية /فئة مكلفي الأرباح الحقيقية/، حيث حدد الأشخاص الخاضعين للضريبة، كما تناول أسس التكلفة من حيث تحديد مطرح الضريبة وأنواع الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة الأعمال، ومن ثم تحديد معدلات الضريبة وتحقيقها واستحقاقها، كما تناول إعادة النظر والتصحيح من حيث تحديد آلية الاعتراض والمهل الزمنية اللازمة، ولجان البت في الاعتراضات كالجانب المالية والطعن وإعادة النظر.

<sup>1</sup> الخطيب، خالد، والعدي، إبراهيم، المحاسبة الضريبية، جامعة دمشق، 1996، ص 21.

<sup>2</sup> القاضي، حسين، محركات السياسة الضريبية في سورية- واقع وآفاق، بحث مخصص لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، دمشق، 2006.

### 3-1- المكلفون بضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية:

تتناول الضريبة المكلفين الآتي بيانهم عن أرباحهم الناشئة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى ولا لضريبة ريع العقارات والعرضات. وقد حددت المادة 2/ من القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته، الأشخاص المكلفين بضريبة دخل الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية.

### 3-2- مطرح ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية:

وفقاً للقانون 24/ لعام 2003 مطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من 1/ كانون الثاني إلى 31/ كانون الأول، ويتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة للضريبة على اختلاف أنواعها بعد حسم الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارستها أو التي تلازم نوع العمل<sup>1</sup>.

### 3-2-1- الإيرادات الخاضعة للضريبة:

أخضع المشرع السوري للضريبة جميع الأرباح التي تقوم بها المنشأة على اختلاف مصادرها، وبالتالي فلن الإيرادات الخاضعة للضريبة تتناول العناصر التالية<sup>2</sup>:

أولاً: أرباح الاستغلال العادي:

وهي الأرباح الناتجة عن العمليات التي تقوم بها المنشأة في نطاق الاستغلال العادي، ويختلف تحديد هذه الأرباح تبعاً لاختلاف طبيعة المشروع. ففي المشروع التجاري يتحدد الربح الإجمالي على أساس الزيادة في صافي قيمة المبيعات بعد خصم مردودات المبيعات من تكلفة المبيعات، كما يجب الأخذ بالحسبان البضاعة المدورة، ويعبر عن الربح بالمعادلة التالية:

الربح غير الصافي = المبيعات + بضاعة آخر المدة - (المشتريات + بضاعة أول المدة)  
أمّا في المشروع الصناعي يتحدد الربح الإجمالي على أساس الزيادة في صافي قيمة المبيعات عن تكلفة الإنتاج، ويعبر عن الربح بالشكل التالي:

الربح غير الصافي = المبيعات + بضاعة آخر المدة - (المشتريات + بضاعة أول المدة) + أجور اليد العاملة + نفقات التصنيع.

بينما يتم حساب الربح في المنشآت الخدمية بقيمة الزيادة في الإيرادات المحصلة نتيجة تأدية الخدمات عن المصاريف التي صرفت في تقديم هذه الخدمات.

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 5 + 7، فقرة أ.

<sup>2</sup> المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، العدي، إبراهيم، مرجع سابق، 2007، ص 258 - 283.

## ثانياً: الإيرادات الرأسمالية:

تشمل الإيرادات الرأسمالية الزيادة التي تطرأ على قيمة الموجودات العينية وغير العينية التي تملكها المنشأة، وتعتبر هذه الزيادة من وجهة النظر الضريبية أرباحاً رأسمالية يجب أن تخضع للضريبة تماشياً مع نظرية الميزانية، وتقرض الضريبة على هذه الزيادة عند التصرف بها، والمقصود بالتصرف البيع أو تقديم الأصل كحصة في شركة أو مقايضة الأصل، أو نزع الملكية أو المصادرة بعوض أو الدمج بمشروع آخر، في أثناء ممارسة المشروع عمله أو في نهايته.

1. **التصرف بموجودات عينية:** وهي الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة، أو استبدالها أو الاستيلاء عليها أو هلاكها، وبالتالي فإن الزيادة الرأسمالية تساوي الفرق بين ثمن البيع و التكلفة، بعد تنزيل سائر المبالغ التي اقتطعت باسم اهتلاك للأصل المتخلى عنه من ثمن التكلفة.

2. **التصرف بموجودات عينية:** وفقاً للنظام الضريبي السوري تعتبر كل زيادة في القيمة الناتجة عن التصرف بالموجودات غير العينية للمكلف (شهرة المحل، الفروع، براءات الاختراع) ربحاً رأسمالياً خاضعاً للضريبة المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية.

## ثالثاً: الإيرادات العرضية:

تنتج الإيرادات العرضية من العمليات العارضة التي يقوم بها المكلف ولا تدخل أساساً في نشاطه الرئيسي، ومن أهم هذه الإيرادات ما يلي:

### 1. التعويض الذي تحصل عليه الشركة نتيجة فقدان أحد موجوداتها أو تلفه:

في حال تلف أحد الأصول نتيجة للحرق أو السرقة أو لسبب آخر، وحصول المشروع على تعويض من شركة التأمين، فإن الفرق بين قيمة التعويض الذي يحصل عليه المشروع وبين الرصيد الدفترية لتكلفة الأصل هو إيراد عرضي لا يتصف بالتكرار يجب أن يخضع للضريبة، شريطة أن تكون أقساط التأمين المدفوعة قد عدت ضمن التكاليف، وأدرجت ضمن المصاريف التي تخصم من وعاء الضريبة، وهنا يجب التمييز بين التأمين على الأصول المتداولة والثابتة.

**ففي حال التأمين على الأصول المتداولة:** فإن مبلغ التأمين يخضع للضريبة في حدود الفرق بين المبلغ المدفوع من شركة التأمين وبين تكاليف البضاعة التالفة حتى تاريخ هلاك العنصر المؤمن عليه، وإذا كان التعويض أقل من التكاليف يعتبر الفرق خسارة قابلة للتنزيل من وعاء الضريبة.

**أما في حال التأمين على الأصول الثابتة:** ففي حال زيادة التعويض المقدم من شركة التأمين على القيمة الدفترية للأصل الهالك، فإما أن يخضع الفرق للضريبة لأنه ربحاً رأسمالياً، أو أن لا يخضع للضريبة لأن الغرض من التعويض ليس الإثراء على حساب شركة التأمين.

2. **الديون المحصلة والتي سبق إعدامها:** قد يقوم المكلف الضريبي خلال سنة التكاليف بتحصيل ديون كان قد تم إعدامها في السنوات السابقة، وبالتالي ف إن معالجة هذه الديون يكون بإحدى الحالتين: إذا تم اعتماد الديون في السنوات السابقة فيجب إدراج الديون المحصلة ضمن وعاء الضريبة، وفي حال عدم اعتماد الديون سابقاً كديون معدومة فلا يمكن اعتبار هذه الديون المعدومة والمحصلة إيراداتاً خاضعة للضريبة حتى ولو تم إدراجها ضمن أرباح المكلف، ويجب استبعادها منعاً للازدواج الضريبي.
3. **الفوائد:** جميع الفوائد التي يحصل عليها المكلف من فوائد تأخير التي تحصل عليها المنشأة من المدينين المتأخرين عن سداد ديونهم، وفوائد الاستثمار وفوائد القروض وخلافه، والفوائد التي يدفعها المشترون لقاء قيمة بضاعة لم تسدد نقداً، وتدخل ضمن وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، وتخضع للضريبة المفروضة على الأرباح.
4. **أرباح العمليات الزراعية:** يعتبر الإيراد الحاصل من الأعمال الزراعية والتي تعتبر امتداداً للأعمال التجارية أو الصناعية إيراداتاً عرضياً، يجب أن يُضاف إلى وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، ويخضع للضريبة المفروضة على هذه الأرباح.
5. **الإعانات والمنح:** تُعتبر جميع الإعانات والمنح التي يحصل عليها المكلف من الجهات العامة أو الجهات الخاصة والتي يستخدمها في تحقيق بعض الأهداف كالمشاريع الإنمائية إيرادات عرضية، تدخل ضمن وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، ويخضع للضريبة المفروضة على هذه الأرباح.
6. **العطل والضرر:** الإيرادات العارضة التي يحصل عليها المكلف نتيجة تعويض الأضرار، تدخل ضمن وعاء ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، وتخضع للضريبة المفروضة على هذه الأرباح، ويمكن أن يأتي هذا التعويض من عدم تنفيذ التزام لصالح المنشأة، أو فسخ عقد، كما ويعتبر كل تعويض يحصل عليه المكلف عن عطل أو ضرر وتحكم به المحكمة ويتصل بالنشاط الصناعي أو التجاري إيرادات خاضعة للضريبة في السنة التي يصبح فيها حقه ثابتاً للمكلف.
7. **التعويضات الأخرى التي يحصل عليها المكلف:** تعتبر من الإيرادات العرضية الخاضعة للضريبة:
- أ - التعويض المقبوض مقابل التعهد بعدم الدخول في المناقصات أو مقابل تحقيق الإنتاج.
- ب - تعويض نزع الملكية أو المصادرة.
- ت - التعويض مقابل التنازل عن عقد الإيجار.

### 3-2-2- النفقات والأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة:

اتفقت التشريعات الضريبية على إخضاع الأرباح الصافية للمكلف للضريبة، وقد حددت هذه الأرباح بأنها ما تبقى من نتيجة عمليات المكلف على اختلاف أنواعها بعد خصم التكاليف والأعباء التي يتكبدها المكلف في سبيل تحقيق الربح، إلا أن هذه التشريعات اختلفت في وضع معايير ثابتة لتحديد النفقات والأعباء واجبة الخصم، فالبعض اعتبر أنها تشمل المبالغ اللازمة للحصول على الربح والمحافظة عليه، بينما ذهب البعض الآخر إلى المفهوم الواسع للتكاليف ليشمل جميع المبالغ التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنشاط المشروع، إلا أن المشرع السوري حدد النفقات الواجبة الخصم من وعاء الضريبة وفقاً للقانون /24/ لعام 2003 على النحو التالي:

**أولاً: إيجار العقار:**

قبل النظام الضريبي السوري تنزّل بدلات إيجار العقارات التي يستأجرها المكلف لممارسة أعماله، حيث جاء في المادة السابعة من القانون 24 لعام 2003 ما يلي:

"تنزّل بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية /إذا كانت ملكاً للمكلف/ على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية"<sup>1</sup>.

وقد حدد قرار وزارة المالية رقم 1298 / 8 / 24 / أن النفقة القابلة للتنزّل هي بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل، وأوضح أن المقصود من معنى كلمة المحلات هو العقارات المبنية، وليس الآلات<sup>2</sup>.

كما فرق المشرع السوري بين المكلفين المستأجرين للعقارات والمكلفين المالكين كما يلي:

#### **المحلات ملك المكلف:**

قبل المشرع تنزّل بدل الإيجار من وعاء الضريبة وفقاً للقيمة التأجيرية على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية، وتشمل القيمة التأجيرية فائدة رأس المال المستثمر في العقار والربح الصافي، الاهتلاك اللازم لاسترداد قيمة العقار خلال سنوات حياته الإنتاجية، والضريبة العقارية ومصاريف الصيانة والمحافظة على العقار، وفي حال لم تفرض ضريبة ريع العقارات ينزل بدل إيجار المثل.

#### **المحلات مستأجرة من الآخرين:**

يُنزل من وعاء الضريبة في حالة المحلات المستأجرة الإيجار الفعلي الذي يدفعه المكلف لقاء عقد الإيجار، ويشمل الإيجار كافة العقارات المؤجرة للمكلف أياً كان استعمالها، بالإضافة إلى الأجزاء المؤجرة لآخرين من المحل شريطة أن تدخل في الأرباح الضريبية الإيرادات الناجمة عنها.

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 7، فقرة ب.

<sup>2</sup> قرار وزارة المالية رقم 1298 / 8 / 24 /، تاريخ 1 / 2 / 1966.

كما يقبل تنزيل بدل الإيجار حتى لو كان المكلف شخصية اعتبارية، وكانت العقارات ملكاً لأحد الشركاء، ولو كانت المحلات مملوكة على الشيوع بين الشركاء وخارج أصول الشركة، بشرط عدم المغالاة في بدل الإيجار.

ويشمل تنزيل بدل الإيجار العقارات المعدة لسكن العاملين في الشركات التي يقضي عملها تقديم سكن للعاملين، ولكن لا يقبل خصم بدل إيجار العقار الذي يتخذه صاحب الشركة سكناً له، وفي حال شغل جزء من العقار ينزل جزء البديل الذي يتناسب مع ما يشغله من العقار لممارسة النشاط.

### ثانياً: الرواتب والأجور:

نص التشريع الضريبي السوري على عد الرواتب والأجور من الأعباء واجبة الخصم من الوعاء الضريبي، فقد جاء في المادة السابعة من القانون 24 ما يلي:

"تنزل الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم"<sup>1</sup>.

والمقصود بالرواتب والأجور كل ما يدفع للمستخدمين بدلاً عن خدماتهم من أجر دوري مقطوع، بغض النظر عن طريقة تحديده على شكل نسبة مئوية من صافي الأرباح، أو رقم المبيعات، أو على أساس الإنتاج، وسواء دفع الأجر نقداً أو عيناً، وقد حدد المشرع السوري مفهوم الرواتب والأجور بالعناصر التالية:

- أ - الرواتب والأجور والإكراميات التي تدفعها المنشأة لعمالها ومستخدميها.
- ب - بدل تأمين العمال والمستخدمين.
- ت - الاحتياطات التي يحتجزها المنشأة مقابل تعويضات التسريح، معاشات التقاعد، أو تعويضات الطوارئ وفقاً لما هو منصوص في قانون العمل.
- ث - التعويض العائلي الممنوح للعاملين في مؤسسات القطاعين العام والمشتري وهباته ومنشأته، والعاملين في الشركات والمؤسسات الأجنبية، والشركات ذات الامتياز العاملة في الجمهورية العربية السورية.
- ج - تعويضات التمثيل وتعويضات الاختصاص.

### ثالثاً: نفقات التأمين:

نص التشريع الضريبي السوري على عد نفقات التأمين من الأعباء واجبة الخصم من الوعاء الضريبي، فقد جاء في المادة السابعة من القانون 24 ما يلي: "تعتبر المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية من الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 7، فقرة ب.  
<sup>2</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 7، فقرة ب.

وتشمل نفقات التأمين جميع الأقساط المدفوعة لشركات التأمين على أصول الشركة ضد الحريق والسرقة والاختلاس و أقساط التأمين ضد حوادث العمل ويجب تنزيلها من وعاء لضريبة، أما أقساط التأمين على حياة صاحب العمل فتعتبر استعمالاً للريح ولا يجوز تنزيلها من وعاء الضريبة.

ويتوقف قبول أقساط التأمين واعتبارها نفقة قابلة للتنزيل من وعاء الضريبة على عدد من الشروط أهمها<sup>1</sup>:

- أ - أن تكون الأخطار التي تم التأمين ضدها من الأخطار التي جرى العرف التجاري أو الصناعي على التأمين ضدها.
- ب - أن لا تتجاوز المبالغ المخصصة لتغطية الأخطار الأقساط التي تتقاضاها شركات التأمين ضد الأخطار المخصصة.
- ت - في حال قامت الشركة بالتأمين الذاتي، فلا يجوز الجمع بين التأمين الذاتي، وبين التأمين لدى الآخرين لنفس الأخطار.
- ث - يشمل التأمين جميع عناصر الأصول، بالإضافة إلى حوادث العمل وغيرها من الأخطار المحيطة بالمشروع، ومنها التأمين على حياة العاملين في المشروع، والتأمين على أصول المنشأة من الأخطار.

#### رابعاً: الضرائب والرسوم:

نص التشريع الضريبي السوري على عد الضرائب والرسوم المالية من الأعباء واجبة الخصم من الوعاء الضريبي، فقد جاء في المادة السابعة من القانون 24 ما يلي:

تُعتبر من الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ما عدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية<sup>2</sup>.

وبالتالي يجب خصم الضرائب والرسوم من وعاء الضريبة ولكن ضمن الشروط التالية<sup>3</sup>:

- أ - أن لا تكون الضريبة هي ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية.
- ب - أن تكون الضريبة مفروضة على المكلف في الجمهورية العربية السورية.
- ت - أن تكون الضريبة مدفوعة خلال السنة التي تحقق فيها الربح.
- ث - أن تكون الضرائب والرسوم مترتبة على المنشأة أي واقعة على المكلف نفسه وعلى أمواله.

<sup>1</sup> المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، العدي، إبراهيم، مرجع سابق، 2007، ص 300.

<sup>2</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 7، فقرة ب.

<sup>3</sup> المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، العدي، إبراهيم، مرجع سابق، 2007، ص 302.



ومن أهم الضرائب والرسوم التي قبل المشرع السوري تنزيلها من وعاء الضريبة ما يلي:

### 1. الضرائب غير المباشرة والرسوم:

تُقبل الضرائب غير المباشرة والرسوم التي يتكبدها المكلف لممارسة أعماله كعبء وتضاف إلى النفقات في حساب الأرباح والخسائر، مثل رسم الطابع على أجور العمال والعقود بين المنشأة والدولة وعلى الأسهم، ورسوم السيارات المخصصة للعمل الصناعي أو التجاري، ورسوم التسجيل العقاري للعقارات المستعملة في ممارسة النشاط، والرسوم الجمركية.

### 2. الضرائب على العقارات:

لم يقبل المشرع السوري خصم الضرائب والرسوم المتعلقة بالأبنية والإنشاءات وما يتبعها من أرض فضاء في حدود / 1000 م<sup>2</sup>، والأراضي المستعملة للأغراض التجارية لكون ضريبة ريع العقارات تقع على المالك إلا في حال وجود نص مخالف، بينما قبل المشرع السوري اعتبار الضرائب والرسوم المتعلقة بالآلات والأدوات عبء وسمح بتنزيلها من وعاء الضريبة شريطة أن تكون ملكاً للمكلف، كما قبل المشرع خصم ضريبة ريع العقارات والعرضات ورسم الحراسة.

### 3. الضريبة على الرواتب والأجور:

لم يقبل المشرع السوري خصم الضريبة على الرواتب والأجور من وعاء الضريبة إلا إذا نص عقد العمل على خلاف ذلك، حيث إن هذه الضرائب تنصب على المستخدم وليس على المكلف.

**خامساً: التبرعات:**

نص التشريع الضريبي السوري على عد التبرعات من الأعباء واجبة الخصم من الوعاء الضريبي، فقد جاء في المادة السابعة من القانون 24 ما يلي:

" تُعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسمياً بأنها ذات نفع عام، بشرط أن تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل وبما لا يتجاوز 3 بالمائة/ من الأرباح الصافية"<sup>1</sup>.

والمقصود بالجهات ذات النفع العام المؤسسات مثل الجيش العربي السوري، والمدارس والشافعي الحكومية والخاصة شريطة أن تمسك دفاتر نظامية، بالإضافة إلى الجمعيات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية ودور العبادة<sup>2</sup>. ومما سبق يمكن تحديد الشروط التالية لقبول التبرعات:

- أ - أن تكون التبرعات حقيقية وليست صورية.
- ب - أن تكون مقابل إيصالات رسمية.
- ت - أن يتم التثبيت من صحتها.

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 7، فقرة ب.

<sup>2</sup> قرار وزارة المالية رقم 13 / ب تاريخ 1978/12/9.

- ث - أن يتم التبرع لإحدى الجهات ذات النفع العام.
- ج - أن لا تتجاوز قيمة المبلغ المتبرع به 3% من الربح الصافي للمنشأة.
- سادسا: **الاهتلاك:**

نص التشريع الضريبي السوري على عد الاهتلاك من الأعباء واجبة الخصم من الوعاء الضريبي, فقد جاء في المادة السابعة من القانون 24 ما يلي:

"الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعا للقواعد الفنية المتبعة في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات وكذلك المخصصات التي تمثل عبئا حقيقيا ومحددا<sup>1</sup>. ولم يتعرض القانون لأي تعريف للاهتلاك بل ترك الأمر للعرف والتقاليد, ولكن يلاحظ أن هناك مجموعة من القواعد والشروط التي يجب توافرها حتى يتم قبول الاهتلاك كعبء وينزل من الوعاء الضريبي, ونذكر هذه الشروط وفقاً لما يلي:

1. أن يكون الاهتلاك حقيقياً: أي أن يكون مقابل نقص حدث فعلاً في أصول المنشأة نتيجة التآكل والهلاك ومرور الزمن, وقد حددت الإدارة المالية تاريخ البدء في حساب الاهتلاك من تاريخ تركيب الأصل وتجهيزه للاستعمال.
2. أن يكون الاهتلاك في حدود ما يجري عليه العمل طبقاً للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة: حيث ترك المشرع الضريبي تحديد قيمة الاهتلاك للعرف والعادات, وذلك وفقاً لكل نوع من أنواع المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية, وقد أصدرت وزارة المالية بعض النسب الوسطية لتسهيل العمل في الدوائر المالية والمكلفين.
3. أن يكون الأصل المتهلك مملوكاً للمنشأة وبعد عنصراً من عناصر موجوداتها في الميزانية: فلا يجوز اهتلاك الأصول المستأجرة إلا في حال اشترط عقد الإيجار أن يقوم المستأجر بردها إلى المالك بعد نهاية مدة الإيجار بالحالة التي كانت عليها عند التعاقد.
4. أن يكون الاهتلاك ظاهراً في حسابات المكلف: وذلك حرصاً على صدق قائمة المركز المالي يجب حساب أقساط الاهتلاك السنوية مهما كانت نتيجة أعمال المشروع, وقد عدت وزارة المالية السورية الاهتلاك واجباً على المكلف وليس حقاً عليه<sup>2</sup>, حيث ألزمت المادة 14/ من القانون 24 المكلف أن يقدم جدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة منفصلة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003, المادة 7, فقرة ب.

<sup>2</sup> كتاب وزارة المالية إلى مديرية مالية اللاذقية رقم 24-8/7655 تاريخ 1954/6/6.

<sup>3</sup> القانون 24 لعام 2003, المادة 14, فقرة أ.

### سابعا: مصروف مخصص الخسائر الائتمانية:

نص التشريع الضريبي السوري على عد مخصص الخسائر الائتمانية من الأعباء واجبة الخصم من الوعاء الضريبي، فقد جاء في القرار رقم ( 597/ م ن / ب 4 ) الصادر بتاريخ 9 كانون الأول 2009، والمعدل بالقرار رقم ( 650/ م ن / ب 4 ) الصادر بتاريخ 14 نيسان 2010، اعتبار مصروف مخصص الخسائر الائتمانية الانفرادي مصروف مقبول ضريبياً ويمكن تخفيضه من الأرباح الخاضعة للضريبة.

### 3-2-3- الأعباء والنفقات غير قابلة للتزويل تنطوي بصورة خاصة على:

1. النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة.
2. النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.
3. المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولين بدون حد في شركات التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل.

### 3-2-4- التصريح الضريبي:

حددت القانون /24/ لعام 2003 وتعديلاته والمرسوم /51/ لعام 2006 كيفية مسك حسابات منتظمة، وتقديم البيان الضريبي إلى الدوائر المالية مرفقا به الوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون كما يلي:

#### • بالنسبة لتقديم التصريح الضريبي:

البيان الضريبي هو كشف يقدم إلى الدوائر المالية يبين فيه المكلف نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة في فترة معينة، وقد تقوم وزارة المالية بتحدد نموذج محدد أو يكون من دون صيغة كما هو في التعامل مع الإدارة الضريبية السورية، حيث يصاغ التصريح الضريبي بأي شكل يرغب فيه المكلف شريطة أن يذكر فيه الأرباح التي حققها أو الخسائر التي تكبدها. وقد حدد القانون / 24/ لعام 2003 وتعديلاته الأشخاص الملزمون بتقديم البيان الضريبي بأنه كل مكلف خاضع لضريبة الأرباح الحقيقية، سواء كانت نتيجة أعماله ربحاً أو خسارة، وسواء كان معفى من الضريبة أو غير معفى<sup>1</sup>.

#### • الوثائق المرفقة بالبيان:

حددت المادة /14/ الوثائق الواجب تقديمها مع البيان كما يلي<sup>2</sup>:

أ - علما المكلفين أن يقدموا مع البيان صورة عن كل من حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية، وحساب المتاجر وحساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية، وجدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح حسب اسمها لتهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة.

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة

<sup>2</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 14.

ب - يترتب علنا المكلفين غير أصحاب المهن الصناعية والتجارية /  
في حال عدم وجود ميزانية أو حساباً لأرباح أو الخسائر لديهم / أن يقدموا إثباتاً  
لبيانهم مجدولاً يتضمن مجموع وارداتهم لأصلية غير الصافية وجميع النفقات المتعلقة بمهنتهم أو أعباء القابلة  
للتنزيل ومقدار ربحهم الصافي خلال السنة السابقة ويكتفي أصحاب المهن والحرف بالخاضعة لكتمان السر ذكر مرف  
ردات المبالغ المقبوضة والمدفوعة وتواريخ قبضها ودفعها .

ت - يترتب علنا المكلفين أن يبرزوا الدوائر المالية جميعاً الوثائق الحسابية وقوائم الجرد ووثائق القبض والصراف وواتير الشرا  
ع والبيع بصورة عامة جميعاً المستندات التي منشأها التثبت من صحة بياناتهم كما يمكن قبول المستندات والقيود الم  
ستخلصة من واقع سجلات الحاسوب بالنسبة للمكلفين الذين ينظمون قيودهم المحاسبية باستخدام تلك الأداة .

ث - علنا المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة خلال ثلاثين يوماً ثلثتا تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان المبحوث عن نفهيا المادة /

13

من هذا القانون الضريبة المترتبة علنا لأرباح المصالح بها في البيان وتحسب بالمبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة م  
نأصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المختصة .

ج - يجوز للدوائر المالية مطالبة المكلفين بأداء سلفة علنا الضريبة خلال السنة ممارسة الأعمال موضوع التكاليف علناً  
سوحسباً بالسلفة بعد صدور قرارات اللجان الضريبية واكتساب التكاليف الدرجة القطعية .

#### • مهل تقديم البيان :

أما فيما يتعلق بمهل تقديم البيانات الضريبية فقد حددت المادة /13/ من القانون /24/ لعام  
2003 وتعديلاته وفقاً للمرسوم 51 لعام 2006 ، "يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر  
المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال  
التالية<sup>1</sup> :

أ - لغاية /31/ أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة  
والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة .

ب - لغاية /31/ آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين .  
وقد أجاز القانون لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة إضافية لا  
تتجاوز سنتين يوماً .

وفي حال أجرى المكلفون تصفية الكل أو الجزء من مؤسساتهم أو تنازلوا عنها للغير أو دمجوها  
مع غيرها، تطرح الضريبة المتوجبة على المصفيين أو التنازلين أو المندمجين بالنسبة إلى الأرباح  
التي لم تكلف بالضريبة بعد، وتقديم بيان التصفية خلال ثلاثين يوماً بدءاً من تاريخ التصفية، أو

<sup>1</sup> المرسوم 51 لعام 2006، المادة 2.

التنازل وان يتقيدوا خلال المدة نفسها بالواجبات المنصوص عليها بالمادتين /13-14/ وأن يبينوا أيضاً هوية كل من التنازل له والمستلم وعنوانه في حالة التنازل للغير. وفي حال دمج المؤسسة أو الشركة أو انتقالها للغير، وفي حال وفاة المكلف، يجب تقديم البيان اللازم لطرح الضريبة لغاية الشهر الثالث الذي يلي شهر وقوع الوفاة، أو الدمج أو انتقال المؤسسة.

• **التخلف عن تقديم البيان:**

وقد حدد القانون /24/ النتائج المترتبة على التخلف عن تقديم البيان الضريبي وهي:

أ - جاء في الفقرة / أ / من المادة /18/ من القانون ما يلي<sup>1</sup>:

1. إذا لم يقدم المكلف الخاضع للضريبة / ضمن المهلة المحددة / البيان المنصوص عليه في المواد /13/ و /15/ و /23/ / منهيباً عن إنداراً بالامتنال الأحكام القانونية فإن لم يمتثل لذلك خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تبليغها لإندار المذكور وتضاف إلى الضريبة المترتبة عليها غرامة قدرها /20/ بالمائة منها لعدم تقديم البيان تخفيضاً إلى /10/ بالمائة إذا امتثل للمكلف لإنداراً أو تقدم بالبيان بعد المدة القانونية قبل تبليغها لإندار.
2. إذا لم يبرز المكلف القيود المحاسبية المنصوص عليها في المادة /6/ / منهذا القانون أو (رفض تقديم المستندات أو الوثائق المنصوص عليها في المواد /14/ و /15/ / 23 / منهيباً عن إنداراً بالامتنال الأحكام القانونية فإن لم يمتثل لذلك خلال / 15 / يوماً من تاريخ تبليغها لإندار المذكور علماً أن إثبات الامتنال بكتابة بخط يسجل لدى الدوائر المالية خلال المهلة المحددة يشعربها استعداد هلا يبرز القيود.
3. تقدر الدوائر المالية أرباً هم مباشرة وفقاً لفعالياته ونشاطاته والمعلومات لأخرها المتوافرة لدى الدوائر المالية وبصورة لا تقل عن ضعفاً على رقم سنوي لأرباً هم كل منها خلال سنوات الخمس لأخيراً وفي هذه الحالة يتم تخفيض المكلف غرامة تعادل /50/ / بالمائة من الضريبة المقررة عن سنة التكلفة ولا يجوز الاعتماد في تطبيق هذه الفقرة على تكليفات أساساً علىضع فأعلى رقم سنوي لأرباً هم.
- ب - إذا قدم المكلف بياناً أرباً هم ضمن موعد القانون نيو أرباً هم القيود المحاسبية المسوكة من قبلهم مع سائر الوثائق والمستندات وثبتت لدى الدوائر المالية عدم شمولها ببعض نشاطات المكلف فتقدر أرباً هم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في هذه الحالة بغرام فتعادل مثلاً الفرق الضريبة المترتبة على أرباً هم المكتوم وتحتل هذه العقوبة محل الفائدة المحددة بموجب الفقرة / ب / من المادة /31/ / منهذا القانون.

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 18.

ت - إذا قدم المكلف بياناً رباحه ضمن موعد هذا القانون أو أبرز القيود المحاسبية المسوكة من قبلهم مع الوثائق والمستندات أو لمؤيد ظواهر قبلتها الدوائر المالية أساساً في التكاليف من حيث المبدأ أو اكتفت بتعديل بعض نتائجها في جرت تكليفها بالضرب توفيقاً للقرار القطعي الصادر من قبل الجانالضريبة المختصة مع إخضاعها لفائدة القانونة وفقاً لأحكام الفقرة/ب / 3/ من المادة

من هذا القانون في حال الثبوت التعديلي بزيادة التكاليف أو إعادة المبالغ الزائدة دون فوائد للمكلف في حال الثبوت التعديلي بنقص التكاليف. ف.

كما حددت المادة / 19/ من القانون / 24/ لعام 2003 عقوبة البيانات المزورة بهدف الاحتيال كما يلي<sup>1</sup>:

أ - إضافة إلى الغرامات المنصوص عليها في الفقرة / 1/ من المادة السابقة كعقوبة لمكلف بزيادة البيان هدف فاته من محاسبية تضمنت معلومات ثبتت عدم صحتها واستعملت في تنظي مها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً يحال للمكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير المالية ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد ويحرر ممنأجاز التصدير والاستيراد وتجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة واحدة ليأكتسب بالحكم درجة القطعية.

ب - تضاعف العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة في حال التكرار المخالفة.

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 19.

### 3-3- معدل (سعر الضريبة):

اعتمد المشرع السوري على الضريبة التصاعدية في حساب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، والمقصود بالضريبة التصاعدية أن يزداد معدل الضريبة مع زيادة مطرحها ويتناقص مع نقصانه وبالتالي فإن الضريبة التصاعدية هي الضريبة التي يزداد معدلها مع ازدياد قيمة المادة الخاضعة للضريبة.

كما أن الأخذ بالضريبة التصاعدية في حساب الضريبة اقرب إلى مبدأ العدالة الاجتماعية حيث أنها لا تسمحت بمركز الثروات في أيدي قليلة، لأنه كلما زادت المطارح الضريبة زادت حدة التصاعد المطبق، وبالتالي فالضريبة التصاعدية تعد أحد أهم وسائل تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك وفق مبدأ المنفعة الحدية المتناقصة حيث إن المنفعة الحدية للنقود تتناقص مع ازدياد كميتها<sup>1</sup>.

### 3-3-1- الضريبة التصاعدية:

يوجد عدة أنواع للضرائب التصاعدية ولكن سوف نكتفي بعرض الشكل المطبق في سورية وهو التصاعد بالشرائح: حيث يقسم مطرح الضريبة إلى عدة شرائح وتخضع كل شريحة لمعدل ضريبي ثابت ويتصاعد المعدل كلما انتقلنا من شريحة أدنى إلى شريحة أعلى منها وبمعنى أن مطرح الضريبة قد يخضع لمعدل ضريبي واحد وقد يخضع لجميع المعدلات الضريبية وذلك حسب حجم المطرح وقد تكون الشرائح متساوية أو غير متساوية<sup>2</sup>. وقد جاء في المادة /3/ من القانون رقم /51/ لعام 2006 على المعدلات والشرائح المطبقة فيما يخص الضريبة التصاعدية وفقاً لما يلي<sup>3</sup>: تطرح الضريبة علماً لأرباحاً صافية بحسب النسب الآتية /بما في ذلك إضافات الدفء الوطني ورسوم المدارس وحوصة البلدية /

والمساهمة في المجهود الحربي وادارة المحلية:

10 بالمائة عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفوت حتى 200000 ليرة سورية.

15 % عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 200000 وحتى 500000 ليرة سورية.

20 % عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 500000 وحتى 1000000 ليرة سورية.

24 % عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 1000000 وحتى 3000000 ليرة سورية.

28 بالمائة عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ثلاثة ملايين ليرة سورية.

ويضاف إلى الضريبة الناتجة نسبة (4%) من أصل الضريبة للإدارة المحلية في مدينة دمشق، ونسبة (7%) من أصل الضريبة في محافظة ريف دمشق، و (10%) من أصل الضريبة في باقي المحافظات.

<sup>1</sup> المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، 2000، ص 225.

<sup>2</sup> الخطيب، خالد، العدي، إبراهيم، مرجع سابق، 1996، ص 50.

<sup>3</sup> المرسوم التشريعي 51 لعام 2006، المادة 3.

أما بالنسبة للحد الأدنى المعفى المشار إليه فقد جاء في المادة / 20 / من القانون / 24 / لعام 2003 ما يلي<sup>1</sup>:

أ - ينزلمنالربحالسنواتالصافيبلغ / 50000 /  
ليرة سورية كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كانا المكلف شخصاً طبيعياً وجزءاً من هذا الحد بنسبة مدة التكاليف التي تنقل عن سنة.

ب - يستفيد من تنزيل الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة التضامن أو كل شريك مسؤول بحد في شركة التوصية ولا يستفيد الشريك الواحد من هذا التنزيل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة.

ت - يتوقف التنزيل المنصوص عليه في الفقرة / 1 /  
من هذا المادة على قيام المكلف بالواجبات المنصوص عليها في المواد / 6 و 13 و 14 و 15 و 23 / من القانون / 24 / لعام 2003، وانتكونا المؤسسة أو الشركة أو المنشأة مسجلة في السجل التجاري.

### 3-3-2- الضريبة النسبية:

نصت الفقرة ب من المادة / 3 / والمادة / 4 / المرسوم / 51 / لعام 2006 على تعديل المادة / 16 / من القانون / 24 / لعام 2003 بحيث تصبح كما يلي اعتباراً من 2007/1/1<sup>2</sup>:

أ - تطرح ضريبة الدخل على أرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها علناً لاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50/

/ بالمائة في القطاع الخاص والمشاركات التيمركزها الرئيس في الجمهورية العربية السورية عن جميع منشآتها ب معدل / 14 / بالمائة بما فيها جميع الإضافات وتستثنى من الإضافة للصالح إدارة المحل.

ب - تطرح ضريبة الدخل على أرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فروعها في الجمهورية العربية السورية في القطاع الخاص والمشاركات عن جميع منشآتها والمشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار بمعدل / 22 / بالمائة بما فيها جميع الإضافات إضافة لإدارة.

ت - تخضع أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز لمعدل ضريبي وحيد قدره / 28 / بالمائة بما فيها جميع الإضافات<sup>3</sup>.

ث - تخضع أرباح المصارف الخاصة المحدثة وفق أحكام القانون رقم / 28 / لعام 2001 لنسبة مقدارها (25%) عدا إضافة الإدارة المحلية.

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، مادة 20.

<sup>2</sup> المرسوم التشريعي 51 لعام 2006.

<sup>3</sup> المرسوم 51 لعام 2006، المادة 4.



ج - استثناءً من أحكام النازمة لضريبة دخلاً لأرباحاً حقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون رقم 24 لعام 2003 وتعديلاته تستوفى ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسبة محددة من ربحها وفقاً لإجماليها  
منشآت السياحة الآتية:

- الفنادق والمستوى الدولي والدرجات الممتازة والأول والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية الممتازة والأول والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.
- الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.
- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأول والثانية وما يتبعها من مطاعم ومشايات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.

وتحدد نسبة الضريبة الواجبة أدائها من ربحها وفقاً لآتي:

2.5 بالمائة لقاء ضريبة الدخل، 0.5 بالمائة لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

### 3-4- تحقق الضريبة المفروضة على الأرباح الحقيقية:

يقصد بتحقيق الضريبة مجموعة الإجراءات المؤدية إلى تحديد دين الضريبة، وصدور قرار من الإدارة المالية بتحديد المبلغ الذي يجب دفعه من قبل المكلف، وطرحها ذمة على المكلف للتحصيل وفقاً للقواعد المقررة، بموجب أحكام القوانين والتشريعات والتعليمات النافذة من الإدارة الضريبية، ووفقاً للنظام الضريبي السوري تمر هذه الإجراءات بعدة مراحل:

### 3-4-1- التكاليف الأولى:

حدد القانون / 24 لعام 2003 وتعديلاته مجموعة الإجراءات التي يقوم بها الإدارة المالية بهدف تحديد دين المكلف حيث حددت المادة / 24 كيفية تدقيق بيانات المكلف بغية الوصول إلى فرض الضريبة على النحو التالي<sup>1</sup>:

أ - تتولى الدوائر المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى القانون / 24 لعام 2003 ولها أن تستوضح وتناقش ذنب العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك أو إذا قبلت المكلف ملاحظاتها الدوائر المالية تعتبر التعديلات ناتجة عن ذلك جزءاً متمماً لبيانها ويحرر ضبط بذلك.

ب - يخضع البيان المقدم من مؤسسات وشركات القطاع العام للتدقيق المكثف في الدوائر المالية وتفرض الضريبة على أساساً لأرباحها المصرح بها بعد تدقيقها

ويجرى حساب الضريبة بصورة نهائية على أساس الميزانية الختامية للمؤسسة أو الشركة الصادر بشأنها قرار قبول من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية.

ت - كما أتاح القانون للدوائر المالية في سبيل تحقق الضريبة على المكلفين أن تقوموا وأنوعوا بالقيام بكل تدقيق وتحقيق منشأته أن ينيرها وأن تطلب منهم ومن المكلفين الآخرين من الإدارات والمؤسسات العامة وجهات القط

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 24-25-26.

اعالعامجميعالوثائقالحسابيةوالقوائمالعقودوكلمنتكونلديهاالمعلوماتالوثائقالتيطلبهاالدوائرالمال  
يةبمقتضالفقرةالسابقةويرفضإعطائها.

وفي حال المخالفة حدد القانون عقوبة على النحو التالي: "يعاقب بغرامة نقدية قدرها / 5000 /  
ليرة سورية عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية وفحسب لالتكرار رضا عفا الغرامة".  
أما في حال قبول الدوائر المالية بيان المكلف بدون تعديل لتحديد الضريبة علناً لأساس المصرح بها  
والافتراض الضريبة علناً أساساً التعديلات التي تترتب بالدوائر المالية المذكور فلهذا إدخالها علناً لبيان بحسب نتائج التحقيق  
.

### 3-4-2- التكاليف المؤقتة:

يبلغ المكلف أخباراً خطياً فردياً يعتبر بمثابة تكليف مؤقتي تضم مفردات الضريبة ويسلم بصورة عن تقرير التكاليف في حال  
طلبها يمكنه متضمن معلومات سرية أو امتناع المكلف عن تقديم القيود والوثائق عند ما يعطى المكلف أساساً التكاليف طبق ط,  
ويحق للمكلف بعد تبليغه التكاليف المؤقتة أن يعترض على هذا التكاليف كما يلي<sup>1</sup>:  
أ - يعطى المكلف مهلة 30 ثلاثين يوماً لبيان اعتراضها بالدوائر المالية المحلية وتبدأ هذه  
المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكاليف المؤقتة أصولاً.  
ب - إذا لم يعترض المكلف على التكاليف المؤقتة يصبح هذا التكاليف بحقه قطعياً وإذا اعترض المكلف /  
/ خلا للمهلة الآتية الذكر  
علناً التكاليف المؤقتة فيجب أن يبين في اعتراضها التقدير التي قبلها وان يقدم الوثائق التي تثبت ادعائها خلال 15 /  
/ يوم امتنار يخاف انقضاء مهلة تقديم الاعتراض.

### 3-4-3- لجنة الطعن:

في حال انقضاء المهلة المنصوص عليها في المادة السابقة تعرض التكاليف المؤقتة غير المعترض عليها من قبل  
لمكافئ لجنة الإدارة المالية المؤلفة من مدير المالية ورئيس قسم الدخل ومقرر رئيس مقرر من وزير المالية لتتثبت أوزيا  
دتها عند الاقتضاء وفي حال زيادتها يجوز الاعتراض على القرار المتخذ أما لجنة إعادة النظر  
ويجوز تشكيل اللجنة إدارة مالية إضافية أو أكثر بقرار من وزير المالية أو من يفوضه علناً لتقلو وظيفة أي من عضويتها عن رئي  
سدائرة.

تعرض التكاليف المعترض عليها على لجنة الطعن التي تتبناها وفقاً أحكام المادة /30/ من القانون /24/ لعام  
2003 وتعديلاتها وتشكل هذه اللجنة في مركز كل محافظة من<sup>2</sup>:

1. مدير المالية أو من ينوب عنه في حال غيابه، ويمكن تفويضه لموظف رئيسي، رئيساً.

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 27-28.

<sup>2</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 29.

2. ممثل عن إحدى إدارات أو الهيئات العامة، وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكاليف يختار هو  
 وزير المالية من قائمة تصدر في كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة. عضواً.
  3. خبير يختار هو وزير المالية من قائمة للخبراء تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف  
 صناعة أو التجارة. عضواً
  4. يكون مراقب الدخل لمختص مقرر في اللجنة ولا يشتر كفي التصويت. عضواً
- ويجوز تعدد لجان الطعن في مركز كل محافظة ويحدد عددها وتولف بقرار من وزير المالية أو من يفوضه لئلا يرأس كل منها  
 موظف من رتبة رئيس دائرة علماً لأقل وفي هذه الحالة توزع الاختصاصات بين اللجان من قبل مدير المالية،  
 تجتمع لجنة الطعن بأعضاء علة عوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور جميع أعضائه  
 وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين ، ويجب  
 على رؤساء لجان الطعن عوة أحد ممثلي إدارات أو الهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القطاع العام عوضاً عن العضو  
 خبير في هذه اللجان عند النظر في تكاليف القطاعين العام والمشاركين.  
 تدرس لجنة الطعن جميع التكاليف المؤقتة المعترضة عليها وتدقق جميع البيانات والتكاليف التي تقرضها الدوائر المالية مباش  
 رقوا اعتراضات المكلفين المقدمة ضمن المهلة المحددة في المادة  
 28/ ويمكنها عند الحاجة أن تدعو المعترضين لاستمات عياناتهم الشفهية وانتقوماً وتو عز المراقبين المالية أو الخبراء  
 عتق بلهم وزارة المالية في كل محافظة بالقيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي تنشأ عنها أنتتير اللجنة وأن تطلب جميع المعلو  
 مات وفقاً للأحكام الواردة في المادة 14/ تقرر اللجنة التكاليف بعد تعديلها عند الاقتضاء وزيادة أو نقصاناً.  
 تصبح جدولاً والتكاليف التي تقرها اللجنة الطعن وألجنة الإدارة المالية نافذ بقرار من أكبر موظفي مركز المحافظة أو الم  
 نطقة دون أية معاملة أخرى بعد التكاليف المذكورة قطعية بحق الدوائر المالية والمكلفين فيما عدا الأحوال المنصوص على  
 ها في المادة 32/ / ويبلغ القرار بالدوائر المالية التي تتولى إذا عته  
 بوضع في لائحة الإعلان في مراكز ماليات المحافظة والمناطق وينشر في الصحف المحلية وفضلاً عن ذلك يبلغ كل من  
 مكلفينا المعترضين والذين عدلت اللجنة تكاليفهم المؤقتاً أخباراً فردية مرفقة بصورة عن قرار لجنة الطعن وألجنة الإدارة  
 مالية.
- تعد التكاليف القطعية للضريبة مستحقة الأداء في المهلة المنصوص عليها في المادة 13/ منهذا القانون وذلك  
 على النحو التالي:
- أ - لغاية 31/ أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة  
 والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة.
  - ب - لغاية 31/ آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين.
- وتضاف إلى المبالغ غير المدفوعة في المهلة المذكورة فائدة سنوية بمعدل 7/ بالمائة بدءاً من اليوم التالي لنهاية هذه  
 المهلة وحتى نهاية الشهر السابق لتاريخ صدور قرار لجنة الطعن وألجنة الإدارة المالية.

تحال لغرامة المترتبة بمقتضى المادة /106/ من هذا القانون محال لفائدة المذكور تف ي

الفقرة السابقة بالنسبة للضريبة المترتبة عن مبلغ الأربا حال مصرح بها , كما

يحدد الحد الأدنى لفائدة المنصوص عليها في الفقرة السابقة / 14/

بالمائة في حال تقديم البيان الضريبي ضمن المدة المنصوص عليها في المادة / 13/ من هذا القانون .

وفي حال تأخر المكلف بتقديم بيانها الضريبي يتحسب الفائدة المنصوص عليها في الفقرة / ب/ من

هذا المادة عن الفترة السابقة لتقديم البيان مهما بلغت ويضاف إليها فائدة /7/

بالمائة سنوياً بعد تاريخ تقديم البيان علماً لا يتجاوز مقدار هذه الفائدة المضافة 21/

/بالمائة عدا الفائدة المترتبة عن الفترة السابقة.

يعطى البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهلة القانونية المشار إليها في المادة /13/

صفة التكاليف القطعية في حال تأخر الدوائر المالية عن مباشرة إجراء التكاليف بعد خمس سنوات متتالية في حال البيان وبدون أي فوائد أو

غرامات أو غير قابل للطعن<sup>1</sup>.

### 3-4-4- لجنة إعادة النظر:

يعطى المكلفون الذين رد تلجنة الطعن اعتراضهم والذين طرأت تعديل تكاليفهم المؤقتة مهلة / 30/

يوماً لطلب إعادة النظر في تكاليفهم وللدوائر المالية ضمن المهلة ذاتها أن تمارس حق طلب إعادة النظر في قرارات اللجنة طعن

ضريبة وخاصة في الحالات الآتية<sup>2</sup>:

1. عندما يكون القرار مبنياً على وثائق غير صحيحة.

2. عندما يعتمد التكاليف على التقدير في تحديد الأربا حال الصافي.

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

4. عندما يتخذ القرار بأكثرية.

ويترتب في هذه الحالة على الدوائر المذكورة أن تعلم المكلف بالخطأ ، تبدأ مهلة آل 30/

/يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار الفردي،

وإذا لم يقدم طلب إعادة النظر في المهلة الآتية الذكر يصبح التكاليف الذي أقرته لجنة الطعن لجنة الإدارة المالية قطعي.

وتتألف اللجنة إعادة النظر التي تشكّل في وزارة المالية كالآتي<sup>3</sup>:

1. معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات . رئيساً

2. قاض بدرجة مستشار استئناف في مسمى موزير العدل عضواً

3. أحد المديرين في إدارة المركزية عضواً

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003, المادة 30-31.

<sup>2</sup> القانون 24 لعام 2003, المادة 32.

<sup>3</sup> القانون 24 لعام 2003, المادة 33.

4. ممثلين جديدها القضاة عالىا لأكثر صلة بالمهنة موضوع التكاليف يعتمد هو وزير المالية بالتوافق معالجها  
تذات العلاقة وتسمية منها علناً لا تقل مرتبتهم معاً ونمدير . عضواً

5. خبر يختار هو وزير المالية من قائمة الخبراء المذكور في المادة / 29  
/ من هذا القانون غير الخبير المسمي في الجان الطعن . عضواً

ويكون للجنة مقرر من ذوي الخبرة فيضريبة الدخل يسمي هو وزير المالية ولا يشتر كفاية التصويت .  
وعلى رؤساء لجانه عادة النظر د عوة أحد ممثلي لإدارات والمؤسسات والهيئات العامة أو مؤسسات وشركات القضاة عالىا العام  
ذات الصلة بموضوع التكاليف وتسمية منها عوضاً عن العضو الخبير في هذا الجانب عند النظر في تكاليف القضاة عالىا العاموا  
لمشترك .

تعد لجنة إعادة النظر المنو به في الفقرة السابقة لجنة إعادة النظر الرئيسية ويجوز عند  
الاقتضاء تأليف لجان إضافية للجنة إعادة النظر تتمتع بالصلاحيات ذاتها المقررة للجنة الرئيسية علناً غير أس كلاً من  
جانا المذكور مديرو علناً لأقليات لإدارة المركزية في وزارة المالية ويتم تشكيلها بحسب تشكيل اللجنة الرئيسية وعلناً يمثلا  
جانبا للمالية اللجنة موظفا للبيد درجة معاً ونمدير أو رئيس دائرة علناً لأقل ذوي خبر فيضريبة يسمي هو وزير المالية، ويتم  
توزيعاً لعمال بين لجان إعادة النظر من قبل رئيس اللجنة إعادة النظر الرئيسية .

تجتمع لجنة إعادة النظر بدعوة من رئيسها ولا تصح قراراتها إلا بحضور أربعة من الأعضاء  
منهم الرئيس وممثل للمهنة أو الحرفة وتتخذ قرارات اللجنة بأكثرية أصوات الحاضرين وإذا تساوت الأصوات عند اجتماعها  
بحضور أربعة من هيئتها يكون صوت الرئيس مرجحاً ، ويجوز

للجنة إعادة النظر أن تعقد جلساتها في مراكز المحافظين ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة  
عليها وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الخبير من المحافظين ذات العلاقة بالتكاليف المعروضة علناً للجنة .  
وتتمتع لجنة إعادة النظر بالصلاحيات التالية<sup>1</sup> :

أ - تدقق اللجنة طلبات إعادة النظر بالاستناد إلى الوثائق الخطية والوثائق الثبوتية ويجوز لها أن تؤخذ إجراء تحقيقاً  
أفياً أو أن تعين خبراء وفقاً لأحكام المادة / 26/ من القانون / 24/ لعام  
2003 إذا تضررت ذلك أو بناء على طلب المكلف المثبت صراحة في استنداء إعادة النظر وفي هذه الحالة الأخيرة  
شترط من المكلف أن يكون قد دفع مسلفة علناً النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ إبلاغها إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة .

ب - تحكم لجنة إعادة النظر في الطلبات بقرارات معللة قطعية وللمكلف الحق بطلب التصحيح والطعن المبحوث عنهما في  
دتين / 37/ و / 40/ من هذا القانون ضمن الشروط المحددة فيهما .

ويجوز للدوائر المالية وللمكلف تقديم طلب التصحيح في أحياناً لا تاتي<sup>2</sup> :

1. إذا كان القرار مبنيّاً على وثائق مزورة .

2. إذا حكم علناً أحد الطرفين لعدم تقديمهم مستنداً قاطعاً في حوزة خصمه .

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 34.

<sup>2</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 37.

3. إذ المترا عفا التحقيقو الحكما لأصولا المعينة في هذا القانون .
4. إذ المتبتلجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي يبينها خطيا أحد الطرفين .
5. إذ اتضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأ ما ديا يؤثر في الحکم .

كما

يجب أن يقدم مطالب التصحيح خلال ستة أشهر في الحالة الأولى و خلال ثلاثين يوماً في الحالات الأخرى تبدأ المهلة في اليوم التالي تاريخ تبليغ المكلف بالقرار المطلوب تصحيحه .

وقد أحدثت وزارة المالية هيئة عامة للجان إعادة النظر بضرورية الدخل الآتي<sup>1</sup>:

- رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية رئيساً .
  - اثنان من القضاة الممثلين لوزارة العدل في اللجان والدوائر المذكورة يسميهما وزير المالية عضوين .
  - مدير الدخول رئيساً لجانب اللجان لإضافة اللجنة إعادة النظر يسميه وزير المالية . عضوين .
- وتختص الهيئة العامة المذكورة بالبت في القضايا التي ترفع إليها من قبل رئيس لجنة إعادة النظر الرئيسية في حال تبينا لاجته ادبينا للجان المذكورة حول القضايا المبدئية التي يتم البت فيها أو في حال طلب أحد اللجان العدول عن مبدأ اجتهادهم مستقر ، لات صاحتما عاتالهيئة إلا بحضور جميعاً عضائها وتصدر قراراتها بالأكثرية .

ويجب

على جميع لجان الضرائب الدخول على مختلف درجاتها التقيد بالاجتهاد الصادر عن الهيئة العامة للجان إعادة النظر تحت طائلة الطعن بها أمام لجنة إعادة النظر أو طلب تصحيحها وفقاً لأحكام هذا القانون

ويجوز الطعن خلال ثلاثين يوماً

من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلف بقرار اللجان إعادة النظر من قبل المكلفين أو وزير المالية أمام القضاء المختص .  
أما الحالات التي يجوز الطعن بها أمام القضاء المختص فهي :

1. في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع .
2. في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن 25 / بالمائة عما هو محدد من قبل اللجان الطعن لجان الإدارة المالي .

<sup>1</sup> القانون 24 لعام 2003، المادة 38-39-40.

### خاتمة الفصل الثالث

تناول الفصل الثالث النظام الضريبي السوري من خلال تحديد المكلفون الخاضعون لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة الأرباح الحقيقية، حيث حدد الأشخاص الخاضعين للضريبة، كما تناول أسس التكاليف من حيث تحديد مطرح الضريبة والإيرادات الخاضعة للضريبة وفقاً للنظام الضريبي السوري، والية التصريح الضريبي وتقديم البيانات والوثائق المرفقة، ومن ثم تحديد معدلات الضريبة، ومن ثم تحقق الضريبة المفروضة على الأرباح الحقيقية انطلاقاً من التكاليف الأولى والمؤقت، كما تناول إعادة النظر والتصحيح من حيث تحديد آلية الاعتراض والمهل الزمنية اللازمة، ولجان البت في الاعتراضات كالجان المالية والفرص وإعادة النظر.





## الفصل الرابع

### الدراسة العملية واختبار الفروض

يتناول هذا الفصل دراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على فعالية النظام الضريبي في سورية، ويتم في هذا الفصل عرض خصائص مجتمع الدراسة واختبار الفروض، واختبار فروض من خلال اختبار عينة من الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ، وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها. ويتم هذا من خلال المباحث التالية:

4-1- المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة.

4-2- المبحث الثاني: اختبار الفروض وتحليل النتائج.

## المبحث الأول

### مجتمع الدراسة ووصفه

يتناول هذا المبحث تحديد المجتمع الذي تم استهدافه من خلال هذه الدراسة التطبيقية، وتحديد الأساليب التي استخدمت للحصول على البيانات، وطريقة البحث الإحصائي، ونوع المعاينة، وطريقة سحب العينة.

ويتم هذا من خلال التقسيمات التالية:

- 4-1-1- مجتمع وعينة الدراسة.
- 4-1-2- أدوات وأساليب جمع البيانات.
- 4-1-3- وصف عينة الدراسة.

#### 4-1-1- مجتمعة وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة في سورية والمنشورة بياناتها في هيئة الأوراق والأسواق المالية، حيث بلغ عددها 52 شركة منها 23 مدرجة ببورصة دمشق للأوراق المالية وذلك حتى تاريخ 16/1/2013<sup>1</sup>، وحتى يتم اختيار عينة الدراسة من هذه الشركات المساهمة يجب أن تقي بالمعايير التالية:

1. أن تنتهي السنة المالية للشركة في تاريخ 31/12 من كل عام، حيث أن هناك بعض الشركات ولأسباب معينة لا تنتهي السنة المالية في 31/12.
2. توافر الإفصاحات والبيانات المالية والإقرارات الضريبية للشركات المساهمة وذلك عن ست سنوات اعتباراً من عام (2006 وحتى عام 2011).
3. أن يكون تاريخ طرح أسهم الشركة قبل تاريخ (1 / 1 / 2006)، أي قبل نهاية أول سنة من السنوات الستة التي تغطيها فترة الدراسة.

#### 4-1-2- أدوات وأساليب جمع البيانات:

تتمثل الأدوات والأساليب التي استخدمها الباحث لجمع البيانات الميدانية للدراسة على النحو التالي:

- الإفصاحات والبيانات المالية والإقرارات الضريبية للشركات المساهمة في سورية: حيث تم الاطلاع على البيانات المالية للشركات المساهمة المنشورة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية خلال الفترة من عام 2006/ وحتى عام 2011 / كما تم الاطلاع على الإقرارات الضريبية المقدمة من الشركات المساهمة العامة وقراءتها وتحليلها وتحديد القواعد المحاسبية المعتمدة محاسبياً وضريبياً.

#### 4-1-3- وصف عينة الدراسة:

تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمعرفة توزيع العينة وفقاً للبيانات العامة للدراسة التطبيقية وذلك كما يلي:

<sup>1</sup> انظر الملحق رقم 2

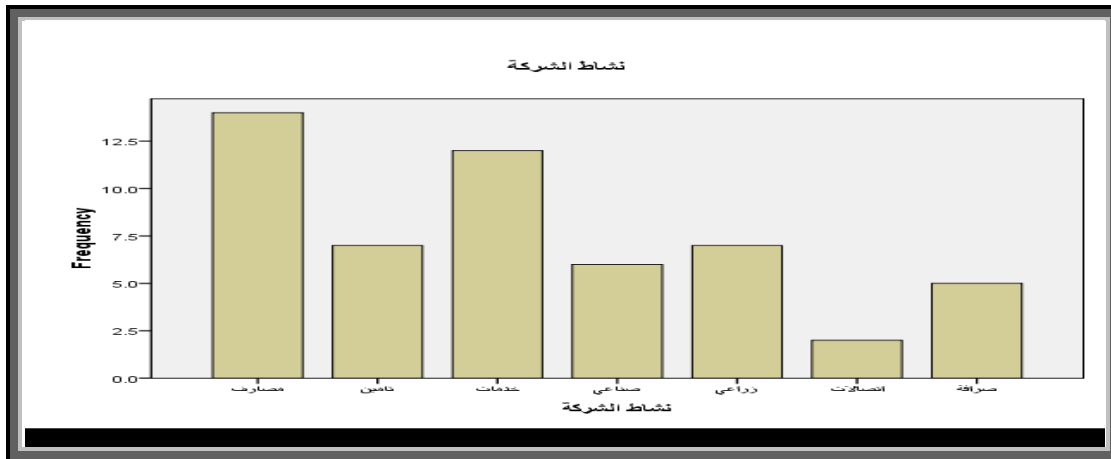
### أولاً: توزيع مجتمع الدراسة وفقاً لنشاط الشركة:

سيتم توزيع مجتمع الدراسة والمؤلف من الشركات المساهمة في سورية وفقاً للنشاط الذي تمارسه كل شركة وفقاً لما يلي:

| النسبة | عدد الشركات | النشاط  |
|--------|-------------|---------|
| % 26.9 | 14          | مصارف   |
| % 13.5 | 7           | تأمين   |
| % 21.2 | 11          | خدمات   |
| % 11.5 | 6           | صناعي   |
| % 13.5 | 7           | زراعي   |
| % 3.8  | 2           | اتصالات |
| % 9.6  | 5           | صرافة   |
| %100   | 52          | المجموع |

جدول رقم (1) توزيع مجتمع البحث وفقاً لنشاط الشركة

بالنظر إلى الجدول السابق نلاحظ أن أكثر الشركات في العينة هي من المصارف حيث بلغ عدد المصارف 14 شركة نسبتهم 26.9 %، ويليهما شركات الخدمات وقد بلغ عدد شركات الخدمات 11 شركة بنسبة 21.2 %، ويليهما شركات التأمين وشركات القطاع الزراعي بنسبة تبلغ 13.5% لكل منها، أما الشركات المستثمرة في القطاع الصناعي فقد بلغ عددها ست شركات ما نسبته 11.5 %، أما باقي الشركات فقد توزعت بين شركات الصرافة وعددها خمسة شركات وشركات الاتصالات وعددها 2 شركة، مما يدل على توزع الاستثمار في سورية.



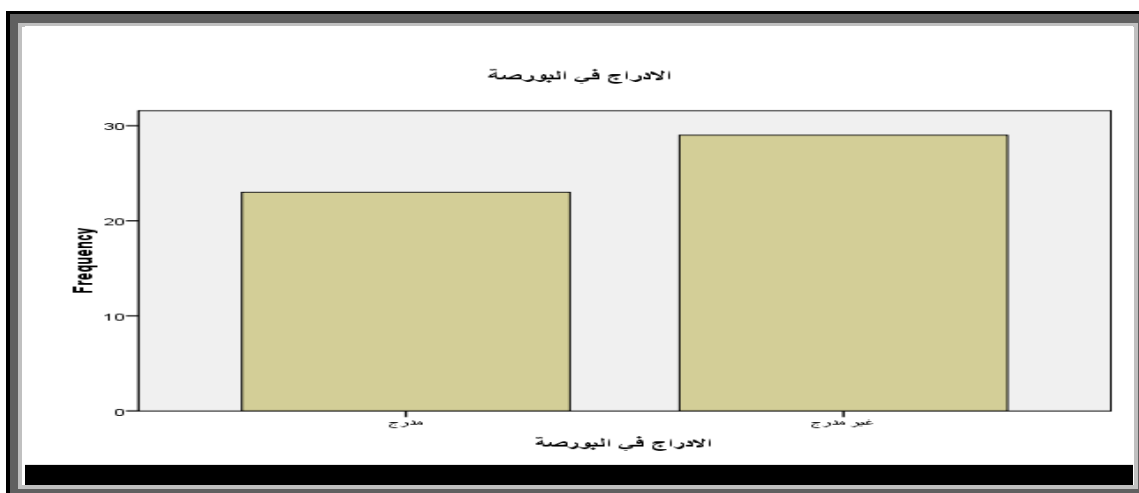
شكل رقم (1) نسب توزيع مجتمع البحث وفقاً لنشاط الشركة

ثانياً: توزيع مجتمع الدراسة وفقاً للإدراج في سوق دمشق للأوراق المالية:  
يبين الجدول التالي توزيع مجتمع البحث وفقاً للإدراج الشركة حيث يقسم المجتمع بين شركات مدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وشركات غير مدرجة وعدد ونسبة كل منها بالنسبة لإجمالي الشركات المساهمة:

| الشركة    | التكرارات | النسبة  |
|-----------|-----------|---------|
| مدرجة     | 23        | % 44.2  |
| غير مدرجة | 29        | % 55.8  |
| الإجمالي  | 52        | % 100.0 |

جدول رقم (2) توزيع مجتمع البحث وفقاً للإدراج الشركة

نلاحظ من الجدول أعلاه توزيع مجتمع الدراسة من حيث نوع الشركة، حيث كانت الشركات غير المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية هم الأكثرية في المجتمع المدروس حيث بلغ عددهم 29 شركة مساهمة بنسبة 55.8 %، أما الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية فقد بلغ عددهم 23 شركة مساهمة بنسبة 44.2 %، ويبين الشكل التالي نسب توزيع مجتمع الدراسة وفقاً لنوع الشركة:



شكل رقم (2) نسب توزيع مجتمع البحث وفقاً للإدراج الشركة

### ثالثاً: توزيع مجتمع الدراسة وفقاً لعام الإدراج في السوق:

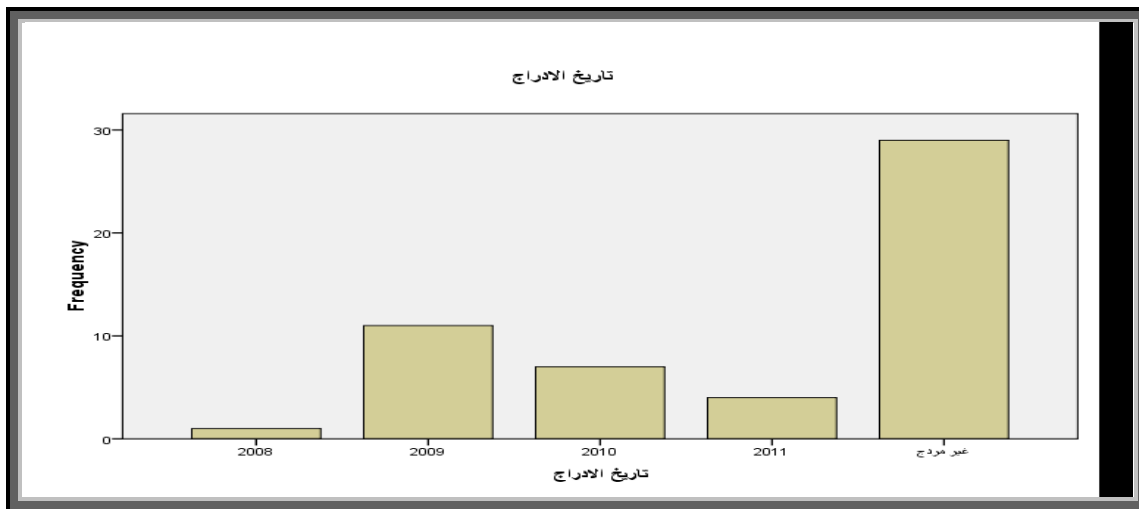
تم تقسيم المجتمع وفقاً لعام الإدراج في سوق دمشق للأوراق المالية حيث يظهر الجدول التالي عدد الشركات المدرجة في كل عام والنسبة المئوية:

| النسبة | التكرارات | العام     |
|--------|-----------|-----------|
| 1.9%   | 1         | 2008      |
| 21.2%  | 11        | 2009      |
| 13.5%  | 7         | 2010      |
| 7.7%   | 4         | 2011      |
| 55.8   | 29        | غير مدرجة |
| 100.0% | 52        | الإجمالي  |

جدول رقم (3) توزيع المجتمع وفقاً لعام الإدراج

نلاحظ من الجدول أن النسبة الأكبر من الشركات غير مدرجة أما بالنسبة للشركات المدرجة فقد كانت النسبة الأكبر من الشركات في عام 2009 حيث بلغت 11 شركة بنسبة 21.2 % من إجمالي الشركات المدرجة، ويليهما الشركات المدرجة في عام 2010 حيث بلغ عددها سبع شركات أما الشركات المدرجة في عام 2011 فقد بلغ أربع شركات بنسبة 7.7 % من الشركات المساهمة، وشركة واحدة تم إدراجها في عام 2008 وهذا يدل على تأخر الشركات المساهمة الإدراج في السوق.

ويبين الشكل التالي نسب توزيع المجتمع وفقاً لعام الإدراج في السوق:



شكل رقم (3) نسب توزيع المجتمع وفقاً لعام الإدراج

رابعاً: توزيع مجتمع الدراسة وفقاً لعدد سنوات نشر البيانات:

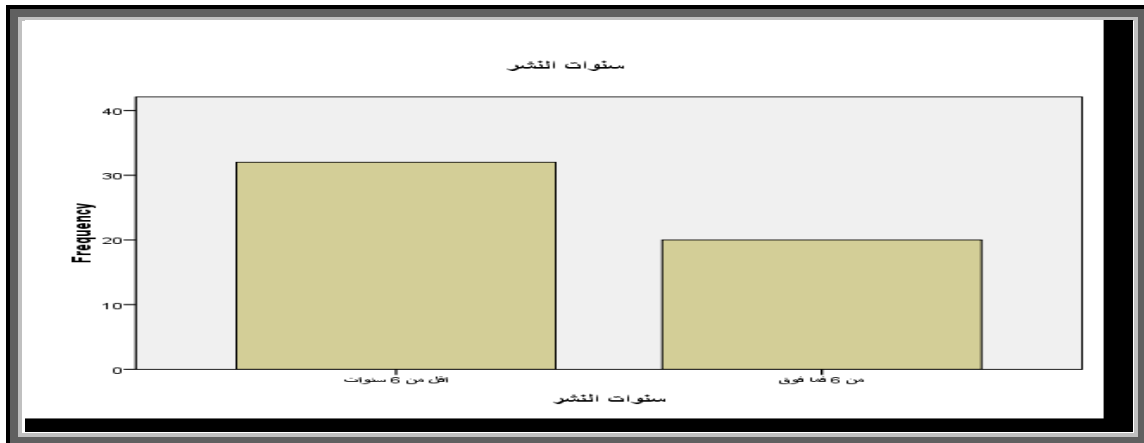
يبين الجدول التالي توزيع مجتمع الدراسة والبحث وفقاً لعدد سنوات نشر البيانات حيث تم تقسيم المجتمع إلى فئتين الأولى عبارة عن الشركات التي قامت بنشر بياناتها لأكثر من 6 سنوات متتالية والثانية لم تقم بنشر البيانات لست سنوات:

| سنوات الخبرة    | التكرارات | النسبة  |
|-----------------|-----------|---------|
| أقل من 6        | 32        | 61.5%   |
| أكثر أو يساوي 6 | 20        | 38.5%   |
| الإجمالي        | 52        | % 100.0 |

جدول رقم (4) توزيع مجتمع الدراسة وفقاً لسنوات نشر البيانات

يبين الجدول السابق توزيع مجتمع الدراسة وفقاً لسنوات نشر البيانات، حيث أظهر الجدول أن أكثر المشاهدات كانت أقل من 6 سنوات بنسبة 61.5% من المجتمع، أما باقي الشركات والتي تنشر بياناتها منذ أكثر من ست سنوات فقد بلغ عددها 20 شركة بنسبة 38.5% من حجم المجتمع، وهذا يدل على عدم التزام جميع الشركات بنشر بياناتها في سوق دمشق للأوراق المالية.

وبين الشكل التالي توزيع مجتمع الدراسة وفقاً لسنوات نشر البيانات:



شكل رقم (4) نسب توزيع مجتمع الدراسة وفقاً لسنوات نشر البيانات

#### خامسا: مقارنة مجتمع الدراسة وفقاً لنشاط الشركة ونوع الشركة في السوق:

تم وصف مجتمع الدراسة من خلال مقارنة نوع النشاط الذي تمارسه الشركة مع نوع الشركة ووضعها في سوق دمشق للأوراق المالية والجدول التالي يبين النتائج:

| الإجمالي    | الإدراج في السوق |             | نشاط الشركة |
|-------------|------------------|-------------|-------------|
|             | غير مدرجة        | مدرجة       |             |
| 14<br>% 100 | 2<br>% 14.3      | 12<br>%85.7 | مصارف       |
| 7<br>%100   | 2<br>%28.6       | 5<br>%71.4  | تأمين       |
| 11<br>%100  | 9<br>%81.8       | 2<br>%18.2  | خدمات       |
| 6<br>%100   | 5<br>%83.3       | 1<br>%16.7  | صناعي       |
| 7<br>% 100  | 6<br>%85.7       | 1<br>%14.3  | زراعي       |
| 2<br>%100   | 2<br>%100        | 0<br>%0     | اتصالات     |
| 5<br>% 100  | 3<br>%60.0       | 2<br>%40.0  | صرافة       |
| 52<br>% 100 | 29<br>%55.8      | 23<br>%44.2 | المجموع     |

جدول رقم (5) تقاطع شركاتالمجتمعوفقاً لنشاط الشركة والإدراج في البورصة

يبين الجدول أن نسبة الإدراج في سوق دمشق للأوراق المالية بالنسبة للمصارف وشركات التأمين كانت الأكبر، حيث تم إدراج 12 مصرف من المصارف بينما بلغ عدد المصارف غير المدرجة 2 مصرف، كما بين الجدول إدراج معظم شركات التأمين فقد بلغ عدد الشركات المدرجة بنسبة 71.4% بينما بلغتنسبة شركات التأمين غير المدرجة 28.6% من شركات التأمين، أما بالنسبة لباقي النشاطات فقد كانت نسبة الإدراج في السوق قليلة جداً فقد كانت نسبة شركات الخدمات المدرجة 2 شركة من أصل 11 شركة و شركة واحدة لكل من الشركات الزراعية والصناعية ولا شركة بالنسبة لشركات الاتصالات وشركتان فقط بالنسبة لشركات الصرافة.



سادسا: مقارنة مجتمع الدراسة وفقا لنشاط الشركة وتاريخ الإدراج في السوق:

تم وصف مجتمع الدراسة من خلال مقارنة نوع النشاط الذي تمارسه الشركة مع تاريخ إدراج الشركة في سوق دمشق للأوراق المالية والجدول التالي يبين النتائج:

| نشاط الشركة | تاريخ الإدراج |             |            |            |             | الإجمالي   |
|-------------|---------------|-------------|------------|------------|-------------|------------|
|             | 2008          | 2009        | 2010       | 2011       | غير مدرج    |            |
| مصارف       | 0<br>%0.0     | 7<br>%50.0  | 4<br>%28.4 | 1<br>%7.1  | 2<br>%14.3  | 14<br>%100 |
| تأمين       | 0<br>%0.0     | 1<br>%14.3  | 3<br>%42.9 | 1<br>%14.3 | 2<br>%28.6  | 7<br>%100  |
| خدمات       | 1<br>%9.1     | 1<br>%9.1   | 0<br>%0.0  | 0<br>%0.0  | 9<br>%81.8  | 11<br>%100 |
| صناعي       | 0<br>%0.0     | 1<br>%16.7  | 0<br>%0.0  | 0<br>%0.0  | 5<br>%83.3  | 6<br>%100  |
| زراعي       | 0<br>%0.0     | 1<br>%14.3  | 0<br>%0.0  | 0<br>%0.0  | 6<br>%85.7  | 7<br>%100  |
| اتصالات     | 0<br>%0.0     | 0<br>%0.0   | 0<br>%0.0  | 0<br>%0.0  | 2<br>%100   | 2<br>%100  |
| صرافة       | 0<br>%0       | 0<br>%0.0   | 0<br>%0.0  | 2<br>%40   | 3<br>%60    | 5<br>%100  |
| مجموع       | 1<br>%1.9     | 11<br>%21.2 | 7<br>%13.5 | 4<br>%7.7  | 29<br>%55.8 | 52<br>%100 |

جدول رقم (6) تقاطع شركات المجتمع وفالنشاط الشركة مع عام الإدراج

نلاحظ من الجدول السابق أنه لا يوجد سوى شركة واحدة مدرجة في عام 2008 وهي شركة خدمات بنسبة 1.9%, بينما أكثر الشركات مدرجة في عام 2009 حيث بلغت 11 شركة بنسبة 21.2% من مجموع الشركات، موزعة على 7 شركات من المصارف و شركة واحدة لكل من شركات التأمين والخدمات والزراعي والصناعي، وفي عام 2010 تم إدراج 7 شركات بنسبة 13.5% مقسمة بين أربع مصارف و 3 شركات تأمين، وفي عام 2011 تم إدراج أربع شركات بنسبة 7.7% اثنان منها شركات صرافة واثنان لكل من المصارف وشركات التأمين، بينما الشركات غير المدرجة بلغت 29 شركة.

سابعا: مقارنة مجتمع الدراسة وفقاً لنشاط الشركة وعدد البيانات المنشورة:

تم وصف مجتمع الدراسة من خلال مقارنة نوع النشاط الذي تمارسه الشركة مع عدد البيانات المنشورة فقد كان على النحو التالي:

| نشاط الشركة | عدد سنوات      |                 | الإجمالي   |
|-------------|----------------|-----------------|------------|
|             | أقل من 6 سنوات | أكثر من 6 سنوات |            |
| مصارف       | 8<br>%57.1     | 6<br>%42.9      | 14<br>%100 |
| تأمين       | 3<br>%52.9     | 4<br>%57.1      | 7<br>%100  |
| خدمات       | 8<br>%72.7     | 3<br>%27.3      | 11<br>%100 |
| صناعي       | 4<br>%66.7     | 2<br>%33.3      | 6<br>%100  |
| زراعي       | 4<br>%57.1     | 3<br>%42.9      | 7<br>%100  |
| اتصالات     | 0<br>%100      | 2<br>%100       | 2<br>%100  |
| صرافة       | 5<br>%100      | 0<br>%0         | 5<br>%100  |
| مجموع       | 32<br>%61.5    | 20<br>%38.5     | 52<br>%100 |

جدول رقم (7) تقاطع شركات المجتمع وفالنشاط الشركة مع عدد سنوات نشر البيانات

يتبين لنا أن معظم الشركات المساهمة والبالغة 32 شركة بنسبة 61.5 % لم تلتزم بنشر البيانات بينما 20 شركة قامت بنشر البيانات لمدة تتجاوز ست سنوات وقد كانت المصارف أكثر التزاما بنشر بياناتها حيث بلغ عدد المصارف الملتزمة بنشر بياناتها 6 مصارف مقابل 8 لم تلتزم، وجاءت شركات التأمين بالمرتبة الثانية من حيث بلغ عددها 4 شركات مقابل 3 شركات لم تلتزم بنشر البيانات، يليها شركات الخدمات والزراعية حيث بلغ عدد الشركات الملتزمة لكل منها 3 شركات، أما الشركات الصناعية فقد بلغ عدد الشركات الملتزمة بنشر البيانات شركتان مقابل 4 شركات لم تلتزم، و جميع شركات الاتصالات ملتزمة مقابل عدم التزام أي شركة بنشر بياناتها.

ثامناً: مقارنة مجتمع الدراسة وفقاً لوضع الشركة وعدد البيانات المنشورة:  
تم وصف مجتمع الدراسة من خلال مقارنة وضع الشركة في سوق دمشق للأوراق المالية مع عدد البيانات المنشورة فقد كان على النحو التالي:

| الإجمالي   | عدد سنوات       |                | الإدراج   |
|------------|-----------------|----------------|-----------|
|            | أكثر من 6 سنوات | أقل من 6 سنوات |           |
| 23<br>%100 | 12<br>%52.2     | 11<br>%47.8    | مدرجة     |
| 29<br>%100 | 8<br>%27.6      | 21<br>%72.4    | غير مدرجة |
| 52<br>%100 | 20<br>%38.5     | 32<br>%61.5    | مجموع     |

جدول رقم (8) تقاطع شركات المجتمع وقالوضع الشركة مع عدد سنوات نشر البيانات

نلاحظ من الجدول السابق أنه الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية أكثر التزاماً بنشر البيانات من الشركات غير المدرجة، حيث بلغ عدد الشركات المدرجة والتي تلتزم بنشر بياناتها 12 شركة من أصل 23 شركة بنسبة 52.2 % من الشركات المدرجة، بينما بلغ عدد الشركات الملتزمة بنشر بياناتها من الشركات غير المدرجة 8 شركات من أصل 32 شركة مساهمة غير مدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بنسبة 27.6 %.

## المبحث الثاني

### اختبار الفروض وتحليل النتائج

يتناول هذا المبحث اختبار الفروض، ومقارنة النتائج حول الفروض بالنسبة لخصائص العينة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، وقد تم استخدام برنامج SPSS في تحليل الإجابات التي تم الحصول عليها.

وسيتم دراسة هذا المبحث من خلال ما يلي:

4-2-1- اختبار الفرض الأول.

4-2-2- اختبار الفرض الثاني.

4-2-3- اختبار الفرض الثالث.

#### 4-2-1- البيانات المدخلة:

من أجل اختبار فروض البحث يستخدم كمدخلات بيانات اقتصادية (غير ضريبية) للشركة بالإضافة إلى البيانات الضريبية.

#### أولاً: البيانات غير الضريبية:

- **رأس المال الابتدائي:** يتضمن رأس المال الابتدائي مجموع أصول والتزامات الشركة الجديدة أو الموجودة مسبقاً، تشمل الأصول كل من الأراضي، البناء المكتبي والإنتاجي، الممتلكات والمصانع والمعدات، الأثاث، الأصول المعنوية، الأصول المالية، الأسهم في الشركات الأخرى، المخزون، المدينين، النقدية، بينما يتألف حساب الالتزامات من رأس المال الأساسي والديون القصيرة والطويلة وحساب الدائنين.

- **تطور رأس المال:** تزود خطط الشركة بيانات حول التطور المتوقع لرأس المال خلال الفترة المدروسة، تعتمد التوقعات على فرضية دورية الإنتاج والمبيعات، استهلاك السلع وتكاليف الموظفين، بالإضافة إلى مصاريف وإيرادات أخرى مثل نفقات البحوث والتطوير، الاستثمار، تكاليف التمويل، حيث يفترض أن الشركة تنتج في كل فترة السلع التي تخزن أو تباع في السوق، لذا من المحتمل تكرار فترات الإنتاج، كما تتعلق بتكاليف الإنتاج فيما يخص المواد والعمل، حيث يفترض أن الأصول الثابتة تستهلك في نهاية العمر الإنتاجي المتوقع، كما يمكن أن تباع بسعر السوق قبل نهاية العمر الإنتاجي المتوقع، وفي كلا الحالتين: إعادة الاستثمار في الأصول الجديدة يكون مستند على التكلفة التاريخية للأصول التي عدلت لمواجهة التضخم، أما فيما يتعلق بالاستثمار أكدت الفرضيات أن رأس المال الابتدائي يبقى ثابت، كما أن الاستثمارات الإضافية تؤدي إلى زيادة في رأس المال خلال الفترة المدروسة، كما أن بيانات اقتصادية أخرى أخذت بالاعتبار مثل أسعار الفائدة، أسعار صرف العملات.

- **تمويل الشركة :** رأس المال يتضمن أسهم جديدة بالإضافة إلى الديون القصيرة والطويلة الأجل، بالإضافة إلى الأرباح غير الموزعة.

#### ثانياً: البيانات الضريبية:

تم احتساب الالتزامات الضريبية خلال فترة الدراسة وفقاً للنسب الضريبية الواردة في النظام الضريبي السوري والخاص بكل شركة من الشركات المتعلقة بالعينة المدروسة. وبالنسبة إلى المطارح الضريبية، فإن أكثر البنود الملائمة من الأصول والالتزامات والمتعلقة برأس المال وتأثير التخطيط أخذت بعين الاعتبار، بالإضافة إلى أن النموذج الضريبي يسمح للشركة بالاختيار من بين البدائل المحاسبية مما يمكن الشركة من التأثير على الأرباح الخاضعة للضريبة.

#### 4-2-2-2- اختبار الفرض الأول:

لتحقيق أغراض البحث واختبار الفرض الأول والمتضمن مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة ضريبياً على زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة فعالية العبء الضريبي، تم استخدام محلل الضريبة الأوروبي، والذي طور بالمركز الأوروبي للبحوث الاقتصادية (ZEW)، بالاشتراك مع جامعة Mannheim<sup>1</sup>. والذي يقوم بحساب ومقارنة معدلات فعالية العبء الضريبي للشركات المختلفة.

#### 4-2-2-1- حساب عبء الضريبة:

من أجل المقارنة الدقيقة ولكي يتم عزل تأثيرات النظام الضريبي، يجب أن نفترض بأن الشركات المدروسة تظهر بيانات مماثلة قبل النظام الضريبي، وبالتالي فإن الاختلافات في البيانات قبل وبعد الضريبة يجب أن تنسب فقط إلى النظام الضريبي. يتم حساب عبء الضريبة الفعال وفقاً لمرحلتين: معدل عبء الضريبة الفعال المطلق مقاساً بالوحدات النقدية بالفرق بين قيمة الشركة قبل وبعد الضريبة في نهاية الفترة المدروسة. وبتعبير مكافئ لمعدل عبء الضريبة الفعال معدل نسبة الضريبة الفعالة والذي يقصد به الفرق بين العائد قبل الضريبة والعائد بعد الضريبة مقسوماً على العائد قبل الضريبة. ويتم حساب عبء الضريبة وفقاً لأربع خطوات:

#### الخطوة الأولى: قيمة الشركة قبل الضريبة في نهاية الفترة المدروسة:

قيمة الشركة قبل الضريبة تستنتج من تقييم التدفقات النقدية وقيمة صافي الأصول في نهاية السنوات الستة، على النحو التالي:

التدفق النقدي قبل الضريبة في نهاية الفترة

+ قيمة صافي الأصول في نهاية الفترة (= القيمة الاستبدالية للأصول - الالتزامات بالقيمة الاسمية)

= قيمة الشركة قبل الضريبة في نهاية الفترة

#### الخطوة الثانية: قيمة الشركة بعد الضريبة في نهاية الفترة المدروسة:

تحديد قيمة الشركة بعد الضريبة يتأثر فقط بالتدفقات النقدية ولا يتأثر بصافي قيمة

الأصول.

التدفق النقدي قبل الضريبة في نهاية الفترة - الالتزامات الضريبية لكل فترة

= التدفق النقدي بعد الضريبة في نهاية الفترة

<sup>1</sup>Jacobs, O. and Spengel, C., (1996), "European Tax Analyzer", Baden-Baden

+ قيمة صافي الأصول في نهاية الفترة (= القيمة الاستبدالية للأصول - الالتزامات بالقيمة الاسمية)

= قيمة الشركة بعد الضريبة في نهاية الفترة

قيمة الشركة قبل الضريبة في نهاية الفترة - قيمة الشركة بعد الضريبة في نهاية الفترة

= العبء الضريبي المتوسط الإجمالي

#### الخطوة الثالثة:

في الخطوة الثالثة كل من قيمة الشركة قبل وبعد الضريبة تتحول إلى العائد قبل الضريبة وبعد الضريبة على النحو التالي:

$$r = [V_f(T) / V_i(0)]^{1/T} - 1$$

and

$$r_s = [V_{fs}(T) / V_i(0)]^{1/T} - 1$$

$r$  = العائد قبل الضريبة

$r_s$  = العائد بعد الضريبة

$V_i$  = قيمة الشركة في بداية الفترة المدروسة

$V_f$  = قيمة الشركة المدروسة قبل الضريبة في نهاية الفترة المدروسة

$V_{fs}$  = قيمة الشركة المدروسة بعد الضريبة في نهاية الفترة المدروسة

$T$  = فترة الدراسة

#### الخطوة الرابعة:

في الخطوة الرابعة يتم حساب معدل نسبة الضريبة الفعال من خلال حساب الفرق بين العائد قبل الضريبة والعائد بعد الضريبة مقسوماً على العائد قبل الضريبة.

$$EATR = (R - R_s) / R$$

في كلتا الحالتين يتم حساب عبء الضريبة الفعال وفقاً لمرحلتين: معدل عبء الضريبة الفعال المطلق مقاساً بالفرق بين قيمة الشركة قبل وبعد الضريبة في نهاية الفترة المدروسة، ومن ثم معدل نسبة الضريبة الفعالة والذي يقصد به الفرق بين العائد قبل الضريبة والعائد بعد الضريبة مقسوماً على العائد قبل الضريبة.

فإن EATR الأعلى يشير إلى أن النظام الضريبي سيكون أكثر فعالية من EATR الأقل. ولدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة ضريبياً على زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة فعالية العبء الضريبي:

- فرضية العدم: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في فعالية العبء الضريبي.

- الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في فعالية العبء الضريبي.

وبعد تطبيق النموذج المعتمد في اختبار أثر تطبيق القواعد المحاسبة على فعالية العبء الضريبي لكل شركة من شركات العينة وفقاً للقواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي السوري، والقواعد المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ومن ثم حساب نسبة فعالية العبء الضريبي EATR لكل منها على حدا وقياس متوسط النسب خلال سنوات الدراسة، تبين لنا نتائج EATR وفقاً للقواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي السوري، والقواعد المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، في نهاية السنة السادسة للدراسة، وفقاً للجدول كما يلي:

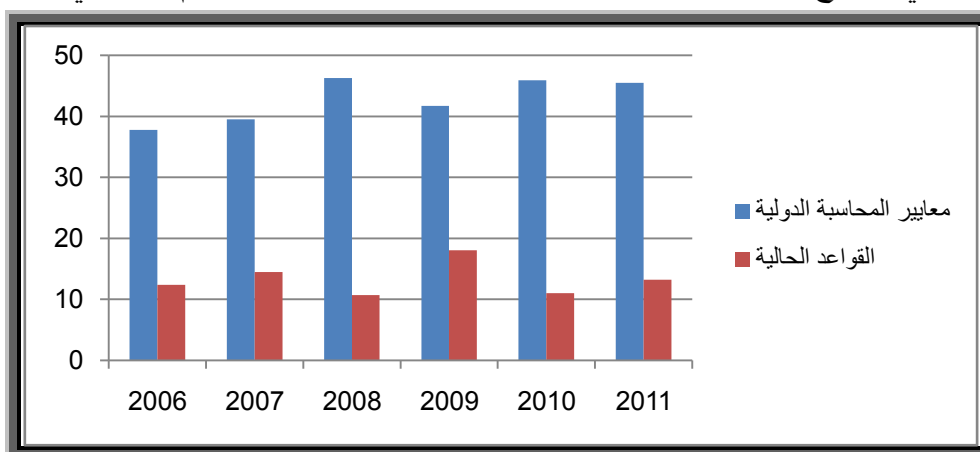
| السنة | EATR وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية | EATR وفقاً للنظام الضريبي |
|-------|-------------------------------------|---------------------------|
| 2006  | 37.8                                | 12.4                      |
| 2007  | 39.5                                | 14.5                      |
| 2008  | 46.3                                | 10.7                      |
| 2009  | 41.7                                | 18.06                     |
| 2010  | 45.9                                | 11.03                     |
| 2011  | 45.5                                | 8.54                      |

جدول رقم (9) مقارنة EATR للشركات المدروسة خلال سنوات الدراسة

بالنظر إلى الجدول السابق والذي يتضمن مقارنة متوسطات EATR خلال سنوات الدراسة نلاحظ أن جميع الشركات تتأثر بتطبيق القواعد المعتمدة وفقاً للنظام الضريبي السوري مقارنة بالقواعد المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، حيث أن جميع النتائج تشير إلى فعالية النظام الضريبي في حال تطبيق معايير المحاسبة الدولية بدلاً من القواعد الحالية المعتمدة في النظام الضريبي السوري، حيث كانت جميع النتائج موجبة أي أن EATR وفقاً للمعايير أكبر من EATR وفقاً للقواعد الحالية.



والشكل التالي يوضح نسب تأثير معايير المحاسبة الدولية على فعالية النظام الضريبي:



شكل رقم (5) مقارنة EATR لشركات العينة خلال سنوات الدراسة

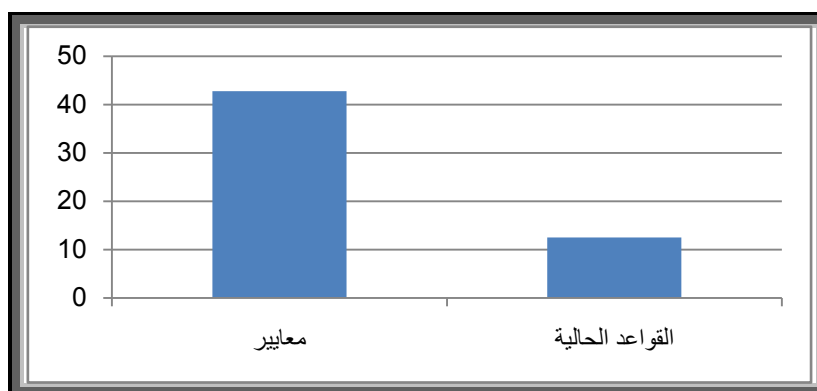
ولتأكيد التحليل السابق تم اختبار (Independent Samples Test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي فكانت النتائج كما يلي:

#### Group Statistics

|       | VAR00001        | N  | Mean  | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|-------|-----------------|----|-------|----------------|-----------------|
| العبء | القواعد الحالية | 66 | 12.55 | 5.35110        | 0.65867         |
|       | المعايير        | 66 | 42.81 | 13.4586        | 1.65665         |

جدول (10) Group Statistics للفرض الأول

بالنظر إلى الجدول السابق نجد بأن متوسط المعايير كان 42.8 وهو أكبر من المتوسط في حالة القواعد المعتمدة وفقاً للنظام الحالي البالغ 12.5، مما يشير إلى فعالية النظام الضريبي في حال تطبيق معايير المحاسبة الدولية بدلاً من القواعد الحالية المعتمدة في النظام الضريبي السوري.



شكل رقم (6) مقارنة متوسط EATR لشركات العينة

وعند دراسة الفروق من حيث دلالتها الإحصائية تبين الآتي:

|       |                             | t-test for Equality of Means |        |                 |                 |                       |                                           |           |
|-------|-----------------------------|------------------------------|--------|-----------------|-----------------|-----------------------|-------------------------------------------|-----------|
|       |                             | t                            | df     | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Std. Error Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |           |
|       |                             |                              |        |                 |                 |                       | Lower                                     | Upper     |
| العبء | Equal variances assumed     | -16.972                      | 130    | .000            | -30.25667       | 1.78279               | -33.78371                                 | -26.72963 |
|       | Equal variances not assumed | -16.972                      | 85.050 | .000            | -30.25667       | 1.78279               | -33.80130                                 | -26.71203 |

جدول (11) اختبار Independent Samples Test للفرض الأول

ومن الجدول السابق تبين أن قيمة احتمال الدلالة (Sig. (2-tailed) = 0.000 وهي أصغر من 0.05، كما أن قيمة  $t=16.972$  عند درجات حرية 130 واحتمال ثقة 95%، أكبر من  $t$  الجدولية والبالغة 1.660 تقريباً، بالتالي يمكن أن نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل. ومن خلال دراسة طبيعة العلاقة، وبعد اختبار النموذج الأفضل وجدنا أن أثر معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة ضريبياً على زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة فعالية العبء الضريبي يمكن تمثيلها بالمعادلة التالية:

$$Y = a + b * x$$

حيث كانت مخرجات النموذج كالتالي:

#### Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

| Model | Variables Entered | Variables Removed | Method |
|-------|-------------------|-------------------|--------|
| 1     | العبء الضريبي     | .                 | Enter  |

a. Dependent Variable: العبء الضريبي

b. All requested variables entered.

جدول (12) اختبار Variables Entered/Removed للفرض الأول

يبين الجدول نموذج الانحدار المستخدم وهو Enter على اعتبار المتغير المستقل أو المؤثر هو القواعد المحاسبية المعتمدة، والمتغير التابع هو فعالية العبء الضريبي. ويظهر الجدول التالي كل من معامل الارتباط ومعامل التحديد:

### Model summary

| Model | R     | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|-------|-------|----------|-------------------|----------------------------|
| 1     | 0.830 | 0.689    | 0.687             | 10.24136                   |

a. Predictors: (constant), قواعد حالية, معايير /

جدول (13) اختبار Model summary للفرض الأول

تبين المؤشرات الناتجة أن قيمة معامل الارتباط بلغت ( 0.830 ) وقيمة معامل التحديد بلغت (0.687) تدل أن المعادلة تعبر عن العلاقة تعبيراً جيداً، أي أن طبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة مسؤولة عن 68.7% من التغيرات في فعالية العبء الضريبي، وبالتالي فإن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين القواعد المحاسبية المعتمدة وفعالية العبء الضريبي

### ANOVA<sup>a</sup>

| Model |            | Sum of Squares | df  | Mean Square | F       | Sig.              |
|-------|------------|----------------|-----|-------------|---------|-------------------|
| 1     | Regression | 30210.374      | 1   | 30210.374   | 288.032 | .000 <sup>b</sup> |
|       | Residual   | 13635.097      | 130 | 104.885     |         |                   |
|       | Total      | 43845.471      | 131 |             |         |                   |

a. Dependent Variable: العبء

b. Predictors: (Constant), معيار نظام

جدول (14) اختبار ANOVA<sup>a</sup> للفرض الأول

وبالنظر إلى جدول تحليل التباين أن قيمة احتمال الدلالة 0.00 أصغر من 0.05 بالتالي توجد دلالة لنموذج الانحدار المفروض، لذا نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل.

### Coefficients<sup>a</sup>

| Model |               | Unstandardized Coefficients |            | Standardize d Coefficients | t       | Sig. |
|-------|---------------|-----------------------------|------------|----------------------------|---------|------|
|       |               | B                           | Std. Error | Beta                       |         |      |
| 1     | (Constant)    | -17.701-                    | 2.819      |                            | -6.280- | .000 |
|       | معايير /قواعد | 30.257                      | 1.783      | 0.830                      | 16.972  | .000 |

a. Dependent Variable: العبء

جدول (15) اختبار Coefficients<sup>a</sup> للفرض الأول

ومن خلال جدول المعاملات يتبين أنّ قيمتها دالة إحصائيًا والنموذج المقترح هو من الشكل:

$$Y = -17.701 + 30.257 x$$

حيث:  $y$ : العبء الضريبي,  $X$ : طبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي  
نلاحظ أنّ إشارة معامل الانحدار موجبة (30.257) وقيمة احتمال الدلالة المقابلة 0.00 أصغر من 0.05 بالتالي يوجد أثر لطبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي في فعالية العبء الضريبي, وهذا الأثر موجب أي أنّ فعالية العبء الضريبي في حالة القواعد المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية كان أكبر منها في حالة القواعد المعتمدة في النظام الضريبي.  
إذا جميع الاختبارات تؤكد على قبول قيم المعالم الناتجة وأنها معنوية عند مستوى دلالة 0.05 وتؤكد بأن المعادلة المختارة للتمثيل معنوية بدلالة قيمة الاحتمال الناتج عن جدول تحليل التباين  $ANOVA^a$  وبالتالي تدلنا النتائج على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في فعالية العبء الضريبي.

#### 4-2-3- اختبار الفرض الثاني:

من أجل اختبار الفرض الثاني والمتضمن مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة ضريبيا على فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة إيرادات الحكومة, تم حساب الإيرادات الضريبية وفقا للقواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي السوري, والقواعد المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية, وفقا لنسب الضريبة المعتمدة في النظام الضريبي السوري لكل شركة من الشركات المدروسة.

ولدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة ضريبيا على زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة فعالية العبء الضريبي:

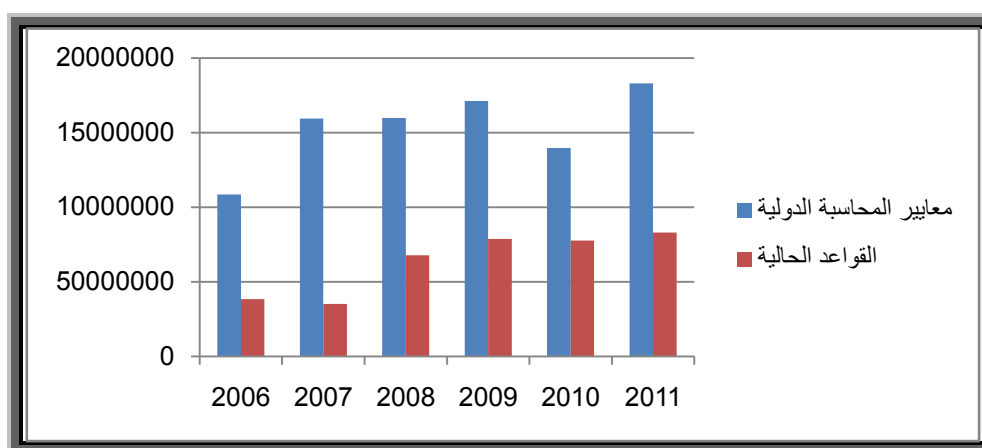
- فرضية العدم: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في زيادة الإيرادات الضريبية.
- الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في زيادة الإيرادات الضريبية.

وبعد إجراء المقارنة بين الإيرادات الضريبية خلال سنوات الدراسة, تم التوصل إلى النتائج الواردة في الجدول التالي:

| نشاط الشركة | وفقا لمعايير المحاسبة الدولية | وفقا للنظام الضريبي |
|-------------|-------------------------------|---------------------|
| 2006        | 108520413                     | 38346600            |
| 2007        | 159413828                     | 35277609            |
| 2008        | 159877269                     | 67909577            |
| 2009        | 171292751                     | 78699141            |
| 2010        | 139742529                     | 77687483            |
| 2011        | 182977743                     | 83097780            |

جدول رقم (16) مقارنة الإيرادات الضريبية خلال سنوات الدراسة

بالنظر إلى الجدول السابق والذي يشير إلى مقارنة متوسط الإيرادات الضريبية خلال سنوات الدراسة نلاحظ أن جميع الشركات تتأثر بتطبيق القواعد المعتمدة وفقاً للنظام الضريبي السوري مقارنة بالقواعد المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، حيث أن جميع النتائج تشير إلى فعالية النظام الضريبي في حال تطبيق معايير المحاسبة الدولية بدلاً من القواعد الحالية المعتمدة في النظام الضريبي السوري، حيث كانت جميع النتائج تشير إلى أن الإيرادات الضريبية وفقاً للمعايير أكبر من الإيرادات الضريبية وفقاً للقواعد الحالية. والشكل التالي يوضح نسب تأثير معايير المحاسبة الدولية على الإيرادات الضريبية:



شكل رقم (7) مقارنة الإيرادات الضريبية لشركات العينة خلال سنوات الدراسة

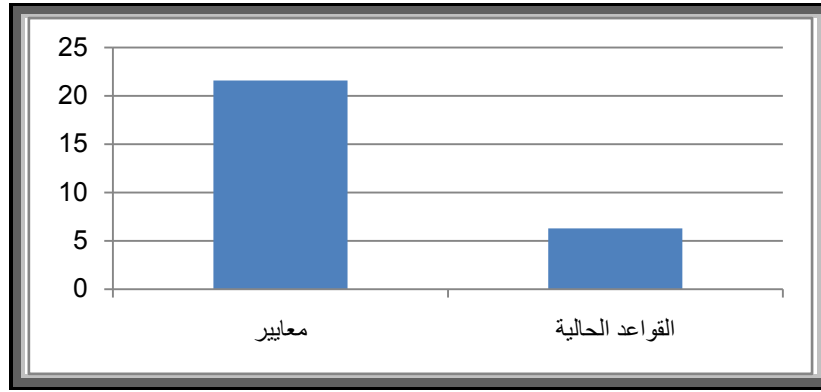
ولتأكيد التحليل السابق تم اختبار (Independent Samples Test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي فكانت النتائج كما يلي:

#### Group Statistics

|         | VAR00001        | N  | Mean    | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---------|-----------------|----|---------|----------------|-----------------|
| إيرادات | القواعد الحالية | 66 | 6.2878  | 6.36452        | 0.78342         |
|         | معايير          | 66 | 21.5932 | 7.16949        | 0.88250         |

جدول (17) Group Statistics للفرض الثاني

بالنظر إلى الجدول السابق نجد بأن متوسط الحصيلة الضريبية لسنوات الدراسة وفقاً لقواعد معايير المحاسبة الدولية كان 21.5932 وهو أكبر من المتوسط في حالة القواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي والبالغ 6.2878، مما يشير إلى فعالية النظام الضريبي في حال تطبيق معايير المحاسبة الدولية بدلاً من القواعد الحالية المعتمدة في النظام الضريبي.



شكل رقم (8) مقارنة متوسط الإيرادات الضريبية لشركات العينة

وعند دراسة الفروق من حيث دلالتها الإحصائية تبين الآتي:

|         |                             | t-test for Equality of Means |         |                 |                 |                       |                                           |          |
|---------|-----------------------------|------------------------------|---------|-----------------|-----------------|-----------------------|-------------------------------------------|----------|
|         |                             | t                            | df      | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Std. Error Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |          |
|         |                             |                              |         |                 |                 |                       | Lower                                     | Upper    |
| إيرادات | Equal variances assumed     | 12.970                       | 130     | 0.000           | 15.30546        | 1.18007               | 17.64008                                  | 12.97084 |
|         | Equal variances not assumed | 12.970                       | 128.199 | 0.000           | 15.30546        | 1.18007               | 17.64039                                  | 12.97053 |

جدول (18) اختبار Independent Samples Test للفرض الثاني

ومن الجدول السابق يتبين لنا بأن قيمة احتمال الدلالة (Sig. (2-tailed) = 0.005 وهي أصغر من 0.05، كما أن قيمة  $t=12.970$  عند درجات حرية 130 واحتمال ثقة 95%، أكبر من  $t$  الجدولية والبالغة 1.660 تقريباً، بالتالي نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل، القائل بأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في زيادة الحصيلة الضريبية.

ومن خلال شكل الانتشار ودراسة طبيعة العلاقة، وبعد اختبار النموذج الأفضل وجدنا أن أثر معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة ضريبياً على زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة الإيرادات الضريبية يمكن تمثيلها بالمعادلة التالية:

$$Y = a + b \cdot x$$

حيث كانت مخرجات النموذج كالآتي:

#### Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

| Model | Variables Entered | Variables Removed | Method |
|-------|-------------------|-------------------|--------|
| 1     | إيرادات b         | .                 | Enter  |

a. Dependent Variable: القواعد

b. All requested variables entered.

جدول (19) اختبار Variables Entered/Removed للفرض الثاني

يبين الجدول نموذج الانحدار المستخدم وهو Enter على اعتبار المتغير المستقل أو المؤثر هو القواعد المحاسبية المعتمدة، والمتغير التابع هو الحصيلة الضريبية. ويظهر الجدول التالي كل من معامل الارتباط ومعامل التحديد:

| Model | R     | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|-------|-------|----------|-------------------|----------------------------|
| 1     | 0.751 | 0.564    | 0.561             | 6.77896                    |

جدول (20) اختبار Model summary للفرض الثاني

تبين المؤشرات الناتجة أن قيمة معامل الارتباط بلغت ( 0.751 ) وقيمة معامل التحديد بلغت (0.564) تدل أن المعادلة تعبر عن العلاقة تعبيراً جيداً، أي أن طبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة مسؤولة عن 56.4% من التغيرات في الإيرادات الضريبية، وبالتالي فإن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين القواعد المحاسبية المعتمدة وزيادة الإيرادات.

#### ANOVA<sup>a</sup>

| Model |            | Sum of Squares | df  | Mean Square | F       | Sig.  |
|-------|------------|----------------|-----|-------------|---------|-------|
| 1     | Regression | 7730.483       | 1   | 7730.483    | 168.221 | 0.000 |
|       | Residual   | 5974.063       | 130 | 45.954      |         |       |
|       | Total      | 13704.545      | 131 |             |         |       |

a. Dependent Variable: lg إيرادات

b. Predictors: (Constant), طبيعة

جدول (21) اختبار ANOVA<sup>a</sup> للفرض الثاني



بالنظر إلى الجدول السابق جدول تحليل التباين ANOVA والذي يختبر مدى صلاحية النموذج المختار وتؤكد صلاحيتها , نلاحظ أن قيمة احتمال الدلالة 0.000 أصغر من 0.05 بالتالي توجد دلالة لنموذج الانحدار المفروض, لذا نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل.

| Coefficients <sup>a</sup> |            |                             |            |                           |         |       |
|---------------------------|------------|-----------------------------|------------|---------------------------|---------|-------|
| Model                     |            | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | t       | Sig.  |
|                           |            | B                           | Std. Error | Beta                      |         |       |
| 1                         | (Constant) | -9.018-                     | 1.866      |                           | -4.833- | .000  |
|                           | ايرادات    | 15.305                      | 1.180      | 0.751                     | 12.970  | 0.000 |

a. Dependent Variable: lg ايرادات

جدول (22) اختبار Coefficients<sup>a</sup> للفرض الثاني

من خلال جدول المعاملات يتبين أن قيمتها دالة إحصائياً والنموذج المقترح هو من الشكل:

$$Y = -9.018 + 15.305 x$$

حيث  $y$  الإيرادات الضريبية,  $X$ : القواعد المعتمدة في المعايير (1) / القواعد المعتمدة وفقا للنظام الضريبي (2)

نلاحظ أن إشارة معامل الانحدار موجبة (15.305) وقيمة احتمال الدلالة المقابلة 0.000 وهي أصغر من 0.05 بالتالي يوجد أثر لطبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي في فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة الإيرادات الضريبية, وهذا الأثر موجب أي أن فعالية الإيرادات الضريبية في حالة القواعد المعتمدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية كان أكبر منها في حالة القواعد المعتمدة في النظام الضريبي.

إذا جميع الاختبارات تؤكد على قبول قيم المعالم الناتجة وأنها معنوية عند مستوى دلالة 0.05 وتؤكد بأن المعادلة المختارة للتمثيل معنوية بدلالة قيمة الاحتمال الناتج عن جدول تحليل التباين ANOVA<sup>a</sup> وبالتالي تدلنا النتائج على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في زيادة الإيرادات الضريبية.

#### 4-2-4- اختبار الفرض الثالث:

من أجل اختبار الفرض الثالث والمتضمن مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة ضريبيا على فعالية النظام الضريبي من خلال عدالة النظام الضريبي، تم استخدام تعريف<sup>1</sup> (philippe 2005) والذي أشار إلى أن النظام الضريبي العادل هو النظام الذي يخفض الاختلاف بين الدخل المتاحة بهدف الحصول على نفس الاستثمار ، حيث أن النظام الضريبي يكون عادل إذا حقق المعادلة التالية:

الفرق بين الربح الخاضع للضريبة للشركات العاملة بنفس الاستثمار وفقا لمعايير المحاسبة الدولية أصغر من الفرق بين الربح وفقا للقواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي ولدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة ضريبيا على فعالية النظام الضريبي من خلال عدالة النظام الضريبي:

- فرضية العدم: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في زيادة الإيرادات الضريبية.

- الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في زيادة الإيرادات الضريبية.

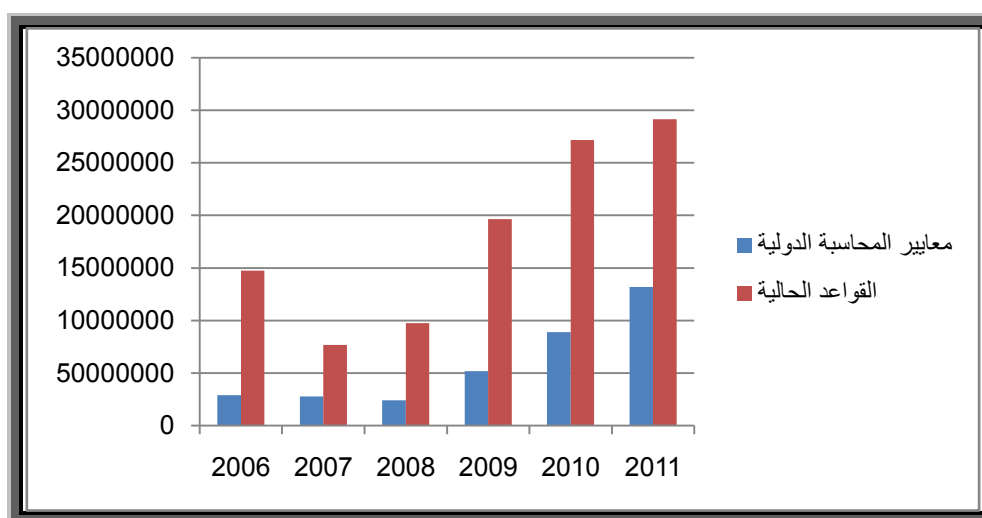
وبعد إجراء المقارنة بين الدخل الخاضعة للضريبة بين الشركات العاملة ضمن نفس الاستثمارات خلال سنوات الدراسة، تم التوصل إلى النتائج الواردة في الجدول التالي:

| نشاط الشركة | الفرق في الربح<br>وفقا للمعايير | الفرق في الربح<br>وفقا لقواعد النظام الضريبي |
|-------------|---------------------------------|----------------------------------------------|
| 2006        | 28835685                        | 147408149                                    |
| 2007        | 27859290                        | 76888607                                     |
| 2008        | 24186106.6                      | 97470267                                     |
| 2009        | 51700480.6                      | 196588394                                    |
| 2010        | 88912229                        | 271857337.7                                  |
| 2011        | 131837549                       | 291650268                                    |

جدول رقم (23) مقارنة الدخل الخاضع للضريبة

<sup>1</sup>Philippe Thalmann, Equity And Neutrality in Housing Taxation, **International Center For Financial Asset Management And Engineering**, Research Paper N 147, June 2005, P 12.

بالنظر إلى الجدول السابق والمتضمن مقارنة الفرق في الربح الخاضع للضريبة للشركات خلال سنوات الدراسة منفصلة، نلاحظ أن جميع الشركات تتأثر بتطبيق القواعد المعتمدة وفقاً للنظام الضريبي السوري مقارنة بالقواعد المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، حيث أن جميع النتائج تشير إلى عدالة النظام الضريبي في حال تطبيق معايير المحاسبة الدولية، حيث كانت جميع الفروق وفقاً للقواعد الحالية أكبر من الفروق في حال تطبيق المعايير الدولية. وفيما يلي مخطط يبين قيمة الفرق في حال تطبيق معايير المحاسبة، وفي حال تطبيق القواعد الحالية المعتمدة:



الشكل رقم (9) مقارنة الدخل الخاضع للضريبة خلال سنوات الدراسة

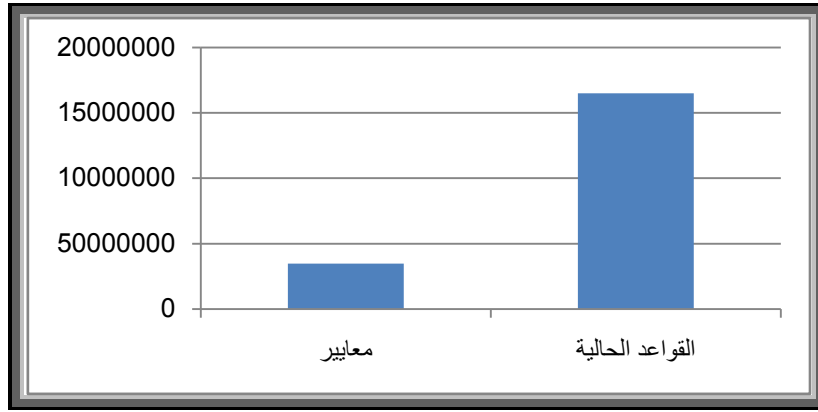
ولتأكيد التحليل السابق تم اختبار (Independent Samples Test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي فكانت النتائج كما يلي:

#### Group Statistics

|         | VAR00003        | N  | Mean      | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---------|-----------------|----|-----------|----------------|-----------------|
| العدالة | معايير          | 17 | 34788358  | 21898358       | 5161492         |
|         | القواعد الحالية | 17 | 164935245 | 156642146      | 369209077       |

جدول (24) اختبار Group Statistics للفرض الثاني

بالنظر إلى الجدول السابق نجد بأن متوسط الفرق في الربح الخاضع للضريبة وفقاً لمعايير المحاسبة كان 34788358 وهو أصغر من المتوسط في حالة القواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي والبالغ 164935245.



الشكل رقم (10) مقارنة متوسطات الدخل الخاضع للضريبة

وعند دراسة الفروق من حيث دلالتها الإحصائية تبين الآتي:

|         |                             | t-test for Equality of Means |        |                 |                 |                       |                                           |          |
|---------|-----------------------------|------------------------------|--------|-----------------|-----------------|-----------------------|-------------------------------------------|----------|
|         |                             | t                            | df     | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Std. Error Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |          |
|         |                             |                              |        |                 |                 |                       | Lower                                     | Upper    |
| العدالة | Equal variances assumed     | 3.491                        | 34     | 0.001           | 130146887       | 37279946              | 205908855                                 | 54384919 |
|         | Equal variances not assumed | 3.491                        | 17.664 | 0.003           | 130146887       | 37279946              | 208576001                                 | 51717773 |

جدول (25) اختبار Independent Samples Test للفرض الثاني

ومن الجدول السابق نجد بأن قيمة احتمال الدلالة (Sig. (2-tailed) = 0.001 وهي أصغر من 0.05, كما أن قيمة  $t=3.491$  درجات حرية 34 واحتمال ثقة 95%, أكبر من  $t$  الجدولية والبالغة 1.660 تقريباً، بالتالي نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل. ومن خلال دراسة طبيعة العلاقة، وبعد اختبار النموذج الأفضل وجدنا أن أثر معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة ضريبياً على زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال عدالة النظام الضريبي يمكن تمثيلها بالمعادلة التالية:

$$Y = a + b \cdot x$$

حيث كانت مخرجات النموذج كالتالي:

### Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

| Model | Variables Entered       | Variables Removed | Method |
|-------|-------------------------|-------------------|--------|
| 1     | العدالة <sup>b</sup> 12 | .                 | Enter  |

a. Dependent Variable: القواعد

b. All requested variables entered.

جدول (26) اختبار Variables Entered/Removed للفرض الثالث

يبين الجدول نموذج الانحدار المستخدم وهو Enter على اعتبار المتغير المستقل أو المؤثر هو القواعد المحاسبية المعتمدة، والمتغير التابع هو عدالة النظام الضريبية. ويظهر الجدول التالي كل من معامل الارتباط ومعامل التحديد:

| Model | R     | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|-------|-------|----------|-------------------|----------------------------|
| 1     | 0.514 | 0.264    | 0.242             | 111839840                  |

جدول (27) اختبار Model summary للفرض الثالث

تبين المؤشرات الناتجة أن قيمة معامل الارتباط بلغت ( 0.514 ) وقيمة معامل التحديد بلغت (0.264) تدل أن المعادلة تعبر عن العلاقة تعبيراً جيداً، أي أن طبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة مسؤولة عن 26.4% من التغيرات في عدالة النظام الضريبي، وبالتالي فإن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين القواعد المحاسبية المعتمدة وعدالة النظام الضريبي.

### ANOVA<sup>a</sup>

| Model |            | Sum of Squares | df | Mean Square | F      | Sig.  |
|-------|------------|----------------|----|-------------|--------|-------|
| 1     | Regression | 15244391       | 1  | 15244391    | 12.188 | 0.001 |
|       | Residual   | 42527710       | 34 | 12508150    |        |       |
|       | Total      | 57772101       | 35 |             |        |       |

a. Dependent Variable: العدالة

b. Predictors: (Constant), العدالة12

جدول (28) اختبار ANOVA<sup>a</sup> للفرض الثالث

بالنظر إلى الجدول السابق جدول تحليل التباين ANOVA والذي يختبر مدى صلاحية النموذج المختار وتؤكد صلاحيته، نلاحظ أن قيمة احتمال الدلالة 0.001 أصغر من 0.05 بالتالي توجد دلالة لنموذج الانحدار المفروض، لذا نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل.

### Coefficients<sup>a</sup>

| Model |            | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | t     | Sig.  |
|-------|------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|-------|
|       |            | B                           | Std. Error | Beta                      |       |       |
| 1     | (Constant) | 95358529                    | 58944771   |                           | 1.618 | 0.115 |
|       | العدالة    | 130146887                   | 37279946   | .0514                     | 3.491 | 0.001 |

a. Dependent Variable: العدالة

جدول (29) اختبار Coefficients<sup>a</sup> للفرض الثالث

من خلال جدول المعاملات يتبين أن قيمتها دالة إحصائياً والنموذج المقترح هو من الشكل:

$$Y = -95358529 + 130146887 x$$

حيث:  $y$ : الفرق بين قيم الربح الخاضع للضريبة،  $X$ : القواعد المحاسبية وفقاً للمعايير (1) / القواعد المحاسبية للنظام الضريبي (2)

نلاحظ أن إشارة معامل الانحدار موجبة (130146887) وقيمة احتمال الدلالة المقابلة 0.001 وهي أصغر من 0.05 بالتالي يوجد أثر لطبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي في فعالية النظام الضريبي من خلال عدالة النظام الضريبي، وهذا الأثر موجب أي أن عدالة النظام الضريبي في حالة القواعد المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية كان أكبر منها في حالة القواعد المعتمدة في النظام الضريبي.

إذا جميع الاختبارات تؤكد على قبول قيم المعالم الناتجة وأنها معنوية عند مستوى دلالة 0.05 وتؤكد بأن المعادلة المختارة للتمثيل معنوية بدلالة قيمة الاحتمال الناتج عن جدول تحليل التباين ANOVA<sup>a</sup> وبالتالي تدلنا النتائج على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في عدالة النظام الضريبي.

## الفصل الخامس

### ملخص البحث والنتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل عرضاً لملخص البحث، وعرض للنتائج التي تم التوصل إليها من البحث ومن الدراسة العملية، وصولاً إلى اقتراح التوصيات المناسبة بهدف تحقيق أهداف البحث، ويتم هذا من خلال التقسيمات التالية:

5-1- ملخص البحث.

5-2- نتائج البحث.

5-3- التوصيات.

#### 4-1- ملخص البحث:

هدف هذا البحث بصفة أساسية إلى دراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية على فعالية النظام الضريبي، وتحقيقاً لهذا الغرض تم تقسيم البحث إلى خمسة فصول:

أولاً: تم عرض الإطار العام للبحث من حيث تحديد مشكلة البحث، والدراسات السابقة التي أتى بها البحث الحالي لمتابعة ما تناولته تلك الأبحاث، وتحديد أهداف البحث، وتحديد فروض البحث المطلوب التحقق من صحتها، وتحديد منهج البحث المتبع للوصول إلى النتائج المطلوبة. تتناول **الفصل الأول** النظام الضريبي وفعاليته من خلال ثلاثة مباحث:

**عرض المبحث الأول** مفهوم النظام الضريبي من خلال تعريف وخصائص الضريبة والتطور التاريخي للضريبة، ومن ثم تحديد مفهوم النظام الضريبي والسياسة الضريبية والدعامات الرئيسية للنظام الضريبي، والأهداف المختلفة للنظام الضريبي والتي تقسم إلى أهداف مالية واقتصادية واجتماعية، ومن ثم عرض للمحددات المختلفة التي تؤثر في النظام الضريبي، من خلال تحديد العلاقة بين النظام الضريبي وكل من النظام الاقتصادي، والنظام السياسي، ومستوى التقدم الاقتصادي، والهيكل الاقتصادي، والعلاقة بين النظام الضريبي والعوامل الاجتماعية.

كما **عرض المبحث الثاني** التنظيم الفني للضريبة انطلاقاً من تحديد مطرح الضريبة، والذي يقصد به المادة الخاضعة للضريبة، حيث تم عرض المطارح الضريبية المختلفة، ومن ثم تحقيق الضريبة من خلال عملية تحديد الوعاء الضريبي والتي تتم وفقاً لطريقتين: أولاً: قيام الدوائر المالية نفسها بتحديد الوعاء الضريبي، ثانياً: طريقة التصريح من قبل المكلف، ثم تحديد دين الضريبة وطرحها ذمة على المكلف للتحويل وفقاً للقواعد المقررة، وانتهاء بالمرحلة الأخيرة من مراحل تحقيق وجباية الضرائب، حيث يدخل في هذه المرحلة عائدات الضرائب إلى الخزنة العامة للدولة.

أما **المبحث الثالث** فقد تعرض لمفهوم ومؤشرات فعالية النظام الضريبي وفقاً لما جاء في الدراسات السابقة، بالإضافة لأهم مبادئ فعالية النظام الضريبي الجيد والتي يقصد بها المعايير التي يجب أن تستعمل لتقييم حسنات وسيئات نظام ضريبي معين، أو سياسة ضريبية معينة.

**تتناول الفصل الثاني** معايير المحاسبة الدولية من خلال ثلاثة مباحث:

**عرض المبحث الأول** إصدار وأهمية معايير المحاسبة الدولية، من خلال دراسة التطور التاريخي للإطار الفكري للمحاسبة انطلاقاً من المحاولات الفردية لتطوير إطار عمل مفاهيمي للمحاسبة، وتطوير نظرية المحاسبة قبل القرن العشرين، مروراً بالدور الذي قامت به الجمعيات والتنظيمات لصياغة نظرية محاسبية واستبعاد الممارسات المهنية غير المرغوب فيها والسائدة في الحياة العملية، وانتهاء بتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting



Standards Committee (IASC) , ثم تم التعرض إلى أهمية معايير المحاسبة الدولية ومدى الحاجة إليها وضرورتها للفئات المختلفة من مستخدمي القوائم المالية وبالنسبة لضرائب الدخل والصعوبات التي يواجهها مستخدمي القوائم المالية في حال غياب معايير محاسبة دولية. وقام **المبحث الثاني** بعرض الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، حيث عرض مفهوم الإطار المفاهيمي بأنه نظام متناسق من الأهداف المترابطة والأساسية والتي تؤدي إلى معايير متوافقة وتحدد طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية ، ومكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتي تتمثل بثلاث مستويات، وأهمية الإطار المفاهيمي، ثم تم التعرض إلى عناصر البيانات المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تعتبر أنها صفات وصفية غير كمية، تجعل المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين، بالإضافة إلى قواعد الاعتراف والتي هي عبارة عن عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر وفي بمعايير الاعتراف، وقياس عناصر البيانات المالية عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل، ويتضمن اختيار أساس محدد للقياس.

وقام **المبحث الثالث** بعرض المفاهيم المختلفة للدخل، والفروق الدائمة والمؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، كما تم عرض المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل والذي يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة، كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل. تناول **الفصل الثالث** النظام الضريبي السوري من خلال تحديد المكلفون الخاضعون لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية فئة الأرباح الحقيقية، حيث حدد الأشخاص الخاضعين للضريبة، كما تناول أسس التكاليف من حيث تحديد مطرح الضريبة والإيرادات الخاضعة للضريبة وفقاً للنظام الضريبي السوري، ومن ثم تحديد النفقات والأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة وغير واجبة الخصم والتي تقتضيها ممارسة الأعمال، والية التصريح الضريبي وتقديم البيانات والوثائق المرفقة، ومن ثم تحديد معدلات الضريبة، حيث ميز بين الضريبة التصاعدية والنسبية كما وردت في النظام الضريبي السوري، ومن ثم تحقق الضريبة المفروضة على الأرباح الحقيقية انطلاقاً من التكاليف الأولي والمؤقت، كما تناول إعادة النظر والتصحيح من حيث تحديد آلية الاعتراض والمهل الزمنية اللازمة، ولجان البت في الاعتراضات كالجانب المالية والفرض وإعادة النظر.

تتناول **الفصل الرابع** الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات.

وتتناول **المبحث الأول** عرض لمجتمع وعينة البحث، ودرجة استجابة العينة، وأساليب جمع البيانات، وطريقة البحث الإحصائي ونوع العينة.

وتتناول **المبحث الثاني** اختبار الفروض المتمثلة بما يلي:

أ - يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية إلى زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة فعالية معدل العبء الضريبي.

ب - يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية إلى زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة الإيرادات الضريبية.

ت - يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية إلى زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال عدالة النظام الضريبي .

وعرض لتحليل النتائج التي تم التوصل إليها.

وتتناول **الفصل الخامس** نتائج الدراسة والتوصيات التي يقترحها الباحث في نهاية البحث.

#### 4-2- نتائج البحث:

من خلال دراسة الفصل الأول تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. يهدف النظام الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المالية والتي يقصد بها تحقيق الموارد اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة، وغير المالية مثل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، والتي تساعد في توجيه السياسة الاقتصادية للدولة، وفي حل المشاكل الاجتماعية.
2. يتأثر النظام الضريبي بمجموعة من المحددات مثل النظام الاقتصادي، والنظام السياسي، ومستوى التقدم الاقتصادي، والهيكل الاقتصادي، والعوامل الاجتماعية.
3. تعمل الدولة على اختيار التنظيم الفني للضريبة وفقا لما يحقق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية، وذلك من خلال اختيار كل من مطرح الضريبة، وعملية تحديد الوعاء الضريبي، وانتهاء بالمرحلة الأخيرة من مراحل تحقيق وجباية الضرائب.
4. تطبيق مبادئ فعالية النظام الضريبي الجيد والتي يقصد بها المعايير التي يجب أن تُستعمل لتقييم حسنات وسيئات نظام ضريبي معين، أو سياسة ضريبية معينة.

من خلال دراسة الفصل الثاني تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. جاء تطبيق معايير المحاسبة الدولية استجابة إلى مجموعة الظروف والعوامل الدولية والإقليمية، التي أدت إلى زيادة الإهتمام بالمعلومات المحاسبية من قبل الفئات المختلفة من مستخدمي البيانات المالية، والصعوبات التي يواجهها مستخدمي القوائم المالية في حال غياب معايير محاسبة دولية.
2. تأتي أهمية الإطار المفاهيمي في انه يعتبر أمراً ضرورياً من خلال استخدامه كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية، واستخدامه كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي من خلال تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً، والاختيار من بين البدائل المحاسبية وبالتالي تضيق شقة الخلاف في الممارسات العملية.
3. تأتي أهمية المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل في وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، والمحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة، كذلك الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية.

ومن خلال الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:  
من خلال الفرض الأول:

"يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية إلى زيادة فعالية معدل العبء الضريبي".  
تبين اختبار متوسطات فعالية العبء الضريبي لسنوات الدراسة بأنّ المتوسط في حال اعتماد المعايير كان 42.81 وهو أكبر من المتوسط في حالة القواعد المعتمدة وفقاً للنظام الحالي والبالغ 12.55.

وعند دراسة الفروق من خلال دلالتها الإحصائية، ومن خلال اختبار  $t$  يتبين أنّ قيمة احتمال الدلالة (Sig. (2-tailed = 0.000 وهي أصغر من 0.05، كما أنّ قيمة  $t = 16.972$  عند درجات حرية 130 واحتمال ثقة 95%، أكبر من  $t$  الجدولية والبالغة 1.660 تقريباً، بالتالي يمكن أن نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل، القائل بأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في زيادة فعالية النظام الضريبي.

كما تبين المؤشرات الناتجة أنّ قيمة معامل الارتباط (0.830) وقيمة معامل التحديد (0.687) تدلّ أن المعادلة تعبر عن العلاقة تعبيراً جيداً، أي أنّ طبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة مسؤولة عن 68.7% من التغيرات في فعالية العبء الضريبي، وبالتالي فإن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين القواعد المحاسبية المعتمدة وفعالية العبء الضريبي.  
كما يبين جدول تحليل التباين ANOVA والذي يختبر مدى صلاحية النموذج المختار وتؤكد صلاحيتها أنّ قيمة احتمال الدلالة 0.00 أصغر من 0.05 بالتالي توجد دلالة لنموذج الانحدار المفروض، لذا نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل.

ومن خلال جدول المعاملات يتبين أنّ قيمتها دالة إحصائياً والنموذج المقترح هو من الشكل:

$$Y = -17.701 + 30.257x$$

يتبين لدينا أنّ إشارة معامل الانحدار موجبة (30.257) وقيمة احتمال الدلالة المقابلة 0.00 أصغر من 0.05 بالتالي يوجد أثر لطبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي في فعالية العبء الضريبي، وهذا الأثر موجب أي أنّ فعالية العبء الضريبي في حالة القواعد المعتمدة في معايير المحاسبة كان أكبر منها في حالة القواعد المعتمدة في النظام الضريبي.

إذاً جميع الاختبارات تؤكد على قبول قيم المعامل الناتجة وبالتالي تدلنا النتائج على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في فعالية العبء الضريبي، أي أنّ تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية يؤدي إلى زيادة فعالية معدل العبء الضريبي وبالتالي فعالية النظام الضريبي.



## من خلال الفرض الثاني:

"يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية إلى زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة الإيرادات الضريبية".  
يتبين لنا بأن متوسط الحصيلة الضريبية لسنوات الدراسة وفقا لقواعد معايير المحاسبة الدولية كان 21.5932 وهو أكبر من المتوسط في حالة القواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي والبالغ 6.2878.

وعند دراسة الفروق من خلال دلالتها الإحصائية، ومن جدول اختبار T يتبين لنا بأن قيمة احتمال الدلالة (Sig. (2-tailed = 0.005 وهي أصغر من 0.05، كما أن قيمة  $t = 12.970$  عند درجات حرية 130 واحتمال ثقة 95%، أكبر من  $t$  الجدولية والبالغة 1.660 تقريباً، بالتالي نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل، القائل بأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في زيادة الحصيلة الضريبية.

كما تبين المؤشرات الناتجة أن قيمة معامل الارتباط (0.751) وقيمة معامل التحديد (0.564) تدل أن المعادلة تعبر عن العلاقة تعبيراً جيداً، أي أن طبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة مسؤولة عن 56.4% من التغيرات في الإيرادات الضريبية، وبالتالي فإن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين القواعد المحاسبية المعتمدة وزيادة الإيرادات.

كما يبين جدول تحليل التباين ANOVA والذي يختبر مدى صلاحية النموذج المختار وتؤكد صلاحيتها، نلاحظ أن قيمة احتمال الدلالة 0.005 أصغر من 0.05 بالتالي توجد دلالة لنموذج الانحدار المفروض، لذا نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل.

من خلال جدول المعاملات يتبين أن قيمتها دالة إحصائياً والنموذج المقترح هو من الشكل:

$$Y = -9.018 + 15.358x$$

نلاحظ أن إشارة معامل الانحدار موجبه (15.358) وقيمة احتمال الدلالة المقابلة 0.000 وهي أصغر من 0.05 بالتالي يوجد أثر لطبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي في فعالية النظام الضريبي من خلال زيادة الإيرادات الضريبية، وهذا الأثر موجب أي أن فعالية الإيرادات الضريبية في حالة القواعد المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية كان أكبر منها في حالة القواعد المعتمدة في النظام الضريبي.

إذا جميع الاختبارات تؤكد على قبول قيم المعالم الناتجة وبالتالي تدلنا النتائج على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في زيادة الإيرادات الضريبية، يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية إلى زيادة الحصيلة الضريبية.

### ومن خلال الفرض الثالث:

"يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية إلى زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال عدالة النظام الضريبي".  
يتبين لنا بأن متوسط الفرق في الربح الخاضع للضريبة وفقا لمعايير المحاسبة كان 34788358 وهو أصغر من المتوسط في حالة القواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي البالغ 164935245.

وعند دراسة الفروق من خلال دلالتها الإحصائية، ومن خلال اختبار T نجد بأن قيمة احتمال الدلالة (Sig. (2-tailed = 0.001 وهي أصغر من 0.05، كما أن قيمة  $t = 3.491$  درجات حرية 34 واحتمال ثقة 95%، أكبر من  $t$  الجدولية والبالغة 1.660 تقريباً، بالتالي نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديلا لقائل بأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في عدالة النظام الضريبي.

كما تبين المؤشرات الناتجة أن قيمة معامل الارتباط بلغت (0.514) وقيمة معامل التحديد بلغت (0.264) تدل أن المعادلة تعبر عن العلاقة تعبيرا جيدا، أي أن طبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة مسؤولة عن 26.4% من التغيرات في عدالة النظام الضريبي، وبالتالي فإن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين القواعد المحاسبية المعتمدة وعدالة النظام الضريبي، كما يبين جدول تحليل التباين ANOVA والذي يختبر مدى صلاحية النموذج المختار وتؤكد صلاحيتها، نلاحظ أن قيمة احتمال الدلالة 0.001 أصغر من 0.05 بالتالي توجد دلالة لنموذج الانحدار المفروض، لذا نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل.

ومن خلال جدول المعاملات يتبين أن قيمتها دالة إحصائية والنموذج المقترح هو من الشكل:

$$Y = -95358529 + 130146887 x$$

نلاحظ أن إشارة معامل الانحدار موجبة (130146887) وقيمة احتمال الدلالة المقابلة 0.001 وهي أصغر من 0.05 بالتالي يوجد أثر لطبيعة القواعد المحاسبية المعتمدة في النظام الضريبي في فعالية النظام الضريبي من خلال عدالة النظام الضريبي، وهذا الأثر موجب أي أن عدالة النظام الضريبي في حالة القواعد المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية كان أكبر منها في حالة القواعد المعتمدة في النظام الضريبي.

إذا جميع الاختبارات تؤكد على قبول قيم المعالم وبالتالي تدلنا النتائج على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقواعد المحاسبية المعتمدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في عدالة النظام الضريبي، يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية إلى عدالة النظام الضريبي.

#### 4-3- توصيات البحث:

1. ضرورة العمل على تطوير وإصلاح النظام الضريبي الحالي بما يتناسب مع النظم المتطورة، من خلال تطبيق مبادئ فعالية النظام الضريبي.
2. ضرورة اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية في النظام الضريبي السوري الحالي، بهدف زيادة فعالية العبء الضريبي وبالتالي زيادة فعالية النظام الضريبي.
3. ضرورة اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية في النظام الضريبي السوري الحالي، بهدف الحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.
4. إعادة النظر في النظام الضريبي الحالي من ناحية تطبيق مبدأ العدالة بما يحقق الحساب العادل للقاعدة الضريبية وفقاً لقواعد محاسبية موحدة بين جميع المكلفين المتساويين في القدرة على الدفع، وبما يتناسب مع المنافع التي تقدم لكل مكلف.
5. الحد من التغيرات المحاسبية الاختيارية، بهدف الحد من بدائل السياسات المحاسبية المسموح بها من خلال القواعد المحاسبية المعتمدة وفقاً للنظام الضريبي السوري، والإكتفاء ببديل واحد، بهدف التوصل إلى نتائج عادلة بين المكلفين.
6. ضرورة اعتماد معايير المحاسبة الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصافية بهدف زيادة الحياد والكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي، بحيث لا يؤثر على قرارات المستثمرين في اختيار الاستثمار الأفضل.
7. إعادة النظر بمعدلات الضرائب بحيث تصبح قريبة من معدلات الضرائب في الدول ذات الاقتصاديات المماثلة والدول المجاورة بما يساعد على الدخول في التكتلات الاقتصادية وتنشيط التصدير من خلال تقارب الأعباء الضريبية.



## مراجع البحث

أولاً: مراجع باللغة العربية:

أ - الكتب:

1. البطريق، يونس، دراز، حامد، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1983.
2. الحاسي، جمعة خليفة، وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، جامعة قاربرنس، الطبعة الأولى، ليبيا، 1988.
3. الحياي، وليد ناجي، **المحاسبة المتوسطة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
4. الحياي، وليد ناجي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
5. الخطيب، خالد، طافش، نادية، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية**، عمان، دار الحامد للنشر، 2008.
6. الخطيب، خالد، والعدي، إبراهيم، **المحاسبة الضريبية**، جامعة دمشق، 1996.
7. الدهراوي، كمال الدين مصطفى، **المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، 2007.
8. الشيرازي، عباس مهدي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت، 1990.
9. العلي، عادل فليح، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
10. القاضي حسين، حمدان مأمون، **نظرية المحاسبة**، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2003.
11. القطاونة، محمد عادل، عفانة، عدي حسين، **المحاسبة الضريبية**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2008.
12. المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1998.
13. المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، العدي، إبراهيم، **المحاسبة الضريبية**، منشورات جامعة دمشق، 2006-2007.
14. المهاني، محمد خالد، الحريري، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، **اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي**، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2010-2011.
15. المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، العدي، إبراهيم، **المحاسبة الضريبية**، جامعة دمشق،

2010-2011.

16. المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2002.

17. المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، جامعة دمشق، 2000.

18. الناعي، محمود السيد، المحاسبة عن ضرائب الدخل، تنظيم وتحليل واتجاهات للتطوير، مكتبة عين شمس، ط1، 1987.

19. إسماعيل، إسماعيل، مرعي، عبد الرحمن، يوسف، علي، المحاسبة المتوسطة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011.

20. أبو نصار، محمد، المشاعلة محفوظ، الشهبان، فراس، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق - ضريبة الدخل وضريبة المبيعات في الأردن، مطابع الدستور التجارية، الطبعة الثالثة، الأردن، عمان، 2005.

21. أبو نصار، محمد، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، عمان، 1996.

22. بشور، عصام، وآخرون، التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 1986.

23. بشور، عصام، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة دمشق، 1995.

24. حسن، جلال عبده، الأصول العلمية في القوائم المحاسبية والمالية، 2005.

25. حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

26. دراز، حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، بيروت، الدار الجامعية، 1993.

27. ذنبيات، محمد جمال، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.

28. ريتشارد شرويد، مارتن كلارك، جاك كاثي، نظرية المحاسبة، تعريب، خالد على أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.

29. سعد، محمد محيي، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة

- الإشعاع الفني, الإسكندرية, 1998.
30. شامية, أحمد زهير, الخطيب خالد, **المالية العامة**, دار الزهراء للنشر والتوزيع, 1997.
31. عثمان, سعيد عبد العزيز, العشماوي, شكري رجب, **اقتصاديات الضرائب**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2007.
32. عثمان, سعيد عبد العزيز, **النظم الضريبية**, بيروت, الدار الجامعية, ط3, 1985.
33. عفر, عبدالمنعم, مصطفى, أحمد فريد, **الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق**, الإسكندرية, مؤسسة شباب الجامعة, 1999.
34. علي عباس عياد, **النظم الضريبية المقارنة**, كلية التجارة, جامعة الإسكندرية, 1983.
35. علي, عبد الوهاب نصر, **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**, الجزء الأول, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2007.
36. علي, عبد الوهاب نصر, **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**, الجزء الثاني, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2007.
37. فرهود, محمد سعيد, **مبادئ المالية العامة**, الجزء الأول, منشورات جامعة حلب, كلية العلوم الاقتصادية, 1994.
38. فرهود, محمد سعيد, **مبادئ المالية العامة**, الجزء الأول, منشورات جامعة حلب, كلية العلوم الاقتصادية, 1999.
39. فوزي, عبدالمنعم, **النظم الضريبية**, بيروت, دار النهضة العربية للطباعة والنشر, 1973.
40. كتانة, خيري, **اتجاه الإيرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة فيها**, مكتبة الشباب ومطبعتها, الطبعة الأولى, الأردن, عمان, 1998.
41. قدي, عبدالمجيد, **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2003.
42. لطفي, أمين السيد احمد, **الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب على أرباح منشآت الأعمال**, الجزأين الأول والثاني, دار النهضة العربية, القاهرة, 1992.
43. لطفي, أمين السيد احمد, **فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2007.
44. لطفي, أمين السيد احمد, **نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي**, الإسكندرية, الدار

الجامعية, 2006.

45. لطفي, أمين السيد أحمد, **ضرائب الدخل بين التشريع الضريبي والتطبيق المحاسبي**, مكتبة شادي, القاهرة, 1991.

46. مجلس معايير المحاسبة الدولية, **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية**, مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية, تعريب جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, شارع مكة-كلية طلال أبو غزالة, الجامعة الأردنية الألمانية, 2012.

47. محجوب, رفعت, **المالية العامة**, الكتاب الثاني, الإيرادات العامة, دار النهضة العربية, القاهرة, 1971.

48. محرز, محمد عباس, **اقتصاديات المالية العامة**, النفقات والإيرادات العامة, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1998.

49. ياسين, فؤاد توفيق, **المحاسبة الضريبية**, دار اليازوري للنشر, الأردن, عمان, الطبعة العربية, 2005.

#### ب - الرسائل الجامعية:

1. الشيخ احمد, أساس الاستحقاق وأثره على المحاسبة الحكومية في سورية, رسالة ماجستير, جامعة حلب, غير منشورة, 1995.

2. العجيلي, عمر تركي هزاع, أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي ( 12 ) ضرائب الدخل على القوائم المالية, (دراسة اختباريه لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار), رسالة ماجستير, جامعة الشرق الأوسط, قسم المحاسبة, كلية الأعمال, الأردن, عمان, 2013.

3. حوسو, محمد محمود ذيب, التدقيق للأغراض الضريبية, أطروحة ماجستير, منشورة, جامعة النجاح الوطنية, كلية الدراسات العليا, 2005.

4. عبد السلام, واكواك, فعالية النظام الضريبي في الجزائر - دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي - رسالة ماجستير, جامعة قاصدي مرباح ورقلة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, قسم العلوم التجارية, 2012.

5. عبده, عبد الرحيم عبد الجبار احمد, الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة

تطبيقية في الجمهورية اليمنية, أطروحة دكتوراه , غير منشورة, جامعة دمشق, كلية الاقتصاد, قسم المحاسبة. 2006.

6. ميالة, مؤيد جميل محمد, علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين, رسالة ماجستير, منشورة, جامعة النجاح الوطنية, نابلس, فلسطين, 2006.

#### ت - المقالات:

1. الجبر, نبيه عبد الرحمن , المداخل المحلية والدولية لإصدار معايير المحاسبية في السعودية, دراسة تحليلية مقارنة, **المجلة العلمية لتجارة الأزهر**, العدد 25, يناير 2000.
2. العدي, إبراهيم, واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطوره, **مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية** , سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية, المجلد ( 28 ) العدد 2, 2006.
3. القاضي, حسين, ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية, ورشة عمل, 2004.
4. القاضي, حسين, محركات السياسة الضريبية في سورية- واقع وآفاق, **بحث مخصص لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي**, دمشق, 2006.
5. شرف الدين, حسن, دور الهيئات المهنية في اعتماد المعايير والرقابة على حسن تطبيقها في لبنان, ورشة عمل, 2004.
6. قايد, متولي احمد السيد, نحو إطار فكري للتوافق المحاسبي الدولي, دراسة تحليلية انتقادية لدور لجنة معايير المحاسبة الدولية, **مجلة الدراسات المالية والتجارية** , كلية التجارة, جامعة القاهرة, بني سويف, السنة العاشرة, العدد الثالث, ديسمبر 2000.

#### ث - القوانين:

1. التعليمات الأساسية للتصنيف العام لضريبة الدخل المقطوع, وزارة المالية, دمشق, 1969.
2. القانون 24 لعام 2003,
3. القانون 41 لعام 2005,
4. القانون 60 لعام 2004,
5. القانون رقم 4/ لعام 2001
6. القانون رقم 7 تاريخ 1999/7/1.
7. المرسوم 51 لعام 2006,

8. المرسوم التشريعي 43 لعام 2001.
9. المرسوم التشريعي رقم 15/ تاريخ 2001/7/3.
10. المرسوم التشريعي رقم 10 لعام 1986.
11. بلاغ وزارة المالية رقم 27341 / 8-24 تاريخ 1977/11/30.
12. بلاغ وزارة المالية رقم 31242 / 25-1 تاريخ 1983/12/24.
13. بلاغ وزارة المالية رقم 32077 / 16 تاريخ 2006/12/12 المادة 27.
14. بلاغ وزارة المالية رقم 6471 / 25-1 تاريخ 1984/3/12.
15. قرار وزارة المالية رقم 1298 / 8 / 24 , تاريخ 1 / 2 / 1966.
16. قرار وزارة المالية رقم 13 / ب تاريخ 1978/12/9.
17. كتاب وزارة المالية إلى مديرية مالية اللاذقية رقم 7655 / 8-24 تاريخ 1954/6/6.
18. كتاب وزارة المالية رقم 290 / ب / 8-24 تاريخ 1968/7/11.
19. القرار 597 / م ن / ب 4 تاريخ 9 كانون الأول 2009.
20. القرار رقم 650 / م ن / ب 4 تاريخ 14 نيسان 2010.

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية:

1. **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)** – Tax Policy Concept Statement 1 –Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, 2002.
2. **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)** – Tax Policy Concept Statement 2–Guiding Principles for Tax Simplification, 2002.
3. **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)** – Tax Policy Concept Statement 3–Guiding Principles of tax law Transparency, September 2003
4. **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)** – Tax Policy Concept Statement 4–Guiding Principles for Tax Equity and Fairness, 2007.
5. Bond, Steven R. And Michael P. Devereux, "On The Design Of Aneutral Business Tax Under Uncertainty", **Journal Of Public Economics**, 1995, 58.
6. Campell Norman. R., Foundations of Science, (Dover Publications, 1957).
7. Cuzdriorean and Matis, The Relationship Between Accounting and Taxation Insight The European Union: The Influence of The International Accounting Regulation, **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, 14(1), 2012.
8. Dechow and D J.Skinner, Earning Management: Reconciling the Views of Accounting Academics ,Practitioners, and Regulators : American Accounting Association, **Accounting Horizons**, Vol 14, No 2, June 2000.
9. David Prochazka, Phd. The IFRS as Tax Base: Potential Impact on a Small Open Economy. **European Financial and Accounting Journal**, vol. 9, no. 4, 2014.
10. Evans. C, And Tran-Nam.B, Towards The Development of a Tax System Complexity Index, **Australian School of Business Research**, Paper No. 2013 TABL 1001.
11. Fane, George " Neutral Taxation Under Uncertainty", **Journal Of Public Economics**, 1987, 33.
12. Freedman, J, And, Macdonald G, The Tax Base For CCCTB: The Role of Principles, Oxford University, **Centre For Business Taxation**, Wp 08/07, February 2008.

13. Fernández, I, E-commerce: Application of the Neutrality Principle in Tax Policy, Working Paper, **Electronic Magazine of Informatic Law (REDI)**,march 2000.
14. **General Accounting Office (GAO)**, Reducing the Tax Gap – Results of a GAO-Sponsored Symposium, June 1995, GAO/GGD-
15. **Government Accountability Office (GAO)** – Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions, GAO-05-1009SP (9/05); <http://www.gao.gov/new.items/d051009sp.pdf>
16. Haverals,J, IAS / IFRS In Belgium: Quantitative Analysis of The Impact on The Tax Burden of Companies, **Centre For European Economic Research**, 2005, Discussion Paper No. 05-38.
17. Hopwood, A. G. "Some reflection on the Harmonization of Accounting within the EU"." **The European Accounting Review**, 3 (2) : (1994).
18. International Accounting Standards Board, **International financial reporting Standards**, London, united kingdom, 2011.
19. International Accounting Standards Committee, IASC News: Board Restructured to widen representation , "**IASC Insight** (June 1995):4.
20. International Accounting Standards Committee, News: Financial Executives Join the IASC Board, "**IASC Insight** (December 1995):2.
21. Jacobs, Otto H., Spengel, Christoph, Stetter, Thorsten and Wendt, Carsten, EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base (2005). ZEW - **Centre for European Economic Research**, Discussion Paper No. 05-037.
22. James S. P. Nobes. C , The Economic Taxation, 1st Edition, Philip Allan, London, 1987.
23. John William. Fundamental statistics for business and economics, Allyn and Bacon, inc, Boston, 1974, p. 318.
24. Joint Committee on Taxation, Description And Analysis of Proposals To Replace The Federal Income Tax, (**JCS-18-95**), June 5, 1995.
25. <http://www.jointventure.org/initiatives/tax/tax>.
26. Kieso, D. and J. Weygandt, **Intermediate Accounting**, Ninth Edition, John Wiley & Sons Inc., New York, 1998
27. Liam Murphy, Thomas Nagel, **The Myth of Ownership – Taxes and Justice**, 2002.



28. Lee, M and Ivanova, I, Fairness By Design A framework For Tax Reform In Canada, **Canadian Centre For Policy Alternatives**, February 2013.
29. Macdonald, G. (2002). The Taxation of Business Income: Aligning Taxable Income with Accounting Income, **Institute for Fiscal Studies**, TLRC Discussion Paper No. 2.
30. Murphy, Kevin e. concept in federal taxation, West publishing company, USA, ed.8, 1994.
31. Murphy, L.–Nagel, Th.: *The myth of ownership; Taxes and justice*. **Oxford**, New York, 2002.
32. Nobes, A Conceptual Framework for the Taxable Income of Businesses, and How to Apply it under IFRS, **Certified Accountants Educational Trust**, London January, 2004.
33. Orviská, and Huňady, The Non-linear Effect of Corporate Taxes on Economic Growth, **Timisoara Journal of Economics and Business**, Volume 8, 2015.
34. Philippe Thalmann, Equity And Neutrality in Housing Taxation, **International Center For Financial Asset Management And Engineering**, Research Paper N 147, June 2005.
35. R. Goode. **Government Finance In Developing Countries**, The Booking Institution. Washington. D. C., 1984.
36. Robert c. wolf. Religious Giving As A Guide To The Principles of Good Taxation, **Journal of Accounting, Ethics & Public Policy** Volume 13, No. 1 2012.
37. Roggeman, et. Al. Impact of A Common Corporate Tax Base on The effective Tax Burden In Belgium, **Journal of Business Economics and Management**, 2014.
38. Schon, W, International Accounting Standards – A Starting Point For A Common European Tax Base?, **European Taxation**, 10/2004, October 2004
39. Spengel, c and Oestreicher, a, Tax Harmonization in Europe - The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States (2007). ZEW - **Centre for European Economic Research** Discussion, Paper No. 07-035.
40. Timothy W. Kelsey, PhD. Tax Fairness: What Does It Mean? **County Commissioners Association of Pennsylvania CCAP**, March 2008, No1.

41. Wallace, R. O. S., " International Accounting Standards Committee:  
A Case Study of Conflicting Intentionalities ", **Working paper**,  
Middlesex University Business School, 1996
42. Whittington, G. (1995). 'Tax policy and accounting standards',  
**British Tax Review**, No. 5

**الملحق الأول**  
**المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**  
**ومعايير المحاسبة الدولية**

|                                                                 |    |                                                               |
|-----------------------------------------------------------------|----|---------------------------------------------------------------|
| First- Time adoption of IFRS                                    | 1  | تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى    |
| Share- Based payment                                            | 2  | الدفع على أساس السهم                                          |
| Business Combinations                                           | 3  | إندماج الأعمال                                                |
| Insurance Contracts                                             | 4  | عقود التأمين                                                  |
| Non-current Assets Held for sale and Discontinued Operations    | 5  | لأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة |
| Exploration for and Evaluation of Mineral Assets                | 6  | استكشاف وتقييم الموارد المعدنية                               |
| Financial Instruments: Disclosures                              | 7  | الأدوات المالية: الإفصاح                                      |
| Operating Segments                                              | 8  | القطاعات التشغيلية                                            |
| Financial Instruments                                           | 9  | الأدوات المالية                                               |
| Consolidated Financial Statements                               | 10 | البيانات المالية الموحدة                                      |
| Joint Arrangements                                              | 11 | الترتيبات التعاقدية                                           |
| Disclosure of Interests in Other Entities                       | 12 | إفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى                              |
| Fair Value Measurement                                          | 13 | قياس القيمة العادلة                                           |
| Presentation of Financial Statements                            | 1  | عرض البيانات المالية                                          |
| Inventories                                                     | 2  | المخزون                                                       |
| Statements of Cash Flow                                         | 7  | بيانات التدفق النقدي                                          |
| Accounting Policies, Changes in accounting estimates and errors | 8  | السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء |
| Events After the reporting period                               | 10 | لأحداث بعد فترة إعداد التقارير                                |
| Construction Contracts                                          | 11 | عقود الإنشاء                                                  |
| Income Taxes                                                    | 12 | ضرائب الدخل                                                   |
| Property, Plant and Equipment                                   | 16 | الممتلكات والمصانع والمعدات                                   |
| Leases                                                          | 17 | عقود الإيجار                                                  |

|                                                                          |    |                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------|----|------------------------------------------------------|
| Revenue                                                                  | 18 | الإيراد                                              |
| Employee Benefits                                                        | 19 | منافع الموظفين                                       |
| Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance | 20 | محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية |
| The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates                         | 21 | آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية          |
| Borrowing Costs                                                          | 23 | تكاليف الاقتراض                                      |
| Related Party Disclosures                                                | 24 | الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة                       |
| Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans                     | 26 | المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد             |
| Consolidated and Separate Financial Statements                           | 27 | البيانات المالية الموحدة والمنفصلة                   |
| Investments in Associates                                                | 28 | المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة           |
| Financial Reporting in Hyperinflationary Economies                       | 29 | التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع     |
| Financial Instruments: Disclosure and Presentation                       | 32 | لأدوات المالية : العرض                               |
| Earnings Per Share                                                       | 33 | حصة السهم من الأرباح                                 |
| Interim Financial Reporting                                              | 34 | التقارير المالية المرحلية                            |
| Impairment of Assets                                                     | 36 | انخفاض قيمة الأصول                                   |
| Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets                 | 37 | المخصصات , الالتزامات والأصول المحتملة               |
| Intangible Assets                                                        | 38 | لأصول غير الملموسة                                   |
| Financial Instruments: Recognition and Measurement                       | 39 | لأدوات المالية : الاعتراف والقياس                    |
| Investment Property                                                      | 40 | عقارات استثمارية                                     |
| Agriculture                                                              | 41 | الزراعة                                              |

**الملحق الثاني**  
**الشركات المساهمة**

|    |                                 |         |          |
|----|---------------------------------|---------|----------|
| 1  | المصرف الدولي للتجارة والتمويل  | مصارف   | مدرج     |
| 2  | بنك سوريا والمهجر               | مصارف   | مدرج     |
| 3  | بنك بيمو السعودي الفرنسي        | مصارف   | مدرج     |
| 4  | البنك العربي                    | مصارف   | مدرج     |
| 5  | بنك عودة                        | مصارف   | مدرج     |
| 6  | بنك بيلوس سوريا                 | مصارف   | مدرج     |
| 7  | بنك سوريا والخليج               | مصارف   | مدرج     |
| 8  | الشام الإسلامي                  | مصارف   | غير مدرج |
| 9  | سورية الدولي الإسلامي           | مصارف   | مدرج     |
| 10 | البركة سوريا                    | مصارف   | غير مدرج |
| 11 | فرنسبنك                         | مصارف   | مدرج     |
| 12 | بنك الأردن سوريا                | مصارف   | مدرج     |
| 13 | بنك الشرق                       | مصارف   | مدرج     |
| 14 | قطر الوطني سوريا                | مصارف   | مدرج     |
| 15 | السورية الكويتية للتأمين        | التأمين | غير مدرج |
| 16 | السورية الوطنية للتأمين         | التأمين | مدرج     |
| 17 | المشرق العربي للتأمين           | التأمين | غير مدرج |
| 18 | المتحدة للتأمين                 | التأمين | مدرج     |
| 19 | أروب للتأمين                    | التأمين | مدرج     |
| 20 | الاتحاد التعاوني للتأمين        | التأمين | مدرج     |
| 21 | العقيلة للتأمين                 | التأمين | مدرج     |
| 20 | السلمية للمشاريع الإنشائية      | خدمات   | غير مدرج |
| 21 | المشاريع الكاثوليكية            | خدمات   | غير مدرج |
| 22 | الشركة السورية للسياحة (الكرنك) | خدمات   | غير مدرج |
| 23 | داريوس للنقل والسياحة           | خدمات   | غير مدرج |

|    |                                            |         |          |
|----|--------------------------------------------|---------|----------|
| 24 | العربية السورية للمنشآت السياحية           | خدمات   | غير مدرج |
| 25 | عمریت للاستثمار والتطوير السياحي           | خدمات   | غير مدرج |
| 26 | الأهلية للنقل                              | خدمات   | مدرج     |
| 27 | باب الفرج للسياحة والفنادق                 | خدمات   | غير مدرج |
| 28 | قرية دمشق للشحن                            | خدمات   | غير مدرج |
| 29 | المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويقUG | خدمات   | مدرج     |
| 30 | شركة ماس للتوزيع                           | خدمات   | غير مدرج |
| 31 | السورية للصناعة والزراعة                   | صناعي   | غير مدرج |
| 32 | كسب للتبريد                                | صناعي   | غير مدرج |
| 33 | التجارية للصناعة والتبريد                  | صناعي   | غير مدرج |
| 34 | عصير الجبل الطبيعي                         | صناعي   | غير مدرج |
| 35 | الأهلية للزيوت                             | صناعي   | مدرج     |
| 36 | شركة اسمنت البادية                         | صناعي   | غير مدرج |
| 37 | العربية السورية لتنمية المنتجات الزراعية   | زراعي   | غير مدرج |
| 38 | بركة للمنتجات الزراعية والحيوانية          | زراعي   | غير مدرج |
| 39 | الشام الزراعية                             | زراعي   | غير مدرج |
| 40 | فيحاء الشام للتسويق الزراعي                | زراعي   | غير مدرج |
| 41 | الشرق الأدنى                               | زراعي   | غير مدرج |
| 42 | الهندسية الزراعية للاستثمارات- نماء        | زراعي   | مدرج     |
| 43 | القلمون للاستثمار النباتي والحيواني        | زراعي   | غير مدرج |
| 44 | mtن سوريا                                  | اتصالات | غير مدرج |
| 45 | سيرينتل                                    | اتصالات | غير مدرج |
| 48 | الشرق الأوسط للصرافة                       | صرافة   | غير مدرج |
| 49 | شركة الأدهم للصرافة                        | صرافة   | مدرج     |
| 50 | الشركة المتحدة للصرافة                     | صرافة   | غير مدرج |
| 51 | شركة دياب للصرافة                          | صرافة   | مدرج     |
| 52 | شركة بيكو للصرافة                          | صرافة   | غير مدرج |

## الملحق الثالث البيان الضريبي



الجمهورية العربية السورية

وزارة المالية

الهيئة العامة للضرائب والرسوم

مديرية مالية محافظة

مديرية مال منطقة

### البيان الضريبي عن أعمال عام .....

نموذج ( 2 / أ )

|               |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|---------------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| الرقم الضريبي |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|---------------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

|          |
|----------|
| المهنة : |
|----------|

|                    |                                            |
|--------------------|--------------------------------------------|
| مؤسسة فردية        | الاسم والشهرة :<br>اسم الأب :              |
| الشخصية الاعتبارية | اسم الشركة :<br>نوعها :<br>الاسم التجاري : |
| طبيعة النشاط       | تجاري      صناعي      خدمي                 |

|                         |
|-------------------------|
| نوع البيان : أساسي لاحق |
| تصفية نهائية :          |
| بسبب الوفاة             |
| بسبب الاندماج           |
| بسبب الانحلال           |

استناداً لأحكام قانون ضريبة الدخل / 24 / لعام 2003 وتعديلاته :

تقدم / أتقدم ببيان الأعمال عن عام 20 حيث بلغ رقم العمل السنوي \*

لا غير :

### معلومات خاصة بالبيان :

|                                              |            |                                                |               |
|----------------------------------------------|------------|------------------------------------------------|---------------|
| تاريخ التصفية :                              | 20 / /     | تاريخ الوفاة :                                 | 20 / /        |
| هل تقدمت بسلف على الضريبة في سنة التكلفة؟    | • لا • نعم | إجمالي السلف المسددة                           | رقم القرار    |
| هل تقدمت ببيانات تصفية جزئية في سنة التكلفة؟ | • لا • نعم | إجمالي المترتب ببيانات التصفية الجزئية المسددة | تاريخ / / 20م |
| هل حصلت على مهلة إضافية لتقديم البيان ؟      | • لا • نعم | مدة المهلة الإضافية                            |               |

السنة المالية تبدأ من / وتنتهي في / رقم  
القرار  
تاريخه : / / 20 م .

• لا • نعم

هل سنة التكلفة لديك تبدأ بغير 1 / 1

تاريخ تبليغ الإنذار  
إجمالي قيمة الأعمال المنفذة بعام  
التكلفة

• لا • نعم

هل البيان المقدم نتيجة لإنذار ؟

• لا • نعم

هل لديك أعمال منفذة خاضعة للقانون / 60 /

• لا • نعم

هل لديك أعمال خاضعة لقوانين ضريبية أخرى ؟

• لا • نعم

هل لديك حد أدنى معفى ؟

خاضعة لقانون

عدد الشركاء  
المستفيدين

| م | الاسم الثلاثي للشريك المستفيد | الرقم الوطني | م | الاسم الثلاثي للشريك المستفيد | الرقم الوطني |
|---|-------------------------------|--------------|---|-------------------------------|--------------|
| 1 |                               |              | 3 |                               |              |
| 2 |                               |              | 4 |                               |              |

إعفاءات :

|                |                                 |                       |                |
|----------------|---------------------------------|-----------------------|----------------|
| ○ إعفاء صناعي  | ○ إعفاء قانون الاستثمار         | ○ إعفاء سياحي         | ○ إعفاء زراعي  |
| ○ إعفاء صادرات | ○ إعفاء المرسوم التشريعي / 54 / | ○ إعفاء نقل بحري وجوي | ○ إعفاءات أخرى |

ملاحظة ✓ على الخيار الصحيح .

في حال عدم كفاية الحقول لرقم البيانات الإضافية .

\* رقم العمل السنوي للمكلف : يمثل رقم عمل المكلف من كافة الأنشطة التي يمارسها .

الشطب أو الحكاو التصحيح تحت طائلة إلغاء المستندية القانونية .

## حساب الضريبة

| أولاً: الحساب وفق الشرائح التصاعدية مع مراعاة الحسم الديناميكي والحد الأدنى المعفى إن وجد : |                                               |        |              |         |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|--------|--------------|---------|
| البند                                                                                       | الربح الخاضع للضريبة                          |        | 5            |         |
|                                                                                             | الحد الأدنى المعفى ( ينزل من الشريحة الأولى ) |        |              |         |
|                                                                                             | الشريحة                                       | المبلغ | نسبة الضريبة | الضريبة |
| 611                                                                                         |                                               |        |              |         |
| 612                                                                                         |                                               |        |              |         |
| 613                                                                                         |                                               |        |              |         |
| 614                                                                                         |                                               |        |              |         |
| 615                                                                                         |                                               |        |              |         |
| 61                                                                                          | الضريبة المستحقة                              |        | ل.س          |         |
| 71                                                                                          | إدارة محلية                                   |        | ل.س          |         |



| البند | ثانياً: الحساب وفق معدل وحيد مع مراعاة الحسم الديناميكي إن وجد : |     |
|-------|------------------------------------------------------------------|-----|
| 5     | الربح الخاضع للضريبة                                             |     |
|       | المعدل الضريبي                                                   | %   |
| 62    | الضريبة المستحقة                                                 | ل.س |
| 72    | إدارة محلية                                                      | ل.س |

### المبالغ واجبة السداد

| البند  | البند                                                             | 6           | 7       | 8   |
|--------|-------------------------------------------------------------------|-------------|---------|-----|
| البيان | الضريبة المستحقة                                                  | إدارة محلية | المجموع |     |
| 81     | مجموع المبالغ المترتبة                                            |             |         | ل.س |
| 82     | ينزل : السلف المسددة                                              |             |         | ل.س |
| 83     | ينزل : الضريبة المسددة وفق البيان الأساسي إذا كان هذا البيان لاحق |             |         | ل.س |
| 8      | المبالغ واجبة السداد                                              |             |         | ل.س |

### قائمة التعديل الضريبي

| البند | البيان                                          | السنة الحالية | السنة السابقة |
|-------|-------------------------------------------------|---------------|---------------|
| 2141  | صافي الربح كما ورد في قائمة الدخل               |               |               |
| 51    | يضاف إليه (النفقات المرفوضة ضريبياً):           |               |               |
| 511   | مؤونات ومخصصات مرفوضة                           |               |               |
| 5111  | مؤونة الديون المشكوك فيها (3863)                |               |               |
| 5112  | مخصص خصم أوراق قبض (3864)                       |               |               |
| 5113  | مخصص انخفاض قيمة المخزون (3865)                 |               |               |
| 5114  | مخصص انخفاض قيمة الأصول الثابتة الملموسة (3861) |               |               |
| 5115  | مخصص انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة (3862)     |               |               |
| 5116  | مخصصات أخرى مرفوضة (3866)                       |               |               |
| 512   | اهتلاك المباني والإنشاءات (3811)                |               |               |
| 513   | احتياطات مرفوضة                                 |               |               |

|      |                                                                                                                                 |  |  |
|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| 5131 | احتياطي التوسع الصناعي غير المستخدم خلال سنتان                                                                                  |  |  |
| 5132 | احتياطيات مرفوضة أخرى                                                                                                           |  |  |
| 514  | <b>نفقات ومبالغ أخرى مرفوضة</b>                                                                                                 |  |  |
| 5141 | النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل وشريكه<br>أجرة له عن إدارة العمل                                                |  |  |
| 5142 | المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء<br>المسؤولون بدون حد في شركات التوصية البسيطة أجرة لهم<br>عن إدارة العمل |  |  |
| 5143 | التبرعات والإعانات المرفوضة                                                                                                     |  |  |
| 5144 | الضرائب والرسوم المرفوضة                                                                                                        |  |  |
| 5145 | غرامات وتعويضات للغير مرفوضة                                                                                                    |  |  |
| 5146 | مصاريف سنوات سابقة                                                                                                              |  |  |
| 5147 |                                                                                                                                 |  |  |
| 5148 |                                                                                                                                 |  |  |
| 5149 |                                                                                                                                 |  |  |
| 52   | <b>ينزل منه (المبالغ المقبولة ضريبياً):</b>                                                                                     |  |  |
| 521  | القيمة التأجيرية للعقارات المملوكة للمكلف والمعدة لممارسة<br>العمل                                                              |  |  |
| 522  | ديون معدومة تتوافر فيها شروط الخصم وتم خصمها من<br>المخصص                                                                       |  |  |

| البند | البيان                                                         | إيضاح | المبالغ          |               |
|-------|----------------------------------------------------------------|-------|------------------|---------------|
|       |                                                                |       | السنة<br>السابقة | السنة الحالية |
| 523   | المستخدم من المخصصات لمواجهة السبب الذي تم من أجله<br>احتجازها |       |                  |               |
| 524   |                                                                |       |                  |               |
| 525   |                                                                |       |                  |               |
| 526   |                                                                |       |                  |               |
| 53    | <b>المجموع ( 52-51+2141 )</b>                                  |       |                  |               |
| 54    | <b>ينزل منه ( أرباح خاضعة لضرائب نوعية<br/>أخرى ) :</b>        |       |                  |               |
| 541   | أرباح بيع عقارات                                               |       |                  |               |
| 542   | فوائد دائنة                                                    |       |                  |               |
| 543   | أرباح منشآت سياحية                                             |       |                  |               |
| 544   | أرباح القانون 60                                               |       |                  |               |

|  |  |  |                                                |           |
|--|--|--|------------------------------------------------|-----------|
|  |  |  |                                                | 545       |
|  |  |  |                                                | 546       |
|  |  |  |                                                | 547       |
|  |  |  |                                                | 548       |
|  |  |  |                                                | 549       |
|  |  |  | <b>المجموع ( 54-53 )</b>                       | <b>55</b> |
|  |  |  | <b>ينزل منه:</b>                               |           |
|  |  |  | <b>الخسائر المدورة (2143)</b>                  | <b>56</b> |
|  |  |  | <b>المجموع ( 56-55 )</b>                       | <b>57</b> |
|  |  |  | <b>ينزل منه ( الإعفاءات ) :</b>                | <b>58</b> |
|  |  |  | أرباح الصادرات المعفاة                         | 581       |
|  |  |  | أرباح النشاط الزراعي المعفاة                   | 582       |
|  |  |  | أرباح النشاط الصناعي المعفاة                   | 583       |
|  |  |  | الأرباح المعفاة بموجب قانون الاستثمار رقم /10/ | 584       |
|  |  |  |                                                | 585       |
|  |  |  |                                                | 586       |
|  |  |  |                                                | 587       |
|  |  |  |                                                | 588       |
|  |  |  |                                                | 589       |
|  |  |  | <b>الربح الخاضع للضريبة (58-57)</b>            | <b>5</b>  |