



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية

دراسة ميدانية

رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

**The role of chartered accountant in the Strengthen**

**tax revenues**

**A field study**

إعداد الطالب

هاشم محمد خير صافي

إشراف

د. شوقي عفيف كريم

2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا ﴾

{الإسراء: 85}

# الشكر و التقدير

من علمني حرفا كنت له عبدا

يتوجه الباحث بالشكر إلى الدكتور شوقي كريم لإشرافه على هذه الرسالة بكل جهد و إخلاص

و يتوجه الباحث إلى أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة لكل ما قدموه من دعم و

تشجيع

و يتوجه الباحث بالشكر للجنة الحكم الكريمة على جهودها في تصويب هذه الرسالة.

## الإهداء

إلى من ربباني صغيرا و أنا را لي الطريق لأكون ما أنا عليه (أمي و أبي)

إلى رفيقة الماضي و الحاضر و المستقبل (زوجتي)

إلى زينة الحياة الدنيا (أولادي)

إلى من أشد بهم أزي (أخوتي)

إلى عمي و صديقي (والد زوجتي)

إلى من وقفت جانبي و كانت سببا في ما أنا عليه (والدة زوجتي)

إلى روح الغالي (عبد الغفار)

## فهرس المحتويات

4	آية قرآنية
4	شكر و تقدير
4	الإهداء
4	فهرس المحتويات
4	قائمة الجداول
4	قائمة المصطلحات
4	المخلص باللغة العربية
<b>الإطار العام للدراسة</b>	
1	أولا - مقدمة.
2	ثانيا - مشكلة الدراسة.
2	ثالثا - أهمية الدراسة.
3	رابعا - أهداف الدراسة.
4	خامسا - الدراسات السابقة.
11	سادسا - فرضيات الدراسة.
11	سابعا - منهجية الدراسة.
12	ثامنا - انموذج الدراسة.
<b>الفصل الأول: مقومات و محددات الحصيلة الضربية</b>	
14	المبحث الأول: مفهوم الضربية
14	تمهيد
14	1-1-1 مفهوم الضربية
15	2-1-1 تعريف الضربية
16	3-1-1 خصائص الضربية

16	4-1-1 قواعد الضريبة
17	5-1-1 أهداف الضريبة
17	1-5-1-1 الأهداف المالية
17	2-5-1-1 الأهداف الاجتماعية
18	3-5-1-1 الأهداف الاقتصادية
19	6-1-1 أهمية الضريبة
19	1-6-1-1 في البلدان النامية
20	2-6-1-1 في البلدان المعاصرة
20	7-1-1 أشكال فرض الضريبة على الدخل
21	1-7-1-1 نظام الضرائب النوعية
21	2-7-1-1 نظام الضريبة على الإيراد العام أو الضريبة على إجمالي الدخل
23	المبحث الثاني: العبء الضريبي و الطاقة الضريبية
23	تمهيد
23	1-2-1 مفهوم العبء الضريبي
24	1-1-2-1 عبء الضريبة الحسابي
25	2-1-2-1 العبء النفسي للضريبة
26	3-1-2-1 العبء الضريبي للمجتمع
26	2-2-1 الرقم لقياسي للعبء الضريبي
28	3-2-1 مفهوم الطاقة الضريبية
28	1-3-2-1 الطاقة الضريبية للفرد
29	2-3-2-1 الطاقة الضريبية للمجتمع
32	4-2-1 محددات الطاقة الضريبية في البلدان النامية
34	5-2-1 حساسية و مرونة الإيرادات الضريبية
34	1-2-5-1 مفهوم حساسية حصيلة الضريبة
34	2-5-2-1 عوامل حساسية حصيلة الضريبة
36	3-5-2-1 مفهوم مرونة حصيلة الضريبة
37	المبحث الثالث: مكلفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية و البيانات الواجب تقديمها
37	1-3-1 مفهوم الضريبة على دخل الأرباح الحقيقية
37	2-3-1 خصائص ضريبة دخل الأرباح الحقيقية

38	3-3-1 استحقاق الضريبة
38	4-3-1 مطرح الضريبة
39	5-3-1 وثائق وبيانات ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية
44	المبحث الرابع: الربح المحاسبي و الربح الضريبي
44	تمهيد
44	1-4-1 الدخل في مفهومه المحاسبي
46	2-4-1 الدخل في مفهومه الضريبي
47	1-2-4-1 نظرية المصدر أو الاستثمار
47	2-2-4-1 نظرية الإثراء أو الميزانية
48	3-4-1 أثر القياس المحاسبي للربح على الربح الضريبي
49	1-4-4-1 أسباب اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي
52	2-4-4-1 تصنيف الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي
52	1-2-4-4-1 مفهوم الاختلافات المؤقتة
54	2-2-4-4-1 مفهوم الاختلافات الدائمة
56	خلاصة الفصل الأول
	<b>الفصل الثاني: تدقيق الحسابات و المحاسب القانوني</b>
	المبحث الأول : مفهوم تدقيق الحسابات
59	تمهيد:
59	1-1-2 تعريف تدقيق الحسابات
60	2-1-2 الجهات المستفيدة من تدقيق الحسابات
62	3-1-2 أهداف تدقيق الحسابات
62	1-3-1-2 أهداف رئيسية
62	2-3-1-2 أهداف فرعية
63	4-1-2 أنواع تدقيق الحسابات
63	1-4-1-2 من حيث الإلزام.
64	2-4-1-2 من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)
64	3-4-1-2 من حيث توقيت عملية التدقيق.
66	4-4-1-2 من حيث نطاق عملية التدقيق.
67	5-4-1-2 من حيث القائم بعملية التدقيق

68	المبحث الثاني: تدقيق الحسابات و التدقيق الضريبي
68	تمهيد
69	1-2-2 مفهوم التدقيق الضريبي ( الفحص الضريبي)
69	2-2-2 أهداف التدقيق الضريبي
70	3-2-2 أنواع التدقيق الضريبي
71	4-2-2 خطوات التدقيق الضريبي
73	5-2-2 معايير التدقيق الضريبي
73	1-5-2-2 المعايير العامة(الشخصية)
75	2-5-2-2 معايير العمل الميداني
80	المبحث الثالث :مسؤوليات مدقق الحسابات
80	تمهيد
80	1-3-2 مفهوم المسؤولية من الناحية القانونية
82	2-3-2 تبويب المسؤولية في مهنة المراجعة
84	3-3-2 أنواع المسؤوليات في مهنة المراجعة
84	1-3-3-2 المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات
86	2-3-3-2 المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات
88	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث :الدراسة الميدانية
91	1-3 واقع مهنة المراجعة و مراجعي الحسابات في سورية
91	3- 2 لمحة تاريخية عن قوانين مهنة مراجعة الحسابات
95	3-3 الجهات الناظمة للمهنة في سورية
95	1-3-3 مديرية التجارة الداخلية في وزارة الاقتصاد
95	2-3-3 جمعية المحاسبين القانونيين في سورية
96	3-3-3 مجلس المحاسبة والتدقيق
100	4-3-3 مديرية المحاسبين القانونيين
102	الدراسة الميدانية
102	مجتمع و عينة الدراسة
103	أدوات الدراسة
105	الاختبارات الإحصائية

125	النتائج و التوصيات
128	الملخص باللغة الأجنبية
130	المراجع
138	الملاحق

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	توزيع عينة البحث حسب متغير المؤهل العلمي	102
2-2	توزيع عينة البحث حسب متغير سنوات الخبرة	102
3-2	تقيم وفق تصنيف ليكرت الخماسي	103
4-2	معاملات الثبات لأبعاد الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ	104
5-2	النسب المئوية لإجابات كل فقرة من فقرات المحور الأول	106
6-2	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الأول	108
7-2	إختبار الفرضية الأولى : One-Sample Test لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و تقليل التحريفات الجوهرية	110
8-2	النسب المئوية لإجابات كل فقرة من فقرات المحور الثاني	110
9-2	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني	111
10-2	إختبار الفرضية الثانية : One-Sample Test لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و الوصول للربح المحاسبي	114
11-2	النسب المئوية لإجابات كل فقرة من فقرات المحور الثالث	115
12-2	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث	117
13-2	إختبار الفرضية الثالثة : One-Sample Test لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية	118
14-2	النسب المئوية لإجابات كل فقرة من فقرات المحور الرابع	118
15-2	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الرابع	120
16-2	إختبار الفرضية الرابعة : One-Sample Test لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و الوصول للربح	122

	المحاسبي	
123	إختبار الفرضية الرئيسية : One-Sample Test لا يوجد دور للمحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية	17-2
124	لاختبار أثر متغير العمر و المؤهل العلمي و سنوات الخبرة (One Way ANOVA)	18-2

قائمة المصطلحات	
Tax	الضريبة
Chartered accountant	المحاسب القانوني
The tax burden	العبء الضريبي
Tax statement	البيان الضريبي
Income tax	الدخل الضريبي
income accounting	الدخل المحاسبي
Audit	تدقيق الحسابات
Independence	الاستقلالية
Evidence	أدلة الإثبات
Financial Statements	القوائم المالية

## المستخلص

### دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية

#### (دراسة ميدانية)

إعداد الطالب: هاشم محمد خير صافي

إشراف: د. شوقي عفيف كريم

يهدف البحث إلى دراسة دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية و يهدف البحث إلى دراسة العلاقة ما بين المحاسب القانوني و الدوائر المالية من جهة و من جهة الثانية دراسة العلاقة ما بين المحاسب القانوني و المكلفين و الوقوف على الدور الحقيقي للمحاسب القانوني و أثر هذا الدور على الحصيلة الضريبية و قد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول يحوي كل منها عدة مباحث تضمن الفصل الأول مفهوم الحصيلة الضريبية و مكوناتها و العوامل المؤثرة بها و كذلك مفهوم حساسية و مرونة الحصيلة الضريبية و تم التطرق إلى ضريبة الأرباح الحقيقية و الدفاتر الواجب مسكها من المكلف و البيانات الواجب تقديمها للدوائر المالية و تم التطرق إلى مفهوم الربح المحاسبي و الربح الضريبي و أهم الفروق و الاختلافات بينهما و تضمن الفصل الثاني مفهوم تدقيق البيانات المالية و أهميته و كذلك مفهوم التدقيق الضريبي و أوجه الشبه بينهما و تضمن أيضا المؤهلات الواجب توافرها في المحاسب القانوني و الآداب الواجب عليه الالتزام بها و المسؤولية الملقاة على عاتق المحاسب القانوني كما تم التطرق إلى القوانين و التشريعات المتعلقة بالمحاسب القانوني أما الفصل الثالث يمثل الدراسة الميدانية حيث تم تصميم استبيان مكون من خمسة محاور احتوت على الأسئلة المتعلقة بالبحث و تم توزيع الاستبيان على عينة من المحاسبين القانونيين و استعان الباحث ببرنامج الحزم الإحصائية spss لتحليل البيانات الإحصائية و خرج البحث بمجموعة من النتائج أهمها:

يوجد دور للمحاسب القانوني في سورية في تعزيز الحصيلة الضريبية و يتجلى هذا الدور بالحياد من قبل المحاسب القانوني و بذل العناية المهنية اللازمة للكشف و التقليل من التحريفات الجوهرية و بالتالي الوصول للربح المحاسبي الحقيقي.

و في ضوء النتائج أوصى الباحث بضرورة المحافظة على حياد المحاسب القانوني ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية و ضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة و معالجة أوجه النقص والقصور فيها مع إعطاء الجمعيات المهنية المتعلقة بالمهنة صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها.

## الإطار العام للبحث

### أولاً- مقدمة:

تعتبر الإيرادات الضريبية من الروافد الأساسية للموازنة العامة للدولة فهي تشكل عماد الإيرادات العامة للدولة ولقد وزع النظام الضريبي في سورية الضرائب على عدة أقسام لسهولة تحصيلها والتعامل معها و تعتبر الضرائب على الدخل من الضرائب الأكثر أهمية في النظام الضريبي السوري كونها أداة فعالة تمكن الدولة من إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع من خلال فرض معدلات ضريبية مرتفعة على أصحاب الدخل المرتفعة، ومعدلات أقل على الدخل المتوسطة والمنخفضة وتعتبر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إحدى أهم الضرائب النوعية في التشريع الضريبي السوري و نظرا لازدياد عدد المكلفين الخاضعين للضريبة يقابله ازدياد في الحصيلة الضريبية المحققة على اعتبار أن الحصيلة هي النتيجة المعبرة عن الأهمية النسبية للضرائب لذلك فإن دراسة أساليب الحصر الضريبي المستخدمة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية و إمكانية الاعتماد عليها في تحديد المجتمع الضريبي وهل إن جميع المكلفين قدموا إقراراتهم ومن ثم تمت محاسبتهم حتى لا يقع عبء الضريبة على قسم من المجتمع بينما تتهرب أقسام أخرى جزئياً أو كلياً منها مما يؤدي إلى ضياع حق الخزنة العامة من ناحية وعدم تحقق العدالة الضريبية من ناحية أخرى اتجهت الأنظار إلى تفعيل دور المحاسب القانوني عن طريق تقديم البيانات الضريبية (البيان الضريبي) بعد المصادقة عليه من قبل محاسب قانوني و لكن مسؤولية المحاسب القانوني بالنسبة للميزانيات الختامية وما يدقعه تتحصر بما أبرز له من وثائق ودفاتر وقيود ولذلك نجد أن تقارير جميع المحاسبين القانونيين وفقاً لمعايير التدقيق على حد سواء يشار فيها صراحة إلى أن إعداد البيانات المالية تم بمعرفة الإدارة وأن دور المحاسب القانوني أو المدقق انحصر بإبداء الرأي في هذه البيانات.

## ثانياً - مشكلة الدراسة:

يصادق المحاسب القانوني على البيانات المالية المقدمة من المكلفين و الهدف هو الحد من التهرب الضريبي و تدقيق البيانات الضريبية و إبداء الرأي بعدالة القوائم المالية .  
و السؤال هل الإدارة الضريبية تحمل المحاسب القانوني فوق طاقته و تحمله المسؤولية مع المكلف أم أن المحاسب القانوني يتهرب من تحمل هذه المسؤولية و يحملها للمكلف .  
و يمكن تلخيص مشكلة البحث بالأسئلة التالية:

- 1- هل يوجد علاقة بين بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية ؟
- 2- هل يوجد علاقة بين بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المحاسب القانوني و الوصول للربح المحاسبي؟
- 3- هل يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية؟
- 4- هل يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني والوصول للربح المحاسبي؟

## ثالثاً - أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية فئة مكلفي الأرباح الحقيقية في الاقتصاد الوطني والتي بدورها تشكل النسيج الاقتصادي والمالي للاقتصاد القومي والمكون الحقيقي والأساسي له. و أثر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الإنتاج والاستهلاك والادخار والاستثمار وتوزيع الدخل في المجتمع من خلال ما تمثله الضريبة من الروافد الأساسية لتمويل الموازنة العامة للدولة .

إن عدم مصداقية البيانات المالية المدققة الصادرة عن هذه الفئة، وعدم ثقة مراقب الدخل بها سوف يؤدي إلى ما يلي:

- 1- يضطر مراقب إلى إضاعة وقت طويل في تقدير المادة الخاضعة للضريبة خاصة إذا قام بممارسة سلطته في حق الإطلاع من خلال زيارات ميدانية لمقر عمل المكلف لغرض فحص سجلاته.
- 2- إذا قام مراقب الدخل باستخدام طريقة التقدير الجزافي للمادة الخاضعة للضريبة لبعض المكلفين، فقد يؤدي ذلك إلى الظلم عبر المغالاة في التقدير، أو هدر أموال خزينة الدولة المستحقة على المكلفين في حالة إنقاص التقدير للمادة الخاضعة للضريبة.

3-ومن هنا تكمن حاجة مراقب الدخل إلى بيانات مالية مدققة ، تتمتع بمصداقية ومدعمة بشهادة من قبل طرف ثالث محايد ومستقل لإضفاء الثقة بها بما يفيد بان البيانات المالية المدققة تمثل بصورة عادلة الواقع المالي للمكلف ونتيجة أعماله، وأنها خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

#### رابعاً- أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى دراسة العلاقة ما بين المحاسب القانوني و الدوائر المالية من جهة و من جهة الثانية دراسة العلاقة ما بين المحاسب القانوني و المكلفين و الوقوف على الدور الحقيقي للمحاسب القانوني و أثر هذا الدور على الحصيلة الضريبية و التعرف على أسباب رفض مراقب الدخل للبيانات المالية المدققة و ذلك من خلال دراسة العلاقة بين العوامل التالية:

- بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية.
- بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المحاسب القانوني و الوصول للربح المحاسبي.
- حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية.
- حيادية المحاسب القانوني و الوصول للربح المحاسبي.

## خامساً-الدراسات السابقة:

### الدراسات العربية:

1-دراسة (الضابط، 2001)<sup>1</sup> بعنوان: " دور ضرائب الدخل في تمويل الموازنة العامة للدولة في سوريا " هدفت الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية لتوزيع الهيكل الضريبي في الموازنة العامة للدولة من اجل الوقوف على معدلات التمويل الظاهرية و الحقيقية لكل من الضرائب و الرسوم بشكل عام و الضرائب على الدخل بشكل خاص و دراسة أسباب الانخفاض الشديد في معدلات تمويل الضرائب على الدخل للموازنة العامة من واقع قطع حسابات الموازنة.

و من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة:

- 1- تخفيض معدل الاقتطاع الضريبي بما يتناسب مع تطور معدل نمو الناتج المحلي و بما يحقق العدالة الضريبية.
- 2- إصلاح هيكلية النظام الضريبي القائم .
- 3- تفعيل الضرائب المباشرة و زيادتها و الحد من الضرائب غير المباشرة.
- 4- إعادة النظر بسياسة الإعفاءات الضريبية .
- 5- تطوير النظام الضريبي من خلال التركيز على اكتشاف و توسيع المطارح الضريبية من حيث النوع و الكم .

## 2-دراسة(حوسو،2005)<sup>2</sup> بعنوان " التدقيق للأغراض الضريبية "

هدفت دراسة الباحث إلى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال إيجاد نظام رقابي ضريبي فعال . وذلك عن طريق دراسة العلاقات البنوية بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق لمختلف أوجه أنشطة التدقيق الممارسة حالياً في الوحدات الاقتصادية في فلسطين أو الدول التي تعتبر الضرائب أحد مصادرها.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

---

<sup>1</sup> الضابط، مدين، " دور ضرائب الدخل في تمويل الموازنة العامة للدولة في سوريا "، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، رسالة ماجستير، 2001،

<sup>2</sup> حوسو، محمد، " التدقيق للأغراض الضريبية "، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2005

1-إن التدقيق الضريبي عبارة عن مزيج من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقواعد التدقيق لأوجه نشاط التدقيق المختلفة.فالتدقيق الضريبي أصبح من الأهمية بمكان بحيث أصبح يقال في أدبيات الضرائب انه يمثل الوجه الحضاري للإدارة الضريبية في ممارساتها لواجباتها وتحقيق أهدافها .فلم يعد يقتصر دوره على التحاسب الضريبي كما يفهمه البعض وإنما المساهمة الفعالة في ترشيد الإدارات المختلفة في الوحدات الاقتصادية بحيث يمكنها من تحقيق رقابة الممكن ورقابة الواجب معا.

2-انه وان كان الأصل هو مشروعية أعمال الإدارة الضريبية إلا أن مخالفة الشرعية يؤدي إلى بطلان التصرف المخالف للقانون الضريبي باعتبار أن قرار مأمور التقدير قرار إداري

3-انه لا استقرار لسلطه دون قانون، ولا وجود لقانون بدون سلطه، وانه لا يجوز للإدارة الضريبية أن تأتي عملا ماديا أو قانونيا إلا إذا كانت مجرد تنفيذ أو تطبيق لقاعدة تشريعيه عامه قبل مباشرة التصرف .

3-دراسة (الضابط,2006)<sup>3</sup> بعنوان " مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا " هدفت الدراسة إلى تقديم خطة إصلاح على مستوى إدارة أعمال تدقيق الضرائب على الدخل في سوريا سيما في ما يتعلق بالضريبة على دخل الأرباح باعتبارها ضريبة القانون العام من خلال تبني معايير المراجعة كمعايير لتدقيق الضرائب .  
من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- 1-لم يتزامن إصدار القانون الجديد بإصدار تعليمات ناظمة لأعمال التدقيق الضريبي مع وضع خطة لإعادة تريب و تأهيل كوادر التدقيق للقيام بذلك.
- 2-لا ريب أن هناك عجزا لدى المعنيين بتشريع القوانين الضريبية و تطبيقها في وزارة المالية.
- 3-هناك خلل مهم في بنية المعلومات المتوفرة للدوائر المالية.
- 4-عدم النجاح في تحديد ما إذا كانت الالتزامات الضريبية المصرح عنها من قبل مكلفي ضريبة الدخل صحيحة بشكل جوهري أم لا.

<sup>3</sup> الضابط,مدين, " مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا " رسالة دكتوراه , كلية الاقتصاد , جامعة دمشق,2006.

4-دراسة (الرفاعي,2008)<sup>4</sup> بعنوان " اثر الخدمات الأخرى لمراجعة الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية " هدفت الدراسة إلى دراسة اثر قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الأخرى على جودة المعلومات المحاسبية و دراسة طبيعة الخدمات الأخرى التي يقدمها مراجع الحسابات في إطار متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة. و من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1-تؤثر ظروف و تحديات مشاكل المحيط المهني في سورية على توجه المراجعين لتقديم الخدمات الأخرى.

2-طلب العملاء المتزايد على تقديم المراجع للخدمات الأخرى .

3- غياب الأنظمة و القيود و التي تحد من حجم الخدمات الأخرى للمراجع.

4-ارتفاع أتعاب الخدمات الأخرى مقارنة بأتعاب المراجعة.

5-دراسة (سرحان,2010)<sup>5</sup> بعنوان " دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية " هدفت الدراسة إلى معرفة مدى استناد المدقق الضريبي في اليمن على معايير التدقيق الدولية عند إجراء أعمال التدقيق و إبداء ما إذا كانت الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق الضريبي عند أداء أعمال التدقيق الضريبي تحد من التهرب الضريبي. من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1-إن استناد المدقق الضريبي على معايير التدقيق الدولية عند أداء أعمال التدقيق الضريبي تحد من التهرب الضريبي.

2-بينت الدراسة أن المدقق الضريبي لا يقوم بوضع استراتيجيات تدقيق قائمة على تحليل أوسع لأنواع المخاطر.

3-الاعتماد على الأساليب التقليدية عند أداء أعمال التدقيق و عدم استبدالها بالأساليب الحديثة.

---

<sup>4</sup> الرفاعي,مزنة, " اثر الخدمات الأخرى لمراجعة الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية "رسالة ماجستير, كلية الاقتصاد,جامعة دمشق, 2008.

<sup>5</sup> سرحان,عرفات, " دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية "رسالة ماجستير, كلية الاقتصاد,جامعة دمشق, 2010.

## الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (ZOLT and BIRD,2005)<sup>6</sup> بعنوان:

### **" THE LIMITED ROLE OF THE PERSONAL INCOME TAX IN DEVELOPING COUNTRIES "**

"الدور المحدود لضريبة الدخل في البلدان النامية"

يتناول البحث دراسة ما إذا كان من المنطقي بالنسبة للبلدان النامية أن تعتمد على ضرائب الدخل لإعادة توزيع الدخل و دراسة إن كانت هذه البلدان ترغب في استخدام النظام الضريبي كأداة للحد من الفقر و عدم المساواة و كذلك تدرس بعض الحلول و البدائل في إصلاح ضريبة الدخل المتاحة للبلدان النامية.

ومن أهم النتائج التي توصلت هذه الدراسة إليها:

- 1- على الرغم من فرض ضرائب تصاعدية على الدخل إلا أن هذا لا يمثل بالضرورة رادعا أو تسوية.
- 2- هناك خيارات أوسع للبلدان المتطورة من الدول النامية و الفقيرة في فرض الضرائب.
- 3- الأسواق لا تعمل جيدا في البلدان النامية و بالتالي الخيارات مقيدة بالنسبة للضرائب.
- 4- لا يوجد استعادة من الموارد الطبيعية إلا بنسبة قليلة و محدودة.
- 5- هناك اعتماد اكبر على ضرائب الاستهلاك من ضرائب رأس المال.

---

<sup>6</sup> ERIC M. ZOLT and RICHARD M. BIRD,2005" **THE LIMITED ROLE OF THE PERSONAL INCOME TAX IN DEVELOPING COUNTRIES "**

" , UCLA Law Review, Vol. 52, 2005, UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 05-22

1- دراسة (Paton,2006)<sup>7</sup> بعنوان:

## " Rethinking the Role of the Auditor: Resolving the Audit/Tax Services Debate"

"إعادة التفكير في خدمات مدقق الحسابات المراجعة و الضريبة"

هدفت الدراسة إلى البحث في الدور المتوقع لمهنة تدقيق الحسابات بعد قانون سارينس اوكسلي و مدى التأثير على استقلالية المدقق من خلال استعراض التاريخ التشريعي للقانون و تاريخ الخدمات الضريبية.

ومن أهم النتائج التي توصلت هذه الدراسة إليها:

1- تغيرت العلاقة بين الشركات و مدقق الحسابات في أعقاب قانون سارينس اوكسلي و نتيجة لضغط السوق.

2- هناك فصل بين مدقق الحسابات و مقدم الخدمات الضريبية.

3- لا زالت هناك فجوة توقعات في الدور المستقبلي لمدقق الحسابات و إدارات الشركات.

2- دراسة (Gleason and Mills,2007)<sup>8</sup> بعنوان:

## " Do Auditor-provided Tax Services Improve the Estimate of Tax Expense? "

" هل تقديم الخدمات الضريبية من قبل مدقق الحسابات يحسن من تقدير مصروف الضريبة"

هدفت الدراسة إلى البحث في مدى تأثير الخدمات الأخرى الضريبية على استقلال مدقق الحسابات و كذلك تأثير تقديم المراجع للخدمات الضريبية و دوره في حل المنازعات بين مصلحة الضرائب و المكلفين و مساهمته في الوصول إلى تقدير القيمة الصحيحة للضريبة.

---

<sup>7</sup> Paul D. Paton, " Rethinking the Role of the Auditor: Resolving the Audit/Tax

Services Debate ", Queen's Law Journal, Vol. 32, No. 1, 2006, Queen's Univ. Legal Studies Research Paper No. 07-07

<sup>8</sup> Cristi A. Gleason and Lillian F. Mills , 2007, "Do Auditor-provided Tax Services Improve the Estimate of Tax Expense? ", McCombs Research Paper Series No. ACC-01-07

ومن أهم النتائج التي توصلت هذه الدراسة إليها:

- 1- على الرغم من حظر بعض الخدمات الضريبية التي يقدمها المراجع ليس هناك أي دليل على أن تقديم مثل هذه الخدمات يهدد الاستقلالية.
- 2- تشير النتائج إلى أن الشركات التي لا تتعامل مع مدقق حسابات في الشؤون الضريبية لديها منازعات مع مصلحة الضرائب .
- 3- تشير النتائج إلى أن الشركات التي يقدم لها مدقق الحسابات خدمات ضريبية أكثر قدرة على تشكيل احتياطي طوارئ من الضرائب.
- 4- إن الشركات التي تتعامل مع مدقق الحسابات في الخدمات الضريبية لديها دقة أكبر في عرض تقديرات للنفقات الضريبية في قوائمها المالية .

3- دراسة<sup>9</sup>( Krishnan and Visvanathan,2012 ) بعنوان :

#### " DO AUDITOR-PROVIDED TAX SERVICES IMPAIR THE VALUE RELEVANCE OF EARNINGS? "

"هل تقديم المدقق للخدمات الضريبية يقلل من الاعتراف بالأرباح"

هدفت الدراسة إلى البحث في انفصال شركات التدقيق عن مقدمي الخدمات الضريبية لدعم مصداقية البيانات المالية و ما إذا كان تقديم الخدمات الضريبية منفصلة يزيد من نسبة الرسوم الضريبية على الأرباح أم يبقى تقديم الخدمة من قبل مدقق حسابات أفضل و دراسة عينة لمجموعة من الشركات التي تحولت لتقديم الخدمات الضريبية.

ومن أهم النتائج التي توصلت هذه الدراسة إليها:

- 1- على الرغم من أن قانون ساربنس اوكسلي أشار إلى أن تقديم الخدمات الأخرى يهدد استقلالية المراجع إلا أن هناك استثناء واحد هو الخدمات الضريبية.
- 2- على الرغم من انفصال بعض الشركات إلا أن الشركات تعتقد أن تقديم الخدمة من قبل مدقق الحسابات أفضل .

---

<sup>9</sup>Gopal V. Krishnan , Gnanakumar Visvanathan and Wei Yu ,2012" **DO AUDITOR-PROVIDED TAX SERVICES IMPAIR THE VALUE RELEVANCE OF EARNINGS?**", 2012 American Taxation Association Midyear Meeting: JATA Conference

3- إن فصل خدمة تدقيق الحسابات عن الخدمات الضريبية يحمل الشركات أعباء مالية إضافية.

4- إن تقديم الخدمات الضريبية من قبل مدقق الحسابات يعزز جودة التقارير المالية.

### ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

❖ من خلال استعراض الدراسات السابقة المختلفة للموضوع على المستويين العربي والأجنبي، يمكن إبراز نقاط الالتقاء والاختلاف بينها وبين هذه الدراسة:

1- تلتقي هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في أن كلاً من الإدارة الضريبية و المكلف يجب أن يكون بينهما صلة وصل و هو مدقق الحسابات .

2- تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، في أن جميع الدراسات السابقة تناولت دراسة موضوع النظام الضريبي منفرداً أو دراسة الأدوار الجزئية لمدقق الحسابات.

3- تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، في أن جميع الدراسات السابقة كانت إما تعتبر أن المكلف متهرب من الضريبة و يجب محاسبته أو أن النظام الضريبي ضعيف و يجب تعديله .

4- تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تعتبر المكلف و الإدارة الضريبية و مدقق الحسابات كل متكامل فان أية دراسة للعملية الضريبية لا تقوم على الربط بين علمي المحاسبة وتدقيق الحسابات ودراسة مجريات النشاط الاقتصادي للوحدات الاقتصادية تعتبر دراسة ذهنية غير متكاملة.

## سادساً-فرضيات الدراسة:

يسعى الباحث خلال هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد دور للمحاسب القانوني في سورية في تعزيز الحصيلة الضريبية  
الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد علاقة بين بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المحاسب  
القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية.

الفرضية الفرعية الثانية : لا يوجد علاقة بين بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المحاسب  
القانوني و الوصول للربح المحاسبي .

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد علاقة حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و الوصول للربح  
المحاسبي.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في تعزيز  
الحصيلة الضريبية يعزى للمؤهل الأكاديمي و سنوات الخبرة.

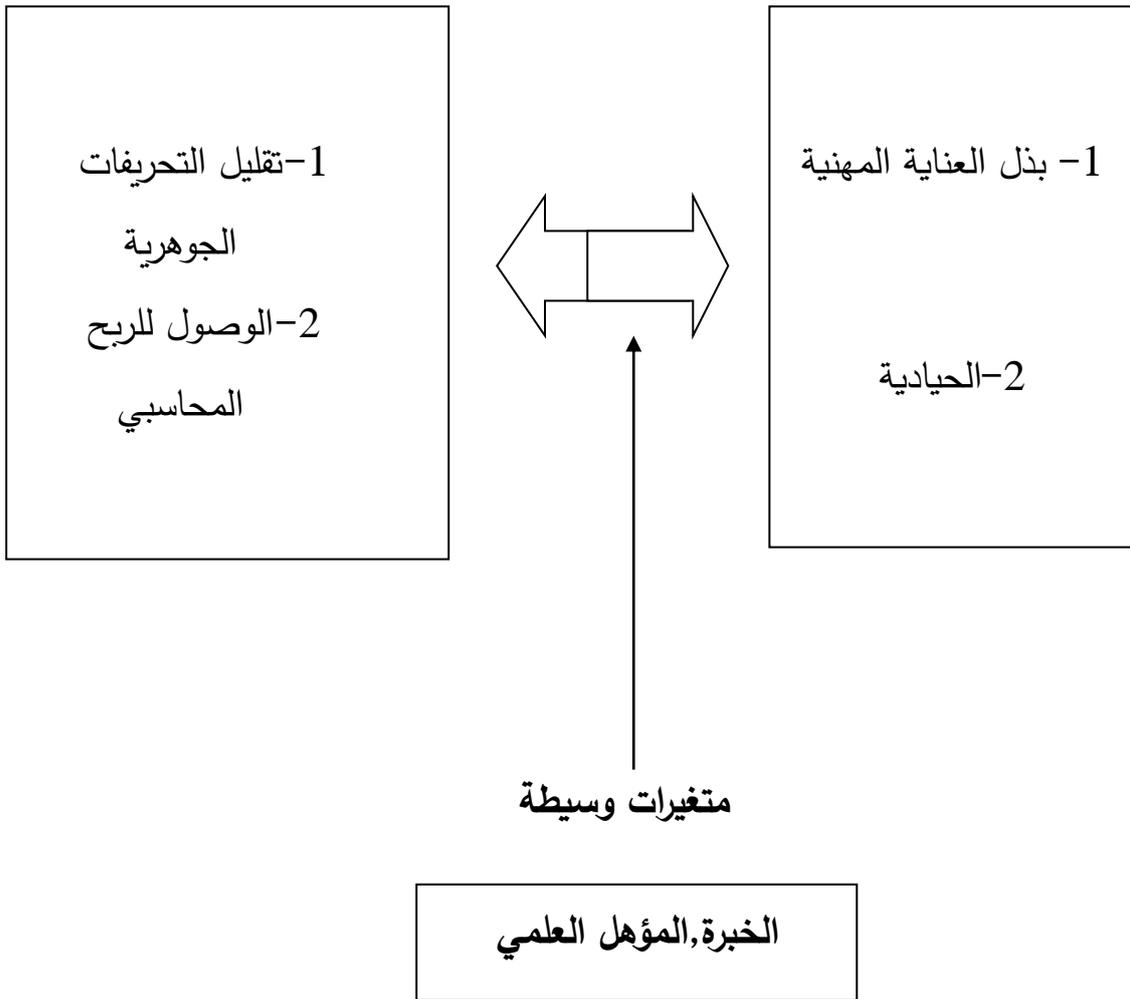
## سابعاً- منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث في سبيل تحقيق أهداف الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي حيث قام الباحث  
بالاطلاع على الأدبيات والأبحاث والدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة، وذلك بهدف  
تكوين الإطار النظري للدراسة، وتكوين الأساس الفكري والنظري عن الموضوع قيد الدراسة و قام  
الباحث بإجراء الدراسة الميدانية وذلك من خلال استبيان سيتم توزيعه على عينة من مجتمع  
الدراسة الذي يتألف من المحاسبين القانونيين في دمشق وسيتم اختبار الفرضيات وتحليل النتائج  
باستخدام الحاسوب عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS.

## ثامنا -انموذج الدراسة

متغير تابع  
الحصيلة الضريبية

متغير مستقل  
دور المحاسب القانوني



المصدر: من إعداد الباحث

# الفصل الأول

## مقومات و محددات الحصيلة الضريبة

المبحث الأول: مفهوم الضريبة

المبحث الثاني: العبء الضريبي و الطاقة الضريبية

المبحث الثالث: مكلفي ضريبة دخل الأرباح الصناعية و التجارية و غير التجارية

المبحث الرابع: الدخل المحاسبي و الدخل الضريبي

## المبحث الأول: مفهوم الضريبة

### تمهيد:

تحتل الضرائب مكانة متميزة بين مختلف مصادر الإيرادات العامة للدولة، ولا يرجع ذلك إلى أهميتها كأداة تمويلية فحسب بل لما لها من نتائج إيجابية لا يستهان بها في دعم الموازنة العامة باعتبارها إحدى الأدوات المهمة للسياسة الاقتصادية للدولة بالإضافة إلى ما تحققه من أهداف في مختلف المجالات، و أي تطور في النظام الضريبي يؤدي لتطور النظام المالي للدولة و بالتالي النظام الاقتصادي و ينتهي بتطور الدولة و تعد الحصيلة الضريبية مقياسا لنجاح أدوات الضريبة المستعملة في أي نظام ضريبي إذ أنها نتاجه النهائي الذي يسهم في تغطية النفقات العامة التي تهدف إلى تحقيق التنمية والرفاهية .

### 1-1-1 مفهوم الضريبة:

منذ أن وجد الإنسان على شكل مجتمع، وأخذت الدولة بالظهور قامت السلطات العامة بالبحث عن إيرادات تسد بها نفقاتها العامة حيث تعتبر الإيرادات الينايع التي تستقي منها الدولة الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة.<sup>10</sup>

ومع ازدياد المهام الملقاة على عاتق الدولة في تحقيق الأمن والدفاع والصحة والتعليم وتوجيه النشاط الاقتصادي، كان لابد من تأمين الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات.

ولقد تطور مفهوم الإيرادات العامة مع تطور دور الدول، فنلاحظ في ظل الدولة الحارسة، مفهوم الإيرادات مقتصر على الاكتفاء بالحد الأدنى من الموارد المأخوذة من الأفراد وانحصر مفهوم الإيرادات في هذه الحقبة من الزمن على تأمين الإيرادات الضريبية لتغطية النفقات الرئيسية من أمن وقضاء ودفاع، ومرجع هذا المبدأ في ظل الدولة الحارسة، هو أن الاقتصاديون التقليديون اعتقدوا أن الادخار والاستثمار يميلان إلى التعادل عن طريق تغيرات سعر الفائدة وعند مستوى التشغيل الكامل دائما، وذلك انسجاما مع الفكر الرأسمالي السائد في تلك الفترة والقائل أن " كل عرض يخلق الطلب الموازي له " ومعنى ذلك أن الاستثمار الكامل والتوظيف الأمثل لموارد المجتمع يتحققان، إذا لم تتدخل السلطات العامة بالنشاط الاقتصادي، ورتبوا على ذلك نتيجة في علم المالية هي: وجوب حياد المالية العامة بشكل خاص ويتجسد حياد المالية العامة بتوازن الموازنة العامة للدولة على اعتبار أن النفقات العامة للدولة تتغذى بالإيرادات العامة.

<sup>10</sup> الخطيب، خالد، 1998. "الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية". دار و مكتبة الحامد. عمان الأردن. ص 11

ولكن التغييرات الجذرية التي اجتاحت النظام الرأسمالي وبخاصة أزمة عام 1929 نبهت الحكومات إلى ضرورة التدخل لضمان الاستقرار الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل وأخذت الدولة ترى من واجبها التدخل في النشاطات الاقتصادية، وفي تحديد السياسات المالية ولقد استخدمت هذه السياسات في مجال الإنفاق العام والإيرادات العامة وهناك أيضا عوامل هامة دفعت المالية العامة لتحتل مركزا في النشاط الاقتصادي المعاصر.

ومما لا شك فيه أن للضريبة دور بارز في المالية العامة، فهي تساهم في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات المعاصرة، وهي بذلك من أهم مصادر موارد الدولة المالية.

فالضريبة في العصر الحديث، لا يمكن أن تستقطع دون أن تثير انعكاسات أو نتائج على الاستهلاك والادخار والإنتاج والاستثمار وهذا التأثير يختلف بالطبع باختلاف التكوين السياسي والاقتصادي للدولة، بالإضافة إلى مراحل النمو الذي وصلت إليه بعبارة أخرى أصبح للضريبة مفهوم عصري يقوم على اعتبارها إحدى الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والإنتاجية وتوجيه هذه النشاطات إلى الوجهة السليمة.

### 1-1-2 تعريف الضريبة:

فريضة إجبارية غير جزائية تؤدي لنقل الموارد من القطاع الخاص إلى القطاع العام وتفرض بمعايير محددة مسبقا بدون مقابل وذلك لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة.<sup>11</sup>

و عرفت أنها : فريضة نقدية تقنتعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال أفراد جبرا وبصفة نهائية وبدون مقابل واستخدامها لتغطية نفقاتها والوفاء بمتطلبات وأهداف السياسة المالية العامة للدولة.<sup>12</sup>

و عرفت على أنها فريضة إلزامية يلتزم المكلف بدفعها للدولة حسب مقدرته وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من جراء تقديم هذه الخدمات أو تحقيق حاجة عامة<sup>13</sup>

11 - Sommer field R><Anderson H.,and brock H introduction to taxation 4 th ed horcont javonoich-

1977 p .2

12 صدقي عاطف , مبادئ في المالية العامة , دار النهضة العربية, القاهرة , 1977, ص 15

13 المهاني محمد خالد ، الخطيب خالد ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق عام 2006 ص 175

### 1-1-3 خصائص الضريبة:

- من التعريف السابقة يمكن تلخيص أهم خصائص الضريبة على النحو التالي:<sup>14</sup>
١. يتم فرض الضريبة وجبايتها بشكل جبري و الزامى فلا يترك للأشخاص حرية دفعها ، فهي بذلك تختلف عن التبرعات التي تدعو الدولة إليها وتحث المواطنين على دفعها.
  ٢. يتم جباية الضريبة في شكل مالي نقدي وليس في أي شكل آخر من أشكال السلع والخدمات التي قد يكون الشخص مستعداً لتقديمها.
  ٣. تؤدي الضريبة للدولة باعتبارها صاحبة السلطة والسيادة وبذلك فالضريبة تمثل إيرادات سيادية للدولة ومن ثم فإنها تقوم بسن القوانين والتشريعات وتضع القواعد المحددة للضريبة التي تسرى على كافة المواطنين دون تمييز.
  ٤. تجبى الضريبة بصفة نهائية ومن ثم فليس للممولين حق استرداد الضريبة المدفوعة أو المطالبة بفوائد عليها فالضريبة ليست قرصاً عاماً تسدد الدولة فائدة عنه ثم ترد قيمته في نهاية فترة الإقراض.
  ٥. لا يقابل سداد الضريبة التزام محدد على الدولة تجاه دافعي الضريبة ، فهي ليست مقابلاً لسلعة أو خدمة محددة تتولى الدولة تقديمها للممولين.
  ٦. تقوم الدولة بفرض الضريبة وجبايتها حتى تتمكن من تغطية النفقات العامة التي تتكبدها مقابل تقديم الخدمات الأساسية الضرورية ، وبذلك يكون للضريبة دوراً فاعلاً في تحقيق التكافل الاجتماعي إذ تجبى الضريبة من القادرين وتستخدم في تمويل الخدمات الأساسية التي تعود بالنفع على كافة أفراد المجتمع سواء القادرين أو غير القادرين.

### 1-1-4 قواعد الضريبة:

لتحقيق التوازن بين مصلحة الدولة في حصولها على مواردها و مصلحة المكلف في تخفيض أعبائه و عدالة التوزيع و لتحقيق الضريبة أهدافها المالية و الاقتصادية و الاجتماعية فان على المشرع الضريبي أن يأخذ بعين الاعتبار مجموعة من القواعد حين وضعه للنظام الضريبي و جوهر هذه القواعد تتمثل في النقاط التالية:<sup>15</sup>

1- قاعدة العدالة : و تعني أن توزع أعباء تمويل الإنفاق على المواطنين بحسب مقدرتهم التكاليفية على تحمل الأعباء.

<sup>14</sup> يحيى وفاء,حجازي أحمد , المحاسبة الضريبة , كلية التجارة ,جامعة بنها,مركز التعليم المفتوح,2006,ص 8

<sup>15</sup> العدي, النعيمي,رجوب,دراسة تطور الإيرادات الضريبيةفي سورية(2000-2009)مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية, المجلد33,العدد4, 2011

2-قاعدة اليقين: و تعني فرض الضريبة و تحصيلها وفق قواعد محددة و واضحة لكل من المكلف و الدولة التي تتولى تحصيلها من حيث معدلها و موعد سدادها و كيفية تحصيلها أي خلو القوانين من الإبهام و الغموض.

3-قاعدة الملائمة: و تعني أن يكون موعد تحصيل الضريبة يراعي الظروف المادية و النفسية لدافعي الضرائب لكي يسهل على المكلفين دفعها .

4-قاعدة الاقتصاد في النفقات: بحيث تكون نفقات الإدارة في تحقق الضريبة و فرضها و جبايتها في حدود المعقول مقارنة بالمرود الضريبي.

### 1-1-5 أهداف الضريبة:

من المؤكد أن للضريبة أغراضا وأهدافا متعددة ومتشعبة ، من الناحية التاريخية كان للضريبة في بدايات القرن العشرين هدف وحيد وهو الهدف المالي وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة وكان على الإيرادات الضريبية أن تبقى في أدنى حد لها وبالتالي على الضريبة أن تبقى على الحياد، غير أن مبدأ حيادية الضريبة قد اختفى وحل محله مبدأ "الضريبة التدخلية" حيث أصبح للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية بالإضافة إلى هدفها المالي و هي<sup>16</sup>.

### 1-1-5-1 الأهداف المالية:

يظهر الهدف المالي في تأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، ومن هنا نشأت قاعدة وفرة حصيلة الضرائب أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، مع الاقتصاد قدر الإمكان من نفقات الجباية ، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتقعا وهذا نلاحظه في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي .

### 1-1-5-2 الأهداف الاجتماعية:

الأهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة ومتنوعة، وخصوصا بعد ظهور حديثا مفهوم العدالة الاجتماعية الحديثة لتوزيع عادل للدخل القومي ، والحد من استغلال الطبقات العاملة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل.

<sup>16</sup> العدي ابراهيم، واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية و افاق تطويره، مجلة جامعة تشرين، المجلد 28، العدد 2، 2006، ص 66

فالضريبة وسيلة لإعادة توزيع الدخل والثروات و الضريبة وسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية، ومن أهم هذه الغايات ما يلي :

1- منع تكتل الثروات في أيدي قليلة من أفراد المجتمع ، عن طريق فرض ضريبة على الثروات وعلى السلع الكمالية ، وعن طريق التصاعد في معدل الضريبة .

2- توجيه سياسة النسل في الدولة سواء في حالة تشجيع النسل كبلدان أوروبا وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخول إلى أجزاء متساوية بقدر عدد أفراد الأسرة ومعاملة كل جزء منها كأنه مستقل من حيث التصاعد ، أو من حيث الإعفاءات ، أو في حالات تحديد النسل حيث يرفع معدل الضريبة على الدخول والمعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة.

3- معالجة أزمة السكن: يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن ، وذلك بإعفاء الرأسمال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب.

4- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة: هنالك الكثير من الظواهر المنتشرة في المجتمع ، وتسيء إلى الصحة العامة وصحة الأفراد من هذه الظواهر الدخان والكحول ، يمكن للسلطات العامة محاربة مثل هذه الآفات الضارة عن طريق الضرائب وذلك بفرض ضرائب مرتفعه على صنعها وبيعها.

### 1-1-3-5 الأهداف الاقتصادية:

الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر، فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار لذلك تقوم الحكومات باستخدام الضريبة لتوجيه سياساتها الاقتصادية لحل الأزمات التي تتعرض لها بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية ، ومعالجة دورات الكساد والركود ومحاربة التكتل ، والتركيز في بعض القطاعات الإنتاجية وذلك على النحو التالي :

1- استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية :كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب إما بشكل دائم كما يفعل المشرع الضريبي السوري والأردني بإعفاء الإيراد الزراعي من أي ضريبة وإما بشكل جزئي .

2- استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي : الدورات الاقتصادية في رخاء وركود سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر. مثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة ، أو على الأقل إلى بعض الأنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش حيث يقل الشراء والاستهلاك ، وتتكدس المنتجات تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخول المتدنية ، وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في

أجزائها الأولى، ورفع مقدار الإعفاء الضريبي ، وزيادة الإعفاءات العائلية ، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وخصوصا تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين كالخبز والحليب ومشتقاته.

وحتى في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة ، كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد وكبح الإنفاق الخاص وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة إنتاجها وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة ، وليس إجراءات ضريبية منعزلة.

3- استخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية :

يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة التمرکز الاقتصادي في بعض الشركات ، وذلك يتم عن طريق فرض ضريبة خاصة على اندماج الشركات التي تتجه نحو التمرکز.

4- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار:

يتم ذلك فعلا عندما تعفي الدولة عائدات سندات التتمية من الضرائب كذلك فوائد الودائع لدى البنوك أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.

### 1-1-6 أهمية الضريبة:

#### 1-1-6-1 في البلدان النامية:

يوجد في البلدان الآخذة في النمو أولويات للبناء الاقتصادي لبناء الخدمات الأساسية للشعب من صحة وتعليم و طرق و جسور وهذا ما يطلق عليه البنية التحتية لذلك على الضريبة أن تلعب دور الممول للبنية الاقتصادية الوطنية ولكن واقع الحال، اثبت أن دور الضريبة في أغلب البلدان النامية مازال ثانويا ومحدودا جدا في تزويد الخزنة العامة بالمال اللازم للتتمية، وفي تأثيره على السياسات الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول .

فانخفاض الإيرادات الضريبية ، انعكاس لمستوى الدخل القومي المتدني للفرد، بحيث لا يكفي الدخل على المستوى القومي الفردي متطلبات الإشباع الخاص، ومتطلبات الإشباع العام معا . وهذا يعود بالتأكيد على انخفاض الإيرادات الضريبية ، بالإضافة لانخفاض المقدرة التكليفية القومية ، وتدخّل النظم الضريبية في البلدان النامية بحلقة متداخلة .

لكن عندما تأخذ البلدان النامية في تحقيق مرحلة النمو الاقتصادي والاجتماعي تبدأ بالضرورة في تنفيذ نظامها الضريبي لأنه يتم اتساع السوق المحلية عن طريق الإنتاج والاستهلاك وتهتم هذه الدول في رفع مستوى الدخل الفردية ، وإعطاء مكانة هامة إلى تكوين المدخرات

والاستثمارات ، في هذه المرحلة ، عندها يقوم نظام ضريبي يستند إلى ضريبتين هما الضريبة على الدخل والضريبة على الإنفاق (الضريبة على القيمة المضافة)

### 1-1-6-2 في البلدان المعاصرة:

لقدت أدت التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة ، التي حدثت خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، وامتدت إلى العقد الثالث من القرن العشرين ، إلى خروج الدولة عن حيادها التقليدي والتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بل أصبح مطلوباً منها أن تتدخل لتحقيق التشغيل الكامل للموارد الاقتصادية المتاحة .

فالدولة في الاقتصاد المعاصر تلعب دوراً رئيسياً في التوجيه وتشجيع الإنتاج وخاصة في فترات الكساد ، ومنع ارتفاع الأسعار والمحافظة على القوة الشرائية للنقد وإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل .

ولقد استخدمت الدولة العصرية الضريبة كأداة لمعالجة الظواهر السابقة واهتم الاقتصاديون المعاصرون بالتحليل العلمي للسياسات المالية ومنها السياسة الضريبية.

فالضريبة في وقتنا الراهن ، لا يمكن أن تكون حيادية تجاه النشاطات الاقتصادية والمشاكل الاجتماعية ، ونظرية حياض الضريبة لم تعد موجودة إلا في عصر الدولة الحارسة .

المفهوم العصري للضرائب ، يقوم على اعتبارها وسيلة تدخل اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية فالسلطات العامة لا تستطيع استقطاعها دون ترك آثار على الاستهلاك والادخار والاستثمار والإنتاج.

هذه الآثار تتنوع تبعاً لمجموعة من العوامل منها على سبيل المثال الانفتاح الاقتصادي للدولة على العالم الخارجي وحجمها، وبنية الدخل القومي الإجمالي ونوعية مشاريع الدولة ، هل هي مشاريع صناعية أم تجارية أم زراعية أم مالية أم خدمية.

### 1-1-7 أشكال فرض الضريبة على الدخل:

إن الضريبة على الدخل من أهم الضرائب المفروضة، في أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة، وذلك بسبب موردها الكبير، وعلى اعتبار الدخل أفضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة وهي بهذا الشكل تحقق مبدأ وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية.

ولقد تنازع فرض الضريبة على الدخل أسلوبان هما:<sup>17</sup>

-الضريبة على كل فرع من فروع الدخل(الضرائب النوعية على الدخل)

-الضريبة على مجمل الدخل الذي يصل عليه الشخص من مختلف المصادر (نظام الضريبة على إجمالي الدخل أو الضريبة على الإيراد العام للمكلف).

<sup>17</sup> الخطيب، خالد. 1998. "مرجع سبق ذكره. ص 33

## 1-1-7-1 نظام الضرائب النوعية:

بالنسبة للضريبة على كل مصدر من مصادر الدخل (الضرائب النوعية على الدخل) تفرض ضريبة الدخل نظام الضرائب النوعية، على كل مصدر من مصادر ، فهي ضريبة تحليلية تصيب كل نوع من أنواع الدخل بحسب مصدره، فالإيراد التجاري مصدر للدخل يخضع لضريبة الأرباح التجارية وإيراد العمل مصدر للدخل يخضع لضريبة الرواتب والأجور، والإيراد الزراعي مصدر للدخل يخضع لضريبة الإيراد الزراعي، والإيراد العقاري مصدر للدخل فيخضع لضريبة العقارات والإيراد الصناعي يخضع لضريبة الأرباح الصناعية.

إن نظام الضرائب النوعية يتنوع إذا بتنوع المصدر، هذا يسمح بالتمييز في معاملة الضريبة بين الأنواع المختلفة من الدخول تبعا لمصدرها وتبعا لظروف المكلف الذي يحصل عليها وهذا النوع من الضرائب طبق على نطاق واسع في أغلب التشريعات الضريبية، ولفترة غير بعيدة بما فيها التشريعات الضريبية في البلدان المتطورة.

والضرائب النوعية تفرق في المعاملة الضريبية بين الدخول الخاضعة للضريبة تبعا لمصدرها بحيث تفرض على كل مصدر دخل أسعار ضريبة خاصة به، وإجراءات وقوانين خاصة بها أيضا، ولقد وجهت إلى نظام الضرائب النوعية العديد من الانتقادات أهمها:

1- كثرة الإجراءات: حيث يقدم المكلف أكثر من تصريح، ويتعرض لأكثر من فحص وتدقيق، وهذا له انعكاسات سلبية لدى المكلف مما يدفعه نحو التهرب.

2- اختلاف معدلات الضرائب: حيث يجد أنواع كثيرة من معدلات الضرائب، فهناك معدلات ضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية، وهناك معدلات ضرائب على الرواتب والأجور، وهناك معدلات ضرائب على ريع العقارات.

ولهذه الأسباب ولأسباب أخرى، نجد أن معيار مصدر الدخل لفرض أنواع من الضرائب، هو معيار قديم تخلت عنه كل الدول المتطورة، وأغلب البلدان النامية.

## 1-1-7-2 نظام الضريبة على الإيراد العام أو الضريبة على إجمالي الدخل:

إن نظام الضريبة على الإيراد العام يعني أن الضريبة تصيب مجمل الدخل الذي يحققه شخص، فهي ضريبة تركيبية، فجميع إيرادات المكلف من مصادرها المختلفة تنصب في وعاء ضريبي واحد، وتفرض على هذا الوعاء ضريبة إيراد عام، ومن الناحية الفنية إن تطبيق الضريبة على الإيراد العام، قد أثار موضوعا حيويا وهو أي من الدخل الخاضع للضريبة، هل الدخل العام للفرد أم الدخل العام للأسرة؟ وهل تفرض على الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري على نفس السوية.

- إن الأمر متعلق بالواقع، بالتنظيم الاجتماعي في كل دولة وأهمية الأسرة ، والوضع الحقوقي لمال الزوجة(فيما إذا كان التشريع يقرر انفصال أموال الزوجة عن أموال الزوج أم لا).
- أما فيما يتعلق بالضريبة على الشخص الطبيعي أو الاعتباري، فغالبا ما تطبق ضريبة الإيراد العام على الشخص الطبيعي، وضريبة خاصة بالشخص الاعتباري
- ولقد اعتبرت ضريبة الإيراد العام أفضل أنواع ضرائب الدخل وذلك للأسباب التالية:
- 1-إن مجموع الدخل لأي مكلف هو مقياس لقدرته على الدفع أو هو المعيار الأمثل لتحديد قدرته التكليفية.
  - 2-تساعد على تحديد الأعباء الشخصية، والعائلية، والمالية للمكلف فهي تطبق مبدأ شخصية الضريبة أي معرفة الوضع الحقيقي للمكلف.
  - 3-تساعد على تطبيق التصاعد الضريبي، بشكله الصحيح، لكون الضريبة تصيب الإيرادات المختلفة في وعاء ضريبي واحد، فكلما كبر هذا الوعاء اتسعت الشرائح العليا الخاضعة للضريبة.
  - 4-تمتاز الضريبة على الإيراد العام بوحدة التكليف، أي أن الإجراءات التي تطبق متعلقة بمصادر الدخل كافة وبالتالي لا تخلق إزعاجات للمكلف ولا حتى للدوائر المالية من حيث التحقق والغرض و الجباية.

## المبحث الثاني: العبء الضريبي و الطاقة الضريبية

### تمهيد:

تسعى الدولة لفرض اكبر قدر ممكن من الضريبة بهدف تأمين اكبر قدر ممكن من الإيرادات لخزينة الدولة الأمر الذي يشكل عامل ضغط على المطارح التي تشكل المادة الأولية التي تتناولها هذه الضرائب باقتطاعاتها و بالمقابل فان هناك حدود للضريبة التي يمكن فرضها على أي مجتمع لأسباب تتعلق بالوضع الاقتصادي العام و الوضع الاقتصادي للأفراد و هذا ما دفع لظهور مفهوم العبء الضريبي و مفهوم الطاقة الضريبية و محددات هذه الطاقة.

### 1-2-1 مفهوم العبء الضريبي:

أتى مفهوم العبء الضريبي من الحاجة لوجود مقاييس لمدى تأثير الضريبة المفروضة على الاقتصاد الوطني بهدف التأكد من أن أي تغييرات و أي عمليات تحسين في السياسة الضريبية تتم بأسس اقتصادية صحيحة و من أهم المقاييس مقياس العبء الضريبي (الجهد الضريبي) و تنوعت مفاهيم العبء الضريبي فهناك العبء الضريبي الإجمالي أو الكلي و العبء الضريبي الصافي و أحيانا العبء الضريبي القطاعي أو لإنتاج معين و العبء الضريبي المباشر و الغير مباشر بالإضافة إلى العبء الضريبي الفردي و رغم تعدد المفاهيم إلا أنها جميعا تحمل مفهوم اقتطاع دخل جهة معينة منسوبا إلى كامل دخل تلك الجهة.<sup>18</sup> و تعود التسمية إلى عهد الدولة الحارسة حيث كانت وظيفة الدولة هي الأمن و الدفاع عن الدولة فكان إحساس المكلف انه يدفع الضريبة دون أي مردود أو جدوى وقد استخدمت عبارة العبء من قبل أنصار المذهب الاقتصادي الحر في القرن التاسع عشر حيث اعتبر الإنفاق العام يومها بمثابة العبء على الاقتصاد كونه، في رأيهم، غير منتج ومع تغير وظيفة الدولة من حفظ الأمن والدفاع فقط إلى تأمين الرفاهية الاقتصادية وإعادة توزيع الدخل وتحقيق التوازن الاقتصادي بقي استعمال عبارة العبء معمولا به في مؤلفات المالية العامة، ولكن بمفهوم آخر في إطار دور الدولة التدخل في النشاط الاقتصادي ووجود خطة عامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وحيث أصبح هذا العبء يتأثر بمعدلات الإنتاج والادخار والاستثمار، أي بمجمل عناصر النشاط الاقتصادي.<sup>19</sup>

و يمكن تعريف العبء الضريبي: هو ما يتحمله الممول من أعباء مالية و اقتصادية جراء استقراء الضرائب المفروضة عليه بشكل نهائي<sup>20</sup>

و عرفه الخطيب: هو مقدار التضحية الشخصية الناتجة عن دفع الضريبة<sup>21</sup>

<sup>18</sup> زيدان , حساسية النظام الضريبي في سوريا منشورات وزارة الثقافة دمشق , 2006, ص99

<sup>19</sup> قحطان السيوبي, السياسة المالية في سوريا, منشورات وزارة الثقافة, الهيئة العامة السورية للكتاب, 2008, ص 78

<sup>20</sup> زيدان , 2006, مرجع سبق ذكره , ص99

<sup>21</sup> رمضان علي محمود , حوكمة الشركات و أثرها على الحصيلة الضريبية, رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة دمشق,

2009, ص 60

و يقسم العبء الضريبي الفردي إلى قسمين: عبء الضريبي الحسابي و عبء الضريبة النفسية.<sup>22</sup>

### 1-1-2-1 العبء الضريبي الحسابي:

ويتم تعريفه بأنه: مجموع الضرائب التي يتحملها الفرد منسوبة إلى مجموع دخله قبل اقتطاع هذه الضرائب في فترة معينة.

أو هو الاقتطاع الكمي لدخل جهة معينة منسوبا إلى دخل تلك الجهة خلال فترة معينة<sup>23</sup> ويتم التعبير عنه بالصيغة الرياضية التالية:

$$\text{غ} = \frac{\text{ض}}{\text{ل}}$$

حيث أن:

غ: العبء الضريبي الفردي

ض: مجموع الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة التي يتحملها المكلف .  
ل: مجموع الدخل قبل اقتطاع الضريبة.

ولكن انتقدت هذه الصيغة من حيث أن الضريبة تكون أشد تأثيرا على الأفراد ذوي الدخل المنخفضة، وينخفض تأثيرها كلما ارتفعت الدخل حسب مبدأ تناقص المنفعة الحدية للنقود، حيث أن الدخل المتبقي بعد اقتطاع الضريبة يختلف إشباعه للحاجات حسب ارتفاع الدخل، وقد لا يغطي الحاجات الضرورية عند انخفاض الدخل بشكل ملموس، لذلك تم إدخال مفهوم الحد الأدنى للمعيشة ، لتصبح الصيغة:

$$\text{غ} = \frac{\text{ض}}{\text{ل} - \text{ح}}$$

حيث أن:

ح: هي ما يصيب الفرد من مجموع الخدمات التي تقدمها الدولة.  
وهنا يلاحظ أنه تم إغفال الإعانات التي تقدمها الدولة بشكل مباشر للمكلف، ويأخذها بالاعتبار تصبح الصيغة:

$$\text{غ} = \frac{\text{ض} - \text{ع}}{\text{ل} - \text{ح}}$$

حيث أن:

ع: مجموع الإعانات التي يحصل عليها الفرد من الدولة .

<sup>22</sup> رمضان علي محمود، مرجع سبق ذكره، ص 61  
<sup>23</sup> كريمة شوقي، اثر الربح المحاسبي في تحديد العبء الضريبي، رسالة دكتورا، جامعة دمشق، 2003، ص 10

ولكن نتيجة صعوبة تحديد الضرائب غير المباشرة التي يتحملها الفرد ونصيبه من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة , تم اللجوء إلى الصيغة التالية لحساب العبء الضريبي الفردي وهي :

$$\text{غ} = \frac{\text{م}}{\text{ل}}$$

م : هي الضرائب المباشرة التي يتحملها الفرد.

وتتأثر المقدرة التكلفة الفردية بعوامل مختلفة أهمها:<sup>24</sup>

-ثروة الفرد الشخصية: إن صافي أصول الفرد المقدرة في لحظة معينة تمثل من حيث المبدأ صافي الثروة الفردية, وتعتبر هذه أحد أهم المعايير لبيان المركز الاقتصادي للمكلف, كما تعتبر مؤشراً لتحديد المقدرة التكلفة الفردية له.

من جهة أخرى فإن الدخل الفردي يعتبر من العوامل الهامة في تحديد المقدرة التكلفة للفرد. ولئن تباينت وجهات نظر علماء الاقتصاد وعلماء المالية العامة حول مدلول الدخل, فإن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة بشكل عام هو الدخل الصافي خلال فترة زمنية معينة.

-إن قدرة الفرد على الإنفاق(المقدرة الانفاقية للفرد) تعتبر من العوامل المؤثرة على المقدرة التكلفة الفردية, وتحديد مقدرة الفرد على تحمل العبء الضريبي, أي تحديد طاقته الضريبية ولا يعني تساوي الدخل لفردين أنهما يتمتعان بمقدرة تكلفيه واحدة, بل إن هذا الموضوع تحدده كيفية تصرف كل منهما في دخله, أي كيفية إنفاق هذا الدخل سواء باتجاه الاستهلاك أو الاستثمار.

### 1-2-1-2 العبء الضريبي النفسي:

ويقصد به : رد الفعل الذي تحدثه الضريبة في نفسية المكلف و تدفعه إلى أن يغير اتجاهه و سلوكه و لا يختلف العبء من مكلف إلى آخر فحسب بل بالنسبة إلى المكلف الواحد عبر الزمن.<sup>25</sup>

و يلاحظ أن للضريبة تأثيرا هاما على نفسية و سلوك المكلف, ويحدد هذا التأثير عدة عوامل منها: درجة الوعي الضريبي للأفراد, وسياسة الإنفاق للدولة, وعدم وجود سوء استخدام للأموال العامة, ومنها ما يتعلق بالتنظيم الفني للضريبة من نواحي التحصيل والاستقرار.

و هناك عدة عوامل تساهم في تحديد هذا العبء و تقديره بطريقة تقديرية:<sup>26</sup>

### 1-العوامل العامة:

و تشمل عوامل نفسية و اقتصادية و اجتماعية , إن درجة الوعي الضريبي احد هذه العوامل و مدى إدراك المكلف لواجبه الضريبي و مقدار ما يترتب على مساهمته المالية من نفع عام يعود على المجتمع.

<sup>24</sup> السيوفي قحطان, 2008, مرجع سبق ذكره, ص 80

<sup>25</sup> كريم شوقي, 2003, مرجع سبق ذكره, ص 25

<sup>26</sup> كريم شوقي, مرجع سبق ذكره , ص 26

## 2-العوامل الفنية:

يختلف أثر العبء الضريبي النفسي حسب الضريبة و طبيعتها و أسلوب تحقيقها و تحصيلها و مدى استقرارها و يتأثر العبء بطريقة التحصيل فتخفف وطأته كلما قل شعور المكلف بأسلوب دفع الضريبة.

### 1-2-1-3 العبء الضريبي للمجتمع:

هناك تعريفات عدة للعبء الضريبي للمجتمع من بينها:

هي العلاقة بين الضرائب المدفوعة فعلا و طاقة البلد على دفع الضرائب.<sup>27</sup>

أو: هي النسبة بين مجموع الضرائب التي يتم تحصيلها خلال فترة معينة و بين الدخل القومي في نفس الفترة.<sup>28</sup>

و يقاس بالصيغة التالية:

$$\frac{\text{ض}}{\text{ل}} = \text{غ}$$

حيث أن: غ: العبء الضريبي للمجتمع.

ض: مجموع الضرائب التي يتحملها المجتمع خلال فترة معينة.

ل: الدخل القومي خلال نفس الفترة.

والغرض من تحديد العبء الضريبي للمجتمع هو معرفة مدى مقدرة هذا المجتمع على تحمل الضرائب و مدى إمكانية فرض أي ضرائب جديدة أو زيادة الضرائب القائمة. و هنالك عدة طرق لحساب العبء الضريبي للمجتمع منها:

1- تقدير متوسط نصيب الفرد من إجمالي الضرائب و مقارنته مع متوسط دخل الفرد.

2- تقسيم إجمالي الضرائب على ذوي الدخل الأصلية المكتسبة " باعتبار أن الضرائب تفرض على العاملين أو أصحاب رؤوس الأموال و الملاك", و الأخذ بالاعتبار لمبالغ التأمينات الاجتماعية التي تقنطع بشكل إلزامي و تنقل كاهل المكلف.

### 1-2-2 الرقم لقياسي للعبء الضريبي:

و يمثل هذا المفهوم العبء الضريبي منسوبا إلى الطاقة الضريبية و يعبر عن مقدار ما قامت الدولة باستغلاله من الطاقة الضريبية للمجتمع.

<sup>27</sup> كريم شوقي, مرجع سبق ذكره , ص 27

<sup>28</sup> كريم شوقي, مرجع سبق ذكره , ص 28

و لهذا الرقم دور مهم حيث أن رقم العبء الضريبي و الطاقة الضريبية إذا تم أخذ كل منهما على حدا لا يعطي مدلولاً كافياً لتأثير الضريبة على المجتمع أو على مقدرة المجتمع على تحمل مزيد من الضرائب أو رفع الضرائب الحالية و لا يتم هذا إلا إذا تم أخذ الرقمين مع بعضهما و في النظر إلى مدلولات هذا الرقم.<sup>29</sup>

1- إذا كان الرقم القياسي للعبء الضريبي  $< 100\%$  فإن هذا يعني أن العبء الضريبي  $<$  الطاقة الضريبية و هذا يدل على وجود إرهاق ضريبي و يجب على الإدارة الضريبية في هذه الحالة أن تفكر في تخفيض العبء الضريبي على المجتمع لأن استمرار الوضع قد يكون له آثار سلبية كثيرة.

2- إذا كان الرقم القياسي للعبء الضريبي  $> 100\%$  فهذا يعني أن العبء الضريبي  $>$  الطاقة الضريبية و هذا يعطي مدلولاً للإدارة الضريبية على إمكانية فرض ضرائب جديدة أو رفع الضرائب الحالية لتوفر القدرة لدى المجتمع على تحمل هذه الزيادة.

3- إذا كان الرقم القياسي للعبء الضريبي  $= 100\%$  أو أصغر بقليل فهذا يدل على أن المكلفين يدفعون الضريبة ضمن مقدرتهم و لا يوجد مجال لأي زيادة في الضرائب.

و يعتبر العبء الضريبي الأمثل هو الذي يوفق بين حاجات الدولة للإيرادات الضريبية لتغطية نفقاتها و مقدرتها على تحصيل تلك الإيرادات من جهة و مقدرة الأفراد على دفع الضريبة قدرتهم على تحمل عبئها من جهة أخرى<sup>30</sup>

ويسمى الأثر الذي يحدثه فرض الضرائب على مجمل الحياة الاقتصادية للمجتمع بالضغط الضريبي. و يتجه جهد المهتمين بالعلوم الاقتصادية والمالية إلى البحث عن أفضل الصيغ العملية التي لا تؤدي إلى آثار سلبية على الحياة الاقتصادية ويعتمد في هذا المجال معياران لقياس الضغط الضريبي:<sup>31</sup>

الأول: و يقوم على العلاقة بين حجم الاستقطاع الضريبي والدخل القومي الصافي (الناتج المحلي الصافي) و يسمى هذا بالعبء الضريبي:

$$\text{العبء الضريبي} = \frac{\text{حجم الاستقطاع الضريبي (الموارد الضريبية)}}{\text{الدخل القومي الصافي (الناتج المحلي الصافي)}}$$

الثاني: و يتحدد بالعلاقة بين حجم الاستقطاع الضريبي (الموارد الضريبية) والناتج الإجمالي و يسمى بالطاقة الضريبية:

$$\text{الطاقة الضريبية} = \frac{\text{حجم الاستقطاع الضريبي (الموارد الضريبية)}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي}}$$

<sup>29</sup> رمضان علي محمود, مرجع سبق ذكره, ص 61 66

<sup>30</sup> كريم شوقي, مرجع سبق ذكره, ص 28

<sup>31</sup> السيوفي قحطان, مرجع سبق ذكره, ص 82

### 1-2-3 مفهوم الطاقة الضريبية:

بدأ الاهتمام بمفهوم الطاقة الضريبية في الدول النامية مع بداية النصف الثاني من القرن العشرين ومع زيادة الاهتمام بتنمية هذه الدول، وبالتالي البحث عن مصادر تمويل لخطط التنمية الاقتصادية فيها يعتبر الدخل القومي بشكل عام المصدر الأساسي للإيرادات العامة وتقوم الدولة بإجراء اقتطاعات مالية إجبارية من دخول الأفراد على شكل ضرائب ورسوم.

### 1-3-2-1 الطاقة الضريبية للفرد:

تم تعريف الطاقة الضريبية للفرد بأنها: "مقدرة الفرد على دفع الضرائب من دخله دون الإضرار بالمستوى العام لمعيشة هذا الفرد"<sup>32</sup>

ويهدف تقدير الطاقة الضريبية للفرد لتحديد إمكانية توزيع العبء الضريبي العام على الأفراد حسب قدراتهم التي تحددها دخولهم بشكل خاص.

وقد انقسم الباحثون في المالية في تحديد المقياس المناسب لطاقة الفرد، حيث يرى فريق أن الدخل هو أفضل مقياس لطاقة المكلف، ويرى فريق آخر أن صافي ثروة المكلف هو مقياس طاقتهم، ولكل منهم مبرراته و يتم تبرير اعتماد معياري الثروة الشخصية أو الدخل الشخصي في تحديد الطاقة الضريبية للفرد من المنطق التالي:

-بالنسبة للثروة الشخصية:

من المهم عدم إغفال صافي الثروة كعامل مهم في تحديد الطاقة الضريبية للفرد، حيث أن الفرد الذي يملك ثروة يكون أقدر على تحمل الضريبة من الفرد الذي لا يملك شيئاً، حيث أنه وإن فقد مصدر دخله يبقى لديه ثروته ليغطي نفقاته منها.

- أما الدخل الشخصي:

حيث أن للفائض الذي يمكن أن ينفقه الفرد خلال فترة زمنية معينة محافظاً على النقدية التي كانت لديه في بداية هذه الفترة، مع الأخذ بالحسبان المبلغ الذي يكفل للفرد وللمن يعيله الحد الأدنى لمستوى المعيشة، تأثير على مقدرة الفرد على دفع الضريبة.

وهناك قواعد تحكم تحديد نطاق الطاقة الضريبية للفرد من خلال اعتبارات الدخل الذي يحصل عليه الفرد هي: قاعدة المصدر، قاعدة الإثراء، قاعدة التحقق:

-قاعدة المصدر:

تستخدم في تحديد وعاء ضريبة الدخل، ويعرف الدخل وفق هذه القاعدة بأنه: مجموع الإيرادات النقدية الدورية التي يمكن تقديرها بالنقد، والتي يحصل عليها الفرد خلال فترة زمنية معينة بعد استبعاد تكاليف الحصول على هذه الإيرادات، والتي يمكن استهلاكها دون المساس برأس المال، وترتكز هذه القاعدة على فكرة الدورية في الدخل أي أن يكون الدخل دائماً، ولا تأخذ

<sup>32</sup> بركات عبد الكريم صادق و آخرون، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1975، ص 92

باعتبارها عناصر الدخل غير المنتظمة رغم تأثيرها الهام على مقدرة الأفراد على تحمل الضرائب.

#### -قاعدة الإثراء:

ويعرف الدخل هنا بأنه: الزيادة في قيمة رأس المال أي القوة الاقتصادية للفرد بين تاريخين، والنتيجة عن الفائض في قيمة الموجودات التي يملكها الفرد دون النظر إذا كان مصدر ثابتاً أو عرضياً، وهنا أخذ بالحسبان الإيرادات غير المنتظمة ولكن أغفلت إذا قام الفرد بالاستهلاك أم لا، إذ أنها تنتظر لقدرته على الاستهلاك.

#### -قاعدة التحقق:

وهي لا تأخذ باعتبارها الأرباح الرأسمالية إلا عند تحققها، وقد ينتج عن هذا تمايز ضريبي، حيث أن فردين قد يحدث لدهما زيادة متساوية في قيمة رأس المال، ولكن تفرض ضريبة على أحدهما لأنه حقق أرباحاً رأسمالية ببيعه جزء من موجوداته التي زادت قيمتها، أما الآخر لا يتحمل ضريبة ويبقى محتفظاً بقوته الاقتصادية ويجب أخذ المعيارين مع بعضهما لإعطاء دلالة صحيحة عن الطاقة الضريبية للفرد.

### 1-2-3-2 الطاقة الضريبية للمجتمع:

يتم تعريف الطاقة الضريبية للمجتمع بأنها: "هي النسبة من الناتج القومي الإجمالي التي يمكن للحكومة الحصول عليها من دافعي الضرائب، بحيث لا يؤدي ذلك إلى الإضرار بالحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية".<sup>33</sup>

#### الطاقة الضريبية أو الطاقة الاقتصادية للضرائب تعرف بأنها:<sup>34</sup>

أقصى قدر ممكن من الأموال يمكن الحصول عليه من الدخل القومي بواسطة الضرائب مع الأخذ بعين الاعتبار الحدود الاقتصادية و المالية و الاعتبار النفسية و السياسية لدى الممولين.

و هناك تعريف آخر:

هي عبارة عن الدخل القومي مطروحاً منه حد الكفاف بعبارة أخرى هي عبارة عن المقدرة الإنتاجية للاقتصاد القومي مطروحاً منها مستوى الاستهلاك الضروري.

وقد عرفها صندوق النقد الدولي عام 1998 بأنها: "أقصى قدر من الإيرادات يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي دون المساس بالاعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب".<sup>35</sup>

<sup>33</sup> المتوكل مصطفى حسين، محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية، دراسة إستراتيجية، مركز الإمارات للدراسات، أبو ظبي، الإمارات، 2000، ص 7

<sup>34</sup> زيدان، مرجع سبق ذكره، ص 100

<sup>35</sup> التوني ناجي، سياسات الإصلاح الضريبي، مجلة المعهد العربي للتخطيط، الكويت، العدد 13، 2003

ويجب التمييز بين طاقة التضحية القومية والطاقة الضريبية: حيث تمثل طاقة التضحية القومية أقصى ما يستطيع المجتمع التنازل عنه في ظروف معينة، كحالات الحروب والكوارث مثلاً، والأفراد في مثل هذه الظروف يتخلون عن حدود قصوى من إمكانياتهم المادية والمعنوية، ويكتفون بأدنى مستوى استهلاكي ممكن، مضحين بكثير من حاجاتهم الأساسية ولكن لطاقة التضحية القومية بعد زمني يرتبط بحدث معين، قد يطول وقد يقصر، وبعد انتهاء هذا الحدث أو الطارئ يصعب إقناع الأفراد باستمرارية تضحياتهم.

فالاستقطاع الضريبي يعني أن الدولة تبادر إلى اقتطاع قسم من الدخل القومي في مرحلة من المراحل الثلاث، إنتاج الدخل، أو توزيع الدخل، أو إنفاق هذا الدخل وهنا تظهر قدرة المجتمع أو ما يسمى بطاقة المجتمع على تحمل هذا الاستقطاع الضريبي في إطار ما يسمى بالمقدرة المالية للدخل القومي.

فالطاقة الضريبية أو المقدرة التكلفة العامة تعني قدرة المجتمع على تخصيص أو اقتطاع جزء من دخله لتمويل الأعباء والالتزامات المترتبة على الدولة، كنفقات جارية. والطاقة الضريبية المثلى تعني مراعاة الاعتبارات الاقتصادية والمالية والسياسية للحصول على أكثر ما يمكن من الموارد دون إلحاق ضرر بالاقتصاد الوطني.

يتم تناول الطاقة الضريبية من خلال دراسة الطاقة الضريبية للفرد، والطاقة الضريبية للمجتمع، ومحددات الطاقة الضريبية في الدول النامية.

تتأثر المقدرة التكلفة العامة في الاقتصاد الوطني بعوامل واعتبارات عدة أهمها:<sup>36</sup>

#### آ- الدخل القومي:

يأتي في مقدمة هذه العوامل والاعتبارات مفهوم الدخل القومي وكيفية احتسابه، ومن المعلوم أن الدخل القومي يمثل الحصيلة السنوية لعوائد عوامل الإنتاج المختلفة من رأس مال، أرض، عمل، ومقدرة تنظيمية والتي تتفاعل لتساهم بمجملها في مختلف فروع النشاط الاقتصادي خلال هذه الفترة الزمنية المحددة، لتظهر نتائجها بصورة أجور، ريع، فائدة، وأرباح في إطار قيم إنتاج المجتمع القومي الكلي من السلع والخدمات وهي في حقيقتها تمثل إجمالي القيم المضافة الناجمة عن مختلف الأنشطة الإنتاجية القطاعية في المجتمع،

وهكذا فإن زيادة الدخل القومي تنعكس إيجاباً على المطارح الضريبية سواء عند تحقق الدخل (الناجم عن العمل أو رأس المال، أو العمل ورأس المال معاً) حيث (تتناولها الضرائب المباشرة)، أو عند إنفاق الدخل لأغراض الاستهلاك (وتتناولها الضرائب غير المباشرة).. وبالتالي فإن أية زيادة في الدخل القومي تؤدي إلى زيادة في الدخول الفردية، وتؤثر إيجاباً على المطارح الضريبية وعلى الموارد المتحققة على هذه المطارح.

36 السيوفي قحطان، مرجع سبق ذكره، ص 97

## ب- الاعتبارات الاجتماعية:

إن المقدره التكليفية العامة تتأثر وتتحدد وفقاً لعوامل واعتبارات اجتماعية متعددة أهمها: تؤثر البنية الهيكلية للسكان في المجتمع على المقدره التكليفية, فعندما يكون أغلب أفراد المجتمع في سن العمل والإنتاج يكون هذا المجتمع اقدر على الإنتاج وخلق الدخل وبالتالي على تحمل عبء الضرائب. والعكس صحيح عندما تكون أغلبية المجتمع في سن الطفولة والشيخوخة. من جهة ثانية فإن ارتفاع مستوى الوعي الضريبي يساهم في زيادة الإحساس بالمسؤولية على صعيد التكافل والتضامن الاجتماعي, وضرورة رفد الخزينة العامة بالموارد مما يساعد على زيادة المقدره التكليفية.

بالإضافة إلى ما تقدم فإن ارتفاع المستوى العام للاستهلاك يضعف المقدره التكليفية العامة.

## ج- الاعتبارات الاقتصادية:

يضاف إلى مفهوم الدخل القومي والاعتبارات الاجتماعية التي سبق توضيحها عامل آخر يتمثل في تأثير الاعتبارات الاقتصادية على المقدره التكليفية العامة: ويلاحظ أن البنية الهيكلية للاقتصاد الوطني تؤثر مباشرة على المقدره التكليفية حيث تقل هذه الأخيرة في الاقتصاد الذي يطغى عليه الطابع الزراعي..في حين تكون المقدره التكليفية أفضل في المجتمعات الصناعية.

كما تلعب طريقة توزيع الدخل دوراً واضحاً في تحديد المقدره التكليفية حيث تختلف هذه المقدره تبعاً لدرجة تفاوت الدخل والثروات في هذا المجتمع فكلما قلت درجة التفاوت زادت المقدره التكليفية العامة للمجتمع والعكس صحيح.وبفضل تطبيق الضرائب النسبية في الحالة الأولى والضرائب التصاعديّة في الحالة الثانية.

وتعتبر التغيرات النقدية أحد الاعتبارات الاقتصادية المؤثرة على المقدره التكليفية, ففي حال وجود ظواهر تضخمية نقدية حادة تضعف المقدره التكليفية الحقيقية للدخل القومي على المدى الطويل, رغم أن ذلك يؤدي إلى زيادة حصيلة الضرائب النقدية لان التضخم يؤدي إلى انخفاض القيمة الفعلية للنقد الوطني(وحدة النقد), وانخفاض الدخل الحقيقي للمكلف تبعاً لذلك. وبالمقابل فإن الظواهر النقدية الانكماشية تؤدي إلى زيادة القيمة للمبالغ المقطعة كضرائب (في حال عدم تخفيض معدل الضريبة) رغم عدم زيادة المقدره التكليفية العامة.

## د- الاعتبارات السياسية:

قد تتسبب بعض الاعتبارات والعوامل السياسية في دولة ما في التنازل أو تحويل قسم من الثروة أو الإنتاج إلى الخارج. ونذكر على سبيل المثال التزام الدولة بدفع بعض تعويضات الحرب أو إعانات خارجية, أو الالتزام بتقديم إنتاج مادي أو أيد عاملة...ومثل هذه الالتزامات تؤدي إلى إضعاف المقدره التكليفية العامة للمجتمع بما يتناسب مع ما أصاب الناتج القومي من نقص. الواقع أن النمو والتطور الاقتصادي للمجتمع يؤدي بطبيعة الحال إلى إحداث تغيير في البنية الهيكلية للاقتصاد الوطني تتعكس على المقدره التكليفية للمجتمع ولا بد من دراسة مدى تأثير هذه المقدره بدرجة النمو الاقتصادي, ليصار إلى تعديل النظام الضريبي باتجاه تحديد حجم الاستقطاع الضريبي المناسب في كل قطاع, مع المحافظة على معدل النمو الاقتصادي

المخطط.

## 1-2-4 محددات الطاقة الضريبية في البلدان النامية:

إن أهم ما يميز الأنظمة الضريبية في الدول النامية عن تلك الموجودة في الدول المتقدمة هو الضعف الشديد في الطاقة الضريبية، وهذا ما يشكل العثرة الأكبر أمام عمل الضريبة في هذه الدول، حيث أن الطاقة الضريبية في الدول المتقدمة تتراوح بين (25-40%) بينما تبلغ في الدول النامية بين (10-25%).

تختلف الطاقة الضريبية من بلد إلى آخر، وهذا يتعلق بتطور وغنى هذا البلد، ولكن ما يمكن أن يميز الدول النامية هو اشتراكها في معظمها بوضع ضعف الطاقة الضريبية الممكن اقتطاعها لأسباب مختلفة منها:<sup>37</sup>

### أولاً: هيكل الاقتصاد القائم في هذه البلدان:

تكون الطاقة الضريبية في المجتمعات الزراعية أقل ما عليه من المجتمعات الصناعية، السبب في هذا أنه يقل التعامل النقدي في هذه المجتمعات، وتكون الدخول الفردية ضعيفة إلى درجة قد تمنع إمكانية الاقتطاع الضريبي منها عندما يتم الأخذ بالاعتبار الحد الأدنى لمستوى المعيشة، إضافة إلى أن هذا القطاع لا يمكّن أي دفا تر نظامية يمكن من خلالها الاطلاع بشكل دقيق على ما يحققه من دخل، علاوة على أن معظم الدول تعفي هذا القطاع من الضرائب للمحافظة عليه أو لتحقيق قدر معين من الأمن الغذائي للدولة وأغلب الدول النامية من البلدان الزراعية، ولا تزال الزراعة فيها متخلفة تعتمد على أدوات بدائية غالباً.

### ثانياً: انخفاض الدخل الفردي وخلل توزيع الدخل القومي في هذه الدول:

ارتفاع مستوى دخل الفرد يعني أن الفرد يستطيع دفع ضرائب بسهولة من فائض دخله دون أن يكون هناك مساس بحد الكفاف لديه، أما الدول التي ينخفض فيها متوسط الدخل ليقترّب من الحد الأدنى لمستوى المعيشة، فإنه يصعب على الأفراد دفع ضريبة لتأثيرها على حياتهم.

كما أن لتوزيع الدخل القومي تأثيراً هاماً على توزيع الطاقة الضريبية، إذ أن الضريبة لا تفرض على الدخل القومي ككتلة واحدة بل تفرض على توزيعاته كدخول أشخاص طبيعيين أو اعتباريين، وبالتالي كلما اقترب توزيع الدخل القومي من العدالة تزداد الطاقة الضريبية، وتقليل التفاوت في الدخل يزيد من الطاقة الضريبية.

ويلاحظ أن أغلب الدول النامية تعاني انخفاضاً في الدخل الفردي ناجم عن سوء إدارة موارد هذه الدول، إضافة لسوء توزيع إيرادات الجزء المستثمر من هذه الموارد.

### ثالثاً: ضعف الإدارة الضريبية:

<sup>37</sup> رمضان علي محمود، مرجع سبق ذكره، ص 63

فالإدارة الضريبية مازالت تعمل وفق الآليات القديمة للتكليف والتحصيل ، وهذا يؤدي إلى عدم تمكن الدولة من الوصول إلى الكثير من المطارح الضريبية وتشميلها بالتكليف ، أو لحدوث خلل في التحصيل بشكل يؤثر على إمكانية الوصول إلى الحصيلة المخطط لها.

#### **رابعاً: اتساع نطاق الإعفاءات الضريبية:**

من الملاحظ أن الدول النامية تتمتع بالسخاء الكبير في منح الإعفاءات الضريبية على الرغم من عدم جدواها في كثير من الأحيان ، وما زال الاهتمام الرئيسي يتركز على الإعفاءات الضريبية كعامل أساسي في جذب الاستثمارات الأجنبية ، مع العلم أنه أظهرت الدراسات التي أعدت من قبل المؤسسة العربية لضمان الاستثمار أن الإعفاءات الضريبية تأتي في مرتبة متأخرة بين العوامل المحفزة على الاستثمار .

#### **خامساً: التعقيد وعدم الانسجام في التشريع الضريبي:**

قد يؤدي التعقيد في التشريع الضريبي إلى فتح المجال للتهرب الضريبي، ويؤدي لتشكيل ضغوط على الأجهزة الضريبية وخصوصاً في ظل ما تعانيه من ضعف.

#### **سادساً: العوامل الاجتماعية متمثلة بالهيكل السكاني والمستوى العام للاستهلاك:**

إن زيادة السكان تعني زيادة في الإعفاءات الضريبية وارتفاع الحد الأدنى الإجمالي لمستوى المعيشة نسبة للدخل القومي، مما يؤدي لانخفاض في الطاقة الضريبية. كما أن للتوزيع العمري للسكان تأثيراً على الطاقة الضريبية ، حيث أن زيادة نسبة من هم تحت سن العمل أو من هم في مرحلة الكهولة يعني أنهم يعتمدون بإعالتهم على الطبقة الأقل نسبة والتي تستطيع أن تحقق الدخل، وبالتالي تؤثر على مقدرة هؤلاء على دفع الضريبة ، إضافة لتأثير ارتفاع الأسعار الذي يرفع الحد الأدنى لمستوى المعيشة.

#### **سابعاً: انخفاض الوعي الضريبي:**

كلما ازداد الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع ونضج إحساسهم بمسؤوليتهم تجاه إمداد الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتمويل الإنفاق العام ، انخفض مستوى التهرب من دفع الضريبة واتسعت المقدرة التكلفة ، وتكون النتائج معكوسة إذا انخفض هذا الوعي.

#### **ثامناً: الانفتاح على العالم الخارجي:**

للانفتاح على العالم الخارجي تأثير هام على الطاقة الضريبية ، ففي البلدان التي يكون ميزانها التجاري مع الخارج رابح (صادراتها تزيد على المستورد)، تكون الطاقة الضريبية لديها مرتفعة، فزيادة الصادرات تعني وجود هيكل صناعي مسيطر على اقتصاد هذه الدول.

### **1-2-5 حساسية و مرونة الإيرادات الضريبية**

إن معرفة المدى الذي تتأثر به الضرائب تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحالة الاقتصادية، أو حساسية الضرائب (أو بمعنى آخر رد الفعل الذاتي لمتحول الإيرادات العامة العادية على تغيرات الظرف الاقتصادي أي لدى تغيرات الدخل القومي أو الناتج المحلي الصافي)<sup>38</sup> هذا فضلاً عن أنها تدلنا على مدى المرونة الداخلية التي يتمتع بها النظام الضريبي، أي إمكانية قيام هذا النظام بردود فعل ذاتية تنتهي إلى تصحيح تلقائي للظرف الاقتصادي و إعادة الاقتصاد تلقائياً إلى وضعية التوازن النسبي.

إن موارد الدولة تكون شديدة الحساسية لتطورات الظرف الاقتصادي عندما تتغير بشكل تناسبي بالنسبة لتطورات الدخل القومي أو الناتج المحلي الصافي<sup>39</sup> و تشمل الإيرادات العامة العادية للموازنة العامة للدولة العناصر التالية:

1- الضرائب المباشرة على الدخل

2- الضرائب على رأس المال

3- الضرائب غير المباشرة على الإنفاق

### 1-2-5-1 مفهوم حساسية حصيلة الضريبة:

يقصد بمفهوم حساسية حصيلة الضريبة مدى تغير حصيلة الضريبة لدى التقلبات الظرفية بمعنى آخر رد فعل حصيلة الضريبة بالنسبة للتقلبات<sup>40</sup> و تكون هذه الحساسية مرتفعة عندما يكون التغير في الحصيلة مساوياً لنسبة التغير في النشاط الاقتصادي أو يزيد عنه، والعكس صحيح.<sup>41</sup>

### 1-2-5-2 عوامل حساسية حصيلة الضريبة:

يمكن تحديد عاملين محددين لحساسية الحصيلة الضريبية:<sup>42</sup>

#### 1- حساسية المادة المكلفة بالضريبة بالنسبة لتطورات الدخل.

تتفاوت درجة تأثر كل نوع من أنواع المطارح تجاه التغيرات الحاصلة في الدخل، حيث أنه من الممكن أن يكون المستفيد الأكبر من أي تحسن طرأ على الدخل القومي هي فئة قليلة، يتم استهدافها ضريبياً من خلال ضريبة معينة، ففي هذه الحالة يكون التغير في مطرح هذه الضريبة التي تستهدف هذه الفئة قد ازداد بشكل كبير مقارنة مع المطارح الأخرى التي قد يكون نصيبها من التحسن ضئيل جداً و هذا ينعكس على الحصيلة الضريبية المتقطعة، حيث أن الزيادة في

<sup>38</sup> الغالي كمال ، مبادئ الاقتصاد المالي، جامعة دمشق، ص 106 ، 2005

<sup>39</sup> نيربي محمود، الاقتصاد المالي ، جامعة حلب ، 1995 ، ص 438

<sup>40</sup> عتلم باهر محمد ، المالية العامة أدواتها الفنية و أثارها الاقتصادية ، القاهرة ، 1998

<sup>41</sup> بركات عبد الكريم صادق ، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1975،

<sup>42</sup> زيدان ، مرجع سبق ذكره ، ص 131

مطرح الضريبة تقضي إلى زيادة في الحصيلة الضريبية عند وجود الكفاءة في المحدد الثاني للحساسية الضريبية (التنظيم الفني للضريبة)<sup>43</sup> و بالنسبة للشركات يلاحظ غالبا درجة حساسية عالية نسبيا لدخول المنشآت فعندما يمر الاقتصاد في مرحلة من الرواج هذا يعني زيادة الإنتاج و المبيعات و ارتفاعا في الأسعار و ذلك بالنسبة للشركات التي تتمتع بإدارة حكيمة و رشيدة و بالتالي تزداد أرباح هذه الشركات و التي تشكل مطرح الضريبة المفروضة على هذه الشركات.

## 2- طريقة طرح الضريبة (التنظيم الفني للضريبة)

مما لا شك فيه أن للتنظيم الفني للضريبة تأثير كبير على حساسية حصيلة الضريبة للتقلبات الظرفية إذ أنه يمكن لهذا التنظيم أن يزيد من حساسية حصيلة الضريبة للتغيرات الاقتصادية أو يخفف حدة تلك الحساسية.<sup>44</sup>

و يقصد بالتنظيم الفني للضريبة: تحديد الأوضاع و الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض و جباية الضريبة و يقسم إلى العنصرين التاليين:

### أولاً- طريقة تقدير وعاء الضريبة:

نميز لدى تقدير وعاء الضريبة بين ثلاثة أساليب هي:

#### 1- أسلوب الدخل المقطوع:

تكون الحساسية معدومة في أسلوب التقدير المقطوع لوعاء الضريبة فالدخل المقطوع الذي تقتطع منه ضريبة ثابتة من قبل الدولة لا يخضع لتقلبات الحالة الاقتصادية .

#### 2- أسلوب المظاهر الخارجية:

في حالات التقدير على أساس المظاهر الخارجية يقود إلى شيء من الحساسية في مطرح الضريبة و لكن مع تأخر زمني ملحوظ فزيادة دخل المشروع بعد مراحل الصعود تؤدي بعد فترة من الزمن إلى تطور المظاهر الخارجية التي تستخدم كأساس لفرض الضريبة.

#### 3- أسلوب الإقرار:

إن حساسية الضريبة تكون على أتمها في أسلوب الإقرار المقدم من الممول ذاته و تشتد الحساسية عندما يكون الإقرار مقدما من الغير الذي يكون في وضع يؤهله لأن يعرف مركز الممول و حقيقة دخله.

43 رمضان علي محمود, مرجع سبق ذكره, ص 68

44 زيدان , مرجع سبق ذكره , ص 173

## ثانيا- طريقة فرض الضريبة على الوعاء :

إن الضريبة على الدخل إما أن تكون نسبية أو تصاعدية , و يلاحظ في الضريبة التصاعدية المفروضة على الدخل أنها أكثر حساسية لتقلبات الحالة الاقتصادية من الضريبة النسبية و يعود ذلك إلى تصاعد الضريبة من جهة و تغير توزيع الدخل جراء تغيرات الحالة الظرفية من جهة أخرى.

### 1-2-5-3 مفهوم مرونة حصيله الضريبة:

تعني مرونة حصيله الضريبة مدى تغير هذه الحصيله لدى تغير معدلات الضريبة<sup>45</sup> أو في التنظيم الفني للضريبة , فإذا كان التغير في حصيله الضريبة يزيد عن التغير في سعر الضريبة فإن المرونة تكون كبيرة و العكس صحيح<sup>46</sup>

و لهذا المفهوم دور مهم في تحديد مدى فعالية الخطوات التي تتخذها الدولة لزيادة الحصيله الضريبية من خلال رفع معدلات الضريبة, و يتقاطع هذا المفهوم مع مفهوم العبء الضريبي و الطاقة الضريبية حيث أن الدولة كلما رفعت المعدلات الضريبية تجبي حصيله ضريبية أعلى حتى يتم الوصول إلى حد معين يشعر معه المكلف بثقل كبير للضريبة و هنا ينتشر التهرب الضريبي.<sup>47</sup>

45 نيربي , مرجع سبق ذكره ص 1310

46 بركات , مرجع سبق ذكره ص 131

47 رمضان علي محمود, مرجع سبق ذكره , ص 73

## المبحث الثالث: مكفي ضريبة دخل الأرباح الحقيقية و البيانات الواجب تقديمها

### 1-3-1 مفهوم ضريبة الأرباح الصناعية و التجارية و غير التجارية<sup>48</sup>

إن ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية تفرض على الشخص الذي لديه نية الكسب والربح ويعمل لنفسه بغض النظر عن نوع نشاطه أو حرفته أو عمله .  
نصت المادة(2) من قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003 :إن هذه الضريبة تفرض على الأرباح التي لا تخضع لأي ضريبة نوعية أخرى كضريبة الدخل على ريع رؤوس الأموال المتداولة , ضريبة الرواتب والأجور , ضريبة ريع العقارات والعرصات.

### 1-3-2 خصائص ضريبة الأرباح الصناعية و التجارية و غير التجارية :

إن لضريبة دخل الأرباح الحقيقية خصائص عديدة منها :

#### 1- عينية ذات صفة شخصية :

حيث تفرض الضريبة على الدخل بغض النظر عن صاحبه أي تفرض على عين المال أو عين الربح, فالضريبة في سوريا تفرض على ربح الشركة وليس على رصيد الشريك من الأرباح.

#### 2- ضريبة تفرض على الدخل بمعناه الواسع :

وهنا لدينا نظريتين في الدخل :

نظرية المصدر : حيث تقول لا يعتبر الدخل إلا إذا كان يأتي بشكل مستمر ودوري .

نظرية الثروة : تقول لا يعتبر دخل إلا إذا كان متمحور في نشاطه حيث كل زيادة تحصل بين أول المدة وآخر المدة يعتبر دخل بغض النظر إذا كان هناك دورية أو غير دورية .  
التشريع الضريبي السوري أخذ بنظرية الثروة في الدخل .

#### 3- ضريبة سنوية من حيث المبدأ :

تعني أن المكلف لا يقدم بيانه الضريبي إلا بعد انتهاء السنة التي عمل بها و يقصد بالسنوية في المنشأة المستمرة فقط .

هناك نص قانوني يقول أنها تبدأ 1/1 وتنتهي 12/31 وهنا قد تحدث إشكالات فقد يبدأ المكلف بفترة معينة ويقدم بيانه الضريبي بربط حساباته بـ 12/31 وفي هذه الحالة لم يطبق السنوية,هنا الدوائر المالية تقبل هذه البيانات حيث إن هذه البيانات مقبولة لديها فقط عند بدء المشروع .

48 المهاني - محمد خالد , الخطيب -خالد شحادة , العدي - ابراهيم (المحاسبة الضريبية) منشورات جامعة دمشق -كلية الاقتصاد -  
2007-2006

هناك بعض الأنشطة من الصعوبة أن نحدد الربح أو الخسارة بنهاية السنة , مثل: التعهدات التي تتطلب أكثر من سنة , هنا يطبق نسبة الإنجاز أو نظرية العقد الكامل .

### 1-3-3 استحقاق الضريبة<sup>49</sup>

مبدأ استحقاق الضريبة في الدوائر المالية : تطلب الضريبة عندما يتم تصفيته أو طلبها ولا ينظر للوضع المالي للمكلف .

إن ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضريبة إقليمية وهي ضريبة تفرض لسبب سياسي أو اقتصادي أو لسبب الإقامة أو التوطن .

إن التشريع الضريبي السوري لا يأخذ بالتبعية السياسية : أي المكلف أو المواطن السوري يحقق دخل خارج سوريا لا يخضع للضريبة .

بل يأخذ بالتبعية الاقتصادية : أي كل شخص يحقق ربح أو دخل أو إيراد في سوريا يخضع لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ما لم يوجد نصوص للإعفاء أو لمنع الازدواج الضريبي أو لنظام خاص فيه مثل : ضريبة غير المقيمين في سوريا .

ويأخذ التشريع الضريبي السوري أيضاً بسبب الإقامة أو التوطن : أي أن المقيمين في سوريا بشكل دائم ويحققون دخلاً أو ربحاً يجب أن يخضعوا لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية .

### 1-3-4 مطرح الضريبة :

نصت المادة (7) من قانون ضريبة الدخل 24 عام 2003 :

" يتألف الربح الصافي من مجموع نتائج أعمال المكلف الخاضع لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها , بعد أن تنزل منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل "

ووقف المشرع السوري موقف الوسط بين نظرية الإثراء (الميزانية) ونظرية التدفق في تحديد الدخل الخاضع للضريبة , واعتمد بصورة رئيسية على دخل النشاط العادي , والذي تعده نظرية التدفق الدخل الخاضع للضريبة فقط , وأضاف إلى هذا الدخل نوعين من الإيرادات :

1. إيرادات رأسمالية أخرى : الناجمة عن بيع أصل ثابت أو زيادة في قيمة الموجودات .

<sup>49</sup> المهاني - محمد خالد , الخطيب - خالد شحادة , العدي - ابراهيم (المحاسبة الضريبية) منشورات جامعة دمشق - كلية الاقتصاد - 2007-2006

2. إيرادات عرضية : التعويضات والديون المحصلة التي سبق إعدامها وأرباح العمليات الزراعية ، وأرباح عمليات القطع والبورصة ، إعانات ، فوائد ، تعويضات الضرر وغير ذلك من إيرادات عرضية.

### 1-3-5 وثائق وبيانات ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية:

تعتبر البيانات والوثائق المحاسبية التي يعتمدها المكلف أدلة إثبات للنفقات المتعلقة بالنشاط الصناعي أو التجاري والإيرادات الناتجة عن التضحية بها، لذلك اهتمت الدوائر المالية بتلك البيانات والوثائق، وحرصت على أن تكون كاملة ومنظمة، لإثبات صحة الأرباح التي يصرح عنها المكلف الخاضع لضريبة دخل الأرباح الحقيقية.

وقد صنف المشروع الضريبي هذه البيانات والوثائق على النحو التالي:<sup>50</sup>

1 - الوثائق المحاسبية.

2 - الدفاتر المحاسبية.

3 - البيان الضريبي.

### 1-3-5-1 الوثائق المحاسبية:

نصت الفقرة الثالثة من المادة (14) من قانون الدخل على أنه: (يترتب على جميع المكلفين أن يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية، وقوائم الجرد، ودفتر الرسائل، ووثائق القبض والصرف وفواتير الشراء والبيع، وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتهم).

يستدل من أحكام الفقرة السابقة أنه يتوجب على المكلف إبراز جميع الوثائق الحسابية والفواتير والمستندات التي من شأنها إثبات أرباحه الحقيقية، إذ أن الدوائر المالية أعطت تلك المستندات والوثائق أهمية خاصة، عندما فرضت على المكلف إبرازها للتأكد من صحة بياناته. حيث يجوز للدوائر المالية أن تقوم في سبيل تحقق الضريبة بكل تدقيق وتحقيق و أن تطلب من المكلفين جميع الوثائق والقوائم والعقود، وأن تطّلع على حركات النقود والحسابات في المصارف، وتشمل الوثائق عادة فواتير البيع والشراء ورخص الاستيراد والتصدير.

وبصورة عامة، تعبير (الوثائق المحاسبية) كل وثيقة ثبوتية مؤيدة لما هو وارد في الدفاتر، إذ أن الدوائر المالية اعتبرت جميع الوثائق المحاسبية الموجودة لدى المكلف وسائل صالحة لإثبات كل ما هو مسجل في دفاتره، بما فيها صور رسائل الفاكس والوثائق المستخدمة في الكمبيوتر. فقد

(1) جبل، علاء الدين، المهدي، محسن (دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية) مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية

قبلت تلك الدوائر استخدام المكلفين للحاسوب في تنظيم محاسبتهم، بشرط استخدام اللغة العربية أساساً في القيد والترحيل، واعتبرت بمثابة الدفاتر الإلزامية للمكلف وذلك في بلاغها رقم 1/25/6471 تاريخ 1984/3/12.

ثانياً - الدفاتر المحاسبية:

ألزمت التشريعات الضريبية السورية المكلفين الخاضعين لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية (فئة الأرباح الحقيقية) بمسك دفاتر منتظمة وكاملة تظهر أرباحهم الحقيقية. وهذا ما أكدته المادة (6) من قانون الدخل رقم (24) لعام 2003 (على كل مكلف خاضع للضريبة أن يمك قيوماً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر أرباحه الحقيقية).

إلا أن التشريعات والقوانين الضريبية لم تقدم تعريفاً واضحاً للدفاتر المنتظمة، كما أنها لم تعط أي شكل أو أسلوب معين لمسك تلك الدفاتر، وهذا الأمر استدعى اللجوء إلى أحكام قانون التجارة السوري/24/الذي حدد مضمون الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها، وشكلها، وأصول التسجيل فيها، وأهم تلك الأحكام في المواد/16-17-18/:

فوفقاً للمادة /16/ من القانون التجاري، يجب على كل تاجر أن يمك على الأقل الدفاتر الثلاثة الآتية:

أ - دفتر اليومية: يستعمل هذا الدفتر لقيد جميع العمليات التي يقوم بها التاجر يومياً وخلال الفترة المحاسبية التي يمارس فيها نشاطه التجاري.

ب- دفتر صور الرسائل: وهو الذي تسجل فيه جميع الرسائل والبرقيات التي يرسلها التاجر، غير أنه لتقدم العلم وانتشار الكمبيوتر والفاكس، أصبح التاجر يقوم بطبع نسختين من الرسالة أو الفاتورة، ويحتفظ بنسخة لديه ويرسل الأخرى، ولذلك يرى الباحث أنه لم يعد لدفتر صور الرسائل أية أهمية، إذ يقوم التاجر بالاحتفاظ بنسخ الرسائل الصادرة، وتقوم الدوائر المالية بالقبول بها.

ج - دفتر الجرد والميزانية: وينظمان مرة على الأقل في كل سنة.

أما في المواد /17 و18/ من القانون التجاري، فقد تم تحديد بعض الشروط الشكلية لكي تكون الدفاتر معها مقبولة. حيث نصت المادة /17/ على تنظيم الدفاتر التجارية الإلزامية وفقاً للشروط الواردة في المبحث الثاني .

ولما كان انتظام الدفاتر وكمالها وإظهارها للأرباح الحقيقية يتوقف على أنواع الدفاتر المسوكة، وعلى طريقة التسجيل المتبعة فيها، فقد قام المشرع الضريبي - محاولة منه لمنع أي لبس أو خلط - بتحديد حد أدنى من الدفاتر والمستندات التي يجب مسكها من قبل مكلفي ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية.

### 1-3-5-2 الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية :

إن الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية هي الدفاتر التي تصلح لإقناع الدوائر المالية بذاتها و بصحة نتائج أعمال المكلف المدونة بها .

لذلك لا بد من أن نستعرض مجموعة من الشروط الواجب توافرها حتى تكون الدفاتر منتظمة من الوجهة الضريبية وهذه الشروط هي:<sup>51</sup>

1- أن تكون هذه الدفاتر مما نص عليه قانون التجارة بالنسبة للتجار , أما لبقية التجار فقد أخذ المشرع الضريبي بالحسبان وضع المهن غير التجارية , فقد نصت المادة 14 \ من قانون الدخل على انه (يترتب على المكلفين غير أصحاب المهن الصناعية و التجارية -في حال عدم وجود ميزانية , أو حساب الأرباح و الخسائر لديهم - أن يقدموا إثباتا لبيانهم أي جدولاً يتضمن مجموع وارداتهم الأصلية غير الصافية و جميع النفقات المتعلقة بمهنتهم و الأعباء القابلة للتزليل و مقدار ربحهم الصافي خلال السنة المالية السابقة ) . حتى أن الدوائر المالية راعت أوضاع بعض المكلفين الذين ينظمون القيود المحاسبية على أساس حساب الصوافي وعدت قيودهم كاملة و منتظمة في إحدى الحالتين :

- إذا كان المكلف يستورد بضاعة بالجملة و يبيعهها عادة بالجملة دون المفرق .  
- إذا كان المكلف يستورد بضائع ذات أصناف محدودة ( برادات - غسالات - أفران غاز ) و يبيعهها بالجملة أو المفرق .

2- أن تتوفر بالدفاتر مجموعة من الشروط الشكلية: بحيث تكون الدفاتر التجارية خالية من أي فراغ أو كشط أو تحشيه فيما دون بها و أن ترقم كل صفحة من صفحات دفترتي اليومية و الجرد و اليوميات المساعدة . و يجب أن تكون القيود مسجلة وفقاً لما تقضي به قواعد علم المحاسبة و ما استقر عليها العمل بالنسبة لهذا النوع من الصناعة أو التجارة . و لقد لخصت المادتان 17-18 \ من قانون التجارة السوري شروط الدفاتر المنتظمة بما يلي :

- أن تكون العمليات مقيدة بالدفاتر بحسب تاريخ وقوعها .  
- أن تكون الدفاتر مرقمة و مؤشرا عليها من رئيس المحكمة البدائية المدنية أو من قاضي الصلح في المدن التي لا توجد فيها محكمة بدائية لان ترقيم الدفاتر و التأشير عليها يمنع المكلف من إضافة قيود لاحقة أو قيام المكلف بتبديل الدفاتر الأصلية .  
- أن تكون الدفاتر بلا بياض أو فراغ .  
- أن تكون الدفاتر خالية من النقل على الهامش و من المحو و التحشية بين السطور .

51 حداد, إلياس - القانون التجاري - كلية الحقوق- جامعة دمشق - 2007-2008

3- أن تكون الحسابات المنتظمة ممسوكة حسب الأصول الفنية المعترف بها في العرف المحاسبي , حيث إن طريقة القيد المزدوج متى استلزمها طبيعة عمل المنشأة هي أمثل الطرائق لتنظيم دفاتر المكلف .

4- يشترط لكي تكون الدفاتر المحاسبية منتظمة أن تكون جميع القيود فيها مدعمة بمستندات و وثائق تثبت جدية العملية :

و يجب أن تكون هذه المستندات محفوظة بطريقة منتظمة , و يسهل معها مراجعة القيود المدونة في الدفاتر , وهذه المستندات إما أن تكون مستندات خارجية مثل فواتير الشراء أو مستندات داخلية مثل صور فواتير البيع .

وهذا أمر طبيعي لان إثبات العمليات المالية في الدفاتر لا يكون مؤيدا إلا بالمستندات المتعلقة بها فالمستند هو دليل إثبات يؤيد عملية حقيقية حدثت فعلا . فعلى المكلف أن يحتفظ بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات و البرقيات التي يرسلها لأعمال التجارة, و كذلك ما يرد عليه من جميع المراسلات و البرقيات المتعلقة بأعمال تجارته.

5- يشترط لتكون الدفاتر منتظمة أن يكون لدى المكلف نظام محكم للضبط الداخلي : فالضبط الداخلي للمخزون السلعي مثلا يؤدي إلى تحقيق الرقابة على المواد و البضاعة الواردة و البضاعة المنصرفة من المخازن بما يحقق القضاء على التالف و العادم من البضاعة و يقلل من احتمالات التلاعب بالسلع . ونظام الضبط الداخلي للمدفوعات و المقبوضات يتطلب مثلا أن يقسم العمل إلى حلقات مختلفة فنظام مراقبة سليم في مثل هذه الحالة يحول دون أي تلاعب يمكن أن يقوم به المكلف أو مستخدموه, ومع ذلك من المفروض أن نفرق بين المنشآت الكبيرة و المنشآت الفردية . ففي الحالة الأولى المنشأة ملزمة بإتباع نظام للضبط الداخلي يتناسب مع حجم المنشأة , أما في الحالة الثانية حالة غياب نظام ضبط داخلي , فمن المفروض على الأقل أن تكون الأرباح المتحققة متفقة مع أرباح المثل و متناسبة أيضا مع رأس المال المستثمر أو متناسبة مع رقم الأعمال .

6- يشترط الأمانة في الدفاتر :

يجب أن تتضمن دفاتر المكلف جميع العمليات التي قام بها , فمثلا على المكلف أن يقيد في دفتر اليومية الأصلي جميع العمليات المالية التي يقوم بها و كذلك مسحوباته الشخصية و يتم هذا القيد يوما بيوم , و بالتفصيل , و أن لا يوجد مغالاة بالمصاريف و الأعباء و تمثل المبيعات الرقم الحقيقي .. الخ . و لا تتحقق الأمانة في دفاتر المكلف عندما يمسك دفاتر مزدوجة : دفاتر تمثل نشاطه فعلا و تبين مقدار ربحه الحقيقي و دفاتر خادعة منظمة و منسقة مخصصة

للدوائر المالية ، و تخفي غالباً جزءاً كبيراً من العمليات و تنقص من الربح الصافي و لهذا نجد أن الدوائر المالية السورية تمنع ازدواج دفاتر المكلفين و تطلب من مراقبي الدخل مفاجأة المكلف في أثناء عمله ، فيضعون توقيعهم على الدفاتر المحاسبية التي يعثرون عليها إشعاراً بمشاهدتها ، و تقوم الدوائر المالية في مركز المحافظات و المناطق بفتح سجل خاص لقيده اسم المكلف الذي يتقدم لمهر دفاتره ، و اسم مهنته و أنواع الدفاتر التي تمهر .

### 1-3-5-4 البيانات التي يلزم مكلفو ضريبة دخل الأرباح الحقيقية تقديمها للدوائر المالية:

لقد قضت المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم(51) لعام 2006 بأنه يترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الآجال التالية :<sup>52</sup>

- 1- لغاية(31) أيار من كل عام بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين .
- 2- لغاية (31) آذار من كل عام بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين . ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً .

ويلزم جميع المكلفين بضريبة دخل الأرباح الحقيقية الذين ورد ذكرهم سابقاً بتقديم بيان ضريبي إلى الدوائر المالية سواء كانت نتيجة أعمالهم ربحاً أو خسارة وسواء كانوا معفيين من الضريبة أم لا وقد ألزمت المادة (9) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006 مكلفي زمرة الأرباح الحقيقية أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد /13, 14, 15, 23 / من القانون المذكور معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة باستثناء المكلفين المعددين أدناه .

- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين .
- المخلصون الجمركيون .
- محطات بيع الوقود .
- مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك .
- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها .

(1) المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006

إذا قدم أحد المكلفين بضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية بياناً غير معتمد من محاسب قانوني مجاز، فعلى الدوائر المالية إنذار المكلف للامتثال لأحكام القانون خلال مدة /30/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار، فإن امتثل إلى ذلك فتفرض بحقه غرامة عدم اعتماد البيان بواقع 5% من الضريبة أما إذا لم يمتثل خلال المدة المحددة فلا يعتد بالبيان غير المعتمد ويضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان وقدرها 10% من الضريبة.

#### 1-3-5-5 الوثائق المرافقة للبيان :

- حددت المادة /14/ من القانون (24) لعام 2003 الوثائق الواجب تقديمها مع البيان وهي :<sup>53</sup>
- الميزانية العمومية في 12 /31
  - حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية .
  - حساب المتاجرة .
  - حساب الأرباح والخسائر .
  - جدول بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الإستهلاكات بصورة مفصلة .
  - جدول بالبيانات والوثائق الواردة بالمادة /6/ من القانون (25) لعام 2003 المتعلق بالاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي .

## المبحث الرابع: الربح المحاسبي و الربح الضريبي

### تمهيد :

يعد البحث عن الدخل هدفا رئيسيا لكل المشاريع الاقتصادية, فهو عنصر جوهري في الحياة الإنتاجية وإن تقديم تعريف شامل جامع للدخل غير موجود في الأدبيات الاقتصادية والمالية. والسبب يعود لكون العناصر المكونة للدخل ليست ثابتة, يتنازعها أكثر من وجهة نظر فهناك اتجاه ينظر إلى الدخل على أنه عائد على رأس المال المستثمر الذي يمكن سحبه من المنشأة دون المساس برأس المال الأصلي وهناك اتجاه يعتبر الدخل الزيادة الحاصلة في أصول المنشأة من العمليات الإيرادية للمشروع أي النشاط العادي للمنشأة .

### 1-4-1 الدخل في مفهومه المحاسبي :

يرتبط مفهوم الدخل محاسبيا بالفرق بين الإيرادات التي تخص دورة مالية معينة و النفقات التي تخص الدورة المالية نفسها و يخضع مفهوم الدخل محاسبيا لمجموعة من الفروض و المبادئ المحاسبية و يتحدد الدخل بالفرق بين الإيرادات و المصروفات أو الفرق بين المدخلات و المخرجات و بغض النظر عن بيع الإنتاج نقدا أو لأجل أو إذا ما تم بيع جميع الإنتاج أو لم يتم فان الإنتاج غير المباع الذي يعرف بالمخزون السلعي في نهاية مدة زمنية معينة يقيم حسب العرف المحاسبي على أساس التكلفة أو السوق أيهما اقل تحقيقا لمبدأ الحيطة و الحذر<sup>54</sup>

و يقاس الدخل عند المحاسبين بالفرق بين الإيرادات المحققة (تكلفة جارية) والنفقات الفعلية التي أنفقتها الوحدة الاقتصادية من أجل الحصول على هذه الإيرادات فالدخل المحاسبي يتسم بكونه تحليلا علميا فالمحاسب ينظر إلى الماضي والحقائق التاريخية ويحرص دائما على العناية بها و يتردد في النظر إلى الاحتمالات المستقبلية ويختلف الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي حيث يكون الاختلاف في مجموعة الفروض والمبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما والمستخدمة ويعرف الدخل المحاسبي الذي يعتمد على مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية بدخل التكلفة التاريخية وهو ناتج مقابلة الإيرادات المحققة من عمليات الفترة وبالتكاليف التاريخية لهذه الإيرادات .<sup>55</sup>

<sup>54</sup> المهدي طارق, دراسة الإعفاءات الضريبية و تأثيرها على الربح الضريبي, رسالة دكتوراه, جامعة دمشق, 24, 2004  
<sup>55</sup> عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده, الضرائب على الدخل و معايير المحاسبة الدولية, رسالة دكتوراه جامعة دمشق, 2000, ص:62

إن أبسط تعريف قدم للدخل في المجال المحاسبي هو الربح الصافي المتمثل في " الرصيد الدائن لحساب الأرباح والخسائر. ولكن إذا تعمقنا في المحاسبة نجد أن قياس صافي الربح من أعقد العمليات المالية في المنشأة كما أنه في غاية الأهمية لما له من تأثير على حياة المنشأة لبقاء المشروع واستمراره كما أن ظاهرة الربح المحاسبي، هي أيضا معقدة ، لأننا لا نصل إلى تحديد الربح الصافي إلا بعد عمليات كثيرة ومتنوعة ، منبثقة عن العديد من المستندات والمعلومات المسجلة بالعديد من القيود والبيانات المحاسبية ، لأنه بالإضافة إلى حساب الأرباح والخسائر فهناك حساب التشغيل وحساب المتاجرة والميزانية العمومية للمنشأة.<sup>56</sup>

ويستخدم اصطلاح الدخل محاسبيا للفرق بين الإيرادات والمصروفات ويطلق عليه مفهوم الربح وقد يكون الدخل موجبا وهو في حالة زيادة الإيرادات عن المصروفات أو سالبا و هو العكس وعندئذ يطلق عليه خسارة ويوجد مفهومان عامان بالنسبة لمكونات الدخل هما:<sup>57</sup>

- مفهوم دخل النشاط العادي .

- مفهوم الدخل الشامل .

الاختلاف يكمن في قائمة الدخل أو الأرباح المحتجزة ويتركز الاختلاف في ما يسمى بالأرباح أو الخسائر غير العادية وتعديلات السنوات السابقة.

### 1-4-2 الدخل في مفهومه الضريبي:

إن مفهوم الدخل الضريبي ليس من السهل تحديده حيث يختلف تعريفه اختلافا كبيرا من تشريع إلى آخر فهناك المفهوم الواسع الذي لا يقتصر على المفهوم الضيق للدخل القائل "إن الدخل عبارة عن كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصورة دورية خلال فترة زمنية معينة يمكن استهلاكها دون المساس بالمصدر" أو ما يعبر عنه بنظرية المصدر أو الاستثمار. أما المفهوم الواسع، لا يقتصر فقط على الدخل الذي يتصف بالدورية، وبقاء المصدر، بل يمتد ليشمل أيضا على مكاسب رأسمالية أو حتى وما يطلق عليه بنظرية الإثراء أو الميزانية.<sup>58</sup>

<sup>56</sup> الخطيب ، 1998 ، مرجع سبق ذكره ، ص 15

<sup>57</sup> غرز الدين ، جلال ، موقف مهنة المراجعة في سوريا من الضرائب المؤجلة ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، 2011، ص 4

<sup>58</sup> المهاني محمدخالد، الخطيب خالد ، 2000، مرجع سبق ذكره ، ص 217

#### 1-2-4-1 نظرية المصدر أو الاستثمار:

تعتبر نظرية المصدر أو الاستثمار، الدخل هو فقط ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنظمة من أموال وخدمات يمكن تقييمها بالنقود، فالدخل هنا يتدفق من استثمار المصدر يختفي باختفاء المصدر وقد أخذت بهذه الطريقة الكثير من التشريعات الضريبية، وعرفت هذه النظرية في علم الضريبة "بنظرية الاستثمار".

و يعرف الدخل وفقا لنظرية المصدر بأنه كل قوة شرائية صافية ناتجة من مصدر قابل للبقاء توضع تحت تصرف المكلف بصفة دورية.<sup>59</sup>

#### 1-2-4-2 نظرية الإثراء أو الميزانية:

في هذه النظرية تكون الأرباح مكونة من الفرق بين قيمة صافي الأصول للمنشأة وأخر المدة وأولها و هنا الأرباح أوسع مدى من مفهوم الأرباح وفقا لنظرية المصدر أو الاستثمار . والدخل وفق هذه النظرية، لا يقتصر فقط على الدخل الذي يتصف بالدورية والتكرار، وإنما يشمل أيضا أي زيادة في قيمة رأس المال، أي: الدخل عبارة عن فائض يتم احتسابه سواء كان مصدره ثابتا، أو كان عرضيا، أو نتيجة زيادة في قيمة الأصول، ولو كانت هذه القيمة مصدرها إعادة تقييم هذه الأصول والأخذ بنظرية الميزانية، يؤدي لاتساع الدخل الخاضع للضريبة بحيث يصبح مساويا للدخل الدفترى للمكلف، ولقد بينت التشريعات الضريبية المعاصرة الدخل وفق نظرية الميزانية، أي: ذلك الدخل الذي يتضمن أرباح الاستثمار العادي والعرضي مضافا إليه الأرباح الرأسمالية المحققة بعد أن أخذت بعين الاعتبار الأشكال المختلفة لهذه الأرباح الرأسمالية تبعا لظروف وأسباب نشوئها. كما أن تطبيق نظرية الميزانية تتماشى مع العدالة الاجتماعية، لأن إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة يتفق مع المفهوم الحديث للعدالة الضريبية، فالأرباح الرأسمالية تتحقق عند فئات الدخل العليا بالمقارنة مع فئات الدخول الصغيرة وكما يحكم تحديد نتيجة عمليات المنشأة وفقا لنظرية الميزانية المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.<sup>60</sup>

<sup>59</sup> أبو حشيش , خليل عواد , دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية , دار الحامد للنشر و التوزيع, عمان, ص 22

<sup>60</sup> أبو حشيش , خليل عواد , 2004, مرجع سبق ذكره , ص 204

### 1-4-3 أثر القياس المحاسبي للربح على الربح الضريبي:

لتحديد مقدار الضريبة المستحقة على المكلفين لابد من تحديد وعاء الضريبة تحديدا دقيقا وفقا لما نصت عليه التشريعات الضريبية، بالإضافة إلى ما تظهره الحسابات الختامية من نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة لذا فلا بد من إتباع أسس وأساليب القياس الصحيحة التي تتماشى و تتوافق مع التفسيرات والتقديرية والإجراءات التشريعية حيث أن الهدف الذي تسعى إليه السلطات الضريبية هو التحديد السليم للدخل الخاضع للضريبة ، وإن التحديد الدقيق للدخل وفقا للقانون الضريبي والأنظمة والتعليمات يعد أمرا ضروريا.

إن مشكلة القياس كانت وما زالت تمثل جوهر العمل المحاسبي ، وكذا ما تزال الممارسة العملية المحاسبية تظهر الكثير من مشاكل القياس وخصوصا في قياس وتحديد وعاء ضريبة الدخل والتي تحتاج إلى بحث وإيجاد حلول مناسبة في مجتمع متميز بالتطور والحركة وتعدد المتغيرات.<sup>61</sup>

حيث ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشتملها القوائم المالية لمنشأة معينة كما يحدد هذا المفهوم أساس القيمة التي يجب تسجيلها وإظهارها في التقارير المحاسبية كما تبرر مشكلة القياس للأحداث المستقبلية كأحدى المشاكل التي يعاني منها القياس المحاسبي حيث يمكن للإدارة التلاعب بالأرباح وذلك من خلال المرونة الموجودة في المعايير الدولية لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك أو تأجيلها إلى المستقبل، فعلى سبيل المثال يمكن لإدارة المنشأة خلال فترة الإعفاء الضريبي تحقيق وفورات ضريبية حقيقية عن طريق تأجيل بعض النفقات إلى فترات الخضوع للضريبة مثل رسلة بعض النفقات وبالتالي تحقيق أرباح أعلى خلال فترة الإعفاء الضريبي .

وبالتالي هذه المشاكل التي يعاني منها القياس المحاسبي يمكن أن تنعكس على المبلغ الخاضع للضريبة ، حيث أن الربح المحاسبي هو أساس الوصول إلى الربح الضريبي ويقوم مفهوم القياس المحاسبي على تجميع التقديرات المالية الأصلية للأنشطة التي تقوم بها الشركة، ثم تسجيل هذه التقديرات وتصنيفها وتبويبها وفق دليل حسابات موضوعي لهذه الشركة.

<sup>61</sup> عبده، عبد الرحيم، الضرائب على الدخل و معايير المحاسبة الدولية -حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتورا غير منشورة، جامعة دمشق، 2006، ص 45

وتم تعريف القياس المحاسبي في تقرير جمعية المحاسبين الأمريكي بأنه: "عملية قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وبناءا على الملاحظة للأحداث الماضية والجارية وفق قواعد محددة".<sup>62</sup>

أي أن عملية القياس هي التعبير عن أحداث الشركات بشكل عددي من خلال استخدام النقود وتتم عملية القياس في المحاسبة بعدد من المراحل:<sup>63</sup>

1- تجميع التقديرات الأصلية للأحداث المتعلقة بعمل الوحدة الاقتصادية محل القياس، وهذه التقديرات هي المادة الخام التي يتم العمل عليها من قبل المحاسبة، ويتم جمعها من المصادر المختلفة ضمن الوحدة الاقتصادية بناء على عملية التبادلات التي تحدث ضمن الوحدة أو الوحدة والخارج.

2- تسجل هذه التقديرات باستخدام القيد المزدوج وفقا لأساس موضوعي.

3- تصنيف وتبويب البيانات المسجلة في مجموعات متجانسة ، وفق دليل حسابي موضوعي.

4- إجراء عملية ربط بين المجموعات الحسابية وصولا لتحديد النتائج المالية.

### **1-3-4-1 أسباب اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي:**

بما أن المحاسبة علم يهدف إلى تسجيل الوقائع والأحداث وعرضها ضمن قوائم وجداول محددة وهذا العلم له أصوله وقواعده وبواسطته نستطيع تحديد الأرباح الناتجة عن تنفيذ المشاريع والاستثمارات المختلفة، وتتم ممارسة النشاط المحاسبي من خلال إطار نظري يتكون من المبادئ والأسس التي اكتسبت القبول الأكاديمي والمهني ، وهي المبادئ المحاسبية المقبولة عموما والتي هي بمثابة المرشد لممارسي المهنة لاختيار الأساليب المحاسبية المناسبة.<sup>64</sup> وبالمقابل فإن التشريع الضريبي عبارة عن مجموعة من القواعد والتشريعات التي تضعها السلطات الضريبية والتي يرمي من خلالها المشرع إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية متغيرة تختلف من بلد إلى آخر وفي أغلب الأحيان يكون هناك اختلاف بين القواعد والتشريعات وبين المبادئ والفروض المحاسبية، هذا الاختلاف يؤدي إلى اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي.

<sup>62</sup> AAA, Research in accounting measurement ,collected papers,1966,p47

<sup>63</sup> خالد دانة ,المحافظة على رأس المال في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي ,رسالة ماجستير غير منشورة ,جامعة حلب , 1998 ص 16

<sup>64</sup> دهبي , دينا,مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سوريا,رسالة ماجستير غير منشورة,جامعة دمشق,2007,ص 4

إن اختلاف الدخل الضريبي عن الدخل المحاسبي يعود لعدة أسباب أهمها: <sup>65</sup>

1-استناد الأنظمة المحاسبية إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية والتي كثيرا ما تختلف عن المبادئ والقواعد التي تستخدم للأغراض الضريبية .

2-وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس الدخل الضريبي وبين الأسس التي تحكم قياس الدخل المحاسبي ويؤدي هذا إلى اشتمال القوائم المالية إما على المفردات التي لا تدخل في قياس الدخل الضريبي أو عدم اشتمالها على بعض المفردات التي تدخل في قياسه.

3-يحكم الدخل الضريبي مبادئ يرمي المشرع الضريبي من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية متغيرة ، وقد تم ترك هذه المبادئ دون تقنين حتى يمكنها أن تتطور مع الاحتياجات التي تحقق المصلحة العامة لهذا نجد دائما قصور في قوانين الضرائب، وقد ترتب على ذلك ما يلي:

أ-عدم تدخل المشرع الضريبي في تغيير أو تعديل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يسير عليها الممولون بصفة منتظمة.

ب-قيام المنشآت بإتباع المبادئ المحاسبية التي تفي باحتياجاتها وتحقق مصالح ملاكها دون التأثر بالمبادئ والتشريعات الضريبية.

ت-قيام المحاسبة بتأدية دورا رئيسيا في قياس الدخل الضريبي لأنها تهتم بتقديم البيانات والمعلومات التي توضح بصورة صادقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وكذلك نتيجة عملياتها وهي تقوم بذلك في إطار مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تكون الأساس الأكثر ملائمة لتحديد العبء الضريبي إلى الحد الذي لا يتعارض مع أهداف المشرع الضريبي.

---

<sup>65</sup> رمضان ,علي محمود , مرجع سبق ذكره ,ص 77-79

الجدول التالي(1-1) يوضح أهم الفروق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية:

معيار التفريق	المحاسبة المالية	المحاسبة الضريبية
التعريف	نشاط خدمي ، وظيفتها تزويد المعلومات الكمية ، ذات الطبيعة المالية أساسا بالنسبة إلى منشأة معينة، والتي يقصد منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.حيث يتم قياس وعرض وإفصاح البيانات والمعلومات المالية لاستخراج الدخل الصافي وفق معايير معينة أو المبادئ المحاسبية الدولية	هي تحديد الدخل الخاضع للضريبة لغاية تحديد مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها. يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفق قانون ضريبة الدخل ساري المفعول.
مبدأ الاعتراف بالإيراد	أساس الاستحقاق	1-أساس الاستحقاق وأحيانا الأساس النقدي. 2-كونه خاضع أو غير خاضع للقانون.
مبدأ الحيطة والحذر	تعترف المحاسبة بوجود وجود مخصصات واحتياطات حسب ظروف حالة الشركة.	لا تعترف المحاسبة الضريبية بأية مخصصات أو احتياطات.
مبدأ الإقليمية	يتم الوصول إلى صافي الربح بكامل الفروع سواء كانت داخل حدود البلد أو خارجها .	يتم الوصول إلى الدخل الخاضع داخل حدود الدولة .

المصدر: حوسو، محمد، "التدقيق للأغراض الضريبية"، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2005، ص55

## 1-4-3-2 تصنيف الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي:

يمكن تصنيف الاختلافات بين قياس الربح المحاسبي وقياس الربح الضريبي إلى مجموعتين من الاختلافات وهي:

1-اختلافات مؤقتة.

2-اختلافات دائمة.

### مفهوم الاختلافات المؤقتة:

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) هذه الاختلافات بأنها:

الفروق المؤقتة: هي فروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية<sup>66</sup> والفروق المؤقتة قد تكون: <sup>67</sup>

أ- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.

ب- فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.

حيث أن القاعدة الضريبية لأصل أو التزام هو المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

<sup>66</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2011) ، معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

<sup>67</sup> المرجع السابق نفسه

وعرفها معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول التعاون لدول الخليج العربية وكذلك معيار محاسبة الدخل الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بأنها: <sup>68</sup>

تمثل إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في تحديد كل من صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي ولكن في سنوات مختلفة. وتنشأ هذه الفروقات في سنة معينة وتعكس تلقائياً في سنة أو سنوات مقبلة وينتج عن هذه الفروقات اختلاف بين مبلغ الضريبة المستحقة إذا تم احتسابها على أساس صافي الدخل الضريبي عن مبلغ الضريبة المستحقة إذا تم احتسابها على أساس صافي الدخل المحاسبي لسنة معينة.

وبالتالي يمكن تعريف هذه الاختلافات بأنها: الاختلافات التي تحدث كون أن بعض البنود لا تظهر ضمن الدخل المحاسبي والدخل الضريبي في الفترة المالية نفسها أي بسبب أن هذه البنود تدرج في القوائم المالية للأغراض الضريبية وهذه الاختلافات إما أن تكون موجبة ينتج عنها قيم خاضعة للضريبة في الفترة المالية الحالية، أو فترات مالية مقبلة، أو تكون اختلافات مؤقتة سالبة ينتج عنها قيم واجبة الخصم من الدخل الضريبي في الفترة الحالية أو في فترات مالية مقبلة مع العلم أن هذه الاختلافات المؤقتة والتي تنشأ في فترات مالية معينة وتؤثر على الدخل الضريبي لهذه الفترة بشكل ما، تنعكس أثارها في فترة أو فترات مالية تالية أي أن الاختلافات المؤقتة والتي تكون سالبة وتؤدي إلى تخفيض الدخل الخاضع للضريبة عند نشوئها، سوف تنعكس في فترة أو فترات مالية مقبلة، وتصبح موجبة تؤدي إلى زيادة الدخل الخاضع للضريبة.

<sup>68</sup> مرعي , عثمان , دور مدقق الحسابات في مصادقية البيان الضريبي,رسالة ماجستير غير منشورة,جامعة دمشق,ص96

## مفهوم الاختلافات الدائمة:

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) هذه الاختلافات بأنها:

تعد الفروقات الدائمة النوع الثاني من الفروقات التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي ويعود نشوئها إلى التباين بين متطلبات القانون الضريبي ومتطلبات الإطار المحاسبي المتبع والتي تؤدي إلى عدم الاعتراف ببعض الإيرادات أو المصروفات في حساب الربح الضريبي مطلقاً<sup>69</sup>.

و عرفها معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية وكذلك معيار محاسبة الدخل الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بأنها:<sup>70</sup>

تمثل إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في تحديد صافي الدخل المحاسبي ولا تدخل في تحديد صافي الدخل الضريبي ، أو تدخل في تحديد صافي الدخل المحاسبي.

أي تلك الاختلافات الناشئة خلال فترة مالية معينة وينحصر تأثيرها في هذه الفترة دون أن تنعكس على الفترات التالية نتيجة أن بعض بنود المصروفات والإيرادات تؤخذ بعين الاعتبار عند قياس النوع الآخر من الدخل.

فهناك العديد من العناصر يعترف بها للأغراض المحاسبية وتسجل في الدفاتر المحاسبية إلا أنها غير مقبولة من الناحية الضريبية ومن أمثلتها:

- العناصر غير الخاضعة للضريبة: تتمثل هذه العناصر في الإيرادات التي لا تؤخذ بالاعتبار قياس الدخل الضريبي، ولكنها تدرج ضمن الإيرادات عند قياس الدخل المحاسبي.

<sup>69</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولي (2011) ، معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

<sup>70</sup> مرعي ، عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص102

- العناصر غير واجبة الخصم: وتتمثل في عناصر المصروفات المسموح بخصمها من الإيرادات عند قياس الدخل المحاسبي، ولا يسمح التشريع الضريبي للدولة بخصمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

بالمقابل هناك بنود تكون مقبولة من الناحية الضريبية ولا يعترف بها للأغراض المحاسبية ومن أمثلتها:

- احتساب نفاذ للموارد الطبيعية يزيد عن تكلفتها.
- استقطاع التوزيعات التي تحصل عليها الشركة من استثماراتها في شركات أخرى .

## خلاصة الفصل الأول

تعتبر الضريبة بمثابة استقطاع نقدي مباشر تفرضه السلطة العامة على الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين بهدف الحصول على موارد لتغطية الأعباء العامة، وتحقيق أهداف الدولة التي تحددها والاستقطاع الضريبي يعني قيام السلطة العامة ممثلة بالإدارة الضريبية باستقطاع قسم من الدخل القومي بمناسبة الإنتاج أو التوزيع أو الإنفاق، وبالتالي فإن حجم الموارد الضريبية يعكس الملامح العامة والرئيسية لهيكلية الدخل القومي في المجتمع بالإضافة لكون الضريبة، في المجتمعات المعاصرة، أداة اقتصادية تساهم في الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات بحيث يمكن رفع العبء الضريبي على أصحاب الدخل المرتفعة، وتخفيضه على أصحاب الدخل المحدودة.

فالطاقة الضريبية أو المقدرة التكلفة العامة تعني قدرة المجتمع على تخصيص أو اقتطاع جزء من دخله لتمويل الأعباء والالتزامات المترتبة على الدولة، كنفقات جارية. والطاقة الضريبية المثلى تعني مراعاة الاعتبارات الاقتصادية والمالية والسياسية للحصول على أكثر ما يمكن من الموارد دون إلحاق ضرر بالاقتصاد الوطني.

والضرائب على الدخل تعتمد أصلاً على المقدرة التكلفة للمكلف لأنها تتناول الدخل الذي يحققه الفرد وهي من أكثر الضرائب وأفضلها من وجهة نظر العدالة والمرونة بالإضافة لكون الضرائب على الدخل تؤثر في إعادة توزيع الدخل القومي من خلال تحقيق اقتطاعات أكبر من الدخل المرتفعة، واقتطاعات أقل من الدخل المتوسطة والمنخفضة وهي تشكل القاعدة الأساسية للنظام الضريبي في الدول المتقدمة اقتصادياً وبخاصة في البلدان الرأسمالية، لأن اقتصاديات هذه الدول تمتاز بارتفاع مستوى الدخل، وتنوع مصادره مع وجود جهاز إداري وفني على مستوى جيد من الكفاءة والخبرة مما يسمح بتحقيق اقتطاعات ضريبية وفيرة الحصيلية، لتغطية أعباء الموازنة العامة بالإضافة إلى دور الضرائب على الدخل (ضريبة الأرباح الحقيقية) في توجيه النشاط الاقتصادي، ناهيك عن دورها من خلال التصاعد في المعدلات وهذا ما يساهم في الحد من التفاوت الاقتصادي بين فئات المجتمع، وإعادة توزيع الدخل والثروات.

أما في الدول النامية فأنها تمتاز عادة بمستوى دخول متدن نسبياً وعدم تنوع مصادر الدخل بالإضافة إلى وجود قطاع زراعي واسع ومتخلف في أغلب الحالات، وكذلك عدم الكفاءة الإدارية والفنية للجهاز الضريبي بشكل خاص، مما يؤدي إلى نوع من الضعف وعدم الجدية في تطبيق القوانين وخاصة المتعلقة منها بضرائب الدخل.

إن الدخل المحاسبي يعد الدعامة الأساسية للدخل الضريبي، ولذلك لا بد من احتساب هذا الربح وإعداد القوائم المالية بالشكل الذي يساعد في الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف أو محاولة التقرب منه، ويكون ذلك بتفعيل العلاقة بين المحاسبة بجانبها الفكري والتطبيقي والضريبة بجانبها التشريعي والتطبيقي، بأن تسعى المحاسبة إلى تقديم المخرجات وإعداد القوائم المالية وتوظيفها بالشكل الذي يخدم الضريبة.

إن إعداد القوائم المالية لا يمثل هدفًا بحد ذاته، وإنما يعد وسيلة لتحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة المتمثل بتقديم المعلومات المحاسبية لمستخدميها، وأن اختلاف أغراض الجهات المختلفة التي تستخدم المعلومات المحاسبية يؤدي إلى اختلاف قواعد المحاسبة المالية عن قواعد المحاسبة الضريبية في حالات عدة، إلا أن ذلك يمكن أن يعالج بالشكل الذي يحقق الترابط المنطقي بين تلك القواعد من خلال معايير محاسبية دولية مثل معايير المحاسبة الدولية، معايير إعداد التقارير والمحاسبة المالية، والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وفي حقل التحاسب الضريبي فإن بعض المبادئ المقبولة تحيد عن المفاهيم المستخدمة لأغراض المحاسبة المالية، وينتج عن ذلك فروقات بين القواعد المحاسبية وقواعد المحاسبة الضريبية، التي تؤدي في النهاية إلى اختلاف بين الأرباح التي تظهرها القوائم المالية المعدة على أساس القواعد والمعايير المحاسبية والأرباح التي يتم التوصل إليها طبقاً للقواعد الضريبية، علاوة على ذلك إن القانون الضريبي غالباً ما يخدم أهداف غير مالية، اقتصادية وسياسية واجتماعية فضلاً عن الأهداف المالية.

## الفصل الثاني

### تدقيق الحسابات و المحاسب القانوني

المبحث الأول: مفهوم تدقيق الحسابات

المبحث الثاني: تدقيق الحسابات و التدقيق الضريبي

المبحث الثالث: مسؤوليات مدقق الحسابات

المبحث الأول : مفهوم تدقيق الحسابات

## تمهيد:

ينظر إلى وظيفة المراجعة الخارجية في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دوراً كبيراً في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف، من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة الشركة.

### 2-1-1 تعريف تدقيق الحسابات:

عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً , بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة<sup>71</sup>

و تعريف آخر لتدقيق الحسابات:

عبارة عن عملية منظمة لجمع و تقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات و أحداث اقتصادية بهدف توفير تأكيد على وجود تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة و تبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين<sup>72</sup>

مدقق الحسابات: هو الشخص المخول بالقيام بتدقيق العمليات المالية أو الحسابات أو البيانات المالية و التحقق من مدى صحتها و مشروعيتها و سلامتها بصورة دورية على الغالب , و يجب أن يكون هذا الشخص مدرباً على تقديم الخدمات المهنية للتدقيق حسب معايير عامة و شخصية<sup>73</sup>

### 2-1-2 الجهات المستفيدة من تدقيق الحسابات:

71 القاضي حسين , التدقيق الداخلي , الطبعة الأولى , منشورات جامعة دمشق, سوريا ,ص 103  
72 لطفى , أمين السيد أحمد , المراجعة في عالم التغيير , الطبعة الخامسة دار الكتاب الأول للنشر و التوزيع , القاهرة,ص 18  
73 العازمي,وليد خالد, أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي,رسالة ماجستير, جامعة الشرق الأوسط , الكويت, 2012,ص 9

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات و رسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:<sup>74</sup>

#### 1- إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المخططة مسبقاً ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

#### 2- الملاك والمساهمين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

#### 3- الدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

#### 4- المدينون:

اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية ، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبطانة أو المواد الأولية.

#### 5- العاملین:

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم ، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

#### 6- البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

---

<sup>74</sup> مازون ، محمد أمين ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقه في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2011،

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي ، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

#### 8- الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة<sup>75</sup>. وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق المصلحة العامة تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة .
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي .
- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

---

<sup>75</sup> الخطيب، خالد راغب ، الرفاعي، خليل محمود ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،دار المستقبل للنشر ،2009

## 2-1-3 أهداف تدقيق الحسابات:

### 2-1-3-1 أهداف رئيسية:

حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في الآتي<sup>76</sup>

1- إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

2- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.

3- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

### 2-1-3-2 أهداف فرعية:

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولاً أن يحققها، وهي الستة الأهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي<sup>77</sup>

1- التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين.

2- التحقق من الاكتمال: يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

3- التحقق من الملكية: يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين.

4- التحقق من التقييم: أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.

5- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.

<sup>76</sup> جربوع، يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص8

<sup>77</sup> وليم توماس، أمر سون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج،

كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة مصر، 2006، ص 45

6- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

## 2-1-4 أنواع تدقيق الحسابات:

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها ، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق . وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

من حيث الإلزام

من حيث مدى التدقيق ( حجم الاختبارات)

من حيث توقيت عملية التدقيق

من حيث نطاق عملية التدقيق

من حيث القائم بعملية التدقيق

## 2-1-4-1 من حيث الإلزام:

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، تدقيق إلزامي ، وتدقيق اختياري<sup>78</sup>.

### أولاً : التدقيق الإلزامي

يحتم القانون القيام به ، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة .

### ثانياً : التدقيق الاختياري

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لإنفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة و اعتماد قوائمها المالية الختامية ، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي ، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد أما في حالة المؤسسات الفردية فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة إدارة الضرائب.

78 .الصبان محمد سمير ، الفيومي محمد ، المراجعة بين التنظير والتطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص46

## 2-4-1-2 من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

### أولاً : تدقيق شامل (تفصيلي)

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً ووقتاً كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار ، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .

### ثانياً : تدقيق اختياري

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى ، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة .

## 2-4-1-3 من حيث توقيت عملية التدقيق.

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين<sup>79</sup>:

### أولاً : تدقيق مستمر

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية ...أو بطريقة غير منتظمة . وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في الحالات التالية :

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها .
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة .

<sup>79</sup> 2. الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، سرايا ، محمد السيد ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ،

ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي:

#### مزايا التدقيق المستمر:

- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.
- كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب ؛ تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير .
- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة ، ويمكن من اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل .
- انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق ، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

#### عيوب التدقيق المستمر:

- هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.
- عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق .
- ترهق المدقق ومساعديه نظرا لامتدادها لوقت طويل و احتمال دخول المدقق في الروتين
- التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة اكتشافه للخطأ.

#### ثانيا : تدقيق نهائي:

يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي: تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها ، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة ، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال ؛ تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت<sup>80</sup> . إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق .

<sup>80</sup> القاضي حسين ، دحود حسين ، مراجعة الحسابات المتقدمة) الإطار النظري والإجراءات العملية (، الجزء الأول ، ط 1 ، دار الثقافة للنشر ، الأردن ، 2009 ، ص51

- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية ، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء في عملية التدقيق .
- اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تقاضي تراكم الأخطاء لأن توقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها .
- قد يؤدي إلى ارتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق ، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة.

## 2-1-4-4 من حيث نطاق عملية التدقيق

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي<sup>81</sup>:

### أولاً : تدقيق كامل

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيوداً حول مجال ونطاق عمله ، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء ، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

### ثانياً : تدقيق جزئي

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمناً الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل . ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء .

<sup>81</sup> الخطيب خالد ، راغب ، الرفاعي خليل محمود ، 2009، مرجع سبق ذكره ، ص22

## 2-1-4-5 من حيث القائم بعملية التدقيق

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين<sup>82</sup>:

### أولاً : تدقيق داخلي

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف ، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة. عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة . هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى." الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة ، الهياكل واضحة ومناسبة.

### ثانياً : تدقيق خارجي

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية ( المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى) كيربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعاً من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصادقية حساباتها ونتائج أعمالها ، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي.

<sup>82</sup> بوتين محمد ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،

## المبحث الثاني: تدقيق الحسابات و التدقيق الضريبي

### تمهيد:

أصبح التدقيق الضريبي-لاسيما بعد اعتماد نظام التحديد الشخصي واقتصار دورا لإدارة الضريبية على المراقبة-يلعب دوراً أساسياً في تحقيق أهداف الإدارة الضريبية كالعادلة في التكليف والوفرة في الحصيلة من خلال تشجيع المكلفين على الامتثال الطوعي والتأدية الطوعية للضريبة الصحيحة مقابل ثقة هؤلاء بعدالة التكليف وموضوعيته، ونزاهة واستقامة وكفاءة عمليات التدقيق والقيمين عليها ومنفذيها،لذلك أولت الإدارة الضريبية في الأنظمة الضريبية الحديثة اهتماما متزايداً في تطوير أعمال التدقيق الضريبي، معتمدة بشكل أساسي على علم مراجعة الحسابات في استيعاب المفاهيم الضرورية لأعمال التدقيق و وضع القواعد والإجراءات اللازمة لتأدية تلك الأعمال،وهذا يعود إلى التشابه الكبير بين كل من المراجعة والفحص الضريبي من جهة ،وبين دور كل من المراجع والمدقق الضريبي من جهة أخرى، سيما أن أدبيات مراجعة الحسابات تصنف أعمال التدقيق الضريبي في باب مراجعة الالتزام كما تصنف المدققين الضريبيين في باب أنواع المراجعين.

## 2-2-1 مفهوم التدقيق الضريبي:

و بالتالي يعرف التدقيق الضريبي بأنه: " جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها بموجب البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف لتحديد فيما إذا قام بتسديد مبلغ الضريبة الصحيح".<sup>83</sup>

عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالنشاط مستنديا و فنيا و التحليل الانتقادي المنظم و تقدير الحسابات و الدخل الصافي الفعلي بما يتفق و قانون ضريبة الدخل بقصد إصدار قرار ضريبي يحدد بموجبه وعاء الضريبة و سعرها و قيمتها<sup>84</sup>

## 2-2-2 أهداف التدقيق الضريبي:

إن المهمة الأساسية للمدقق الضريبي هي التحقق من أن نتيجة أعمال المنشأة التي تظهرها الحسابات صحيحة، وصادقة، والتأكد من اتفاق بنود الإيرادات والمصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب، ويتوقف نجاح المدقق الضريبي على مدى قدرته في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء الفحص، ولا بد له من طلب البيانات، والإيضاحات، والحصول على الاستفسارات المكملة لما قد يقنع بصحة الدفاتر، وسلامتها من عدمه و بالتالي يهدف التدقيق الضريبي إلى:<sup>85</sup>

1-تحقيق الفعالية: أي قدرة تحقيق الأقسام الرقابية في الإدارة الضريبية لأهدافها المخططة لها ضمن معايير الالتزام بالسياسات و الاجراءات المرسومة.

2-تحقيق الكفاءة: أي قدرة الإدارة الضريبية في استخدام العنصر البشري في تقييم ودراسة ملفات العملاء) دراسة البيانات المالية المقدمة عن طريق الإقرارات (بشكل يحقق أهداف الضريبة ضمن الشرعية الضريبية

3-تحقيق مورد مالي منتظم ومتوازن من المكلفين

4-خلق الانتماء الطوعي للمكلفين .

<sup>83</sup> الضابط ,مدين, 2006, مرجع سبق ذكره , ص 63

<sup>84</sup> شرف سمير ,العريبي عدنان,الخطيب ناصر, توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وازرة المالية في الأردن,مجلة جامعة تشرين ,المجلد 29,العدد 2, 2007,ص 187

<sup>85</sup> غرز الدين , جلال , 2011, مرجع سبق ذكره , ص 45

## 2-2-3 أنواع التدقيق الضريبي:

هناك عدة أنواع للتدقيق الضريبي<sup>86</sup>

### الكشف الدوري:

وهي عبارة عن الإقرارات الدورية الشهرية التي يقدمها المكلفون مبين فيها الضريبة الواجبة الدفع . وقد أظهرت الدراسات أن الانضباط في تقديم مثل هذه الإقرارات الضريبية يشكل موقع من مواقع الخطر الذي يجب على المدقق الاهتمام به.

### التدقيق الأولي

يتم هذا النوع من التدقيق بعد السنة الأولى من التسجيل في الدوائر الضريبية .والهدف منه هو التأكد من مدى الالتزام القانوني والطوعي للمكلفين عن طريق تقديم إقرارات مستمرة ومنتظمة وخالية من التلاعب .ويعطي هذا النوع من التدقيق انطبعا أوليا عن سلوك المكلف ومدى التزامه بالقانون والتعليمات الصادرة عن الإدارات الضريبية، بالإضافة إلى سرعة اكتشاف الأخطاء ومعالجتها.

### تدقيق الالتزام

إن هذا النوع من التدقيق يقوم على دراسات إحصائية لبعض القطاعات الاقتصادية لدراسة مدى التزامها بدفع الضرائب المستحقة عليها وفق نسب متعارف عليها محليا وعالميا.

### تدقيق لأغراض معينة

هذا النوع من التدقيق مخصص لأغراض معينة والتي تحتاج إلى تدقيق فوري وتشمل هذه الحالات، حالة الإفلاس، حالات إغلاق الملفات، حالات المنازعات بين الشركاء، وأية أسباب أخرى تحتاج إلى تدقيق سريع للتحقق من الإيرادات.

### التدقيق الوقائي

هذا النوع من التدقيق مخصص للمكلفين الذين لا تزيد حجم دوراتهم المالية عن مبلغ معين ولكنهم في الحقيقة غير ذلك، وذلك للتأكد من مدى التزامهم الطوعي .وقد يكون نطاق التدقيق هنا كلي أو جزئي، أي يمكن الاقتصار على تدقيق المدخلات أو المخرجات أو دورة المخزون، أو حركة النقدية خلال فترة مالية واحدة أو أكثر.

<sup>86</sup> حوسو محمد، 2005. مرجع سبق ذكره ص86

## 2-2-4 خطوات التدقيق الضريبي:

تمر عملية التدقيق الضريبي بالمراحل التالية:<sup>87</sup>

1- التحضير

2- التخطيط

3- التحقيق

4- التقويم

5- التقرير

6- التسجيل

7- الإنشاء

### • عملية التحضير

ويقصد بعملية التحضير لعملية الفحص الضريبي أن يقوم الفاحص بتحضير الموارد اللازمة سواء كانت البشرية منها أو المادية، وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وهي:  
أ -المعايير العامة ب -معايير العمل الميداني ج -معايير التقرير"

### • التخطيط

إن التخطيط الجيد لعملية التدقيق الضريبي أو حتى التدقيق المالي هي أهم عناصر النجاح وتحقيق أهدافه ، لأنها تساعد الفاحص الضريبي في تحديد أفضلياته وتقسيم عملية التخطيط للأغراض استخدام موارده المتاحة الضريبية إلى ثلاثة مراحل هي:

### • المرحلة الأولى :

وهي ما يطلق عليها أحيانا التدقيق المكتبي، حيث يقوم الفاحص الضريبي بالاطلاع على ملف العميل للسنوات السابقة وملاحظات قسم المعلومات الضريبية على هذا المكلف، إلى دراسة القوائم المالية المدققة من قبل لأنها تركز معظم وقت الفاحصين بالفحص المكتبي.

### المرحلة الثانية:

وهذه المرحلة تأتي بعد الزيارة الأولى لمقر المكلف، لبناء فكرة عامة عن البيئة الخارجية والداخلية للمشروع موضوع التدقيق، والتعرف على المسؤولين، ودراسة النظام المحاسبي المتبع.

### • المرحلة الثالثة

في البيانات المالية التي تكون لدى المكلف وهي مرحلة بناء الثقة و تكوين الفاحص فكرة جيدة عنها خلال المراحل السابقة.

<sup>87</sup> غرز الدين , جلال , 2011, مرجع سبق ذكره , ص 45

## • التحقق

وهي تطبيق مبدأ التحقق من الأحداث المالية للمشروع من حيث:

\* أن الأحداث المالية هي من طبيعة أعمال المشروع

\* أن الأحداث المالية معتمدة من مسؤول وموافق عليها من أقسام الرقابة الداخلية

\* أن الأحداث المالية تخص الفترة المالية موضوع التدقيق

ولتحقيق الأهداف أعلاه لا بد للفاحص من قيام بعمل الاختبارات اللازمة والضرورية لتأكيد

صحة ادعاءات المكلف والتي يمكن تصنيفها بما يلي:

- اختبارات الإذعان

- الاختبارات الجوهرية

## • التقييم

وفي هذه المرحلة يقوم الفاحص بتقييم المعلومات التي حصل عليها من المراحل السابقة التي

تمكن الفاحص من بناء الثقة في النظام المحاسبي عن من خلال ما يسمى طريق الاختبارات

القصيرة التي يقرها الفاحص حسب ظروف حال الواقعة المدققة.

## • التسجيل

وهي المرحلة التي يتأكد فيها الفاحص من صحة تسجيل المكلف بالدوائر الضريبية حسب شروط

القانون الخاص بالتسجيل. ( أي أن هذه المرحلة من الأهمية بمكان حيث يتم تحقيق هدف

الضريبة المتمثل في) الضريبة الصحيحة في الوقت الصحيح من الشخص الصحيح.

## • الإنشاء

وهي المرحلة المتعلقة ببناء الثقة ليس فقط في إقرارات المكلف من خلال القوائم المالية المقدمة

إلى الدوائر الضريبية، وإنما التأكد من انتمائه الطوعي من خلال دراسة انتمائه الضريبي عن

طريق التأكد من تسديد التزاماته الضريبية، وتقديم الإقرارات في مواعيدها، ودفع السلف الضريبية

في مواعيدها.. الخ، عدم اللجوء إلى الطرق التحليلية في التهرب من دفع الضرائب المستحقة أي

وحتى يتحقق هذا الهدف للفاحص الضريبي لا بد من ملاحظة الأتي:

1-دراسة البناء الهيكلي التنظيمي للمنشأة

2-دراسة كيف تمارس الإدارة أعمالها، ومن هم الأشخاص المؤثرين في القرارات المالية

والإدارية، وما هي سمعتهم المالية، وهل لهم ماضي غير طبيعي في إدارة الأموال.

3-من المسؤول عن إعداد الإقرارات الضريبية، وكيف يتم إعدادها ومراجعتها بل وتصديقها من

المسؤولين في إدارة الوحدة الاقتصادية، لأنه حسب القانون الضريبي لا يمكن اتهام المحاسب

القانوني بأعمال الغش قبل التأكد من المشاركة الفعلية في التضليل الضريبي مع الإدارة باعتبارها

المسؤولة أولاً وأخيراً عن إعداد البيانات المالية.

## 2-2-5 معايير التدقيق الضريبي:

كما هو الحال في تدقيق الحسابات فإن عملية الفحص الضريبي مرتبطة بمجموعة من المعايير والآليات، وتقسّم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية: تغطي المجموعة الأولى المعايير العامة) الشخصية (التي يجب توافرها في الفاحص، حتى يتمكن من القيام بخدمات الفحص طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة، أما المجموعة الثانية، فتتمثل في معايير العمل الميداني، الذي يجب أن يلتزم بها الفاحصون عند أداء عملية الفحص الضريبي، وأما المجموعة الثالثة، فتغطي متطلبات كتابة تقرير الفحص الضريبي.

## 2-2-5-1 المعايير العامة (الشخصية)

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الشخصي، أو الذاتي لمن سيزاولون مهنة الفحص الضريبي، ومن هنا أطلق عليها البعض المعايير الشخصية، وهذه المعايير كما يلي:

- يجب أن يقوم بالفحص شخص، أو أشخاص حائزون على التدريب الفني اللازم، والكفاية اللازمة في الفحص الضريبي.
- على الفاحص الضريبي أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة المنوطة به.

- على الفاحص الضريبي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية الفحص، ووضع: التقرير، وفيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من هذه القواعد<sup>88</sup>

وذلك استناداً إلى أنه يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية على خدمات التدقيق لأغراض خاصة والتي منها التدقيق الضريبي بالتالي يمكن دراسة تأثير التزام الفاحص بهذه المعايير على جودة عملية الفحص الضريبي وتقليل التهرب الضريبي.

- (التدريب والكفاية) التأهيل العلمي والعملية

يجب أن يمتلك الفاحص الضريبي التأهيل العلمي، والكفاءة المهنية اللائمة من أجل إتمام عملية الفحص الضريبي، كما يحتاج الفاحص الضريبي أن يكون على صلة بعلم، مثل: المحاسبة، والإحصاء، والقانون، والاقتصاد، لذلك على الإدارة الضريبية أن تحتفظ ببرنامج لضمان أن موظفيها يحافظون على الكفاءة المهنية عن طريق التعليم المستمر والتدريب<sup>89</sup>

:وتتضمن مؤهلات الفاحص الضريبي ما يلي<sup>90</sup>

<sup>88</sup> خالد أمين، عبد الله، تدقيق الحسابات. ط.1 عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة. 1999. ص.53

<sup>89</sup> عبد الرزاق حسين، رلى، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، رسالة ماجستير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، 2010، ص 56

<sup>90</sup> عبد الرزاق حسين، رلى، 2010، مرجع سبق ذكره، ص 61

• معرفة الطرق، والأساليب التي تنطبق على الفحص الضريبي ، والتعليم ، والمهارة ، والخبرة اللازمة لتطبيق تلك المعرفة على عملية الفحص الضريبي ، كما يجب أن يكون الفاحص الضريبي من ذوي المهارة في المبادئ المحاسبية، والتدقيقية المناسبة.

• امتلاك مهارات الاتصال بوضوح شفويًا، وكتابيًا ،حيث تحتاج هذه المهارات أثناء قيامه بالفحص الضريبي لدى المكلفين ،حتى يتسنى له التأكد من الإقرارات المقدمة له.

إن التدريب اللازم لمهمة الفحص الضريبي يشمل منهجًا علميًا موسعًا، تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة الضريبية لذلك العمل الذي يجمع بين علم المحاسبة، وعلم الضرائب في آن واحد، ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة ، والمداومة على الاطلاع على المجالات المهنية، والنشرات، والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية، والرسمية التي تعنى بالمحاسبة الضريبية. كما ينطوي التدريب على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات، والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة الضريبية ، وإنما بالعلوم ذات العلاقة بها، كإدارة الأعمال، والاقتصاد، والإحصاء، وغيرها .فبالنسبة لمن يزاولون مهنة الفحص الضريبي ينبغي أن تكون مثل هذه المداومة بمثابة واجب يلتزمون به ،كما تعد الخبرة ضرورية في هذا المجال، لأن التدريب يبقى قاصرًا بوجه عام، ما لم ترافقه الخبرة العملية، والأساس العلمي على السواء، كي يحوز على مستوى الكفاية اللازم، ليفي بمسؤولية الفاحص الضريبي.

#### • الاستقلال أو الحياد

تشير الدراسات إلى أن استقلال الفاحصين الضريبيين يتطلب استقلالاً في الحقيقة والمظهر، أي أنه يجب أن يكون مستقلاً ظاهريًا، وموضوعيًا، فليس من الضروري أن يحافظ الفاحص على اتجاه الاستقلال في الاضطلاع بمسؤولياته فقط، وإنما من المهم أيضا أن تتفق الإدارة الضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال، حيث إن كلا الاستقلالين هاما ويحدث الاستقلال في الواقع أو الحقيقة، أو في الجوهر، عندما يتمكن الفاحص من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء الفحص الضريبي في كافة مراحلها، أي أن الاستقلال في الحقيقة يمثل الأمانة الفكرية، أو العقلية، أو حالة من صفاء الذهن التي تسمح للفاحص بإجراء عملية الفحص الضريبي دون أي ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي له، أو تسمح له بالعمل بنزاهة، وموضوعية، وممارسة الشك المهني .بينما يحدث الاستقلال في المظهر من خلال تفسيرات، ومدارك الآخرين لذلك الاستقلال، وهذا ينتج من اعتقاد الآخرين بأن الفاحص يبدو لهم مستقلاً، ولهذا فإن الفاحص الضريبي يجب أن يكون متحرراً من أية التزامات، أو مصالح مع المكلف، أو إدارته الضريبية.

فالاستقلال من حيث الشكل، هو: الابتعاد عن الوقائع، والظروف الجوهرية التي قد يُستخلص منها أنه قد تم التأثير على النزاهة، والموضوعية للفاحص الضريبي<sup>91</sup>.

### • العناية المهنية الواجبة (الحذر المهني المعقول)

على الفاحص بذل العناية الواجبة في عملية الفحص الضريبي، وفي عملية وضع التقرير النهائي، وهذه العناية تفرض اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة الإثبات، وموضوعية تقرير الفحص، كما يجب أن يتجنب الفاحص كمهني الإهمال، ولكن لا يتوقع منه أن يصل إلى الحكم المثالي في كافة الحالات<sup>92</sup>

إن ما يتعهد به الفاحص الضريبي هنا هو حسن النية، والأمانة، وليس عدم الوقوع في الخطأ، كما أنه يكون مسئولاً أمام الإدارة الضريبية عن الإهمال، وسوء النية، وعدم الأمانة، لا عن أية خسائر تنتج عن خطئه في عملية التقدير الضريبي<sup>93</sup>

### 2-2-5-2 معايير العمل الميداني

يتناول هذا الفرع المعايير التي يجب على الفاحص الالتزام بها أثناء عملية الفحص الميداني، كالتخطيط، والإشراف، وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة، والضبط الداخلي، والحصول على الأدلة، والبراهين الكافية لتدعيم تقريره النهائي.

#### أولاً: التخطيط:

مما لا شك فيه أن التنفيذ الناجح يعتمد على التخطيط المحكم لعملية الفحص الضريبي وإجراءاته المختلفة ويرتبط هذا التخطيط أساساً بعملية الفحص الضريبي الذي يبنى على أساس القوائم المالية، وأوراق العمل التي تبين مدى تنفيذ خطة الفحص الضريبي التفصيلي، وفيما يلي مراحل التخطيط المناسب لعملية الفحص الضريبي<sup>94</sup>

1-التخطيط المبدئي: يهدف التخطيط المبدئي إلى تأكيد الحاجة لوجود فحص ضريبي من عدمه، بحيث تبدأ عملية الفحص الضريبي إذا تم رفض الإقرار الذاتي من قبل المكلف، وعند الرفض يتطلب أن تكون هناك أسباب تتطلب عملية التدقيق الضريبي، من ضمنها شك المدقق الضريبي بأن المكلف أخفى مصدر دخل خاضع للضريبة، أو قدم إقراراً ضريبياً استناداً إلى دفاتر، وسجلات، وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر، والسجلات الحقيقية التي أخفيت عن

91 1 -لطفي، أمين السيد أحمد: فلسفة المراجعة.الإسكندرية:الدار الجامعية. 2009.ص.209

92 لطفي، أمين السيد أحمد:مرجع سبق ذكره.ص.178

93 خالد أمين، عبد الله،:مرجع سبق ذكره.ص.55.

94 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين:المبادئ الأساسية لعملية التدقيق بموجب المنهاج الدولي. 2001. ص.195

مصلحة الضرائب ، أو اصطناع ، أو تغيير في فواتير الشراء ، أو البيع ، أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح ، أو زيادة الخسائر ، أو أخفى نشاطا أو أكثر مما يخضع للضريبة.

2-التخطيط الرئيسي :إذا ما تأكدت الحاجة إلى عملية الفحص الضريبي، تأتي مرحلة التخطيط الرئيسي التي تهدف إلى وضع الإستراتيجية العامة، والمدخل المفصل لطبيعة، وتوقيت، ونطاق الفحص المتوقع بالكفاءة، والأداء المناسب من قبل الفاحص الضريبي ،لذلك يجب على الفاحص أن يضع خطة شاملة، ويوثقها ( خطة مكتوبة ) شارحًا فيها نطاق عمليات الفحص، والتنفيذ المتوقع، وكلما كانت الخطة شاملة ومفصلة بشكل كاف، ساعدت على وضع برنامج للفحص الضريبي وتنفيذه بشكل ملائم<sup>95</sup>

كما يجب أن يتم التخطيط لكل عملية فحص ضريبي بصورة مستقلة، ولكل مكلف على حدة، ويجب أن تتضمن الخطة بعض القضايا الهامة، مثل :الدورات الزمنية للفحوص السابقة ،والفترة الزمنية اللازمة لإتمام عملية الفحص الضريبي<sup>96</sup>، ويجب أيضا أن يؤخذ بعين الاعتبار أثناء تحضير الخطة الرئيسية أن يحصل الفاحص على معرفة كافية بأعمال المكلف حتى تمكنه من تحديد، وفهم الأحداث، والعمليات، والممارسات التي قد يكون لها أثر هام على طبيعة الفحص الضريبي وتلك المعرفة يجب أن تشمل معلومات عن نوع النشاط الذي يعمل فيه المكلف، وكيفية عمل منشأته ،فمثلا إذا كان المكلف يعمل بالمنتجات الغذائية نخطط لفحص المخزون، وإذا كان المكلف مثلا يعمل بأعمال الصيرفة، نخطط أو نولي أهمية لسعر الصرف وهكذا، ويمكن الحصول على تلك المعلومات من الخبرة السابقة بالمؤسسة ونشاطها، ومن خلال مناقشة العاملين في المؤسسة ،ومناقشة المراجعين الداخليين في المؤسسة، والإطلاع على تقاريرهم ، وأيضاً مناقشة الفاحصين الضريبيين الآخرين الذين قاموا بفحص المنشأة في السنوات السابقة<sup>97</sup>، ولاشك أن فهم الفاحص الضريبي لطبيعة أعمال المكلف يساعد على تقويم الأخطار، وتحديد المشاكل، وتخطيط وإنجاز عملية الفحص الضريبي بكفاءة وفاعلية.

ومن ضمن الأمور الهامة أيضا في عملية التخطيط الرئيسي الإجراءات التحليلية التي تعد من الأساليب الفعالة، والمساعدة للفاحص الضريبي عند القيام بتخطيط عملية الفحص الضريبي وتنفيذها، لأنها تمكنه من الحصول على معلومات جديدة بوساطة دراسة العلاقات التي تقبل المقارنة<sup>98</sup>، وتفيد الإجراءات التحليلية في عملية التخطيط الرئيسي للفحص الضريبي في فهم أعمال المكلف، وتحديد طبيعة إجراءات الفحص الضريبي، وتوقيتها، ونطاقها.

95 الضابط، مدين ، 2006 ، مرجع سبق ذكره ص 147

96 الضابط، مدين ، 2006 ، مرجع سبق ذكره ص 148

97 Iالقاضي، حسين، دحدوح، حسين :مراجعة الحسابات أساسيات.دمشق. 1999. ص.231

98 2. القاضي، حسين، دحدوح، حسين :مرجع سبق ذكره.ص.233

وتتقسم الإجراءات التحليلية إلى عدة أنواع، وهي:

1-مقارنة بيانات المكلف مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه هو وأمثاله من المكلفين الممارسين لذات الفعالية، وبنفس ظروف العمل.

2-مقارنة بيانات المكلف مع ما يقابلها من بيانات في سنوات سابقة.

3-مقارنة بيانات المكلف مع توقعاته.

4-مقارنة بيانات المكلف مع توقعات الفاحص الضريبي.

وتعد نسب، أو معدلات الأرباح الإجمالية، والصادفة من أشهر المعدلات، أو النسب التي تجري المقارنة على أساسها في الدوائر المالية، وعلى الفاحص الضريبي أن يطبق الإجراءات التحليلية من واقع المعلومات المصرح عنها من قبل المكلف في بيانه الضريبي، ومن مصادر المعلومات الأخرى<sup>99</sup>.

ويجب أيضًا الأخذ بعين الاعتبار عند إجراء التخطيط الرئيسي لبند الأهمية النسبية تحديده، لأن الأخذ به ضروري لسببين على الأقل:

1-إن التحديد المبكر للأهمية النسبية أثناء فترة التخطيط الرئيسي يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطار، والمخالفات، ويعد هذا التحديد من أهم خطوات الفاحص الضريبي، إذ يتطلب منه قدرًا كبيرًا من الحكم المهني.

2-إنه بمجرد تحديد الأهمية النسبية، فإن العناصر، والقيم غير المهمة تحدد أيضًا، ومن ثم فإن الفاحص يكون باستطاعته التركيز على الجوانب المهمة، وبالتالي تحسين نوعية الفحص، ورفع كفايته. فلذلك يجب على الفاحص أن يأخذ الأهمية النسبية في الحسبان عندما يحدد طبيعة إجراءات الفحص، وتوقيتها، ونطاقها. والسبب الرئيسي للتفكير في الأهمية النسبية أثناء خطوات التخطيط للفحص الضريبي هو إيجاد التوازن بين الكفاية، والفاعلية في عملية الفحص الضريبي، مما يجنب الفاحصين إجراء عمليات الفحص أقل مما يجب، أو أكثر مما يجب، وإضاعة الوقت والجهد<sup>100</sup>

## ثانيا:دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجود في المنشأة

<sup>99</sup> 1 الضابط، مدين إبراهيم :مرجع سبق ذكره.ص150

<sup>100</sup> المجمع العربي للمحاسبين :مرجع سبق ذكره.ص 232 ص233

يجب على الفاحص دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق، وتقييمه، وذلك ليحدد نطاق عملية الفحص الضريبي، ومدى الاختبارات التي يجب أن تشملها عليها عملية الفحص الضريبي، وإن تحديد النطاق عائد لتقدير الفاحص، وفطنته، ودرايته (حكمه المهني<sup>101</sup>)

وإن قيام الفاحص بواجباته المهنية تبدأ من نقطة انطلاق رئيسة، تتجلى في دراسة الرقابة الداخلية، وتقييمها، وتعد الرقابة الداخلية، وتقييمها نقطة البداية بالنسبة له، والأساس الذي يرتكز عليه في إعداد لبرنامج الفحص، وفي تحديده لكمية الاختبارات التي سيقوم بها<sup>102</sup>، وتعد دراسة الرقابة الداخلية ضرورة فنية لخدمة الإدارة الضريبية، وخدمة الفاحص، وتقليل الصعوبات التي قد تواجه الفاحص الضريبي في عمله، فدراسة وفحص وتحليل الرقابة الداخلية يعد أمراً جوهرياً في عملية الفحص، وفي قرارات الفاحص المرتبطة ببرنامج، ونطاق، وزمن الفحص الضريبي، ومن أجل ذلك فإن على الفاحص الضريبي أن يلجأ إلى أدوات متعددة لدراسة فاعلية: النظام في إنتاج البيانات المحاسبية، وفيما يلي شرح موجز لكل منها<sup>103</sup>

**1- طريقة التقرير الوصفي:** تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة، عن طريق شرح تدفق العمليات، والبيانات، وعن طريق تحديد مراكز السلطة، والمسؤولية لكل دورة عمليات.

**2- طريقة قائمة الاستقصاء:** وتقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفاصيل العمل، وخطواته المتبعة في كل مركز نشاط، وتشمل عملية الاستقصاء: البحث، والتحقيق في جميع مصادر المعلومات المتاحة، بهدف جمع الأدلة اللازمة، للتأكد من المعلومات المصرح عنها من قبل المكلف،

**3- طريقة خرائط التدفق:** إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين، أو لدورة عمليات محددة، وإن هذه الخرائط تمكن الفاحص الضريبي من تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة، وبفترة وجيزة نسبياً، وتتميز تلك الخرائط عن الطرق السالف ذكرها التقرير الوصفي، قائمة الاستقصاء بأنها توضح خط سير العمليات بين أجزاء النظام بطريقة ميسرة أو سهلة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات، واستخراجها يدوياً أو إلكترونياً بأجهزة الإدخال، والإخراج في حالة الأنظمة الآلية، والإلكترونية كنتيجة لدراسة ولتقييم الفاحص لبنية الرقابة الداخلية، فإن الفاحص الضريبي يصبح على معرفة بنقاط الضعف في تلك المنشأة، وبالنظام المحاسبي، وبالتالي يستطيع تحديد الاختبارات الجوهرية التي يتطلبها نطاق الفحص الضريبي.

101 . خالد أمين ، عبد الله ، مرجع سبق ذكره.ص56

102 القاضي، حسين، دحود، حسين: مرجع سبق ذكره.ص242

103 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: مرجع سبق ذكره.ص295

### ثالثاً: أدلة وقرائن الإثبات

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم الدليل، لكنها جميعها تشتمل على كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، وهي تقدم البرهان، وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم، وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية و تعرف القرينة بأنها: "تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي." ويوجد شروط للأدلة، وهي: كفاية الأدلة وملائمتها، وصلاحيتها، أما بالنسبة لكفاية الأدلة فيعني أنها تقوم على أساس القياس الكمي، أي مقدار وحجم الأدلة الضروري لتدعيم رأي الفاحص الضريبي، وهذا يعني وجود علاقة بين كفاية الأدلة، وبين كميتها، ودرجة تنوعها، ويتم قياس كمية الأدلة من خلال حجم العينة الذي يختاره الفاحص، والهدف الذي يركز عليه، أما مفهوم ملاءمة الأدلة فيعني صلاحية الدليل، وجدارته في مساعدة الفاحص الضريبي في استنتاج رأي. منطقي عن العنصر المراد إثباته<sup>104</sup>

أما بالنسبة لصلاحية الدليل فإنها تتعلق بإجراءات الفحص التي يتم اختيارها، فيجب أن تحتوي تلك الأدلة على خصائص معينة منها، استقلالية المصدر حيث يمكن الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي للمنشأة، فالأدلة الخارجية أقوى من الأدلة الداخلية، وأيضاً عندما تكون الرقابة الداخلية لدى المكلف فعّالة، تكون الأدلة التي يتم التوصل إليها موثوقاً بها، ويعتمد عليها، ولا ينظر إليها أنها أدلة ضعيفة، وكما أن الأدلة التي يتم التوصل إليها من قبل الفاحص الضريبي بنفسه من خلال الفحص الفعلي، والملاحظة، والعمليات الحسابية أكثر صلاحية من المعلومات التي يتم التوصل إليها بشكل غير مباشر.

### المبحث الثالث: مسؤوليات المحاسب القانوني

<sup>104</sup> المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: مرجع سبق ذكره. ص 242

## تمهيد:

إن مهنة مراجعة الحسابات شأنها شأن أي مهنة أخرى، يترتب لمزاوليها صلاحيات وعليهم مسؤوليات يجب الالتزام بها وأدائها على أكمل وجه، حتى تحقق المراجعة رسالتها من تعزيز الثقة فيها لدى مستخدمي القوائم المالية وفيما يلي عرض لتلك المسؤوليات والصلاحيات.

### 2-3-1 مفهوم المسؤولية من الناحية القانونية:

يتفق فقهاء القانون على أن المسؤولية تنطوي على فكرة الخطأ وفكرة الجزاء، فالمسؤولية تفترض وقوع خطأ وتتمثل في مجازاة مرتكبه، فمعنى المسؤولية أن ثمة فعل ضار يوجب معاقبة فاعله، ويميزون بين نوعين من المسؤولية هما: <sup>105</sup>

1- المسؤولية الأدبية: وفيها يكون الخطأ إخلال بواجب أدبي وبالتالي الجزاء المترتب على هذا الخطأ هو بدوره جزاء أدبي يتمثل في تأنيب الضمير أو استهجان المجتمع أو جزاء ديني يتمثل في العقاب الإلهي في الحياة الآخرة.

المسؤولية القانونية: وفيها يكون الخطأ موضع المؤاخدة خطأ قانوني يتمثل في الإخلال بالالتزام قانوني ويتعرض مرتكب هذا الخطأ لجزاء قانوني قد يكون عقوبة، إذا كان هذا الإخلال يمس مصلحة المجتمع، ويطلق على هذا النوع "المسؤولية الجنائية"، وقد يكون الجزاء مجرد تعويض يلتزم به المسؤول إذا اقتصر اثر هذا الإخلال على المساس بمصلحة فردية ويطلق على هذا النوع "المسؤولية المدنية" والتي تنقسم بدورها إلى مسؤولية عقدية ومسؤولية تقصيرية.

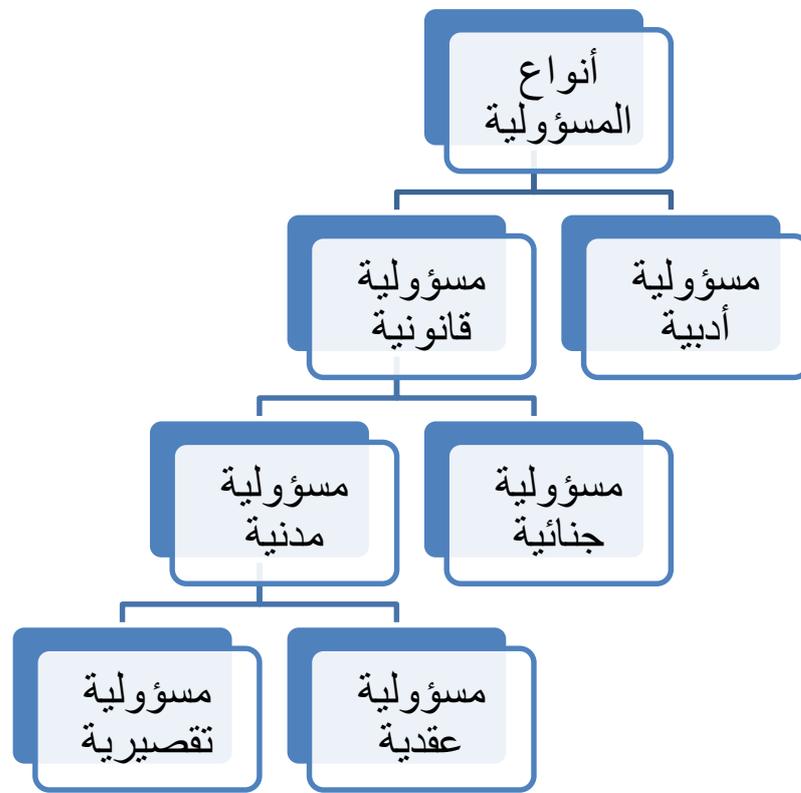
ويفرق القانون بين المسؤولية العقدية والمسؤولية التقصيرية بالقول: أن قيام المسؤولية العقدية يلزم توافر شرطين، أولهما وجود عقد صحيح بين المتعاقدين فإذا لم يوجد عقد بالأصل أو كان العقد باطلاً أو قابل للإبطال فلا تتعدد المسؤولية العقدية، وثانيهما أن يكون الضرر ناشئاً عن عدم تنفيذ العقد، أما إذا الضرر ليس راجعاً إلى عدم تنفيذ التزام عقدي عندئذ لا تقوم المسؤولية العقدية وإنما تكون المسؤولية في هذه الحالة مسؤولية تقصيرية. <sup>106</sup>

<sup>105</sup> محمد أحمد، عمر، مسؤولية مدقق الحسابات و دوره في تقييم مخاطر احتيال الإدارة في ضوء معايير التدقيق الدولية، أطروحة دكتورا غير منشورة، جامعة دمشق، 2013، ص 44

<sup>106</sup> باقي، محسن، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في القوائم المالية، أطروحة دكتورا غير منشورة، جامعة دمشق، 2007، ص 61

ويكمن الفرق بين المسؤولية الأدبية والمسؤولية القانونية في أن الأولى لا تدخل في دائرة القانون ولا يترتب عليها جزاء قانوني وأمرها موكل إلى الضمير، أما الأخيرة فتدخل في دائرة القانون ويترتب عليها جزاء قانوني. ويفهم من ذلك أن المسؤولية الأدبية تتعلق بسلوك الإنسان الأخلاقي الذي لا يترتب عليه أثر قانوني.

واستناداً إلى ما سبق يمكن توضيح أنواع المسؤوليات والعلاقة فيما بينهما في الشكل  
أنواع المسؤوليات والعلاقة بينهما (1-2)



المصدر: الصباغ، سامر، مسؤولية مراجع الحسابات عن دراسات الجدوى الاقتصادية المقدمة للمصارف في سوريا، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، 2013، ص 75

## 2-3-2 تبويب المسؤولية في مهنة المراجعة:

قياسا على التبويب القانوني للمسؤولية قدمت أدبيات المراجعة تبويات عديدة لمسؤوليات مراجع الحسابات وذلك وفقا لعاملين: الأول بحسب الطرف الذي يكون المراجع مسؤولا أمامه، والآخر بحسب مصادر المسؤولية أي القوانين والإجراءات التي تستند إليها هذه المسؤولية.

فمن حيث العامل الأول يمكن تحديد الأطراف ذات الصلة بمسؤولية المراجع بمجموعتين أساسيتين هما: <sup>107</sup>

1. العميل أي الوحدة الاقتصادية التي يتم مراجعة حساباتها.

2. الطرف الثالث الذي لا يكون أحد طرفي العقد المبرم بين العميل والمحاسب القانوني .

أما من حيث الآخر المتمثل في مصادر المسؤولية فيمكن تصنيف المسؤولية إلى نوعين رئيسيين هما: <sup>108</sup>

1- المسؤولية القانونية للمراجع في ظل القانون العام , و يندرج تحت هذا النوع النوعيين التاليين:

- المسؤولية القانونية للمراجع أمام عميل المراجعة.
- المسؤولية القانونية للمراجع أمام الطرف الثالث.

2- المسؤولية القانونية للمراجع في ظل التشريعات القانونية السائدة, و يندرج تحت هذا النوع النوعيين التاليين:

- المسؤولية المدنية.
- المسؤولية الجزائية.

3- الأساس القانوني لمسؤولية مراجع الحسابات

<sup>107</sup> الصبان , محمد سمير و علي , عبد الوهاب نصر , المراجعة الخارجية , الدار الجامعية للنشر و التوزيع , الإسكندرية , 2002 , ص 123

<sup>108</sup> الصباغ , سامر , مسؤولية مراجع الحسابات عن دراسات الجدوى الاقتصادية المقدمة للمصارف في سوريا , رسالة ماجستير غير منشورة , جامعة دمشق , 2013 , ص 77

تباينت النظرة حيال الأساس القانوني لمسؤولية مراجع الحسابات باختلاف المراحل التي مرت بها مراجعة الحسابات ويمكن التمييز بين المراحل الآتية:<sup>109</sup>

#### أ- المرحلة الأولى: مفهوم الموظف في المشروع

سادت هذه النظرة عندما كانت المراجعة ممزوجة بالمحاسبة حيث كان مراجع الحسابات يقدم خدماته بحسب طلب العملاء من الخدمات الأساسية أحيانا وخدمات المراجعة أحيانا أخرى وكان ينظر إلى المراجع على أنه موظف بالمشروع ويتلقى تعليماته من إدارته وتحدد مسؤولياته على أنه تابع لإدارة المشروع، إلا أنه سرعان ما تلاشت هذه النظرة بعد نمو المشروعات الرأسمالية ونشوء شركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة وما ترتب على ذلك من إبراز الشخصية المستقلة لمراجع الحسابات.

#### ب- المرحلة الثانية: المراجع وكيل عن المساهمين:

أخذت معظم التشريعات القانونية الحديثة بمفهوم الوكالة لتفسير وتحديد مسؤولية مراجع الحسابات، مشبهة المراجع بالوكيل من حيث تعيينه بقرار من الجمعية العمومية للمساهمين وتقديمه تقريرا عن وكالته إلى تلك الجمعية.

#### ج- المرحلة الثالثة: مفهوم الوظيفة الاجتماعية

على الرغم من أن النظرة السائدة حاليا إلى مراجع الحسابات تستند إلى نظرية الوكالة إلا أن محاولة استعارة مفهوم الوكالة لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات لا تفي بالغرض وذلك للأسباب الآتية:

1. أن الجمعية العمومية ليست حرة في تعيين مراجع الحسابات بل هي مضطرة لذلك بحكم القانون.
2. يعجز عقد الوكالة المحرر بين الجمعية العمومية ومراجع الحسابات عن تفسير مسؤولية المراجع تجاه الأطراف الأخرى التي تستفيد من تقريره دون أن تدفع أتعابا أو تشارك في تعيين وتحديد مدى وكالته.

<sup>109</sup> المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الأساسية للتدقيق، مطابع الشمس، عمان، 2001، ص 165

3. يعجز عقد الوكالة عن تفسير مسؤولية مراجع الحسابات الذي يعمل في جهاز الرقابة الحكومية، مثل: الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

4. لذلك فإن مفهوم الوظيفة الاجتماعية أو الدور الاجتماعي هي التي تحدد مجال عمل المراجع والتبعات والمسؤوليات المترتبة عليه ليس تجاه المساهمين فحسب بل تجاه الأطراف الأخرى التي لها جميعا مصالح متباينة في المعلومات الاقتصادية التي يقدمها المشروع ويقرر عنها المحاسب القانوني.

### 2-3-3 أنواع المسؤوليات في مهنة المراجعة:

استنادا إلى التوبيخ السابق للمسؤولية يمكن حصر أنواع المسؤولية الملقاة على عاتق مراجع الحسابات في ثلاثة أنواع رئيسية هي على الشكل التالي:

#### 2-3-3-1 المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات:

وفقا للمسؤولية المدنية يتحمل المراجعون المسؤولية عن الآراء الخاطئة التي يصدرونها بشأن القوائم المالية التي قاموا بمراجعتها، فعندما يرفض المراجع القوائم المالية دون أن تكون محرفة ماديا فإنه يقع في خطأ من النوع الأول (أي رفض القوائم المالية وهي معروضة بعدالة) ومن ثم يعرضه ذلك للمقاضاة من قبل عمليه، من جهة أخرى إذا قبل المراجع القوائم المالية على الرغم من احتوائها على تحريفات مادية، فإنه يقع في خطأ من النوع الثاني (أي قبول القوائم مالية على أنها عادلة وهي ليست كذلك ) الأمر الذي يعرضه للمقاضاة من قبل الأطراف الثالثة المتضررة<sup>110</sup>

مما سبق نجد أنه لدينا نوعين من المسؤولية المدنية هما :

#### 1- المسؤولية المدنية للمراجع تجاه العملاء:

<sup>110</sup> Zadeh, massood yahya, "auditors professional liability ,liability insurance and audit reliability"scientific journal of administrative development ,vol.2,I.A.D.2004,p57.

يعد عميل المراجعة والممثل في المنشأة التي تتم مراجعة حساباتها مصدرا رئيسيا للقضايا المرفوعة ضد مراجع الحسابات، ويرجع السبب في ذلك إلى وجود علاقة تعاقدية فيما بينهما يترتب عليها تحمل المراجع مسؤولية الإخلال بالعقد، فقد يرفع العميل دعوى ضد المراجع بسبب انتهاك العقد أو إلحاق الضرر بسبب الإهمال أو للسببين معا.<sup>111</sup> ومن أمثلة الدعاوى التي قد توجه للمراجع الادعاء بعدم استكمال المراجعة في التاريخ المتفق عليه أو الفشل في اكتشاف الاختلاس أو إفشاء المراجع لمعلومات سرية لعملية.

ب- المسؤولية المدنية للمراجع تجاه الطرف الثالث:

يمثل العميل ومراجع الحسابات الطرف الأول والثاني للعقد، أما الطرف الثالث فيقصد به بشكل عام جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة بخلاف العميل الذي قام بالتوقيع على العقد مع المراجع .<sup>112</sup>

ومن الناحية القانونية يوجد نوعين من الطرف الثالث هما:

-المستفيد الرئيسي: يتمثل في أي شخص يعرفه مراجع الحسابات بالاسم قبل القيام بعملية المراجعة، ويكون المتلقي أو المستلم الرئيسي لتقرير مراجع الحسابات، فعلى سبيل المثال: إذا أخبر العميل المراجع عند قيامه بالتوقيع على خطاب الارتباط بمهمة المراجعة بأن تقريره سيستخدم للحصول على قرض من البنك، فإن ذلك البنك يطلق عليه الطرف الثالث المستفيد.

-المستفيدون الآخرون : يتمثل في الطرف الذي لا يعرفه المراجع على وجه التحديد، لكن المراجع يعلم أنه من بين الأطراف التي يمكنها الاستفادة من تقريره، كالمقرضين والمستثمرين.

فضلا عن النوعين السابقين قامت بعض المحاكم الأمريكية بتوسيع مفهوم الطرف الثالث بحيث يشمل ما يسمى بالمستفيدين المتوقعين وهم الذين يمكن لمراجع الحسابات أن يتوقع بدرجة معقولة استخدامهم للقوائم المالية التي قام بمراجعتها.<sup>113</sup>

## 2-3-3-2 المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات:

111 اريز، الفين و لوبك وجيمس، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص150  
112 الصبان، محمد سمير و هلال، عبد الله، 2000 ، مرجع سبق ذكره ص 134  
113 لطي، أمين السيد أحمد ، المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات تجاه عميل المراجعة و الطرف الثالث و المجتمع بدون ناشر 2001، ص 74

تنشأ المسؤولية الجنائية بشكل عام عند ارتكاب جريمة من الجرائم التي ينص عليها قانون معين وغالبا ما يكون ارتكاب الفعل أو الامتناع عنه موجها ضد المجتمع ومن الناحية القانونية يقصد بالمسؤولية الجنائية "المسؤولية الناجمة عن فعل جرمي يقوم به شخص ما بموجب دعوى عامة تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية، إذ أن الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق الأضرار بالمجتمع".<sup>114</sup>

وفي مجال مراجعة الحسابات عندما يتعدى الضرر الناجم عن المسؤولية الجنائية نطاق الطرف الذي استخدم القوائم المالية إلى المجتمع ككل فمن الضروري تحديد مجالات المسائلة الجنائية لمراجع الحسابات والتي تنص عليها التشريعات النافذة مثل قانون العقوبات والقوانين ذات الصلة المباشرة بواجبات ومسؤوليات مراجع الحسابات مثل قانون الشركات التجارية وقانون مهنة مراجعة الحسابات.<sup>115</sup>

ومن الجدير بالذكر أنه لانعقاد المسؤولية الجنائية لابد من توافر ثلاثة أركان هي:<sup>116</sup>

أ-الركن القانوني(نص التجريم): وينطلق من القاعدة القائلة لا جريمة ولا عقوبة بدون نص قانوني.

ب-الركن المادي (الفعل الجزائي): ويتمثل بالنشاط الإجرامي بحد ذاته أي توافر سببية بين الفعل أو الامتناع عنه والضرر الذي أصاب المجتمع.

ج-الركن المعنوي(القصد الجرمي): ويتلخص في أن الشخص (مراجع الحسابات مثلا) لا يسأل جزائيا إلا إذا أقدم على فعل عن إدراك وإرادة وفهم لهذا الفعل والنتائج المترتبة عليه.

ثالثا-المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات:

يتحمل المهنيون في أي مجال واجب تقديم مستوى معقول من العناية عند أداء أعمالهم تجاه من يقومون بتقديم الخدمات لهم، إذ أنه عندما يتخلف مزاولو مهنة ما عن بذل العناية التي تتطلبها

<sup>114</sup> المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الأساسية للتدقيق، مطابع الشمس، عمان، 2001، ص 154

<sup>115</sup> باقي، محسن، 2007، مرجع سبق ذكره، ص 78

<sup>116</sup> القاضي، حسين، دحدوح، حسين، قريط، نعمة، عصام، أصول المراجعة (1)، منشورات جامعة دمشق، 2007، دمشق سورية، ص 242

مهنتهم تثور قضية مسؤوليتهم المهنية ، وفي مجال مراجعة الحسابات كانت تلك المسؤولية محل اهتمام العديد من المنظمات المهنية التي تشرف على مهنة المراجعة وتسعى للحفاظ على مستوى جودة خدماتها استشعاراً منها بأهمية الدور الذي يقوم به منتسبيها ومن أبرز مظاهر ذلك الاهتمام قيام العديد من المنظمات المهنية في معظم دول العالم بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على أعضاء تلك المنظمات الالتزام به وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية.<sup>117</sup>

## خلاصة الفصل الثاني

لقد نشأت المراجعة وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، والإدارية، والتشغيلية للمؤسسة ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها بغرض تقادي مختلف الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس.

---

<sup>117</sup> الصباغ ، 2013، مرجع سبق ذكره ، ص 81

إن المراجعة كغيرها من العلوم الاجتماعية تقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشداً لممارسي مهنة المراجعة والمراجعة تنقسم إلى عدة أنواع بحسب الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، وتبعاً لذلك هناك أيضاً عدة أنواع للمراجعين الممارسين لها.

و المدقق مهني مستقل من خارج المؤسسة محل المراجعة، يعين بواسطة الملاك، يتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام مراجعته، هدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل المراجعة و هو مسؤول أمام الملاك و الجهات الأخرى ، ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة، فإنه يمكنه أيضاً القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاوله المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة ( مكتب التدقيق) ويزاول مهنته هذه بترخيص معتمد وفقاً لقوانين مزاوله المهنة ومفهوم التدقيق الضريبي من خلال الممارسة العملية أنها عملية إجرائية، مركبه تتكون من عدة أعمال متعاقبة زمنياً، ويعتبر كل عمل من الأعمال نتيجة للعمل السابق عليه ومقدمه قانونيه للقيام للعمل الذي يليه .فمزاعم الإدارة في إثبات البيانات المالية خلال الفترة المحاسبية تعتبر مقدمه لإعداد التقارير المالية التي تعتبر نتيجة لتقديم الإقرار الضريبي وبالتالي فان الفاحص الضريبي يهدف إلى التحقق أيضاً من عدالة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي مستخدماً أساليب التدقيق الضريبي المستمدة قواعدها من قواعد التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى قواعد ومعايير أخرى .

ونظراً للدور الهام الذي يؤديه المحاسب القانوني بمزاوله مهنة التدقيق فقد حرصت معظم التشريعات على عدم مزاوله مهنة المحاسبة والتدقيق للأشخاص الذين صدرت ضدهم أحكام قضائية أو قرارات تأديبية ماسة بالشرف .وتتكون سمعة المدقق أو الفاحص الضريبي بصفات من أهمها الأمانة، والصدق، ، والحياد، والاستقلالية، والدقة والموضوعية فسمعة المدقق هي محصلة لأمر عدة، وهي في حقيقتها مسائل ذهنية أو فكرية أو سلوك شخصية أعمق من أن يوضع له مقاييس محددة أو معايير واضحة، ولذلك فان المنظمات والهيئات المهنية لم تحاول من جانبها أن تضع معايير أو مقاييس تحكم مسألة السمعة، بل كانت نظرتها أن السمعة هي سلوك مهني متعارف عليه، وأن على المحاسب القانوني الالتزام بالجوانب المتعلقة بالسمعة فيما بينه وبين نفسه في كل تصرف أو خطوة يخطوها خلال أدائه للمهنة الموكولة إليه والفاحص الضريبي الموظف بالإضافة إلى انه موكل إليه من الدولة بالقيام بالفحوصات التي تحقق المبلغ الصحيح وفي الوقت الصحيح، فانه مطالب أيضاً أن يتصف بكل الصفات المشار إليها، لأنه يستقطع ضريبة من أموال المكلفين، فإذا كانت هذه الاستقطاعات غير عادلة ومبنيّة على أسس

غير قانونية، فهو بذلك يهدم العدالة الاجتماعية التي تعتبر مبدأ هاماً من مبادئ الضريبة، ولذلك فالتدقيق الضريبي سواء للموظف أو مدقق الحسابات المستقل موضوعيه، ونزاهة، وصدق ومنهجية، يقوم بها شخص مهني، محايد، موثوق أجازة القانون أو الجمعيات المهنية لهذا الغرض .

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

#### 3-1- واقع مهنة المراجعة و مراجعي الحسابات في سورية

##### تمهيد:

بالرغم من أن الشركات المساهمة في سورية والتي تحتاج إلى تعيين مراجع حسابات خارجي مستقل كانت قد نشأت قبل الحرب العالمية الثانية ، حيث لم تكن سورية خلال الاحتلال العثماني الذي دام أربعمئة عام وحدة سياسية مميزة في الشرق الأوسط، بحيث كانت العلاقات

الإقطاعية مسيطرة على الحياة الاقتصادية ولم يكن هنالك آثار لمهنة المراجعة خلال هذه الفترة في سورية، وفي مرحلة الانتداب الفرنسي كان المراجعون الفرنسيون يأتون إلى سورية لمراجعة البيانات المالية للشركات التي تملك رؤوس أموال أجنبية بشكل كلي أو جزئي ، وبعد الاستقلال لم تكن الحياة السياسية مستقرة وتبع الاستقلال تطورا اقتصاديا سريعا وازداد عدد الشركات وتطورت بعض الصناعات المحلية ، الشيء الذي أضعف العلاقات الإقطاعية لصالح السمات الرأسمالية ، إلا أن التوجه الحديث للحكومة السورية نحو اقتصاد السوق الاجتماعي وضغوط العولمة فرض بعض التغييرات على المهنة ، كتبني معايير المحاسبة الدولية ، ومعايير المراجعة الدولية ، وافتتاح فروع لشركات المراجعة الدولية الأربع الكبرى تحت وكالات سورية، وإصدار مجموعة من القوانين والقرارات لتطوير المهنة.

### 3-2 لمحة تاريخية عن قوانين مهنة مراجعة الحسابات:

اصدر القانون التجاري السوري عام 1949 الذي تنبه فيه المشرع إلى أهمية دور المحاسبين القانونيين وألقى على عاتقهم مسؤوليات كبيرة حيث خصص لهم فصلا كاملا في القانون (الفصل التاسع) الذي حدد فيه طريقة اختيار المحاسبين القانونيين وواجباتهم المهنية والمسلكية ومسؤولياتهم. وشدد قانون العقوبات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم |148| تاريخ 24/6/1949 على تحميل المحاسب القانوني مسؤولية قانونية وفرض بمادته |447| عقوبة الأشغال الشاقة خمس سنوات على الأقل لكل من فوض إليه المصادقة على صحة سند أو إمضاء أو خاتم وصادق على وقائع كاذبة على أنها صحيحة أو وقائع غير معترف بها على أنها معترف بها أو بتحريفه واقعة أخرى بإغفاله أمرا أو إيرادها على وجه غير صحيح.

و تطورت المهنة بشكل ملحوظ في فترة الوحدة السورية المصرية نظرا لانتقال المعرفة المصرية إلى سورية وذلك لأن مهنة المحاسبة كانت أكثر تطور في مصر ، كما نظم القرار رقم |1109| عام 1958 المهنة وقواعدها في سورية ، وأسس جمعية المحاسبين القانونيين والشروط الواجب توافرها في المتقدمين لنيل درجة المحاسب القانوني وواجباته<sup>118</sup>

<sup>118</sup> غرز الدين، 2011، مرجع سبق ذكره، ص 23

إلا أن الدولة عمدت إلى تأمين كافة الشركات المساهمة فضلا عن شركات أخرى تضامنية أو محدودة المسؤولية' كما أحدثت جهازا خاصا لمراجعة حسابات الشركات الحكومية هو الجهاز المركزي للرقابة المالية وذلك في عام 1967 مما أدى بالمهنة إلى تراجعها<sup>119</sup>

كما أكدت القوانين والتشريعات الضريبية الصادرة في سورية وعلى رأسها القانون |20| لعام 1991 الخاص باعتماد البيان الضريبي في المادة رقم |11| الفقرة أ| على قيام المكلفين بتقديم أرباحهم السنوية معتمدة من قبل محاسب مجاز أصولا من غير العاملين في وزارة المالية ، كما أكدت قوانين الدخل المعدلة رقم |24| لعام 2003 والقانون رقم |51| لعام 2006 على دور مراجعة الحسابات وضمن اشتراطات محددة مع إمكانية إحالة المراجع إلى القضاء في وجود أي خلل في أداء دوره، كما نصت قوانين وتشريعات أخرى على ضرورة اعتماد محاسب قانوني لتدقيق حسابات تلك الجهات الخاضعة لها مثل قانون التعاون.<sup>120</sup>

كما في القرار رقم |3943| الذي تضمن نظام الإفصاح الواجب التقيد به في اعتماد معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وبما يجب أن يتضمنه تقرير مراجع الحسابات ، ضرورة تقيده بقواعد السلوك المهني الدولية كما أن الهيئة تقوم بإعداد جدول لمراجعي الحسابات المعتمدين من قبلها والمرخص لهم بممارسة أنشطة مراجعة وتدقيق حسابات الشركات المصدرة للأوراق المالية والجهات الأخرى الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة وفقا لنظام اعتماد مراجعي الحسابات الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم |3949| لعام 2006 الذي أكد على أمور في غاية الأهمية ولأول مرة في سورية نذكر منها:

- أن مراجع الحسابات المعتمد يمكن أن يكون شخص اعتباريا "شركة سورية إضافة للشخص الطبيعي".
- تفرغ مراجع الحسابات ضمانا لاستقلاله.
- توفر مدة مزاوله لا تقل عن 5 سنوات لأعمال تدقيق الحسابات، وأن يعمل لديه محاسب قانوني آخر إن كان شخصية طبيعية لوحده.

<sup>119</sup> سعيد ، عهد ، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة تشرين ، 2009 ، ص 93

<sup>120</sup> سعيد ، عهد ، 2009 ، مرجع سبق ذكره ، ص 94

هذه الاشتراطات جاءت خطوة متقدمة في أسلوب مزاوله المهنة , وضمانا لدقة البيانات والتقارير المالية كما فرض قانون الهيئة عقوبات على مراجعي الحسابات وعقوبات قانونية صارمة عند الإخلال وعدم بذل العناية المهنية الكافية.<sup>121</sup>

أما في قانون الشركات رقم |3| لعام 2008 فقد جاء في الباب الخامس والخاص بالشركات محدودة المسؤولية في المادة رقم |71| الفقرة |3| على قيام الهيئة العامة بانتخاب مفتش حسابات وتحديد أتعابه كما أجازت الفقرة |4| لمفتش الحسابات في حال تقاعس الإدارة الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة, كما نصت المادة |79| على أن ينص نظام الشركة محدودة المسؤولية على انتخاب مفتش للحسابات أو أكثر يختارهم الشركاء في الهيئة العامة من جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة.

أما في الباب السادس من قانون الشركات والخاص بالشركات المساهمة فقد جاء في المادة |98| الخاصة بتأسيس الشركة المساهمة الفقرة |4| البند |أ| على أن يتضمن طلب المؤسسين اسم مفتش الحسابات المعتمد خلال فترة التأسيس كشرط للتصديق على النظام الداخلي للشركة، كما تناولت المادة رقم |105| الخاصة بتخفيض رأس مال الشركة ضرورة تقديم مفتش الحسابات لائحة تتضمن أسماء دائني الشركة ومقدار ديونهم وشهادة منه تفيد بأن عملية تخفيض رأس المال لا تمس حقوق الدائنين.<sup>122</sup>

المرسوم التشريعي رقم |29| لعام 2011

جاء هذا المرسوم لتعديل لقانون رقم (3) لعام 2008 قانون الشركات ذكر في المادة السادسة من القانون تعريف الشركات المدنية وفي المادة 22 ذكرت أعمال وإدارة التصفية ومن ضمنها دور مراجع الحسابات في عملية التصفية وفي المادة 27 دوره في الانتهاء من أعمال التصفية أما فيما يخص شركات التضامن فقد بينت المادة 34 الفقرة التاسعة ضرورة تعيين مراجع حسابات للشركات التي يزيد رأسمالها على عشرة ملايين ليرة سورية.

<sup>121</sup> غرز الدين , 2011 , مرجع سبق ذكره , ص 24  
<sup>122</sup> سعيد , عهد , 2009 , مرجع سبق ذكره , ص 95

وبحسب المادة 79 فإنه يجب أن ينص النظام الأساسي للشركة على انتخاب مراجع للحسابات أو أكثر ينتخبهم الشركاء في الهيئة العامة من جدول المحاسبين القانونيين الصادر عن الوزارة المعنية ويخضع مراجعي الحسابات في سلطتهم ومسئوليتهم وواجباتهم إلى القواعد المقررة لمراجعي الحسابات للشركات المساهمة المغفلة ولل قانون رقم 33 لعام 2009.

وقد أفرد القانون مواد خاصة بمراجعي الحسابات من المادة رقم 185 وحتى المادة 193 تضمنت المواد تعين مراجعي الحسابات وشروط التعيين ومهمة مراجعي الحسابات وواجبات مراجع الحسابات وأهمية تقرير مراجع الحسابات وحق مراجعي الحسابات في دعوة الهيئة العامة للانعقاد ومسؤولية مراجع الحسابات وواجب السرية على مراجع الحسابات والمحظورات على مراجعي الحسابات .

وقد أورد المرسوم أنه يجب على الشركة تنظيم حساباتها ومراجعتها وحفظ سجلاتها ودفاتها وفق معايير المحاسبة والمراجعة . كما حدد المرسوم العقوبات التي تفرض على المراجع.

وقد ورد في القانون في أكثر من مادة أنه عند تحويل شكل الشركة فإنه يتطلب ميزانية الشركة طالبة التحويل لكل من ثلاث السنوات الأخيرة مصدقة من محاسب قانوني وتقرير من جهة محاسبية سورية ذات خبرة أو من شركة محاسبة معتمدة يتضمن تقديراً لقيمة الشركة وبياناً بأصولها والتزاماتها.

وفي المادة 225 الخاصة برقابة الوزارة ورد ما يلي :

يحق للوزارة أن تكلف في كل وقت جهة محاسبية سورية أو شركة محاسبية معتمدة من الوزارة المعنية ذات خبرة تنتدبها للقيام بمراجعة حسابات الشركة وقيودها ودفاتها وسائر أعمالها وتقديم تقرير بذلك إلى الوزارة , وتصدر الوزارة التعليمات المتعلقة بالجهة التي تتحمل نفقات مراجعة الحسابات.

### 3-3- الجهات الناظمة للمهنة في سورية:

مديرية التجارة الداخلية في وزارة الاقتصاد:

حيث نصت المادة رقم |3| من المرسوم التشريعي رقم 69 الصادر عام 2003 والمتضمن لمهام واختصاصات وزارة الاقتصاد والتجارة على تنظيم مهنة المحاسبين القانونيين ومكاتب وشركات الدراسات الاستشارية والاقتصادية وشركات البرمجيات.<sup>123</sup>

### جمعية المحاسبين القانونيين في سورية :

نصت المادة رقم 2 على أن أغراض الجمعية ما يلي:<sup>124</sup>  
أ- السعي لتنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات (المراجعة) في الجمهورية العربية السورية.

- ب- رفع مستوى مهنة المراجعة والمحاسبة والمحافظة على كرامتها.  
ت- تحسين أساليب العمل المحاسبي والمراجعة وإرسائه على قواعد صحيحة وأصول سليمة.  
ث- تنمية روح التعاون بين أعضاء الجمعية.  
ج- المساهمة في الأبحاث الاقتصادية والمالية وتشجيعها، وخاصة ما يتعلق بمواضيع المحاسبة والمراجعة، ومتابعة تطوراتها من الناحيتين العلمية والفنية.  
ح- تنظيم محاضرات ثقافية وعلمية، وخاصة فيما يتعلق بالنواحي الاقتصادية والمالية.  
وبعد صدور المرسوم التشريعي رقم |33| لعام 2009 أصبح مجلس المحاسبة والتدقيق هو الجهة النازمة لمهنة المحاسبة والمراجعة بالإضافة للتنظيم المهني المتمثل بجمعية المحاسبين القانونيين وقد تم افتتاح مديرية المحاسبين القانونيين في وزارة المالية.

### مجلس المحاسبة والتدقيق :

يهدف المجلس إلى:<sup>125</sup>

- 1- الإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة للارتقاء بمستوى أدائها.
- 2- التأكيد على مستوى جودة عمل شركات المهنة ومراجعي الحسابات في سورية.

<sup>123</sup> مرسوم تشريعي رقم (69)، عام 2003، مهام و اختصاصات وزارة الاقتصاد و التجارة.

<sup>124</sup> مديرية الخدمات الاجتماعية، الرقم خ 3 / 8003، النظام الداخلي، المادة 2/ عام 1961

<sup>125</sup> المادة رقم 4 من المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009

### 3- الرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والمراجعة.

كما يختص المجلس بوضع السياسات والنظم اللازمة لتحقيق أهدافه وله على الأخص:<sup>126</sup>

1. اعتماد السياسات التدريبية اللازمة للارتقاء بمستوى المهنة.
2. متابعة التطور في مجال النظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة على المستوى الدولي ومتابعة حسن تطبيقها في سورية .
3. إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية ومعايير المراجعة الدولية ومعايير التقييم الدولية في ضوء المستجدات والمتغيرات المحلية والدولية في إطار خطة محددة زمنياً يضعها مجلس المحاسبة والتدقيق.
4. إجراء البحوث اللازمة لسلامة تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقييم الدولية ومعايير المراجعة الدولية بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والمالية والقانونية ونشر هذه المعايير والإلزام بإتباعها.
5. دراسة احتياجات مستخدمي القوائم المالية بما يحقق المزيد من شفافية هذه القوائم.
6. اعتماد الإطار العام لمقررات الامتحانات المنصوص عليها في هذا القانون.
7. إجراء الدراسات واقتراح الحلول واقتراح الحلول المناسبة لمعالجة الخلافات في المسائل المحاسبية مع الدوائر المالية.
8. العمل على عقد المؤتمرات العلمية والمهنية مع المنظمات العربية والدولية في مجال المحاسبة والمراجعة وتفعيل توصياتها.
9. الرقابة على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات شركات الأموال بالتعاون مع التنظيم المهني.
10. تنسيق التعاون والاستفادة من برامج الدعم الفني التي تقدمها برامج الدعم الفني الدولية.
11. الإسهام في تحقيق التفاعل فيما بين الجامعات والمعاهد وبين التطور المقابل في معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.

12. تحديد البدلات الواجب تحصيلها لصالح التنظيم المهني بناء على اقتراح مجلس الإدارة.

13. إصدار القرارات الخاصة بتفسير قواعد مزاوله المهنيه وتعديلها.

14. إضافة خدمات أخرى تشملها مهنة التدقيق والمراجعة وفق المعايير الدولية.

15. إبداء الرأي في المسائل الضريبية والمحاسبية.

وقد حدد المرسوم 33 شروط منح شهادة المحاسب القانوني كما يلي:<sup>127</sup>

تمنح شهادة محاسب قانوني للأشخاص الطبيعيين ممن تتوفر فيهم الشروط التالية:

1- من حيث الشروط القانونية:

أ- أن يكون عربيا سوريا أو في حكمه منذ أكثر من عشر سنوات أو من رعايا الدول العربية المجازين شرط المعاملة بالمثل , وأن لا يقل عمره عن خمس وعشرين سنة ميلادية وألا يزيد على 50 سنة ميلادية.

ب- غير محكوم بإحدى الجرائم التي تمس الأمانة أو الشرف أو إحدى الجرائم الاقتصادية.

ت- غير مسرح لسبب يمس النزاهة أو شرف الوظيفة بناء على حكم قضائي مكتسب الدرجة القطعية.

ث- أن يكون حائزا إجازة جامعية من إحدى كليات الاقتصاد والتجارة أو ما يعادلها, اختصاص محاسبة أو اختصاصات أخرى شرط توفر عدد معين من المقررات في مادة المحاسبة يحددها المجلس من جامعات الجمهورية العربية السورية أو ما يعادلها وفق قرار التعادل الصادر عن لجنة تعادل الشهادات العلمية لدى وزارة التعليم العالي.

2- من حيث اجتياز الامتحان:

أ- أن يجتاز بنجاح امتحانا تجريبية لجنة القبول وفقا للشروط والقواعد التي يحددها المجلس.

127 المادة 9 من المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009

ب-يجوز للمجلس أن يصدر قرارا بمعادلة شهادات المحاسبة من جمعيات أو معاهد معتمدة دوليا ويخضع المتقدم بطلب المعادلة لمواد الامتحانات المتعلقة بالقوانين السورية التي يحددها المجلس.

يوقع الوزير شهادة المحاسب القانوني وتحفظ كافة الأوراق والسجلات وما تراه لجنة القبول والامتحانات من مستندات في وزارة المالية.<sup>128</sup>

ويؤدي الناجحون في امتحان المحاسب القانوني أمام محكمة البداية في مركز المحافظة اليمين الآتية(أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي كمحاسب قانوني بشرف وأمانة وأن ألتزم دوماً بجانب الحق وأن أتقيد بأحكام القانون والنظام وأن أحافظ على أسرار المهنة وأن أراعي آدابها وقواعدها والله على ما أقول شهيد). ثم يحرر محضر بأداء اليمين ويحفظ في ملف المحاسب القانوني بعد التوقيع عليه من رئيس لجنة القبول.

وبعد الحصول على الشهادة يعتبر المحاسب القانوني عضواً مؤازراً في التنظيم المهني ولكن لا يحق له ممارسة المهنة إلا وبعد إتمامه التدريب المنصوص عليه في القانون ومدته سنتين وبعد إتمامه التدريب يعتبر المحاسب القانوني عضواً عاملاً في التنظيم المهني وذلك بعد حصوله على الرخصة.

وقد عرف القانون مهنة المحاسب القانوني بأنها: مهنة علمية فكرية مستقلة تمارس من قبل شخص طبيعي أو شركة مهنية مدنية أو شركة مهنية محدودة المسؤولية مرخصة أصولاً ومسجلة لدى وزارة الاقتصاد والتجارة.

شروط منح ترخيص مزاوله المهنة

يمنح ترخيص مزاوله المهنة للأشخاص الطبيعيين ممن تتوافر لديهم الشروط التالية:<sup>129</sup>

- 1- أن يكون حاصلًا على شهادة محاسب قانوني سوري.
- 2- أن يكون عربياً سورياً أو من في حكمه منذ أكثر من خمسة عشر عاماً وأن لا يزيد عمره عن 52 سنة.

3- غير محكوم بإحدى الجرائم التي تمس الأمانة والشرف أو إحدى الجرائم الاقتصادية.

<sup>128</sup> المادة 15 من المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009  
<sup>129</sup> المادة 28 من المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009

4- غير مسرح بسبب النزاهة أو الشرف الوظيفي بناء على حكم قضائي مكتسب الدرجة القطعية.

5- أن يكون قد حصل على وثيقة التدريب من التنظيم المهني وفق أحكام هذا القانون.

6- أن يحدد مكانا وعنوانا واضحا لمزاولة المهنة.

7- أن يتقدم بطلب التسجيل بمزاولة المهنة إلى التنظيم المهني مرفقا معه كافة الوثائق المطلوبة.

8-أ- أن يؤدي طالب التسجيل أمام محكمة البداية في مركز المحافظة اليمين الآتي(أقسم بالله العظيم أن أمارس مهنتي بأمانة وشرف وإخلاص وأن لا أخفي الحقيقة).

ب-يحرر محضر بأداء اليمين ويحفظ في ملف مراجع الحسابات(طلب التسجيل) لدى التنظيم المهني.

9- أن يسدد البدلات النقدية المحددة لدى التنظيم المهني .

10- يمنح التنظيم المهني رخصة المزاولة بعد موافقة المجلس .

يحظر على أي شخص: <sup>130</sup>

1- مزاولة أعمال المراجعة من غير الحاصلين على الترخيص بمزاولة المهنة.

2- العمل في أي وظيفة رئيسية تتعلق بأعمال المحاسبة لدى الجهات (الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة) المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (76) من هذا القانون بعد مرور المدة المنصوص عليها في الفقرة (1) من المادة (96) من هذا القانون والتعليمات الصادرة بمقتضاه إذا لم يكن مسجلا في جدول المحاسبين.

بينما يمنع القانون الموظفين ممن حصلوا على شهادة المحاسب القانوني ممارسة المهنة فإنه قد استثنى أساتذة الجامعات من هذا المنع حيث يجوز لأساتذة الجامعات بالإضافة لعملهم في الجامعة ممارسة المهنة.

## مديرية المحاسبين القانونيين :

تم إحداث مديرية المحاسبين القانونيين بموجب القرار رقم |420| بتاريخ |21|1|2010 وقد حدد القرار مهام المديرية بالتالي:<sup>131</sup>

- 1- الإشراف على مهنة المحاسبين بفرعيها المحاسبة والمراجعة وتدقيق الشروط القانونية المطلوبة للترخيص بالمهنة وتنظيم اجتماعات مجلس المحاسبة والتدقيق وحفظ محاضرها ومتابعة تنفيذ القرارات الصادرة عن المجلس.
- 2- تحديد مواعيد تقديم طلبات الترخيص لمهنة محاسب قانوني والموافقة عليها وفق أحكام المادة |13| من القانون وإعداد القرارات بأسماء أصحاب الطلبات المقبولة للتقدم لامتحان محاسب قانوني وأسماء الناجحين بالامتحان.
- 3- تحديد مواد الامتحانات ومعدلات النجاح وإجراء الامتحانات للمتقدمين لمهنة محاسب قانوني.
- 4- فتح سجل بأسماء المحاسبين المرخص لهم تدون فيه المعلومات التالية:
  - أ- الاسم الثلاثي واسم الأم للمحاسب ومواليده وجنسيته وعنوانه الدائم.
  - ب- الشهادة التي يحملها.
  - ت- رقم الرخصة وتاريخ منحها.
  - ث- المخالفات التي ارتكبها أثناء عمله والإجراءات المتخذة بحقه.
- 5- تشكيل لجان قبول ومؤازرة لجنة الإشراف على امتحان المحاسب القانوني.
- 6- مؤازرة لجنة الامتحان التحريري.
- 7- استلام طلبات التقدم لامتحان المحاسب القانوني.
- 8- إعداد قرار بأصحاب الطلبات المقبولة الذين يحق لهم التقدم للامتحان .
- 9- إعداد قرارات بأسماء الناجحين في امتحان المحاسب القانوني.
- 10- حفظ كافة الأوراق والسجلات وما تراه لجنة القبول والامتحانات من مستندات .
- 11- منح الشهادات للناجحين في امتحان شهادة المحاسب القانوني.

<sup>131</sup> القرار 420 تاريخ 21-1-2010 الصادر عن وزير المالية

12- تصديق الوثائق الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين وفق أحكام القانون|33| تاريخ 1/12/2009 .

13- تنفيذ القرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة والتدقيق.

14- القيام بدور أمانة سر مجلس المحاسبة والتدقيق.

15- القيام بجميع المهام التي تكلف بها من قبل الوزير.

كما تتألف المديرية وبحسب المادة الثانية من القرار مما يلي:

1- دائرة شؤون المحاسبين القانونيين.

2- دائرة الامتحانات .

3- مكتب الشؤون الإدارية.

## ثانياً: الدراسة الميدانية

### مقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي تم اعتمادها في البحث من حيث أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

### مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة المحاسبين القانونيين في محافظة دمشق 453 حسب الأرقام الواردة جمعياً المحاسبين القانونيين و قد تم اختيار عينة عشوائية 100 مدقق تم توزيع 100 إستبانة وتم استرجاع 83 منها، وبذلك يكون عدد الإستبانات الخاضعة للتحليل 83 إستبانة والجداول التالية تبين خصائص عينة الدراسة.

### جدول رقم ( 2-1 ) توزيع المجتمع حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	59	70.5 %
ماجستير	19	23.5 %
دكتوراه	5	0.06 %
المجموع	83	100.00 %

### جدول رقم ( 2-2 ) توزيع المجتمع حسب متغير سنوات الخبرة

الفئات	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	16	19.2 %
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	54	65.4 %
من 11 سنة إلى 15 سنة	13	15.4 %
فوق 15 سنة	0	0.00 %
المجموع	83	100.00 %

## أداة الدراسة:

استخدم الباحث الإستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الإستبانة إلى قسمين كما يلي:

القسم الأول: يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع واحتوت على 3 فقرات، مثل المؤهل العلمي والخبرة العملية، وفئات العمر، (أنظر الإستبانة ملحق رقم 1 )

القسم الثاني: إنقسم إلى 5 محاور و كل محور مقسم إلى فقرات وفق تصنيف ليكرت الخماسي كالتالي:

الجدول (2-3)

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1
	%100	%80	%60	%40	%20

المحور الأول: يبين العوامل المتعلقة ببذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة في تقليل التحريفات الجوهرية مكون من 7 فقرات.

المحور الثاني: يبين العوامل المتعلقة ببذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و الربح المحاسبي و مكون من 6 فقرات.

المحور الثالث: يبين العوامل المتعلقة بحيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية و مكون من 7 فقرات.

المحور الرابع: يبين العوامل المتعلقة بحيادية المحاسب القانوني و الربح المحاسبي و مكون من 6 فقرات.

## صدق وثبات الإستبانة:

قام الباحث بتحكيم الإستبيان قبل توزيعه على عينة الدراسة وذلك للتأكد من صدقه وثباته كالتالي:

### 1-صدق المحكمين:

قام الباحث بعرض الإستبانة في مرحلة الإعداد على مجموعة من المحكمين المتخصصين وذلك من أجل التحقق من مصداقيتها، وأن الفقرات التي تتضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها. وقد تكونت مجموعة المحكمين من من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجال الضرائب والمراجعة في جامعة دمشق كلية الاقتصاد و عرضت كذلك على خبير إحصائي و الذين قاموا بإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول أسئلة المحاور الرئيسية للإستبانة، وكذلك مدى مناسبة

الفقرات لكل محور من محاور البحث، وقد كان لأرائهم واقتراحاتهم دور مميز في تطوير الإستمبانه وبذلك خرج الإستمبان في صورته النهائيه.

## 2- Cronbach's Alpha طريقة ألفا كرونباخ

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستمبانه لكل محور من محاور الإستمبانه وكطريقة ثانية لقياس الثبات ويبين جدول رقم ( 2-4 ) معاملات ألفا كرونباخ والتي تدل على وجود معاملات ثبات كبيرة ودالة إحصائياً.

جدول رقم ( 2-4 ) يبين معاملات الثبات لأبعاد الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا
1	لا يوجد علاقة بين بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية	7	0.834
2	لا يوجد علاقة بين بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المحاسب القانوني و الربح المحاسبي.	6	0.827
3	لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية.	7	0.843
4	لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و الوصول للربح المحاسبي.	6	0.848
المجموع		26	0.867

وبذلك يكون قد تأكد للباحث صدق وثبات الاستبانه وتكون الإستمبانه في صورتها النهائيه قابله للتوزيع، وصالحة للتطبيق على مجتمع الدراسة.

## الاختبارات الإحصائية:

قام الباحث بتفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية spss :

- 1- النسب المئوية والتكرارات
  - 2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة
  - 3- المتوسط الحسابي Arithmetic mean
  - 4- الانحراف المعياري Standard deviation
  - 5- اختبار T للعينة الواحدة T Student test – On Sample
  - 6- اختبار التباين الأحادي (One Way ANOVA)
- وقد تم اعتماد مستوى الدلالة المعنوية (0.05) أي ما يقابل مستوى ثقة (95%) كأساس لقبول الفرضيات أو رفضها حيث سيتم قبول الفرضية إذا كانت دلالة t أكبر أو تساوي (0.05) والعكس صحيح .

1- النسب المئوية والتكرارات

جدول رقم ( 2-5 ) يوضح النسب المئوية لإجابات كل فقرة من فقرات المحور الأول

لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و تقليل التحريفات الجوهرية					
N	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	36.5	48.1	0.00	11.5	3.8
الحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن الرقابة، والنظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة لتخطيط عملية التدقيق					
2	26.9	30.8	13.5	19.2	9.6
تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية					
3	17.3	34.6	21.2	17.3	9.6
تعديل خطة التدقيق في حالة ظهور دلائل على وجود الغش أو الخطأ، بحيث تتضمن إجراءات إضافية لتحديد تأثير هذا الغش أو الخطأ.					
4	23.1	46.2	9.6	5.8	15.4
بذل الجهد و العناية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات و التأكد من صلاحيتها					
5	32.7	34.6	11.5	5.8	15.4
الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي يمارسها المكلف...					
6	36.5	13.5	25.0	7.7	17.3
الخبرة الكافية بمعايير التدقيق الدولية و بمعايير المحاسبة الدولية و بالقوانين و التشريعات الضريبية					
7	15.4	40.4	0.0	21.2	23.1
أن يبني تقريره و رأيه على حقائق فنية فعمله فني يعتمد على الدليل و لا يجب أن يكون للعاطفة اثر فيه					

يوضح الجدول السابق النسب المئوية لإجابات عينة البحث و سوف نبين تحليل كل فقرة كما يلي: الفقرة رقم (1) تبين أن 84.6 % من أفراد العينة يتفقون على أن الحصول على فهم كاف

لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن الرقابة، والنظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة لتخطيط عملية التدقيق يساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 15.3 % يعارضون ذلك. الفقرة رقم (2) تبين أن 57.7 % من أفراد العينة يتفقون على أن تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 28.8 يعارضون ذلك و 13.5 % محايدون.

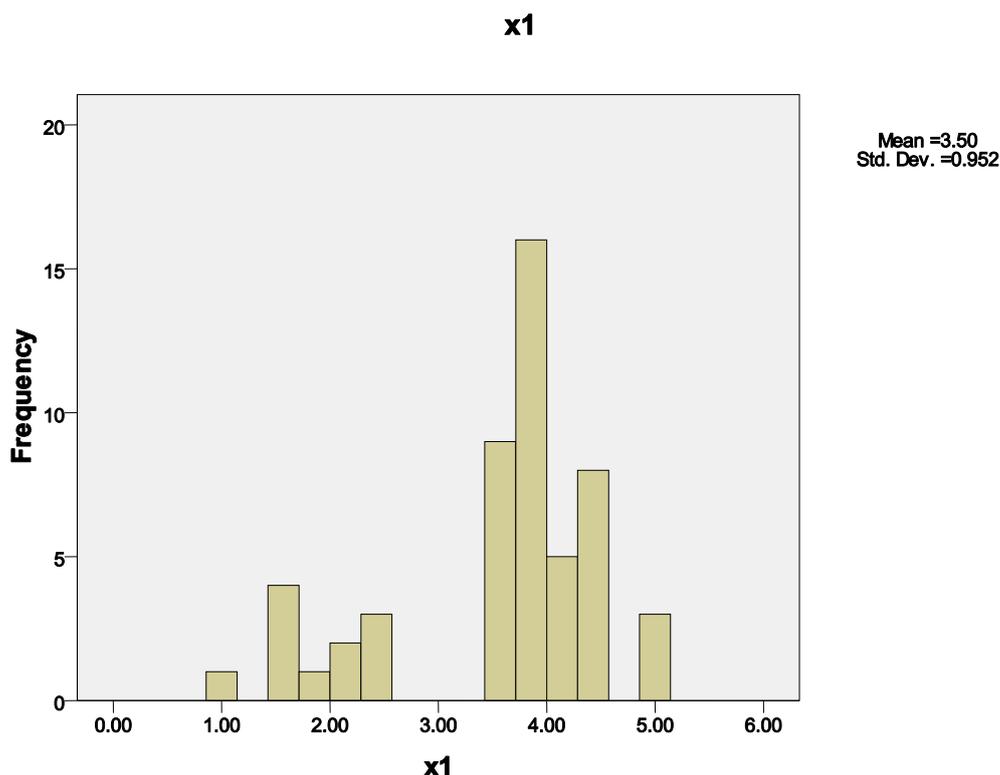
الفقرة رقم (3) تبين أن 51.9 % من أفراد العينة يتفقون على أن تعديل خطة التدقيق في حالة ظهور دلائل على وجود الغش أو الخطأ، بحيث تتضمن إجراءات إضافية لتحديد تأثير هذا الغش أو الخطأ تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 26.9 % يعارضون ذلك و 21.2 % محايدون.

الفقرة رقم (4) تبين أن 69.3 % من أفراد العينة يتفقون على بذل الجهد و العناية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات و التأكد من صلاحيتها تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 21.2 % يعارضون ذلك و 9.6 % محايدون.

الفقرة رقم (5) تبين أن 67.3 % من أفراد العينة يتفقون على أن الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي يمارسها المكلف تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 21.2 % يعارضون ذلك و 11.5 % محايدون.

الفقرة رقم (6) تبين أن 50 % من أفراد العينة يتفقون على أن لخبرة الكافية بمعايير التدقيق الدولية و بمعايير المحاسبة الدولية و بالقوانين و التشريعات الضريبية تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 25 % يعارضون ذلك و 25 % محايدون.

الفقرة رقم (7) تبين أن 55.8 % من أفراد العينة يتفقون على أن يبني المحاسب القانوني تقريره و رأيه على حقائق فنية فعمله فني يعتمد على الدليل و لا يجب أن يكون للعاطفة اثر فيه تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 44.2 % يعارضون ذلك.



جدول رقم ( 2-6 ) يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الأول

لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و تقليل التحريفات الجوهرية					
الأهمية النسبية	مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	N
1	0.000	26.17	1.09	4.01	1
الحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن الرقابة، والنظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة لتخطيط عملية التدقيق					
4	0.000	18.42	1.33	3.46	2
تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية					
6	0.000	19.17	1.23	3.32	3
تعديل خطة التدقيق في حالة ظهور دلائل على وجود الغش أو الخطأ، بحيث تتضمن إجراءات إضافية لتحديد تأثير هذا الغش أو الخطأ.					

3	0.000	18.95	1.33	3.55	بذل الجهد و العناية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات و التأكد من صلاحيتها	4
2	0.000	18.45	1.40	3.63	الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي يمارسها المكلف...	5
5	0.000	16.44	1.48	3.44	الخبرة الكافية بمعايير التدقيق الدولية و بمعايير المحاسبة الدولية و بالقوانين و التشريعات الضريبية	6
7	0.000	14.54	1.48	3.03	أن يبني تقريره و رأيه على حقائق فنية فعله فني يعتمد على الدليل و لا يجب أن يكون للعاطفة اثر فيه	7
	<b>0.000</b>	<b>26.11</b>	<b>0.94</b>	<b>3.49</b>	المعدل العام للفرضية	

ترتيب أهمية الفقرات حسب الجدول السابق المرتبة الأولى الحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن الرقابة، والنظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة لتخطيط عملية التدقيق بمتوسط حسابي (4.01) و انحراف معياري (1.09) و المرتبة الثانية الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي يمارسها المكلف بمتوسط حسابي (3.63) و انحراف معياري (1.40) و المرتبة الثالثة بذل الجهد و العناية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات و التأكد من صلاحيتها بمتوسط حسابي (3.55) و انحراف معياري (1.33) و المرتبة الرابعة تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية بمتوسط حسابي (3.46) و انحراف معياري (1.33) و المرتبة الخامسة لخبرة الكافية بمعايير التدقيق الدولية و بمعايير المحاسبة الدولية و بالقوانين و التشريعات الضريبية بمتوسط حسابي (3.44) و انحراف معياري (1.48) و المرتبة السادسة تعديل خطة التدقيق في حالة ظهور دلائل على وجود الغش أو الخطأ، بحيث تتضمن إجراءات إضافية لتحديد تأثير هذا الغش أو الخطأ. بمتوسط حسابي (3.32) و انحراف معياري (1.23) و المرتبة السابعة أن يبني المحاسب القانوني تقريره و رأيه على حقائق فنية فعله فني يعتمد على الدليل و لا يجب أن يكون للعاطفة اثر فيه بمتوسط حسابي (3.03) و انحراف معياري (1.48).

اختبار الفرضية الفرعية الأولى : لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و تقليل التحريفات الجوهرية .

لاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم عمل الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور وذلك حسب الجدول (One Sample T-Test) الأول من الإستبانة والتي توضحها نتائج اختبار رقم ( 7-2 ) والذي يوضح أن جميع الفقرات هي فقرات إيجابية حيث أن مستوى الدلالة 0.000 لكل منها و هي أكبر من 0.05 .

(7-2)One-Sample Test

Test Value = 0.05						
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
x1	26.111	82	.000	3.44725	3.1822	3.7123

حسب الجدول السابق إن قيمة الوسط الحسابي ( 3.18 ) أكبر من 3 و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و تقليل التحريفات الجوهرية و نقبل الفرضية البديلة يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و تقليل التحريفات الجوهرية .

جدول رقم ( 8-2 ) يوضح النسب المئوية لإجابات كل فقرة من فقرات المحور الثاني

لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و الوصول للربح المحاسبي						N
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
5.8	0.00	15.4	44.2	34.6	يعمل المدقق على تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن اكتشاف التحريفات الجوهرية، وذلك للاستجابة للمخاطر المرتفعة للتحريفات الجوهرية.	1
9.6	17.3	15.4	34.6	23.1	تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية	2
9.6	15.4	21.2	34.6	19.2	في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش وتصرفات غير	3

					قانونية بعد صدور التقرير، يقوم مدقق الحسابات بطلب تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة.	
15.4	3.8	5.8	48.1	26.9	بذل الجهد و العناية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات و التأكد من صلاحيتها.	4
15.4	3.8	7.7	38.5	34.6	إعادة النظر بتقديرات المخاطر وصحة المعلومات المقدمة من الإدارة يساعد المدقق على اكتشاف الغش والخطأ.	5
15.4	3.8	26.9	15.4	38.5	إبلاغ الجهة المسؤولة عن حدوث الغش أو الخطأ.	6
5.8	15.4	40.4	0.00	38.5	يقوم مدقق الحسابات بالتأكد من ملاءمة الأهداف والسياسات الموضوعية وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها.	7

يوضح الجدول السابق النسب المئوية لإجابات عينة البحث و سوف نبين تحليل كل فقرة كما يلي:

الفقرة رقم (1) تبين أن 78.8 % من أفراد العينة يتفقون على أن تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن اكتشاف التحريفات الجوهرية، وذلك للاستجابة للمخاطر المرتفعة للتحريفات الجوهرية. له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 5.8 % يعارضون ذلك و 15.4 محايدون. الفقرة رقم (2) تبين أن 57.7 % من أفراد العينة يتفقون على أن تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 26.9 يعارضون ذلك و 15.4 % محايدون.

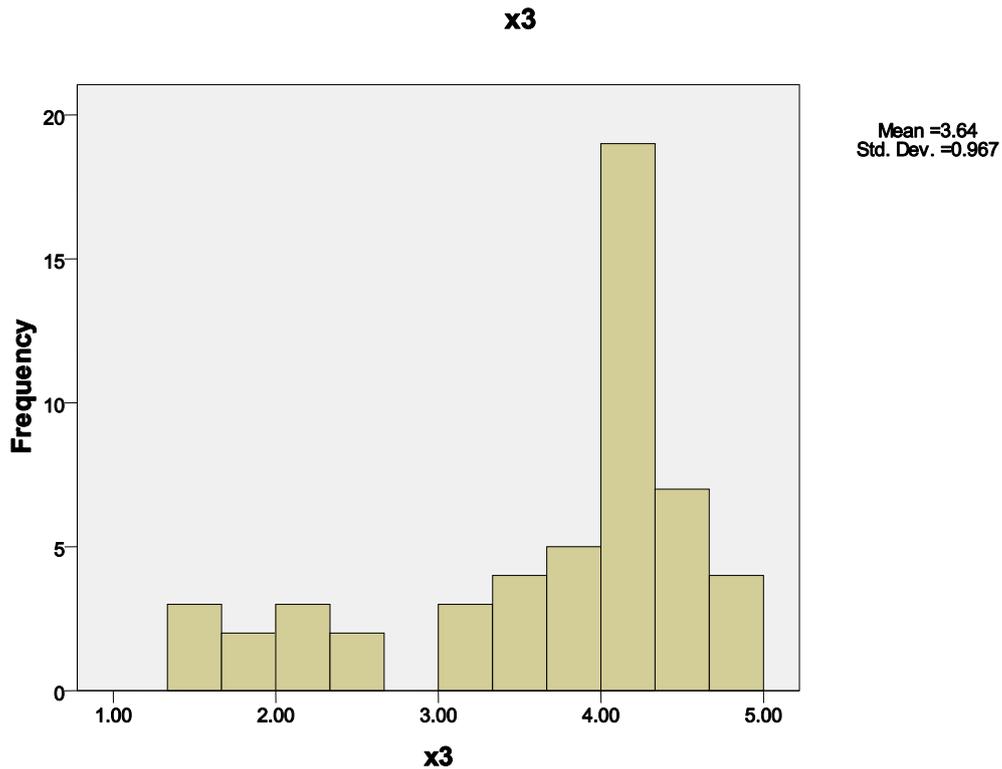
الفقرة رقم (3) تبين أن 53.8 % من أفراد العينة يتفقون على أن في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش وتصرفات غير قانونية بعد صدور التقرير، يقوم مدقق الحسابات بطلب تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة. له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 25 % يعارضون ذلك و 21.2 % محايدون.

الفقرة رقم (4) تبين أن 75 % من أفراد العينة يتفقون على بذل الجهد و العناية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات و التأكد من صلاحيتها له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 19.8 % يعارضون ذلك و 5.8 % محايدون.

الفقرة رقم (5) تبين أن 73.1 % من أفراد العينة يتفقون على أن إعادة النظر بتقديرات المخاطر وصحة المعلومات المقدمة من الإدارة يساعد المدقق على اكتشاف الغش والخطأ. له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 19.2% يعارضون ذلك و 7.7% محايدون.

الفقرة رقم(6) تبين أن 5309 % من أفراد العينة يتفقون على أن إبلاغ الجهة المسؤولة عن حدوث الغش أو الخطأ. له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 19.2% يعارضون ذلك و 26.9% محايدون.

لفقرة رقم(7) تبين أن 38.5% من أفراد العينة يتفقون على أن قيام مدقق الحسابات بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعية وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها. له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 21.1% يعارضون ذلك و 40.4% محايدون.



جدول رقم ( 2-9 ) يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني

لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و الوصول للربح المحاسبي					
N	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية
1	4.01	1.01	28.08	0.000	1
1					يعمل المدقق على تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن اكتشاف التحريفات الجوهرية، وذلك للاستجابة للمخاطر المرتفعة للتحريفات الجوهرية.
2	3.44	1.28	18.96	0.000	5
2					تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية
3	3.38	1.23	19.40	0.000	6
3					في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش وتصرفات غير قانونية بعد صدور التقرير، يقوم مدقق الحسابات بطلب تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة.
4	3.67	1.33	19.51	0.000	3
4					بذل الجهد و العناية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات و التأكد من صلاحيتها.
5	3.73	1.38	19.12	0.000	2
5					إعادة النظر بتقديرات المخاطر وصحة المعلومات المقدمة من الإدارة يساعد المدقق على اكتشاف الغش والخطأ.
6	3.57	1.43	17.75	0.000	4
6					إبلاغ الجهة المسؤولة عن حدوث الغش أو الخطأ.
7	4.01	1.03	27.87	0.000	7
7					يقوم مدقق الحسابات بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعة وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها.
	3.63	0.97	26.76	0.000	
					المعدل الكلي للفرضية

ترتيب أهمية الفقرات حسب الجدول السابق المرتبة الأولى يعمل المدقق على تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن اكتشاف التحريفات الجوهرية، وذلك للاستجابة للمخاطر المرتفعة للتحريفات الجوهرية بمتوسط حسابي (4.01) و انحراف معياري (1.01) و المرتبة الثانية إعادة النظر

بتقديرات المخاطر وصحة المعلومات المقدمة من الإدارة يساعد المدقق على اكتشاف الغش والخطأ. بمتوسط حسابي(3.73) و انحراف معياري(1.38) و المرتبة الثالثة بذل الجهد و العناية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات و التأكد من صلاحيتها بمتوسط حسابي(3.67) و انحراف معياري(1.33)و المرتبة الرابعة إبلاغ الجهة المسؤولة عن حدوث الغش أو الخطأ بمتوسط حسابي (3.57)و انحراف معياري(1.43) و المرتبة الخامسة تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية بمتوسط حسابي(3.44) و انحراف معياري(1.28)و المرتبة السادسة في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش وتصرفات غير قانونية بعد صدور التقرير، يقوم مدقق الحسابات بطلب تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة بمتوسط حسابي(3.38) و انحراف معياري(1.23) و المرتبة السابعة يقوم مدقق الحسابات بالتأكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعية وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها بمتوسط حسابي(4.01) و انحراف معياري(1.03).

**اختبار الفرضية الفرعية الثانية : لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و الوصول للربح المحاسبي.**

لاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم عمل الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور وذلك حسب الجدول (One Sample T-Test) الأول من الإستبانة والتي توضحها نتائج اختبار رقم ( 2-10 ) والذي يوضح أن جميع الفقرات هي فقرات إيجابية حيث أن مستوى الدلالة 0.000 لكل منها و هي أكبر من 0.05 .

(10-2)One-Sample Test

Test Value = 0.05						
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
x3	26.766	82	.000	3.58782	3.3187	3.8569

حسب الجدول السابق إن قيمة الوسط الحسابي ( 3.31 ) أكبر من 3 و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و الربح المحاسبي و نقبل الفرضية البديلة أي يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و الوصول للربح المحاسبي.

جدول رقم ( 2-11 ) يوضح النسب المئوية لإجابات كل فقرة من فقرات المحور الثالث

لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية						
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		N
3.8	15.4	0.00	48.1	32.7	عدم تعيين المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي	1
9.6	19.2	15.4	34.6	21.2	عدم تحديد أتعاب المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي	2
9.6	17.3	23.1	36.5	13.5	عدم عزل المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي	3
15.4	3.8	5.8	50.0	25.0	عدم قيام المحاسب القانوني بالجمع بين تدقيق حسابات المكلف و تقديم خدمات استشارية له	4
15.4	3.8	7.7	40.4	32.7	عدم قبول الهدايا المقدمة من المكلف الضريبي من قبل المحاسب القانوني	5
15.4	3.8	23.1	13.5	44.2	عدم وجود علاقات عائلية او قرابة بين المكلف الضريبي و المحاسب القانوني	6

يوضح الجدول السابق النسب المئوية لإجابات عينة البحث و سوف نبين تحليل كل فقرة كما يلي:

الفقرة رقم (1) تبين أن 80.8 % من أفراد العينة يتفقون على أن عدم تحديد أتعاب المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 19.2 % يعارضون ذلك.

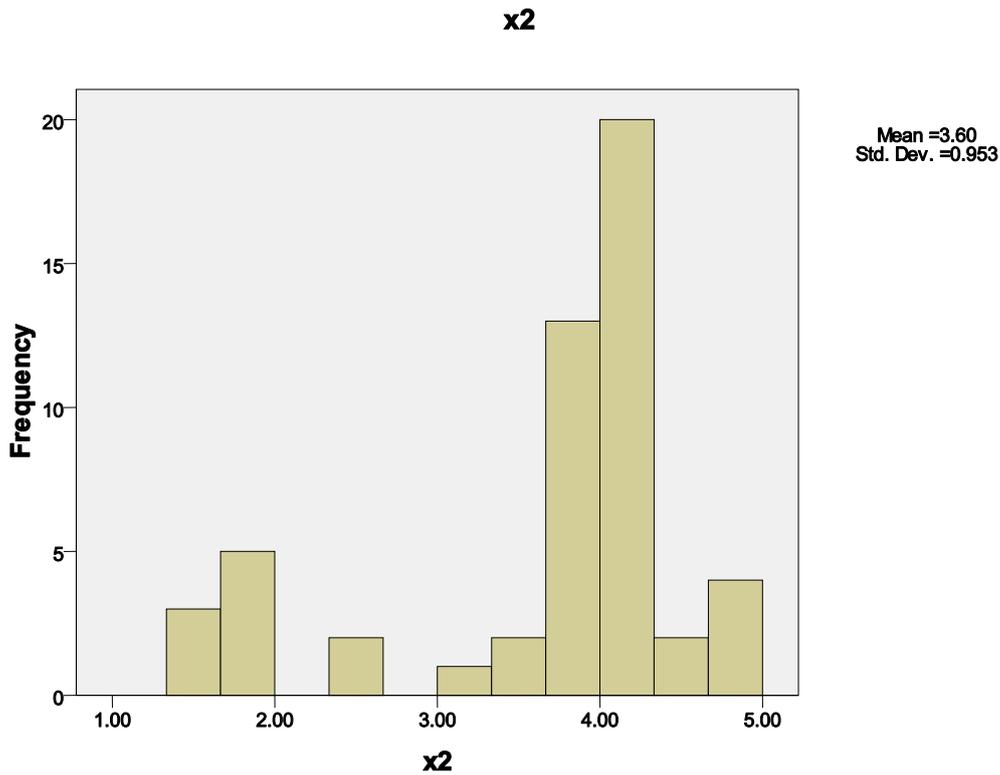
الفقرة رقم (2) تبين أن 55.8 % من أفراد العينة يتفقون على أن عدم وجود علاقات عائلية أو قرابة بين المكلف الضريبي و المحاسب القانوني تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 28.8 % يعارضون ذلك و 15.4 % محايدون.

الفقرة رقم (3) تبين أن 50 % من أفراد العينة يتفقون على أن عدم قبول الهدايا المقدمة من المكلف الضريبي من قبل المحاسب القانوني تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 26.9 % يعارضون ذلك و 23.1 % محايدون.

الفقرة رقم (4) تبين أن 75 % من أفراد العينة يتفقون على أن عدم تعيين المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 19.2 % يعارضون ذلك و 5.8 % محايدون.

الفقرة رقم (5) تبين أن 73.1 % من أفراد العينة يتفقون على أن عدم قيام المحاسب القانوني بالجمع بين تدقيق حسابات المكلف و تقديم خدمات استشارية له تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 19.2 % يعارضون ذلك و 7.7 % محايدون.

الفقرة رقم (6) تبين أن 57.7 % من أفراد العينة يتفقون على أن عدم عزل المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي تساهم في تقليل التحريفات الجوهرية و 19.2 % يعارضون ذلك و 23.1 % محايدون.



جدول رقم ( 2-12 ) يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث

لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية					
N	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية
1	3.90	1.14	24.33	0.000	1
2	3.38	1.28	18.70	0.000	5
3	3.26	1.19	19.50	0.000	6
4	3.65	1.32	19.58	0.000	4
5	3.71	1.37	19.17	0.000	2
6	3.67	1.46	17.83	0.000	3
	3.59	0.95	26.84	0.000	

ترتيب أهمية الفقرات حسب الجدول السابق المرتبة الأولى عدم تحديد أتعاب المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي بمتوسط حسابي (3.90) و انحراف معياري(1.14) و المرتبة الثانية عدم قيام المحاسب القانوني بالجمع بين تدقيق حسابات المكلف و تقديم خدمات استشارية له بمتوسط حسابي(3.71) و انحراف معياري(1.37) و المرتبة الثالثة عدم عزل المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي بمتوسط حسابي(3.67) و انحراف معياري(1.46) و المرتبة الرابعة عدم تعيين المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي بمتوسط حسابي (3.65) و انحراف معياري(1.32) و المرتبة الخامسة عدم وجود علاقات عائلية أو قرابة بين المكلف الضريبي و المحاسب القانوني بمتوسط حسابي(3.38) و انحراف معياري(1.28) و المرتبة السادسة عدم قبول الهدايا المقدمة من المكلف الضريبي من قبل المحاسب القانوني بمتوسط حسابي(3.26) و انحراف معياري(1.19)

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة : لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية .

لاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم عمل الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور وذلك حسب الجدول (One Sample T-Test) الأول من الإستبانة والتي توضحها نتائج اختبار رقم ( 2-13 ) والذي يوضح أن جميع الفقرات هي فقرات إيجابية حيث أن مستوى الدلالة 0.000 لكل منها و هي أكبر من 0.05 .

(13-2)One-Sample Test

Test Value = 0.05						
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
x2	26.849	82	.000	3.54936	3.2840	3.8148

حسب الجدول السابق إن قيمة الوسط الحسابي (3.28) أكبر من 3 و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية و نقبل الفرضية البديلة أي يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية .

جدول رقم ( 2-14 ) يوضح النسب المئوية لإجابات كل فقرة من فقرات المحور الرابع

لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و الوصول للريح المحاسبي						N
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
5.7	0.00	15.4	40.4	38.5	وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة يؤثر سلباً على استقلالته، وبالتالي على عملية المراجعة.	1
9.6	19.2	15.4	32.7	23.1	قيام المدقق بتقديم بعض الخدمات الإستشارية للمكلف وتعبئة البيان الضريبي	2
9.6	17.3	21.2	36.5	15.4	إن طول الفترة الزمنية التي يبقى فيها المراجع مرتبطاً بالعمل يؤدي إلى إقامة علاقات شخصية بين المدقق و المكلف	3
15.4	5.8	7.7	48.1	23.1	عدم قيام المحاسب القانوني بالجمع بين تدقيق	4

					حسابات المكلف و تقديم خدمات استشارية له	
15.4	5.8	11.5	36.5	30.8	عدم قبول الهدايا المقدمة من المكلف الضريبي من قبل المحاسب القانوني	5
15.4	5.8	26.9	13.5	38.5	إن تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلباً على عملية التدقيق	6

يوضح الجدول السابق النسب المئوية لإجابات عينة البحث و سوف نبين تحليل كل فقرة كما يلي:

الفقرة رقم (1) تبين أن 78.9 % من أفراد العينة يتفقون على أن وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة يؤثر سلباً على استقلاليته، وبالتالي على عملية المراجعة له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 5.7 % يعارضون ذلك و 15.4 محايدون. الفقرة رقم (2) تبين أن 55.8 % من أفراد العينة يتفقون على أن قيام المدقق بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للمكلف وتعبئة البيان الضريبي له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 28.8 يعارضون ذلك و 15.4 % محايدون.

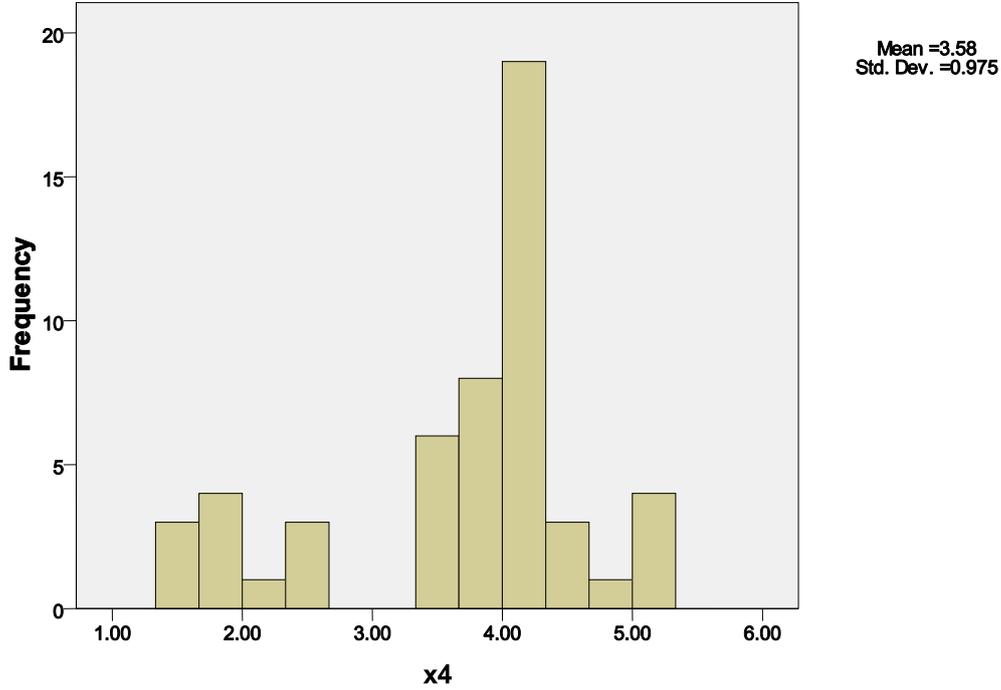
الفقرة رقم (3) تبين أن 51.9 % من أفراد العينة يتفقون على أن إن طول الفترة الزمنية التي يبقى فيها المراجع مرتبطاً بالعمل يؤدي إلى إقامة علاقات شخصية بين المدقق و المكلف له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 26.9 % يعارضون ذلك و 21.2 % محايدون.

الفقرة رقم (4) تبين أن 71.1 % من أفراد العينة يتفقون على أن عدم قيام المحاسب القانوني بالجمع بين تدقيق حسابات المكلف و تقديم خدمات استشارية له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 21.2 % يعارضون ذلك و 7.7 % محايدون.

الفقرة رقم (5) تبين أن 67.3 % من أفراد العينة يتفقون على أن عدم قبول الهدايا المقدمة من المكلف الضريبي من قبل المحاسب القانوني له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 21.2 % يعارضون ذلك و 11.5 % محايدون.

الفقرة رقم (6) تبين أن 52 % من أفراد العينة يتفقون على أن إن تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلباً على عملية التدقيق له علاقة في الوصول للربح المحاسبي و 21.2 % يعارضون ذلك و 26.8 % محايدون.

x4



جدول رقم ( 2-15 ) يوضح المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و قيمة t و مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الرابع

لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و الوصول للربح المحاسبي					
N	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة النسبية	الأهمية النسبية
1	3.30	1.21	27.87	0.000	6
2	3.57	1.33	18.56	0.000	3
3	4.05	1.03	19.36	0.000	1
4	3.40	1.30	19.07	0.000	5

					استشارية له	
2	0.000	18.51	1.38	3.61	عدم قبول الهدايا المقدمة من المكلف الضريبي من قبل المحاسب القانوني	5
4	0.000	17.37	1.44	3.53	إن تخفيض المراجع لأتعبه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلباً على عملية التدقيق	6
	<b>0.000</b>	<b>26.13</b>	<b>0.98</b>	<b>3.58</b>	المعدل الكلي للفرضية	

ترتيب أهمية الفقرات حسب الجدول السابق المرتبة الأولى إن طول الفترة الزمنية التي يبقى فيها المراجع مرتباً بالعميل يؤدي إلى إقامة علاقات شخصية بين المدقق و المكلف بمتوسط حسابي (4.05) و انحراف معياري(1.03)و المرتبة الثانية عدم قبول الهدايا المقدمة من المكلف الضريبي من قبل المحاسب القانوني بمتوسط حسابي(3.61) و انحراف معياري(1.38) و المرتبة الثالثة قيام المدقق بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للمكلف وتعبئة البيان الضريبي بمتوسط حسابي(3.57) و انحراف معياري(1.33)و المرتبة الرابعة إن تخفيض المراجع لأتعبه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلباً على عملية التدقيق بمتوسط حسابي (3.53)و انحراف معياري(1.44)و المرتبة الخامسة عدم قيام المحاسب القانوني بالجمع بين تدقيق حسابات المكلف و تقديم خدمات استشارية له بمتوسط حسابي(3.40) و انحراف معياري(1.30) و المرتبة السادسة وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة يؤثر سلباً على استقلاليته، وبالتالي على عملية المراجعة.

بمتوسط حسابي(3.30) و انحراف معياري(1.21)

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة : لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و الوصول للربح المحاسبي .

لاختبار مدى صحة هذه الفرضية تم عمل الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور وذلك حسب الجدول (One Sample T-Test) الأول من الإستبانة والتي توضحها نتائج اختبار رقم ( 2-16 ) والذي يوضح أن جميع الفقرات هي فقرات إيجابية حيث أن مستوى الدلالة 0.000 لكل منها و هي أكبر من 0.05 .

(16-2)One-Sample Test

Test Value = 0.05						
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
x4	26.135	82	.000	3.53333	3.2619	3.8047

حسب الجدول السابق إن قيمة الوسط الحسابي ( 3.26 ) أكبر من 3 و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و الوصول للربح المحاسبي و نقبل الفرضية البديلة يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و الوصول للربح المحاسبي.

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد دور للمحاسب القانوني في سورية في تعزيز  
الحصيلة الضريبية.

جدول رقم ( 2-17 )

مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		N
0.000	26.11	0.94	3.49	الفرضية الفرعية الأولى	1
0.000	26.76	0.97	3.63	الفرضية الفرعية الثانية	2
0.000	26.84	0.95	3.59	الفرضية الفرعية الثالثة	3
0.000	26.13	0.98	3.58	الفرضية الفرعية الرابعة	4
<b>0.000</b>	26.46	0.96	3.5725	الفرضية الرئيسية	

حسب الجدول السابق إن قيمة الوسط الحسابي ( 3.57 ) أكبر من 3 و مستوى الدلالة 0.000 و هو أصغر من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية لا يوجد دور للمحاسب القانوني في زيادة الحصيلة الضريبية في سورية و نقبل الفرضية البديلة أي يوجد دور للمحاسب القانوني في زيادة الحصيلة الضريبية في سورية.

اختبار الرئيسية الثانية - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في تعزيز الحصيلة الضريبية يعزى للمؤهل الأكاديمي و سنوات الخبرة.

جدول رقم ( 2-18 ) (One Way ANOVA) لاختبار أثر متغير العمر و التخصص العلمي و سنوات الخبرة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
المؤهل العلمي	بين المجموعات	3.465	3	5.717	0.006
	داخل المجموعات	14.850	80		
	التباين الكلي	18.315	83		
المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
سنوات الخبرة	بين المجموعات	3.447	3	5.681	0.006
	داخل المجموعات	14.867	80		
	التباين الكلي	18.315	83		

حسب الجدول السابق :

- 1- متغير المؤهل العلمي : قيمة  $F = 5.717$  المحسوبة أكبر من قيمة  $F$  الجدولية و مستوى الدلالة  $0.006$  و أصغر من  $0.05$  أي نرفض الفرضية العدمية و نقبل الفرضية البديلة يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لمتغير المؤهل العلمي.
- 2- متغير سنوات الخبرة: متغير التخصص العلمي: قيمة  $F = 5.681$  المحسوبة أكبر من قيمة  $F$  الجدولية و مستوى الدلالة  $0.006$  و أصغر من  $0.05$  أي نرفض الفرضية العدمية و نقبل الفرضية البديلة يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لمتغير سنوات.

## النتائج والتوصيات

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب، واختبار الفرضيات، وما تم عرضه في الدراسة النظرية والدراسات السابقة بغرض تحديد العوامل المؤثرة في دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية ، ولقد تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:

### أولاً: النتائج

- 1- يوجد علاقة بين بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية و خاصة تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية بذل الجهد و العناية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات و التأكد من صلاحيتها.
- 2- يوجد علاقة بين بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المحاسب القانوني و الوصول الى الربح المحاسبي الحقيقي و خاصة تعديل خطة التدقيق في حالة ظهور دلائل على وجود الغش أو الخطأ بحيث تتضمن إجراءات إضافية لتحديد تأثير هذا الغش أو الخطأ.
- 3- يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية و خاصة عدم عزل المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي و عدم قبول الهدايا المقدمة من المكلف الضريبي من قبل المحاسب القانوني.
- 4- يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و الوصول للربح المحاسبي الحقيقي و خاصة عدم قيام المحاسب القانوني بالجمع بين تدقيق حسابات المكلف و تقديم خدمات استشارية له.
- 5- يوجد دور للمحاسب القانوني في سورية في تعزيز الحصيلة الضريبية و يتجلى هذا الدور بالحياد من قبل المحاسب القانوني و بذل العناية المهنية اللازمة للكشف و التقليل من التحريفات الجوهرية و بالتالي الوصول للربح المحاسبي الحقيقي.
- 6- توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العوامل المؤثرة في دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية تعزى للمؤهل العلمي و عدد سنوات الخبرة.

## ثانياً: التوصيات

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث القيام بالتوصيات التالية والتي يمكن أن تساهم في تحسين دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية وكما يلي:

- 1- ضرورة حرص المحاسب القانوني على درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا على معرفة ودراية بمبادئ ومعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها ضرورة التزام المراجعين بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات، و ورشات العمل، والندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدورات التدريبية، والتي تواكب كل ما هو جديد وأن تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك، وإقامة امتحان كل عامين أو ثلاثة أعوام لتجديد منح شهادة المحاسب القانوني.
- 2- المحافظة على حياد مراجع الحسابات، ودعمها بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية مثل:
  - \* يجب قيام الجمعيات والمؤسسات المهنية بتحديد حد أدنى لأتعاب مدقق الحسابات، لا يجوز للمدقق بأية حال من الأحوال التنازل عنها.
  - \* فرض نظاماً مناسباً وعلمياً لكيفية تحديد الأتعاب، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين المكلف و المحاسب القانوني.
  - \* أن يكون هناك كتاب تكليف عن طريق جمعية المحاسبين و أن يتم التعيين و العزل و حل الخلافات بين المحاسب القانوني و المكلف عن طريق جمعية المحاسبين القانونيين.
- 3- ضرورة تبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يتم الاسترشاد به و تقليص المنافسة غير المهنية بين المحاسبين القانونيين، وخاصة محاولة تخفيض الأتعاب لمحاولة جذب عملاء جدد .
- 4- تفعيل العقوبات المترتبة على المحاسب القانوني في حال مخالفته و ذلك من خلال:
  - إنشاء جدول بالمخالفات و العقوبة التي تستحقها إن كانت أدبية أو مادية .
  - تعزيز دور جمعية المحاسبين القانونيين في إحالة المحاسب القانوني إلى القضاء
  - إنشاء محاكم ضريبية مختصة تفصل بين المحاسب القانوني و المكلف و الدوائر المالي.
  - سحب الشهادة من المحاسب القانوني في حال تكرار مخالفته و تعمده لذلك.
- 5- ضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، ويتم معالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الجمعيات المهنية صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة

عنها، وبشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية تلزم مكاتب المحاسب القانوني  
بإتباع نظام خاص بالجودة و ينبغي على المؤسسات والجمعيات المهنية أن يكون لديها  
قسماً خاصاً بمراقبة جودة أداء المحاسب القانوني.

## **Abstract**

### **The role of chartered accountant in the Strengthen**

**tax revenues**

**(A field study)**

**Student preparation: Hashem safi**

**Supervised: D.Shawki cream**

The research aims to examine the role of chartered accountant in promoting the toll tax and research aims to study the relationship between chartered accountant and financial circles on the one hand and second-hand study of the relationship between chartered accountant and charged and stand on the true role of legal accountant and the impact of this role tax proceeds and have been divided into three chapters, each containing several sections the first quarter included the concept of toll tax and components and the factors influencing them, as well as the concept of sensitivity and flexibility of tax revenue and was addressed to real profits tax and the books to be easily obtainable from the taxpayer and data to be provided financial circles and was addressed to the concept of accounting profit and tax profit and the most important differences and the differences between them and ensure that Chapter II concept Audit of Financial Statements and its importance, as well as the concept of a tax audit and the similarities between them and also ensure the qualifications of chartered accountant and Arts he has to abide by and entrusted to the chartered accountant responsibility was also addressed to the laws and legislation concerning accountant legal The third chapter represents the field study were designing a questionnaire consisting of five hubs contained questions related to research and the distribution of the questionnaire to a sample of Chartered Accountants and hired researcher program of statistical packages SPSS to analyze statistical data and out Find a set of results the most important: There is the role of legal accountant in Syria in promoting the toll tax and reflected the role of neutrality by the chartered accountant and make the necessary professional care to

**detect and reduce the fundamental distortions and thus access Real-for-profit accounting.**

**And in light of the findings, the researcher recommended the need to preserve the neutrality of the chartered accountant and support as much as possible through the development and determinants of controls by which not impact on this independence and the need to reconsider the legislation and laws governing the profession and address the deficiencies and shortcomings while giving professional associations related to the profession binding to the directives and instructions issued by it.**

## المراجع

### الكتب :

- 1- الخطيب,خالد."الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية".دار و مكتبة الحامد.عمان الأردن.1998.
- 2- صدقي عاطف , مبادئ في المالية العامة , دار النهضة العربية,القاهرة ,1977.
- 3-المهايني محمد خالد ، الخطيب خالد ,المالية العامة والتشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق عام 2006 .
- 4-يحيى وفاء,حجازي أحمد , المحاسبة الضريبية , كلية التجارة ,جامعة بنها,مركز التعليم المفتوح,2006.
- 5-زيدان , حساسية النظام الضريبي في سوريا منشورات وزارة الثقافة دمشق , 2006,
- 6-السيوفي ، قحطان,السياسة المالية في سوريا,منشورات وزارة الثقافة,الهيئة العامة السورية للكتاب,2008.
- 7-بركات عبد الكريم صادق و آخرون ,دراسات في النظم الضريبية ,مؤسسة شباب الجامعة,الإسكندرية,مصر ,1975.
- 8-الغالي كمال , مبادئ الاقتصاد المالي,جامعة دمشق,2005.
- 9-نيربي محمود ,الاقتصاد المالي , جامعة حلب , 1995 .
- 10-عتلم باهر محمد ,المالية العامة أدواتها الفنية و أثارها الاقتصادية , القاهرة , 1998 .
- 11-أبو حشيش , خليل عواد , دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ,دار الحامد للنشر و التوزيع,عمان.

- 12- الخطيب ،خالد راغب ، الرفاعي ،خليل محمود ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،دار المستقبل للنشر ,2009.
- 13- جربوع ،يوسف محمود ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.
- 14- وليم توماس، أمر سون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريح للنشر، القاهرة مصر، 2006 .
- 15-الصبان محمد سمير ، الفيومي محمد ، **المراجعة بين التنظير والتطبيق** ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 .
- 16-الدهراوي ،كمال الدين مصطفى ، سرايا، محمد السيد ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001 .
- 17-القاضي حسين ، دحدوح حسين ، **مراجعة الحسابات المتقدمة) الإطار النظري والإجراءات العملية (**، الجزء الأول ، ط 1 ، دار الثقافة للنشر ، الأردن ، 2009 .
- 18-بوتين محمد ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 .
- 19-عبد الله، خالد أمين **تدقيق الحسابات.ط.1 عمان :منشورات جامعة القدس المفتوحة . 1999 .**
- 20-لطفي، أمين السيد أحمد **:فلسفة المراجعة.الإسكندرية :الدار الجامعية 2009 .**
- 21-القاضي، حسين، دحدوح، حسين **:مراجعة الحسابات أساسيات.دمشق 1999 ..**
- 22-الصبان ، محمد سمير و علي ،عبد الوهاب نصر ، **المراجعة الخارجية** ،الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، الإسكندرية ,2002 .
- 23-لطفي ،أمين السيد أحمد ، **المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات تجاه عميل المراجعة و الطرف الثالث و المجتمع**، بدون ناشر ,2001.

24-القاضي,حسين,دحدوح ,حسين,قريط,نعمة عصام, أصول المراجعة (1),منشورات جامعة دمشق,2007.

25-القاضي حسين , التدقيق الداخلي , الطبعة الأولى , منشورات جامعة دمشق, سوريا 2008,

26-لطفي ,أمين السيد أحمد , المراجعة في عالم التغيير ,الطبعة الخامسة دار الكتاب الأول للنشر و التوزيع , القاهرة.

27-حداد ,إلياس - القانون التجاري - منشورات جامعة دمشق - 2007-2008.

28- مجلس معايير المحاسبة الدولي ( 2011 ) ، معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

29- مجلس معايير المحاسبة الدولي ( 2011 ) ، معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

30 -المجمع العربي للمحاسبين القانونيين :المبادئ الأساسية لعملية التدقيق بموجب المنهاج الدولي. 2001 .

31-المجمع العربي للمحاسبين القانونيين,المبادئ الأساسية للتدقيق,مطابع الشمس,عمان,2001.

#### الرسائل الجامعية:

1-الضابط, مدين, " دور ضرائب الدخل في تمويل الموازنة العامة للدولة في سوريا " ,كلية الاقتصاد, جامعة دمشق,رسالة ماجستير , 2001

2-حوسو,محمد, " التدقيق للأغراض الضريبية " ,جامعة النجاح الوطنية,كلية الدراسات العليا,فلسطين,2005

- 3- الضابط,مدين, " مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا " ,رسالة دكتوراه , كلية الاقتصاد , جامعة دمشق, 2006.
- 4-الرفاعي,مزنة, " اثر الخدمات الأخرى لمراجعة الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية "رسالة ماجستير , كلية الاقتصاد,جامعة دمشق, 2008.
- 5- المهدي طارق, دراسة الإعفاءات الضريبية و تأثيرها على الربح الضريبي ,رسالة دكتوراه ,جامعة دمشق, 2004 .'
- 6-سرحان,عرفات, " دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي في الجمهورية اليمنية "رسالة ماجستير , كلية الاقتصاد,جامعة دمشق, 2010.
- 7-رمضان علي محمود ,حوكمة الشركات و أثرها على الحصيلة الضريبية,رسالة ماجستير غير منشورة, جامعة دمشق, 2009 .
- 8-كريم شوقي,اثر الربح المحاسبي في تحديد العبء الضريبي,رسالة دكتورا,جامعة دمشق, 2003.
- 9-عزز الدين , جلال ,موقف مهنة المراجعة في سوريا من الضرائب المؤجلة ,رسالة ماجستير غير منشورة,جامعة دمشق, 2011.
- 10- عبده, عبد الرحيم,الضرائب على الدخل و معايير المحاسبة الدولية -حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية,رسالة دكتورا غير منشورة, جامعة دمشق, 2006.
- 11- خالد دانة ,المحافظة على رأس المال في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي ,رسالة ماجستير غير منشورة ,جامعة حلب , 1998.
- 12- دهبي , دينا,مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سوريا,رسالة ماجستير غير منشورة,جامعة دمشق, 2007.
- 13- مرعي , عثمان , دور مدقق الحسابات في مصداقية البيان الضريبي,رسالة ماجستير غير منشورة,جامعة دمشق, 2011.

- 14- العازمي,وليد خالد,أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي,رسالة ماجستير,جامعة الشرق الأوسط, الكويت,2012.
- 15- مازون , محمد أمين , التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقه في الجزائر, رسالة ماجستير ,كلية العلوم الاقتصادية,الجزائر , 2011.
- 16- عبد الرزاق حسين , رلى , مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي , رسالة ماجستير منشورة , جامعة النجاح الوطنية, نابلس , 2010 .
- 17- محمد أحمد , عمر , مسؤولية مدقق الحسابات و دوره في تقييم مخاطر احتيال الإدارة في ضوء معايير التدقيق الدولية, أطروحة دكتورا غير منشورة,جامعة دمشق , 2013.
- 18- باقي,محسن, مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في القوائم المالية, أطروحة دكتورا غير منشورة ,جامعة دمشق , 2007 .
- 19- الصباغ ,سامر,مسؤولية مراجع الحسابات عن دراسات الجدوى الاقتصادية المقدمة للمصارف في سوريا,رسالة ماجستير غير منشورة ,جامعة دمشق , 2013.
- 20- سعيد , عهد , الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا , رسالة ماجستير غير منشورة , جامعة تشرين , 2009 .

### الأبحاث العلمية:

- 1-العدي, النعيمي,رجوب,دراسة تطور الایرادات الضريبية في سورية(2009-2000)مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية, المجلد33,العدد4, 2011.
- 2- العدي ابراهيم ,واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية و أفاق تطويره ,مجلة جامعة تشرين ,المجلد 28 ,العدد 2, 2006.

3- المتوكل مصطفى حسين, محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية, دراسة إستراتيجية, مركز الإمارات للدراسات , أبو ظبي, الإمارات , 2000.

4-التونى ناجي, سياسات الإصلاح الضريبي, مجلة المعهد العربي للتخطيط, الكويت, العدد 13, 2003,

5-شرف سمير ,العريبي عدنان, الخطيب ناصر, توثيق إج اراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن, مجلة جامعة تشرين, المجلد 29, العدد 2, 2007.

6- جبل ,علاء الدين , المهر, محسن (دراسة تحليلية لإجراءات تحقق ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية ) مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية.

### القوانين و التشريعات:

1- مرسوم تشريعي رقم(69) ,عام 2003, مهام و اختصاصات وزارة الاقتصاد و التجارة.

2-مديرية الخدمات الاجتماعية, الرقم خ 3 / 8003 /, النظام الداخلي, المادة 2/ عام 1961

3-المادة رقم 4 من المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009

4-المادة 5 من المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009

5-المادة 9 من المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009

6-المادة 15 من المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009

7-المادة 28 من المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009

8-المادة 29 من المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009

9-القرار 420 تاريخ 21-1-2010 الصادر عن وزير المالية

10- المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006

## المراجع الأجنبية:

- 1- ERIC M. ZOLT and RICHARD M. BIRD,2005" **THE LIMITED ROLE OF THE PERSONAL INCOME TAX IN DEVELOPING COUNTRIES** "" , *UCLA Law Review, Vol. 52, 2005, UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 05-22*
- 2- Gopal V. Krishnan , Gnanakumar Visvanathan and Wei Yu ,2012" **DO AUDITOR-PROVIDED TAX SERVICES IMPAIR THE VALUE RELEVANCE OF EARNINGS?**", *2012 American Taxation Association Midyear Meeting: JATA Conference*
- 3- Cristi A. Gleason and Lillian F. Mills , 2007," **Do Auditor-provided Tax Services Improve the Estimate of Tax Expense?** ", *McCombs Research Paper Series No. ACC-01-07*
- 4- Paul D. Paton, " **Rethinking the Role of the Auditor: Resolving the Audit/TaxServices Debate** ", *Queen's Law Journal, Vol. 32, No. 1, 2006, Queen's Univ. Legal Studies Research Paper No. 07-07*
- 5- Sommer field R><Anderson H.,and brock H introduction to taxation 4 th ed horcont javonoich- 1977 .
- 6- AAA,Research in accounting measurement ,collected papers,1966.

7- Zadeh, massood yahya, "auditors professional liability ,liability insurance and audit reliatbility"scientific journal of administrative development ,vol.2,I.A.D.2004.

## ملحق رقم (1)

استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

السلام عليكم ورحمة الله و بركاته،،،

الموضوع /استبيان لدراسة علمية

يهدف هذا الاستبيان إلى دراسة(دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية في سوريا-دراسة ميدانية)وذلك كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات في كلية الاقتصاد جامعة دمشق.لذلك نرجو منكم التفضل بالاطلاع على هذه الاستبانة و الإجابة على أسئلتها بكل دقة و موضوعية و ذلك من أجل خدمة البحث العلمي بالشكل الأمثل ونؤكد لكم حرصنا الشديد على سرية البيانات المقدمة من قبلكم و أنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم منا جزيل الشكر و التقدير،،،

القسم الأول : معلومات عامة:

الرجاء وضع إشارة (√) أمام ما هو مناسب:

### 1- المؤهل العلمي:

	بكالوريوس
	ماجستير
	دكتوراه

### 2- سنوات الخبرة:-

	مدة الخبرة
	أقل من 5 سنوات
	من 5 سنوات إلى 10
	من 11 سنة إلى 15
	فوق 15 سنة

القسم الثاني

يرى الباحث أن العوامل التالية لها علاقة في دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية في سورية و المطلوب من حضرتكم تحديد مدى موافقتكم على كل واحد من هذه العوامل من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب للإجابة و لكم جزيل الشكر:

1- الجزء الأول

لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و تقليل التحريفات الجوهرية					
N	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1					الحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن الرقابة، والنظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة لتخطيط عملية التدقيق
2					تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية
3					تعديل خطة التدقيق في حالة ظهور دلائل على وجود الغش أو الخطأ، بحيث تتضمن إجراءات إضافية لتحديد تأثير هذا الغش أو الخطأ.
4					بذل الجهد و العناية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات و التأكد من صلاحيتها
5					الخبرة الكافية في نوع الصناعة التي يمارسها المكلف...
6					الخبرة الكافية بمعايير التدقيق الدولية و بمعايير المحاسبة الدولية و بالقوانين و التشريعات الضريبية
7					أن يبني تقريره و رأيه على حقائق فنية فعمله فني يعتمد على الدليل و لا يجب أن يكون للعاطفة اثر فيه

2-الجزء الثاني

لا يوجد علاقة بين بذل المحاسب القانوني العناية المهنية اللازمة و الوصول للربح المحاسبي					
N	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1					يعمل المدقق على تصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن اكتشاف التحريفات الجوهرية، وذلك للاستجابة للمخاطر المرتفعة للتحريفات الجوهرية.
2					تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية
3					في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش وتصرفات غير قانونية بعد صدور التقرير، يقوم مدقق الحسابات بطلب تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة.
4					بذل الجهد و العناية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات و التأكد من صلاحيتها.
5					إعادة النظر بتقديرات المخاطر وصحة المعلومات المقدمة من الإدارة يساعد المدقق على اكتشاف الغش والخطأ.
6					إبلاغ الجهة المسؤولة عن حدوث الغش أو الخطأ.
7					يقوم مدقق الحسابات بالتأكد من ملاءمة الأهداف والسياسات الموضوعية وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها.

### 3- الجزء الثالث

لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و تقليل التحريفات الجوهرية					
N	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1					عدم تعيين المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي
2					عدم تحديد أتعاب المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي
3					عدم عزل المحاسب القانوني من قبل المكلف الضريبي
4					عدم قيام المحاسب القانوني بالجمع بين تدقيق حسابات المكلف و تقديم خدمات استشارية له
5					عدم قبول الهدايا المقدمة من المكلف الضريبي من قبل المحاسب القانوني
6					عدم وجود علاقات عائلية أو قربانة بين المكلف الضريبي و المحاسب القانوني

### 4- الجزء الرابع

لا يوجد علاقة بين حيادية المحاسب القانوني و الوصول للربح المحاسبي					
N	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1					وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة يؤثر سلباً على استقلاليتته، وبالتالي على عملية المراجعة.
2					قيام المدقق بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للمكلف وتعبئة البيان الضريبي

					3	إن طول الفترة الزمنية التي يبقى فيها المراجع مرتبطاً بالعمل يؤدي إلى إقامة علاقات شخصية بين المدقق و المكلف
					4	عدم قيام المحاسب القانوني بالجمع بين تدقيق حسابات المكلف و تقديم خدمات استشارية له
					5	عدم قبول الهدايا المقدمة من المكلف الضريبي من قبل المحاسب القانوني
					6	إن تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلباً على عملية التدقيق

## ملحق رقم (2)

نتائج كما تم الحصول عليها من الحاسوب

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q1	83	4.0192	1.09348	.15164
Q2	83	3.4615	1.33522	.18516
Q3	83	3.3269	1.23226	.17088
Q4	83	3.5577	1.33451	.18506
Q5	83	3.6346	1.40068	.19424
Q6	83	3.4423	1.48738	.20626
Q7	83	3.0385	1.48141	.20543

**One-Sample Test**

	Test Value = 0.05					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q1	26.176	82	.000	3.96923	3.6648	4.2737
Q2	18.425	82	.000	3.41154	3.0398	3.7833
Q3	19.176	82	.000	3.27692	2.9339	3.6200
Q4	18.954	82	.000	3.50769	3.1362	3.8792
Q5	18.455	82	.000	3.58462	3.1947	3.9746
Q6	16.447	82	.000	3.39231	2.9782	3.8064
Q7	14.547	82	.000	2.98846	2.5760	3.4009

### EDUCATION

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بكوريوس	59	70.5	70.5	88.5
ماجستير	19	23.5	23.5	100.0
دكتوراه	5	0.06	0.06	
Total	83	100.0	100.0	

### EXPERINCE

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid اقل من 5	16	19.2	19.2	19.2
من 5 الى 10	54	65.4	65.4	84.6
من 11 الى 15	13	15.4	15.4	100.0
Total	83	100.0	100.0	

## Reliability

### Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	83	100.0
Excluded <sup>a</sup>	0	.0
Total	83	100.0

Cronbach's Alpha	N of Items
.834	7
Cronbach's Alpha	N of Items
.827	6
Cronbach's Alpha	N of Items
.843	7
Cronbach's Alpha	N of Items
.848	6
Cronbach's Alpha	N of Items
.867	26

## T-Test

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q1	83	4.0192	1.09348	.15164
Q2	83	3.4615	1.33522	.18516
Q3	83	3.3269	1.23226	.17088
Q4	83	3.5577	1.33451	.18506
Q5	83	3.6346	1.40068	.19424
Q6	83	3.4423	1.48738	.20626
Q7	83	3.0385	1.48141	.20543

**One-Sample Test**

	Test Value = 0.05					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q1	26.176	82	.000	3.96923	3.6648	4.2737
Q2	18.425	82	.000	3.41154	3.0398	3.7833
Q3	19.176	82	.000	3.27692	2.9339	3.6200
Q4	18.954	82	.000	3.50769	3.1362	3.8792
Q5	18.455	82	.000	3.58462	3.1947	3.9746
Q6	16.447	82	.000	3.39231	2.9782	3.8064
Q7	14.547	82	.000	2.98846	2.5760	3.4009

## T-Test

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q8	83	3.9038	1.14206	.15838
Q9	83	3.3846	1.28573	.17830
Q10	83	3.2692	1.19008	.16503

Q11	83	3.6538	1.32672	.18398
Q12	83	3.7115	1.37679	.19093
Q13	83	3.6731	1.46490	.20314

**One-Sample Test**

	Test Value = 0.05					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q8	24.334	82	.000	3.85385	3.5359	4.1718
Q9	18.702	82	.000	3.33462	2.9767	3.6926
Q10	19.506	82	.000	3.21923	2.8879	3.5506
Q11	19.588	82	.000	3.60385	3.2345	3.9732
Q12	19.178	82	.000	3.66154	3.2782	4.0448
Q13	17.835	82	.000	3.62308	3.2152	4.0309

**T-Test**

**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q14	83	4.0192	1.01923	.14134
Q15	83	3.4423	1.28968	.17885
Q16	83	3.3846	1.23913	.17184
Q17	83	3.6731	1.33902	.18569
Q18	83	3.7308	1.38784	.19246
Q19	83	3.5769	1.43276	.19869
Q20	83	4.01	1.01923	.14134

**One-Sample Test**

	Test Value = 0.05					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q14	28.082	82	.000	3.96923	3.6855	4.2530

Q15	18.968	82	.000	3.39231	3.0333	3.7514
Q16	19.406	82	.000	3.33462	2.9896	3.6796
Q17	19.512	82	.000	3.62308	3.2503	3.9959
Q18	19.125	82	.000	3.68077	3.2944	4.0671
Q19	17.751	82	.000	3.52692	3.1280	3.9258

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q21	83	4.0577	1.03684	.14378
Q22	83	3.4038	1.30248	.18062
Q23	83	3.3077	1.21330	.16825
Q24	83	3.5769	1.33352	.18493
Q25	83	3.6154	1.38838	.19253
Q26	83	3.5385	1.44794	.20079

### One-Sample Test

	Test Value = 0.05					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q20	27.873	82	.000	4.00769	3.7190	4.2964
Q21	18.568	82	.000	3.35385	2.9912	3.7165
Q22	19.362	82	.000	3.25769	2.9199	3.5955
Q23	19.072	82	.000	3.52692	3.1557	3.8982
Q24	18.518	82	.000	3.56538	3.1789	3.9519
Q25	17.373	82	.000	3.48846	3.0854	3.8916

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
x1	83	3.4973	.95203	.13202

x2	83	3.5994	.95330	.13220
x3	83	3.6378	.96661	.13404
X4	83	3.6218	.96175	.13337

### One-Sample Test

	Test Value = 0.05					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
x1	26.111	82	.000	3.44725	3.1822	3.7123
x2	26.849	82	.000	3.54936	3.2840	3.8148
x3	26.766	82	.000	3.58782	3.3187	3.8569
x5	26.781	82	.000	3.57179	3.3040	3.8395

### T-Test

#### Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
								95% Confidence Interval of the Difference	
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
m1 Equal variances assumed	1.515	.224	.184	82	.855	.04824	.26261	-.47923	.57571
Equal variances not assumed			.214	7.080	.837	.04824	.22573	-.48430	.58078

### Oneway

**ANOVA**

m1

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.604	3	.802	2.351	.106
Within Groups	16.711	80	.341		
Total	18.315	83			

**ANOVA**

m1

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.465	3	1.732	5.717	.006
Within Groups	14.850	80	.303		
Total	18.315	83			

**ANOVA**

m1

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.447	3	1.724	5.681	.006
Within Groups	14.867	80	.303		
Total	18.315	83			

## ملحق رقم (3)

### المكلفون الخاضعون لضريبة الأرباح الحقيقية:

- 1- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها.
- 2- المؤسسات المالية بما فيها المصارف و أعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير.
- 3- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها باستثناء الشركات التي ينحصر نشاطها بالجامعات و المدارس و المعاهد الخاصة بكافة مراحلها و رياض الأطفال .
- 4- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج الجمهورية العربية السورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج الجمهورية العربية السورية.
- 5- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها ويقصد بالوحدة الإدارية المحافظة الواحدة وكذلك المنطقة الواحدة فالمكلف الذي له مركز رئيسي في مركز المحافظة مثلا وله فرع في إحدى المناطق التابعة للمحافظة المذكورة أو لغيرها من المحافظات يعتبر مشمولاً بحكم هذه الفقرة وكذلك المكلف الذي له مركز رئيسي في إحدى المناطق وفرع في منطقة أخرى " سواء كانت تابعة للمحافظة ذاتها أو لغيرها " يعتبر هذا المكلف أيضاً مشمولاً بحكم هذه الفقرة وذلك من حيث تكليفه على أساس الأرباح الحقيقية.
- 6- تجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة عدا السماسرة العاديين ويعد تاجر نصف الجملة كتاجر الجملة إذا كان يبيع الجملة هو الغالب على فعاليته
- 7- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية.
- 8- أعمال التعهدات و المقاولات و الخدمات و التوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام و المشترك و التعاوني السورية و الشركات الأجنبية أو لصالحها تستوفى ضريبة الدخل و ضريبة الرواتب و الأجور بطريقة الاقتطاع و تحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة .
- 9- المخلصون الجمركيون.
- 10- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.
- 11- بيع أدوات طبية وأجهزة العيادات والمخابر.
- 12- معامل صنع الأدوية والمواد الكيمائية والعطورات ومستحضرات التجميل .
- 13- معامل صنع الكحول.

- 14- المنشآت الصناعية غير المعددة في الفقرات السابقة إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي مليوني ل.س بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات
- 15- المشافي الخاصة عادت إلى زمرة مكلفي الأرباح بالقرار الوزاري 851 /و بدءاً من عام 2010
- 16- الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من المستوى الدولي ومن الدرجات الممتازة والأولى والثانية بحسب تصنيف وزارة السياحة
- 17- الإنتاج الفني " أفلام سينمائية- مسلسلات تلفزيونية- أفلام دعائية". وما شابهها.
- 18- موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.
- 19- خدمات الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيفها من قبل وزارة السياحة.
- 20- مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.
- 21- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات والمساح البحرية المستقلة من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى و بموجب أحكام المادة 6 من المرسوم التشريعي 51 لعام 2006 أصبحت ضريبة الدخل و ضريبة الرواتب و الأجر تستوفى بنسبة محددة من رقم العمل الإجمالي من هذه المنشآت باستثناء المساح البحرية.
- 22- المكاتب السياحية .
- 23- مكاتب و شركات تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون والمقصود هنا هم مدققو الحسابات والمحاسبون القانونيون الذين يمارسون هذا العمل والنشاط .
- 24- مكاتب و شركات الدراسات المالية والاقتصادية.
- 25- المشاورون في الأمور المالية والمحاسبية.
- 26- ممارسو مهن الخدمات الجوية والبحرية وتموينها.
- 27- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية أو بعض أصولها.
- 28- مكاتب الشحن الخارجي .
- 29- الوحدات المهنية الجامعية.
- 30- الجامعات عادت إلى مكلفي الأرباح بالقرار الوزاري 851/و بدءاً من عام 2010.
- 31- كل مكلف يقرر تكليفه بالضريبة على الأرباح الحقيقية وفق الأحكام الواردة في هذا القانون ويقصد بهذا ما يصدر من قرارات من وزير المالية بإخراج بعض المكلفين إلى زمرة الأرباح الحقيقية وفقاً لأحكام الفقرتين /ج- د/ من المادة الثانية من القانون 24 لعام 2003.
- 32- شركات و مشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم 10 لعام 1991 وتعديلاته و

تكلف عن مجمل نشاطها و يراعى الإعفاء المنصوص عليه بالقانون المذكور .

33-مؤسسات النقل الجوي و البحري معفاة إعفاءً كاملاً بموجب أحكام المادة 9 من القانون /41/ لعام 2005 و اشترط لإعفاء الأشخاص غير السوريين الذين يتعاطون النقل الجوي و البحري على الأراضي السورية شرط المعاملة بالمثل في الدول التي ينتمون إليها.

34-المكلفون الذين يتم اعتبارهم من عداد مكلفي قسم كبار المكلفين حيث جرى إخضاعهم لزمرة الأرباح الحقيقية اعتباراً من أول السنة التي يتم فيها اعتبارهم من عداد كبار المكلفين بغض النظر عن الزمرة الضريبية التي كانوا خاضعين لها من قبل . فمثلاً مكلف من عداد مكلفي الدخل المقطوع تم اعتباره من عداد كبار المكلفين في عام 2007 فيصبح من عداد مكلفي الأرباح الحقيقية اعتباراً من أول عام 2007 .

35-مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية وهي مهنة وساطة تمارسها المكاتب والشركات التي ترخص بضوء إحداه سوق أوراق مالية، مع الإشارة إلى أن أرباح تداول الأوراق المالية لا تخضع لضريبة الدخل بموجب النصوص القانونية النافذة.